



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

Διπλωματική Εργασία

**ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΧΩΡΩΝ :ΕΙΣΟΔΗΜΑ-ΦΠΑ-ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ**

της

ΓΚΙΑΛΗ ΞΑΝΘΗ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: ΣΑΜΑΡΑ ΑΓΓΕΛΙΚΗ

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

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2020

Αφιερώσεις

Θα ήθελα να αφιερώσω την διπλωματική μου εργασία στους γονείς μου που πάντα είναι δίπλα μου και είναι το στήριγμα μου. Στον σύζυγο μου Βασίλη και την κόρη μου Σμαράγδα για την στήριξη και κατανόηση.

Ευχαριστίες

Θα ήθελα πρωτίστως να ευχαριστήσω θερμά την καθηγήτρια του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Μεταπτυχιακού Προγράμματος Εφαρμοσμένη Λογιστικής και Ελεγκτικής, κα Αγγελική Σαμαρά, η οποία δέχτηκε να αναλάβει την επίβλεψη της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας και να μου παρέχει οποιαδήποτε πληροφορία και βοήθεια χρειαζόμουν για την υλοποίηση της οποιαδήποτε στιγμή.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών που παρακολούθησα, για όλες τις γνώσεις, πληροφορίες και βοήθεια που μετέδωσαν.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω από καρδιάς την παρέα μου, τους φίλους μου, που από την αρχή του προγράμματος στάθηκαν δίπλα μου και με στήριζαν όλο τον καιρό που φοιτούσα και ήταν η υποστήριξη που χρειαζόμουν για να ξεπεράσω τις δυσκολίες και την πίεση που είχε το Πρόγραμμα και για να μπορέσω να φτάσω στο τέλος.

Περίληψη

Σε έναν σύγχρονο κόσμο, τα φορολογικά συστήματα μπορεί να εκτελούν διάφορες λειτουργίες για την κυβέρνηση. Το φορολογικό σύστημα μπορεί να χρησιμοποιηθεί όχι μόνο για τη συλλογή εσόδων αλλά και ως μηχανισμός για την επιβολή πολιτικών, όπως η ενθάρρυνση ορισμένων δραστηριοτήτων και η αποθάρρυνση άλλων. Ως αποτέλεσμα, η μη συμμόρφωση επηρεάζει όχι μόνο το ποσό των εσόδων που συλλέγονται, αλλά επηρεάζει επίσης την εφαρμογή των κυβερνητικών πολιτικών. Με το πέρασμα των ετών παρατηρούνται συνεχείς αλλαγές στους φορολογικούς συντελεστές στις χώρες. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι να αναλύσει της φορολογίας σε ευρωπαϊκό επίπεδο και να πραγματοποιήσει μία σύγκριση των διαφόρων φόρων.

Λέξεις κλειδιά: ΦΠΑ, έμμεσος φόρος, άμεσος φόρος, φορολογική εναρμόνιση, φορολογικός ανταγωνισμός

Abstract

In a modern world, tax systems can perform various functions for government. The tax system can be used not only to generate revenue but also as a mechanism for enforcing policies such as encouraging certain activities and discouraging others. As a result, non-compliance not only affects the amount of revenue collected, but also affects the implementation of government policies. Over the years there have been continuous changes in tax rates in the countries. In this context, the purpose of this paper is to analyze taxation at European level and to make a comparison of the various taxes.

Keywords: VAT, indirect tax, direct tax, tax harmonization, tax competition

Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη	2
Abstract	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1-ΕΙΣΑΓΩΓΗ	
1.1 Εισαγωγή	7
1.2 Αντικείμενο της εργασίας και ερευνητικές υποθέσεις	8
1.3 Δομή της εργασίας	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	
2.1 Η έννοια της φορολογίας	10
2.2 Ταξινόμηση φόρου	12
2.2.1 Άμεσοι φόροι	12
2.2.2 Έμμεσοι φόροι	13
2.2.3 Φόροι εισοδήματος και κατανάλωσης	14
2.2.4 Εταιρικός φόρος εισοδήματος	15
2.2.5 Φόροι προστιθέμενης αξίας και άλλοι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης	16
2.3 Κύρια χαρακτηριστικά σχεδίασης ΦΠΑ	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΕ	
3.1. Η δομή του φορολογικού συστήματος	19
3.2 Νομική βάση της φορολογίας στην ΕΕ	20
3.3 Εξελίξεις της φορολογίας στην ΕΕ	22
3.3.1 Εξελίξεις στους έμμεσους φόρους	22

3.3.2 Εξελίξεις στους άμεσους φόρους	24
3.3.3 Εξελίξεις του ευρωπαϊκού συστήματος ΦΠΑ	25
3.4 Εναρμόνιση της φορολογίας της ΕΕ	27
3.5 Φορολογικός ανταγωνισμός	32
3.6 Η θεωρία του φορολογικού ανταγωνισμού	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΕ: ΚΟΙΝΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

4.1 Δημιουργία εσόδων και ευελιξία	40
4.2 Δικαιοσύνη και ισότητα	44
4.3 Αποδοτικότητα	46
4.4 Ποικιλομορφίες των φορολογικών συστημάτων στην ΕΕ	54
4.5 Φορολογία της εργασίας	56
4.6 Φορολογία του κεφαλαίου	58
4.7 Κοινός φόρος εισοδήματος	60
4.8 Εταιρικός φόρος εισοδήματος	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΡΙΣΗ

5.1 Ο ρόλος του φορολογικού συστήματος στην κρίση	63
5.2 Αντιμετώπιση της φορολογίας στην κρίση στην ΕΕ	65

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

6.1 Συμπέρασμα	70
----------------	----

Βιβλιογραφία	73
---------------------	-----------

Πίνακας Γραφημάτων

Γράφημα 1: Συνολικά φορολογικά έσοδα ως% του ΑΕΠ για επιλεγμένες χώρες το 2016	41
Γράφημα 2: Φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ στην ΕΕ, 2005-2017	42
Γράφημα 3: Σύγκριση των έμμεσων φορολογικών συντελεστών στην κατανάλωση και την εργασία το 2016 στην ΕΕ	45
Γράφημα 4: Το επίπεδο του φορολογικού κενού ως% του ΑΕΠ για επιλεγμένες χώρες το 2015	52
Γράφημα 5: Συστατικά των συνολικών φορολογικών εσόδων ως% του ΑΕΠ το 2017	54
Γράφημα 6: Σύνθεση της φορολογικής επιβάρυνσης στα κράτη μέλη της ΕΕ για το 2017	56
Γράφημα 7: Φορολογικός συντελεστής στην εργασία, 2006-2018	57
Γράφημα 8: Συνολικό ITR στο κεφάλαιο, 2018	59
Γράφημα 9: Φορολογικός συντελεστής στις εταιρικές διαφορές εισοδήματος, 2018	60
Γράφημα 10: Κορυφαίοι δείκτες φορολογικού συντελεστή εταιρικού εισοδήματος και πραγματικός μέσος φορολογικός συντελεστής 2006-2020	61
Γράφημα 11: Έσοδα φόρου εισοδήματος εταιρειών, 2006-2018 (% του ΑΕΠ)	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1-ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγή

Η φορολογία ήταν ανέκαθεν ένα αμφιλεγόμενο θέμα για την ατζέντα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) και η σημασία της αυξανόταν όλο και περισσότερο τις τελευταίες δεκαετίες. Η φορολογία δεν αποτελεί τομέα ολοκλήρωσης της ΕΕ, αλλά συντονίζεται μόνο μεταξύ των κρατών μελών. Η θέσπιση κοινής φορολογικής πολιτικής στην ΕΕ δεν προβλέπεται στις ιδρυτικές συνθήκες της ΕΕ. Ωστόσο, η κοινή αγορά απαιτούσε ορισμένες ρυθμίσεις στα πολύ διαφορετικά φορολογικά συστήματα των κρατών μελών.

Ως εκ τούτου, έχουν πραγματοποιηθεί προσπάθειες συντονισμού της φορολογικής πολιτικής στην ΕΕ για την αποφυγή των αρνητικών επιπτώσεων από την ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών πολιτικών των κρατών μελών στις οικονομικές δραστηριότητες της εσωτερικής αγοράς. Η φορολογική πολιτική που ασκεί ένα κράτος μέλος έχει σημαντικές επιπτώσεις όχι μόνο στην οικονομία του αλλά και στις οικονομίες άλλων κρατών μελών.

Από αυτή την άποψη, τα φορολογικά μέτρα που λαμβάνονται από ένα κράτος μέλος έχουν αντίκτυπο στα οικονομικά συμφέροντα των άλλων κρατών μελών. Ο άλλος παράγοντας που καθιστά τη φορολογική πολιτική σημαντική στην ΕΕ είναι η απώλεια του ελέγχου της νομισματικής πολιτικής των χωρών της ζώνης του ευρώ λόγω της ενιαίας νομισματικής πολιτικής. Για το λόγο αυτό, η φορολογική πολιτική παραμένει ως ένα από τα πιο σημαντικά οικονομικά εργαλεία για τις κυβερνήσεις να επηρεάσουν την οικονομία.

Το ευρύτερο φορολογικό σύστημα με υψηλά επίπεδα συμμόρφωσης μπορεί να βοηθήσει τις κυβερνήσεις να αποκτήσουν τα απαιτούμενα φορολογικά έσοδα με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές που σημαίνει χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση για τους φορολογούμενους. Οι χαμηλοί φορολογικοί συντελεστές προκαλούν χαμηλή επίδραση στην κατανομή των πόρων.

Τέλος, η παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση του 2008 που έχει προσελκύσει την προσοχή στις δημοσιονομικές πολιτικές στην ΕΕ, έθεσε στο προσκήνιο τη φορολογική πολιτική. Οι συζητήσεις για τη φορολογία που προέκυψαν μετά την κρίση

επικεντρώνονται στον ρόλο της φορολογίας στην κρίση του δημόσιου χρέους της ΕΕ. Η φορολογία δεν θεωρείται ως μία από τις αιτίες της κρίσης. Ωστόσο, από πολλούς οικονομολόγους, υποστηρίζεται ότι οι φορολογικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν κατά την περίοδο πριν από την κρίση συνέβαλαν στην εμφάνιση της κρίσης.

1.2 Αντικείμενο της εργασίας και ερευνητικές υποθέσεις

Σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι να εξετάσει το ζήτημα της φορολογίας. Αναλυτικότερα, ζητήματα που σχετίζονται με την έννοια της φορολογίας, τις κατηγορίες των φόρων και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τους καθώς και τις διαφορές και τις ομοιότητες σε ευρωπαϊκό επίπεδο θα ληφθούν υπόψη κατά τη διάρκεια εκπόνησης της συγκεκριμένης μελέτης. Μερικές από τις βασικές ερωτήσεις που καλούμαστε να απαντήσουμε μέσω της βιβλιογραφικής ανασκόπησης είναι οι ακόλουθες:

- Ποιες είναι οι βασικές εξελίξεις στην φορολογία σε ευρωπαϊκό επίπεδο;
- Ποιες είναι οι κατηγορίες των φόρων;
- Ποιο είναι το φορολογικό σύστημα και η πολιτική σε ευρωπαϊκό επίπεδο;
- Υπάρχουν διαφορές στα κράτη μέλη της Ευρώπης στο ζήτημα της φορολογίας;
- Ποιες είναι οι αρχές της φορολογίας;

1.3 Δομή της εργασίας

Ξεκινώντας τη βασική ανάλυση της εργασίας, στο δεύτερο κεφάλαιο θα συζητηθούν έννοιες που σχετίζονται με τη φορολογία. Συγκεκριμένα, θα μελετηθούν η έννοια του φόρου, οι κατηγορίες των φόρων και τα κύρια χαρακτηριστικά τους. Στη συνέχεια, στο τρίτο κεφάλαιο θα μελετήσουμε την φορολογική πολιτική και τα φορολογικά συστήματα στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ). Αναλυτικότερα, θα εξεταστούν εις βάθος, θέματα αναφορικά με τις εξελίξεις στους άμεσους και έμμεσους φόρους, και στον ΦΠΑ. Επίσης, ζητήματα σχετικά με την φορολογική εναρμόνιση και τον φορολογικό ανταγωνισμό θα ληφθούν υπόψη σε αυτό το κεφάλαιο.

Προχωρώντας στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το φορολογικό σύστημα στην ΕΕ και συγκεκριμένα πραγματοποιούμε μία σύγκριση σε ευρωπαϊκό επίπεδο

αναφορικά με τον φόρο εργασίας, τον εταιρικό φόρο, τον φόρο εισοδήματος και τον φόρο κεφαλαίου.

Συνεχίζοντας στο πέμπτο κεφάλαιο, μελετάμε τον ρόλο της φορολογίας στην οικονομική κρίση και τα μέτρα που έχουν ληφθεί σε ευρωπαϊκό επίπεδο στο ζήτημα της φορολογίας ενώ τέλος, στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγουμε μέσω της μελέτης μας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

2.1 Η έννοια της φορολογίας

Ο φόρος μπορεί να οριστεί ως υποχρεωτική εισφορά που επιβάλλεται από τις φορολογικές αρχές στα έσοδα, τις δαπάνες, ή τους ανθρώπους, για τις οποίες τίποτα δεν λαμβάνεται από τους φορολογούμενους άμεσα ή συγκεκριμένα ως αντάλλαγμα (James και Nobes, 2013). Μεταξύ των πολλών τρόπων με τους οποίους οι κυβερνήσεις μπορούν να δημιουργήσουν έσοδα, τα φορολογικά έσοδα αναγνωρίζονται ως η πιο σημαντική χρηματοοικονομική πηγή για τις κρατικές δημόσιες δαπάνες (James και Nobes, 2013).

Ωστόσο, η επίδραση των φόρων στην οικονομία και την κοινωνία είναι ευρεία και βαθιά. Η αύξηση των φόρων μερικές φορές δεν ωφελεί την κυβέρνηση, αλλά βλάπτει την οικονομία και την κοινωνία. Αυτό προκαλείται από την επίδραση του εισοδήματος που σημαίνει αλλαγές στη δύναμη δαπανών των φορολογουμένων λόγω της επιρροής των φόρων. Το φαινόμενο υποκατάστασης επίσης σημαίνει τις αλλαγές στις τιμές λόγω φόρων που μπορεί να οδηγήσουν τους καταναλωτές να αλλάξουν τις επιλογές τους. Ένας συνδυασμός τόσο του αποτελέσματος εισοδήματος όσο και του αποτελέσματος υποκατάστασης είναι η γνωστή υπερβολική επιβάρυνση της φορολογίας (James και Nobes, 2013).

Η αύξηση των εσόδων παραμένει η πιο σημαντική λειτουργία των φόρων, οι οποίοι χρησιμεύουν ως το πρωταρχικό μέσο για τη χρηματοδότηση δημόσιων αγαθών, όπως η διατήρηση της τάξης και της δημόσιας υποδομής. Υποθέτοντας ένα ορισμένο επίπεδο εσόδων που πρέπει να επιτευχθεί και το οποίο εξαρτάται από τις ευρύτερες οικονομικές και δημοσιονομικές πολιτικές της ενδιαφερόμενης χώρας, υπάρχουν μια σειρά από γενικά ζητήματα φορολογικής πολιτικής που παραδοσιακά καθοδήγησαν την ανάπτυξη φορολογικών συστημάτων.

Αυτά περιλαμβάνουν ουδετερότητα, αποτελεσματικότητα, βεβαιότητα και απλότητα, αποτελεσματικότητα και δικαιοσύνη, καθώς και ευελιξία. Μέσα σε αυτό το πλαίσιο έχουν αναπτυχθεί οι παρακάτω αρχές αναφορικά με την φορολογία.

- **Ουδετερότητα:** Η φορολογία πρέπει να επιδιώκει να είναι ουδέτερη και δίκαιη μεταξύ των μορφών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Ένας ουδέτερος φόρος

θα συμβάλει στην αποτελεσματικότητα διασφαλίζοντας ότι επιτυγχάνεται η βέλτιστη κατανομή των μέσων παραγωγής. Μια παραμόρφωση, θα συμβεί όταν οι αλλαγές στην τιμή προκαλούν διαφορετικές αλλαγές στην προσφορά και τη ζήτηση από ό, τι θα συνέβαινε ελλείψει φόρου. Υπό αυτήν την έννοια, η ουδετερότητα συνεπάγεται επίσης ότι το φορολογικό σύστημα αυξάνει τα έσοδα ενώ ελαχιστοποιεί τις διακρίσεις υπέρ ή κατά οποιασδήποτε συγκεκριμένης οικονομικής επιλογής. Αυτό συνεπάγεται ότι οι ίδιες αρχές φορολογίας πρέπει να ισχύουν για όλες τις μορφές επιχειρήσεων, ενώ αντιμετωπίζουν συγκεκριμένα χαρακτηριστικά που διαφορετικά θα υπονομεύσουν μια ισότιμη και ουδέτερη εφαρμογή των αρχών αυτών.

- **Βεβαιότητα και απλότητα:** Οι φορολογικοί κανόνες πρέπει να είναι σαφείς και απλοί, έτσι ώστε οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν πού βρίσκονται. Ένας απλός φόρος διευκολύνει την κατανόηση των ατόμων και των επιχειρήσεων τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματά τους. Ως αποτέλεσμα, οι επιχειρήσεις είναι περισσότερο πιθανό να λαμβάνουν βέλτιστες αποφάσεις και να ανταποκρίνονται στις προβλεπόμενες επιλογές πολιτικής. Η πολυπλοκότητα ευνοεί επίσης τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό, που μπορεί να επηρεάσει την οικονομία.
- **Αποτελεσματικότητα και δικαιοσύνη:** Η φορολογία πρέπει να παράγει το ποσό φόρου την κατάλληλη στιγμή, αποφεύγοντας ταυτόχρονα και τη διπλή φορολογία και την ακούσια μη φορολόγηση. Προηγούμενες έκριναν ότι εάν υπάρχει μια κατηγορία φορολογουμένων που τεχνικά υπόκεινται σε φόρο, αλλά δεν απαιτείται να πληρώσει το φόρο λόγω αδυναμίας επιβολής του. Τότε το φορολογούμενο κοινό μπορεί να θεωρήσει τον φόρο ως άδικο και αναποτελεσματικό. Ως αποτέλεσμα, η πρακτική εφαρμογή των φορολογικών κανόνων είναι σημαντική εκτίμηση για τους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής. Επιπλέον, επηρεάζει τη δυνατότητα είσπραξης και διαχείρισης των φόρων, η οποία είναι ζωτικής σημασίας για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του φορολογικού συστήματος.
- **Ευελιξία:** Τα φορολογικά συστήματα πρέπει να είναι ευέλικτα και δυναμικά για να διασφαλίσουν ότι συμβαδίζουν με τις τεχνολογικές και εμπορικές εξελίξεις. Είναι σημαντικό ένα φορολογικό σύστημα να είναι δυναμικό και αρκετά ευέλικτο για να καλύψει τις τρέχουσες ανάγκες εσόδων των

κυβερνήσεων ενώ προσαρμόζεται συνεχώς στις μεταβαλλόμενες ανάγκες. Αυτό σημαίνει ότι τα δομικά χαρακτηριστικά του συστήματος πρέπει να είναι ανθεκτικά σε ένα μεταβαλλόμενο πλαίσιο πολιτικής, αλλά αρκετά ευέλικτο και δυναμικό ώστε να επιτρέπει τις κυβερνήσεις να ανταποκριθούν όπως απαιτείται για να συμβαδίσουν με τις εμπορικές εξελίξεις, λαμβάνοντας υπόψη το μέλλον. Οι εξελίξεις είναι συχνά δύσκολο να προβλεφθούν.

2.2 Ταξινόμηση φόρου

Σύμφωνα με τους τελικούς φορολογούμενους και το επίπεδο συγκέντρωσης, υπάρχουν τρεις βασικές μέθοδοι ταξινόμησης των φόρων, δηλαδή, οι άμεσοι και οι έμμεσοι φόροι, οι φόροι κατανάλωσης και εισοδήματος, ο εταιρικός φόρος εισοδήματος, ο φόρος προστιθέμενης αξίας και οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης (Gruber, 2011).

2.2.1 Άμεσοι φόροι

Οι άμεσοι φόροι υπολογίζονται απευθείας σε άτομα που προορίζονται να το αντέξουν και δεν μπορούν να μεταφερθούν σε άλλους, ενώ οι έμμεσοι φόροι είναι φόροι επί των συναλλαγών και δεν εκτιμώνται άμεσα σε ιδιώτες (Gruber, 2011). Ένας άμεσος φόρος είναι ένας φόρος που πληρώνει ένα άτομο ή ένας οργανισμός απευθείας στην επιβλητική οντότητα. Ένας φορολογούμενος, για παράδειγμα, καταβάλλει άμεσους φόρους στην κυβέρνηση για διαφορετικούς σκοπούς, συμπεριλαμβανομένου του φόρου ακίνητης περιουσίας, του φόρου προσωπικής ιδιοκτησίας, του φόρου εισοδήματος ή των φόρων επί των περιουσιακών στοιχείων.

Οι άμεσοι φόροι βασίζονται στην αρχή της ικανότητας πληρωμής. Αυτή η οικονομική αρχή ορίζει ότι όσοι έχουν περισσότερους πόρους ή έχουν υψηλότερο εισόδημα πρέπει να πληρώνουν περισσότερους φόρους. Η ικανότητα επιβολής φόρων είναι ένας τρόπος αναδιανομής του πλούτου ενός έθνους. Οι άμεσοι φόροι δεν μπορούν να μεταφερθούν σε διαφορετικό πρόσωπο ή οντότητα. Το άτομο ή ο οργανισμός στον οποίο ή επιβάλλεται ο φόρος είναι υπεύθυνος για την εκπλήρωση της πλήρους πληρωμής φόρου.

Οι άμεσοι φόροι, ειδικά σε ένα σύστημα φορολογικής παρέμβασης, θεωρούνται από ορισμένους ως αντικίνητρο για να εργαστούν σκληρά και να κερδίσουν

περισσότερα χρήματα, επειδή όσο περισσότερα χρήματα κερδίζει ένα άτομο, τόσο περισσότερους φόρους πληρώνουν.

Ένας άμεσος φόρος είναι το αντίθετο ενός έμμεσου φόρου, όπου ο φόρος επιβάλλεται σε μια οντότητα, όπως ένας πωλητής, και καταβάλλεται από άλλη - όπως ένας φόρος επί των πωλήσεων που καταβάλλει ο αγοραστής σε ένα κατάστημα λιανικής. Και οι δύο φόροι είναι εξίσου σημαντικοί για τα έσοδα που δημιουργεί μια κυβέρνηση και, επομένως, για την οικονομία της.

2.2.2 Έμμεσοι φόροι

Από την άλλη πλευρά, έμμεσος φόρος είναι ο φόρος που επιβάλλεται στην παραγωγή τα αγαθά, τις συναλλαγές και τη διανομή. Επομένως, το βάρος των έμμεσων φόρων μπορεί να μεταφερθεί σε άλλα άτομα ή ομάδες που συμμετέχουν στη διαδικασία. Τυπικά παραδείγματα έμμεσων φόρων είναι εκείνα που ενεργούν με τη μορφή φόρων κατανάλωσης, όπως ο φόρος προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος που αυξάνεται για ορισμένα καταναλωτικά αγαθά επιμερίζεται τόσο στους παραγωγούς όσο και στους καταναλωτές.

Επομένως, η φορολογική επιβάρυνση μπορεί να μετατοπιστεί μεταξύ αυτών των δύο ομάδων. Οι άμεσοι φόροι αντιπροσωπεύονται καλύτερα από φόρους τύπου εισοδήματος, όπως φόροι επί των μισθών, εισοδήματα και πλούτος, επειδή οι φορολογούμενοι αυτών των τύπων φόρων είναι οι μόνες υπεύθυνες μονάδες και οι φορολογικές επιβαρύνσεις σε αυτές τις περιπτώσεις δεν μπορούν να μεταφερθούν σε άλλα άτομα ή ομάδες.

Ένας έμμεσος φόρος εισπράττεται από μια οντότητα στην αλυσίδα εφοδιασμού και καταβάλλεται στην κυβέρνηση, αλλά μεταβιβάζεται στον καταναλωτή ως μέρος της τιμής αγοράς ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας. Ο καταναλωτής καταβάλλει τελικά τον φόρο πληρώνοντας περισσότερα για το προϊόν. Οι έμμεσοι φόροι ορίζονται σε αντίθεση με τους άμεσους φόρους. Οι έμμεσοι φόροι μπορούν να οριστούν ως φορολογία σε άτομο ή οντότητα, η οποία τελικά πληρώνεται από άλλο άτομο. Ο φορέας που εισπράττει τον φόρο θα τον παραπέμψει στη κυβέρνηση.

Όμως, στην περίπτωση των άμεσων φόρων, το άτομο που πληρώνει αμέσως τον φόρο είναι το πρόσωπο που η κυβέρνηση επιδιώκει να φορολογήσει. Οι ειδικοί

φόροι κατανάλωσης στα καύσιμα, τα ποτά και τα τσιγάρα θεωρούνται όλα παραδείγματα έμμεσων φόρων. Αντιθέτως, ο φόρος εισοδήματος είναι το σαφέστερο παράδειγμα άμεσου φόρου, δεδομένου ότι το άτομο που κερδίζει το εισόδημα είναι εκείνο που πληρώνει αμέσως το φόρο. Ορισμένοι έμμεσοι φόροι αναφέρονται επίσης ως φόροι κατανάλωσης, όπως ένας φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2.2.3 Φόροι εισοδήματος και κατανάλωσης

Οι περισσότερες χώρες επιβάλλουν φόρους τόσο στο εισόδημα όσο και στην κατανάλωση. Ενώ οι φόροι εισοδήματος επιβάλλονται στο καθαρό εισόδημα για μια ετήσια φορολογική περίοδο, οι φόροι κατανάλωσης λειτουργούν ως εισφορά επί των δαπανών που σχετίζονται με την κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών, που επιβάλλονται κατά τη στιγμή της συναλλαγής.

Υπάρχει μια ποικιλία μορφών φόρου εισοδήματος και κατανάλωσης. Ο φόρος εισοδήματος οφείλεται γενικά στο καθαρό εισόδημα που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος κατά τη διάρκεια μιας περιόδου εισοδήματος. Αντίθετα, οι φόροι κατανάλωσης βρίσκουν το φορολογητέο συμβάν τους σε μια συναλλαγή, την ανταλλαγή αγαθών και υπηρεσιών προς αντιπαροχή είτε στο τελευταίο σημείο πώλησης στον τελικό χρήστη είτε σε ενδιάμεσες συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων (ΦΠΑ) ή μέσω εισφορών σε συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες, όπως ειδικοί φόροι κατανάλωσης, τελωνειακοί και εισαγωγικοί δασμοί.

Οι φόροι εισοδήματος επιβάλλονται στον τόπο της πηγής εισοδήματος ενώ οι φόροι κατανάλωσης επιβάλλονται στον τόπο προορισμού. Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι η φορολογική επιβάρυνση δεν βαρύνει πάντοτε εκείνους που υποχρεούνται νομικά να πληρώσουν τον φόρο. Ανάλογα με την ελαστικότητα των τιμών των παραγόντων παραγωγής, η φορολογική επιβάρυνση μπορεί να μετατοπιστεί και έτσι τόσο οι φόροι εισοδήματος όσο και οι καταναλωτές μπορούν έχουν παρόμοια φορολογική επίπτωση. Γενικά, λέγεται ότι η φορολογική επίπτωση βαρύνει το κεφάλαιο, την εργασία και / ή την κατανάλωση.

2.2.4 Εταιρικός φόρος εισοδήματος

Αν και η φορολογική βάση μπορεί να οριστεί με μεγάλη ποικιλία τρόπων, ο εταιρικός φόρος εισοδήματος βασίζεται γενικά σε μια ευρεία φορολογική βάση, που έχει

σχεδιαστεί για να περιλαμβάνει όλους τους τύπους εισοδήματος που προέρχονται από την εταιρεία ανεξάρτητα από τη φύση τους, η οποία περιλαμβάνει τι κερδίζει η επιχείρηση από συγκεκριμένα ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα που μπορεί να σχετίζονται με πλεονεκτικούς παράγοντες παραγωγής ή πλεονεκτήματα που σχετίζονται με την αγορά στην οποία τα προϊόντα θα πωληθούν.

Τη στιγμή που εισήχθη το σύστημα εταιρικού φόρου εισοδήματος, ένας από τους πρωταρχικούς τους στόχους ήταν να ενεργήσει ως προπληρωμή των φόρων εισοδήματος που οφείλονται από τους μετόχους και να αποτρέψει την αόριστη αναβολή του φόρου εισοδήματος προσωπικού (Vann, 2010). Ως αποτέλεσμα, η εταιρική φορολογική βάση θεωρήθηκε ως πληρεξούσιο για την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, οι εταιρικοί φόροι επιβάλλονται γενικά στα καθαρά κέρδη, που είναι έσοδα μείον έξοδα.

Για την εκτίμηση αυτού του φορολογητέου εισοδήματος χρησιμοποιούνται δύο βασικά μοντέλα, διαφορετικά στην προσέγγισή τους αλλά παρόμοια στο πρακτικό τους αποτέλεσμα. Το πρώτο από αυτά είναι το σύστημα εισπράξεων και εξόδων. Το εισόδημα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ όλων των αναγνωρισμένων εισοδημάτων που προέρχεται από μια εταιρεία κατά τη φορολογική περίοδο και όλων των εξόδων που εκπίπτουν στην φορολογία και που πραγματοποίησε η εταιρεία κατά την ίδια φορολογική περίοδο.

Το δεύτερο σύστημα είναι το σύστημα ισολογισμού ή η μέθοδος σύγκρισης καθαρής θέσης. Το εισόδημα προσδιορίζεται συγκρίνοντας την αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου στο τέλος της φορολογικής περιόδου με την αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου στην αρχή της φορολογικής περιόδου.

Ορισμένες χώρες έχουν επιτύχει ουσιαστική ομοιομορφία, εκτός από ορισμένες διαφορές όπου η λογιστική μεταχείριση μπορεί να είναι ευάλωτη σε χειρισμούς με σκοπό τη στρέβλωση της επιμέτρησης του φορολογητέου εισοδήματος. Σε άλλες χώρες η φορολογία και η χρηματοοικονομική λογιστική είναι ουσιαστικά ανεξάρτητες, με τις διατάξεις περί φορολογικής νομοθεσίας να αντιμετωπίζουν σε μεγάλο βαθμό τη μεταχείριση των συναλλαγών που πραγματοποιούνται από μια εταιρεία.

2.2.5 Φόροι προστιθέμενης αξίας και άλλοι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης

Οι φόροι προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και άλλοι φόροι κατανάλωσης είναι γενικά έμμεσοι φόροι. Ενώ προορίζονται γενικά για φορολόγηση της τελικής κατανάλωσης αγαθών και υπηρεσιών, συλλέγονται από τους προμηθευτές αυτών των αγαθών και υπηρεσιών και όχι απευθείας από τους καταναλωτές. Οι καταναλωτές φέρουν το βάρος αυτών των φόρων, καταρχήν, ως μέρος της αγοραίας τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αγοράστηκαν. Γενικά διακρίνονται δύο κατηγορίες φόρων κατανάλωσης (ΟΟΣΑ, 2013):

- Γενικοί φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών, που συνίστανται στον ΦΠΑ, φόροι πωλήσεων και άλλοι γενικοί φόροι για αγαθά και υπηρεσίες.
- Φόροι για συγκεκριμένα αγαθά και υπηρεσίες, που αποτελούνται κυρίως από ειδικούς φόρους κατανάλωσης φόροι, τελωνειακοί και εισαγωγικοί δασμοί, και φόροι επί συγκεκριμένων υπηρεσιών.

Ο συνδυασμός της παγκόσμιας εξάπλωσης του ΦΠΑ και της ταχείας παγκοσμιοποίησης της οικονομικής δραστηριότητας, που οδήγησε σε αυξημένη αλληλεπίδραση μεταξύ των συστημάτων ΦΠΑ, και την αύξηση των συντελεστών ΦΠΑ αύξησαν το προφίλ του ΦΠΑ ως σημαντικό ζήτημα στο διασυνοριακό εμπόριο.

2.3 Κύρια χαρακτηριστικά σχεδίασης ΦΠΑ

Ο όρος ΦΠΑ χρησιμοποιείται για να καλύψει όλους τους φόρους προστιθέμενης αξίας. Πολλές χώρες αναφέρονται στους φόρους προστιθέμενης αξίας τους ως φόρος αγαθών και υπηρεσιών. Ενώ υπάρχει σημαντική ποικιλομορφία στη δομή των συστημάτων ΦΠΑ που ισχύουν επί του παρόντος, τα περισσότερα από αυτά τα συστήματα στηρίζονται σε ορισμένες θεμελιώδεις αρχές σχεδιασμού.

Ο πρωταρχικός σκοπός του ΦΠΑ είναι η επιβολή φόρου ευρείας βάσης κατανάλωσης, που νοείται ως τελική κατανάλωση από τα νοικοκυριά. Κατ 'αρχήν, μόνο ιδιώτες, όπως διακρίνονται από τις επιχειρήσεις, ασχολούνται με την κατανάλωση στην οποία στοχεύει ο ΦΠΑ. Στην πράξη, ωστόσο, πολλά συστήματα ΦΠΑ επιβάλλουν επιβάρυνση ΦΠΑ όχι μόνο στην τελική κατανάλωση νοικοκυριού,

αλλά και σε διάφορες οντότητες που συμμετέχουν σε μη επιχειρηματικές δραστηριότητες ή σε δραστηριότητες απαλλαγμένες από τον ΦΠΑ.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ΦΠΑ μπορεί να θεωρηθεί εναλλακτικά ότι αντιμετωπίζει τέτοιες οντότητες σαν να ήταν τελικοί καταναλωτές, ή ως «εισροή φόρου» για τις προμήθειες που πραγματοποίησαν τέτοιες οντότητες με την προϋπόθεση ότι το βάρος του επιβαλλόμενου ΦΠΑ θα μετακυλιείται στις τιμές αυτών των μη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Το κεντρικό χαρακτηριστικό του ΦΠΑ και το χαρακτηριστικό από το οποίο προέρχεται το όνομά του, είναι ότι ο φόρος εισπράττεται μέσω μιας σταδιακής διαδικασίας.

Κάθε επιχείρηση υποκείμενη στον φόρο στην αλυσίδα εφοδιασμού είναι υπεύθυνη για την είσπραξη του φόρου επί των εξόδων της προμήθειας και την αποστολή του ποσοστού του φόρου που αντιστοιχεί στο περιθώριο της, δηλαδή της προστιθέμενης αξίας, σε μια συγκεκριμένη φορολογική περίοδο. Αυτό σημαίνει ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποζημιώνει τη διαφορά μεταξύ του ΦΠΑ που επιβλήθηκε στις φορολογημένες εκροές του (φόρος εκροών) και του ΦΠΑ που επιβλήθηκε στις φορολογημένες εισροές του (φόρος εισροών) για αυτήν την περίοδο.

Έτσι, ο φόρος εισπράττεται κατ' αρχήν στην προστιθέμενη αξία στο κάθε στάδιο παραγωγής και διανομής. Από την άποψη αυτή, ο ΦΠΑ διαφέρει από τον φόρο λιανικής πώλησης, ο οποίος φορολογεί την κατανάλωση μέσω εισφοράς ενός σταδίου που επιβάλλεται θεωρητικά μόνο στο σημείο της τελικής πώλησης. Αυτός ο κεντρικός σχεδιασμός του ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τη θεμελιώδη αρχή ότι το βάρος του φόρου δεν πρέπει να βαρύνει τις επιχειρήσεις, απαιτεί έναν μηχανισμό για την απαλλαγή των επιχειρήσεων από το βάρος του ΦΠΑ που πληρώνουν όταν αποκτούν αγαθά ή υπηρεσίες.

Υπάρχουν δύο βασικές προσεγγίσεις για την εφαρμογή της διαδικασίας σταδιακής είσπραξης, ενώ απαλλάσσονται οι επιχειρήσεις από το φόρο ΦΠΑ. Σύμφωνα με τη μέθοδο τιμολόγησης-πίστωσης, κάθε υποκείμενος στον φόρο χρεώνει ΦΠΑ με τον καθορισμένο συντελεστή για κάθε παράδοση και μεταβιβάζει στον πελάτη ένα τιμολόγιο που δείχνει το ποσό του φόρου που χρεώνεται. Εάν ο πελάτης είναι επίσης υποκείμενος στον φόρο, θα είναι σε θέση να πιστώσει αυτόν τον φόρο εισροών έναντι του φόρου παραγωγής που χρεώνεται στις πωλήσεις του.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αφαίρεσης, ο φόρος επιβάλλεται απευθείας σε ένα μέτρο προστιθέμενης αξίας που βασίζεται σε λογαριασμούς, το οποίο καθορίζεται για κάθε επιχείρηση αφαιρώντας τις επιτρεπόμενες δαπάνες του υποκειμένου στον φόρο για εισροές για τη φορολογική περίοδο από φορολογητέες εκροές για την περίοδο αυτή και εφαρμόζοντας τον φορολογικό συντελεστή στο προκύπτον ποσό (Cockfield et al., 2013).

Σχεδόν όλες οι δικαιοδοσίες που χρησιμοποιούν ΦΠΑ χρησιμοποιούν τη μέθοδο πίστωσης τιμολογίου, με το ιαπωνικό σύστημα να είναι το πιο αξιοσημείωτο παράδειγμα φόρου κατανάλωσης μεθόδου αφαίρεσης. Οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ δημιουργούν μια σημαντική εξαίρεση στην ουδετερότητα του ΦΠΑ. Όταν μια προσφορά απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, αυτό σημαίνει ότι δεν επιβάλλεται φόρος επί της παραγωγής και ότι ο προμηθευτής δεν δικαιούται να πιστώσει τον σχετικό φόρο εισροών.

Πολλά συστήματα ΦΠΑ εφαρμόζουν εξαιρέσεις για δραστηριότητες που είναι δύσκολο να φορολογηθούν ή / και για την επίτευξη στόχων διανομής. Μία αρνητική συνέπεια των απαλλαγών από τον ΦΠΑ είναι ότι δημιουργούν υπερχειλίση όταν εφαρμόζονται σε πλαίσιο από επιχείρηση σε επιχείρηση (B2B). Η επιχείρηση που πραγματοποιεί εξαιρούμενη προσφορά μπορεί να αναμένεται να μετακυλίσει τον αναξιόπιστο φόρο εισροών στην τιμή αυτής της προμήθειας, ενώ αυτός ο φόρος δεν μπορεί στη συνέχεια να πιστωθεί από την αποδέκτρια επιχείρηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΕ

3.1. Η δομή του φορολογικού συστήματος

Η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) βασίστηκε σε πολιτικούς στόχους. Ωστόσο, έχει αναπτυχθεί με οικονομικά μέσα. Παρόλο που η οικονομική ολοκλήρωση έχει επιτευχθεί σε

σημαντικό βαθμό στην ΕΕ, η δημοσιονομική ένωση δεν θεωρείται ούτε ως τομέας ολοκλήρωσης. Ως εκ τούτου, η δημοσιονομική πολιτική παραμένει ως εθνική ευθύνη για τα κράτη μέλη σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας. Επί του παρόντος, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να χρησιμοποιούν τα δικά τους φορολογικά συστήματα.

Αν και η φορολογία έχει οικονομική διάσταση, υπόκειται σε πολιτική λήψη αποφάσεων, καθώς είναι ένας τομέας πολιτικής που συνδέεται άμεσα με την κυριαρχία των κρατών. Σύμφωνα με αυτό, οι αποφάσεις για τη φορολογία έχουν ακόμη ληφθεί ομόφωνα μέσω διακυβερνητικών διαπραγματεύσεων. Η εισαγωγή της ψηφοφορίας με ειδική πλειοψηφία αντί της ομοφωνίας έχει προταθεί και έχει συζητηθεί στις πολλές διακυβερνητικές διασκέψεις σε φορολογικά θέματα από τη Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση (1992).

Αυτές οι προσπάθειες για την αποφυγή του διακυβερνητικού αποκλεισμού και τη διασφάλιση της αποτελεσματικότερης διαδικασίας λήψης αποφάσεων σχετικά με τη φορολογία προκύπτουν από μια προσέγγιση προς ενίσχυση της πολιτικής διάστασης της ολοκλήρωσης. Ωστόσο, πολλές προτάσεις σχετικά με αυτό έχουν απορριφθεί μέχρι σήμερα σε πολλές διακυβερνητικές διασκέψεις λόγω της απροθυμίας των κρατών μελών να παραιτηθούν από το δικαίωμά τους να εφαρμόσουν τις δικές τους φορολογικές πολιτικές, η οποία έχει άμεση σχέση με την κυριαρχία των κρατών.

Επομένως, εξακολουθεί να υπάρχει απαίτηση ομοφωνίας για τη διαδικασία λήψης φορολογικών αποφάσεων (Wasserfallen, 2014). Ένας μεγάλος αριθμός μελετών ισχυρίζεται ότι η διαδικασία ομοφωνίας που χρησιμοποιήθηκε στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο για τις φορολογικές αποφάσεις αποτελεί πρόκληση για την επίτευξη φορολογικού συντονισμού για τη λειτουργία της ενιαίας αγοράς, για την καταπολέμηση της απάτης και ακόμη και για την προστασία του περιβάλλοντος.

Η φορολογική εναρμόνιση δεν φαίνεται να επιτυγχάνεται δεόντως όσο ο Κανόνας ομοφωνίας σχετικά με τη λήψη αποφάσεων διατηρείται στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο για φορολογικά θέματα, επειδή είναι σχεδόν αδύνατο να ληφθεί η έγκριση κάθε κράτους μέλους για οποιαδήποτε φορολογική απόφαση. Οι μη δεσμευτικές νομοθεσίες δεν απαιτούν διαδικασία ομοφωνίας. Αν και οι μη δεσμευτικές νομοθεσίες δεν είναι αναγκαστικές ως δεσμευτικές, η Ευρωπαϊκή Ένωση στοχεύει στην πρόοδο σε φορολογικά θέματα υιοθετώντας αυτόν τον τρόπο (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2006).

3.2 Νομική βάση της φορολογίας στην ΕΕ

Η νομοθεσία της ΕΕ αποτελείται από πρωτογενείς και δευτερογενείς νομοθεσίες. Οι Συνθήκες, τα παραρτήματά τους και τα πρωτόκολλά τους αποτελούν τις πρωταρχικές πηγές δικαίου. Το παράγωγο δίκαιο περιλαμβάνει κανονισμούς, οδηγίες και αποφάσεις που απορρέουν από αρχές και στόχους των Συνθηκών. Επιπλέον, οι συστάσεις και οι απόψεις είναι μη δεσμευτικές νομικές πράξεις με τις οποίες τα θεσμικά όργανα ανακοινώνουν τις απόψεις τους χωρίς επιβολή νομικών υποχρεώσεων.

Ως μια από τις πρωταρχικές πηγές του δικαίου της ΕΕ, η Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) καθορίζει την κύρια οργανωτική και λειτουργική δομή της ΕΕ. Τα άρθρα 110 έως 113 της ΣΛΕΕ (2012) αφορούν τη φορολογία. Αυτά τα άρθρα περιλαμβάνουν διατάξεις για την εναρμόνιση της φορολογίας, ιδίως για την καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Το άρθρο 113 της ΣΛΕΕ εξουσιοδοτεί το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο να θεσπίσει διατάξεις για την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων, οι οποίες είναι απαραίτητες για τη διασφάλιση της εγκατάστασης και της λειτουργίας της ενιαίας αγοράς και την αποφυγή στρέβλωσης του φορολογικού ανταγωνισμού.

Στην ΣΛΕΕ οι έμμεσοι φόροι αντιμετωπίζονται άμεσα για την καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, ενώ υπάρχουν ορισμένοι γενικοί κανόνες που μπορούν να συνδεθούν με την άμεση φορολογία. Τα άρθρα 46-66 της ΣΛΕΕ με τον τίτλο της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, των υπηρεσιών και το Κεφάλαιο σχετίζονται ειδικά με την άμεση φορολογία στην ΕΕ.

Επιπλέον, το άρθρο 45 ασχολείται με τους άμεσους φόρους που επιβάλλονται τόσο στα προσωπικά όσο και στα εισοδήματα κεφαλαίου και πλούτου (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2017β). Η απαγόρευση όλων των περιορισμών στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων στα ακόλουθα άρθρα σχετίζεται επίσης με τη φορολογία.

Το άρθρο 65 της ΣΛΕΕ αποκλίνει από τις προηγούμενες διατάξεις και παρέχει αυτονομία στα κράτη μέλη σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, δίνοντάς τους τη δυνατότητα να διακρίνουν μεταξύ των φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά τον τόπο κατοικίας τους ή τον τόπου

όπου επενδύεται το κεφάλαιό τους και εφαρμόζουν σχετικές διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας.

Οι άλλες διατάξεις που μπορούν να συνδεθούν με τη φορολογία είναι τα άρθρα 107-109 για τον ανταγωνισμό, τα άρθρα 191-192 για το περιβάλλον και τα άρθρα 326-334 στο κεφάλαιο της ενισχυμένης συνεργασίας (Remeur, 2015). Οι αποφάσεις για τη φορολογία λαμβάνονται συνήθως μέσω οδηγιών ως μία από τις δευτερεύουσες πηγές του κοινοτικού δικαίου. Οι οδηγίες είναι νομικά μέσα που χρησιμοποιούνται για την εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας και της νομοθεσίας της ΕΕ.

Είναι ευέλικτα μέσα που κάθε χώρα μπορεί να επιλέξει τη δική της μέθοδο για την υιοθέτησή τους με στόχο την επίτευξη των στόχων και των αποτελεσμάτων που καθορίζονται στις οδηγίες. Οι οδηγίες εφαρμόζονται όταν το μεμονωμένο κράτος μέλος τις μεταφέρει στη δική του εσωτερική νομοθεσία. Δεδομένου ότι οι χώρες της ΕΕ έχουν περιθώριο να επιλέξουν τη διαδικασία μεταφοράς τους, επιτρέπεται να εξετάσουν το εθνικό τους χαρακτηριστικό στα θέματα που σχετίζονται με το περιεχόμενο της οδηγίας.

Επομένως, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η έκδοση οδηγιών για θέματα εναρμόνισης των φόρων δείχνει ότι η φορολογία δεν θεωρείται ως ένας από τους άκρως ολοκληρωμένους τομείς πολιτικής στην ΕΕ. Αντιθέτως, ως ένας άλλος τύπος της δεύτερης πηγής του δικαίου της ΕΕ, οι κανονισμοί είναι κανόνες που εφαρμόζονται άμεσα σε όλες τις χώρες της ΕΕ. Η έγκριση κανονισμών είναι υποχρεωτική για τα κράτη μέλη αμέσως μετά την έναρξη ισχύος τους από την ΕΕ.

3.3 Εξελίξεις της φορολογίας στην ΕΕ

Η θέσπιση κοινής φορολογικής πολιτικής στην ΕΕ δεν προβλέπεται στις ιδρυτικές συνθήκες της ΕΕ, αλλά η κοινή αγορά απαιτεί ορισμένες ρυθμίσεις στα πολύ διαφορετικά φορολογικά συστήματα των κρατών μελών. Από την αρχή της διαδικασίας ολοκλήρωσης, οι φόροι εξετάζονται δεδομένου ότι ενδέχεται να αποτελέσουν εμπόδιο στο εμπόριο εντός της Ένωσης. Οι εξελίξεις για την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων και των άμεσων φόρων έχουν ακολουθήσει μονοπάτια ανεξάρτητα το ένα από το άλλο.

3.3.1 Εξελίξεις στους έμμεσους φόρους

Η επιτροπή Tinbergen είναι η πρώτη ομάδα που ιδρύθηκε το 1953 και αντιμετώπισε τα άλυτα φορολογικά θέματα κατά την περίοδο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα (ΕΚΑΧ). Η επιτροπή επικεντρώθηκε στις αρχές της φορολογίας και στα οικονομικά αποτελέσματα αυτών των αρχών. Η αρχή του προορισμού και η αρχή της καταγωγής είναι δύο αρχές που χρησιμοποιούνται για τη φορολογία των πωλήσεων σχετικά με το εμπόριο εντός της ΕΚΑΧ.

Σύμφωνα με την αρχή προορισμού, ένα εμπόρευμα φορολογείται στη χώρα όπου καταναλώνεται, ενώ σύμφωνα με την αρχή καταγωγής φορολογείται στη χώρα όπου παράγεται. Στην τελευταία περίπτωση, τα φορολογικά έσοδα κατανέμονται μεταξύ των χωρών ανάλογα με το ποσό της προστιθέμενης αξίας που δημιουργείται σε κάθε χώρα. Η επιτροπή Tinbergen δεν ευνόησε καμία από τις αρχές έναντι της άλλης και συνέστησε τη συνέχιση της αρχής του προορισμού, δεδομένης της κατάστασης της Κοινότητας εκείνη την εποχή.

Ωστόσο, η επιτροπή Neumark συγκροτήθηκε το 1963 μετά την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, συνέστησε την αρχή καταγωγής και εισήγαγε τον ΦΠΑ αντί του ακαθάριστου φόρου κύκλου εργασιών. Μετά την ολοκλήρωση της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς, διαπιστώθηκε ότι η χρήση της αρχής του προορισμού δεν ήταν εφικτή για την εσωτερική αγορά. Ωστόσο, οι προσπάθειες της Επιτροπής να εισαγάγει την αρχή της καταγωγής απέτυχαν (Keuschnigg, et al., 2015).

Η αρχή της καταγωγής απαιτεί σημαντική αλλαγή στην κατανομή των εσόδων μεταξύ των κρατών μελών και κατά μία έννοια, σημαίνει απώλεια του ελέγχου στις φορολογικές αρμοδιότητες, η οποία μόλις προτιμά τα κράτη μέλη. Αντί να υιοθετήσουν την αρχή καταγωγής, το 1993 τα κράτη μέλη δέχτηκαν το μεταβατικό καθεστώς σύμφωνα με το οποίο, οι εξαγωγές είναι απαλλαγμένες από τον ΦΠΑ για πωλήσεις εντός της ΕΕ, αλλά ο παραλήπτης είναι υπεύθυνος για την καταβολή ΦΠΑ σύμφωνα με την αρχή του προορισμού. Όσον αφορά το εγχώριο εμπόριο, ο προμηθευτής χρεώνεται τον ΦΠΑ, οπότε τηρείται η αρχή προέλευσης.

Οι μη εγγεγραμμένοι έμποροι και καταναλωτές φορολογούνται επίσης σύμφωνα με την αρχή προέλευσης. Το μεταβατικό σύστημα εισήχθη για να διαρκέσει τέσσερα χρόνια και μετά από τέσσερα χρόνια σχεδιάστηκε για να υιοθετηθεί η αρχή της καταγωγής. Ωστόσο, η αρχή της μόνιμης προέλευσης δεν έχει γίνει αποδεκτή

πολιτικά μέχρι τώρα. Επομένως, οι διατάξεις του Μεταβατικού Συστήματος εξακολουθούν να εφαρμόζονται για το εμπόριο στην ΕΕ (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2011α). Μέσα σε αυτό το σύστημα, η αρχή προορισμού είναι για συναλλαγές που περιλαμβάνουν ΦΠΑ για εγγεγραμμένους εμπόρους.

Εκτός από πολλές οδηγίες για τον ΦΠΑ, εκδόθηκε ο κανονισμός αριθ. 37/2009 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου το 2008 και το 2011 ο κανονισμός αριθ. 282/2011 της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο πρώτος έθεσε τις βάσεις για πιο ομοιόμορφη εφαρμογή των κανόνων της ΕΕ και ο δεύτερος αφορούσε τη διοικητική συνεργασία σε θέματα ΦΠΑ για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στην Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2017γ). Η θέσπιση κανονισμών των οποίων οι διατάξεις πρέπει να εφαρμοστούν άμεσα στα κράτη μέλη σε αντίθεση με τις οδηγίες μπορεί να θεωρηθεί ως ένδειξη της προθυμίας των κρατών μελών για περισσότερη συνεργασία σε θέματα ΦΠΑ.

Ως άλλος τύπος έμμεσων φόρων, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που επιβάλλονται στο αλκοόλ, τα προϊόντα καπνού και την ενέργεια διαφέρουν μεταξύ των κρατών μελών. Στο πλαίσιο της δημιουργίας της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς, εκδόθηκαν πολλές οδηγίες για ένα ομοιόμορφο σύστημα των ειδικών φόρων κατανάλωσης. Αυτές οι οδηγίες αφορούν τη δομή του φόρου, τους ελάχιστους συντελεστές δασμών και τις γενικές διατάξεις για τις κατηγορίες προϊόντων (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2006) Οι γενικοί κανόνες για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης καλύπτονται από την οδηγία 2008/118 / ΕΚ με σκοπό την αποφυγή εμποδίων για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

3.3.2 Εξελίξεις στους άμεσους φόρους

Δεδομένου ότι η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας σχετίζεται με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, υπηρεσιών και εργασίας, εξετάζεται από τη δεκαετία του 1970, εκτός από την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων. Μεταξύ πολλών προτάσεων της Επιτροπής επί του θέματος αυτού, εγκρίθηκαν λίγες οδηγίες όπως η οδηγία 90/434 / ΕΟΚ του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, γνωστή ως οδηγία περί συγκεντρώσεων και η οδηγία 90/434 / ΕΟΚ του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, γνωστή ως οδηγία για τις μητρικές εταιρείες και τις θυγατρικές, με στόχο την αποφυγή της εσωτερικής διπλής φορολογίας των μερισμάτων, των τόκων και των δικαιωμάτων και για τη διευκόλυνση των διασυνοριακών επιχειρηματικών εξελίξεων.

Επιπλέον, ένας μη δεσμευτικός Κώδικας Συμπεριφοράς για τη φορολογία των επιχειρήσεων εισήχθη ως συμπέρασμα της συνόδου του Συμβουλίου ECOFIN (1998) προκειμένου να αποφευχθούν οι αθέμιτες φορολογικές επιβαρύνσεις που διακρίνουν τις επιχειρήσεις σε μια χώρα (Mooij, 2008). Ο Κώδικας Συμπεριφοράς περιλαμβάνει πολιτικές δεσμεύσεις των κρατών μελών σχετικά με τη φορολογία των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με τον σκοπό του Κώδικα Συμπεριφοράς, συγκροτήθηκε επίσης μια ομάδα Κώδικα Συμπεριφοράς για την αξιολόγηση των φορολογικών μέτρων των επιχειρήσεων που έλαβαν τα κράτη μέλη.

Σύμφωνα με τις εκθέσεις του Ομίλου, το κύριο πρόβλημα είναι η έγκριση διαφορετικής εθνικής νομοθεσίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων στην εσωτερική αγορά (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2017α). Μία από τις λύσεις που προτείνει ο Όμιλος είναι η καθιέρωση Κοινής Ενοποιημένης Εταιρικής Φορολογικής Βάσης που σημαίνει ότι οι εταιρείες θα είναι σε θέση να υποβάλουν τις αξιώσεις επιστροφής φόρου σε ένα κεντρικό σημείο επαφής για να αποφύγουν την καταβολή υπερβολικών φόρων για τις επιχειρήσεις και επίσης να ενοποιήσουν όλα τα κέρδη και τις ζημιές τους που πραγματοποιήθηκαν στην ΕΕ (Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, 2017α).

Εν τω μεταξύ, μετά την κυκλοφορία αρκετών ερευνητικών εργασιών όπως η έκθεση Van den Tempel (Tempel, 1970) και η έκθεση Ruding (Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 1992) σχετικά με την εναρμόνιση των φόρων εταιρειών με προσέγγιση των συντελεστών, η έκθεση Bolkestein (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2001) πρότεινε την ευθυγράμμιση του εταιρικού φόρου και όχι φορολογικούς συντελεστές. Ωστόσο, απαιτείται συντονισμός της ΕΕ σε κάποιο βαθμό για τη διασφάλιση των τεσσάρων ελευθεριών της Συνθήκης κυκλοφορία αγαθών, υπηρεσιών, κεφαλαίων και προσώπων εντός της ΕΕ, εξαλείφοντας τα φορολογικά εμπόδια για διασυνοριακές συναλλαγές και αποτρέποντας τη διπλή φορολογία και τη φοροδιαφυγή.

3.3.3 Εξελίξεις του ευρωπαϊκού συστήματος ΦΠΑ

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας πιστωτικών τιμολογίων της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι ένας έμμεσος φόρος, ο οποίος μπορεί επίσης να χαρακτηριστεί ως γενικός φόρος κατανάλωσης λόγω της φορολογικής επιβάρυνσης που επιβάλλεται στην αγορά αγαθών ή υπηρεσιών από τον καταναλωτή. Ουσιαστικά, ο ΦΠΑ αποτελεί τη

ραχοκοκαλιά της φορολογίας πολλών χωρών, επειδή είναι μια από τις πιο κερδοφόρες πηγές εσόδων για την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η ενιαία αγορά δεν θα μπορούσε να είναι τόσο επαρκής όσο τώρα χωρίς το σύστημα ΦΠΑ, καθώς η πολύ διαφορετική φορολογία προστιθέμενης αξίας στα κράτη μέλη θα στρέβλωνε τον ανταγωνισμό με έναν μη επιθυμητό τρόπο. Επομένως, παίζει αναμφισβήτητα σημαντικό ρόλο, και δεδομένου ότι πρόκειται για φόρο κατανάλωσης, ο ρόλος του δεν θα εξαφανιστεί στο μέλλον, αλλά θα αυξηθεί μαζί με την κατανάλωση.

Δεύτερη θεμελιώδης αρχή είναι η φορολογική ουδετερότητα, που σημαίνει ότι παρόμοια προϊόντα επιβάλλονται με τον ίδιο τρόπο. Αυτό επιτεύχθηκε με την εναρμόνιση του ΦΠΑ ώστε να είναι σχεδόν πανομοιότυπος συνολικά στην περιοχή της ΕΕ. Για παράδειγμα, τα προϊόντα στο Βέλγιο επιβάλλονται σχεδόν με τον ίδιο τρόπο, καθώς τα προϊόντα στη Βουλγαρία και τα οικιακά αγαθά και υπηρεσίες δεν έχουν πλεονεκτήματα έναντι του εισαγόμενου.

Ωστόσο, έχει αναγνωριστεί ότι το τρέχον σύστημα, το οποίο είναι αναμφισβήτητα πολύπλοκο και τεράστιο, είναι ξεπερασμένο και πρέπει να μεταφερθεί στον 21ο αιώνα. Δυστυχώς, χωρίς άμεσες ενέργειες της Επιτροπής και του Κοινοβουλίου, το πλήρες δυναμικό του ως ο λεγόμενος φόρος εισοδήματος εσόδων δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί πλήρως και αυτό το πολύτιμο εισόδημα δεν μπορεί να ανακτηθεί.

Το σύστημα ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναπτύχθηκε από τις πρώτες μέρες της ΕΚΑΧ. Κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου, έγιναν προσπάθειες για την καθιέρωση κοινής φορολογίας κύκλου εργασιών από διάφορες επιτροπές. Οι κύριοι στόχοι του ήταν η απλοποιημένη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και η αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Ωστόσο, οι προτάσεις απορρίφθηκαν. Χρειάστηκαν πολλά χρόνια πριν για την εισαγωγή του συστήματος ΦΠΑ. Μόνο στα τέλη της δεκαετίας του 1960, τέθηκε σε ισχύ η οδηγία ΦΠΑ. Αυτό ακολούθησε πολλές νέες οδηγίες και συστήματα, που έχουν αντιμετωπίσει τα πραγματικά φορολογικά θέματα. Το τελευταίο σύστημα ΦΠΑ εισήχθη το 1993 μετά την έναρξη ισχύος της εν λόγω οδηγίας για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας το 2007.

Προς το παρόν, τα κράτη μέλη της ΕΕ πρέπει να εναρμονίσουν την έμμεση φορολογία τους σύμφωνα με την έκτη οδηγία, η οποία απαιτεί από κάθε κράτος μέλος να έχει έναν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ τουλάχιστον 15% και το μειωμένο ποσοστό τουλάχιστον 5%. Σε ορισμένες πολιτείες έχουν οριστεί τιμές για ειδικά προϊόντα. Όπως και με άλλες μορφές φορολογίας, τα κράτη είναι υπεύθυνα για την επιβολή αυτών των φόρων. Αυτή η πράξη πραγματοποιείται συνήθως από τις εθνικές φορολογικές αρχές.

Οι βάσεις ΦΠΑ θα έχουν σημαντικές διαφορές, οι οποίες τελικά θα επηρεάσουν και θα στρεβλώσουν τον ανταγωνισμό μεταξύ εταιρειών σε διαφορετικά κράτη μέλη, με αποτέλεσμα να μην μπορεί η ουδετερότητα να εφαρμοστεί σωστά. Η ενιαία αγορά δεν θα μπορούσε να λειτουργήσει επαρκώς χωρίς εξελίξεις στον τομέα του ΦΠΑ. Σε έναν παγκοσμιοποιημένο κόσμο, αυτή η ανεπάρκεια θα ενισχυόταν. Δεδομένου ότι πρόκειται για οδηγία και όχι για ρύθμιση, υπάρχουν σίγουρα ορισμένες διαφορές μεταξύ των κρατών μελών, αλλά η κύρια έννοια είναι πολύ παρόμοια.

Το ισχύον σύστημα ΦΠΑ δεν θεωρήθηκε ποτέ μόνιμο, αλλά μεταβατικό. Ωστόσο, εξακολουθεί να χρησιμοποιείται το σύστημα και η περίοδος διαμετακόμισης ήταν πολύ μεγάλη. Κατά τη δεκαετία του 1990, οι περισσότεροι άνθρωποι δεν μπόρεσαν να προβλέψουν την παγκοσμιοποίηση του εμπορίου. Η έλλειψη προετοιμασίας σχετικά με την αυξημένη κινητικότητα των εταιρειών και τη διαφορετική μεταχείριση των εγχώριων και διασυνοριακών συναλλαγών είναι κατάλληλη για να αποδειχθεί η αδυναμία του ισχύοντος συστήματος.

Επομένως, είναι εύκολο να υποστηρίξουμε ότι η εφαρμογή του ισχύοντος συστήματος στην Ευρωπαϊκή Ένωση, όπου έχει εκραγεί το διασυνοριακό εμπόριο, καθίσταται αναποτελεσματική. Αναμφισβήτητα, μερικοί από τους φόρους καταφέρνουν να συγκεντρωθούν, αλλά το μεγάλο κομμάτι υποχωρεί.

Κατά το έτος 2015, η επιτροπή παρουσίασε τη μελέτη της σχετικά με το λεγόμενο κενό ΦΠΑ, που είναι η διαφορά μεταξύ των αναμενόμενων και των πραγματικών εσόδων από τον ΦΠΑ. Το χάσμα υπολογίστηκε σε 12,7%. Υπήρξαν σημαντικές διαφορές μεταξύ των κρατών μελών στη Σουηδία το χάσμα ήταν -1,4% και 37,18% στη Ρουμανία, όπου ήταν ο χειρότερος λήπτης ΦΠΑ. Αναγνωρίστηκε επίσης ότι το ισχύον σύστημα ανοίγει την πόρτα στις πιθανές απάτες, οι οποίες είναι πιθανό να εξηγήσουν τουλάχιστον ένα μέρος του κενού.

3.4 Εναρμόνιση της φορολογίας της ΕΕ

Η εναρμόνιση της φορολογίας αναφέρεται σε μια κατάσταση στην οποία η ομάδα χωρών εφαρμόζει κοινές φορολογικές πολιτικές, προκειμένου να έχει ένα παρόμοιο φορολογικό σύστημα. Αυτό μπορεί να γίνει, για παράδειγμα, σε διεθνές επίπεδο. Προκειμένου να δημιουργηθεί η πιο αποτελεσματική ενιαία αγορά, προκύπτει ανάγκη εναρμόνισης ορισμένων από τους κανόνες σχετικά με τη φορολογία σε επίπεδο ΕΕ.

Η εναρμόνιση θα συμβάλει επίσης στη δημιουργία μιας δικαιότερης και πιο ενοποιημένης αγοράς τόσο από την άποψη των κρατών μελών όσο και από τις προοπτικές των εταιρειών που είναι εγκατεστημένες στα διάφορα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Διαφορετικά, κατά την άρση των εμπορικών φραγμών εντός της ΕΕ, υπήρχαν ορισμένες από τις χώρες, οι οποίες είχαν σχετικά χαμηλό φορολογικό συντελεστή για να προσελκύσουν ξένες εταιρείες να επενδύσουν.

Ήταν απαραίτητο να αποφευχθεί αυτή η ροή κεφαλαίων σε αυτούς τους τύπους χωρών. Επομένως, η ΕΕ εισήγαγε ορισμένες εφαρμογές για την καταπολέμηση της στρέβλωσης των δυνάμεων της αγοράς στο διασυνοριακό εμπόριο. Η πρώτη εφεύρεση ήταν η οδηγία ΦΠΑ, η οποία εγκρίθηκε όταν δεν υπήρχε σημαντικό ποσό διασυνοριακού εμπορίου το 1967. Στην εποχή της ψηφιοποίησης, ιδιαίτερα, η ψηφιακή οικονομία επηρεάζεται ιδιαίτερα από τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές.

Οι εταιρείες, που διευθύνουν την επιχείρησή τους στο διαδίκτυο, αναζητούν συνεχώς ένα μέρος, όπου θα μπορούσαν να ασκήσουν την εμπορική τους δραστηριότητα σε χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές. Σημαντικά, η μετεγκατάσταση της ψηφιοποίησης είναι επί του παρόντος μάλλον απλή. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, το έργο εναρμόνισης διεξάγεται από τα νομοθετικά όργανα της ΕΕ, τα οποία είναι σε θέση να εκδίδουν εντολές που διέπουν τη φορολογία στα κράτη μέλη.

Ορισμένοι κανόνες εναρμόνισης είναι απαραίτητοι για τη λειτουργία μιας εσωτερικής αγοράς. Συγκεκριμένα, η έμμεση φορολογία βρίσκεται εκτός λειτουργίας, αλλά το ισχύον σύστημα καθίσταται παρωχημένο. Ωστόσο, αυτό το έργο εναρμόνισης εκτιμήθηκε ευρέως και απέρριψε τον φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ διαφορετικών κρατών μελών. Ταυτόχρονα, η διαδικασία εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας, ιδίως

στον τομέα της φορολογίας εταιρειών, βρίσκεται ακόμη σε εξέλιξη. Αυτό μπορεί να προκαλέσει ορισμένες επιθυμητές στρεβλώσεις των εμπορικών δυνάμεων.

Ιδιαίτερα, αυτές οι αρνητικές πτυχές επισημαίνονται, ενώ συγκρίνονται Σκανδιναβικές χώρες και ορισμένες χώρες της Νότιας Ευρώπης. Παρόλο που, η ΕΕ έχει εφαρμόσει τρεις ζωτικές οδηγίες, οι οποίες είναι η οδηγία για τις συγκεντρώσεις, η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές και η οδηγία περί δικαιωμάτων-τόκων, εξαλείφουν την επιζήμια διπλή φορολογία και μέρος της φορολογίας εναρμονίστηκε. Είναι εύκολο να υποστηρίξουμε ότι η εναρμόνιση δεν ήταν τόσο προοδευτική σε διεθνές επίπεδο.

Υπάρχει επίσης έλλειψη δικαιοδοσίας σε θέματα ψηφιακής φορολογίας. Η ΕΕ ως πρόδρομος έχει δείξει παραδείγματα νομοθετικών κανόνων για την ψηφιακή φορολογία για τον υπόλοιπο κόσμο. Δεδομένου ότι η ψηφιοποίηση και η ψηφιακή οικονομία δεν συνορεύουν, αλλά έχουν παγκόσμιες επιπτώσεις για κάθε οικονομία, οι κοινές διεθνώς αναγνωρισμένες αρχές και ο μηχανισμός σχετικά με τη φορολογία των ψηφιακών συναλλαγών θα ήταν ευεργετικές.

Η ίδια η ΕΕ μπορεί να θέσει κανόνες, αλλά ως έχει, αυτοί οι κανόνες δεν ισχύουν φυσικά στον υπόλοιπο κόσμο. Οι συναλλαγές στο διαδίκτυο δεν μπορούν να ελέγχονται όπως οι φυσικές συναλλαγές. Δεν θα είναι εύκολο καθήκον και απαιτεί πρωτοφανή διεθνή συνεργασία, αλλά στο τέλος, κανείς δεν μπορεί να ξεφύγει από τα αποτελέσματα της ψηφιοποίησης. Ελλείψει κοινώς αναγνωρίσιμης φορολογικής πολιτικής του ψηφιακού εμπορίου, πρέπει να είναι οργανωμένη.

Για να αποφευχθούν αρνητικά αποτελέσματα του φορολογικού ανταγωνισμού, η ΕΕ έκανε τόσα πολλά βήματα. Ο διακυβερνητικός φορολογικός συντονισμός θεωρείται ένας μηχανισμός για τη μείωση των επιπτώσεων του φορολογικού ανταγωνισμού με την εναρμόνιση των φορολογικών συντελεστών. Ο άλλος σημαντικός λόγος πίσω από τις προσπάθειες του φορολογικού συντονισμού είναι η αποτροπή λόγω του αυξημένου φορολογικού ανταγωνισμού (Keuschnigg, et al., 2015).

Αν και η φορολογική εναρμόνιση θεωρείται ότι είναι ένα μέτρο για την αποφυγή των επιβλαβών συνεπειών του φορολογικού ανταγωνισμού, οι Baldwin και Krugman (2002) υποστηρίζουν εάν η οικονομική ολοκλήρωση απαιτεί φορολογική εναρμόνιση ή όχι. Το επιχείρημά τους είναι ότι ο αγώνας προς τα κάτω δεν είναι το

τελικό αποτέλεσμα του φορολογικού ανταγωνισμού, καθώς τα άλλα πράγματα δεν είναι ίσα. Λόγω των δυνάμεων συσσωμάτωσης, οι βιομηχανικές εταιρείες γνωρίζουν ότι κερδίζουν περισσότερο σε βασικές χώρες παρά σε περιφερειακές χώρες.

Επομένως, οι βασικές κυβερνήσεις δεν μειώνουν τους φορολογικούς συντελεστές τους κάτω από τους συντελεστές των περιφερειακών κυβερνήσεων, καθώς γνωρίζουν ότι οι εταιρείες απολαμβάνουν τα πλεονεκτήματα της συσσωμάτωσης στις βασικές κομητείες. Αφετέρου, διατηρούν τους φορολογικούς συντελεστές τους υψηλότερους από τους συντελεστές των περιφερειακών κυβερνήσεων, αλλά περιορίζουν τους συντελεστές αρκετά χαμηλούς ώστε να μην κάνουν τις περιφερειακές χώρες πρόθυμες να συμμετάσχουν στον φορολογικό ανταγωνισμό.

Επομένως, ο διαγωνισμός δεν παίζεται σε αναμενόμενο επίπεδο και η φορολογική εναρμόνιση δεν πρέπει να θεωρείται ως εργαλείο για την αποτροπή του φορολογικού ανταγωνισμού του οποίου οι καθοριστικοί παράγοντες δεν είναι σαφείς. Μία από τις αρχές που διέπουν τη φορολογική πολιτική της ΕΕ είναι η επικουρικότητα. Στην ΕΕ το τεκμήριο είναι ότι οι τοπικές αρχές είναι αρμόδιες να γνωρίζουν τις ανάγκες των κοινοτήτων και να εφαρμόζουν τις δικές τους προσαρμοσμένες φορολογικές πολιτικές σύμφωνα με τις ανάγκες των κοινοτήτων.

Επιπλέον, οι αποκεντρωμένοι φόροι μπορούν να εισπράττονται με υπευθυνότητα και να διαχειρίζονται εύκολα αντί της κεντρικής φορολογίας. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, ένας κεντρικός φόρος σύστημα μπορεί να είναι πλεονεκτικός. Μέσω οικονομικών κλίμακας, η κεντρική φορολογική διοίκηση μπορεί να μειώσει το κόστος είσπραξης φόρων ή το κεντρικό φορολογικό σύστημα μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αποφυγή του φορολογικού ανταγωνισμού (Pirripin και Tosun, 2016). Για παράδειγμα, η κεντρική φορολογία μπορεί να δημιουργήσει οικονομίες κλίμακας αποφεύγοντας τη φοροδιαφυγή του ΦΠΑ που επιβάλλεται στις εξαγωγές εντός της Ένωσης, αποτρέποντας την έλλειψη πληροφοριών σχετικά με την ξένη πηγή εσόδων και διατηρώντας μια κοινή φορολογική βάση για τη μείωση του κόστους συμμόρφωσης του εταιρικού φόρου (Keen και De Mooij, 2008).

Σε αυτό το πνεύμα, οι δημοσιονομικές εξωτερικές δραστηριότητες μπαίνουν στο παιχνίδι. Μια χώρα μπορεί να μην λαμβάνει υπόψη την ευημερία της μείωσης των

επιτοκίων σε μια προσπάθεια προσέλκυσης κεφαλαίου ή επενδύσεων στη χώρα. Όπως προαναφέρθηκε, τέτοιες μειώσεις ενδέχεται να καταλήξουν σε πολύ χαμηλά φορολογικά έσοδα για την παροχή δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών. Προκειμένου να αποφευχθεί η ανεπαρκής παροχή στα δημόσια αγαθά και υπηρεσίες, η ΕΕ μπορεί να λάβει μέτρα κεντρικά.

Η άλλη αποτυχία της φορολογικής αποκέντρωσης μπορεί να προκύψει από στρεβλώσεις στην αποδοτικότητα της παραγωγής. Σύμφωνα με τη βέλτιστη θεωρία σχεδιασμού φορολογίας των Diamond και Mirrlees (1971), εάν τα κέρδη μπορούν να φορολογηθούν πλήρως, οι αποφάσεις παραγωγής παραμένουν χωρίς παραμόρφωση με τις παραδοχές της απουσίας των εξωτερικοτήτων και της μη ανταγωνιστικής συμπεριφοράς.

Η αποδοτικότητα της παραγωγής μπορεί να διατηρηθεί μέσω της εξίσωσης της οριακής παραγωγικότητας του κεφαλαίου μεταξύ των χωρών. Αυτό σημαίνει ότι η παραγωγική αποδοτικότητα θα μπορούσε να επιτευχθεί εάν διασφαλιστεί η εναρμόνιση του φόρου εισοδήματος κεφαλαίου μεταξύ των χωρών (Keen et al., 2008).

Εάν υπάρχουν αποτυχίες αποκέντρωσης, η ΕΕ παρεμβαίνει για να διασφαλίσει τη φορολογική εναρμόνιση σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας. Όπως αναφέρεται στην εξήγηση της αρχής της επικουρικότητας, η ΕΕ αναλαμβάνει δράση όπου οι στόχοι μπορούν να επιτευχθούν καλύτερα με δράσεις σε επίπεδο ΕΕ αντί σε εθνικό επίπεδο.

Οι παρεμβάσεις της ΕΕ σε φορολογικά θέματα που εξηγήθηκαν παραπάνω είναι το αποτέλεσμα αυτής της προοπτικής. Αυτές οι παρεμβάσεις αποσκοπούν στην αποφυγή αποτυχιών της αποκεντρωμένης φορολογίας στην εσωτερική αγορά. Όταν η αποκεντρωμένη φορολογία έχει αρνητικό αντίκτυπο στην αγορά, η ΕΕ παρεμβαίνει σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας.

Οι μορφές δράσεων συντονισμού σχετικά με τη φορολογία είναι η φορολογική συνεργασία, ο φορολογικός συντονισμός και η εναρμόνιση. Στη φορολογική συνεργασία, οι χώρες καθορίζουν από κοινού τη φορολογική βάση και τους συντελεστές, ενώ ο φορολογικός συντονισμός αναφέρεται στη δέσμευση των χωρών για ένα συγκεκριμένο τρόπο όσον αφορά τη φορολογία.

Από την άλλη πλευρά, η εναρμόνιση σημαίνει εξίσωση των φορολογικών συντελεστών και των φορολογικών βάσεων. Μπορούμε να πούμε ότι για διαφορετικούς τύπους φόρων η ΕΕ έχει υιοθετήσει διαφορετικές μορφές συντονισμού συμβατές με ό,τι είναι απαραίτητο για καθένα πεδίο. Μπορούμε να πούμε ότι το κοινό εξωτερικό τιμολόγιο είναι ένα παράδειγμα φορολογικής συνεργασίας. Ο προαναφερόμενος κώδικας συμπεριφοράς για τον εταιρικό κώδικα είναι ένα παράδειγμα συντονισμού και ο καθορισμός ενός ελάχιστου κανονικού συντελεστή ΦΠΑ είναι ένα παράδειγμα εναρμόνισης (Benassy-Quéré et al., 2014).

Ο βαθμός του φορολογικού συντονισμού βασίζεται σε μια άλλη αρχή του δικαίου της ΕΕ. Η αρχή της αναλογικότητας περιορίζει τις φορολογικές εξουσίες της ΕΕ. Η έκταση των δράσεων σε επίπεδο ΕΕ πρέπει να είναι ανάλογη με ό,τι είναι απαραίτητο για την επίτευξη των στόχων που καθορίζονται στις Συνθήκες. Μπορεί να υπάρχουν πολλές μορφές φορολογικού συντονισμού. Η ΕΕ ασκεί τις εξουσίες της για τη φορολογία με διαφορετικούς τρόπους για κάθε τύπο φόρου.

Ο άλλος καθοριστικός παράγοντας του βαθμού φορολογικού συντονισμού είναι, φυσικά, οι ψήφοι των κρατών μελών. Καθώς οι φορολογικές αποφάσεις λαμβάνονται ομόφωνα, η διατήρηση της συνεργασίας σε φορολογικά ζητήματα είναι δύσκολη, δεδομένου ότι υπάρχουν τόσο υποστηρικτές όσο και αντίπαλοι εντός της ΕΕ. Γνωρίζοντας πολλές εγκριθείσες και απορριφθείσες απόπειρες, η ΕΕ τάσσεται υπέρ της εναρμόνισης των φόρων.

Ωστόσο, διαφορετικές χώρες αναμένουν να βιώσουν διαφορετικά αποτελέσματα ως συνέπεια της φορολογικής εναρμόνισης και γι' αυτό υπάρχουν αντιφατικές απόψεις σχετικά με αυτό το ζήτημα. Τα κράτη μέλη καθορίζουν μια φορολογική πολιτική σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά των χωρών και τις οικονομίες τους. Η απόφασή τους για το φορολογικό ζήτημα στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο είναι σύμφωνη με τη δική τους φορολογική πολιτική. Επομένως, η θέση τους στον φορολογικό ανταγωνισμό διαφέρει.

Στην ΕΕ, ενώ ορισμένες χώρες απολαμβάνουν τον φορολογικό ανταγωνισμό, ορισμένες χώρες επηρεάζονται αρνητικά από αυτήν. Το μέγεθος της χώρας είναι σημαντικό για τις θέσεις των χωρών στον φορολογικό ανταγωνισμό. Η μείωση των φορολογικών συντελεστών σε μια μικρή χώρα προσελκύει ένα σημαντικό ποσό

φορολογικής βάσης δεδομένου ότι οι μικρές χώρες έχουν στενές φορολογικές βάσεις. Ωστόσο, αυτή η ροή δεν είναι υψηλή για μια μεγάλη χώρα λαμβάνοντας υπόψη μια ευρεία φορολογική βάση αυτών των χωρών (Keen και De Mooij, 2008).

3.5 Φορολογικός ανταγωνισμός

Ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι η στάση μείωσης της φορολογίας των κρατών για την προσέλκυση κεφαλαίων, επενδύσεων, εργατικών και φορολογικών εσόδων στη χώρα τους από άλλες χώρες. Δεδομένου ότι η βάση του εταιρικού συντελεστή είναι πιο κινητή από άλλους φόρους, νωρίτερα ο όρος χρησιμοποιήθηκε για τον ανταγωνισμό για τη φορολογία των εταιρειών. Ο όρος καλύπτει επίσης άλλους φόρους στη σχετική βιβλιογραφία.

Το ζήτημα του φορολογικού ανταγωνισμού έχει μεγάλη σημασία στην ΕΕ, καθώς στην εσωτερική αγορά χωρίς σύνορα, ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών αναμένεται να είναι πιο έντονος. Το αν ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι επιθυμητός ή όχι είναι ένα αμφιλεγόμενο ζήτημα. Για τους κλασικούς οικονομολόγους, οι φόροι έχουν αρνητική επίδραση στην οικονομική ανάπτυξη, οπότε θα πρέπει να διατηρούνται στο ελάχιστο επίπεδο.

Σύμφωνα με αυτό, ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να είναι μια ευκαιρία για τη μείωση των φόρων και την ενίσχυση της ανάπτυξης. Σύμφωνα με τους υποστηρικτές του φορολογικού ανταγωνισμού, οι φορολογικοί συντελεστές αυξάνουν τις ξένες επενδύσεις και το επίπεδο απασχόλησης, αντίστοιχα. Εξάλλου, η αποτελεσματικότητα των κρατικών δαπανών διασφαλίζει ότι λόγω της τάσης των κυβερνήσεων να μειώσουν τις δαπάνες, τα φορολογητέα έσοδα είναι λιγότερα. Ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί επίσης να ανοίξει το δρόμο για την εξεύρεση ενός βέλτιστου επιπέδου φορολογικού συντελεστή και, συνεπώς, να βελτιώσει το φορολογικό σύστημα ή να εφεύρει νέο φορολογικό σύστημα για τη διεξαγωγή κυβερνητικών υπηρεσιών με λιγότερα φορολογικά έσοδα (Boss, 1999).

Η ιδέα του φορολογικού ανταγωνισμού δεν είναι νέα. Η συζήτηση για τον φορολογικό ανταγωνισμό ξεκίνησε με το μοντέλο που ανέπτυξε ο Tiebout (1956). Το μοντέλο εξετάζει τον ανταγωνισμό μεταξύ των κυβερνήσεων έναντι των κινητών νοικοκυριών και θεωρείται ότι τα νοικοκυριά επιλέγουν την περιοχή ανάλογα με τις

προτιμήσεις τους για το συνδυασμό των φόρων και των δημόσιων δαπανών. Ο Tiebout υποστηρίζει ότι ο ανταγωνισμός για τα κινητά νοικοκυριά είναι η ευημερία. Η ολοκλήρωση της Ευρώπης ακολουθεί τα συμπεράσματα του μοντέλου Tiebout που εφαρμόζονται σε κυβερνητικό επίπεδο, τα οποία ανταγωνίζονται για κεφάλαια και επιχειρήσεις.

Στη βιβλιογραφία υπάρχουν πολλές απόψεις που προσπαθούν να αποκαλύψουν τον φορολογικό εξωτερικό χαρακτήρα που δημιουργείται από τον φορολογικό ανταγωνισμό μέσω της κούρσας του χαμηλότερου φορολογικού συντελεστή και της ανεπαρκούς παροχής δημόσιων αγαθών σε ισορροπία, όπως στα βασικά μοντέλα φορολογικού ανταγωνισμού που αναπτύχθηκαν από τους Zodrow και Mieszkowski (1986).

Αυτή η άποψη έρχεται σε αντίθεση με τη σκέψη των συντηρητικών υπευθύνων χάραξης πολιτικής και της βιβλιογραφίας. Οι Brennan και Buchanan (1980), ή McLure (1986) υποστήριξαν ότι ο ανταγωνισμός εν γένει, και ο ανταγωνισμός μεταξύ των κυβερνήσεων ειδικότερα, είναι επωφελής επειδή πειθαρχεί τους πολιτικούς. Μετά το '90 πολλές από τις πρώην κομμουνιστικές οικονομίες υιοθετούν την ιδέα του φορολογικού ανταγωνισμού και αναπτύσσεται ένα νέο μοντέλο φορολογικού ανταγωνισμού με βάση την ιδέα ότι η συγκέντρωση της παραγωγής σε κάποια περιοχή οδηγεί στην αποφυγή της μετανάστευσης κεφαλαίου.

Η θεωρία του γεωγραφικού μοντέλου του φορολογικού ανταγωνισμού αναπτύχθηκε από τους Ludema και Wooton (2000), ακολουθούμενη από τους Andersson και Forslid (2003). Ο Krogstrup (2003), περιγράφει τις σημαντικές επιπτώσεις των οικονομιών συσσωμάτωσης στον φορολογικό ανταγωνισμό μέσω της μείωσης της εκροής κεφαλαίων στις περιοχές με τέτοιου είδους οικονομίες.

Οι υπεύθυνοι χάραξης πολιτικής τείνουν να ξοδεύουν και να απορροφούν κρατικούς πόρους για τους δικούς τους στόχους και χωρίς αποτελεσματικότητα για τους πολίτες. Αν και αυτή η άποψη είναι πιο δημοφιλής στις ΗΠΑ από ό,τι στην Ευρώπη, μοιράζεται σε κάποιο βαθμό τους Ευρωπαίους που ανησυχούν για υπερβολικές δαπάνες και σπατάλη πόρων σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ (1998) ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι επιζήμιος εάν έχει στρεβλωτική επίδραση στις χρηματοοικονομικές και πραγματικές επενδυτικές

ροές, επηρεάζει αρνητικά τη φορολογική συμμόρφωση, μειώνει το επιθυμητό επίπεδο φόρων, αλλάζει τη σύνθεση των φόρων και οι κυβερνητικές δαπάνες, μετατοπίζουν τη φορολογική επιβάρυνση σε λιγότερο κινητή φορολογική βάση όπως η εργασία, η κατανάλωση και η ιδιοκτησία και αυξάνουν το κόστος συμμόρφωση και τις διοικητικές δαπάνες.

Το ισχυρότερο επιχείρημα των αντιπάλων του φορολογικού ανταγωνισμού είναι η παρότρυνσή του για μια κούρσα προς τα κάτω που αναφέρεται στη μείωση των φορολογικών συντελεστών με αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογικών εσόδων και τη μείωση των δημοσίων δαπανών. Αυτό συνιστά κίνδυνο χρηματοδότησης των κρατικών δαπανών και ανεπαρκής παροχή δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών.

Από αυτή την άποψη, απειλεί την ευημερία των κοινωνιών. Ωστόσο, αυτό είναι ένα αμφιλεγόμενο ζήτημα καθώς οι πραγματικές προτιμήσεις των καταναλωτών είναι άγνωστες καθώς επίσης και το εάν οι αρχικές δαπάνες της κυβέρνησης είναι στο βέλτιστο επίπεδο ή όχι. Οι καταναλωτές μπορούν να προτιμούν την ιδιωτική κατανάλωση αντί της δημόσιας κατανάλωσης, οπότε η τάση αύξησης των ιδιωτικών δαπανών μειώνει τους φόρους και μπορεί να συμβάλει στην αύξηση της ευημερίας των καταναλωτών.

Δεύτερον, σε περίπτωση απουσίας φορολογικού ανταγωνισμού, δημόσια αγαθά και υπηρεσίες ενδέχεται να παρέχονται υπερβολικά. Καθώς δεν μπορούμε να υποθέσουμε εάν τα δημόσια αγαθά παρέχονται στο βέλτιστο επίπεδο ή όχι, δεν μπορούμε να πούμε ότι η μείωση των φόρων επηρεάζει αρνητικά τα κράτη πρόνοιας. Ο άλλος λόγος που καθιστά τον φορολογικό ανταγωνισμό θέμα ανησυχίας είναι η φορολογική διάρθρωση στην ΕΕ.

Ένα από τα πιο επικριτικά φορολογικά ζητήματα στην ΕΕ είναι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές στην εργασία. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο φορολογικός ανταγωνισμός μετατοπίζει επίσης τη φορολογική επιβάρυνση από κινητούς παράγοντες σε ακίνητους παράγοντες, ένας από τους οποίους είναι η εργασία. Μετά τη δεκαετία του 1990, οι προσπάθειες της ΕΕ να μειωθούν οι φόροι επί των μισθών για την αποφυγή αρνητικών επιπτώσεων των υψηλών φόρων εργασίας στην ανάπτυξη ενδέχεται να παρεμποδίζονταν από τον φορολογικό ανταγωνισμό.

Η ΕΕ θα μπορούσε να μειώσει τον φόρο εργασίας μόνο μεταφέροντας τη φορολογική επιβάρυνση από την εργασία σε άλλες φορολογικές βάσεις χωρίς να μειώσει τα φορολογικά έσοδα. Ωστόσο, η αύξηση του φόρου εισοδήματος για τη μείωση του φόρου εργασίας ενδέχεται να μην προτιμάται από το κράτος μέλος λόγω του υψηλού φορολογικού ανταγωνισμού. Επομένως, αυτή η στάση μπορεί να θέσει περιορισμό στη μείωση των φόρων εργασίας.

Από την άλλη πλευρά, η παγκοσμιοποίηση και η ψηφιοποίηση προκάλεσαν αύξηση της κινητικότητας του κεφαλαίου και της βάσης των χρηματοποστολών. Οι νέες τεχνολογίες πληροφοριών και επικοινωνιών καθιστούν τη φυσική τοποθεσία των επιχειρήσεων ασήμαντη. Οι εταιρείες μπορούν να επιλέξουν τις τοποθεσίες τους εύκολα λαμβάνοντας υπόψη τα φορολογικά πλεονεκτήματα σε μια χώρα για να ελαχιστοποιήσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επομένως, η αύξηση της κινητοποίησης κεφαλαίων από τις τεχνολογικές εξελίξεις επιταχύνει επίσης τον φορολογικό ανταγωνισμό μεταξύ των χωρών (Remeur, 2015).

Σύμφωνα με τους Genschel et al. (2011), τέσσερις παράγοντες επηρεάζουν τον φορολογικό ανταγωνισμό στην ΕΕ. Οι δύο πρώτοι έχουν αυξανόμενο αντίκτυπο στον φορολογικό ανταγωνισμό που είναι η ολοκλήρωση και η διεύρυνση της αγοράς. Η ενιαία αγορά διευκολύνει το φορολογικό αρμπιτράζ μεταξύ των κρατών μελών λόγω των μειωμένων φραγμών. Κατά συνέπεια, οι διαφοροποιήσεις των φορολογικών συντελεστών μειώνονται μεταξύ των κρατών μελών μέσω του φορολογικού αρμπιτράζ.

Ως αποτέλεσμα, η ολοκλήρωση της αγοράς καθιστά τον φορολογικό ανταγωνισμό πιο κοινό με την ελαχιστοποίηση του έλεγχου κεφαλαίου, των διακυμάνσεων των συναλλαγματικών ισοτιμιών και των πολιτικών κινδύνων που οδηγούν σε περισσότερο φορολογικό αρμπιτράζ.

3.6 Η θεωρία του φορολογικού ανταγωνισμού

Ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να θεωρηθεί ως μη συνεταιριστική ρύθμιση φόρου από ανεξάρτητες κυβερνήσεις, βάσει των οποίων οι πολιτικές επιλογές κάθε κυβέρνησης επηρεάζουν την κατανομή μιας κινητής φορολογικής βάσης μεταξύ περιφερειών που εκπροσωπούνται από αυτές τις κυβερνήσεις. Αυτός ο ορισμός καταγράφει με ακρίβεια το φαινόμενο καθώς περιλαμβάνει οριζόντια μοντέλα

φορολογικού ανταγωνισμού. Σε οριζόντια μοντέλα, οι κυβερνήσεις στο ίδιο επίπεδο ανταγωνίζονται για κινητούς παράγοντες παραγωγής.

Οι Wilson και Wildasin (2004) παρέχουν μια ολοκληρωμένη επισκόπηση της βιβλιογραφίας για τον φορολογικό ανταγωνισμό και επισημάνουν αυτό το φαινόμενο από πολλές απόψεις. Μία από τις σημαντικότερες επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού είναι ίσως η επίδρασή της στην εταιρική τοποθεσία. Ίσως αναπάντεχα, οι εταιρείες αντιδρούν στον φορολογικό ανταγωνισμό με το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς.

Σύμφωνα με τον Wilson και τον Wildasin (2004), η μετεγκατάσταση εταιρειών ως απάντηση στη φορολογία θα πρέπει να οδηγήσει τις κυβερνήσεις να προσαρμόσουν τους φόρους και τις δαπάνες τους στην προτίμηση αυτών των εταιρειών, με αποτέλεσμα την ισορροπία όπου οι εταιρείες φορολογούνται με το ποσοστό που αντικατοπτρίζει το κόστος παροχής δημόσιων εισροών.

Από αυτή την άποψη, ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι μια άλλη μορφή ανταγωνισμού που οδηγεί σε μια γενική ισορροπία μεταξύ των ανταγωνιστικών κυβερνήσεων. Μια κρίσιμη απαίτηση για να διατηρηθεί αυτή η θεωρία, είναι ότι ο φόρος σε μια μονάδα επένδυσης πρέπει να ισούται με το κόστος που προκύπτει από μια κυβέρνηση για την παροχή των δημόσιων αγαθών. Με άλλα λόγια, τα δημόσια αγαθά πρέπει να τιμολογούνται σύμφωνα με το οριακό κόστος τους.

Η δεύτερη επίπτωση σχετίζεται με το μέγεθος της κυβέρνησης. Στη βιβλιογραφία του φορολογικού ανταγωνισμού, υποστηρίζεται η άποψη ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός μειώνει τους φόρους και τις κυβερνητικές δαπάνες κάτω από τα αποδοτικά τους επίπεδα. Ένα ευρέως χρησιμοποιούμενο μοντέλο που απεικονίζει αυτήν την έννοια είναι το μοντέλο Zodrow-Mieszkowski (Zodrow και Mieszkowski, 1986). Εν ολίγοις, αυτό το μοντέλο προϋποθέτει έναν κόσμο με σταθερό αριθμό πανομοιότυπων περιοχών και σταθερή προσφορά κεφαλαίου. Υπάρχουν δύο παράγοντες παραγωγής, το κεφάλαιο και η εργασία, οι οποίοι είναι κινητοί και ακίνητοι αντίστοιχα.

Τέλος, ένας φόρος επί όλων των κεφαλαίων εντός των συνόρων μιας περιοχής χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση της παραγωγής δημόσιων αγαθών. Βασική εξαφάνιση αυτού του μοντέλου είναι η έννοια του δημοσιονομικού εξωτερικού. Καθώς

η συνολική προσφορά κεφαλαίου είναι σταθερή, μια περιοχή που αυξάνει τον φόρο κεφαλαίου προκαλεί εκροή κεφαλαίων από αυτή την περιοχή στις υπόλοιπες περιοχές. Μια περιφέρεια που αυξάνει τον φορολογικό της συντελεστή επιβάλλει επομένως ένα θετικό εξωτερικό γεγονός σε άλλες περιοχές.

Ομοίως, μια περιοχή που μειώνει τον φορολογικό της συντελεστή επιβάλλει αρνητικό εξωτερικό γεγονός σε άλλες περιοχές. Το μοντέλο Zodrow-Mieszkowski περιγράφει ουσιαστικά τον φορολογικό ανταγωνισμό ως μια κούρσα προς τα κάτω, όπου οι κυβερνήσεις ανταγωνίζονται σε ένα παιχνίδι Nash για ένα σταθερό σύνολο επενδύσεων μειώνοντας συνεχώς τον φορολογικό τους συντελεστή μεταξύ τους. Το αποτέλεσμα είναι ένας φορολογικός συντελεστής ισορροπίας που βρίσκεται κάτω από το αποτελεσματικό του επίπεδο, με αποτέλεσμα την απώλεια φορολογικών εσόδων για τις κυβερνήσεις.

Τρίτον, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός δεν περιλαμβάνει μόνο την προσαρμογή των συνολικών φορολογικών συντελεστών. Υπάρχει μια σημαντική διάκριση μεταξύ των φορολογικών συντελεστών σε διαφορετικούς παράγοντες παραγωγής. Ένας κρίσιμος παράγοντας σε αυτήν τη διάκριση είναι η κινητικότητα διαφορετικών παραγόντων, η οποία με τη σειρά της επηρεάζει την ελαστικότητά τους σε σχέση με τη φορολογία. Το κεφάλαιο τείνει να είναι πιο κινητό σε διάφορες περιοχές από την εργασία, πράγμα που σημαίνει ότι μπορεί να αντιδρά σε υψηλότερους φόρους μετεγκατάστασης.

Λόγω της κινητικότητάς του, το κεφάλαιο είναι πιο ελαστικό σε σχέση με τη φορολογία σε σύγκριση με την εργασία. Αυτό παρακινεί τις κυβερνήσεις να μειώσουν τη φορολογία επί του κεφαλαίου και να αυξήσουν τους φόρους στην εργασία. Η φορολόγηση του ελαστικού παράγοντα θα ήταν ανεπαρκής, καθώς θα οδηγούσε απλά σε εκροή κεφαλαίων. Η διαφορά στην κινητικότητα μεταξύ των παραγόντων παραγωγής περιλαμβάνεται στο μοντέλο όπως το μοντέλο Zodrow-Mieszkowski, το οποίο διακρίνει μεταξύ κινητού κεφαλαίου και κινητής εργασίας.

Ένας τελικός παράγοντας που πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι η σημασία του μεγέθους της περιοχής. Οι Wilson και Wildasin (2004) δηλώνουν ότι οι μικρότερες περιοχές καθορίζουν χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές από μεγαλύτερες περιοχές, όπως οι πρώτες χαρακτηρίζονται από υψηλότερες ελαστικές κινήσεις

κεφαλαίου. Αυτή η έννοια βασίζεται σε μια ανάλυση του ασύμμετρου φορολογικού ανταγωνισμού από τον Bucovetsky (1991).

Το αποτέλεσμα είναι μια εσφαλμένη κατανομή του κεφαλαίου σε ολόκληρη την περιοχή και η εμφάνιση μικρών περιοχών ως φορολογικών παραδείσων. Η σχέση μεταξύ του μεγέθους της περιοχής και του φορολογικού καθεστώτος έχει νόημα, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι τα περισσότερα κράτη που έχουν τη φήμη ότι είναι φορολογικός παράδεισος (τα νησιά Cayman, Μάλτα, Λουξεμβούργο, για να αναφέρουμε μερικά) τείνουν να είναι μικρά σε μέγεθος πληθυσμού.

Συνοψίζοντας, ο φορολογικός ανταγωνισμός είναι μια πρακτική όπου οι κυβερνήσεις στο ίδιο επίπεδο ανταγωνίζονται για το κεφάλαιο, το οποίο είναι κινητό σε όλες τις περιοχές. Προκειμένου να αποφευχθούν οι φορολογικές εταιρείες, τότε ανακατανέμεται σε περιοχές με ελκυστικούς φορολογικούς λόγους, γεγονός που οδηγεί σε ροή επενδύσεων σε αυτές τις περιοχές.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός μπορεί να έχει βαθιά επίδραση τόσο στην κατανομή των επιχειρήσεων σε διάφορες περιφέρειες όσο και στο μέγεθος των κυβερνήσεων που συμμετέχουν σε αυτόν τον ανταγωνισμό. Επιπλέον, η κινητή φύση και η υψηλή ελαστικότητα του κεφαλαίου μετατοπίζει το βάρος της φορολογίας προς την εργασία. Και επειδή η ελαστικότητα του κεφαλαίου διαφέρει ανάλογα με το μέγεθος της περιοχής, οι μικρότερες περιοχές είναι πιο πιθανό να προσφέρουν ένα ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΕ: ΚΟΙΝΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

4.1 Δημιουργία εσόδων και ευελιξία

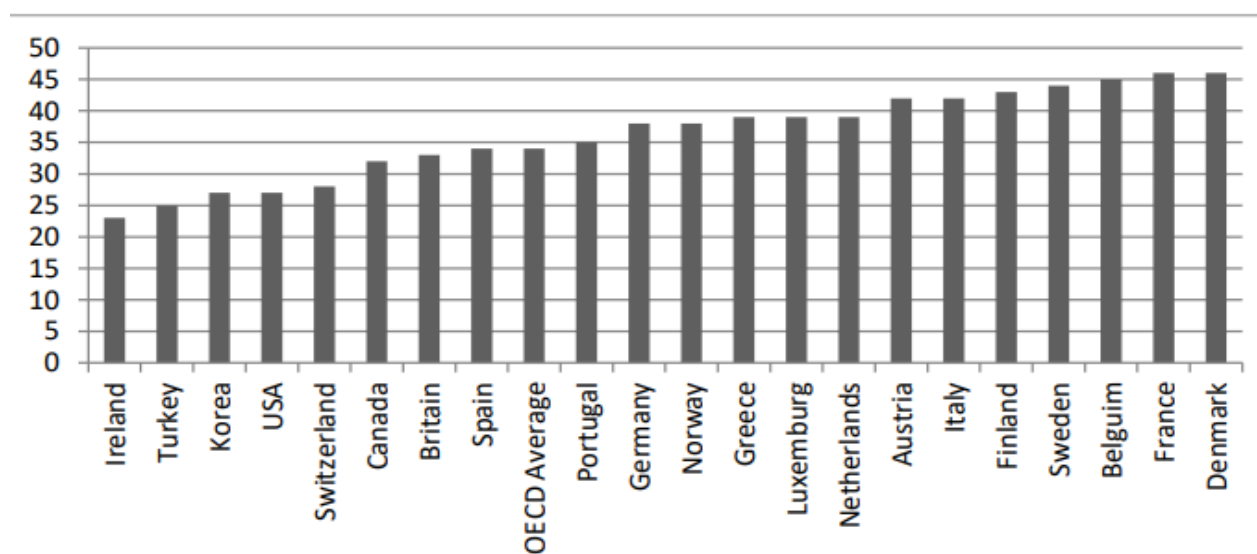
Ο σχεδιασμός ενός φορολογικού συστήματος, ο σχεδιασμός μιας φορολογικής πολιτικής και η λήψη φορολογικών αποφάσεων είναι αμφιλεγόμενα ζητήματα. Υπάρχουν πολλές διαφορετικές απόψεις για το πώς πρέπει να είναι ένα καλό φορολογικό σύστημα. Η βέλτιστη φορολογική πολιτική μπορεί να διαφέρει από χώρα σε χώρα ανάλογα με τα ιστορικά, πολιτικά και κοινωνικοοικονομικά χαρακτηριστικά της (Nikola, 2015). Επομένως, δεν υπάρχει φορολογικό σύστημα φορολογικό σύστημα για όλες τις χώρες.

Ωστόσο, υπάρχουν γενικά επιθυμητά χαρακτηριστικά ενός φορολογικού συστήματος στη φορολογική βιβλιογραφία. Αυτά τα χαρακτηριστικά συγκεντρώνονται και εξετάζονται παρακάτω λαμβάνοντας υπόψη τη σχετικότητα με τις ανάγκες και τις προκλήσεις του φορολογικού συστήματος των χωρών της ΕΕ. Μετά τον καθορισμό της αποτελεσματικής φορολογικής πολιτικής, η φορολογική πολιτική της ΕΕ θα αξιολογηθεί περαιτέρω. Η κύρια λειτουργία των φόρων και του λόγου αύξησης αυτών είναι η δημιουργία εσόδων για τη χρηματοδότηση δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών.

Μια αποτελεσματική φορολογική πολιτική δημιουργεί επαρκή φορολογικά έσοδα για τη χρηματοδότηση απαιτούμενων δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών. Όπως παρουσιάζεται στο Σχήμα 1, τα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ των περισσότερων από τις πρώτες 15 χώρες που είχαν πρόσβαση στην ΕΕ είναι γενικά υψηλότερα σε σύγκριση με τις άλλες χώρες όπως οι ΗΠΑ, η Κορέα και ο μέσος όρος του ΟΟΣΑ.

Επομένως, μπορεί να υποστηριχθεί ότι δεν υπάρχει πρόβλημα με το φορολογικό σύστημα της ΕΕ όσον αφορά τη δημιουργία εσόδων. Παρόλο αυτά η υψηλή αναλογία φορολογικών εσόδων προς το ΑΕΠ επικρίνεται ως επί το πλείστον λόγω των υψηλών δεσμεύσεων του δημόσιου τομέα για τα κράτη πρόνοιας (Journard, 2001).

Γράφημα 1: Συνολικά φορολογικά έσοδα ως% του ΑΕΠ για επιλεγμένες χώρες το 2016

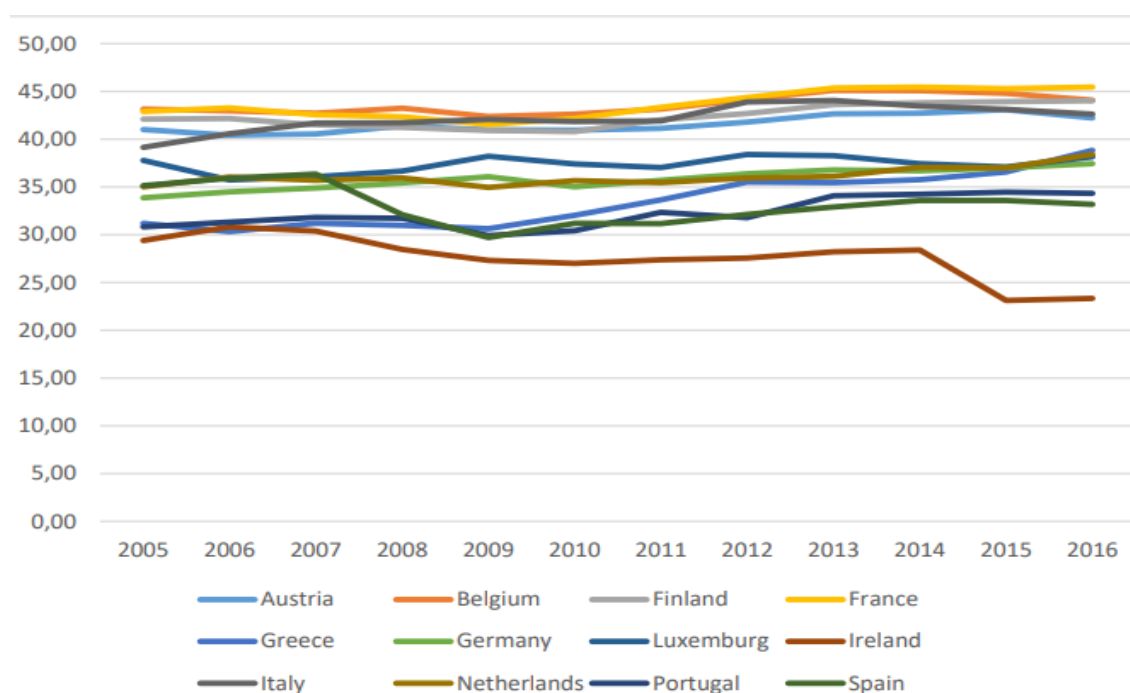


Πηγή-ΟΟΣΑ, 2019

Η υψηλή αναλογία φόρου προς ΑΕΠ για τις δεκαπέντε χώρες στις οποίες έγινε η πρώτη πρόσβαση στην ΕΕ οφείλεται στην ανοδική τάση της φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ της δεκαετίας του 1970 και των αρχών της δεκαετίας του 1990. Αυτή η τάση ήταν αποτέλεσμα του αυξανόμενου μεριδίου του δημόσιου τομέα. Εκείνα τα χρόνια, οι φόροι αυξήθηκαν για να αποτελέσουν πηγή κρατικών δαπανών.

Αν και μερικές από αυτές τις χώρες εκμεταλλεύονται την οικονομική άνθηση στα τέλη της δεκαετίας του 1990 ως ευκαιρία μείωσης των φόρων, ο λόγος παραμένει υψηλός (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2010α). Διαπιστώνεται επίσης ότι οι συνολικοί δείκτες φορολογικών εσόδων των χωρών της ΕΕ είναι παρόμοιοι μεταξύ τους, εκτός από λίγους. Παρόλο που υπάρχουν διαφορές για διαφορετικούς φόρους, μπορούμε να πούμε ότι ο υψηλός λόγος εσόδων προς το ΑΕΠ είναι ένα κοινό χαρακτηριστικό για τα φορολογικά συστήματα των χωρών της ΕΕ.

Γράφημα 2: Φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ στην ΕΕ, 2005-2017



Πηγή-ΟΟΣΑ, 2019

Όταν εξετάζουμε τις εξελίξεις στον δείκτη φορολογικών εσόδων προς το ΑΕΠ ορισμένων χωρών της ΕΕ από το 2005 που καταργήθηκαν στο Σχήμα 2, δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι τα φορολογικά έσοδα μειώθηκαν εκτός από την Ιρλανδία. Επομένως, μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι παρόλο που αυτός ο υψηλός δείκτης φορολογικών εσόδων προς το ΑΕΠ επικρίθηκε για μεγάλο χρονικό διάστημα στη δεκαετία του 2000, επιδεινώνεται ακόμη περισσότερο σε σύγκριση με τη δεκαετία του 2000 (Journard, 2001).

Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ο υψηλός λόγος εσόδων προς το ΑΕΠ ενδέχεται να μην συνεπάγεται μια αποτελεσματική φορολογική πολιτική που δημιουργεί έσοδα στην ΕΕ γιατί αυτό μπορεί επίσης να οφείλεται σε υψηλή φορολογική επιβάρυνση στη φορολογική βάση. Η δυνατότητα δημιουργίας ενός φορολογικού συστήματος κατανοείται καλύτερα εξετάζοντας την φορολογική ελαστικότητα μιας χώρας (Bird και Wilkie, 2013).

Η φορολογική ελαστικότητα είναι ο λόγος της ποσοστιαίας μεταβολής στα φορολογικά έσοδα προς την ποσοστιαία μεταβολή του ΑΕΠ ή της φορολογικής βάσης. Αυτό το ποσοστό δείχνει την ανταπόκριση των φορολογικών εσόδων στο ΑΕΠ. Η

ελαστικότητα σημαίνει ότι ο ρυθμός αύξησης των εσόδων από φόρους είναι περισσότερος από τον ρυθμό οικονομικής ανάπτυξης και αναφέρεται σε έναν ελαστικό φόρο. Τα ελαστικά φορολογικά έσοδα μπορεί να είναι αναφερόμενα καθώς συμβάλλουν στη διασφάλιση της σταθερότητας στην οικονομία (Akar, 2013).

Στο ίδιο πνεύμα, ένα ευέλικτο φορολογικό σύστημα αναφέρεται στην ικανότητα αλλαγής φορολογικών εσόδων σε απάντηση σε οικονομικές αλλαγές. Οι φορολογικές αλλαγές ενδέχεται να προκύψουν αυτόματα χωρίς καμία παρέμβαση από τις κυβερνήσεις. Αυτό ονομάζεται ρόλος αυτόματης σταθεροποίησης των φόρων. Η αυτόματη σταθεροποίηση αναφέρεται σε αλλαγές φορολογικών εσόδων μετά την αλλαγή των οικονομικών συνθηκών και αυτό συμβάλλει στη σταθεροποίηση της οικονομίας σε μια χώρα.

Όταν η οικονομία βρίσκεται σε ύφεση, η μείωση των φορολογικών εσόδων μπορεί να έχει ενθαρρυντική επίδραση στην οικονομία. Φορολογικές αλλαγές μπορεί επίσης να πραγματοποιηθούν κάνοντας προσαρμογές στους φορολογικούς κωδικούς λαμβάνοντας υπόψη τις νέες οικονομικές συνθήκες. Ωστόσο, οι πολιτικές δυσκολίες στην προσαρμογή των φορολογικών κωδικών και οι καθυστερήσεις στην εφαρμογή των νέων φορολογικών κωδικών ενδέχεται να εμποδίσουν τη σταθεροποίηση της οικονομίας αποτελεσματικά και εγκαίρως (Stiglitz, 2000).

Κατά τον υπολογισμό της φορολογικής ελαστικότητας, είναι σημαντικό να εξαιρεθεί η επίδραση των αλλαγών της φορολογικής πολιτικής στην αλλαγή των φορολογικών εσόδων, καθώς η φορολογική ελαστικότητα στοχεύει στη μέτρηση των αλλαγών στα φορολογικά έσοδα μόνο ως απάντηση στην αλλαγή του ΑΕΠ. Επομένως, η φορολογική ελαστικότητα πρέπει να υπολογιστεί *ceteris paribus*. Για το σκοπό αυτό, πρέπει να υπάρχουν υπολογισμοί διορθώσεις για την εξάλειψη του αντίκτυπου των αλλαγών της φορολογικής πολιτικής και την εστίαση στην ανταπόκριση των φορολογικών εσόδων σε οικονομικές συνθήκες.

Στην έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής η ελαστικότητα για κάθε τύπο φόρου υπολογίζεται χρησιμοποιώντας τα δεδομένα μεταξύ των ετών 2001-2013 τόσο βραχυπρόθεσμα όσο και μακροπρόθεσμα. Στην ανάλυση χρησιμοποιείται μια μέθοδος προσαρμογής για να δείξει τις αλλαγές των φορολογικών εσόδων ως απόκριση στην αύξηση του ΑΕΠ, αφαιρώντας τον αντίκτυπο των αλλαγών στους φορολογικούς

κανόνες. Εκτός αυτού, για την εκτίμηση των μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων ελαστικών μοντέλων διόρθωσης σφαλμάτων που χρησιμοποιούνται στη μελέτη, αυτά τα μοντέλα στοχεύουν να επιτρέψουν μια μεταβλητή να είναι δυναμική βραχυπρόθεσμα, ενώ παραμένει σε ισορροπία μακροπρόθεσμα (Mourre και Princen, 2015).

4.2 Δικαιοσύνη και ισότητα

Η δικαιοσύνη και η ισότητα των φορολογικών συστημάτων ήταν πάντα θέμα ανησυχίας για τις περισσότερες χώρες. Αυτό πηγάζει από τις διαφορετικές αντιλήψεις για τη δικαιοσύνη στη φορολογία. Η κατανόηση κάποιου σχετικά με τη δικαιοσύνη και την ισότητα μπορεί να θεωρηθεί ως λανθασμένη από άλλους. Επομένως, μπορεί να υποστηριχθεί ότι δεν υπάρχουν συγκεκριμένες απαιτήσεις για ισότητα.

Σε πολλές μελέτες, η δικαιοσύνη εξηγείται χρησιμοποιώντας τους όρους της οριζόντιας και κάθετης δικαιοσύνης. Τα οριζόντια ίδια κεφάλαια διασφαλίζονται όταν οι φορολογούμενοι με παρόμοιες συνθήκες πληρώνουν το ίδιο ποσό φόρου. Η κάθετη ισότητα είναι μια κατάσταση που εμφανίζεται όταν οι φορολογούμενοι με διαφορετικές συνθήκες πληρώνουν διαφορετικό ποσό φόρων. Αυτοί οι ορισμοί συμπληρώνουν τον καθένα. Η διασφάλιση και των δύο πιστεύεται ότι επιτρέπει τη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος.

Ωστόσο, η διασφάλιση οριζόντιων και κάθετων ιδίων κεφαλαίων σε ένα φορολογικό σύστημα δεν είναι ρεαλιστικός στόχος, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι τόσοι πολλοί φορολογούμενοι με πολλά διαφορετικά χαρακτηριστικά, δραστηριότητες, ιδιότητες, προτιμήσεις προκαλούν φόρο. Ωστόσο, σε γενικές γραμμές, αναμένεται ότι τα φορολογικά συστήματα θα πρέπει να κατανοούν όλους τους φορολογούμενους και να διανέμουν φόρους επιβάρυνσης μεταξύ των φορολογουμένων με ισορροπημένο τρόπο (Akdoğan, 2007).

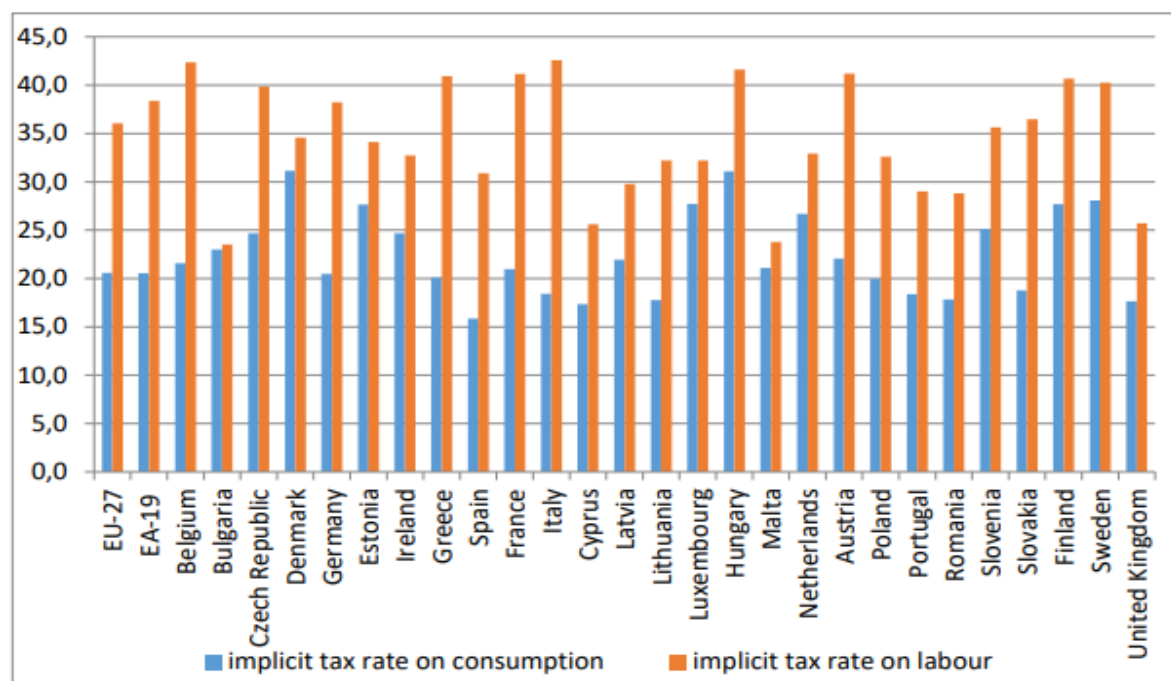
Οι κυβερνήσεις επιβάλλουν φόρους τόσο στην εργασία όσο και στην κατανάλωση στην πραγματική ζωή. Το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας αντικατοπτρίζει τις κυβερνητικές επιλογές για τη φορολογική βάση και από τα φορολογικά έσοδα στα οποία βασίζονται κυρίως. Η διαφοροποίηση του συντελεστή

μεταξύ των διαφόρων τύπων φόρων και των επιπτώσεών τους υπήρξε ερευνητικό αντικείμενο πολλών μελετών.

Η κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ διαφορετικών φορολογικών βάσεων δεν είναι ισορροπημένα και τα φορολογικά συστήματα των χωρών της ΕΕ βασίζονται κυρίως στους φόρους εργασίας. Οι λόγοι του έμμεσου φόρου εργασίας και του έμμεσου φόρου κατανάλωσης συγκρίνονται μεταξύ των ετών 2004 και 2016.

Οι δείκτες έμμεσων φόρων που χρησιμοποιούνται ως δείκτες για τη μέτρηση της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης δείχνουν επίσης ότι ο υψηλότερος λόγος έμμεσου φόρου ανήκει μεταξύ άλλων στον φόρο εργασίας. Ο λόγος του έμμεσου φόρου εργασίας είναι κατά πολύ υψηλότερος από τον έμμεσο φόρο κατανάλωσης σε κάθε χώρα της ΕΕ για το έτος 2016.

Γράφημα 3: Σύγκριση των έμμεσων φορολογικών συντελεστών στην κατανάλωση και την εργασία το 2016 στην ΕΕ



Πηγή-Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018β

Αυτό το γράφημα μπορεί να θεωρηθεί ως αναπαράσταση της αδικίας και της ανισότητας στα φορολογικά συστήματα στην ΕΕ. Είναι προφανές ότι όλα τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τους

φόρους εργασίας. Από την άποψη των υποστηρικτών του φόρου κατανάλωσης, το εισόδημα αναφέρεται στο τι συμβάλλει το άτομο στην κοινωνία, επομένως, η φορολογία του εισοδήματος θεωρείται ακατάλληλη από πλευράς δικαιοσύνης. Ως εκ τούτου, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τους φόρους εργασίας στο φορολογικό σύστημα της ΕΕ και αμφισβητείται από την άποψη της δικαιοσύνης.

Από την άλλη πλευρά, οι υποστηρικτές του φόρου εισοδήματος να επιβάλουν φόρο επί του εισοδήματος και όχι της κατανάλωσης είναι πιο δίκαιοι λόγω του γεγονότος ότι μπορεί να προσαρμοστεί καταλληλότερα ανάλογα με την κατάσταση ενός φορολογούμενου. Μέσω της προσαρμογής των φόρων εισοδήματος στην κατάσταση των φορολογουμένων, μπορούν να επιτευχθούν κάθετα ίδια κεφάλαια. Η επιβολή υψηλών φορολογικών συντελεστών στο εισόδημα εργασίας απορρέει από την αντίληψη ότι το εισόδημα είναι ένας καλός δείκτης που δείχνει την ικανότητα πληρωμής. Εξάλλου, με την εφαρμογή της προοδευτικότητας για τους φόρους εργασίας, προσπαθεί να διασφαλιστεί η ισότητα του συστήματος.

4.3 Αποδοτικότητα

Θεωρητικά, σε μια οικονομία, οι τιμές θεωρούνται σήματα για αποφάσεις καταναλωτών και παραγωγών. Ωστόσο, οι φόροι στρεβλώνουν αυτά τα σήματα και γενικά προκαλούν αυξήσεις στις τιμές και μειώσεις των ποσοτήτων. Αυτό οδηγεί σε απώλειες νεκρού βάρους τόσο για τους καταναλωτές όσο και για τους παραγωγούς (Mirrlees et al., 2011). Η κατανομή των πόρων είναι τροποποιήθηκε με την επιβολή φόρων. Οι φόροι, στην ουσία, αλλάζουν τις σχετικές τιμές της εργασίας, των αγαθών, των υπηρεσιών κ.λπ. Ένα επιθυμητό φορολογικό σύστημα δεν πρέπει να επηρεάζει τη συμπεριφορά των οικονομικών παραγόντων.

Επομένως, όσο πιο αποτελεσματικό είναι το φορολογικό σύστημα, τόσο λιγότερες στρεβλώσεις επηρεάζουν την απόφαση εργασίας, εξοικονόμησης, κατανάλωσης και παραγωγής (Stiglitz, 2000). Ωστόσο, σύμφωνα με τον Stiglitz (2000) σε περίπτωση ύπαρξης αστοχιών στην αγορά λόγω εξωτερικοτήτων, οι φόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη διόρθωση αυτών των αστοχιών. Αυτοί οι φόροι που ονομάζονται συλλογικοί φόροι μπορούν να βελτιώσουν την αποτελεσματική χρήση της φορολογίας αυξάνοντας παράλληλα τα φορολογικά έσοδα. Η σύγκρουση μεταξύ των δύο στόχων ενός φορολογικού συστήματος πρέπει επίσης να αναφερθεί.

Οι προσπάθειες για τη διασφάλιση ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος ενδέχεται να επηρεάσουν αρνητικά την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος και αντιστρόφως. Επομένως, υπάρχει αντιστάθμιση μεταξύ των στόχων της δικαιοσύνης και της αποτελεσματικότητας για τις κυβερνήσεις. Η βέλτιστη φορολογική θεωρία που εισήγαγαν οι Diamond και Mirrlees (1971) αφορά τις επιλογές των κυβερνήσεων, λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς των φορολογικών πολιτικών για την επίτευξη ισορροπίας μεταξύ αποτελεσματικότητας και δικαιοσύνης (Mirrlees et al., 2011).

Οι φόροι εργασίας χρησιμοποιούνται για τη διασφάλιση της δίκαιης φορολογίας, όπως εξηγείται παραπάνω. Ως εκ τούτου, οι κυβερνήσεις στην ΕΕ ενδέχεται να προτιμούν να αναιρούν τις ανησυχίες τους όσον αφορά την αποτελεσματικότητα, προκειμένου να διασφαλίσουν τη δικαιοσύνη του φορολογικού τους συστήματος. Μια μεγαλύτερη σημασία έχει αποδοθεί ειδικά στους φόρους εργασίας, καθώς πιστεύεται ότι έχουν αρνητικές επιπτώσεις στην οικονομική απόδοση μιας χώρας.

Σύμφωνα με την έκθεση της Deutsche Bank η φορολογία της εργασίας επηρεάζει την αποφάσεις οικονομικών παραγόντων με τρεις τρόπους. Πρώτον, μπορεί να έχει αποτέλεσμα όσον αφορά τη στρέβλωση της απόφασης για συμμετοχή στην αγορά εργασίας. Δεύτερον, η έντονα προοδευτική φορολογία του εισοδήματος μπορεί να μειώσει την εγγραφή σε υψηλότερα επίπεδα εκπαίδευσης (Zipfel και Heinrichs, 2012). Δεδομένου ότι το υψηλότερο επίπεδο εκπαίδευσης θεωρείται ένας τρόπος για να κερδίσει ένα άτομο περισσότερα, η υψηλή φορολογία εισοδημάτων λόγω προοδευτικής φορολογίας μπορεί να μειώσει την επιθυμία να κερδίσουν περισσότερα.

Τέλος, η προοδευτική φορολογία μπορεί να προκαλέσει λιγότερη επιχειρηματικότητα και λιγότερες καινοτομίες. Οι αποφάσεις των ατόμων σχετικά με την εργασία επηρεάζονται από δύο παράγοντες: επίδραση στο εισόδημα και επίδραση υποκατάστασης. Σε περίπτωση μείωσης του συντελεστή φόρου εργασίας, το εισόδημα των εργαζομένων θα αυξηθεί και η μείωση μπορεί να οδηγήσει τους εργαζόμενους να εργαστούν λιγότερες ώρες, αφού μπορούν να κερδίσουν το ίδιο ποσό αν και εργάζονται λιγότερο.

Αντίθετα, αυτή η μείωση μπορεί να ενθαρρύνει τους εργαζόμενους να εργαστούν περισσότερο καθώς μπορούν να αγοράσουν περισσότερα με αυτά που κέρδισαν. Αυτό είναι το αποτέλεσμα της επίδρασης αντικατάστασης (Mirrlees et al., 2011). Οι Rosen και Gayer (2008) εξηγούν αυτά τα αποτελέσματα λαμβάνοντας υπόψη το κόστος αναψυχής. Σύμφωνα με αυτούς καθώς οι φόροι μειώνουν τους μισθούς μετά το φόρο, το κόστος ευκαιρίας του ελεύθερου χρόνου μειώνεται και αυτό προκαλεί την τάση να υποκαθιστά τον ελεύθερο χρόνο για εργασία. Αυτό είναι το αποτέλεσμα αντικατάστασης.

Από την άλλη πλευρά, όταν το εισόδημα των ατόμων μειώνεται λόγω της φορολογικής κατανάλωσης αναψυχής μειώνεται δεδομένου ότι ο ελεύθερος χρόνος είναι φυσιολογικό αγαθό. Αυτό προκαλεί μείωση του ελεύθερου χρόνου και αύξηση της εργασίας. Αυτό είναι αποτέλεσμα εισοδήματος. Οι φόροι εργασίας και τα μερίδια εσόδων στο ΑΕΠ είναι σχετικά υψηλά σε σύγκριση με χώρες εκτός ΕΕ και αποτελούν τη μεγαλύτερη πηγή εσόδων στην ΕΕ.

Λαμβάνοντας υπόψη αυτήν τη δομή, μπορεί κανείς να τονίσει ότι το υψηλό μερίδιο των φόρων εργασίας σε φορολογικά στοιχεία και μπορεί να έχει αρνητική επίδραση στην αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος. Με παρόμοιο τρόπο, η φορολογία του κεφαλαίου επηρεάζει τις αποφάσεις για επενδύσεις και αποταμιεύσεις και στρεβλώνει την κατανομή των αποταμιεύσεων. Οι φόροι επί του κεφαλαίου ανήλθαν στο 8,6% ΑΕΠ στην ΕΕ για το έτος 2017 (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2019γ).

Αυτό το ποσοστό μπορεί να θεωρηθεί αρκετά χαμηλό για να πει ότι οι συντελεστές φόρου κεφαλαίου ενδέχεται να μην στρεβλώσουν σημαντικά την κεφαλαιαγορά. Η φορολογία της κατανάλωσης θεωρείται ότι έχει λιγότερο στρεβλωτικές επιπτώσεις στην οικονομία (Zipfel και Heinrichs, 2012). Παρόμοια με την αύξηση της φορολογίας εισοδήματος, ένα άτομο μπορεί να αγοράσει λιγότερο με το εισόδημά του λόγω των αυξημένων τιμών αγαθών και υπηρεσιών λόγω της φορολογίας κατανάλωσης.

Στην ΕΕ, τα έσοδα από φόρους κατανάλωσης ήταν 11,1% του ΑΕΠ το 2004-2016. Σε σύγκριση με το μερίδιο φόρου εργασίας το 2016 που ήταν 19,3% του ΑΕΠ, το μερίδιο των φόρων κατανάλωσης είναι χαμηλότερο (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018α).

Υποστηρίζεται ότι, όσον αφορά την αποδοτικότητα, οι φόροι κατανάλωσης είναι προτιμότεροι επειδή οι φόροι εργασίας στρεβλώνουν την αγορά περισσότερο, καθώς επηρεάζουν άμεσα το εισόδημα των εργαζομένων (Zipfel και Heinrichs, 2012).

Ωστόσο, οι φόροι εργασίας έχουν επίσης κοινωνικές επιπτώσεις καθώς περιλαμβάνουν επίσης εισφορές κοινωνικής ασφάλισης και αποτελούν ένα καλό εργαλείο για τη διασφάλιση της δικαιοσύνης στη φορολογία. Αυτά μπορεί επίσης να έχουν ρόλο στο υψηλότερο μερίδιο των φόρων εργασίας. Οι Bird και Wilkie (2013), προτείνουν τρεις κανόνες για την ελαχιστοποίηση του πραγματικού κόστους και την αύξηση της αποτελεσματικότητας ενός φορολογικού συστήματος.

Πρώτον, πρέπει να διασφαλιστεί ένα φορολογικό σύστημα ευρείας βάσης διότι το φαινόμενο της στρέβλωσης των φόρων ευρείας βάσης θα είναι μικρότερο από τους φόρους που δεν περιλαμβάνουν ευρύ φάσμα αγαθών και υπηρεσιών. Μια ευρεία φορολογική βάση με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές είναι επιθυμητή για αποτελεσματικότερα φορολογικά συστήματα. Το σχήμα που είναι γνωστό ως καμπύλη Laffer στην οικονομική βιβλιογραφία εξηγεί τη σχέση μεταξύ των φορολογικών συντελεστών και των ποσών των φορολογικών εσόδων.

Σύμφωνα με αυτό, η αύξηση των φορολογικών συντελεστών αυξάνει το ποσό των φορολογικών εσόδων έως ένα συγκεκριμένο επίπεδο. Η αύξηση του φορολογικού συντελεστή πάνω από αυτό το επίπεδο προκαλεί μείωση των φορολογικών εσόδων. Αυτή η θεωρία δικαιολογεί τη μείωση των φόρων προκειμένου να διασφαλιστεί και η φορολογική αποτελεσματικότητα. Ωστόσο, στην ΕΕ η στενότητα της φορολογικής βάσης ήταν πάντα επικριτική. Οι φορολογικές βάσεις πολλών τύπων φόρων στην ΕΕ είναι στενές λόγω της εκτεταμένης χρήσης απαλλαγών και εκπτώσεων (Joumard, 2002).

Η στενότητα των φορολογικών βάσεων, ιδίως για τον ΦΠΑ, θεωρείται ως παράγοντας μείωσης των εσόδων και πρέπει να καταβληθούν προσπάθειες διεύρυνσης του φόρου στην ΕΕ για την επίλυση αυτής της πρόκλησης (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2015). Το επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης αποτελεί ένδειξη της ευρείας βάσης μιας φορολογικής βάσης και της αποτελεσματικότητας ενός φορολογικού συστήματος ανάλογα. Η φορολογική συμμόρφωση αναφέρεται στην προθυμία συμμόρφωσης με τους φορολογικούς νόμους, δηλώνει το σωστό εισόδημα, αξιώνει τις σωστές

εκπτώσεις, ελάφρυνση και εκπτώσεις και πληρώνει εγκαίρως όλους τους φόρους (Remeur, 2015).

Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή σημαίνουν ότι δεν πληρώνουμε ή δεν πληρώνουμε εκ προθέσεως και παράνομα τη φορολογική ευθύνη. Από την άλλη πλευρά, η φοροαποφυγή είναι η ελαχιστοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων χρησιμοποιώντας νομικές μεθόδους και εκμετάλλευση των κενών στο φορολογικό σύστημα και τη φορολογική νομοθεσία.

Οι μειωμένοι εισπραχθέντες φόροι λόγω φοροδιαφυγής μπορεί να προκαλέσουν μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση στους φορολογούμενους εάν πρόκειται να εισπραχθεί ένα ορισμένο ποσό φορολογικών εσόδων. Οι υψηλότεροι συντελεστές φόρων ενδέχεται να έχουν αρνητικές επιπτώσεις στην αποτελεσματικότητα ενός φορολογικού συστήματος. Τα φορολογικά συστήματα είναι αποτελεσματικά μόνο εάν κατανοούν όλους τους φορολογούμενους.

Εάν η φορολογική βάση είναι ευρεία σε ένα φορολογικό σύστημα, τα απαιτούμενα έσοδα μπορεί να είναι επιτυγχάνονται με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές που υποδεικνύεται επίσης από την καμπύλη Laffer. Η εκτίμηση των ποσών φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής είναι ένα πολύπλοκο ζήτημα και τα αποτελέσματα δεν είναι σίγουρα λόγω των εκτεταμένων περιορισμών των μεθόδων εκτίμησης. Ωστόσο, έχουν μεγάλη σημασία όσον αφορά τον φωτισμό της σημασίας και των επιπτώσεων του φορολογικού κενού.

Το φορολογικό κενό ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των ποσών φόρου που οι φορολογούμενοι θα έπρεπε να έχουν πληρώσει και τον πραγματικό εισπραχθέντα φόρο μιας συγκεκριμένης περιόδου. Στην έκθεση που εκπόνησε ο Murphy (2012) για την Ομάδα της Προοδευτικής Συμμαχίας των Σοσιαλιστών και Δημοκρατών στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το φορολογικό κενό υπολογίζεται ποσοτικοποιώντας το μέγεθος της σκιάδους οικονομίας με τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές.

Επομένως, το αποτέλεσμα αναφέρεται στη συνολική φορολογική απώλεια από τη φοροδιαφυγή. Το αποτέλεσμα των υπολογισμών δείχνει ότι το 22% των φορολογικών εσόδων χάνεται λόγω της φοροδιαφυγής και της φορολογικής απώλειας στην ΕΕ. Η απώλεια φόρου θεωρείται στοιχείο των κυβερνητικών δαπανών. Ως

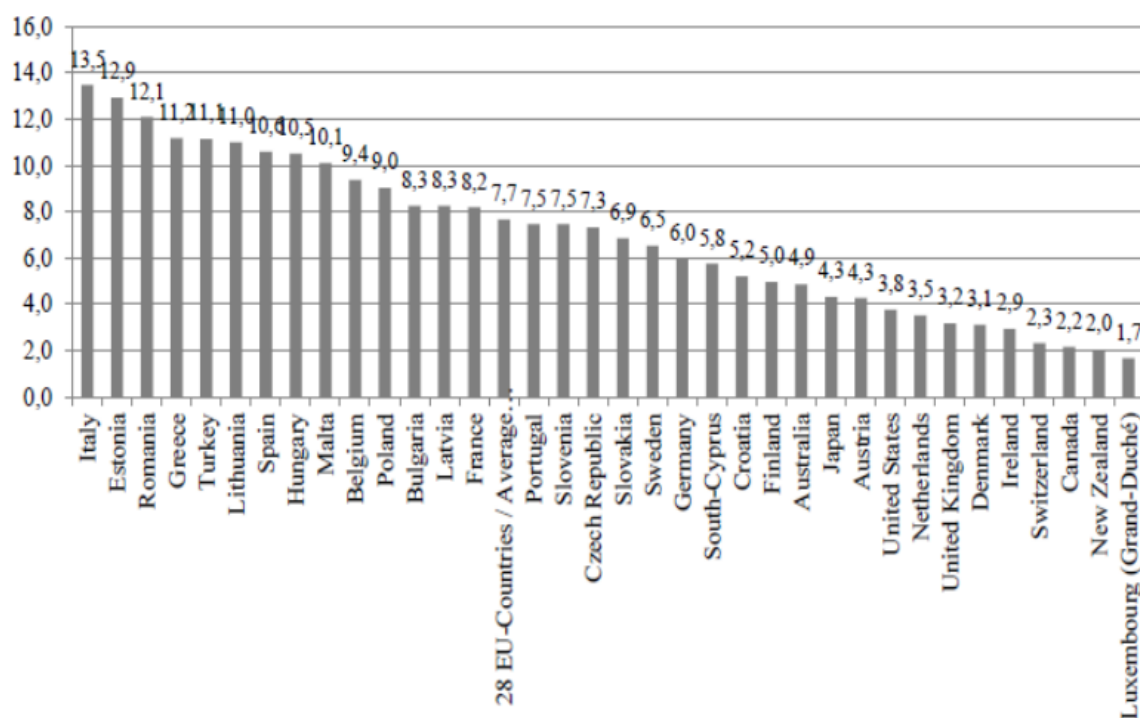
ποσοστό των δημοσίων δαπανών, η απώλεια αυτή αντιστοιχεί στο 17,6% των συνολικών κρατικών δαπανών στα κράτη μέλη της ΕΕ για το έτος 2009.

Επιπλέον, πραγματοποιείται εκτίμηση της φοροαποφυγής σύμφωνα με τα πρόσφατα ερευνητικά αποτελέσματα. Υπολογίζεται ότι η φοροαποφυγή ανέρχεται σε 150 δισεκατομμύρια ευρώ ετησίως και αυτό κάνει το φορολογικό χάσμα της ΕΕ 1 τρισεκατομμύριο ευρώ για ένα χρόνο. Η έρευνα των Raczkowski και Mroz (2018) συγκρίνει τα φορολογικά κενά μεταξύ των επιλεγμένων 35 χωρών, συμπεριλαμβανομένων των χωρών της ΕΕ.

Σε αυτήν την έρευνα, οι συγγραφείς κάνουν υπολογισμούς παρόμοιους με τον Murphy (2012). Χρησιμοποιώντας παρόμοιες μεθόδους με τον Murphy's (2012), οι συγγραφείς χρησιμοποιούν επίσης τη σκιώδη οικονομία και πολλαπλασιάζουν το ποσό που βρέθηκε για τη σκιώδη οικονομία με έναν κατάλληλο φορολογικό συντελεστή για να ανακαλύψουν το φορολογικό κενό.

Τονίζεται επίσης ότι αυτή η προσέγγιση θέτει προβλήματα στον προσδιορισμό του μεγέθους μιας σκιώδους οικονομίας και του κατάλληλου φορολογικού συντελεστή. Στο Σχήμα 4, φαίνεται ότι το φορολογικό κενό που υπολογίζεται για τις περισσότερες χώρες της ΕΕ είναι υψηλότερο από το μεγαλύτερο μέρος των χωρών εκτός ΕΕ. Ενώ το μέσο φορολογικό χάσμα για τις χώρες της ΕΕ είναι 7,7% του ΑΕΠ, για τις ΗΠΑ, την Αυστραλία, την Ιαπωνία, τον Καναδά και την Ελβετία τα ποσοστά είναι 3,8, 4,9, 4,3, 2,2 και 2,3, αντίστοιχα. Αυτός είναι επίσης ένας ισχυρός δείκτης ότι το φορολογικό κενό που εξασθενεί την αποτελεσματικότητα των φορολογικών συστημάτων είναι ένα κοινό πρόβλημα για τις χώρες της ΕΕ.

Γράφημα 4: Το επίπεδο του φορολογικού κενού ως% του ΑΕΠ για επιλεγμένες χώρες το 2015



Πηγή-Raczkowski και Mroz, 2018

Στην προαναφερθείσα μελέτη των Raczkowski και Mroz (2016) καθορίζονται οι παράγοντες που συνέβαλαν στην εμφάνιση και διεύρυνση του φορολογικού κενού. Ο αθέμιτος φορολογικός ανταγωνισμός και η έλλειψη συναίνεσης για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης ανάλογα με τον τόπο και όχι την κατοικία μιας δραστηριότητας θεωρείται ως μία αιτία του φορολογικού κενού που προκύπτει από την ολοκλήρωση.

Η αρχή της καταγωγής που συνεπάγεται τη φορολόγηση αγαθών και υπηρεσιών αντί της παραγωγής έχει πλεονέκτημα σε σύγκριση με την αρχή προορισμού όσον αφορά την αποφυγή του φορολογικού κενού. Σύμφωνα με την αρχή της καταγωγής, οι εξαγωγές φορολογούνται στη χώρα προέλευσης και ταξιδεύουν αφορολόγητα προς τους προορισμούς τους. Με αυτόν τον τρόπο, μειώνεται η δυνατότητα φοροδιαφυγής.

Ωστόσο, το μεταβατικό διπλό σύστημα της ΕΕ για τον ΦΠΑ, εντός του οποίου ο τομέας των επιχειρήσεων υπόκειται στην αρχή του προορισμού, ενώ οι διασυνοριακές αγορές ατόμων υπόκεινται στην αρχή καταγωγής, φέρει κινδύνους όσον

αφορά τη δημιουργία φοροδιαφυγής. Αυτή η δομή άνοιξε το δρόμο για τη φοροδιαφυγή λόγω της έλλειψης ομοιομορφίας στις διαδικασίες ΦΠΑ μεταξύ των χωρών, της διοικητικής περιπλοκότητας και της νομικής αβεβαιότητας. Τα γεγονότα ότι ο ΦΠΑ δεν εισπράττεται τη στιγμή της εισαγωγής, αλλά σε μεταγενέστερα στάδια και η είσπραξη του ΦΠΑ βασίζεται σε φορολογικές δηλώσεις καθιστούν το σύστημα ευάλωτο σε φορολογική απάτη (Joumard, 2001).

Σύμφωνα με τους Bird and Wilkie (2013) δεύτερον, το πραγματικό κόστος ενός φορολογικού συστήματος μπορεί να ελαχιστοποιηθεί με τον καθορισμό των φορολογικών συντελεστών στο χαμηλότερο επίπεδο λαμβάνοντας υπόψη τα απαιτούμενα έσοδα των κυβερνήσεων, καθώς οι υψηλότεροι φορολογικοί συντελεστές έχουν πιο στρεβλωτική επίδραση στην οικονομία. Τρίτον, πρέπει να δοθεί ουσιαστική προσοχή στους φόρους παραγωγής που η επίδρασή τους οφείλεται στην απόφαση της τοποθεσίας της επιχείρησης και των μορφών στις οποίες διεξάγεται η επιχείρηση.

Ένας άλλος δείκτης ενός αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος είναι το χαμηλό διοικητικό κόστος που προκαλείται στα φορολογικά συστήματα. Το διοικητικό κόστος, δηλαδή το κόστος που επιβαρύνουν τις δημόσιες αρχές για τη λειτουργία του φορολογικού συστήματος, πρέπει να διατηρείται στο ελάχιστο επίπεδο. Ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα απαιτεί τη διατήρηση των διοικητικών δαπανών όσο το δυνατόν χαμηλότερα.

Σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ (ΟΟΣΑ, 2013), ο δείκτης κόστους είσπραξης, υπολογιζόμενος με τη διαίρεση του διοικητικού κόστους στα καθαρά φορολογικά έσοδα (μετά τις επιστροφές), είναι υψηλότερος (μεγαλύτερο από 0,3%) για το Βέλγιο, την Ουγγαρία και τις Κάτω Χώρες, ενώ είναι χαμηλότερος (κάτω από 0,12%) για τις Ηνωμένες Πολιτείες, την Κορέα, την Ινδία, τη Χιλή και τη Σιγκαπούρη.

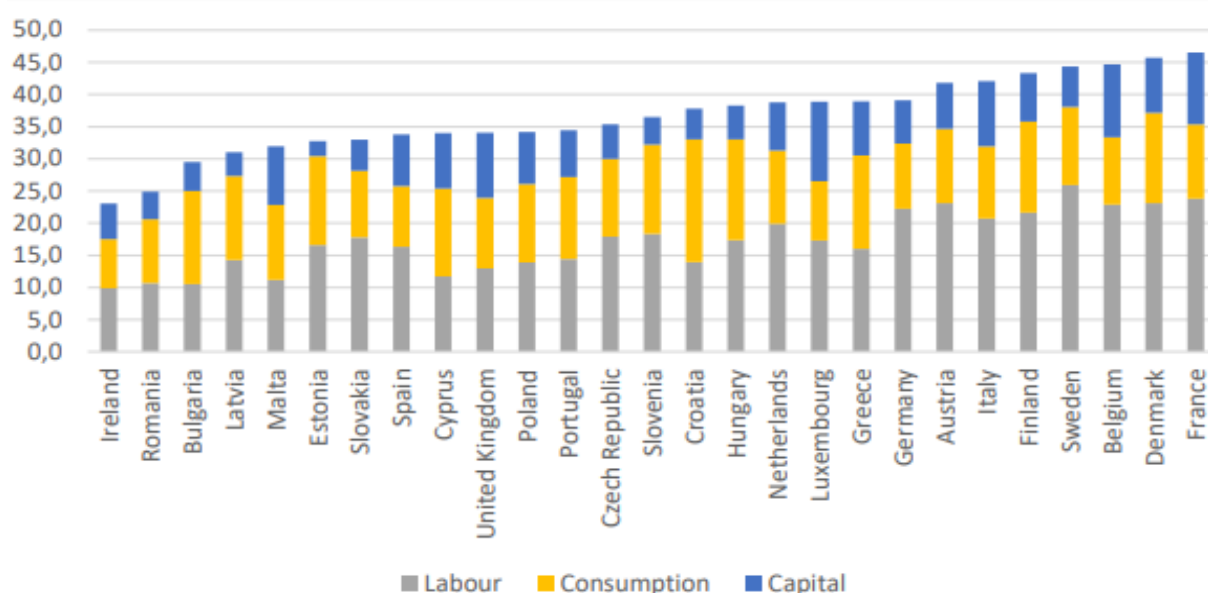
Θεωρητικά, ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα απαιτεί ελάχιστα επίπεδα φορολογικών συντελεστών και διοικητικό κόστος με μέγιστο επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης. Ωστόσο, στην πράξη, τα φορολογικά συστήματα δεν πληρούν όλες αυτές τις απαιτήσεις. Ο όρος του αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος αναφέρεται σε ένα φορολογικό σύστημα με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές και διοικητικό κόστος και υψηλό επίπεδο συμμόρφωσης όσο το δυνατόν περισσότερο.

4.4 Ποικιλομορφίες των φορολογικών συστημάτων στην ΕΕ

Το φορολογικό σύστημα της ΕΕ εκτιμάται σύμφωνα με τους μέσους συντελεστές στα αντίστοιχα θέματα παραπάνω. Ωστόσο, οι φορολογικές δομές των κρατών μελών διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους. Ως εκ τούτου, τα γενικά χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος της ΕΕ που αναφέρονται παραπάνω δεν σχετίζονται με το φορολογικό σύστημα κάθε κράτους μέλους.

Σχεδόν σε κάθε έκθεση των θεσμικών οργάνων της ΕΕ σχετικά με τους φόρους, τονίζεται η διαφορετικότητα των φορολογικών συστημάτων μεταξύ των κρατών μελών. Στις εκθέσεις για τις φορολογικές τάσεις που δημοσιεύονται ετησίως, μετά από πληροφορίες σχετικά με τις γενικές εξελίξεις του σχετικού έτους, υπάρχουν εξηγήσεις σχετικά με τις διάφορες δομές των φορολογικών συστημάτων στα κράτη μέλη. Αυτές οι διαφορές μπορεί να προέρχονται κυρίως από διαφορετικές κυβερνητικές δομές ή από την ένταξη του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης στην κεντρική κυβέρνηση σε ορισμένα κράτη μέλη (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017).

Γράφημα 5: Συστατικά των συνολικών φορολογικών εσόδων ως% του ΑΕΠ το 2017



Πηγή-Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2019

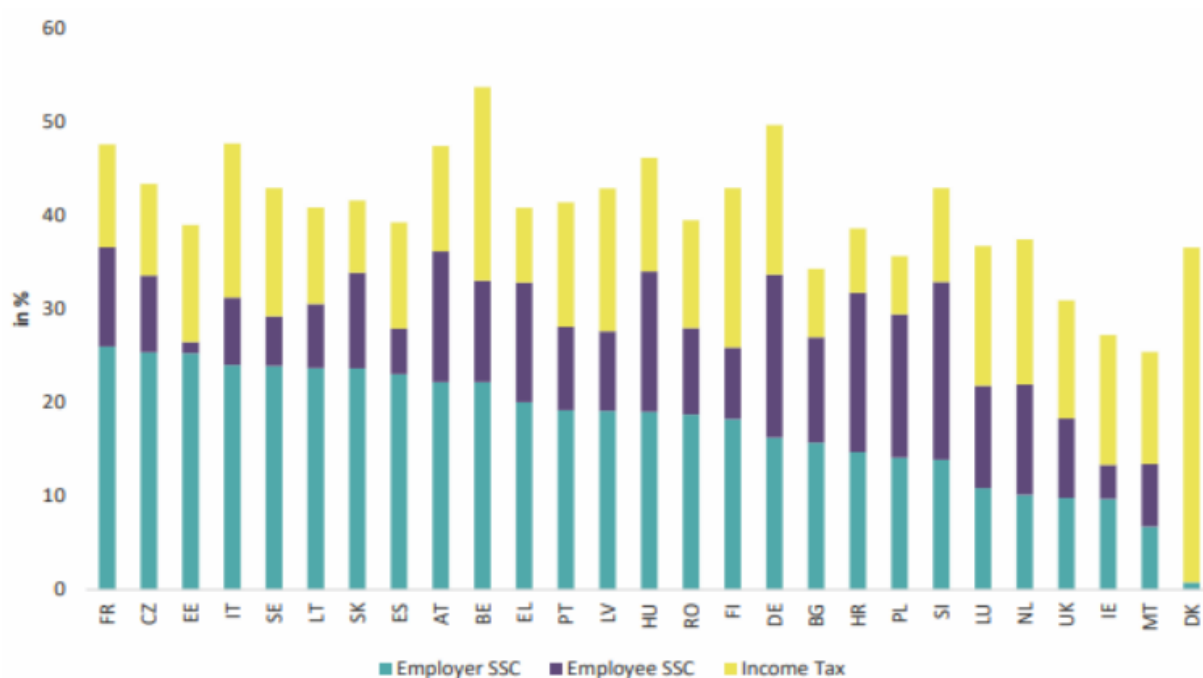
Από την άλλη πλευρά, υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των χωρών της ΕΕ στις φορολογικές τους δομές, λαμβάνοντας υπόψη την αναλογία των

εισπραχθέντων φόρων προς το ΑΕΠ για κάθε κατηγορία φόρου. Ελάχιστα μέτρα εναρμόνισης έχουν ληφθεί για τους άμεσους φόρους στην ΕΕ. Επομένως, οι φόροι εργασίας ποικίλλουν σε ολόκληρη την ΕΕ παρά τις γενικές προσπάθειες των κρατών μελών να μεταφέρουν τη φορολογική επιβάρυνση από την εργασία (Joumard, 2001). Ως ιδιαιτερότητα του αγγλοσαξονικού μοντέλου, στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Ιρλανδία, έχουν τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές εργασίας. Η εργασία φορολογείται περισσότερο στη Σουηδία, την Αυστρία, τη Δανία, τη Γαλλία και το Βέλγιο που είναι γνωστά ως κράτη πρόνοιας.

Οι νέες χώρες όπως η Βουλγαρία, η Ρουμανία, η Μάλτα, η Λετονία και η Λιθουανία έχουν χαμηλότερους δείκτες φόρου εργασίας έναντι του ΑΕΠ σε σύγκριση με τον μέσο όρο. Στο σχήμα 5, παρουσιάζεται η σύνθεση της φορολογικής επιβάρυνσης στις χώρες της ΕΕ για το έτος 2017. Η φορολογική αντιστάθμιση είναι ο λόγος της διαφοράς μεταξύ του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος και του μετα φόρου εισοδήματος προς το συνολικό κόστος εργασίας.

Περιλαμβάνει τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης των εργαζομένων και των εργοδοτών με οποιονδήποτε άλλο φόρο επί της εργασίας. Η φορολογική αντιστάθμιση μπορεί να χρησιμοποιηθεί στη συγκριτική αξιολόγηση της φορολογικής επιβάρυνσης της εργασίας. Στο σχήμα 5 φαίνονται οι παράγοντες που προκαλούν διαφορές στους δείκτες εσόδων από φόρους εργασίας, ενώ οι συνθέσεις φορολογικής επιβάρυνσης αναφέρονται για καθεμία από τις χώρες της ΕΕ.

Γράφημα 6: Σύνθεση της φορολογικής επιβάρυνσης στα κράτη μέλη της ΕΕ για το 2017



Πηγή-Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2018δ

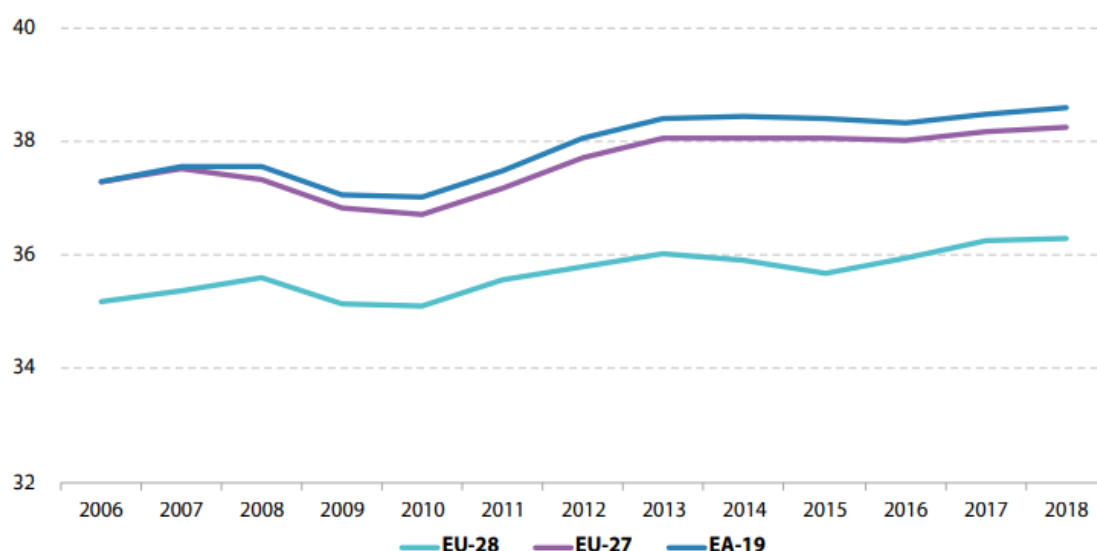
4.5 Φορολογία της εργασίας

Ταυτόχρονα, στη Ρουμανία σημειώθηκε σημαντική αλλαγή από τα έσοδα που καταβάλλουν οι εργοδότες στα έσοδα που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι. Τα έσοδα της ΕΕ-27 από τη φορολογία της εργασίας ανήλθαν στο 20,8% του ΑΕΠ το 2018 σε σύγκριση με το 20,6% το 2017. Τα έσοδα αυξήθηκαν ελαφρώς χάρη στα έσοδα που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι από 10% το 2017 σε 10,2% το 2018, ενώ τα έσοδα από τους εργοδότες παρέμειναν σταθερά (8,3%).

Το μερίδιο των εσόδων από φόρους εργασίας στο ΑΕΠ αυξήθηκε απότομα μεταξύ 2007 και 2009 από 19,4% σε 20,2%, ήταν σταθερό για 2 χρόνια και στη συνέχεια αυξήθηκε απότομα, φθάνοντας στην υψηλότερη του τιμή το 2013, το 20,8%. Ωστόσο, το μερίδιο της φορολογίας της εργασίας στα συνολικά φορολογικά έσοδα της ΕΕ-27 μειώθηκε μεταξύ 2010 και 2018 από 52,6% σε 51,7%. Το 2018, η πλειονότητα των κρατών μελών (23) κατέγραψε υψηλότερα έσοδα από τον φόρο εργασίας σε σχέση με το ΑΕΠ σε σχέση με το προηγούμενο έτος, με τη μεγαλύτερη αύξηση να παρατηρείται στη Ρουμανία (10). Η απότομη πτώση εμφανίστηκε στην Ουγγαρία (0,5).

Ο ρυθμός του φόρου εισοδήματος στις αρχές του 2020 για την ΕΕ-27 ήταν 38,7%, δηλαδή 0,5 pp χαμηλότερος από το 2019. Μειώθηκε απότομα από 44,8% το 2000 σε 37,9% το 2011. Μεταξύ του 2011 και του 2013, ο μέσος ανώτερος ρυθμός αυξήθηκε στο επίπεδο του 39% και δεν έχει μετακινηθεί ουσιαστικά από το 2013. Ο μέσος ρυθμός για τη ζώνη του ευρώ μειώθηκε επίσης ελαφρώς στο 42,8 % το 2020. Το 2020 οι σημαντικές αλλαγές καταγράφηκαν στην Ιρλανδία (πτώση 8 pp), τη Σουηδία (4,9 pp χαμηλότερα) και τη Λιθουανία, (αύξηση 5 pp στο υψηλότερο ποσοστό). Το κορυφαίο ποσοστό του φόρου εισοδήματος ποικίλλει σημαντικά στην ΕΕ, και κυμαίνεται από τουλάχιστον 10% στη Βουλγαρία έως περισσότερο από 55% στη Δανία

Γράφημα 7: Φορολογικός συντελεστής στην εργασία, 2006-2018



Πηγή-Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020

Στα περισσότερα κράτη μέλη, οι κοινωνικές εισφορές αντιπροσωπεύουν πολύ μεγαλύτερο μερίδιο των φόρων εργασίας από τον προσωπικό φόρο. Κατά μέσο όρο στην ΕΕ των 27, τα δύο τρίτα του συνολικού φόρου εισοδήματος (Income Tax Return- ITR) για την εργασία συνίστανται σε κοινωνικές εισφορές και φόρους μισθοδοσίας που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι και οι εργοδότες. Στη Δανία, οι κοινωνικές εισφορές είναι πολύ χαμηλές από τις περισσότερες κοινωνικές παροχές.

Οι δαπάνες χρηματοδοτούνται από τη γενική φορολογία, ενώ ο προσωπικός φόρος αντιπροσωπεύει το 96% του ITR στην εργασία. Στην Ιρλανδία και τη Μάλτα, ο προσωπικός φόρος είναι επίσης ένα σχετικά μεγάλο συστατικό του ITR. Στη Ρουμανία,

από την άλλη πλευρά, είναι λιγότερο από το 14% του ITR στην εργασία από το 2018, όταν ο συντελεστής φόρων εισοδήματος μειώθηκε από 16% σε 10%.

Μεταξύ του 2008 και 2018, το ITR για την εργασία αυξήθηκε 0,9 σεντ στην ΕΕ-27. Την ίδια περίοδο, 16 κράτη μέλη αύξησαν το ITR τους στην εργασία. Αυτές οι αυξήσεις ήταν σημαντικές, και συγκεκριμένα στη Σλοβακία (9,6 σεντ), στην Ιρλανδία (7,3 σεντ) και στην Ελλάδα (5,7 σεντ). Σε αρκετές χώρες, τα στοιχεία του ITR άλλαξαν σημαντικά κατά τη διάρκεια της περιόδου, ιδίως στη Ρουμανία όπου το 2018 σημειώθηκε σημαντική αλλαγή στην καταβολή κοινωνικών εισφορών από τους εργοδότες στους εργαζομένους. Η Ουγγαρία παρουσίασε επίσης μια παρόμοια αλλαγή σε συνδυασμό με μια ισχυρή μείωση του φόρου εισοδήματος προσωπικού. Στη Λιθουανία πραγματοποιήθηκε μεταβολή μεταξύ εσόδων από φόρους εισοδήματος και εισφορών κοινωνικής ασφάλισης σε σύγκριση με το 2008 και το 2018.

4.6 Φορολογία του κεφαλαίου

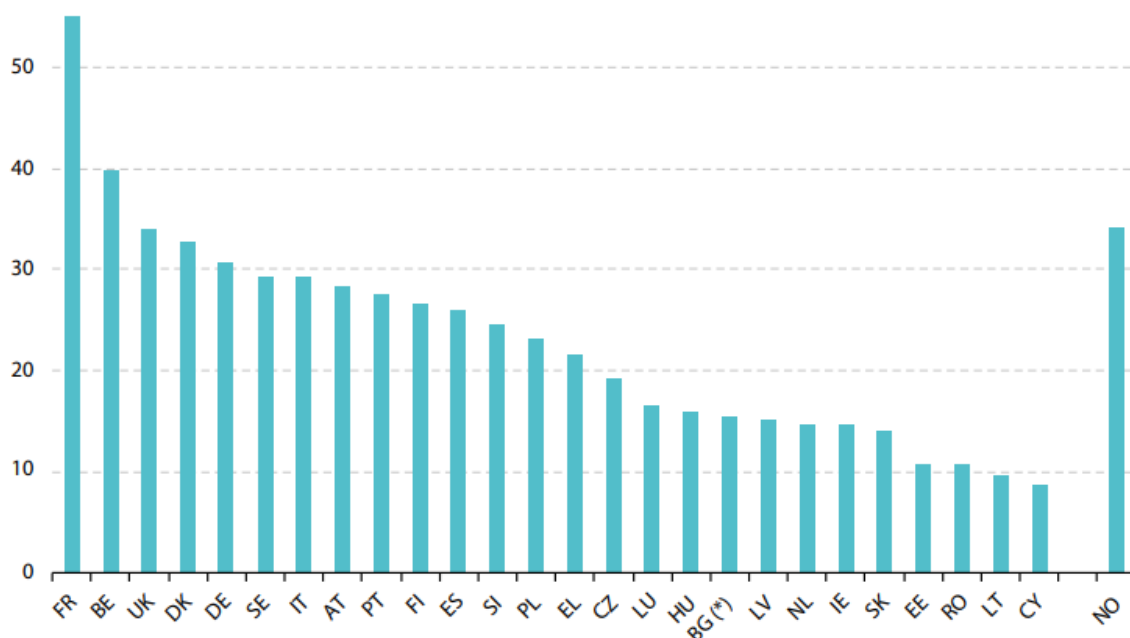
Το 2018, τα έσοδα της ΕΕ-27 από φόρους επί του κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί του εισοδήματος κεφαλαίου των νοικοκυριών και των εταιρειών και των αποθεμάτων κεφαλαίου, αντιπροσώπευαν το 8,2% του ΑΕΠ κάτω από την τιμή του 2017, αλλά ακόμα υψηλότερα από το επίπεδο του 2010 (7,1%) όταν τα έσοδα του κεφαλαίου μειώθηκαν. Μετά το 2010, αυτά τα έσοδα σταδιακά σημείωσαν ανοδική πορεία και σταθεροποιήθηκαν κατά τη διάρκεια των τριών ετών έως το 2018, τόσο ως ποσοστό του ΑΕΠ όσο και ως μερίδιο στη συνολική φορολογία.

Το γράφημα 8 δείχνει το συνολικό ITR για τις εκτιμήσεις κεφαλαίου για την περίοδο 2006-2018. Το γράφημα δεν παρέχει εκτιμήσεις για τη Μάλτα ή την Κροατία τα τελευταία χρόνια, λόγω της απουσίας συγκεκριμένων τομεακών δεδομένων. Αυτά τα κενά καθιστούν αδύνατο τον υπολογισμό ενός ITR στο κεφάλαιο για την ΕΕ. Το 2018, το ITR στο κεφάλαιο αυξήθηκε σε ετήσια βάση σε 16 κράτη μέλη, ενώ μειώθηκε σε εννέα.

Η Γαλλία (54,2%) και το Βέλγιο (39,8%) κατείχαν τα υψηλότερα ποσοστά, ενώ τα χαμηλότερα ποσοστά ήταν στην Κύπρο (8,7%) και τη Λιθουανία (9,6%). Πάνω από μια δεκαετία μέχρι το 2018, η Γαλλία και το Βέλγιο σημείωσαν τις μεγαλύτερες

αυξήσεις (11,8 μονάδες και 7,6 μονάδες αντίστοιχα), ενώ η Κύπρος παρουσίασε τη μεγαλύτερη μείωση (13,9 μονάδες), ακολουθούμενη από την Ιρλανδία (7,0 μονάδες).

Γράφημα 8: Συνολικό ITR στο κεφάλαιο, 2018



Πηγή-Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020

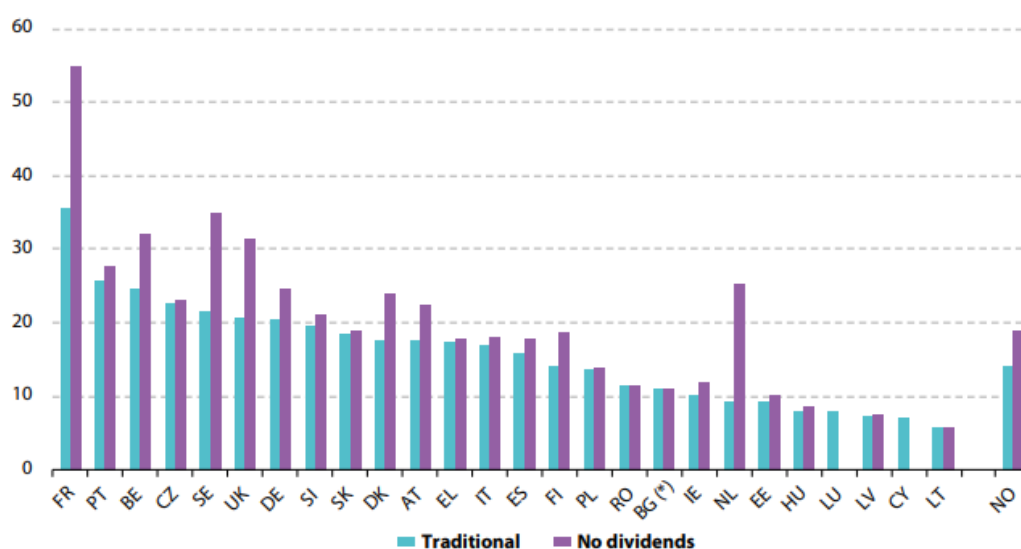
Το 2018, η Γαλλία (35,4%) και η Πορτογαλία (25,6%) είχαν ITR σε τιμές εταιρικού εισοδήματος άνω του 25%. Ταυτόχρονα, επτά χώρες είχαν ποσοστά κάτω ή ίσο με 10% και συγκεκριμένα η Λιθουανία, Κύπρος, Λετονία, Λουξεμβούργο, Ουγγαρία, Εσθονία, Κάτω Χώρες και Ιρλανδία. Η έκδοση «χωρίς μερίσματα» του ITR στο εταιρικό εισόδημα χρησιμοποιεί τον ίδιο αριθμητή με την «παραδοσιακή» έκδοση, αλλά ο παρονομαστής αποκλείει όλα τα μερίσματα, δηλαδή εκλαμβάνεται ως το άθροισμα του καθαρού λειτουργικού πλεονάσματος και του υπολοίπου εσόδων από τα ακίνητα του εταιρικού τομέα.

Το επιχείρημα για τον αποκλεισμό μερισμάτων είναι ότι υπάρχει ευρεία φορολογική απαλλαγή για τα εισπραχθέντα μερίσματα, ιδίως λόγω της κοινοτικής οδηγίας μητρικής και θυγατρικής, και ότι τα καταβληθέντα μερίσματα δεν εκπίπτουν από το φόρο. Επομένως, μια θετική ή αρνητική καθαρή εισπραξη μερισμάτων προσβάλλει τεχνητά ή υποβαθμίζει την πραγματική φορολογητέα εταιρική βάση.

Το γράφημα 9 δείχνει εκτιμήσεις της νέας έκδοσης του ITR για εταιρικά έσοδα για την περίοδο 2006-2018. Συγκεκριμένα, η αρνητική αξία για το Λουξεμβούργο του ITR χωρίς μερίσματα στα εταιρικά έσοδα οφείλεται σε μια πολύ υψηλή αρνητική καθαρή αξία. Τα ασφαλιστικά έσοδα από ακίνητα αποδίδονται στους αντισυμβαλλόμενους που καταβάλλονται από χρηματοοικονομικές εταιρείες, γεγονός που καθιστά τη συνολική βάση ITR αρνητική.

Στην Γαλλία το ITR για εταιρικά έσοδα ήταν στο 55%, ακολουθούμενη από τη Σουηδία και το Βέλγιο (35% και 32% αντίστοιχα). Στο χαμηλότερο άκρο, το Λουξεμβούργο είχε αρνητική τιμή ITR, ενώ οι χώρες της Βαλτικής (Λιθουανία, Εσθονία και Λετονία) και η Ουγγαρία είχαν ITR κάτω του 10%.

Γράφημα 9: Φορολογικός συντελεστής στις εταιρικές διαφορές εισοδήματος, 2018



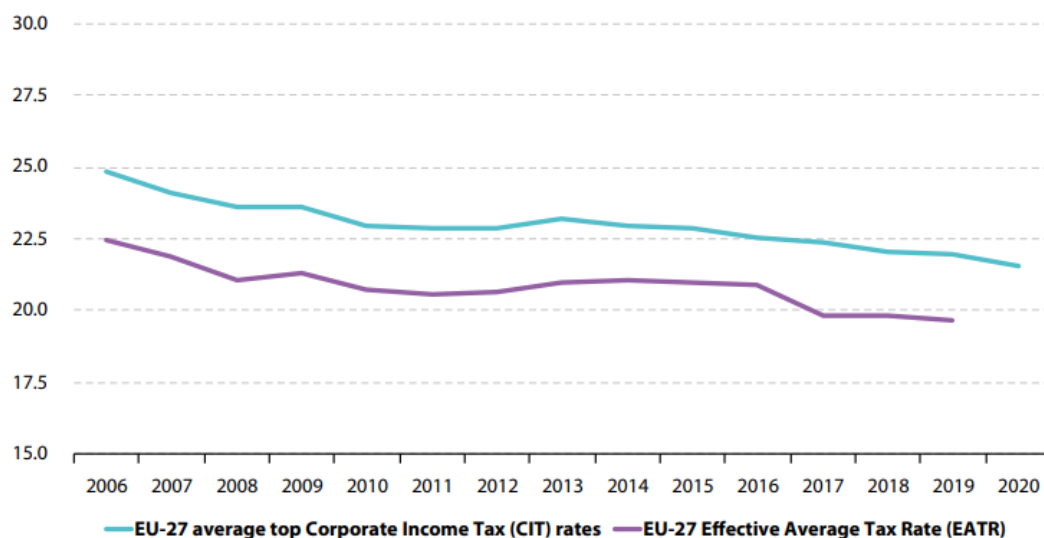
Πηγή-Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020

4.7 Κοινός φόρος εισοδήματος

Ο μέσος ανώτατος συντελεστής φόρου επί των εταιρικών εσόδων στην ΕΕ των 27 ήταν 21,5% στις αρχές του 2020. Από το 2013 ο μέσος συντελεστής για την ΕΕ-27 έχει μειωθεί. Ο νόμιμος φορολογικός συντελεστής για τα εταιρικά έσοδα κυμαίνεται μεταξύ τουλάχιστον 9% στην Ουγγαρία ενώ οι κορυφαίοι νόμιμοι συντελεστές ήταν κοντά ή πάνω από το 30% στη Μάλτα της Πορτογαλίας, τη Γαλλία και Γερμανία. Το Βέλγιο

και η Ελλάδα έχουν μειώσει σημαντικά το υψηλότερο ποσοστό τους το 2020 (4,6 pp και 4,0 pp αντίστοιχα). Η Γαλλία μείωσε επίσης το νόμιμο ποσοστό της το 2020.

Γράφημα 10: Κορυφαίοι δείκτες φορολογικού συντελεστή εταιρικού εισοδήματος και πραγματικός μέσος φορολογικός συντελεστής 2006-2020

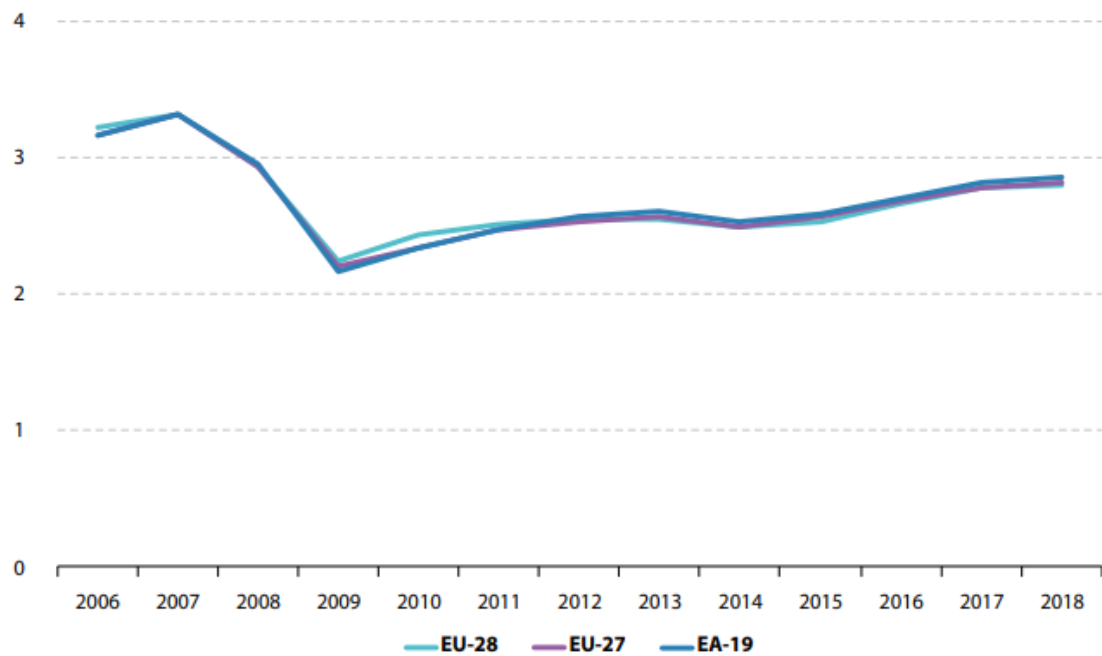


Πηγή-Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020

4.8 Εταιρικός φόρος εισοδήματος

Τα έσοδα από τον φόρο εισοδήματος των εταιρειών παρέμειναν στο 2,8% του ΑΕΠ το 2018. Μετά την έντονη πτώση των εσόδων μεταξύ του 2007 και του 2009, τα εταιρικά έσοδα αυξήθηκαν σταδιακά αλλά δεν έχουν επιστρέψει ακόμη στα επίπεδα πριν από την κρίση. Ένας άλλος δείκτης της φορολογικής επιβάρυνσης των εταιρειών είναι το EATR. Πρόκειται για έναν δείκτη που υπολογίζεται εφαρμόζοντας μερικούς από τους βασικούς φορολογικούς κανόνες σε μια υποθετική επένδυση.

Γράφημα 11: Έσοδα φόρου εισοδήματος εταιρειών, 2006-2018 (% του ΑΕΠ)



Πηγή-Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΡΙΣΗ

5.1 Ο ρόλος του φορολογικού συστήματος στην κρίση

Ορισμένα στοιχεία του φορολογικού συστήματος στις χώρες της ΕΕ μπορούν να θεωρηθούν ότι συμβάλλουν στην ανάπτυξη της κρίσης. Πρώτον, ο φορολογικός ανταγωνισμός που θεωρείται ότι είναι πιο διαδεδομένος στην ΕΕ, μπορεί να συνέβαλε στις αιτίες της κρίσης. Οι πρόσφατα προσπελάσιμες, περιφερειακές και μικρές χώρες της ΕΕ είναι πιο πιθανό να μειώσουν τους φόρους για να προσελκύσουν μεγάλο αριθμό εισροών κεφαλαίων στη χώρα τους.

Οι εισροές επιδεινώνουν τους τρεχούμενους λογαριασμούς αυτών των χωρών που τις θέτουν σε επικίνδυνη θέση σε περίπτωση πιθανού σοκ και εκροής κεφαλαίων. Σε αυτό το σημείο, ο φορολογικός ανταγωνισμός που τροφοδοτείται από την κατάργηση των συνόρων στην ΕΕ φαίνεται να αποτελεί σημαντικό παράγοντα διαρθρωτικής αστάθειας στην ΕΕ (Blechnová, 2016).

Λόγω του φορολογικού ανταγωνισμού, η φορολογική επιβάρυνση μπορεί να μετατοπιστεί από κινητά κεφάλαια σε ακίνητα κεφάλαια και εργασία προκειμένου να διατηρηθεί το ίδιο ποσό φορολογικών εσόδων. Εξάλλου, οι μειώσεις των φορολογικών εσόδων ενδέχεται να υπονομεύσουν τις κυβερνητικές παροχές κοινωνικών ασφαλίσεων. Εν ολίγοις, ενδέχεται να προωθήσουν τις εισοδηματικές ανισότητες, ιδίως στις χώρες που κερδίζουν τον φορολογικό ανταγωνισμό και να κάνουν την οικονομία πιο ευάλωτη σε σοκ.

Ως εκ τούτου, ο φορολογικός ανταγωνισμός στην ΕΕ μπορεί να θεωρηθεί παράγοντας που καθιστά τις αγορές ασταθείς και συμβάλλει στην ανάπτυξη της κρίσης. Δεύτερον, φαίνεται ότι οι παράγοντες που συμβάλλουν στην κρίση σχετικά με τη φορολογία οφείλονται κυρίως σε αθέμιτες και άνισες φορολογικές μεταφορές. Η φορολογία που ευνοεί το χρέος για εταιρείες και αγορά κατοικίας είναι αντιφατική με τις απαιτήσεις ενός δίκαιου και ίσου φορολογικού συστήματος.

Τέλος, η φορολογική εναρμόνιση στην ΕΕ μπορεί επίσης να συνδέεται με την κρίση. Τα μέτρα πρόωρης φορολογίας που ελήφθησαν ανεξάρτητα για την αποτροπή των παραγόντων που συμβάλλουν στην ανάπτυξη της κρίσης θα μπορούσαν να βοηθήσουν τις χώρες της ΕΕ να αποφύγουν τις επιπτώσεις της κρίσης (ΔΝΤ, 2009).

Ωστόσο, η φορολογική εναρμόνιση ενδέχεται να έχει περιορίσει τις χώρες της ΕΕ να λάβει μέτρα για να κάνει κάτι τέτοιο. Σε αντίθεση με την κοινή υπόθεση ότι η ΕΕ έχει μικρή ισχύ και αυτονομία έναντι της φορολογίας, οι Genschel και Jachtenfuchs (2011) υποστηρίζουν ότι η ΕΕ ασκεί σημαντικό έλεγχο στην φορολογική δύναμη των χωρών της ΕΕ. Προσπαθούν να αποδείξουν τον ισχυρισμό τους επισημαίνοντας τέσσερις φορολογικές εξελίξεις στην ΕΕ. Πρώτον, ο αριθμός των παράγωγων φορολογικών νόμων έχει αυξηθεί σημαντικά από τη δεκαετία του 1990.

Δεύτερον, διευρύνονται οι φορολογικοί τομείς που περιλαμβάνονται στο παράγωγο δίκαιο. Αν και προηγουμένως μόνο ο ΦΠΑ καλύπτεται από φόρο από τη δεκαετία του 1980 επεκτείνεται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, εταιρικούς φόρους και προσωπικούς φόρους εισοδήματος. Τρίτον, οι νομικές πράξεις που ρυθμίζουν τους φόρους ποικίλλουν.

Οι αποφάσεις και οι κανονισμοί άρχισαν να χρησιμοποιούνται επιπλέον των οδηγιών στον τομέα της φορολογίας. Τέλος, παρόλο που είναι περιορισμένη, η εξουσία του Συμβουλίου Υπουργών για τη φορολογική νομοθεσία έχει ανατεθεί στην ΕΕ για ορισμένα θέματα όπως η μείωση των φορολογικών συντελεστών φυσικού αερίου, ηλεκτρικής ενέργειας και θέρμανσης. Κατά συνέπεια, οι εθνικές κυβερνήσεις έχουν μείνει με ελάχιστες εξουσίες φορολογίας, αντίθετα με την πεποίθηση ότι τα κράτη μέλη είναι αυτόνομα στη διαμόρφωση των φορολογικών τους πολιτικών.

Από αυτή την άποψη, η περιορισμένη εξουσία των κρατών μελών για τη φορολογία μπορεί να τους έχει περιορίσει και αφήσει μόνο περιορισμένο περιθώριο ελιγμών στη φορολογική πολιτική που καθίσταται κρίσιμη σε περιόδους κρίσης. Ειδικά για τις χώρες της Ευρωζώνης, η φορολογική πολιτική διαδραματίζει σημαντικό ρόλο, καθώς επίσης δεν είναι ελεύθερες στη νομισματική πολιτική, αλλά έχουν μια κοινή που διαχειρίζεται η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα (ΕΚΤ).

Η άσκηση μιας ανεξάρτητης φορολογικής πολιτικής αποκτά σημασία, ιδίως σε περιπτώσεις ύπαρξης αστάθειας στην οικονομία. Μια χώρα με ανεξάρτητη φορολογική

πολιτική διαθέτει εργαλεία για την πρόληψη της αστάθειας ή τουλάχιστον για την ανακούφιση των επιπτώσεων της κρίσης που προήλθαν από άλλες χώρες. Με άλλα λόγια, τα εργαλεία φορολογικής πολιτικής όπως η αλλαγή διαφορετικών τύπων φόρων σε μια προσπάθεια σταθεροποίησης της οικονομίας ή ενός τομέα περιορίζονται από τόσους δεσμευτικούς φορολογικούς νόμους της ΕΕ. Εάν τα κράτη μέλη δεν ήταν στην Ένωση, θα μπορούσαν να έχουν χρησιμοποιήσει ελεύθερα τη φορολογική πολιτική και η κρίση να μην τους είχε επηρεάσει σε αυτό το βαθμό.

5.2 Αντιμετώπιση της φορολογίας στην κρίση στην ΕΕ

Αν και η φορολογική πολιτική είναι ένα από τα εργαλεία που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ανεξάρτητα από τις χώρες της Ευρωζώνης, υπάρχουν επίσης ορισμένοι περιορισμοί για τη φορολογική πολιτική στην ΕΕ. Τα κράτη μέλη δεσμεύονται από τις απαιτήσεις που ορίζονται στο "Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης", το οποίο αποτελεί συμφωνία μεταξύ των κρατών μελών και περιλαμβάνει κανόνες για τη διασφάλιση υγιών δημόσιων οικονομικών εντός της Ένωσης.

Ως δύο από τις απαιτήσεις του Συμφώνου, το ανώτατο όριο του 3% του ΑΕΠ για το έλλειμμα του προϋπολογισμού και το 60% του ΑΕΠ για το δημόσιο χρέος περιορίζουν τις εξουσίες των κρατών μελών σε φορολογικά θέματα. Ωστόσο, ορισμένες από τις χώρες της ΕΕ παραβίασαν τους κανόνες για το έλλειμμα κατά τα έτη 1999 και 2000. Στη συνέχεια, το 2005 οι κανόνες χαλάρωσαν από το Συμβούλιο της ΕΕ υπό την πίεση των χωρών που παραβιάζουν την απαίτηση δημοσιονομικού ελλείμματος (Brkic και Kotarski, 2010) .

Ο άλλος περιορισμός της φορολογικής πολιτικής για τις χώρες της ΕΕ είναι η νομοθεσία της ΕΕ για δράσεις εναρμόνισης για τη φορολογία, η οποία έχει ρόλο στη φορολογική μεταχείριση για συγκεκριμένους τύπους φορολογίας σε ένα κράτος μέλος. Τα μέτρα εναρμόνισης που έλαβε η ΕΕ περιορίζουν επίσης τις εξουσίες των κρατών μελών για τη φορολογία.

Ωστόσο σύμφωνα με την Defaa (2011) αυτές οι δράσεις εναρμόνισης είναι απαραίτητες καθώς τα κατακερματισμένα είκοσι οκτώ διαφορετικά φορολογικά συστήματα ενδέχεται να προκαλέσουν στρεβλώσεις στην αποτελεσματική κατανομή των πόρων, υψηλό κόστος συμμόρφωσης για εταιρείες και πολίτες για διασυνοριακές

δραστηριότητες, δυνατότητα φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, επιβλαβή φορολογικό ανταγωνισμό και ασυνέπειες που απορρέουν από διαφορετικές πρακτικές είκοσι οκτώ διαφορετικών εθνικών φορολογικών διοικήσεων.

Παρόλο που οι χώρες της ΕΕ έχουν λάβει γενικά φορολογικά μέτρα για την αντιμετώπιση της κρίσης, η ΕΕ έχει αρκετές πρωτοβουλίες για τον συντονισμό αυτών των μέτρων και παρεμβάσεων κατά τη διάρκεια της κρίσης. Μερικές φορές τα φορολογικά μέτρα μιας χώρας στην ΕΕ ενδέχεται να μην έχουν τα επιθυμητά αποτελέσματα στην οικονομία, αλλά να προκαλέσουν εκροή επενδύσεων, κεφαλαίου ή κατανάλωσης σε άλλες χώρες. Υπό αυτές τις συνθήκες, οι κοινές παρεμβάσεις είναι απαραίτητες για την επίτευξη των στόχων της φορολογικής πολιτικής.

Η πρώτη πρωτοβουλία της ΕΚ για την αντιμετώπιση της κρίσης είναι το ευρωπαϊκό σχέδιο για την ανάκαμψη της οικονομίας για την ανάπτυξη και την απασχόληση. Το σχέδιο συνίσταται σε συνδυασμό φορολογικών μέτρων για τη στήριξη της οικονομίας. Όσον αφορά τη φορολογία, το σχέδιο προτείνει τη μείωση, ιδίως, του φόρου εισοδήματος εργασίας και των κοινωνικών εισφορών, ώστε να έχει θετικό αντίκτυπο στη διατήρηση και τη δημιουργία θέσεων εργασίας και στην ενίσχυση της αγοραστικής δύναμης.

Στις εκθέσεις σχετικά με τη φορολογική τάση που δημοσιεύθηκαν τα έτη 2009 και 2010 από την ΕΕ φαίνεται ότι τα κράτη μέλη έλαβαν μέτρα σύμφωνα με τις προτάσεις του σχεδίου (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2010β). Το Ευρωπαϊκό Εξάμηνο που παρουσιάστηκε ως απάντηση στην κρίση το 2010 είναι ένα άλλο πλαίσιο συντονισμού των οικονομικών πολιτικών των κρατών μελών.

Σύμφωνα με το εξάμηνο για τη διασφάλιση υγιών δημόσιων οικονομικών, την αποτροπή υπερβολικών μακροοικονομικών ανισορροπιών, την υποστήριξη διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και την ενίσχυση των επενδύσεων σε ολόκληρη την ΕΕ, κάθε χρόνο πριν από την εσωτερική έγκριση των εθνικών προϋπολογισμών των κρατών μελών, η ΕΕ αναλύει τον προϋπολογισμό του επόμενου έτους κάθε κράτους μέλους και παρέχει συστάσεις για κάθε χώρα.

Οι συστάσεις της ΕΕ εγκρίνονται επίσης από το Συμβούλιο. Τα κράτη μέλη αναμένεται να αναλάβουν οποιαδήποτε ενέργεια κρίνουν κατάλληλη ως απάντηση στις συστάσεις. Η αποτελεσματικότητα και η χρησιμότητα αυτών των συστάσεων και του

επιπέδου συμμόρφωσης των κρατών μελών με αυτές έχουν ακόμη τεκμηριωθεί και μελετηθεί (Efstathiou και Wolff, 2018).

Το Ευρωπαϊκό εξάμηνο μπορεί να θεωρηθεί ακρογωνιαίος λίθος για τη φορολογική πολιτική στην ΕΕ. Έχοντας άμεση σχέση με τα έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού, η φορολογία είναι μία από τις βασικές πολιτικές που αναλύονται και παρακολουθούνται από την ΕΕ στο πλαίσιο της. Ένας από τους σημαντικότερους στόχους για τη δημιουργία αυτού του πλαισίου είναι η παροχή καθοδήγησης στο κράτος μέλος.

Δηλώνει κοινά βήματα πιο βιώσιμα, φιλικά προς την ανάπτυξη και φιλικά προς την απασχόληση φορολογικά συστήματα για τη διασφάλιση ουσιαστικής δημοσιονομικής εξυγίανσης και για την άρση των φορολογικών στρεβλώσεων που θα μπορούσαν να έχουν αρνητικές επιπτώσεις στις μακροοικονομικές ανισορροπίες (Petru-ovidiu, 2004).

Η άλλη πρωτοβουλία της ΕΕ που προτείνει τον φορολογικό συντονισμό για την αντιμετώπιση της κρίσης είναι το Σύμφωνο Euro Plus, το οποίο εγκρίθηκε στις 25 Μαρτίου 2011 από το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο και υπογράφηκε από όλες τις χώρες της ΕΕ εκτός από την Τσεχία, την Ουγγαρία, τη Σουηδία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Το Σύμφωνο θεσπίζει κυρίως σύστημα παρακολούθησης ορισμένων μεταβλητών που δείχνουν χρηματοοικονομικές και οικονομικές ανισορροπίες στα κράτη μέλη από την ΕΕ (Gabrisch και Staehr, 2014).

Ο κύριος στόχος του Συμφώνου δεν είναι ο συντονισμός των φόρων στην ΕΕ. Αντίθετα, επικεντρώνεται στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας του κόστους προκειμένου να αποφευχθούν χρηματοοικονομικές και οικονομικές ανισορροπίες. Τέσσερις τομείς προτεραιότητας καθορίζονται στο Σύμφωνο που είναι η ανταγωνιστικότητα και η απασχόληση, η βιωσιμότητα των δημόσιων οικονομικών, η ενίσχυση της χρηματοοικονομικής σταθερότητας και της φορολογίας και ο συντονισμός της πολιτικής.

Ο συντονισμός της φορολογικής πολιτικής θεωρείται ως ένα από τα εργαλεία για την επίτευξη στόχων σε αυτούς τους τομείς. Σε αυτό το πλαίσιο, τα κράτη μέλη δεσμεύονται να διασφαλίσουν την ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών, την αποφυγή

επιβλαβών πρακτικών και τις προτάσεις για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Συμφώνου.

Ωστόσο, οι δεσμεύσεις των κρατών μελών δεν έχουν εκπληρωθεί τα τελευταία χρόνια. Αυτό οφείλεται στην ανεπαρκή κατοχή του Συμφώνου από τις χώρες της ΕΕ. Για το λόγο αυτό, το Σύμφωνο δεν ενθάρρυνε τα κράτη μέλη να προβούν σε μεταρρυθμίσεις. Επομένως, είναι δύσκολο να πούμε ότι είχε ρόλο σε θέματα φορολογίας. Παρά τα θετικά του αποτελέσματα, ορισμένοι οικονομολόγοι όπως ο Pomeranets (2012) και ο Matheson (2011) επικρίνουν το Σύμφωνο για τους παρακάτω λόγους:

- Ακόμα και εάν ο φορολογικός συντελεστής είναι χαμηλός, μπορεί να έχει επιβλαβείς επιπτώσεις στις μακροπρόθεσμες επενδύσεις, διότι θα αυξήσει το κόστος κεφαλαίου.
- Μπορεί να παρεμποδίσει τη διαδικασία διακανονισμού των τιμών στις χρηματοπιστωτικές αγορές
- Είναι αδύνατο να διακρίνουμε τις βλαβερές κερδοσκοπίες από τις ευεργετικές συναλλαγές. Κάθε συναλλαγή μπορεί να μην έχει πιθανότητα κερδοσκοπίας. Επομένως, η επιβολή του Συμφώνου στη συναλλαγή που δεν έχει πιθανότητα κερδοσκοπίας μπορεί να είναι περιττή και / ή μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τις χρηματοπιστωτικές αγορές.
- Δεν είναι σαφές ποιος θα φέρει το βάρος του φόρου και εάν η φορολογική επιβάρυνση θα μετακυλίεται στους καταναλωτές ή όχι.
- Θα οδηγούσε η μετεγκατάσταση οικονομικών δραστηριοτήτων σε αφορολόγητη δικαιοδοσία (Schäfer et al., 2012).

Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο παρείχε άδεια σε αυτά τα κράτη μέλη να καθιερώσουν ενισχυμένη συνεργασία. Αυτή η εξέλιξη έχει μεγάλη σημασία, καθώς είναι η πρώτη φορά που το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο εξουσιοδοτείται να δοθεί σε μια ομάδα στον τομέα της φορολογίας για τη δημιουργία ενός κοινού συστήματος.

Από τότε που η ΕΕ εξέδωσε την Πρόταση Οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με την έγκριση ενισχυμένης συνεργασίας στον τομέα του Συμφώνου τον Φεβρουάριο του 2013, οι συζητήσεις συνεχίζονται. Το 2015 η Εσθονία αποσύρθηκε από το σχέδιο του

Συμφώνου κατόπιν αιτήματός της και προς το παρόν δε έχει εισαχθεί (Hemmelgarn, et al., 2016).

Το Σύμφωνο είναι προσωρινό ζήτημα στο συμβούλιο προς το παρόν και θεωρείται απαραίτητη η περαιτέρω μελέτη για την πρόοδο. Παρά την προθυμία των δέκα κρατών μελών, η στασιμότητα της διαδικασίας θεωρείται ότι προέρχεται από τις πιέσεις των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων για την αποτροπή του Συμφώνου και από προσπάθειες προσέλκυσης αρκετών χρηματοοικονομικών εταιρειών με βάση το Λονδίνο, ειδικά μετά την απόφαση Brexit (Mittendrein, 2018).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

6.1 Συμπέρασμα

Η δημοσιονομική πολιτική των κρατών μελών δεν θεωρείται τομέας ολοκλήρωσης, οπότε παρέμεινε ως μία από τις εθνικές αρμοδιότητες για τα κράτη μέλη. Σύμφωνα με αυτό, οι αποφάσεις για τη φορολογία σε επίπεδο ΕΕ λαμβάνονται ομόφωνα μέσω διακυβερνητικών διαπραγματεύσεων. Αυτό δημιουργεί διακυβερνητικά εμπόδια και προβλήματα στην επίτευξη φορολογικού συντονισμού σε ολόκληρη την ΕΕ. Παρά τις προσπάθειες της ΕΕ, τα κράτη μέλη δεν είναι ακόμη πρόθυμα να αφήσουν τις εξουσίες τους για φορολογία στην Ένωση, πράγμα που σημαίνει την επικράτηση της αρχής της ομοφωνίας έναντι της αρχής της πλειοψηφίας σε φορολογικά θέματα.

Παρόλο που δεν προβλέπεται στην ΕΕ μια κοινή φορολογική πολιτική, η καλή λειτουργία της κοινής αγοράς απαιτεί ορισμένες ρυθμίσεις στον τομέα της φορολογίας. Η καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς μπορεί να διασφαλιστεί μόνο με την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων των κρατών μελών, προκειμένου να αποφευχθούν εμπόδια στο εμπόριο εντός της Ένωσης. Ως εκ τούτου, τα βήματα εναρμόνισης επικεντρώθηκαν κυρίως στους έμμεσους φόρους. Ωστόσο, έχουν ληφθεί κάποια μέτρα για κάποιο βαθμό για την άμεση φορολογία που θεωρούνται απαραίτητα για την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, υπηρεσιών και προσώπων.

Εκτός αυτού, για να αποφευχθούν οι επιβλαβείς συνέπειες του φορολογικού ανταγωνισμού, η εναρμόνιση για του προσωπικού φόρου θέλει ακόμα επεξεργασία. Η δημιουργία εσόδων της φορολογικής πολιτικής της ΕΕ φαίνεται επαρκής εκ πρώτης όψεως όταν λαμβάνουμε υπόψη τους συνολικούς φορολογικούς συντελεστές των κρατών μελών. Αυτά τα ποσοστά είναι σημαντικά υψηλά στην ΕΕ. Ωστόσο, δεν αποτελεί απόδειξη για την ύπαρξη ενός αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος που δημιουργεί έσοδα. Αυτό μπορεί επίσης να είναι το αποτέλεσμα ενός υψηλού φόρου των φορολογουμένων.

Ως εκ τούτου, εξετάστηκαν οι φορολογικές ελαστικές ιδιότητες των κρατών μελών για να δούμε τη δυνατότητα δημιουργίας εσόδων μιας χώρας. Διαπιστώθηκε ότι οι φόροι είναι ελαστικοί στην ΕΕ, επομένως τα φορολογικά έσοδα ανταποκρίνονται

στις οικονομικές αλλαγές. Αυτό θα μπορούσε να ερμηνευθεί έτσι ώστε η δημιουργία εσόδων και η ευελιξία των φορολογικών συστημάτων να είναι κατά μέσο όρο πειστικά.

Για να εκτιμηθεί το φορολογικό σύστημα της ΕΕ σύμφωνα με τα κριτήρια της δικαιοσύνης και της ισότητας, εξετάζεται το μερίδιο εσόδων και οι έμμεσοι φορολογικοί συντελεστές διαφορετικών τύπων φόρων στις χώρες της ΕΕ. Δεδομένου ότι οι απαιτήσεις ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος διαφέρουν από διαφορετικές προοπτικές, η δικαιοσύνη φορολογικών συστημάτων στην ΕΕ είναι ένα αμφιλεγόμενο ζήτημα.

Στην ΕΕ, το μερίδιο εσόδων από φόρους εργασίας και ο έμμεσος φορολογικός συντελεστής εργασίας σε σύγκριση με άλλους τύπους φόρων είναι κατά πολύ υψηλότερος. Από τη μία άποψη, το εισόδημα εργασίας αντιπροσωπεύει αυτό που το άτομο συμβάλλει στην κοινωνία. Επομένως, οι φόροι επί της εργασίας θεωρούνται άδικοι σε σύγκριση με κατανάλωση. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με τους υποστηρικτές του φόρου εισοδήματος, το εισόδημα είναι μια καλή μέτρηση της ικανότητας πληρωμής.

Εκτός από την προοδευτικότητα των φόρων εισοδήματος είναι ένα εργαλείο για τη διασφάλιση της δικαιοσύνης και της ισότητας του φορολογικού συστήματος. Ως εκ τούτου, τα υψηλά ποσοστά φόρου εργασίας θεωρούνται δείκτες για δίκαια φορολογικά συστήματα στην ΕΕ. Η αποτελεσματικότητα ενός φορολογικού συστήματος αναφέρεται στη φορολογία με τη μικρότερη επίδραση στην κατανομή των πόρων και στη συμπεριφορά των οικονομικών παραγόντων, πράγμα που σημαίνει λιγότερες στρεβλωτικές επιπτώσεις στις αποφάσεις για εργασία, αποθήκευση, κατανάλωση και παραγωγή.

Κατά την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών συστημάτων στην ΕΕ, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η αντιστάθμιση μεταξύ της αποτελεσματικότητας και της δικαιοσύνης. Η δομή του υψηλότερου μεριδίου του φόρου εργασίας από το μερίδιο των φόρων κατανάλωσης μπορεί να θεωρηθεί ως ένδειξη αναποτελεσματικού φορολογικού συστήματος. Καθώς οι φόροι εργασίας έχουν αρνητικές επιπτώσεις στην οικονομική απόδοση με διάφορους τρόπους, θεωρείται ότι είναι ένας από τους πιο στρεβλωτικούς φόρους.

Ωστόσο, οι ανησυχίες των κυβερνήσεων ενδέχεται να αποτρέψουν τις προσπάθειές τους να διασφαλίσουν την αποτελεσματικότητα σε ένα φορολογικό σύστημα. Το επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης είναι επίσης ένας δείκτης αποτελεσματικότητας ενός φορολογικού συστήματος. Το ευρύτερο φορολογικό σύστημα με υψηλά επίπεδα συμμόρφωσης μπορεί να βοηθήσει τις κυβερνήσεις να αποκτήσουν τα απαιτούμενα φορολογικά έσοδα με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, πράγμα που σημαίνει χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση για τους φορολογούμενους.

Χαμηλοί φορολογικοί συντελεστές προκαλούν χαμηλή επίδραση στην κατανομή των πόρων. Για να αναλύσουμε το επίπεδο φορολογικής συμμόρφωσης στην ΕΕ, το φορολογικό κενό που σημαίνει τη διαφορά μεταξύ των φορολογικών ποσών που πρέπει να έχουν πληρώσει οι φορολογούμενοι εξετάστηκε ο πραγματικός εισπραχθέν φόρος. Συμπεραίνουμε ότι το φορολογικό κενό που υπολογίζεται για τις περισσότερες από τις χώρες της ΕΕ είναι υψηλότερο από τις περισσότερες χώρες εκτός ΕΕ.

Επιπλέον, το υψηλό διοικητικό κόστος στο φορολογικό σύστημα της ΕΕ δείχνει ότι οι πόροι δεν χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά στο σύστημα και δεν συνεπάγεται αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα. Για τους λόγους αυτούς, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι τα φορολογικά συστήματα στην ΕΕ είναι αποτελεσματικά.

Βιβλιογραφία

- Bahl, R. (1971). ‘‘A regression approach to tax effort and tax ratio analysis’’. *IMF Staff Papers*, 18.
- Baldwin, R. E., and Krugman, P. (2004). ‘‘Agglomeration, integration and tax Harmonization’’. *European Economic Review*, vol. 48(1), pp. 1–23.
- Benassy-Quéré, A., Trannoy, A., and Wolff, G. B. (2014). ‘‘Tax harmonisation in Europe: Moving forward’’. *Les Notes Du Conseil d’analyse économique*, 2014/4(14), pp. 1–12.
- Bird, R. M., and Wilkie, J. S. (2013). ‘‘Designing tax policy: Constraints and objectives in an open economy’’. *EJournal of Tax Research*, vol. 11(3), pp. 284–320.
- Blechov , B. (2016). ‘‘Effect of different corporate income tax rates on foreign direct investments within the European Union single market’’. *International Advances in Economic Research*, vol. 22(2), pp. 239–240.
- Carbone, V. (2012). ‘‘The role of tax relief in a time of crisis’’. *The Juridical Current*, 50, pp. 76–80.
- Ceriani, V., Manestra, S., Ricotti, G., Sanelli, A., and Zangari, E. (2011). ‘‘The tax system and the financial crisis. PSL Quarterly Review, vol. 64(256), pp. 39–94.
- Commission of the European Communities. (1992). ‘‘Report of the Committee of Independent Experts on company taxation. Luxemburg’’. *Office for Official Publications of the European Communities*.
- Deffaa, W. (2011). ‘‘New impetus for eu taxation policy. Intereconomics’’, 46(5), pp. 287–296.
- Desai, M. A., Foley, C. F., and Hines, J. R. (2004). ‘‘A multinational perspective on capital structure choice and internal capital markets’’. *The Journal of Finance*, vol. 59(6), pp. 2451–2487.

Efstathiou, K., and Wolff, G. B. (2018). "Is the European Semester effective and useful?". *Bruegel Policy Contribution, (09)*.

European Commission. (2014). "Tax Reforms in EU Member States 2014". *European Union*.

European Commission. (2001). "Company Taxation in the Internal Market. Commission" *Staff Working Paper*.

European Commission. (2008b). "Taxation trends in the EU". *Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities*.

European Commission. (2009). "Taxation Trends in the European Union". *Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities*.

European Commission. (2015). "Tax Reforms in EU Member States: 2015 Report" (Taxation Papers No. 58). *Luxemburg: Publication Office of the European Union*.

European Commission. (2017). "Taxation trends in the European Union". *Luxemburg: Publication Office of the European Union*.

Halkos, G. E., and Kyriazis, N. C. (2006). "Is tax competition harmful and is the EU an optimal tax area?". *European Journal of Law and Economics*, vol. 21(2), pp. 163–177.

Hemmelgarn, T., Nicodeme G., Tasnadi, B., and Vermote, P. (2016). "Financial transaction taxes in the European Union". *National Tax Journal*, vol. 69(1), pp. 217–241.

Hemmelgarn, T., and Nicodeme, G. (2010). "The 2008 financial crisis and taxation policy". *CESifo Working Paper Series No.2932*.

International Monetary Fund. (2009). "Debt Bias and Other Distortions : Crisis Related Issues in Tax Policy". *IMF, Fiscal Affairs Department*.

Issing, O. (2008). "The birth of the Euro". *Cambridge University Press*.

Joumard, I. (2001). "Tax systems in European Union countries.". *OECD Economics Department Working Paper No.301*.

Keynes, J. M. (1936). ‘‘The general theory of employment, interest and money’’. *London: Macmillan.*

Lane, P. R. (2012). ‘‘The European sovereign debt crisis’’. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 26(3), pp. 49–68.

Matheson, T. (2011). ‘‘Taxing financial transactions: Issues and evidence’’. *IMF Working Papers No. 11/54.*

OECD. (2018). ‘‘Tax on personal income’’. *Retrieved from <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm>*

OECD. (2019). ‘‘Tax to GDP ratio’’. *Retrieved from <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/global-revenue-statistics-database.htm>*

Stiglitz, J. E. (1989). ‘‘Markets, market failures, and development’’. *The American Economic Review*, vol. 79(2).

Stiglitz, J. E. (2000). ‘‘Economics of the public sector’’. *New York: W.W. Norton & Company, Inc.*

Van den Noord, P. (2003). ‘‘Tax incentives and house price volatility in the Euro Area’’. *Économie Internationale*, vol. 1, pp. 29-45.