

Φορολογικός ανταγωνισμός ως συνέπεια της οικονομικής παγκοσμιοποίησης*

ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΜΠΑΡΜΠΑ, Καθηγητή Νομικής του ΑΠΘ

Ο φορολογικός ανταγωνισμός αποτελεί μια sui generis σχέση ανταγωνιστικότητας που εκδηλώνεται μεταξύ των διοικούντων διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές.

Το φαινόμενο του αποκαλούμενου «φορολογικού ανταγωνισμού» κυρίως συνδέεται με την εμφάνιση της οικονομικής παγκοσμιοποίησης¹ που, ως γνωστό, άρχισε να εκδηλώνεται προοδευτικά μεταξύ των κρατών μελών της διεθνούς κοινότητας μετά το τέλος του Β' παγκοσμίου πολέμου και έλαβε όμως τεράστιες και σε ορισμένες περιπτώσεις, ανεξέλεγκτες διαστάσεις από τις αρχές της δεκαετίας του 1990. Χαρακτηριστικό του φορολογικού ανταγωνισμού είναι ότι αυτός εκδηλώνεται συνήθως στις περιπτώσεις που μεταξύ των κρατών υπάρχει προηγμένος βαθμός οικονομικής ολοκλήρωσης, όπως π.χ. μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ και του ΟΟΣΑ. Εμφανίζεται επίσης και σε εθνικό επίπεδο και κυρίως στα κράτη με ομοσπονδιακό σύστημα διακυβέρνησης. Το ιδεολογικό του υπόβαθρο το αποτελούν οι δοξασίες της νεοφιλελεύθερης σχολής ενάντια στις κενυσιανές αντιλήψεις του παρεμβατικού και κοινωνικού κράτους². Λόγω της σημασίας του για τα αναπτυγμένα κράτη της Ευρώπης και της Αμερικής, αρκετές μελέτες έχουν κατά καιρούς αφιερωθεί στο φαινόμενο αυτό³. Κυρίως όμως ο φορολογικός ανταγωνισμός αποτέλεσε αντικείμενο ιδιαίτερης επεξεργασίας και μελέτης στο πλαίσιο ερευνών και διεθνών forum που οργανώνονται κατά καιρούς από διεθνείς οργανισμούς και κυρίως από τον ΟΟΣΑ και την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Με στόχο την ευχερέστερη κατανόηση του περιεχομένου της παρούσης μελέτης κρίθηκε σκόπιμο η διάρθρωση αυτής να γίνει σύμφωνα με το εξής διάγραμμα:

Αρχικά, να αναλυθεί το περιεχόμενο της έννοιας του φορολογικού ανταγωνισμού, και να εκτεθούν οι αιτιάσεις που έχουν διατυπωθεί κατά της λειτουργίας του. Στη συνέχεια, να εξετα-

σθούν τα ειδικότερα προβλήματα που προκάλεσε στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών της ενιαίας εσωτερικής αγοράς και στο τέλος της μελέτης να διατυπωθούν ορισμένες τελικές παρατηρήσεις.

I. Εννοιολογικά στοιχεία του φορολογικού ανταγωνισμού

A. Μέθοδοι λειτουργίας του φορολογικού ανταγωνισμού

Η κύρια μέθοδος που χρησιμοποιούν τα κράτη για την πρόκληση φορολογικού ανταγωνισμού εναντίον άλλων κρατών είναι η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των συντελεστών της παραγωγής που χαρακτηρίζονται από έντονη κινητικότητα. Εκτός όμως από την μέθοδο αυτή, στη διεθνή πρακτική χρησιμοποιούνται και ορισμένες άλλες μέθοδοι δευτερεύουσας σημασίας.

1. Ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των συντελεστών της παραγωγής με έντονη κινητικότητα ως κύρια μέθοδος εκδήλωσης του φαινομένου

Ο όρος «φορολογικός ανταγωνισμός» δημιουργήθηκε προκειμένου να αποδώσει μια κατάσταση αντιπαλότητας μεταξύ διαφορετικών κρατών που αποτέλεσε την συνέπεια της οικονομικής παγκοσμιοποίησης. Ειδικότερα, με την ίδρυση διεθνών οργανισμών που ακολούθησαν το τέλος του Β' παγκοσμίου πολέμου (GATT και ήδη ΠΟΕ, Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, Διεθνής Τράπεζα, ΟΟΣΑ, ΕΟΚ και ήδη ΕΕ), καταργήθηκαν σε μεγάλο βαθμό τα εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, των εμπορευμάτων, των κεφαλαίων και των υπηρεσιών, μεταξύ των κρατών μελών της διεθνούς κοινότητας. Πρέπει δε να σημειωθεί ότι οι συμφωνίες των εν λόγω οργανισμών αν και προέβλεψαν την κατάργηση των διακρίσεων με τους έμμεσους φόρους (δασμούς και φόρους κατανάλωσης), καθώς και την αποφυγή του φαινομένου της διεθνούς διπλής φορολογίας στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών τους, δεν έθιξαν τα κυριαρχικά δικαιώματα αυτών στο να καθορίζουν ελεύθερα και σύμφωνα με τις εθνικές τους επιλογές τη βάση και τους συντελεστές των άμεσων φόρων. Την ελευθερία αυτή, όπως ήταν φυσικό, εκμεταλλεύονται οι κυβερνήσεις των κρατών προκειμένου να επιτύχουν την οικονομική τους αναβάθμιση σε βάρος των άλλων κρατών, ακολουθώντας της εξής τακτική:

Σύμφωνα με τις πάγιες θέσεις της οικονομικής επιστήμης, οι συντελεστές της παραγωγής με την μεγαλύτερη κινητικότητα

* Η παρούσα μελέτη αποτελεί προδημοσίευση εκείνης που πρόκειται να δημοσιευθεί στον τόμο προς τιμή των ομότιμων καθηγητών της Νομικής Σχολής του Α.Π.Θ. κ. Α. Θεοχαροπούλου και κ. Δ. Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου.

1. Με τον όρο «οικονομική παγκοσμιοποίηση» νοείται, μεταξύ άλλων, μια προηγμένη οικονομική ολοκλήρωση των διεθνών αγορών που κατέστη εφικτή χάρη στην τεχνολογική εξέλιξη και την προοδευτική κατάργηση των εμποδίων αλληλοδιείσδυσης μεταξύ των εθνικών αγορών [La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur (Rapport des services de la Commission, COM 2001)582 final σελ. 67].
2. A. Euzéby, R.M. Marques, Mondialisation de l' Economie et concurrence fiscale: des menaces pour le modèle social européen, Revue du Marché Commun et de l' Union Européenne, 2003, σελ. 310
3. Βλ. ενδεικτικά Έκθεση του ΟΟΣΑ της, 9 Απριλίου 1998, Concurrence fiscale damageable, un problème mondiale, Έκθεση της Γαλλικής Γερουσίας με τίτλο «La concurrence fiscale en Europe: une contribution au débat». <http://www.senat.fr/rap/r98-483r98-483.html>

θεωρούνται τα κεφάλαια που προορίζονται για επενδύσεις ή για αποταμίευση, καθώς η μεταφορά τους σε άλλο κράτος δεν εξαναγκάζει και τους κατόχους αυτών, φυσικά πρόσωπα, να μετακομίσουν στο εν λόγω κράτος και με τον τρόπο αυτό να απομακρυνθούν από το οικείο περιβάλλον τους. Επίσης, σχετικά μεγάλη κινητικότητα χαρακτηρίζει τους φορολογούμενους, φυσικά πρόσωπα, με μεγάλα εισοδήματα, καθώς και τις άυλες υπηρεσίες (τηλεπικοινωνίες, ηλεκτρονικό εμπόριο κ.τ.λ.). Με την προϋπόθεση ότι ισχύει καθεστώς ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων σε διακρατικό επίπεδο, οι κάτοχοι και διαχειριστές των κεφαλαίων προκειμένου να μεγιστοποιήσουν την απόδοσή τους τα μεταφέρουν από τα κράτη με επαχθή φορολογία σε κράτη με ελαφρά ή ακόμη και ελάχιστη φορολογία, δηλαδή στους αποκαλούμενους «φορολογικούς παραδείσους»⁴. Μάλιστα, η δυναμική της κίνησης αυτής των κεφαλαίων καθίσταται τόσο εντονότερη όσο ευχερέστερη είναι η δυνατότητα που παρέχεται στους κεφαλαιούχους επενδυτές να εκτιμούν εκ των προτέρων τα μετά φόρων κέρδη τους στο νέο κράτος εγκατάστασης.

Ο μηχανισμός αυτός εξωθεί τις κυβερνήσεις των κρατών της διεθνούς κοινότητας να μειώνουν τη φορολογία των κεφαλαίων, προκειμένου να τα προσελκύσουν στο έδαφός τους και να ωφεληθούν μέσω της διενέργειας σ' αυτά επενδύσεων ή της τοποθέτησης αυτών για αποταμίευση στα εθνικά πιστωτικά τους ιδρύματα. Η πρακτική δε αυτή σε διεθνές επίπεδο χαρακτηρίζεται στην διεθνή βιβλιογραφία ως «φορολογικό dumping»⁵. Βέβαια, οι εν λόγω κάτοχοι των κεφαλαίων επενδυτές για τον ακριβή προσδιορισμό των καθαρών κερδών που θα αποκομίσουν στο νέο γεωγραφικό χώρο θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη και την οικονομική επιβάρυνση των ασφαλιστικών εισφορών που θα καταβάλουν στο κράτος της νέας εγκατάστασης καθώς, όπως είναι γνωστό, οι εισφορές αυτές διαφέρουν από κράτος σε κράτος και συνήθως αποτελούν ένα σημαντικό μέρος του κόστους των εκεί επενδύσεων. Μια ακόμη παράμετρος που κανονικά θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη οι κάτοχοι κεφαλαίων, οι οποίοι ενδιαφέρονται να τα μεταφέρουν για επένδυση ή για αποταμίευση σε κράτος διαφορετικό από εκείνο της φορολογικής τους κατοικίας, είναι η ποιότητα και το επίπεδο των δημόσιων υπηρεσιών που είναι σε θέση να παρέχει το κράτος υποδοχής στις δραστηριότητες που πρόκειται να διενεργηθούν εκεί. Δηλαδή, αν το κράτος αυτό παρέχει τα εκέγγα για μια ασφαλή και χωρίς κινδύνους επένδυση, αν τα έργα υποδομής που υπάρχουν είναι κατάλληλα και συμβάλλουν στην απρόσκοπτη λειτουργία των επιχειρήσεων που θα εγκατασταθούν εκεί κ.λπ. Εξάλλου, σημαντικό παράγων που συνήθως επηρεάζει τις επιλογές των επενδυτών σχετικά με το κράτος εγκατάστασης των επιχειρήσεών τους είναι και η εξεύρεση στο κράτος αυτό καταρτισμέ-

νου και ειδικά εξειδικευμένου για τις δραστηριότητες που θα ενεργήσουν εκεί εργατικού δυναμικού.

Αντίστροφα, οι κυβερνήσεις των κρατών προέλευσης των κεφαλαίων, φοβούμενες των εκπαιρισμό αυτών σε άλλα κράτη αλλά και ενδιαφερόμενες να προσελκύσουν και νέα κεφάλαια από άλλες χώρες, με τη σειρά τους μειώνουν τη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων και των κερδών από αποταμίευση που εγκαθίστανται στο έδαφός τους. Με τον τρόπο αυτό εκδηλώνεται το φαινόμενο του αποκαλούμενου φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ διαφορετικών κρατών. Μάλιστα, ο ανταγωνισμός αυτός έχει χαρακτηριστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Αναπτύξεως και από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Κώδικας Δεοντολογίας για τις εταιρίες στον τομέα του ανταγωνισμού) ως ζημιογόνος στις περιπτώσεις που ασκείται με πρακτικές που διαφέρουν αισθητά από τις συνήθειες, προσφέρονται προς ορισμένες μόνο επιχειρήσεις και δεν σχετίζονται με πραγματική δραστηριότητα αυτών⁶. Χαρακτηριστική πρακτική εκδήλωσης ζημιογόνου φορολογικού ανταγωνισμού αποτελούν η ίδρυση offshore εταιριών σε κράτη «φορολογικούς παραδείσους».

Σε αντίθεση με το κεφάλαιο, το φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού δεν εκδηλώνεται στον ίδιο βαθμό στο συντελεστή της παραγωγής εργασία, που παραδοσιακά στερείται κινητικότητας. Πράγματι, η κινητικότητα του συντελεστή της παραγωγής εργασία δεν επηρεάζεται αισθητά από την φορολογική επιβάρυνση του κράτους στο οποίο παρέχεται, καθώς τα φυσικά πρόσωπα που την προσφέρουν προκειμένου να απασχοληθούν σε άλλο κράτος με ευνοϊκότερη φορολογία πρέπει να αλλάξουν κατοικία. Η αλλαγή όμως της κατοικίας δεν αποφασίζεται εύκολα, καθώς, ως γνωστό, με τον τρόπο αυτό το φυσικό πρόσωπο απομακρύνεται από το οικείο περιβάλλον και αποκόπτεται από τους οικογενειακούς και φιλικούς δεσμούς που είχε εκεί αναπτύξει. Και μόνο κατ' εξαίρεση οι συνοριακοί εργαζόμενοι, δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα που κατοικούν πλησίον των κοινών γεωγραφικών συνόρων με άλλα κράτη τα οποία φορολογούν ευνοϊκά τον συντελεστή εργασία, και με την προϋπόθεση βέβαια ότι ισχύει το καθεστώς της ελεύθερης διακρατικής κυκλοφορίας των εργαζομένων, ενδεχομένως θα ενδιαφέρονταν να επιλέξουν το τελευταίο αυτό κράτος ως τόπο απασχόλησής τους, καθώς με την αλλαγή του τόπου της επαγγελματικής τους απασχόλησης αυξάνονται οι καθαρές αποδοχές τους χωρίς να είναι υποχρεωμένοι να μετακομίσουν σε άλλο κράτος.

Εξάλλου, και οι μικρές επιχειρήσεις κυρίως οικογενειακού χαρακτήρα δεν μεταφέρονται εύκολα σε αλλοδαπή γεωγραφικό περιβάλλον, καθώς συνήθως αυτές διατηρούν προσωπικούς και οικογενειακούς δεσμούς με τον τοπικό περίγυρο και την πελατεία τους.

Τέλος, οι ιδιώτες καταναλωτές δεν επηρεάζονται αισθητά από τους φόρους κατανάλωσης προκειμένου να μεταβούν σε άλλο κράτος και να αγοράσουν τα αγαθά που έχουν ανάγκη, με εξαίρεση βέβαια αυτοί που κατοικούν κοντά στα κοινά γεωγραφικά σύνορα και με την προϋπόθεση ότι επιτρέπεται η ελεύθερη κυκλοφορία των ιδίων και των εμπορευμάτων, όπως συμβαίνει με τους κατοίκους της ενιαίας εσωτερικής αγοράς χωρίς σύνορα. Βέβαια, σημαντικός παράγοντας που

4. Στην κυριολεξία ο όρος «φορολογικός παράδεισος» σημαίνει το κράτος το οποίο παρέχει στους κατόχους κεφαλαίων διευκολύνσεις που δεν περιορίζονται μόνο στις φορολογικές ελαφρύνσεις αλλά επεκτείνονται και στην παροχή άλλων υπηρεσιών που κυρίως σχετίζονται με την μη παροχή πληροφοριών προς τρίτους, για λόγους που σχετίζονται με την φοροδιαφυγή ή το ξέπλυμα βρώμικου χρήματος. Το αποτέλεσμα αυτό εξασφαλίζεται με το τραπεζικό απόρρητο.

5. L' EUROPE DES CONTRIBUABLES: CONCURRENCE FISCALE ? http://www.libres.org/francais/universite_d_ete/Europe%202006/europe_a2_2006.htm, σελ. 2.

6. Concurrence fiscale -Wikipedia (http://fr.wikipedia.org/wiki/Concurrence_fiscal), σελ. 2.

επηρεάζει την επιλογή των καταναλωτών είναι και η ποιότητα των προσφερομένων εμπορευμάτων.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός όμως είναι δυνατό να εκδηλωθεί και στο εσωτερικό του ίδιου κράτους και κυρίως στις περιπτώσεις που το κράτος αυτό έχει υιοθετήσει ένα προηγμένο σύστημα διοικητικής αποκέντρωσης με την παραχώρηση στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης το δικαίωμα να επιβάλλουν τοπικούς φόρους. Στις περιπτώσεις αυτές οι εξωτερικές οικονομικές επιπτώσεις χαρακτηρίζονται ως «κάβετες»⁷, με την έννοια ότι εκδηλώνονται μεταξύ φορέων που τελούν σε διαφορετικό επίπεδο ιεραρχικής σχέσης μεταξύ τους. Π.χ. η κεντρική κυβέρνηση και οι περιφέρειες⁸. Βέβαια το φαινόμενο αυτό εμφανίζεται με μεγαλύτερη ένταση στα κράτη με ομοσπονδιακό πολίτευμα όπως π.χ. στις ΗΠΑ, στον Καναδά και εκδηλώνεται επίσης με την μορφή της παροχής επιδοτήσεων στις νέες επιχειρήσεις που εγκαθίστανται σε ορισμένο γεωγραφικό χώρο. Χαρακτηριστικό παράδειγμα της περίπτωσης αυτής αποτελεί η Ελβετία, όπου τα διάφορα ομόσπονδα καντόνια έχουν την εξουσία να επιβάλλουν τοπικούς φόρους, τους οποίους μάλιστα ψηφίζουν οι ίδιοι οι κάτοικοι αυτών μέσω της διενέργειας δημοψηφίσματος. Έτσι το ελβετικό μοντέλο το χαρακτηρίζει ένας δημοκρατικός τρόπος είσπραξης των δημοσίων εσόδων. Μάλιστα όπως έχει εκτιμηθεί, σε εθνικό επίπεδο τα εν λόγω έσοδα υπερβαίνουν σε ποσοστό τα έσοδα της συνομοσπονδίας. Αποτέλεσμα της δημοσιονομικής αυτής αυτονομίας είναι ότι ορισμένα καντόνια, όπως π.χ. το Appenzell χάρη στην πολιτική των φορολογικών ελαφρύνσεων αναπτύσσουν ένα είδος «φορολογικού τουρισμού». Αντίθετα, από το καντόνι της Γενεύης έχουν αποχωρήσει οι βιομηχανίες με αποτέλεσμα αυτό να στηρίζεται πλέον οικονομικά στους διεθνείς οργανισμούς, οι οποίοι δεν παρουσιάζουν ιδιαίτερη ευαισθησία στην φορολογία⁹. Βέβαια, ένας σημαντικός, παράγων που επηρεάζει τη μετακίνηση των επιχειρήσεων στην Ελβετία είναι και η ποιότητα του παρεχόμενου εκεί δημόσιου περιβάλλοντος¹⁰.

2. Άλλες δευτερεύουσες μέθοδοι εκδήλωσης του φαινομένου

Μία ακόμη μέθοδος προσέλκυσης αλλοδαπών κεφαλαίων που εφαρμόζεται κυρίως από κράτη της Ασίας και της Λατινικής Αμερικής είναι η εγκαθίδρυση σ' αυτά του διεθνούς τελωνειακού καθεστώτος «της Ελεύθερης Ζώνης». Σύμφωνα με τη λειτουργία του εν λόγω καθεστώτος, μια τοπικώς οριοθετημένη περιοχή ενός κράτους στην οποία συγκεντρώνονται αλλοδαπά κεφάλαια για επένδυση, θεωρείται από τελωνεια-

κής και φορολογικής άποψης ότι βρίσκεται έξω από τα γεωγραφικά σύνορα του κράτους αυτού. Με την εγκαθίδρυση των καθεστώτων αυτών τα υπό ανάπτυξη κράτη προσελκύουν τις επιχειρήσεις κυρίως από τις αναπτυγμένες οικονομικά χώρες, οι οποίες εγκαθίστανται εκεί και παράγουν αγαθά με ολική ή μερική απαλλαγή από τις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις, τα οποία στη συνέχεια εξάγουν σε τρίτες χώρες¹¹. Ένα ακόμη πλεονέκτημα που εκμεταλλεύονται οι επιχειρήσεις των αναπτυγμένων χωρών στα κράτη όπου λειτουργούν ελεύθερες ζώνες, είναι το χαμηλό κόστος του συντελεστή εργασία και της κοινωνικής ασφάλισης. Βέβαια, συνθήως η κατάρτιση του εργατοτεχνικού προσωπικού στις χώρες αυτές δεν είναι η καλύτερη. Ωστόσο, το μειονέκτημα αυτό αντιμετωπίζεται από τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται εκεί, με τη χρησιμοποίηση προηγμένων τεχνολογιών και την ειδική εκπαίδευση των στελεχών της επιχείρησης που επιβλέπουν και κατευθύνουν την παραγωγική δραστηριότητα.

Τέλος, μία ακόμη πρακτική με την οποία εκδηλώνεται ο φορολογικός ανταγωνισμός σε διεθνές επίπεδο είναι η εξής: Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις των αναπτυγμένων χωρών ιδρύουν θυγατρικές εταιρίες σε κράτη των οποίων η νομοθεσία προβλέπει ευνοϊκή φορολογία των κερδών, στα οποία μεταφέρουν τα κέρδη του ομίλου προκειμένου να φορολογηθούν εκεί μέσω των υπερτιμολογήσεων και των υποτιμολογήσεων¹². Βέβαια το φαινόμενο αυτό απαγορεύεται από το αυτόνομο και διεθνές φορολογικό δίκαιο των κρατών. Το δε βάρος απόδειξης φέρουν οι δημοσιονομικές υπηρεσίες του κράτους που το επικαλείται. Ωστόσο, επειδή τόσο τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ όσο και της ΕΕ δεν κατόρθωσαν ακόμη να συμφωνήσουν σε ένα ομοιόμορφο διεθνές πρότυπο για τον προσδιορισμό των τιμών συναλλαγής, δεν κατέστη ακόμη δυνατή η αποτελεσματική αντιμετώπιση αυτού.

Β. Ανάλυση της έννοιας του φορολογικού ανταγωνισμού υπό το πρίσμα των εννοιολογικών στοιχείων του κοινού ανταγωνισμού, ως μεθόδου λειτουργίας της αγοράς

Από μια πρώτη προσέγγιση της έννοιας του όρου «φορολογικός ανταγωνισμός» δημιουργείται η εντύπωση ότι αυτή δεν φαίνεται να ανταποκρίνεται προς την έννοια του κοινού ανταγωνισμού ως μεθόδου λειτουργίας της αγοράς. Μάλιστα συμβαίνει το εξής παράδοξο: Τα κράτη προσπαθούν να τον καταπολεμήσουν στις μεταξύ τους σχέσεις, ενώ αντίθετα οργανώνουν κατά τέτοιο τρόπο τη νομοθεσία τους ώστε να εξασφαλίζουν την απρόσκοπτη λειτουργία του στις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων σε εθνικό επίπεδο. Επομένως, προκειμένου να δοθεί το αληθές περιεχόμενο της αμφιλεγόμενης έννοιας του όρου «φορολογικός ανταγωνισμός» κρίνεται αναγκαίο να αναλυθεί με βάση τα μακροοικονομικά κριτήρια που προσιδιάζουν στον κοινό ανταγωνισμό ως μέθοδο λειτουργίας της αγοράς.

7. Εξωτερική οικονομική επίπτωση ή αλλιώς «εξωτερική οικονομία» υπάρχει στις περιπτώσεις που η οικονομική δραστηριότητα ενός ατόμου επηρεάζει κάποιο άλλο άτομο χωρίς το μηχανισμό της αγοράς, δηλαδή τη διαμόρφωση των τιμών (Harvey S. Rosen, Δημόσια Οικονομική, τόμος Α' σελ. 163 σε ελληνική μετάφραση από τις εκδόσεις ΚΡΙΤΙΚΗ).
8. Στις περιπτώσεις που ο φορολογικός ανταγωνισμός εκδηλώνεται μεταξύ φορέων που βρίσκονται στο ίδιο επίπεδο διοικητικής ιεραρχίας, π.χ. μεταξύ κρατών, οι εξωτερικές οικονομικές επιπτώσεις χαρακτηρίζονται ως «οριζόντιες».
9. L' Europe des contribuables: Concurrence fiscale? UNIVERSITE D'ETE 2006 http://www.libres.org/Français/universite_d_ete, σελ. 3.
10. J.L. Besson, Faut-il craindre la concurrence fiscale? RFFP, No 70 Juin 2000.

11. Πρβλ. άρθρο 39 Εθνικού ΤΚ (Ν 2960/2001).

12. Πρόκειται για την εκδήλωση του φαινομένου του διεθνούς φορολογικού σχεδιασμού (international tax planning), σύμφωνα με το οποίο οι πολυεθνικές επιχειρήσεις φροντίζουν να συγκεντρώσουν τα κέρδη τους στις επιχειρήσεις του ομίλου που είναι εγκατεστημένες σε κράτη με την ευνοϊκότερη φορολογία.

τα γεω-
λίδρυση
σελκί-
ονομικά
γαθά με
επιβα-
ύρες¹¹.
πρήσεις
ιν ελεύ-
ργασία
άρτιση
είναι η
αι από
:κεί, με
ειδική
έπουν

ο φο-
ής: Οι
ύζουν
ι προ-
ταφέ-
ιθούν
γήσε-
ο αυ-
Το δε
s του
:ράτη
η να
α τον
κόμη

ρο-
ιυτή
νού
ιστα
τον
ορ-
εξα-
ιγές
ρο-
νης
ι α-
ρια
λει-

ρο-
να
κε-
ναι

Όπως είναι γνωστό, σύμφωνα με τους κανόνες της μικροοικονομικής ανάλυσης, ο ανταγωνισμός προϋποθέτει τη λειτουργία μιας αγοράς. Επομένως, για να χαρακτηριστεί ο φορολογικός ανταγωνισμός ως πραγματικός ανταγωνισμός θα πρέπει στο πλαίσιο της λειτουργίας αυτού να υπάρχουν τα χαρακτηριστικά στοιχεία που προσδιάζουν στον κοινό ανταγωνισμό ως μηχανισμό λειτουργίας της αγοράς. Ο δε κοινός ανταγωνισμός λειτουργεί κατά τον εξής τρόπο: Οι συναλλασσόμενοι, επιχειρήσεις και καταναλωτές, διαθέτουν πλήρη ελευθερία επιλογών. Π.χ. από το ένα μέρος οι αγοραστές έχουν ανάγκη ενός αγαθού και είναι ελεύθεροι να διαθέσουν ένα χρηματικό ποσό προκειμένου να το αποκτήσουν, από το άλλο μέρος οι πωλητές έχουν ανάγκη από χρηματικά ποσά προκειμένου να ικανοποιήσουν τις ανάγκες τους και είναι ελεύθεροι να διαθέσουν τα αγαθά τους για να τα αποκτήσουν. Επομένως, τα δύο βασικά στοιχεία για τη λειτουργία των κανόνων της αγοράς είναι η ύπαρξη ανταλλάγματος και η ελευθερία ενέργειας μεταξύ πωλητού και αγοραστή¹³.

Επειδή το μέσο που χρησιμοποιούν τα κράτη για να προσελκύσουν τα κεφάλαια από τα άλλα κράτη είναι η καταβολή μικρής φορολογικής επιβάρυνσης με αντάλλαγμα προς τους κατόχους αυτών την παροχή ορισμένων δημόσιων υπηρεσιών, κρίνεται σκόπιμο προκειμένου να αποφανθεί κανείς αν ο φορολογικός ανταγωνισμός εμπεριέχει τα στοιχεία του κοινού ανταγωνισμού που λειτουργεί στο πλαίσιο μιας αγοράς, να δοθεί απάντηση στα εξής ερωτήματα:

- Ο φόρος καταβάλλεται με αντάλλαγμα;
- Ο φόρος καταβάλλεται εκουσίως;

1. Ο φόρος καταβάλλεται με αντάλλαγμα;

Εκ πρώτης όψεως, η νομική έννοια του φόρου, όπως ορίζεται από την δημοσιονομική επιστήμη, δεν φαίνεται να περιέχει τα στοιχεία του κοινού ανταγωνισμού, καθώς, όπως είναι γνωστό, ο φόρος αποτελεί αναγκαστική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος χωρίς ειδικό αντάλλαγμα. Ωστόσο, από μια οικονομική ανάλυση της λειτουργίας του φόρου ως μέσου εκδήλωσης του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών είναι δυνατό να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ο φόρος καταβάλλεται με κάποιο αντάλλαγμα.

Πράγματι, από την εξέταση της λειτουργίας του φορολογικού ανταγωνισμού στις σχέσεις μεταξύ του κράτους και των συντελεστών της παραγωγής με έντονη κινητικότητα προκύπτει το εξής: Από το ένα μέρος το κράτος έχει ανάγκη από έσοδα προκειμένου να ικανοποιήσει τις ανάγκες του. Από το άλλο οι κάτοχοι των κεφαλαίων που ενδιαφέρονται να μεγιστοποιήσουν την απόδοσή τους, επιλέγουν τον τόπο που θα τους παρέχει τις ευνοϊκότερες συνθήκες όχι μόνο από φορολογική άποψη αλλά και από την άποψη των παρεχομένων από το κράτος δημοσίων υπηρεσιών με τη μορφή των συλλογικών αγαθών.

Τα βασικά συλλογικά αγαθά που παρέχει το κράτος σε όσους κατοικούν και δραστηριοποιούνται στην επικράτειά του είναι η εθνική άμυνα, η εσωτερική ασφάλεια, η εκπαίδευση, η δικαιοσύνη, τα μέσα μεταφοράς και επικοινωνίας κ.λπ. Χαρακτηριστικά των συλλογικών αγαθών είναι η μη ανταγω-

νιστικότητά τους ως προς την κατανάλωση και η αδυναμία για την ιδιοποίησή τους. Παρέχονται από κοινού προς όλους τους κατοίκους του κράτους και δεν είναι δυνατό να αποκλεισθεί κάποιος από τις υπηρεσίες αυτών, ακόμη και αν δεν είναι σε θέση να καταβάλει τίμημα που να αντισταθμίζει την αξία των πόρων που αποκομίζει¹⁴. Επομένως, τα συλλογικά αγαθά δεν είναι δυνατό να παραχθούν από τους ιδιώτες παρά μόνο από το ίδιο το κράτος και η έννοια αυτών αποδίδεται με το νομικό όρο «δημόσιες υπηρεσίες». Σύμφωνα με μια διαφορετική διατύπωση¹⁵, τα συλλογικά αγαθά που παρέχει το κράτος εγκατάστασης μιας επιχείρησης, αποτελεί το «δημόσιο περιβάλλον» του κράτους αυτού.

Με δεδομένο ότι τα συλλογικά αγαθά που παρέχονται από κοινού στους πολίτες διαφέρουν από κράτος σε κράτος, ένας συγκεκριμένος επιχειρηματίας έχει την ευχέρεια να επιλέξει ως τόπο εγκατάστασης της επιχείρησής του το κράτος εκείνο του οποίου οι παρεχόμενες υπηρεσίες ανταποκρίνονται περισσότερο στις ατομικές του απαιτήσεις και να καταβάλει τον αναλογούντα φόρο για να τις αποκτήσει. Οι δε παρεχόμενες υπηρεσίες στην περίπτωση αυτή αποτελούν το αντάλλαγμα του καταβαλλόμενου φόρου.

Με βάση τα παραπάνω έχει διατυπωθεί η άποψη¹⁶ ότι το στοιχείο του ανταλλάγματος κατά την καταβολή του φόρου που θα καταβάλει ο επενδυτής στο κράτος που του προσφέρει το κατάλληλο δημόσιο περιβάλλον για την απόδοση της επένδυσής του, ενυπάρχει κατά τη λειτουργία του φορολογικού ανταγωνισμού.

Η άποψη αυτή όμως επιδέχεται τις εξής παρατηρήσεις: Σύμφωνα με τις πάγιες θέσεις της δημοσιονομικής επιστήμης¹⁷, για τον χαρακτηρισμό μιας οικονομικής επιβάρυνσης ως φόρου δεν απαιτείται να υπάρχει ισοτιμία μεταξύ αυτής και της παρεχόμενης δημόσιας υπηρεσίας. Πράγματι, σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις του κοινωνικού κράτους, η καταβολή του φόρου και οι παρεχόμενες από το κράτος δημόσιες υπηρεσίες στους φορολογούμενους, πολίτες και επιχειρήσεις, δεν υπόκεινται στους κανόνες της αγοράς. Ειδικότερα, οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται όχι με κριτήριο τις υπηρεσίες που απολαμβάνουν από το κράτος αλλά με κριτήριο τη φοροδοτική τους ικανότητα¹⁸.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, το αντάλλαγμα που προσφέρει το κράτος στους επενδυτές των κεφαλαίων με τη μορφή του δημοσίου περιβάλλοντος δεν είναι ειδικό υπό την έννοια ότι δεν αντισταθμίζει επακριβώς το ποσό του καταβαλλόμενου φόρου. Εξάλλου, το αντάλλαγμα δεν είναι δυνατό να προσδιορισθεί χωριστά κατά συγκεκριμένη υπηρεσία όπως συμβαίνει στην περίπτωση της συναλλαγής σε μια κοινή αγορά

14. Βλ. Ενδεικτικά Θ. Γεωργακόπουλου, Εισαγωγή στην Δημόσια Οικονομική, Γ' έκδοση, Αθήνα 2005, σελ. 182, Η. Rosen, Δημόσια Οικονομική, Πέμπτη αγγλική έκδοση, τόμος Α', Εκδόσεις ΚΡΙΤΙΚΗ σε ελληνική μετάφραση, σελ. 91 επ. Ν. Μπάρμπα-Κ. Φινοκαλιώτη, Δημόσια Οικονομικά, Β' έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2008, σελ. 317.

15. Ph. Didier, ό.π., σελ. 109.

16. Ph. Didier, ό.π., σελ. 107.

17. Λ. Θεοχαρόπουλου, Δημόσια Οικονομική, Θεσσαλονίκη 1975 σελ. 441, Ν. Μπάρμπα-Κ. Φινοκαλιώτη, Δημόσια Οικονομικά, Αθήνα-Θεσσαλονίκης 2008, σελ. 14.

18. A. Euzé by R. M. Marques ό.π., σελ. 313.

13. Ph. Didier ό.π., σελ. 105.

αλλά παρέχεται με τη μορφή της δέσμης περισσότερων υπηρεσιών. Ωστόσο, ανταποκρίνεται πλησιέστερα στις ατομικές απαιτήσεις του συγκεκριμένου επενδυτή σε σχέση με τις αντίστοιχες δημόσιες υπηρεσίες άλλων περιοχών ή χωρών και για το λόγο αυτό επιλέγει το κράτος που τις παρέχει για την εγκατάσταση της επιχείρησής του.

2. Ο φόρος καταβάλλεται εκουσίως;

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο επενδυτής προκειμένου να κάνει χρήση του δημόσιου περιβάλλοντος σ' ένα κράτος διαφορετικό από εκείνο της φορολογικής κατοικίας του, θα πρέπει να καταβάλει φόρο, ο οποίος αποτελεί το κατ' επίφαση «αντάλλαγμα» των υπηρεσιών που του παρέχει το εν λόγω κράτος. Επομένως, η καταβολή του φόρου στην περίπτωση αυτή δεν είναι εκ των προτέρων υποχρεωτική αλλά εξαρτάται από την απόφαση του επενδυτή να μεταβεί και να κάνει χρήση του αγαθού, δημόσιο περιβάλλον, στο κράτος της επένδυσης. Κανονικά, για να θεωρηθεί ότι το αγαθό, δημόσιο περιβάλλον, προσφέρεται στο πλαίσιο μιας αγοράς θα πρέπει αυτό να είναι ιδιωτικό υπό την έννοια ότι αυτός που το προσφέρει έχει την δυνατότητα να αποκλείσει όσους δεν καταβάλουν το τίμημα, αυτός δε που το αποκτά οφείλει να καταβάλει το τίμημα. Οι προϋποθέσεις αυτές όμως είναι δύσκολο να πληρωθούν κατά την παροχή των συλλογικών αγαθών, που συνιστούν το δημόσιο περιβάλλον. Ωστόσο, το κράτος που παρέχει το δημόσιο αυτό αγαθό, λόγω της οριοθετημένης τοπικής κυριαρχίας του, έχει τη δυνατότητα να μετατρέπει την φύση αυτού σε ιδιωτικό, αποκλείοντας όσους δεν είναι εγκατεστημένοι στο γεωγραφικό του έδαφος. Στην περίπτωση αυτή το δημόσιο περιβάλλον, αν και συλλογικό αγαθό, καθίσταται ιδιωτικό για όσους κατοικούν έξω από τον γεωγραφικό χώρο του κράτους που το προσφέρει, οι οποίοι προκειμένου να το αποκτήσουν οφείλουν να μετακομίσουν στο γεωγραφικό αυτό χώρο. Και βέβαια όταν οι επενδυτές μετακομίζουν στο συγκεκριμένο γεωγραφικό χώρο, οφείλουν να καταβάλουν φόρο που αποτελεί το αντάλλαγμα των παρεχόμενων προς αυτούς υπηρεσιών δημόσιου περιβάλλοντος. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως «το εισιτήριο» για την είσοδο του επενδυτή στο έδαφος του κράτους που παρέχει τα πλεονεκτήματα του δημόσιου περιβάλλοντος. Η δε σχέση αυτή ισχύει με την προϋπόθεση ότι το κράτος εισόδου θα εξακολουθεί να εισπράττει το εισιτήριο εισόδου και μετά την μεταφορά της επένδυσης.

Βέβαια, το συνολικό πραγματικό κόστος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί σε μια επιχείρηση που εγκαθίσταται σε νέο κράτος θα μειωθεί από το ποσό του φόρου που καταβάλλεται τόσο κατά το στάδιο απόκτησής του ως εμπορικού κέρδους όσο και κατά το στάδιο της διανομής του στους δικαιούχους. Κατά κανόνα τα εμπορικά κέρδη των επιχειρήσεων φορολογούνται στο κράτος απόκτησης αυτών, δηλαδή στο κράτος της επένδυσης, τα δε διανεμόμενα κέρδη, (μερίσματα και τόκοι) φορολογούνται στο κράτος που ορίζουν οι διμερείς διεθνείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί μεταξύ του κράτους της πηγής και του κράτους της κατοικίας του δικαιούχου.

Με βάση τα παραπάνω έχει διατυπωθεί η άποψη ότι κατά την εκδήλωση του φαινομένου του φορολογικού ανταγωνισμού πληρούνται οι προϋποθέσεις λειτουργίας της αγοράς. Δηλαδή, ο αποκαλούμενος φορολογικός ανταγωνισμός συ-

νιστά στην πραγματικότητα τον ανταγωνισμό που υφίσταται μεταξύ κρατών στο πεδίο της αγοράς του δημόσιου περιβάλλοντος. Το κράτος μεταβαίνει σ' αυτή την αγορά γιατί έχει ανάγκη από χρηματικά έσοδα και ως αντάλλαγμα προσφέρει ένα ευνοϊκό δημόσιο περιβάλλον. Οι επενδυτές έρχονται στην ίδια αγορά για να επωφεληθούν από το ευνοϊκό δημόσιο περιβάλλον και καταβάλλουν ως αντάλλαγμα ένα φόρο¹⁹.

Πάντως, όπως ορθά έχει υποστηριχθεί²⁰, ο φορολογικός ανταγωνισμός αναγκάζει μεν τα κράτη να μειώσουν τους φόρους αλλά δεν οδηγεί στην πλήρη κατάργησή τους. Πράγματι, όπως συμβαίνει και κατά την λειτουργία μιας κοινής ανταγωνιστικής αγοράς, οι τιμές των αγαθών και υπηρεσιών μειώνονται αλλά δεν καταργούνται. Όσον αφορά τα συνολικά δημόσια έσοδα των κρατών που προσφέρουν ένα ευνοϊκό δημόσιο περιβάλλον, αυτά είναι πιθανό και να αυξηθούν, καθώς χάρη στη λειτουργία του φορολογικού ανταγωνισμού θα διευρυνθεί η φορολογητέα ύλη με την αύξηση του αριθμού των αλλοδαπών επιχειρήσεων που θα εγκατασταθούν εκεί για να επωφεληθούν από το ευνοϊκό δημόσιο περιβάλλον.

II. Αιτίσεις κατά του φορολογικού ανταγωνισμού

Τα αποτελέσματα του φορολογικού ανταγωνισμού έχουν επικριθεί από μεγάλη μερίδα των εκπροσώπων της επιστήμης καθώς και από τους διοικούντες τους διεθνείς οργανισμούς (ΟΟΣΑ και ΕΕ), τα οποία θεωρούν ως επιζήμια για τα σύγχρονα κράτη. Η κύρια αιτία που έχει διατυπωθεί κατά του φορολογικού ανταγωνισμού είναι η δυσμενής επίδραση αυτού στον συντελεστή της παραγωγής εργασία. Εκτός όμως από την αιτίαση αυτή οι επικριτές του φαινομένου αυτού έχουν διατυπώσει και ορισμένες άλλες αιτιάσεις.

A. Δυσμενείς επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού στο συντελεστή της παραγωγής εργασία

Οι απόψεις όλων σχεδόν των ερευνητών στο φαινόμενο του φορολογικού ανταγωνισμού συγκλίνουν στο εξής σημείο: ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών επιφέρει δυσμενείς επιπτώσεις από την άποψη της φορολογικής μεταχείρισης στο συντελεστή της παραγωγής εργασία. Πράγματι, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η εργασία αποτελεί συντελεστή της παραγωγής χωρίς ιδιαίτερη κινητικότητα με την έννοια ότι οι εργαζόμενοι, φυσικά πρόσωπα, δεν εγκαταλείπουν εύκολα το οικείο και οικογενειακό περιβάλλον για να εργασθούν σε άλλη χώρα. Την αδυναμία αυτή εκμεταλλεύονται οι κυβερνήσεις των κρατών που ενδιαφέρονται να προσελκύσουν αλλοδαπά κεφάλαια και προκειμένου να αντισταθμίσουν την απώλεια εσόδων που θα προέλθει από τη μείωση της φορολογίας στο κεφάλαιο, αυξάνουν τη φορολογία στην εργασία ή μειώνουν τις κοινωνικές παροχές προς τους εργαζόμενους.

Μια τέτοια εξέλιξη όμως θα ήταν αντίθετη προς τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και της οριζόντιας ισότητας, κα-

19. P. Didier, La notion de concurrence fiscale, Arch.phil.droit 46(2002), σελ. 109.

20. D. Carlton, J. Perloff, Economie industrielle, De Boek, 1998, σελ. 104.

υ υφίσταται
ου περιβάλλ-
ά γιατί έχει
προσφέρει
χονται στην
ό δημόσιο
φόρο¹⁹.

ρολογικός
ν τους φό-
Πράγματι,
s ανταγω-
σιών μει-
συνολικά
ι ευνοϊκό
θούν, κα-
ισμού θα
αριθμού
/ εκεί για
ον.

υν επι-
στήμης
ισμούς
ύγχρο-
ου φο-
αυτού
s από
έχουν

ου
μείο:
έρει
ια-
ιατι,
:στή
ι ότι
ολα
/ σε
ε-
αλ-
:ην
ο-
η ή
s.

ns
a-

it

λ.

θώς θα ήταν δυνατό να εκδηλωθεί το εξής φαινόμενο: δύο διαφορετικοί φορολογούμενοι με παρόμοια εισοδήματα να υφίστανται διαφορετική φορολογική επιβάρυνση με κριτήριο την προέλευση των εισοδημάτων τους. Επομένως, ο φορολογικός ανταγωνισμός δεν συμβάλει στην αναδιανομή του εισοδήματος υπέρ των εργαζομένων, όπως επιβάλλουν οι αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και ισότητας.

Στις περιπτώσεις αυτές οι εργαζόμενοι τα όπλα που μπορούν να διαθέσουν για να αντιδράσουν στα δυσμενή μέτρα των κυβερνήσεων είναι περιορισμένα. Ειδικότερα, με τις σημερινές συνθήκες η απεργία που αποτελεί το παραδοσιακό όπλο αντίδρασης των εργαζομένων κατά των εργοδοτών δεν επιφέρει συνθήως τα αναμενόμενα αποτελέσματα, καθώς υπάρχει η δυνατότητα αντικατάστασης αυτών από άλλους εργαζόμενους με λιγότερες απαιτήσεις, άνεργους ή οικονομικούς μετανάστες, οι οποίοι λόγω της παγκοσμιοποίησης συρρέουν μαζικά από τα κράτη του τρίτου κόσμου στα αναπτυσσόμενα οικονομικά κράτη της Ευρώπης και της Αμερικής. Θα μπορούσε να υποστηρίξει κανείς ότι ένα αποτελεσματικό μέτρο αντίδρασης των εργαζομένων κατά των κυβερνήσεων είναι η δύναμη της ψήφου, καθώς ως γνωστό οι εργαζόμενοι σ' ένα κράτος αποτελούν συγχρόνως και ένα σημαντικό τμήμα του εκλογικού σώματος. Δηλαδή, με τις σημερινές συνθήκες οι κυβερνήσεις των κρατών βρίσκονται στο στόχαστρο δύο αντιθέτων πιέσεων. Από το ένα μέρος οι κάτοχοι των κεφαλαίων ασκούν πίεση λόγω της φύσεως του κεφαλαίου ως συντελεστή της παραγωγής με μεγάλη κινητικότητα, από το άλλο μέρος οι εργαζόμενοι, φυσικά πρόσωπα, ασκούν πίεση που την στηρίζουν στη δύναμη της ψήφου. Με δεδομένη μια τέτοια κατάσταση θεωρητικά ο φορολογικός ανταγωνισμός θα μπορούσε να προκαλέσει ένα σοβαρό δίλημμα στις κυβερνήσεις των κρατών όσον αφορά την επιλογή του συντελεστή της παραγωγής που ενδείκνυται να επιβαρύνουν λιγότερο ή περισσότερο.

Ωστόσο, όπως αποδεικνύεται από τη σύγχρονη πολιτική πραγματικότητα, η δύναμη πίεσης της ψήφου των εργαζομένων επί των κυβερνήσεων υπολείπεται αισθητά σε σχέση με τη δύναμη πίεσης των συντελεστών της παραγωγής με μεγάλη κινητικότητα, όπως είναι το κεφάλαιο. Μάλιστα η σχέση αυτή σε βάρος της εργασίας έχει επιδεινωθεί τα τελευταία δύο χρόνια λόγω της παγκόσμιας χρηματοπιστωτικής κρίσης που έχει επεκταθεί σε όλον τον πλανήτη με άμεση συνέπεια, μεταξύ άλλων, και τη δυσκολία εξεύρεσης κεφαλαίου.

Η κατάσταση αυτή αποδεικνύει ότι η αγορά του δημόσιου περιβάλλοντος σήμερα δεν λειτουργεί ορθά. Πράγματι, ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών δεν ασκείται πλέον με βάση την ικανότητά τους να βελτιώνουν το επίπεδο των παρεχόμενων δημόσιων υπηρεσιών αλλά ασκείται με βάση την ικανότητά τους να επιβάλουν μια πρόσθετη οικονομική επιβάρυνση στους εργαζόμενους. Και δυστυχώς, όπως έχει παρατηρηθεί, η κατάσταση αυτή εκδηλώνεται τόσο εντονότερα όσο περισσότερο δημοκρατικό έλλειμμα διακυβέρνησης χαρακτηρίζει ένα κράτος²¹.

Β. Άλλες αιτιάσεις

Κατά του φορολογικού ανταγωνισμού έχουν διατυπωθεί και οι εξής ακόμη αιτιάσεις:

Πρώτον, περιορίζει τα δημοσιονομικά έσοδα των κρατών με αποτέλεσμα και αυτά με τη σειρά τους να μην έχουν τη δυνατότητα να παράσχουν προς τους υπηκόους τους υπηρεσίες ικανοποιητικού επιπέδου.

Δεύτερον, περιορίζει τη φορολογική κυριαρχία των κρατών με την έννοια ότι τα κράτη δεν έχουν πλέον τη δυνατότητα να καθορίσουν, με κριτήριο τις εθνικές τους επιλογές, τη βάση και τους συντελεστές του φόρου, με αποτέλεσμα να μην διαθέτουν τα απαιτούμενα δημοσιονομικά μέσα για να ασκήσουν την εθνική οικονομική και κοινωνική τους πολιτική. Το μειονέκτημα αυτό καθίσταται ιδιαίτερα επικίνδυνο για τα κράτη με μεγάλο δημόσιο χρέος, καθώς τα κράτη αυτά δεν διαθέτουν την απαιτούμενη πιστοληπτική ικανότητα για την απόκτηση δημοσίων εσόδων μέσω δανεισμού ώστε με τον τρόπο αυτό να αντισταθμίσουν την μείωση των φορολογικών τους εσόδων. Σε περίπτωση δε που αναγκασθούν να προσφύγουν σε δανεισμό θα τους επιβληθούν από τους δανειστές τους όροι ιδιαίτερα επαχθείς, πράγμα που θα έχει ως συνέπεια την περαιτέρω αύξηση του δημόσιου χρέους τους.

Τρίτον, μία ακόμη αιτίαση που έχει διατυπωθεί κατά του ζημιόγνου φορολογικού ανταγωνισμού είναι ότι με αυτόν παραβιάζεται η αρχή του μη ειδικού προορισμού των εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού. Πράγματι, με δεδομένο ότι οι κύριοι των κεφαλαίων προκειμένου να αποφασίσουν τη μεταφορά τους σε άλλο κράτος λαμβάνουν υπόψη και τις δημόσιες υπηρεσίες που θα παρέχονται στις λειτουργούσες εκεί δραστηριότητες, το κράτος υποδοχής φροντίζει ώστε ένα σημαντικό μέρος των εσόδων του κρατικού του προϋπολογισμού να προορίζεται ειδικά για την χρηματοδότηση των υπηρεσιών αυτών. Στην περίπτωση δε που τα φορολογικά έσοδα που προορίζονται να ικανοποιήσουν τις υπηρεσίες αυτές βαρύνουν τους κατόχους των κεφαλαίων, δημιουργείται μεταξύ αυτών μια σχέση που ομοιάζει με την ανταλλακτική σχέση μεταξύ παροχής και αντιπαροχής, όπως και στα ανταποδοτικά τέλη.

Δεν έλειψαν όμως και εκείνοι που έχουν ταχθεί υπέρ της λειτουργίας του φορολογικού ανταγωνισμού, προβάλλοντας ως επιχειρήματα ότι με τον τρόπο αυτό παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να αντιστέκεται κατά της αυθαιρεσίας του κράτους και με τον τρόπο αυτό να απονέμεται φορολογική δικαιοσύνη. Για να επιτευχθεί όμως αυτό θα πρέπει οι φόροι να εγκρίνονται δημοκρατικά από αυτούς που τους καταβάλλουν και να μην παραβιάζονται τα ατομικά δικαιώματα. Μάλιστα στο πλαίσιο των απόψεων αυτών υποστηρίχθηκε ότι ο φόρος της αλληλεγγύης που επιβλήθηκε επί της περιουσίας στη Γαλλία δεν ήταν δίκαιος, γιατί είχε ως αποτέλεσμα τον εκπατρισμό μεγάλου ποσού κεφαλαίων από τη Γαλλία με περαιτέρω συνέπεια ένας σημαντικός αριθμός κατοίκων της Γαλλίας να μείνουν άνεργοι²².

Έχουμε την άποψη ότι ο συντονισμός διαχείρισης των μακροοικονομικών μεγεθών ενός κράτους όπως είναι η φορολογία, θα πρέπει κατά κύριο λόγο να ανήκουν στην αρμοδιότητα της κεντρικής διοίκησης, η οποία διαθέτει τα κατάλληλα εκπαιδευμένα από τεχνική άποψη στελέχη για την άσκηση της γενικότερης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής και είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση, την εκτέλεση και την ισοσκέλιση του κρατικού προϋπολογισμού. Μάλιστα, κατά την παρούσα

21. Ph. Didier, ό.π., σελ. 112.

22. L'Europe de contribuables: Concurrence fiscale? ό.π. σελ. 4.

περίοδο που τα κράτη μέλη της Ευρωζώνης είναι υποχρεωμένα να ικανοποιήσουν τα κριτήρια δημοσιονομικής πειθαρχίας που προβλέπει το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης, η θέση αυτή φαίνεται να αποκτά μεγαλύτερο έρεισμα. Άλλωστε, η ορθή εφαρμογή ενός συστήματος άμεσης παρέμβασης των κατοίκων ενός κράτους κατά καθορισμό και την είσπραξη του φορολογικού βάρους προϋποθέτει ότι οι κάτοικοι αυτοί διαθέτουν σε αυξημένο βαθμό φορολογική συνείδηση και αισθήματα αλληλεγγύης προς τους συγκατοίκους τους, κατάσταση που δεν χαρακτηρίζει τα περισσότερα κράτη της υφηλίου.

III. Δυσμενείς επιπτώσεις του φορολογικού ανταγωνισμού στη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Κοινότητας

A. Αίτια εκδήλωσης του φαινομένου

Όπως ήταν αναμενόμενο, ο φορολογικός ανταγωνισμός επηρέασε σταδιακά τις ενδοκοινοτικές σχέσεις στο μέτρο που προάγεται η ευρωπαϊκή ολοκλήρωση. Ωστόσο, από μια πρώτη προσέγγιση του φαινομένου εύλογα θα μπορούσε κανείς να διατυπώσει την εξής απορία: Εφόσον η λειτουργία των κανόνων της Ευρωπαϊκής Κοινότητας διέπεται από την νεοφιλελεύθερη αρχή του ελεύθερου ανταγωνισμού, γιατί και ο φορολογικός ανταγωνισμός, ως ανταγωνισμός, να μην θεωρείται συμβατός με το κοινοτικό δίκαιο; Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο εν λόγω ερώτημα πρέπει προηγουμένως να διευκρινισθούν τα ακόλουθα: Ο επιδιωκόμενος από το κοινοτικό δίκαιο ελεύθερος ανταγωνισμός, αφορά τον κοινό ανταγωνισμό ως μέθοδο λειτουργίας της αγοράς ενώ ο βλαπτικός στην λειτουργία της ενιαίας αγοράς φορολογικός ανταγωνισμός είναι εκείνος που ασκείται μεταξύ των κρατών μελών με φορολογικά μέσα. Ειδικότερα, η απελευθέρωση της κίνησης των κεφαλαίων στο εσωτερικό της κοινότητας έχει την έννοια ότι η μεταφορά τους για επένδυση ή αποταμίευση από κράτος σε κράτος μέλος να γίνεται με κριτήριο τους κανόνες της αγοράς και όχι για λόγους φοροαποφυγής.

Όπως είναι γνωστό, τα ιδρυτικά κράτη μέλη της τότε ΕΟΚ κατά την σύνταξη της Συνθήκης της Ρώμης είχαν διαμορφώσει τα φορολογικά τους συστήματα υπό ένα καθεστώς σχετικής απομόνωσης των εθνικών τους αγορών. Δηλαδή, η κίνηση των κεφαλαίων μεταξύ τους ήταν περιορισμένη και η τεχνολογία πληροφόρησης λιγότερο προηγμένη σε σχέση με αυτές που αναπτύχθηκαν μεταγενέστερα. Η δε Συνθήκη με στόχο την υλοποίηση της θεμελιώδους κοινοτικής ελευθερίας της κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών μεταξύ των κρατών μελών, απαγόρευσε ρητά την πρόκληση των φορολογικών διακρίσεων (άρθρο 95 και ήδη 90) και προέτρεψε τα κράτη μέλη να εναρμονίσουν τη νομοθεσία τους που αφορά την έμμεση φορολογία στο βαθμό που αυτή κρίνεται αναγκαία για την λειτουργία, αρχικά, της κοινής και, στη συνέχεια, της ενιαίας εσωτερικής αγοράς (άρθρο 99 και ήδη 93). Δεν προέβλεψε όμως ρητά κάτι ανάλογο για την εναρμόνιση της νομοθεσίας σχετικά με την άμεση φορολογία των κρατών μελών. Βέβαια, το νομικό πλαίσιο της εν λόγω εναρμόνισης συνάγεται έμμεσα από τις διατάξεις του άρθρου

100 και ήδη 94 της Συνθήκης που προβλέπουν την προσέγγιση της νομοθεσίας γενικά των κρατών μελών με στόχο τη λειτουργία αρχικά της κοινής και στη συνέχεια της ενιαίας εσωτερικής αγοράς.

Όπως όμως έχει παρατηρηθεί, με βάση το νομικό αυτό πλαίσιο της Συνθήκης, μέχρι τις αρχές της δεκαετίας του 1990 δεν είχε σημειωθεί καμία πρόοδος στον τομέα της εναρμόνισης της νομοθεσίας το σχετικό με την άμεση φορολογία, της οποίας το σπουδαιότερο πεδίο εφαρμογής αφορούσε τη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων. Βέβαια, η κατάσταση αυτή δικαιολογείται σε ένα βαθμό από το γεγονός ότι κατά την περίοδο εκείνη υπήρχαν μεταξύ των κρατών μελών, αλλά και εξακολουθούν να υπάρχουν σε σημαντικό βαθμό, μεγάλες αποκλίσεις όσον αφορά τον βαθμό οικονομικής ανάπτυξης και την διάρθρωση της οικονομίας τους, οι οποίες εξακολουθούν να αντιμετωπίζονται με εθνικά φορολογικά μέτρα²³. Η ψαλίδα δε των αποκλίσεων αυτών έχει ανοίξει ακόμη περισσότερο με την προσχώρηση των νέων κρατών μελών και κυρίως αυτών της πρώην ανατολικής Ευρώπης, κατάσταση διόλου ενθαρρυντική για μια εναρμόνιση των νομοθεσιών των σχετικών με την άμεση φορολογία στο εγγύς μέλλον.

Ουσιαστικά, ο φορολογικός ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ άρχισε να εκδηλώνεται κυρίως από τις αρχές της δεκαετίας του 1990, καθώς από την 1η Ιανουαρίου 1990 είχε ήδη απελευθερωθεί η κίνηση των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και μάλιστα πριν από την έναρξη του σταδίου της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, δηλαδή την 1.1.1993.

Άμεση συνέπεια του νέου αυτού καθεστώτος ήταν η εντατικοποίηση ενός ζημιόγону φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ. Αρχικά, ένα δυσμενές αποτέλεσμα που είχε απασχολήσει επί σειρά ετών την Επιτροπή αφορούσε την φοροαποφυγή των εισοδημάτων από αποταμίευση στις περιπτώσεις που δικαιούχοι αυτών ήταν φυσικά πρόσωπα, κάτοικοι ενός κράτους μέλους, και μετέφεραν τις αποταμιεύσεις τους προκειμένου να τις καταθέσουν σε πιστωτικά ιδρύματα κρατών μελών διαφορετικών από εκείνα της κατοικίας τους. Εξάλλου, μετά την απελευθέρωση της κίνησης των κεφαλαίων, σύνθηες ήταν το φαινόμενο, σύμφωνα με το οποίο οι κάτοικοι των κρατών μελών μετέφεραν τα κεφάλαιά τους και τα κατέθεταν σε πιστωτικά ιδρύματα που ήταν εγκατεστημένα σε τρίτα κράτη ή κρατίδια, «φορολογικούς παραδείσους». Με τον τρόπο αυτό οι αποταμιευτές απέβλεπαν στην μεγιστοποίηση της απόδοσης των καταθέσεών τους χάρη στις φορολογικές ελαφρύνσεις ή ακόμη και απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προέβλεπαν οι νομοθεσίες ορισμένων κρατών μελών, όπως π.χ. του Λουξεμβούργου, του Βελγίου, της Αυστρίας, καθώς και ορισμένων τρίτων κρατών, όπως της Ελβετίας, του Λιχτενστάιν, της Ανδόρας, του Μονακό κ.λπ. Πράγματι, έκτοτε και μέχρι τις αρχές του 2005, οπότε άρχισε να εφαρμόζεται η Οδηγία 2003/48/ΕΚ, οι εν λόγω αποταμιευτές απέφευγαν να περιλάβουν στις ετήσιες φορολογικές τους δηλώσεις τα εισοδήματα από τόκους που αποκτούσαν από καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα άλλων κρατών μελών αλλά και τρίτων κρατών, η δε σχετική φορολογητέα ύλη δεν

23. Ν. Μπάρμπα, Άμεσοι φόροι και κοινοτικό δίκαιο, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2005 σελ. 4.

ΦΟΡ
ήτα
υππ
Πρέ
από
1.1.
Θα
εισα
γισι
πραι
Π.χ.
δημι
οι εν
μέσο
επέν
ήταν
των
στα
εσφε
γωνι
διαμ
λογι
πολυ
τα φο
αφορ
διαμ
των
γαγι
Από
κυβερ
παρα
τους
εθνικ
νομί
πλέον
επικε
μόνο
κράτη
για²⁵.
στα κρ
τα κρέ
σταση
τρόπο
που αι
κινητι
γεωγρ
σφεύγ
Βέβαι
ντικού
Ανάπτ
πόθεσι
ζώνη
νομική
κών το
δημόσ
24. J.L.
Juir
25. J.L.
Juir

ήταν δυνατό να εντοπισθεί από τις αρμόδιες δημοσιονομικές υπηρεσίες, εξαιτίας της ισχύος του τραπεζικού απορρήτου.

Πρέπει δε να σημειωθεί ότι η κατάσταση αυτή επιδεινώθηκε από την έναρξη του τρίτου σταδίου της ΟΝΕ, δηλαδή από την 1.1.1999, για τους εξής λόγους:

Θα μπορούσε να υποστηριχθεί από θεωρητική άποψη ότι η εισαγωγή του ευρώ θα είχε ως άμεση συνέπεια την κατάργηση ορισμένων εμποδίων στην ανάπτυξη ανταγωνιστικών πρακτικών φορολογικής φύσεως μεταξύ των κρατών μελών. Π.χ. η υιοθέτηση του ενιαίου νομίσματος θα συνέβαλε στη δημιουργία διαφάνειας, με την έννοια ότι θα διευκολύνονταν οι ενδιαφερόμενοι (επιχειρήσεις, ιδιώτες κάτοχοι κεφαλαίων) μέσω της σύγκρισης των τιμών να επιλέξουν τον τόπο της επένδυσης ή της κατάθεσης για αποταμίευση, κάτι που δεν ήταν εφικτό προηγουμένως. Πράγματι, η παράλληλη ισχύς των 15 εθνικών νομισμάτων που κυκλοφορούσαν μέχρι τότε στα κράτη μέλη της ΕΕ είχε ως αποτέλεσμα τη δημιουργία εσφαλμένων εντυπώσεων στους ενδιαφερόμενους, παραγωγούς και καταναλωτές εμπορευμάτων, όσον αφορά τη διαμόρφωση των τιμών και το ύψος της πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης που ενσωμάτωναν. Εξάλλου, λόγω της πολυπλοκότητας και της πολυμορφίας που χαρακτηρίζουν τα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών κυρίως όσον αφορά τον καθορισμό των υποκειμένων στο φόρο και τη διαμόρφωση της φορολογικής βάσης, από τη σύγκριση μόνο των συντελεστών του φόρου δεν καθίσταται εφικτή η συναγωγή πραγματικών συμπερασμάτων²⁴.

Από της άλλη όμως, με την υιοθέτηση του ευρώ οι εθνικές κυβερνήσεις των κρατών μελών της Ευρωζώνης έχασαν το παραδοσιακό εργαλείο για την άσκηση της αναπτυξιακής τους πολιτικής και την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των εθνικών τους οικονομιών, που αποτελούσε η υποτίμηση του νομίσματος, καθώς έκτοτε η νομισματική πολιτική ασκείται πλέον από το Ευρωπαϊκό Σύστημα Κεντρικών Τραπεζών με επικεφαλής την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα. Επομένως, το μόνο αποτελεσματικό όπλο που διαθέτουν έκτοτε τα εν λόγω κράτη για την επίτευξη των πιο πάνω στόχων είναι η φορολογία²⁵. Με δεδομένο ότι η εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας στα κράτη μέλη δεν έχει ακόμη σημειώσει αξιόλογη πρόοδο, τα κράτη μέλη της Ευρωζώνης επωφελούνται από την κατάσταση αυτή και φροντίζουν να διαμορφώνουν κατά τέτοιο τρόπο την σχετική τους νομοθεσία, κυρίως στις περιπτώσεις που αυτή αφορά τα είδη της φορολογητέας ύλης με μεγάλη κινητικότητα, προκειμένου να τα προσελκύσουν στο εθνικό γεωγραφικό τους έδαφος. Με άλλα λόγια, τα κράτη αυτά προσφεύγουν στην πρακτική του φορολογικού ανταγωνισμού.

Βέβαια, κατά την άσκηση της πολιτικής τους αυτής σημαντικούς περιορισμούς έθεσε το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης, το οποίο, ως γνωστό, προβλέπει ως βασική προϋπόθεση για τα κράτη που επιθυμούν να παραμείνουν στην ζώνη του ευρώ την ικανοποίηση των κριτηρίων δημοσιονομικής πειθαρχίας, δηλαδή την μείωση των δημοσιονομικών τους ελλειμμάτων (του δημόσιου ελλείμματος και του δημόσιου χρέους). Ειδικότερα, το Σύμφωνο Σταθερότητας

και Ανάπτυξης θέτει περιορισμούς στα κράτη μέλη της Ευρωζώνης κατά την άσκηση της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής μέσω των εσόδων και των δαπανών του κρατικού προϋπολογισμού. Ο περιορισμός δε αυτός κατέστη εντονότερος με δεδομένη την παρούσα κατάσταση των δημοσίων οικονομικών των κρατών μελών και δεν παρέχει σημαντικά περιθώρια στις εθνικές κυβερνήσεις να εφαρμόζουν μια βραχυπρόθεσμη φορολογική πολιτική προκειμένου να μειώσουν τα δημοσιονομικά τους ελλείμματα. Θα πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι τα κράτη μέλη που εμφανίζουν ικανοποιητικά δημοσιονομικά μεγέθη (χαμηλό έλλειμμα και χρέος) έχουν μεγαλύτερη ευχέρεια ελιγμών με στόχο την άσκηση μιας αποτελεσματικής πολιτικής φορολογικού ανταγωνισμού σε βάρος των άλλων κρατών μέσω της μείωσης του φόρου στα κέρδη των επιχειρήσεων. Αντίθετα, τα κράτη μέλη με μεγάλα δημοσιονομικά ελλείμματα δεν διαθέτουν αυτήν την πολυτέλεια. Αυτό άλλωστε επιβεβαιώθηκε κατά την πρόσφατη διάσκεψη των αρχικών κρατών της ΕΕ που συνήλθε στις Βρυξέλλες, τον Νοέμβριο του 2008, με αντικείμενο την αντιμετώπιση της κατάστασης που προέκυψε από τη διεθνή χρηματοπιστωτική κρίση. Σχετικά με το ζήτημα αυτό, χαρακτηριστική ήταν η δήλωση του Επιτρόπου, αρμόδιου για τα δημόσια οικονομικά της ΕΕ κ. Αλμούνια ότι η Ελλάδα, καθώς άλλωστε και η Ιταλία, λόγω του υπερβολικού δημόσιου χρέους τους δεν διαθέτουν μεγάλα περιθώρια να ενισχύσουν την αναθέρμανση της οικονομίας τους μέσω κρατικών επιχορηγήσεων.

Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, είναι γεγονός ότι σημαντικός παράγοντας που συνετέλεσε στην συνέχιση εκδήλωσης του φαινομένου του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ, είναι η δυσκολία για την επίτευξη της επιθυμητής ομοφωνίας των μελών του Συμβουλίου ECOFIN που απαιτούν οι διατάξεις των άρθρων 93 και 94 ΣυνθεΚ για την έμμεση και την άμεση φορολογία, αντίστοιχα.

Β. Προσπάθειες αντιμετώπισης του προβλήματος

1. Σε σχέση με την έμμεση φορολογία

Καταρχήν πρέπει να διευκρινισθεί ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός δεν απαγορεύεται ρητά από το θετό κοινοτικό δίκαιο. Οι περιορισμοί που θέτουν στα κράτη μέλη οι διατάξεις των άρθρων 90 και 93 ΣυνθεΚ αφορούν, αντίστοιχα, την απαγόρευση των φορολογικών διακρίσεων με τους εσωτερικούς φόρους κατανάλωσης στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και την υποχρέωση εναρμόνισης των φόρων αυτών στο μέτρο που αυτή κρίνεται αναγκαία για τη λειτουργία της ενιαίας αγοράς.

Ως γνωστό, κατά την προσπάθεια εναρμόνισης του φόρου κύκλου εργασιών των κρατών μελών προς το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ με στόχο τη λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς, δεν κατέστη δυνατή η σύγκλιση των απόψεων της ολομέλειας των μελών του Συμβουλίου ECOFIN για την υιοθέτηση ενός ενιαίου συντελεστή του φόρου ή τουλάχιστον ενός συστήματος προσέγγισης των συντελεστών. Προκειμένου δε να αποτραπεί ένας καταστροφικός φορολογικός ανταγωνισμός στις εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών, αποφασίσθηκε για ένα μεταβατικό στάδιο, που έχει λήξει την 1.1.1997 και παρατάθηκε sine die, η συνέχιση του συστήματος της φορολόγησης των εμπορευμάτων στο κρά-

24. J.L. Besson, Faut-il craindre la concurrence fiscale? RFFP, No 70-Juin 2000.

25. J.L. Besson, Faut-il craindre la concurrence fiscale? RFFP, no 70-Juin 2000.

τος προορισμού. Εξάλλου, η υποχρεωτική υιοθέτηση ενός συστήματος ελαχίστων συντελεστών (15% ο κανονικός και 5% ο μειωμένος) συνέβαλε ενμέρει στην αντιμετώπιση του προβλήματος στις περιπτώσεις που οι ιδιώτες, κάτοικοι ενός κράτους μέλους, μεταβαίνουν να αγοράσουν αγαθά για προσωπική χρήση σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της κατοικίας τους. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η τυχόν υιοθέτηση του συστήματος του κράτους καταγωγής στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές μεταξύ εμπόρων, όπως είχε αρχικά προταθεί για την τροποποίηση της έκτης κοινοτικής Οδηγίας ενόψει της έναρξης του σταδίου της εσωτερικής αγοράς, και με δεδομένο την μη εναρμόνιση των συντελεστών του ΦΠΑ, θα επέφερε καταστροφικές συνέπειες στα φορολογικά έσοδα και στην ανάπτυξη της οικονομίας των ασθενέστερων οικονομικά κρατών, όπως π.χ. η Ελλάδα, η Πορτογαλία, η Ιρλανδία.

2. Σε σχέση με την άμεση φορολογία

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, στην παρούσα φάση της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης η άμεση φορολογία αποτελεί το κύριο δημοσιονομικό μέτρο για την πρόκληση του φορολογικού ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ. Το νομικό πλαίσιο εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας των κρατών μελών της ΕΕ απορρέει έμμεσα από τις διατάξεις του άρθρου 94 ΣυνθεΚ. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπουν την ανάγκη προσέγγισης γενικά των νομοθεσιών των κρατών μελών στο μέτρο που αυτή κρίνεται αναγκαία για τη λειτουργία της ενιαίας αγοράς. Και βέβαια οι διατάξεις του άρθρου αυτού, όπως άλλωστε και οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 93 που αφορούν την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων, απαιτούν για να επιτευχθεί η εναρμόνιση την ομοφωνία των κρατών μελών στο πλαίσιο του συμβουλίου υπουργών ECOFIN. Επειδή όμως η πολυπόθητη αυτή ομοφωνία δεν κατέστη ακόμη εφικτή, το πρόβλημα του φορολογικού ανταγωνισμού αντιμετωπίζεται σ' έναν περιορισμένο βαθμό επί του παρόντος με τους εξής τρόπους:

α. Ο κοινοτικός Κώδικας Δεοντολογίας

Για την αντιμετώπιση του φορολογικού ανταγωνισμού αρχικά στην έκθεση Ruding το 1992, αποτυπώθηκε η ανάγκη έναρξης διαπραγματεύσεων μεταξύ των κρατών μελών με στόχο την επίτευξη της πλέον δυνατής εναρμόνισης των φορολογικών κανόνων.

Επειδή όμως, όπως απεδείχθη στη συνέχεια, η επίτευξη του στόχου αυτού κατέστη ανέφικτη, μια επιτροπή που συστάθηκε για το σκοπό αυτό με επικεφαλής τον επίτροπο Primarolo, υιοθέτησε μια μέθοδο λιγότερο φιλόδοξη, που συνίσταται στη σύνταξη ενός κώδικα, τον αποκαλούμενο «Κώδικα Δεοντολογίας» για τη φορολογία των επιχειρήσεων. Ο κώδικας αυτός αποφασίσθηκε από το Συμβούλιο ECOFIN στη συνεδρία του της 1.1.1997 με την έγκριση σχετικού ψηφίσματος. Αποτελεί πράξη του κοινοτικού δικαίου που δεν περιέχει ρυθμίσεις δεσμευτικές για τα κράτη μέλη αλλά απλώς περιέχει παραινέσεις προς αυτά για την κατάργηση στις μεταξύ τους σχέσεις του ζημιολογικού φορολογικού ανταγωνισμού, καθορίζοντας συνάμα τα εθνικά μέτρα που έχουν αυτό το χαρακτήρα. Δηλαδή, από τον κώδικα δεοντολογίας στην ουσία επιχειρείται η προσέγγιση των φορολογικών νομοθεσιών με βάση την αρχή της επικουρικότητας.

β. Η νομολογία του ΔΕΚ

Πρέπει να τονισθεί ότι σημαντικό ρόλο στην προσπάθεια για την προσέγγιση της νομοθεσίας των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας και κυρίως της φορολογίας εισοδήματος, έπαιξε η νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, όπως άρχισε να διαμορφώνεται με τις αποφάσεις του από τις αρχές της δεκαετίας του 1990. Σύμφωνα με την πάγια θέση του ενλόγω Δικαστηρίου, κατά το παρόν στάδιο της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, τα κράτη μέλη παραμένουν κυρίαρχα να διαμορφώνουν τη νομοθεσία τους που αφορά την άμεση φορολογία. Ωστόσο, η ελευθερία αυτή των κρατών δεν πρέπει να φθάνει μέχρι του σημείου εκείνου ώστε με τις εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις να παραβιάζεται το κοινοτικό δίκαιο και ειδικότερα οι διατάξεις εκείνες που διασφαλίζουν τις θεμελιώδεις κοινοτικές ελευθερίες. Είναι γεγονός ότι μέχρι σήμερα ένας σημαντικός αριθμός φορολογικών ρυθμίσεων των κρατών μελών που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος και κυρίως των νομικών προσώπων, θεσπίσθηκε σε συμμόρφωση προς τις αποφάσεις του ΔΕΚ και με τον τρόπο αυτό επιτεύχθηκε ένας έστω περιορισμένος βαθμός εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας των κρατών μελών via η δικαστική οδός²⁶.

γ. Η Οδηγία για τη φορολόγηση των τόκων αποταμίευσης των ιδιωτών, κατοίκων των κρατών μελών

Προκειμένου να αντιμετωπισθεί το φαινόμενο της φοροαφυγής των εισοδημάτων που προέρχονται από καταθέσεις ταμειευτηρίου των ιδιωτών σε πιστωτικά ιδρύματα κρατών διαφορετικών από εκείνο της κατοικίας τους, η Επιτροπή μετά από επανειλημμένες αποτυχημένες προσπάθειες πέτυχε τελικά να κάνει δεκτή από το συμβούλιο υπουργών ECOFIN ένα σχέδιο Οδηγίας, που αποτέλεσε την Οδηγία 2003/48/ΕΚ για τη φορολόγηση των τόκων καταθέσεων ταμειευτηρίου.

Ειδικότερα, η Οδηγία αυτή προβλέπει ότι στις περιπτώσεις που οι δικαιούχοι των τόκων αποταμίευσης είναι φυσικά πρόσωπα κάτοικοι διαφορετικού κράτους μέλους σε σχέση με εκείνο της κατάθεσης, οι τόκοι θα φορολογούνται στο κράτος της κατοικίας. Για την αποτελεσματική εφαρμογή της ρύθμισης αυτής η Οδηγία προβλέπει ένα σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένο το πιστωτικό ίδρυμα και του κράτους της κατοικίας του φυσικού προσώπου, δικαιούχου των τόκων. Εξάλλου, με στόχο να αποτραπεί το καταστροφικό για τα κοινοτικά πιστωτικά ιδρύματα φαινόμενο της μεταφοράς των κεφαλαίων από τα κράτη μέλη σε τρίτα κράτη «φορολογικούς παραδείσους», όπως Ελβετία, Μονακό κ.λπ., οι συντάκτες της Οδηγίας φρόντισαν να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής αυτής στα τρίτα αυτά κράτη, τα οποία στη συνέχεια δεσμεύθηκαν με ειδικές συμφωνίες έναντι της Κοινότητας.

Μια καθοριστικής σημασίας ρύθμιση που προβλέπει η Οδηγία για την αποτελεσματική εφαρμογή της είναι η κατάργηση του τραπεζικού απορρήτου. Επομένως, τα πιστωτικά

26. Χαρακτηριστικές αποφάσεις του ΔΕΚ που συνέβαλαν στην τροποποίηση της ελληνικής νομοθεσίας σχετικά με την φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων αποτελούν π.χ. οι αποφάσεις της 29.4.1999, Υπόθεση C-311/1997 Royal Bank of Scotland και της 14.10.2001, Υπόθεση C-294/99, Αθηναϊκή Ζυθοποιία.

ιδρύματα των κρατών που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας, υποχρεούνται να ενημερώνουν μέσω των εθνικών δημοσιονομικών [αρχών] τους τις δημοσιονομικές αρχές του κράτους της κατοικίας του δικαιούχου των τόκων, ώστε να καθίσταται δυνατός ο σχετικός έλεγχος και η καταβολή του φόρου.

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι ρυθμίσεις της Οδηγίας αυτής μεταφέρθηκαν στην ελληνική έννομη τάξη με τις διατάξεις του Ν 3312/2005 και η ισχύς της άρχισε την 1 Ιουλίου 2005.

IV. Τελικές παρατηρήσεις

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο φορολογικός ανταγωνισμός αποτελεί μια *suī generis* σχέση ανταγωνιστικότητας που εκδηλώνεται μεταξύ των διοικούντων διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές.

Οι διοικούντες τις γεωγραφικές περιφέρειες (κυβερνήσεις κρατών, διοικήσεις των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης κ.τ.λ.) ανταγωνίζονται μεταξύ τους επιδιώκοντας μέσω της φορολογίας και του διαθέσιμου κατάλληλου δημοσίου περιβάλλοντος να προσελκύσουν στο χώρο της δικαιοδοσίας τους κεφάλαια και επιχειρήσεις από τις άλλες γεωγραφικές περιφέρειες.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την εκδήλωση του φαινομένου μεταξύ διαφορετικών περιφερειών του ίδιου κράτους είναι η δημοσιονομική αυτονομία αυτών, με την έννοια της εξουσίας να επιβάλλουν τοπικούς φόρους μέσω των οποίων αποκτούν την ικανότητα να προσφέρουν στους επενδυτές ένα ελκυστικό δημόσιο περιβάλλον.

Οι κάτοχοι των κεφαλαίων πριν τα μεταφέρουν για επένδυση σε άλλη γεωγραφική περιφέρεια εξετάζουν και συνεκτιμούν το σύνολο των παραμέτρων που θα συμβάλλουν στη μεγιστοποίηση της απόδοσης αυτών. Μάλιστα, προκειμένου να εξασφαλισθούν έναντι του κινδύνου της μελλοντικής κατάρτησης των ευνοϊκών όρων του δημοσίου περιβάλλοντος, φροντίζουν ώστε το κράτος που επιλέγουν ως τόπο της επένδυσης να τους παράσχει τα αναγκαία νομικά εχέγγυα με βάση το εθνικό ή το διεθνές δίκαιο. (π.χ. σύναψη «φορολογικών συμβάσεων» με αυξημένη νομική κατοχύρωση)²⁷.

Κατά κανόνα, ο φορολογικός ανταγωνισμός εκδηλώνεται μεταξύ κρατών και γεωγραφικών περιοχών που τελούν σε διαφορετικό επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης καθώς και μεταξύ κρατών με διαφορετικό επίπεδο δημοκρατικής διακυβέρνησης. Ειδικότερα, τα μη επαρκώς αναπτυγμένα κράτη μέσω του φορολογικού ανταγωνισμού επιδιώκουν την οικονομική τους ανάπτυξη, την καταπολέμηση της ανεργίας και τη βελτίωση του ισοζυγίου εξωτερικών πληρωμών. Εξάλλου, τα κράτη με δημοκρατικό έλλειμμα έχουν τη δυνατότητα να προσελκύουν κεφάλαια από κράτη με δημοκρατικές κυβερνήσεις μέσω της μετακύλισης του φορολογικού βάρους στους εργαζόμενους, ενέργεια που αποτελεί το αντιστάθμισμα των παρεχομένων φορολογικών ελαφρύνσεων στο κεφάλαιο.

Σε σχέση με τις αποταμιεύσεις των ιδιωτών, ο φορολογικός ανταγωνισμός εκδηλώνεται με τη μορφή της συγκέντρωσης

αυτών σε ορισμένα κρατίδια της διεθνούς κοινότητας «φορολογικούς παραδείσους» που κατά κανόνα δεν έχουν ενταχθεί σε ευρύτερους οικονομικούς οργανισμούς. Το ζήτημα αυτό απασχολεί τους διεθνείς οργανισμούς (ΟΟΣΑ, ΕΕ κ.λπ.) όχι μόνο από την άποψη της φοροαποφυγής των κερδών αλλά και κυρίως από την άποψη της καταπολέμησης της τρομοκρατίας και γενικότερα του διεθνούς εγκλήματος, καθώς όπως είναι γνωστό, τα εισοδήματα που προέρχονται από το εμπόριο όπλων και ναρκωτικών καθώς και από την εκμετάλλευση γυναικών βρίσκουν άσυλο στα εν λόγω κράτη, στα οποία λειτουργεί κατά τρόπο αυστηρό το τραπεζικό απόρρητο.

Το φαινόμενο όμως του φορολογικού ανταγωνισμού εκδηλώνεται και μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ. Χαρακτηριστική περίπτωση εκδήλωσης του φαινομένου αυτού αποτέλεσε το Ιρλανδικό πρότυπο, σύμφωνα με το οποίο η χώρα αυτή προκειμένου να επιτύχει την οικονομική της ανάπτυξη μείωσε το συντελεστή του φόρου στα κέρδη των επιχειρήσεων στο 12% υποβαθμίζοντας όμως αντίστοιχα το σύστημα της κοινωνικής ασφάλισης²⁸. Ήδη όμως ορισμένα από τα νέα κράτη μέλη της ΕΕ έχουν μειώσει τους συντελεστές του φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων μέχρι και 10% (π.χ. Κύπρος, Βουλγαρία).

Μεγάλες όμως διαστάσεις έλαβε ο φορολογικός ανταγωνισμός στον ενδοκοινοτικό χώρο με την υιοθέτηση από ορισμένα νέα κράτη μέλη της ΕΕ, του συστήματος του Ενιαίου Φορολογικού Συντελεστή (FLAT TAX)²⁹. Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, το οποίο είναι δημιούργημα της νεοφιλελεύθερης σκέψης, ο φόρος επιβάλλεται σε κάθε μορφή εισοδήματος, ανεξάρτητα από την προέλευσή του, με τον ίδιο αναλογικό συντελεστή, βεβαιώνεται δε και εισπράττεται ευκολότερα και με λιγότερες δαπάνες σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα του φόρου εισοδήματος. Πράγματι, αρκετά νέα κράτη της ΕΕ, κυρίως της πρώην ανατολικής Ευρώπης, με πρώτη την Εσθονία, επωφελούμενα το καθεστώς της μη εναρμόνισης της άμεσης φορολογίας έχουν ήδη υιοθετήσει το σύστημα αυτό εφαρμόζοντας σχετικά χαμηλούς συντελεστές φόρου εισοδήματος, με αποτέλεσμα ένας σημαντικός αριθμός επιχειρήσεων να έχουν μετακομίσει σ' αυτά από τα υπόλοιπα, παλαιά κράτη μέλη³⁰. Στην κατάσταση αυτή έντονη υπήρξε η αντίδραση των παλαιών κρατών μελών με επικεφαλής την Γαλλία και της Επιτροπής,

28. Μάλιστα εξαιτίας της τελευταίας χρηματοπιστωτικής κρίσης, που είχε ως συνέπεια τον επαναπατρισμό των αλλοδαπών κεφαλαίων, υποχώρησε και η επιδιωκόμενη αύξηση της οικονομικής ανάπτυξης.

29. Το εν λόγω σύστημα αποτελεί αντικείμενο καθημερινών συζητήσεων στις ΗΠΑ και μάλιστα προτείνεται να εφαρμοσθεί και στα κράτη μέλη της ΕΕ. Ορισμένοι μάλιστα προτείνουν ο ενιαίος φορολογικός συντελεστής να περιλάβει και τους έμμεσους φόρους. Έντονες όμως ήταν και οι αντιδράσεις όσων τάσσονται υπέρ της διατήρησης του συστήματος της προοδευτικής φορολογίας, βλ. «Ενιαίος Φορολογικός Συντελεστής (flat tax): ένας άδικος και αναποτελεσματικός φόρος», ΙΣΤΑΜΕ (Ανδρέας Παπανδρέου, Κείμενα Τεκμηρίωσης Νο 1, Αθήνα Νοέμβριος 2005, <http://www.pask-syra.gr> σελ. 5).

30. Π.χ. η Εσθονία από το 1994 ΕΦΣ 26%, η Λιθουανία από το 1994 ΕΦΣ 25%, η Λετονία από το 1995 ΕΦΣ 33%, η Σλοβακία από το 2003 ΕΦΣ 19%, Ρωσία, ΕΦΣ 13%. Ήδη όμως και τα κράτη αυτά μετά την απόσυρση των κεφαλαίων από τους αλλοδαπούς επενδυτές, κατάσταση που επισώρευσε η παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση, αντιμετωπίζουν προβλήματα συνέχισης των ξένων επενδύσεων και ανεργίας.

27. Κ. Φινικαλιώτη, Φορολογικό δίκαιο, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2005, σελ. 94.

καθώς με την πρακτική αυτή αποδυναμώνεται η οικονομική τους ανάπτυξη, αυξάνει η ανεργία και εν πάση περιπτώσει παραβιάζεται ο κοινοτικός Κώδικας Δεοντολογίας.

Είμαστε της άποψης ότι η υιοθέτηση ενός τέτοιου φορολογικού συστήματος εκτός από την παραπάνω δυσμενή εξέλιξη, έχει ως αποτέλεσμα και την κατάφωρη παραβίαση των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης και ισότητας που, παρά την επικράτηση σε κάποιο βαθμό των νεοφιλελεύθερων αντιλήψεων, αποτελούν συνταγματικές επιταγές των δημοκρατικά κυβερνωμένων κρατών. Πράγματι, σύμφωνα με τις πάγιες θέσεις της δημοσιονομικής επιστήμης, ένας αναλογικός φόρος όταν επιβάλλεται στα φυσικά πρόσωπα δεν μπορεί να είναι δίκαιος, καθώς δεν λαμβάνει υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα αυτών και παραβιάζει τον κανόνα της ίσης φορολογικής θυσίας που απορρέει από τη θεωρία της φθίνουσας χρησιμότητας του εισοδήματος με την αύξηση αυτού³¹. Μάλιστα, δεν πρέπει να μας διαφεύγει ότι τις απόψεις αυτές ήθελε να εκφράσει κατά την εποχή του διαφωτισμού στην Ευρώπη ο Βολτέρος με το γνωστό απόφθεγμα του: «μοναδικός φόρος άδικος φόρος» "impôt unique impôt inique"³².

Δυστυχώς όμως η καθυστέρηση της εναρμόνισης της νομοθεσίας των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης φορολογίας δεν καθιστά ορατή στο εγγύς μέλλον την κατάργηση των

παραπάνω δυσμενών επιπτώσεων του φορολογικού ανταγωνισμού.

Ωστόσο, δεν πρέπει να παραβλεφθεί το γεγονός ότι εδώ κα αρκετά χρόνια καταβάλλονται αξιόλογες προσπάθειες από τη Επιτροπή σε συνεργασία με τον ΟΟΣΑ για τη σύνταξη των αναγκαίων σχεδίων Οδηγιών που θα έχουν ως αντικείμενο την εναρμόνιση της νομοθεσίας των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων σε διασυνοριακό κοινοτικό επίπεδο. Ειδικότερα, μετά την έγκριση των πρώτων Οδηγιών που έχουν ως αντικείμενο τη διευκόλυνση της διασυνοριακής συνεργασίας των επιχειρήσεων (Οδηγίες για συγχωνεύσεις, διασπάσεις κ.λπ. και μητρικές θυγατρικές), καθώς και την έγκριση της Πολυμερούς Σύμβασης Διαιτησίας από τα κράτη μέλη, βρίσκεται ήδη σε εξέλιξη η εκπόνηση ικανού αριθμού σχεδίων Οδηγιών με αντικείμενα βασικούς τομείς της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων. Στους τομείς αυτούς καίρια θέση κατέχουν, ο ενιαίος τρόπος φορολόγησης των μερισμάτων, η διασυνοριακή μεταφορά ζημιών, ο καθορισμός των τιμών συναλλαγής, ο συντονισμός των συμβάσεων διπλής φορολογίας κ.λπ.³³.

31. Λ. Θεοχαρόπουλου, Δημοσία Οικονομική, Θεσσαλονίκη, 1975, σελ. 208 επ.

32. (L'homme aux quarante écus) σε P.M. Gaudemet, Finances Publiques t.2, 1988, σελ. 127.

33. Βλ. Rapport des services de la Commission, COM 2001) 582 final, σελ. 438 επ. Κ. Σαββαΐδου-Κ. Πέρου, Η μεταφορά και ο συμπληρωματικός των ζημιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΔΦΝ 2008, σελ. 179.

* * *

A
A
Γ
T
Δ
H
αι
εγ
λι
—
Εί
γρ
κρ
στ
Σι
άλ
μγ
κα
αν
κα
τέ
οι
μπ
νο
μα
τοί
H έ
στ
μές
γερ
των
το
αξι
οργ
κάτ
δημ
πολ
Με
Κώ.
(Α.Γ
και
* Οι
1. Ν
c
2. C
λ
τ
o
A
τι
θ
1

