



**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

ΚΑ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ

ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΙΤΛΟΣ

Ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής στην κοινωνική ευημερία: το ελληνικό παράδειγμα στην περίοδο 2008-2016

ΤΜΗΜΑ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ: ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

**Επιβλέπουσα:
Βρέντζου Ελένη**

**Σπουδάστρια:
Τσιακάλου Βασιλική**

ΑΘΗΝΑ – 2017

**Ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής στην κοινωνική
ευημερία: το ελληνικό παράδειγμα στην περίοδο
2008-2016**

Περίληψη

Η παρούσα εργασία μελετά την επίδραση της φορολογικής πολιτικής στην κοινωνική ευημερία μιας χώρας. Αναμφισβήτητα, η φορολογία, δηλαδή η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους, διαδραματίζει έναν σπουδαίο ρόλο στις σύγχρονες οικονομίες. Πρωταρχικός στόχος κάθε φορολογικής πολιτικής αποτελεί η εξασφάλιση των δημοσίων εσόδων με τα οποία χρηματοδοτούνται οι δημόσιες δαπάνες, καθώς, επίσης, η βελτίωση της διανομής του εισοδήματος και του πλούτου και η καταπολέμηση της κοινωνικής ανισότητας. Η συγκεκριμένη εργασία εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο η φορολογική πολιτική μπορεί να συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη και στην κοινωνική δικαιοσύνη. Για τον σκοπό αυτό, παρουσιάζει τις επικρατέστερες απόψεις της πρόσφατης βιβλιογραφίας. Γενικά, είναι κοινά αποδεκτό ότι οι φόροι εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων είναι οι περισσότερο επιζήμιοι για την οικονομική μεγέθυνση. Αντίθετα, οι επαναλαμβανόμενοι φόροι ακίνητης περιουσίας και οι φόροι κατανάλωσης είναι πιο φιλικόι στην ανάπτυξη. Στην εν λόγω εργασία ακόμη εμφανίζονται οι κυριότερες τάσεις φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) και εντοπίζονται οι βασικότερες διαφορές μεταξύ των ευρωπαϊκών φορολογικών συστημάτων. Στα πλαίσια αυτά, η συγκεκριμένη εργασία εστιάζει στο φορολογικό σύστημα της Ελλάδας, ιδίως έτσι όπως διαμορφώθηκε μετά την έναρξη της οικονομικής κρίσης το 2008 και μελετά τον τρόπο με τον οποίο η φορολογική πολιτική επηρεάζει την οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Συγκεκριμένα, παρουσιάζονται οι επιδράσεις σε διάφορα οικονομικά μεγέθη, όπως π.χ. στη δημοσιονομική κατάσταση της χώρας, στην απασχόληση, στο διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών, στην ιδιωτική κατανάλωση και στην αποταμίευση, στις επενδύσεις και στην κοινωνία, γενικότερα. Η ελληνική οικονομία πέρασε μια βαθιά οικονομική ύφεση, όμως, τα πρώτα σημάδια ανάκαμψης είναι ήδη εμφανή. Ωστόσο, κρίνεται αναγκαία η εφαρμογή περαιτέρω φορολογικών μεταρρυθμίσεων, ώστε το ελληνικό φορολογικό σύστημα να καταστεί απλό, δίκαιο και σταθερό, ικανό να συμβάλλει καθοριστικά στην οικονομική ανάπτυξη και στην κοινωνική δικαιοσύνη της χώρας.

Λέξεις- Κλειδιά:

Φορολογική πολιτική, φόροι, φορολογικά συστήματα, οικονομική ανάπτυξη, φορολογικές μεταρρυθμίσεις, εισοδηματικές ανισότητες

Abstract

This paper presents the influence of tax policy on economic prosperity and welfare. Undoubtedly, taxation, as the imposing of mandatory taxes in favor of a state, plays a crucial role in contemporary economies. First of all, it should raise revenues for financing public expenditure. Moreover, taxation can help to reduce market income inequalities and address the inequities in society. Therefore, this paper tries to examine the way in which tax policy can reach two inter-twined objectives, economic growth and social justice. In order to achieve this, it studies the most prevailing views of academic research. According to literature review, corporate taxes and personal income taxes are found to be most harmful for growth. On the contrary, recurrent taxes on immovable property and taxes on consumption appear to have the least impact. This paper, also, analyzes the latest taxation trends in the European Union (EU) and investigates the main differences among the various tax systems of the EU Member-States. The paper focuses on the case study of Greece and its tax system. Since the financial crisis broke out in 2008, the design of the Greek tax structure has a major impact on economic growth and social fairness. So, this study presents the results of tax policy on different sectors of life, such as on financial and fiscal position of the country, employment, disposable income of the households, private consumption, savings, investment and generally, on the Greek society. Although Greece has entered a prolonged recession, there are obvious signs of improvement. However, more structural tax reforms need to be implemented, in order for the Greek tax system to be simple, fair and stable. In other words, the Greek tax system needs to be redesigned to deliver the dual goals of economic growth and fairness.

Key Words

Taxes, taxation, tax policy, economic growth, tax reforms, income inequalities

Περιεχόμενα

ΛΙΣΤΑ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	8
ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	10
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	11
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	13
1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ	15
1.1 Έννοια των φόρων.....	15
1.2 Ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής.....	16
1.3 Διάκριση των φόρων.....	19
1.4 Αρχές Φορολογίας	21
1.5 Φορολογικά Συστήματα.....	23
2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ- ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ.....	24
2.1 Η επίδραση της φορολογικής πολιτικής στην οικονομική ανάπτυξη: Η διεθνής εμπειρία	24
2.2 Η επίδραση της φορολογικής πολιτικής στην οικονομική ανάπτυξη: Μελέτες που αφορούν την περίπτωση της Ελλάδας	31
2.3 Φορολογική Πολιτική και Δικαιοσύνη.....	33
2.4 Η διαμόρφωση της κατάλληλης φορολογικής πολιτικής	35
2.5 Η φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ)	37
2.5.1 Στόχος της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής	37
2.5.2 Οι τάσεις της φορολογικής πολιτικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση (European Commission, 2016).....	41
3 ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ.....	55
3.1 Η δομή και τα χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος.....	55
3.1.1 Έμμεση φορολογία- ΦΠΑ.....	59
3.1.2 Άμεση Φορολογία – Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.....	62
3.1.3 Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	65
3.1.4 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.....	66
3.1.5 Φόροι ακίνητης περιουσίας.....	68
3.1.6 Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου	69
3.2 Οι βασικότερες αδυναμίες του ελληνικού φορολογικού συστήματος	69
3.3 Οι σημαντικότερες αλλαγές του ελληνικού φορολογικού συστήματος	72
4 ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΥΗΜΕΡΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ 2008-2016.....	75

4.1	Οι επιπτώσεις στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα	75
4.2	Οι επιπτώσεις στην απασχόληση.....	79
4.3	Οι επιπτώσεις στο διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών, στην ιδιωτική κατανάλωση και την αποταμίευση.....	84
4.4	Οι επιπτώσεις στην κοινωνία, στη μείωση της ανισοκατανομής εισοδήματος και στην καταπολέμηση της φτώχειας	87
4.5	Οι επιπτώσεις στις επενδύσεις	96
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ		100
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ		104

ΕΣΔΔΑ, Βασιλική Τσιακάλου, ©,2017- Με την επιφύλαξη παντός δικαιώματος.

Δήλωση

«Δηλώνω ρητά ότι, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας, δεν παραβιάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής.»

Αθήνα, 27/10/2017

Βασιλική Τσιακάλου

Υπογραφή

ΛΙΣΤΑ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα 1: Φορολογικά έσοδα και κρατικές δαπάνες, 2014 (% ΑΕΠ).....	25
Διάγραμμα 2: Εξέλιξη συνολικών εσόδων και δαπανών ΕΕ και της Ευρωζώνης, 1995-2016 (δισ €).....	41
Διάγραμμα 3: Σύνθεση συνολικών δαπανών 2016 (% συνολικών εσόδων).....	42
Διάγραμμα 4: Σύνθεση συνολικών δαπανών 2016 (% συνολικών δαπανών).....	42
Διάγραμμα 5: Πορεία φορολογικών εσόδων (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών) ΕΕ-28 και Ευρωζώνης-19, 2003-2015 (% ΑΕΠ).....	43
Διάγραμμα 6: Φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών) της ΕΕ και επιλεγμένων χωρών, 2014 (% ΑΕΠ).....	43
Διάγραμμα 7: Φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών) της ΕΕ και επιλεγμένων χωρών, 2015 (% ΑΕΠ).....	44
Διάγραμμα 8: Φορολογικά έσοδα ανάλογα με τη φορολογούσα αρχή, 2014 (ως % των συνολικών φόρων).....	44
Διάγραμμα 9: Φορολογικά έσοδα ανάλογα με τη φορολογούσα αρχή, 2015 (ως % των συνολικών φόρων).....	45
Διάγραμμα 10: Διάρθρωση των φορολογικών εσόδων ανάλογα με τον τύπο των φόρων 2014 (ως % των συνολικών φόρων).....	47
Διάγραμμα 11: Κατανομή φορολογικού βάρους ανάλογα με τη φορολογική βάση, 2014 (ως % του συνολικού φορολογικού βάρους).....	49
Διάγραμμα 12: Η έμμεση φορολογία κατανάλωσης, 2003-2015.....	50
Διάγραμμα 13: Διάρθρωση των έμμεσων φόρων κατανάλωσης, 2014.....	51
Διάγραμμα 14: Διάρθρωση των έμμεσων φόρων κατανάλωσης, 2015.....	51
Διάγραμμα 15: Η πορεία του μέσου συντελεστή ΦΠΑ, ΕΕ-28, 2000-2016 (%).....	52
Διάγραμμα 16: Οι φόροι περιουσίας ανά κράτος- μέλος, 2014 (% ΑΕΠ).....	53
Διάγραμμα 17: Οι φόροι περιουσίας ανά κράτος- μέλος, 2015 (% ΑΕΠ).....	54
Διάγραμμα 18: Συνολικά φορολογικά έσοδα (% ΑΕΠ), 2004-2015.....	55
Διάγραμμα 19: Συνολικά φορολογικά έσοδα ανάλογα με τη φορολογούσα αρχή, 2012.....	56
Διάγραμμα 20: Εξέλιξη εσόδων Ελλάδας, 2007-2017.....	59

Διάγραμμα 21: Λόγος έμμεσων/ άμεσων φόρων.....	60
Διάγραμμα 22: Το έλλειμμα ΦΠΑ μεταξύ των χωρών της ΕΕ.....	62
Διάγραμμα 23: Βασικό αφορολόγητο ως % επιπέδου φτώχειας σε επιλεγμένες χώρες της ΕΕ, 2014.....	64
Διάγραμμα 24: Φορολογικοί συντελεστές εισοδήματος επιχειρήσεων.....	67
Διάγραμμα 25: Ο φορολογικός συντελεστής εισοδήματος επιχειρήσεων στην Ελλάδα, 2005-2015.....	68
Διάγραμμα 26: Οι φόροι ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα, 2001-2015.....	69
Διάγραμμα 27: Διαρθρωτικό πρωτογενές αποτέλεσμα της γενικής κυβέρνησης (% δυναμικού ΑΕΠ).....	76
Διάγραμμα 28: Ποσοστό ανεργίας (δ' τριμ. 2010- γ' τριμ. 2016) (% του εργατικού δυναμικού).....	84
Διάγραμμα 29: Ακαθάριστο διαθέσιμο εισόδημα νοικοκυριών.....	85
Διάγραμμα 30: Ονομαστικό διαθέσιμο εισόδημα, κατανάλωση και αποταμίευση.....	87
Διάγραμμα 31: Διαστάσεις βιοτικού επιπέδου, 2015.....	88
Διάγραμμα 32: Κίνδυνος φτώχειας ή κοινωνικού αποκλεισμού (μετά τις κοινωνικές μεταβιβάσεις) (%)......	89
Διάγραμμα 33: Κίνδυνος φτώχειας ή κοινωνικού αποκλεισμού (μετά τις κοινωνικές μεταβιβάσεις) ανά ηλικιακή ομάδα (%)......	89
Διάγραμμα 34: Κίνδυνος φτώχειας πριν και μετά τις κοινωνικές μεταβιβάσεις.....	90
Διάγραμμα 35: Ποσοστό πληθυσμού σε κίνδυνο φτώχειας ή σε κοινωνικό αποκλεισμό (%)......	90
Διάγραμμα 36: Ποσοστό πληθυσμού σε κίνδυνο φτώχειας ή σε κοινωνικό αποκλεισμό ανά ηλικιακή ομάδα (%)......	91
Διάγραμμα 37: Ανισοκατανομή εισοδήματος στις χώρες της ΕΕ, 2015.....	92
Διάγραμμα 38: Δείκτης Οικονομικής Ανισότητας, 2005-2016.....	92
Διάγραμμα 39: Διαχρονική μεταβολή δεικτών ανισότητας στην Ελλάδα, 2002-2011.....	95
Διάγραμμα 40: Οι φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων σε Ελλάδα και ΟΟΣΑ.....	97

ΛΙΣΤΑ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Έσοδα Κρατικού Προϋπολογισμού (σε εκατ. Ευρώ) (2015,2017).....	57
Πίνακας 2: Εξέλιξη και σύνθεση των εσόδων (σε εκατ. Ευρώ) (2007-2017).....	58
Πίνακας 3: Σύνθεση φορολογικών εσόδων κατά κατηγορία (2007-2017).....	59
Πίνακας 4: Οι βασικοί συντελεστές ΦΠΑ σε μερικές χώρες του ΟΟΣΑ.....	61
Πίνακας 5: Κατώτατοι και ανώτατοι συντελεστές φυσικών προσώπων.....	65
Πίνακας 6: Εγκύκλιοι Υπουργείου Οικονομικών, 2010-2013.....	70
Πίνακας 7: Νόμοι για αλλαγή φορολογικού πλαισίου στην Ελλάδα, 2013-2016.....	71
Πίνακας 8: Αποτελέσματα κρατικού προϋπολογισμού (εκατ. €).....	77
Πίνακας 9: Ποσοστό εισπραξιμότητας (%).....	78
Πίνακας 10: Η φορολογική σφήνα στις χώρες του ΟΟΣΑ, 2016 (% του κόστους εργασίας).....	81
Πίνακας 11: Η σύνθεση της φορολογικής σφήνας, 2016 (% του κόστους εργασίας).....	82
Πίνακας 12: Δείκτης S80/S20 κατά ηλικιακές ομάδες, Ελλάδα 2008-2016.....	93
Πίνακας 13: Δείκτης S80/S20 σε ευρωπαϊκές χώρες 2008-2016.....	93
Πίνακας 14: Δείκτης Gini, Ελλάδα 2008-2016.....	94
Πίνακας 15: Δείκτης Gini σε ευρωπαϊκές χώρες 2008-2016.....	94

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Σύντμηση/Συντομογραφία	Επεξήγηση
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΥ	European Union
ΟΕCD	Organization for Economic Co-operation and Development
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΑΕΠ	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
ΕΑ	Euro Area
ΟΚΑ	Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης
ΟΤΑ	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
ΕΣΑ 2010	The European System of National and Regional Accounts
VAT	Value Added Tax
VTTL	VAT Total Tax Liability
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ε.Ο.Χ.	Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος
Κ.Φ.Α.Σ.	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
ΕΠΕ	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρεία
ΙΚΕ	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
ΕΝ.Φ.Ι.Α.	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
Φ.Μ.Α.	Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων
Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Ε.Λ.Π.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΕΤΗΔΕ	Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Επιφανειών
ΕΕΤΑ	Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων
ΕΦΚΑ	Εθνικός Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης
ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ESM	European Stability Mechanism

ΤτΕ	Τράπεζα της Ελλάδος
ΓΛΚ	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
ΕΛΣΤΑΤ	Ελληνική Στατιστική Αρχή
ΕΚΤ	Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα
ΕΟΠ	Έρευνα Οικογενειακών Προϋπολογισμών
ΞΑΕ	Ξένες Άμεσες Επενδύσεις
ΣΕΒ	Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η φορολογία, δηλαδή η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους, διαδραματίζει σήμερα έναν σπουδαίο ρόλο στις σύγχρονες οικονομίες. Η φορολογική πολιτική αποτελεί μέρος της γενικότερης οικονομικής πολιτικής κάθε χώρας και κατά τον σχεδιασμό της λαμβάνονται υπόψη ποικίλοι οικονομικοί, πολιτικοί και κοινωνικοί παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν την οικονομία.

Πρωταρχικό στόχο κάθε φορολογικής πολιτικής αποτελεί η εξασφάλιση των κρατικών εσόδων με τα οποία χρηματοδοτούνται οι κρατικές δαπάνες. Σε περιόδους, όμως, οικονομικών κρίσεων, όταν το κράτος οδηγείται σε ανακατανομή των πόρων, αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι, επίσης, η βελτίωση της διανομής του εισοδήματος και του πλούτου και η καταπολέμηση της κοινωνικής ανισότητας. Αυτό επιτυγχάνεται μέσω της φορολογικής επιβάρυνσης των οικονομικά ισχυρότερων ομάδων και της ελάφρυνσης των οικονομικά ασθενέστερων, καθώς και μέσω της βελτίωσης των κοινωνικών παροχών, ώστε να επέλθει η σταθεροποίηση ή η οικονομική ενίσχυση της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας.

Η χρηματοοικονομική κρίση που ξεκίνησε το 2008 είχε ως αποτέλεσμα την επιδείνωση των δημοσίων οικονομικών πολλών χωρών παγκοσμίως και την αύξηση του δημοσίου χρέους. Ως εκ τούτου, οι περισσότερες αναπτυγμένες χώρες εφάρμοσαν προγράμματα δημοσιονομικής εξυγίανσης, τα οποία περιελάμβαναν περικοπές των δημοσίων δαπανών και ταυτόχρονη αύξηση των δημοσίων εσόδων.

Προς την κατεύθυνση αυτή κινήθηκε και η Ελλάδα, η οποία τα τελευταία χρόνια επιδιώκει να μειώσει το τεράστιο δημοσιονομικό έλλειμμα. Στα πλαίσια, λοιπόν, του προγράμματος ενίσχυσης της ελληνικής οικονομίας που συμφωνήθηκε με τους Ευρωπαίους Εταίρους και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, βασική προτεραιότητα αποτέλεσε η δραστική μείωση των δαπανών και η αύξηση των εσόδων. Για τον σκοπό αυτό ανασχεδιάστηκε πλήρως η φορολογική πολιτική της χώρας, ενώ ακόμη και σήμερα εξακολουθούν να εφαρμόζονται συνεχώς φορολογικές μεταρρυθμίσεις που θα οδηγήσουν, αφενός μεν στην οικονομική ανάπτυξη, αφετέρου δε στην κοινωνική ισότητα και στη δικαιοσύνη.

Η συγκεκριμένη εργασία μελετά τον τρόπο με τον οποίο η φορολογική πολιτική μπορεί να επηρεάσει την κοινωνική ευημερία μιας χώρας, εξετάζοντας τη μελέτη περίπτωσης της Ελλάδας για τη χρονική περίοδο που ακολούθησε το ξέσπασμα της

οικονομικής κρίσης, δηλαδή για την περίοδο 2008-2016. Για τον σκοπό αυτό και για την καλύτερη κατανόηση της ανάλυσης που θα ακολουθήσει, στην αρχή (1^ο Κεφάλαιο) παρουσιάζονται οι βασικές έννοιες του φορολογικού συστήματος και της φορολογίας, γενικότερα. Στη συνέχεια, αναλύεται ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής, που, όπως προαναφέρθηκε, είναι τριπλός: δημοσιονομικός, οικονομικός και κοινωνικός.

Στο 2^ο Κεφάλαιο αναλύεται ο τρόπος με τον οποίο η δομή και η λειτουργία ενός φορολογικού συστήματος μπορεί να επηρεάσει το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας, μελετώντας διάφορες οικονομετρικές έρευνες της διεθνούς βιβλιογραφίας. Ακολουθεί, επίσης, η μελέτη ερευνών που αφορούν την περίπτωση της Ελλάδας. Όπως προαναφέρθηκε, όμως, στόχος κάθε φορολογικής πολιτικής δεν είναι μόνο η οικονομική ανάπτυξη, αλλά και η δικαιοσύνη, γι' αυτό και παρατίθεται σχετική ενότητα που αναλύει τη μεταξύ τους σχέση. Επιπρόσθετα, στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται ο βασικός στόχος της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής, ενώ αναλύονται οι κυριότερες τάσεις φορολογίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) και οι βασικότερες διαφορές μεταξύ των ευρωπαϊκών φορολογικών συστημάτων.

Το 3^ο Κεφάλαιο πραγματεύεται ζητήματα που αφορούν το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας. Συγκεκριμένα, στην αρχή του κεφαλαίου παρουσιάζονται η δομή και τα χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Ακολουθούν οι βασικότερες αδυναμίες του, ενώ παρατίθενται και οι σημαντικότερες φορολογικές μεταρρυθμίσεις που έχουν εφαρμοστεί τα τελευταία χρόνια στη χώρα και που αποσκοπούν στην ανάκαμψη της ελληνικής οικονομίας.

Τέλος, στο 4^ο Κεφάλαιο αναλύονται οι επιπτώσεις των μεταρρυθμίσεων αυτών και γενικότερα, της φορολογικής πολιτικής που ακολουθείται κατά την περίοδο της ύφεσης, στην οικονομική και κοινωνική ευημερία της Ελλάδας. Αναλυτικότερα, εξετάζονται οι επιδράσεις σε διάφορα μεγέθη της οικονομίας, όπως, για παράδειγμα, στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα, στην απασχόληση, στο διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών, στην ιδιωτική κατανάλωση και στην αποταμίευση. Επίσης, μελετώνται οι επιπτώσεις στην κοινωνία, ιδιαίτερα όσον αφορά στη μείωση της ανισοκατανομής του εισοδήματος και την καταπολέμηση της φτώχειας, ενώ, τέλος, αναλύονται οι επιπτώσεις της ελληνικής φορολογικής πολιτικής στις επενδύσεις και στην οικονομική δραστηριότητα των επιχειρήσεων.

1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

1.1 Έννοια των φόρων

Για να λειτουργήσει το κράτος και να προσφέρει στο κοινωνικό σύνολο τα δημόσια αγαθά και τις υπηρεσίες χρειάζεται οικονομικούς πόρους. Απαιτείται, δηλαδή, μια μετάθεση παραγωγικών μέσων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα. Για τον σκοπό αυτό το κράτος πραγματοποιεί έσοδα μέσα από διάφορες πηγές, όπως, για παράδειγμα, δωρεές (δωρεές και κληροδοτήματα στο δημόσιο για ανέγερση δημόσιων κτηρίων, διακρατικές δωρεές ή άλλες μορφές βοήθειας από ξένες κυβερνήσεις ή διεθνείς οργανισμούς), συμμετοχή στη λειτουργία του μηχανισμού της αγοράς (έσοδα από την άσκηση δημόσιας επιχειρηματικής δραστηριότητας, έσοδα από την εκμετάλλευση της δημόσιας περιουσίας κ.ά.) ή μέσα από την άσκηση της κυριαρχικής του εξουσίας και την επιβολή φόρων, τελών, προστίμων κ.ά.

Από τις παραπάνω πηγές χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών ιδιαίτερης σημασίας είναι η φορολογία. Ως *φόρος* ορίζεται μια μονομερής, αναγκαστική παροχή των ιδιωτικών φορέων προς το Δημόσιο, η οποία δε συνεπάγεται μια ειδική και άμεση οικονομική αντιπαροχή του Δημοσίου προς τους φορολογούμενους (Δαλαμάγκας, 1999, p. 190). Από τον ορισμό, λοιπόν, του φόρου προκύπτει ότι τα κύρια γνωρίσματά του είναι τα εξής:

- Είναι αναγκαστική παροχή, αφού όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα είναι υποχρεωμένα να καταβάλλουν τον φόρο, όπως ορίζει η κείμενη νομοθεσία.
- Είναι μονομερής παροχή.
- Αντικρίζεται από κάποια αντιπαροχή μόνο που αυτή δεν είναι ούτε άμεση ούτε ειδική, δηλαδή δε σχετίζεται με το ποσό του φόρου που πληρώνει ο κάθε φορολογούμενος. Αντίθετα, η αντιπαροχή είναι γενική και παρέχεται εξ αδιαιρέτου στο κοινωνικό σύνολο, με τη μορφή των δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών.

Αντίθετα, το *τέλος* αναφέρεται σε χρηματικά ποσά που καταβάλλουν τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα, συνήθως σε υπηρεσίες της Διοίκησης (δημόσιες Υπηρεσίες-Επιχειρήσεις Κοινής Ωφέλειας) για ειδική και συγκεκριμένη εξυπηρέτηση την οποία αντιπαρέχει το κράτος στον επιβαρυσμένο πολίτη ως αντάλλαγμα, δηλαδή, των υπηρεσιών που παρέχουν οι φορείς αυτοί. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τελών αποτελούν τα ταχυδρομικά τέλη, τα λιμενικά τέλη, τα τέλη τηλεφωνίας- σύνδεσης κλπ.

1.2 Ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής

Σύμφωνα, λοιπόν, με τα ανωτέρω η φορολογία, δηλαδή η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους, αποτελεί τη σημαντικότερη πηγή των δημοσίων εσόδων. Ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός:

- Δημοσιονομικός ή Ταμειευτικός για την κάλυψη των κρατικών δαπανών.
- Κοινωνικός για τη βελτίωση της διανομής του εισοδήματος και του πλούτου και την καταπολέμηση της κοινωνικής ανισότητας με τη φορολογική ελάφρυνση των ασθενέστερων οικονομικά ομάδων και την επιβάρυνση των οικονομικά ισχυρότερων.
- Οικονομικός για την ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης και τη βελτίωση των κοινωνικών παροχών.

Η φορολογική πολιτική αποτελεί μέρος της γενικότερης οικονομικής πολιτικής μιας χώρας. Δεν καθορίζεται αυθαίρετα, αντίθετα αποτελεί τη συνισταμένη ποικίλων παραγόντων, οικονομικών, πολιτικών, κοινωνικών κ.ά., οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν την οικονομία μιας χώρας και κατ' επέκταση την εκάστοτε φορολογική πολιτική που εφαρμόζει κάθε κυβέρνηση.

Η φορολογική πολιτική αποτελεί μία από τις σημαντικότερες δραστηριότητες όλων των κρατών του κόσμου, ιδιαίτερα των ανεπτυγμένων, αφού εξασφαλίζει το μεγαλύτερο ποσοστό των κρατικών εσόδων. Ειδικά σε περιόδους οικονομικών κρίσεων, όπου το κράτος μπορεί να οδηγηθεί σε ανακατανομή των πόρων, η φορολογική πολιτική συμβάλλει στην ενίσχυση της οικονομικής ανάπτυξης. Γι' αυτό και το θέμα της φορολογικής πολιτικής και της ανάπτυξης αποτελεί αντικείμενο μελέτης όχι μόνο για την οικονομική επιστήμη, αλλά και για την πολιτική, τη διοικητική και τη νομική επιστήμη εδώ και πολλές δεκαετίες.

Στη σύγχρονη εποχή που πολλές χώρες αντιμετωπίζουν δύσκολες οικονομικές καταστάσεις ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής έχει ήδη αρχίσει να αναδιαμορφώνεται. Έτσι, λοιπόν, οι φόροι που εισπράττονται αυξάνουν από τη μια μεριά τα δημόσια έσοδα, ενώ από την άλλη ασκούν σημαντική επιρροή στην παραγωγή, στην κατανάλωση, στις επενδύσεις και γενικότερα, διασφαλίζουν την κοινωνική ευημερία μιας χώρας. Πιο συγκεκριμένα, η φορολογική πολιτική αποσκοπεί στην αύξηση των κρατικών εσόδων, η οποία σε συνδυασμό με τη διασφάλιση της κοινωνικής ευημερίας, μπορεί να επιτευχθεί μέσω της επιβολής φόρων στις

ισχυρότερες κοινωνικά ομάδες, ώστε να μην πληγούν οι ασθενέστερες οικονομικά τάξεις, ιδιαίτερα αυτές που έχουν ήδη πληγεί από την πρόσφατη χρηματοπιστωτική κρίση.

Όπως είναι αναμενόμενο, τα άτομα μπορεί να αντιδράσουν στην φορολογική πολιτική που εφαρμόζει η εκάστοτε κυβέρνηση, με αποτέλεσμα να μεταβληθούν τα φορολογικά έσοδα. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που οι φόροι επηρεάζουν τα κίνητρα οικονομικής δράσης και ωθούν τα άτομα στο να εργάζονται περισσότερες ή λιγότερες ώρες, να αποταμιεύουν ή να επενδύουν, να αλλάζουν τους συνδυασμούς των προϊόντων που καταναλώνουν κ.ά. Επιπλέον, δημιουργείται η τάση για νόμιμη ή παράνομη αποφυγή του φορολογικού βάρους, η οποία αποτελεί κι αυτή μια μορφή αντίδρασης των φορολογουμένων που στερεί το Δημόσιο από ένα μεγάλο ποσοστό εσόδων (Δαλαμάγκας, 1999, pp. 231, 232)

Ως *φοροδιαφυγή* ορίζεται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή η αποφυγή καταβολής βεβαιωμένων φόρων. Η φοροδιαφυγή ως παράνομη πράξη συνιστά ποινικά κολάσιμη πράξη, κάτι που προβλέπεται σε πλήθος φορολογικών νόμων και διατάξεων (OECD). Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει λάβει σήμερα παγκόσμιες διαστάσεις και εμφανίζεται σε διαφορετικές κάθε φορά μορφές, με διαφορετική ένταση και έκταση, ανάλογα με τις ισχύουσες συνθήκες και τα χαρακτηριστικά της κάθε οικονομίας. Γι' αυτό και τα τελευταία χρόνια παρατηρείται μια τάση για διακρατική συνεργασία μεταξύ των χωρών, με σκοπό την αποτελεσματική αντιμετώπιση και την πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Η παγκόσμια αυτή διακρατική διάσταση που έχει λάβει το θέμα αποτυπώνεται στις δράσεις που έχουν αναπτυχθεί σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης και ΟΟΣΑ (Ernst & Young, 2016). Παρ' όλα αυτά και παρά τις όποιες προσπάθειες για την πάταξη του φαινομένου, ειδικά για την περίπτωση της Ελλάδας, η φοροδιαφυγή παραμένει μείζον πρόβλημα, σύμφωνα με πρόσφατη μελέτη του ΟΟΣΑ (OECD, 2016). Αντίθετα, ως *φοροαποφυγή* ορίζεται οποιαδήποτε νόμιμη διαδικασία ή τρόπος για την αποφυγή πληρωμής των φόρων.

Επιστρέφοντας πάλι στον ρόλο της φορολογικής πολιτικής, αυτή αποσκοπεί, επίσης, στη βέλτιστη κατανομή των διαθέσιμων πόρων ανάλογα με τη μέθοδο φορολόγησης. Με άλλα λόγια, τα έσοδα που εισπράττει το κράτος μέσω της φορολόγησης διατίθενται σε διάφορους παραγωγικούς τομείς, με απώτερο σκοπό την ενθάρρυνση της ανάπτυξης.

Η φορολογική πολιτική ακόμη μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως εργαλείο για την τόνωση της ανάπτυξης σε περιοχές όπου επικρατεί περιορισμένη επενδυτική δραστηριότητα.

Επιπλέον, η φορολογική πολιτική θα πρέπει να θέτει ως στόχο την προσαρμογή ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες της αναλογίας των αποταμιεύσεων εθνικού εισοδήματος και να μεριμνά, ώστε τα δημόσια έσοδα να προωθούνται στη δημιουργία κεφαλαίου και επενδύσεων στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα.

Θα μπορούσε κανείς να ισχυριστεί ότι η φορολογική πολιτική αποσκοπεί στη μείωση των ανισοτήτων στο εισόδημα και στον πλούτο, στην εφαρμογή ενός αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος μέσα από τη δημιουργία φορολογικής συνείδησης και την καλλιέργεια σχέσεων εμπιστοσύνης και αμοιβαίας κατανόησης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών και στην ενθάρρυνση των πολιτών να αποταμιεύουν και να επενδύουν σε παραγωγικούς τομείς.

Όπως προαναφέρθηκε, αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι η επιτάχυνση της οικονομικής ανάπτυξης. Ιδιαίτερα σε κρίσιμες οικονομικές καταστάσεις η φορολογική πολιτική μπορεί να αποτελέσει χρήσιμο εργαλείο για την αντιμετώπιση κρίσιμων φαινομένων, όπως είναι, για παράδειγμα, ο πληθωρισμός ή τα δημοσιονομικά ελλείμματα. Κατά την περίοδο, μάλιστα, μιας δημοσιονομικής κρίσης, ο φόρος αναμένεται να αυξήσει το μέγεθος της εθνικής κατανάλωσης και να συμβάλλει στη μείωση των αποταμιεύσεων, προκειμένου να αυξηθεί η συνολική ζήτηση (ή και το αντίστροφο). Έτσι, η φορολογική πολιτική μπορεί να χρησιμοποιηθεί, προκειμένου να ελεγχθούν τα κίνητρα για επενδύσεις και αποταμίευση.

Στα πλαίσια αυτά, η φορολογική πολιτική χρησιμοποιείται ως μηχανισμός ελέγχου για τον έλεγχο του πληθωρισμού, της κατανάλωσης ειδικών κατηγοριών προϊόντων, όπως π.χ. οινοπνευματωδών ποτών και ειδών πολυτέλειας και για να αποτρέψει τον αθέμιτο ανταγωνισμό.

Τέλος, στις λιγότερο αναπτυγμένες χώρες η φορολογική πολιτική μπορεί να συμβάλλει στη διατήρηση της σταθερότητας των τιμών και την εξασφάλιση της ανάπτυξης μέσα από τον έλεγχο του επιπέδου των τιμών (Βρέντζου, 2017, pp. 5-9).

1.3 Διάκριση των φόρων

Επειδή υπάρχει ένα μεγάλο πλήθος φόρων, τους ταξινομούμε σε κατηγορίες με βάση ορισμένα κριτήρια (Δαλαμάγκας, 1999, pp. 191- 198):

- Ταξινόμηση ανάλογα με τη φορολογική βάση

Η ταξινόμηση με κριτήριο τη φορολογική βάση είναι η επικρατέστερη. Ως *φορολογική βάση* εννοούμε το οικονομικό μέγεθος (εισόδημα, καταναλωτική δαπάνη, περιουσία) επί του οποίου υπολογίζεται η φορολογική επιβάρυνση.

Οι *φόροι σταθερού ποσού* ή *εφάπαξ* ή *πάγιοι φόροι* κατά φορολογούμενο επιβαρύνουν το ίδιο όλα τα άτομα, ανεξάρτητα από το μέγεθος του εισοδήματος, της περιουσίας τους ή άλλα προσωπικά δεδομένα. Είναι οι μοναδικοί φόροι που δεν επηρεάζουν τα κίνητρα για εργασία, κατανάλωση, αποταμίευση και επένδυση, αφού ό,τι και να κάνει ένα άτομο θα πληρώνει πάντα το ίδιο ποσό φόρου. Γι' αυτό και ο φόρος σταθερού ποσού, που είναι ουδέτερος, συχνά χρησιμοποιείται ως μέτρο σύγκρισης με τους υπόλοιπους φόρους που έχουν στρεβλωτικό χαρακτήρα και εμποδίζουν την άριστη κατανομή των πόρων. Στο παρελθόν ο φόρος αυτός ήταν ο λεγόμενος *κεφαλικός φόρος*. Παρ' όλο που η συμβολή του στη διερεύνηση των επιπτώσεων της φορολογίας είναι σπουδαίας σημασίας, ο φόρος σταθερού πόσου έχει σήμερα περιορισμένη πρακτική αξία και δε χρησιμοποιείται. Η μορφή αυτή φορολόγησης έχει πλέον καταργηθεί και έχει αντικατασταθεί από εξειδικευμένες μορφές φορολόγησης που αξιοποιούν αρκετούς δείκτες οικονομικής ευημερίας και είναι κοινωνικά δικαιότεροι.

Οι *φόροι εισοδήματος* επιβαρύνουν το εισόδημα που πραγματοποιούν οι οντότητες (τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα) σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο, συνήθως ετήσια και διακρίνονται σε:

- *Φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων* ή *προσωπικούς φόρους*, που επιβάλλονται στο εισόδημα των νοικοκυριών και των ιδιοκτητών ατομικών επιχειρήσεων.
- *Φόρους εισοδήματος νομικών προσώπων* ή *φόρους επί των κερδών* των ανωνύμων εταιρειών.

Οι *φόροι κατανάλωσης* ή *φόροι επί της δαπάνης* πλήττουν τη δαπάνη των ιδιωτικών φορέων για την αγορά διαφόρων προϊόντων ή υπηρεσιών. Υπάρχουν πολλά είδη φόρων

κατανάλωσης, όπως οι γενικοί φόροι κατανάλωσης που επιβάλλονται σε όλα ή σχεδόν σε όλα τα αγαθά που γίνονται αντικείμενο συναλλαγής και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που επιβάλλονται σε ένα αγαθό ή σε μία κατηγορία αγαθών (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά, τσιγάρα κ.ά.). Υπάρχουν ακόμη φόροι που επιβάλλονται σε ένα μόνο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, επιβαρύνοντας τη συνολική αξία του προϊόντος στο στάδιο που έχει επιλεγεί για την επιβολή του φόρου και φόροι που επιβάλλονται σε δύο ή περισσότερα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και που επιβαρύνουν είτε τη συνολική είτε την προστιθέμενη αξία σε κάθε ένα από τα στάδια που έχουν επιλεγεί για την επιβολή του φόρου (π.χ. ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) που επιβαρύνει μόνο την αξία του προϊόντος που δημιουργείται ή προστίθεται σε κάθε στάδιο παραγωγής).

Τέλος, οι φόροι περιουσίας έχουν ως φορολογική βάση το σύνολο ή ένα μέρος μόνο της αξίας των περιουσιακών στοιχείων των ιδιωτικών φορέων. Διακρίνονται σε φόρους επί της κατοχής περιουσίας, όπως είναι, για παράδειγμα, ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο οποίος επιβάλλεται στην αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, φυσικού ή νομικού προσώπου, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι οφειλές ή οι προσωπικές του συνθήκες και φόρους επί της μεταβίβασης της περιουσίας με ετεροβαρείς δικαιοπραξίες (όπως είναι π.χ. οι φόροι κληρονομιών, γονικών παροχών, δωρεών). Οι φόροι περιουσίας διακρίνονται, επίσης, σε φόρους επί της μεταβίβασης της περιουσίας με διμερείς συναλλαγές, κατά τη μεταβολή της περιουσιακής διάρθρωσης που προκύπτει από τη μεταβίβαση με αντιπαροχή περιουσιακών στοιχείων από τον ένα φορολογούμενο στον άλλον, όπως είναι π.χ. οι φόροι μεταβίβασης ακινήτων, οι φόροι επί των χρηματιστηριακών συναλλαγών κλπ (Δαλαμάγκας, 1999, p. 192).

▪ Ταξινόμηση ανάλογα με τον τρόπο είσπραξης του φόρου

Ανάλογα με τον τρόπο είσπραξης οι φόροι διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους. Οι άμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται επί στοιχείων (εισόδημα ή περιουσία) που αποδεικνύουν τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου, δηλαδή την οικονομική δυνατότητα εκ μέρους του να πληρώνει φόρους. Τέτοιοι είναι, για παράδειγμα, ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο φόρος κληρονομιών κ.ά. (Δαλαμάγκας, 1999, pp. 192, 193)

Οι έμμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται επί στοιχείων που αποτελούν ένδειξη μόνο της φοροδοτικής ικανότητας του ατόμου και εισπράττονται κατά τις συναλλαγές ή κατά την κυκλοφορία των αγαθών. Το ποσό των έμμεσων φόρων ενσωματώνεται στην τιμή πώλησης των προϊόντων και καταβάλλεται από τον αγοραστή κατά τη χρήση των αγαθών/ υπηρεσιών. Τέτοιοι φόροι είναι, για παράδειγμα, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο φόρος κατανάλωσης, τα τέλη χαρτοσήμου κ.ά. (Βρέντζου, 2017, pp. 9, 10).

▪ Ταξινόμηση ανάλογα με τη φορολογούσα αρχή

Ανάλογα με το είδος του δημόσιου φορέα που είναι αρμόδιος για την είσπραξη των φόρων, οι φόροι διακρίνονται σε φόρους *Κεντρικής Διοίκησης*, φόρους υπέρ των *Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης* (δημοτικοί φόροι, τέλη, κλπ) και φόροι υπέρ των *Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης* (εισφορές).

▪ Ταξινόμηση ανάλογα με τον φορολογικό συντελεστή

Με κριτήριο τον φορολογικό συντελεστή, δηλαδή ανάλογα με το ποσοστό βάσει του οποίου υπολογίζεται ο φόρος, έχουμε τον *αναλογικό*, τον *προοδευτικό* και τον *αντιστρόφως προοδευτικό* φόρο. Ο αναλογικός φόρος προσδιορίζεται με σταθερό ποσοστό πάνω στη φορολογητέα ύλη (π.χ. φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ΦΠΑ). Όταν ο φόρος είναι προοδευτικός, ο φορολογικός συντελεστής αυξάνει, καθώς αυξάνεται η φορολογητέα ύλη και αντιστρόφως (π.χ. φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, φόρος κληρονομιών κ.ά.). Τέλος, στην αντιστρόφως προοδευτική φορολογία, ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνεται (μειώνεται), καθώς μειώνεται (αυξάνεται) η φορολογητέα ύλη.

1.4 Αρχές Φορολογίας

Προκειμένου να ελαχιστοποιούνται οι αρνητικές επιπτώσεις των φόρων στην κοινωνική ευημερία και ειδικότερα στην οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτικών φορέων, είναι αναγκαίο να υιοθετηθούν ορισμένες αρχές που θα διέπουν το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας (Δαλαμάγκας, 1999, pp. 210- 212). Οι βασικότερες αρχές είναι οι εξής:

- ❖ Καθολικότητα: ο φόρος πρέπει να είναι καθολικός και να επιβάλλεται σε όλους ανεξαιρέτως τους πολίτες, ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα.

- ❖ Βεβαιότητα: ο φόρος πρέπει να διέπεται από το στοιχείο της βεβαιότητας, δηλαδή ο φορολογούμενος θα πρέπει να γνωρίζει το ακριβές ποσό, τον χρόνο και τον τρόπο πληρωμής του φόρου εκ των προτέρων. Με αυτόν τον τρόπο, περιορίζεται ο αριθμός των αυθαιρεσιών των δημοσίων φορέων, ενώ διευκολύνεται ο προγραμματισμός της ιδιωτικής οικονομικής δραστηριότητας.
- ❖ Καταλληλότητα: ο φόρος θα πρέπει να είναι κατάλληλα σχεδιασμένος, ώστε να εισπράττεται κατά τρόπο που να διευκολύνει τον φορολογούμενο.
- ❖ Ορθολογικότητα: το φορολογικό σύστημα θα πρέπει να είναι ορθολογικά οργανωμένο, ώστε να επιτυγχάνεται η μεγιστοποίηση των φορολογικών εσόδων και ταυτόχρονα να ελαχιστοποιείται το κόστος βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων.
- ❖ Επάρκεια: μεταξύ δύο ή περισσότερων φόρων που ασκούν τις ίδιες επιδράσεις στην παραγωγική, καταναλωτική και επενδυτική συμπεριφορά των ιδιωτικών φορέων, θα πρέπει να επιλέγεται ο φόρος εκείνος που αποφέρει τα περισσότερα έσοδα.
- ❖ Ευκαμψία: το φορολογικό σύστημα θα πρέπει να προσαρμόζεται γρήγορα στις συχνά μεταβαλλόμενες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες, ώστε να προλαμβάνονται τυχόν διαταραχές. Έτσι, για παράδειγμα, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου ύφεσης οι φόροι θα πρέπει να αποσκοπούν στην είσπραξη λιγότερων εσόδων για να τονωθεί η ζήτηση, ενώ αντίθετα, κατά τη διάρκεια μιας πληθωριστικής περιόδου οι φόροι θα πρέπει να αποφέρουν περισσότερα έσοδα, ώστε να μειωθεί το εισόδημα και η ζήτηση.
- ❖ Οικονομική αποτελεσματικότητα: Η αρχή της οικονομικής αποτελεσματικότητας εξασφαλίζει ότι, σε περίπτωση που η κατανομή των παραγωγικών μέσων είναι άριστη, ο φόρος θα είναι ουδέτερος ή μη στρεβλωτικός και δε θα επηρεάζει την οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτικών φορέων. Ομοίως, στην περίπτωση που η κατανομή των παραγωγικών πόρων δεν είναι αποτελεσματική, ο φόρος θα παρεμβαίνει στις επιλογές των ιδιωτικών φορέων και θα ανακατανέμει τα μέσα. Εδώ πρόκειται για τον λεγόμενο διορθωτικό ή στρεβλωτικό φόρο. Έτσι, παραδείγματος χάριν, οι φόροι κατανάλωσης ευνοούν την αποταμίευση, ο προοδευτικός φόρος εισοδήματος αποτελεί αντικίνητρο για την εργασία και την αποταμίευση, οι φόροι περιουσίας ευνοούν την κατανάλωση κι όχι τη συσσώρευση κεφαλαίου κ.ο.κ. Η επιβολή διορθωτικών φόρων είναι αναγκαία, προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι

ατέλειες του μηχανισμού της αγοράς (π.χ. ατελής ανταγωνισμός, εξωτερικές οικονομίες κλπ). Αν η κατανομή, όμως, των παραγωγικών πόρων είναι άριστη, τότε η επιβολή ενός στρεβλωτικού φόρου προκαλεί το λεγόμενο «υπερβάλλον βάρος» (excess burden), το οποίο δε σχετίζεται με χρηματικό ποσό, αλλά με την απώλεια χρησιμότητας που προκαλεί η ανακατανομή των πόρων σε διαφορετικό σημείο από το άριστο (Δαλαμάγκας, 1999, p. 213).

- ❖ Δικαιοσύνη: Η κατανομή των φορολογικών βαρών θα πρέπει να είναι δίκαιη και είναι δίκαιη όταν εξασφαλίζει οριζόντια και κάθετη φορολογική ισότητα. Με άλλα λόγια, ένα φορολογικό σύστημα εξασφαλίζει δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους, όταν άτομα που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες υφίστανται την ίδια φορολογική μεταχείριση (οριζόντια φορολογική ισότητα), ενώ άτομα που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες υφίστανται διαφορετική φορολογική μεταχείριση (κάθετη φορολογική ισότητα).

1.5 Φορολογικά Συστήματα

Ένα φορολογικό σύστημα δημιουργείται μέσα από ένα πλέγμα φόρων οι οποίοι επιβάλλονται σε μία χώρα, προκειμένου να επιτευχθούν οι βασικοί στόχοι της φορολογίας. Το φορολογικό σύστημα αποτελεί έναν κεντρικό θεσμό ο οποίος αφενός μεν συμβάλλει στη συγκέντρωση των δημοσίων εσόδων, αφετέρου δε επηρεάζει την κατανάλωση, την αποταμίευση, τα κίνητρα για εργασία, τις επενδύσεις. Με αυτόν τον τρόπο προάγει την οικονομική ανάπτυξη, την αποτελεσματικότητα και την κοινωνική ευημερία, μειώνει τις οικονομικές ανισότητες και διασφαλίζει την κοινωνική δικαιοσύνη μέσα σε ένα κράτος. Σε κάθε χώρα το φορολογικό σύστημα είναι διαφορετικό και διαμορφώνεται μέσα από μια σύνθετη διαδικασία στην οποία καθοριστικό ρόλο παίζουν πολυάριθμοι και ποικίλοι παράγοντες, όπως π.χ. οικονομικοί, κοινωνικοί, διοικητικοί, πολιτικοί, νομικής φύσεως κ.ά. Όπως είναι αναμενόμενο, η διάρθρωση κάθε φορολογικού συστήματος ασκεί και την αντίστοιχη επίδραση σε οικονομικό και κοινωνικό επίπεδο. Έτσι, λοιπόν, το μείγμα άμεσων-έμμεσων φόρων, το ύψος των φορολογικών συντελεστών, το μέγεθος της φορολογικής βάσης, η παροχή φορολογικών ελαφρύνσεων ή απαλλαγών, η οργάνωση και η λειτουργία της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και πολλά άλλα χαρακτηριστικά των φορολογικών συστημάτων διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Όσον αφορά τους άμεσους και τους έμμεσους φόρους, παρατηρείται ότι οι άμεσοι φόροι, δηλαδή, οι φόροι

εισοδήματος και περιουσίας, είναι συνήθως προοδευτικοί, ενώ οι έμμεσοι φόροι είναι αναλογικοί.

Είναι εύλογο να περιμένει κανείς πως ένα φορολογικό σύστημα σε μία ανεπτυγμένη χώρα είναι διαφορετικό από ό,τι σε μία αναπτυσσόμενη. Έτσι, στις οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες επικρατούν κυρίως οι άμεσοι φόροι, ιδιαίτερα οι φόροι εισοδήματος, αφού στις χώρες αυτές το μέγεθος του εισοδήματος είναι υψηλότερο, με αποτέλεσμα η φορολογία εισοδήματος να είναι πιο αποδοτική και η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή να είναι μικρότερη. Αντίθετα, στις αναπτυσσόμενες οικονομίες, όπου το κατά κεφαλήν εισόδημα είναι χαμηλό, η διανομή περισσότερο άνιση και η τάση για φοροδιαφυγή μεγαλύτερη, τα φορολογικά συστήματα στις χώρες αυτές στηρίζονται κυρίως στους έμμεσους φόρους (Γεωργακοπούλου, 2005, pp. 293-294).

Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι ένα φορολογικό σύστημα θα πρέπει να είναι (Αναστασόπουλος & Φορτσάκης, 2003):

- Αποτελεσματικό, ώστε να μεγιστοποιεί τα δημόσια έσοδα, να ελαχιστοποιεί τις στρεβλώσεις και να προωθεί την αποτελεσματική αναδιανομή των πόρων μιας οικονομίας.
- Απλό, ώστε να είναι εύκολα κατανοητό, χωρίς μεγάλο διοικητικό και γραφειοκρατικό κόστος.
- Σταθερό, χωρίς συχνές αλλαγές και να προσαρμόζεται με βάση τις ανάγκες του προϋπολογισμού.
- Κοινωνικά δίκαιο, ώστε να κατανέμει τα φορολογικά βάρη με δίκαιο τρόπο.

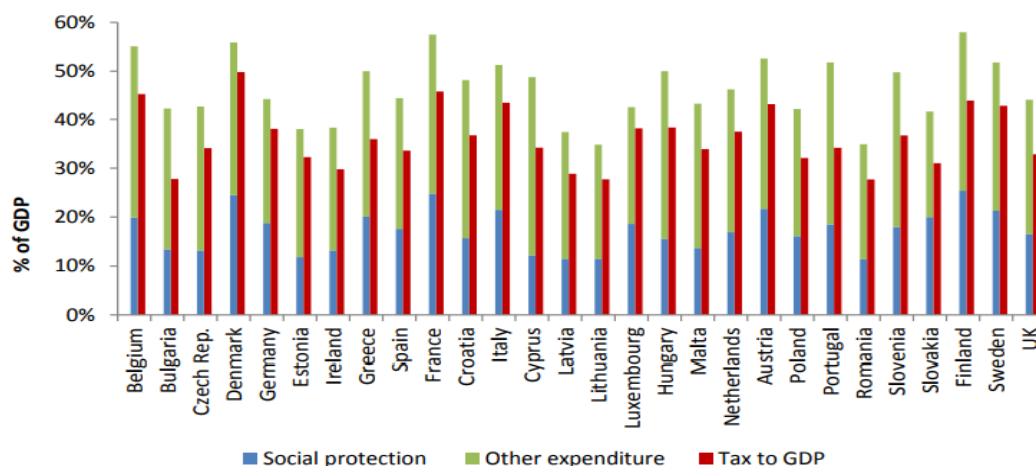
2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ-ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ

2.1 Η επίδραση της φορολογικής πολιτικής στην οικονομική ανάπτυξη: Η διεθνής εμπειρία

Όπως αναφέρθηκε στη σχετική ενότητα αυτής της εργασίας, το επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας, καθώς και ποικίλοι άλλοι παράγοντες (πολιτικοί, κοινωνικοί, διοικητικοί κλπ) επηρεάζουν άμεσα τη δομή και τη λειτουργία του φορολογικού της

συστήματος. Αντίστροφα, η εφαρμογή μιας φορολογικής πολιτικής προκαλεί μεταβολές στην κατανομή του εισοδήματος, των πόρων και γενικά, συμβάλλει στην οικονομική ανάπτυξη (Johansson, et al., 2008). Αρχικά ένα φορολογικό σύστημα αποσκοπούσε στη συγκέντρωση εσόδων για τη χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών (Johansson, et al., 2008). Μάλιστα, σύμφωνα με το βιβλίο του κ. Τάτσου, η φορολογική πολιτική μιας χώρας επηρεάζει το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης μέσω της επίδρασης που ακούν τα φορολογικά έσοδα στις δημόσιες δαπάνες, ιδιαίτερα στις δαπάνες για έργα υποδομής (Τάτσος, 2012). Αναμφισβήτητα, υπάρχει στενή συσχέτιση μεταξύ φορολογικών εσόδων και κρατικών δαπανών. Παρ' όλα αυτά, οι διάφορες χώρες, ειδικά οι χώρες της ΕΕ, έχουν διαφορετικές ανάγκες για κρατικές δαπάνες, μιας και υπάρχουν διαφορετικά κοινωνικά μοντέλα. Εκείνο, ωστόσο, που παρουσιάζει ομοιότητες μεταξύ των κρατών- μελών της ΕΕ είναι το γεγονός πως όλα τα κράτη δαπανούν περισσότερα από τα φορολογικά τους έσοδα (**Διάγραμμα 1**) (European Commission, 2016).

Διάγραμμα 1: Φορολογικά έσοδα και κρατικές δαπάνες, 2014 (% ΑΕΠ)



Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

Όμως, στις σύγχρονες οικονομίες μια επιτυχημένη φορολογική πολιτική θα πρέπει να εξασφαλίζει ισορροπία μεταξύ των στόχων για μεγιστοποίηση των εσόδων, οικονομική αποτελεσματικότητα και κοινωνική δικαιοσύνη. Βέβαια, είναι κοινή παραδοχή σήμερα ότι η δικαιοσύνη και η αποτελεσματικότητα, αν και αποτελούν δύο σημαντικούς σκοπούς κάθε φορολογικού συστήματος, συχνά συγκρούονται. Οι οικονομολόγοι από μόνοι τους δεν μπορούν να καθορίσουν τον καλύτερο τρόπο εξισορρόπησης των στόχων της φορολογίας. Γι' αυτό και χρειάζονται τη συμβολή κι

άλλων επιστημόνων (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2014). Ωστόσο, μπορούν να βοηθήσουν στην αποφυγή πολιτικών που θυσιάζουν την αποτελεσματικότητα χωρίς κανένα όφελος σε όρους δικαιοσύνης.

Οι περισσότερες μελέτες εστιάζουν στις επιδράσεις που ασκεί μια φορολογική πολιτική στο μέγεθος του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος (ΑΕΠ). Ωστόσο, στην πράξη αυτό είναι δύσκολο να εντοπιστεί, καθώς οποιαδήποτε πολιτική που συμβάλλει στην αύξηση του ΑΕΠ, προωθεί και την οικονομική ανάπτυξη, ενώ είναι το ίδιο δύσκολο να διαχωριστούν τα βραχυχρόνια από τα μακροχρόνια αποτελέσματα (Arnold, et al., 2011). Έτσι, για παράδειγμα, η φορολογία που ευνοεί την επιχειρηματικότητα και την καινοτομία μπορεί να έχουν μακροχρόνια επίδραση στην ανάπτυξη, ενώ η φορολογία στις επενδύσεις μπορεί να έχει βραχυχρόνια κι όχι μακροχρόνια επίδραση.

Ανατρέχοντας στη διεθνή βιβλιογραφία παρατηρούμε πως υπάρχει πλήθος βιβλιογραφικών μελετών που ασχολούνται με τη σχέση των διαφόρων ειδών φόρων και της οικονομικής μεγέθυνσης. Κάποιες μελέτες προχωρούν σε μια θεωρητική ανασκόπηση προηγούμενων μελετών και χρησιμοποιούν την οικονομική θεωρία για την εξαγωγή συμπερασμάτων, ενώ άλλες πραγματοποιούν κάποιας μορφής στατιστική ανάλυση, χρησιμοποιώντας μοντέλα παλινδρόμησης και δεδομένα διαφορετικών χρονικών περιόδων και δειγμάτων από διάφορες χώρες. Παρ' όλη την έκταση της εμπειρικής έρευνας, τα αποτελέσματα δεν είναι ομόφωνα. Αυτό, βέβαια, δεν προκαλεί έκπληξη, καθώς από τη μία μεριά οι υψηλοί φόροι προκαλούν μεγάλες στρεβλώσεις κι επιδρούν αρνητικά στην ανάπτυξη, ενώ από την άλλη μεριά οι υψηλοί φόροι συνδέονται με υψηλές κρατικές δαπάνες που ενισχύουν την οικονομική ανάπτυξη (Stoilova, 2017). Σε πρώτο επίπεδο οι μελέτες αυτές εξετάζουν τη σχέση μεταξύ του ύψους της φορολογίας και της οικονομικής ανάπτυξης και σε δεύτερο επίπεδο την επίδραση της δομής του φορολογικού συστήματος στην ανάπτυξη.

Όσον αφορά τη δομή του φορολογικού συστήματος μιας χώρας, η προσοχή εστιάζεται κυρίως γύρω από την αναλογία άμεσων/ έμμεσων φόρων και την ικανότητά τους να δημιουργούν ένα περιβάλλον που να ευνοεί την ανάπτυξη, ένα περιβάλλον, δηλαδή, που να ευνοεί τις επενδύσεις, τα κίνητρα για εργασία και την αποταμίευση. Παρά τις διαφορές μεταξύ των χωρών όσον αφορά τα φορολογικά τους συστήματα, οι περισσότερες χώρες του ΟΟΣΑ στηρίζονται σε τρεις κύριες πηγές φορολογικών

εσόδων: στους φόρους φυσικών και νομικών προσώπων, στους φόρους των αγαθών/ υπηρεσιών και στις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης (Johansson, et al., 2008).

Σύμφωνα με πρόσφατη έρευνα του OECD (2008), κατά τις τρεις προηγούμενες δεκαετίες το ποσοστό των φόρων που προέρχονται από τη φορολόγηση των φυσικών προσώπων μειώθηκε, σε αντίθεση με τους εταιρικούς φόρους και τις εισφορές που αυξήθηκαν. Οι φόροι κατανάλωσης, γενικοί (π.χ. ΦΠΑ) και ειδικοί, μειώθηκαν, ενώ οι φόροι ακίνητης περιουσίας και οι περιβαλλοντικοί παρέμειναν σταθεροί. Σε πολλές χώρες μειώθηκαν οι συντελεστές φορολόγησης εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, ενώ πολλές χώρες παρείχαν κίνητρα για έρευνα και ανάπτυξη (Johansson, et al., 2008).

Σήμερα η βιβλιογραφία και η εμπειρική μελέτη δείχνουν ότι οι φόροι που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις είναι οι περισσότερο επιζήμιοι για την οικονομική ανάπτυξη. Αντίθετα, οι φόροι ακίνητης περιουσίας είναι λιγότερο στρεβλωτικοί και δε συμβάλλουν στη μείωση του κατά κεφαλήν ΑΕΠ μακροχρόνια, ενώ ακολουθούν οι φόροι κατανάλωσης. Γι' αυτόν τον λόγο και η επιβολή φόρων στα ακίνητα θεωρείται ότι συμβάλλει περισσότερο στην ανάπτυξη. Ωστόσο, τέτοιου είδους φόροι δεν είναι ιδιαίτερα δημοφιλείς. Έτσι, παρά τα πλεονεκτήματα που μπορούν να επιφέρουν οι φόροι ακίνητης περιουσίας στις σύγχρονες παγκοσμιοποιημένες οικονομίες, λίγες χώρες έχουν καταφέρει να αυξήσουν τα έσοδά τους μέσα από τη φορολόγηση των κατοικιών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων (Johansson, et al., 2008).

Σύμφωνα με τους Ράπανο & Καπλάνογλου (2014) οι ετήσιοι φόροι στην ακίνητη περιουσία, ιδιαίτερα στις κατοικίες, θεωρούνται ότι ευνοούν την ανάπτυξη. Ρυθμίσεις, όμως, που έχουν θεσπιστεί σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο ενισχύουν την ιδιοκατοίκηση, προσελκύοντας στην κατοικία κεφάλαια που θα μπορούσαν να διοχετευθούν σε πιο παραγωγικές επενδύσεις, δημιουργώντας τελικά αναποτελεσματικότητα. Γενικά, μια αύξηση των εσόδων από τον φόρο περιουσίας θεωρείται δημοσιονομικά ουδέτερη, επειδή θα μειώσει άλλους πιο στρεβλωτικούς φόρους, όπως είναι ο φόρος εισοδήματος, οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης κ.ά.

Όσον αφορά τους φόρους που επιβάλλονται επί των συναλλαγών περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν σημαντικό έσοδο από φόρους περιουσίας, αυτοί μεταθέτουν πόρους από τις οικοδομές σε πιο παραγωγικούς τομείς. Όμως, παράλληλα θεωρούνται ότι αποθαρρύνουν την ανακατανομή των κατοικιών και την κινητικότητα των

εργαζομένων, οπότε τελικά θεωρούνται ότι αποτελούν τροχοπέδη στην οικονομική ανάπτυξη. Οι υπόλοιποι φόροι περιουσίας, όπως οι φόροι κληρονομιάς και καθαρού πλούτου, θεωρούνται ότι στρεβλώνουν την κατανομή του κεφαλαίου και τα κίνητρα για αποταμίευση (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2014).

Γι' αυτόν τον λόγο το ενδιαφέρον στρέφεται στους φόρους κατανάλωσης, παρ' όλο που αυτοί είναι λιγότερο προοδευτικοί. Μάλιστα, σύμφωνα με τον Myles, μία στροφή από τη φορολογία εισοδήματος στη φορολογία κατανάλωσης συμβάλλει στην αύξηση του ρυθμού ανάπτυξης (Myles, 2009). Οι φόροι στην κατανάλωση ευνοούν την ανάπτυξη, αφού δεν επηρεάζουν αρνητικά τις επενδύσεις και την αποταμίευση. Ειδικά φόροι, όπως ο ΦΠΑ, δεν επιβαρύνουν τις εξαγωγές και συνεπώς δεν επιδρούν αρνητικά στην ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2014). Προς την ίδια κατεύθυνση η Szarowska το 2013 χρησιμοποίησε τη μέθοδο της ανάλυσης παλινδρόμησης για να αναλύσει ετήσια πάνελ δεδομένων από 24 κράτη- μέλη της ΕΕ την περίοδο 1995- 2010 και κατέληξε στο συμπέρασμα πως οι φόροι κατανάλωσης ασκούν μια στατιστικά σημαντική επίδραση στο ΑΕΠ (Szarowska, 2013). Αυτή η άποψη είναι κοινώς αποδεκτή και έχει ήδη οδηγήσει τα περισσότερα κράτη μέλη της ΕΕ στο να στραφούν από την άμεση στην έμμεση φορολογία, ιδιαίτερα από τη φορολογία κεφαλαίου και απασχόλησης στην φορολογία κατανάλωσης (European Commission, 2011).

Το 1999 οι Kneller, Bleany και Gemmell χρησιμοποίησαν ένα πάνελ από δεδομένα παρμένα από 22 χώρες του ΟΟΣΑ για τη χρονική περίοδο 1970-1995. Τα ευρήματα της έρευνάς τους έδειξαν ότι οι λεγόμενοι 'στρεβλωτικοί φόροι', όπως π.χ. οι φόροι εισοδήματος, ασκούν αρνητική επίδραση στην οικονομική ανάπτυξη (Kneller, et al., 1999). Στα ίδια αποτελέσματα κατάληξε και νεότερη έρευνά τους, η οποία χρησιμοποίησε επικαιροποιημένα δεδομένα της περιόδου 1970-2004 (Gemmell, et al., 2006).

Αντίθετα, οι Mendoza et al. (1997), κατασκευάζοντας πάνελ δεδομένων πενταετούς διάρκειας από δεδομένα 18 χωρών του ΟΟΣΑ για τη χρονική περίοδο 1965- 1991, διαπίστωσαν πως, ενώ η αύξηση των φορολογικών συντελεστών των φυσικών και των νομικών προσώπων ζημιώνουν τις επενδύσεις, η επίδρασή τους στην οικονομική ανάπτυξη είναι ασήμαντη (Mendoza & et al., 1997).

Το 2002 οι Devereux και Griffith πραγματοποίησαν μια ανασκόπηση των μελετών σχετικά με την επίπτωση που έχουν οι εταιρικοί φόροι στην απόφαση για άμεσες ξένες επενδύσεις και στην τοποθεσία κεφαλαίου (Devereux & Griffith, 2002). Οι Lee και Gordon (2005) μελέτησαν την αρνητική επίδραση που ασκούν οι εταιρικοί φόροι στην ανάπτυξη. Για τη μελέτη τους χρησιμοποίησαν δεδομένα από 70 χώρες για την περίοδο 1970-1997. Από τις αναλύσεις τους κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι μία μείωση του φορολογικού συντελεστή των εταιρειών κατά 10% επιφέρει μια αύξηση στον ετήσιο ρυθμό ανάπτυξης κατά 1,1% (Lee & Gordon, 2005). Σε παρόμοια συμπεράσματα κατέληξαν και οι εμπειρικές αναλύσεις των Schwellnus και Arnold (2008) και της Vartia (2008), που απέδειξαν την αρνητική επίδραση των εταιρικών φόρων στις επενδύσεις και την παραγωγικότητα (Schwellnus & Arnold, 2008) (Vartia, 2008). Γενικά, η μείωση των εταιρικών φόρων και η παροχή ειδικών φοροελαφρύνσεων μπορεί να βελτιώσει τις επενδύσεις με διάφορους τρόπους (Johansson, et al., 2008):

- Η μείωση της φορολογίας των επιχειρήσεων μπορεί να προσελκύσει άμεσα ξένα κεφάλαια/ επενδύσεις και είναι προτιμότερη από τη μείωση της φορολογίας των μερισμάτων ή των κερδών.
- Η βεβαιότητα και η προβλεψιμότητα στη φορολογία των επιχειρήσεων οδηγεί στην αύξηση των επενδύσεων και κατ' επέκταση στην οικονομική ανάπτυξη.
- Η μείωση των φορολογικών συντελεστών οδηγεί σε αύξηση της παραγωγικότητας, ειδικά των μεγάλων επιχειρήσεων που συνεισφέρουν σε μεγάλο ποσοστό στο ΑΕΠ. Αντίθετα, οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις δεν επηρεάζονται, αφού συνήθως δεν είναι πολύ κερδοφόρες. Σε αυτήν την περίπτωση προτιμότερη είναι η παροχή φορολογικών απαλλαγών.
- Η παροχή φορολογικών κινήτρων για Έρευνα και Καινοτομία (R&D) είναι, επίσης, σημαντική, καθώς επηρεάζεται η παραγωγικότητα.
- Ειδικά οι πολυεθνικές προτιμούν σταθερά και προβλέψιμα φορολογικά συστήματα.

Όσον αφορά τις εργατικές εισφορές, μια μείωση σε αυτήν την κατηγορία των φόρων αναμένεται να αυξήσει τα κίνητρα για εργασία, ειδικά των νεοεισερχόμενων στην αγορά εργασίας και όσων εργάζονται υπό το καθεστώς της μερικής απασχόλησης. Επιπλέον, η φορολογία απασχόλησης επηρεάζει βασικούς θεσμούς της αγοράς εργασίας, όπως είναι π.χ. το ύψος του κατώτατου μισθού (Johansson, et al., 2008).

Εστιάζοντας την προσοχή μας στην Ευρώπη, είναι γεγονός ότι η ανεργία, ειδικά η μακροχρόνια ανεργία, βρίσκεται σε πολύ υψηλά επίπεδα. Αυτό το γεγονός, σε συνδυασμό με τις χαμηλές προοπτικές ανάπτυξης και τις εισοδηματικές ανισότητες αποτελούν ένα ακόμη εμπόδιο στην εφαρμογή του Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Μοντέλου. Ωστόσο, οι στοχευμένες μειώσεις φόρων σε ευάλωτες κοινωνικά ομάδες, είναι δυνατόν να οδηγήσουν σε αύξηση των επιπέδων απασχόλησης, σε μείωση της φτώχειας και στην εξάλειψη του κοινωνικού αποκλεισμού. Πιο συγκεκριμένα, μειώσεις στους φόρους εργασίας μπορούν να αποτελέσουν ένα χρήσιμο εργαλείο για την αύξηση της απασχόλησης, ειδικά όπου το υψηλό κόστος αποθαρρύνει στις προσλήψεις ή όπου τα κίνητρα για εργασία είναι χαμηλά (European Commission, 2016).

Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο Widmalm (2001), χρησιμοποιώντας δεδομένα από 23 χώρες του ΟΟΣΑ, απέδειξε πως υπάρχει μια αρνητική συσχέτιση μεταξύ των φόρων εισοδήματος και οικονομικής ανάπτυξης (Widmalm, 2001). Στη μελέτη του ο Arnold (2008) κατασκεύασε ετήσια δεδομένα πάνελ για τις μεταβλητές του υποδείγματός του, χρησιμοποιώντας δεδομένα από 21 χώρες του ΟΟΣΑ για την περίοδο 1971-2004. Μέσα από τις αναλύσεις του κατέληξε στο συμπέρασμα πως οι φόροι εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων είναι οι περισσότερο επιβλαβείς για την οικονομική ανάπτυξη, με τους εταιρικούς φόρους, μάλιστα, να ασκούν μεγαλύτερη επίδραση. Αντίθετα, οι φόροι ακίνητης περιουσίας είναι αρκετά φιλικόι στην ανάπτυξη, ακολουθούμενοι από τους φόρους κατανάλωσης (Arnold, 2008).

Σε αντίθεση με τις παραπάνω έρευνες ο Bernardi (2013) πραγματοποίησε αναλύσεις σε δεδομένα 17 κρατών- μελών της Ευρωζώνης για την περίοδο 2000-2014 και κατέληξε στο συμπέρασμα πως τα οφέλη από μία μεταβολή της φορολογικής πολιτικής προς την επιβολή περισσότερων έμμεσων φόρων δεν είναι τόσο άμεσα, όπως υποστηρίζουν πολλοί ερευνητές. Τουναντίον, μια τέτοια πολιτική μπορεί να επιδεινώσει ακόμη περισσότερο την οικονομική δραστηριότητα των κρατών- μελών της ΕΕ, λόγω του ότι όλα τα κράτη- μέλη θα υιοθετήσουν περιοριστικές δημοσιονομικές πολιτικές (Bernardi, 2013). Σε παρόμοια συμπεράσματα καταλήγει και η Stoilova, η οποία υποστηρίζει πως η επιβολή έμμεσων φόρων, ιδίως η επιβολή του ΦΠΑ στα αγαθά και στις υπηρεσίες, μπορεί να επιδράσει αρνητικά τις οικονομίες των 28 κρατών- μελών της ΕΕ (Stoilova, 2017).

2.2 Η επίδραση της φορολογικής πολιτικής στην οικονομική ανάπτυξη: Μελέτες που αφορούν την περίπτωση της Ελλάδας

Στην Ελλάδα οι μελέτες που έχουν πραγματοποιηθεί σχετικά με την επίδραση της φορολογικής πολιτικής στην οικονομική ανάπτυξη παρουσιάζουν ένα ιδιαίτερο ενδιαφέρον εξαιτίας των δύσκολων οικονομικών συνθηκών που επικρατούν στη χώρα τα τελευταία χρόνια και των προσπαθειών που γίνονται για ανάκαμψη της ελληνικής οικονομίας. Μεταξύ των μελετών αυτών αξίζει να αναφερθούμε στην έρευνα του Μαματζάκη (2005), ο οποίος εξετάζει τη σχέση μεταξύ ενός μείγματος φόρων, της φορολογικής επιβάρυνσης και της οικονομικής ανάπτυξης της Ελλάδας. Ως μείγμα φόρων ορίζει την αναλογία της έμμεσης προς την άμεση φορολόγηση και ως φορολογική επιβάρυνση το άθροισμα της άμεσης και της έμμεσης φορολόγησης προς το ΑΕΠ. Στο υπόδειγμά του χρησιμοποιεί ετήσια δεδομένα από την Εθνική Στατιστική Υπηρεσία και το Υπουργείο Οικονομικών για την περίοδο 1960- 2003, προκειμένου να μελετήσει το πώς επηρεάζεται το ΑΕΠ, που είναι η εξαρτημένη μεταβλητή του υποδείγματός του. Τα αποτελέσματα στα οποία καταλήγει είναι ότι το μείγμα φόρων έχει θετικές και πιο έντονες επιπτώσεις στην οικονομική ανάπτυξη, ενώ η φορολογική επιβάρυνση ασκεί αρνητική επίδραση (Βασιλόπουλος, 2016).

Οι Δριτσάκη και Βαζακίδης εξετάζουν τη μακροχρόνια σχέση ανάμεσα στους φόρους και την οικονομική ανάπτυξη, χρησιμοποιώντας ετήσιες παρατηρήσεις για τη χρονική περίοδο 1965- 2002. Πιο αναλυτικά, μέσα από την εργασία τους προσπαθούν να μελετήσουν τη μακροχρόνια σχέση ανάμεσα στις κατηγορίες φόρων (προσωπικός φόρος εισοδήματος, εταιρικός φόρος, εισφορές, φόρος μισθωτών υπηρεσιών, φόρος περιουσίας, φόρος αγαθών/ υπηρεσιών) και στο κατά κεφαλήν ΑΕΠ και στο διεθνές εμπόριο. Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της συνολοκλήρωσης, με την οποία ελέγχουν αν οι εξεταζόμενες μεταβλητές κινούνται μαζί, παρατηρούν ότι υπάρχει μια μακροχρόνια σχέση για τις τρεις αυτές μεταβλητές (Δριτσάκη & Βαζακίδης, 2005).

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθούμε στη μελέτη των Ράπανου και Καπλάνογλου (2014), η οποία επικεντρώνεται σε φορολογικές μεταρρυθμίσεις που θα μπορούσαν να οδηγήσουν την ελληνική οικονομία στην ανάπτυξη. Αρχικά, παρουσιάζονται ευρήματα θεωρητικών και εμπειρικών μελετών που ασχολούνται με τη σχέση μεταξύ φορολογίας και οικονομικής μεγέθυνσης σε χώρες της ΕΕ και του ΟΟΣΑ. Μέσα από τη μελέτη τους καταλήγουν στο συμπέρασμα πως στην Ελλάδα δεν υπάρχουν περιθώρια για περαιτέρω αύξηση των έμμεσων φόρων και των φόρων περιουσίας. Εντοπίζουν, ακόμη,

τα κυριότερα προβλήματα του ελληνικού φορολογικού συστήματος (π.χ. πολυπλοκότητα, φοροδιαφυγή, αναποτελεσματικότητα φορολογικής διοίκησης) και προτείνουν λύσεις για μια επιτυχημένη φορολογική πολιτική (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2014).

Τέλος, ο Ταγκαλάκης (2014) εξετάζει κατά πόσο τα φορολογικά έσοδα της Ελλάδας αυξάνονται γρηγορότερα σε σχέση με το ονομαστικό ΑΕΠ ή τη φορολογική τους βάση. Τα φορολογικά έσοδα προέρχονται από τρεις πηγές: τον ΦΠΑ, τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Για τις δύο πρώτες κατηγορίες φόρων χρησιμοποιούνται στοιχεία για την περίοδο 2000-2013, ενώ για την τρίτη χρησιμοποιούνται στοιχεία αναφορικά με τον φόρο εισοδήματος που έχει καταβληθεί από τα φυσικά πρόσωπα 13 περιφερειών της χώρας για τη χρονική περίοδο από το 2005 έως το 2010. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της μελέτης, η φορολογική αποδοτικότητα του ΦΠΑ αναμένεται να αυξηθεί, καθώς η οικονομία θα επανέρχεται σε αναπτυξιακή πορεία, γεγονός που αναμένεται να αυξήσει τα φορολογικά έσοδα από τον ΦΠΑ. Όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, σημαντικό ρόλο στην αύξηση των εσόδων διαδραματίζει το αυξανόμενο μερίδιο των κερδών των επιχειρήσεων στην ακαθάριστη προστιθέμενη αξία. Επιπλέον, σύμφωνα με εκτιμήσεις, υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ του ανώτατου φορολογικού συντελεστή στα μη διανεμόμενα επιχειρηματικά κέρδη και των φορολογικών εσόδων. Επομένως, μια μείωση του συντελεστή αυτού θα μπορούσε να επιδράσει θετικά στα φορολογικά έσοδα και θα έδινε ώθηση στις επενδύσεις στην Ελλάδα. Τέλος, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, αυτός μπορεί να αυξήσει τα φορολογικά έσοδα μόνο μέσα από τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (Ταγκαλάκης, 2014).

Συνοψίζοντας, παρατηρούμε πως οι περισσότερες μελέτες χρησιμοποιούν δεδομένα από διάφορες χώρες (κυρίως της ΕΕ και του ΟΟΣΑ), ενώ κάποιες άλλες επικεντρώνονται σε στοιχεία που αφορούν ένα μόνο κράτος, όπως π.χ. γίνεται στη μελέτη της περίπτωσης της Ελλάδας. Οι περισσότερες μελέτες, επίσης, συμφωνούν στο ότι οι εταιρικοί φόροι ασκούν τη μεγαλύτερη επίπτωση στις επενδύσεις και στην οικονομική ανάπτυξη. Αν, όμως, οι μειώσεις των φορολογικών συντελεστών των εταιρειών δε συνδυαστούν άλλες γενικότερες διαρθρωτικές αλλαγές (όπως π.χ. στην Ελλάδα), τότε η οικονομική ανάπτυξη θα αργήσει να επιτευχθεί στο μακροπρόθεσμο μέλλον. Γενικά, πάντως, θα πρέπει να έχουμε κατά νου ότι οι φορολογικές

μεταρρυθμίσεις μπορεί να έχουν υψηλό κόστος συμμόρφωσης για τους φορολογουμένους και τις επιχειρήσεις, που θα πρέπει να προσαρμόζονται συνεχώς στις συχνές αλλαγές μιας φορολογικής πολιτικής. Επομένως, μια μεταρρύθμιση θα πρέπει να λαμβάνει χώρα μόνο αν αναμένεται να επιφέρει θετικές επιδράσεις στην οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτικών φορέων (Mirtlees, et al., 2011).

Σε κάθε περίπτωση, πάντως, η εφαρμογή μιας φορολογικής πολιτικής είναι κρίσιμης σημασίας. Οι πιθανές αρνητικές επιδράσεις ή αντιδράσεις σε μια νέα φορολογική πολιτική μπορεί να προκαλέσουν έντονα πολιτικά εμπόδια. Κατά τη διάρκεια μιας οικονομικής κρίσης τα εμπόδια αυτά πιθανόν να ξεπεραστούν πιο εύκολα, λόγω της επιτακτικής ανάγκης για αντιμετώπιση των διαφόρων οικονομικών προβλημάτων της χώρας. Αντίστροφα, όμως, κατά τη διάρκεια μιας μεγάλης οικονομικής κρίσης ή ύφεσης ελλοχεύει ο κίνδυνος να καταστεί μια νέα φορολογική πολιτική δύσκολα εφαρμόσιμη, καθώς μεγάλες ομάδες φορολογουμένων πλήττονται έντονα από την κρίση και δεν μπορούν να ανταποκριθούν στις φορολογικές και λοιπές υποχρεώσεις τους (Βρέντζου, 2017).

2.3 Φορολογική Πολιτική και Δικαιοσύνη

Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.5 του Ελληνικού Συντάγματος (θεσπισμένο ήδη από το 1911) ορίζεται ότι «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους» και κατοχυρώνονται ρητά δύο αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης, η αρχή της καθολικότητας του φόρου και η αρχή της φορολογικής ισότητας.

Σύμφωνα με την αρχή της καθολικότητας των φόρων, στα δημόσια βάρη πρέπει να μετέχουν οικονομικά όλοι οι πολίτες της χώρας, ανεξάρτητα από πρόσωπο, φύλο, τάξη κλπ, ανάλογα με τις δυνατότητές τους. Το θέμα, ωστόσο, της φορολογικής δικαιοσύνης είναι αρκετά πολύπλοκο και εμφανίζει προβλήματα τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη (Βρέντζου, 2017).

Η οριζόμενη σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο αρχή της φορολογικής ισότητας, η οποία έγκειται στις χωρίς διακρίσεις συνεισφορά των Ελλήνων πολιτών στα δημόσια βάρη, κατοχυρώνεται στο ισχύον Σύνταγμα ως ειδικότερη μορφή της καθιερωμένης στο άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος αρχή της νομικής ισότητας. Πιο συγκεκριμένα, η αρχή

της φορολογικής ισότητας περικλείει την έννοια της ίσης μεταχείρισης όλων των ομοίων περιπτώσεων και ταυτόχρονα την έννοια της απαγόρευσης των ευμενών ή δυσμενών διακρίσεων (Δημητρόπουλος, 2001). Όμως, το Σύνταγμα δεν ορίζει την κατανομή των δημοσίων βαρών αριθμητικά, αλλά αναλόγως των δυνάμεων ή αλλιώς με βάση τη φοροδοτική ικανότητα κάθε φορολογούμενου, δηλαδή με βάση το εισόδημα, την περιουσία του και γενικά, με βάση την οικονομική δύναμη κάθε πολίτη (Φινοκαλιώτης, 2014).

Σύμφωνα με τον κ. Τάτσο, η φορολογική δικαιοσύνη έχει τρεις διαστάσεις, την οριζόντια, την κάθετη και τη γεωγραφική φορολογική δικαιοσύνη. Με την οριζόντια ισότητα εξασφαλίζεται η ίση φορολογική αντιμετώπιση των ίσων, ενώ με την κάθετη ισότητα εξασφαλίζεται η διαφορετική αντιμετώπιση όσων βρίσκονται υπό διαφορετικές οικονομικές συνθήκες. Η ικανοποίηση των αρχών αυτών εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό τόσο από το μέγεθος της φορολογικής βάσης όσο και από τη διάρθρωση του φορολογικού συντελεστή.

Όσον αφορά τον φορολογικό συντελεστή, ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι ο μόνος που είναι πάντα (ή σχεδόν πάντα) προοδευτικός. Αντίθετα, οι έμμεσοι φόροι θεωρούνται αντίστροφα προοδευτικοί, καθώς όσο το εισόδημα αυξάνει, τόσο μειώνεται το μέρος του εισοδήματος που προορίζεται για κατανάλωση. Η αντίστροφη αυτή προοδευτικότητα των έμμεσων φόρων μπορεί να περιοριστεί, εάν απαλλαγούν από τη φορολογία τα είδη βασικής ανάγκης και επιβαρυνθούν τα είδη πολυτελείας που ως επί το πλείστον καταναλώνουν νοικοκυριά με υψηλό εισόδημα (Βρέντζου, 2017).

Όπως προαναφέρθηκε, η κατανομή του φορολογικού βάρους εξαρτάται και από τον τρόπο προσδιορισμού της φορολογικής βάσης. Αυτή είναι αρκετά δύσκολο να εκτιμηθεί, συνεπώς η επιβολή υψηλών φόρων μπορεί να προκαλέσει αδικία στην περίπτωση που η φορολογική βάση δεν μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια. Το αίσθημα αδικίας γίνεται ακόμη πιο έντονο, αν αναλογιστεί κανείς τη δυνατότητα που έχουν πολλοί φορολογούμενοι να φοροδιαφεύγουν και που επηρεάζει σημαντικά την κατανομή των φορολογικών βαρών. Επιπλέον, σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν και οι διάφορες εκπτώσεις ή φορολογικές απαλλαγές. Ακόμη κι αν οι απαλλαγές αυτές είναι δίκαιες, η επίδρασή τους στην κατανομή των βαρών είναι κρίσιμης σημασίας και εξαρτάται από την ικανότητα της Φορολογικής Διοίκησης να προσδιορίζει με δίκαια

και αμερόληπτα κριτήρια τους δικαιούχους των απαλλαγών αυτών και των εκπτώσεων (Βρέντζου, 2017).

Τέλος, όσον αφορά τη γεωγραφική διάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης, τα φορολογικά βάρη πρέπει να κατανέμονται δίκαια σε όλους τους κατοίκους της χώρας, ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία κατοικούν. Η γεωγραφική, όμως, διάσταση δεν πρέπει να εξετάζεται μόνο σε σχέση με την κατανομή των εσόδων, αλλά και των δημοσίων δαπανών. Έτσι, δε θα πρέπει να θεωρείται άδικη η φορολογική επιβάρυνση των κατοίκων μιας περιοχής από την Τοπική Αυτοδιοίκηση, για παράδειγμα, αν το επίπεδο των υπηρεσιών που τους παρέχονται είναι καλύτερο από αυτό μιας άλλης περιοχής (Βρέντζου, 2017).

2.4 Η διαμόρφωση της κατάλληλης φορολογικής πολιτικής

Προκειμένου να διαμορφώσει τη φορολογική της πολιτική μια χώρα εκτιμά την ισχύουσα κατάσταση, αφού πρώτα αναλύσει και επεξεργαστεί διάφορα οικονομικά και δημοσιονομικά στοιχεία, τα οποία είναι στενά συνδεδεμένα με τη δημοσιονομική και εισοδηματική πολιτική. Τα στοιχεία αυτά δεν αφορούν μονάχα την οικονομία της χώρας, αλλά σχετίζονται και με αντίστοιχα μεγέθη άλλων χωρών. Έτσι, αν μια χώρα επιθυμεί να προγραμματίσει τη μελλοντική της φορολογική πολιτική, θα πρέπει να παρακολουθεί συνεχώς και να αξιολογεί τις ευρωπαϊκές και διεθνείς εξελίξεις σε θέματα φορολογικά και ταυτόχρονα να διενεργεί οικονομετρικές μελέτες και προβλέψεις για τα απαιτούμενα φορολογικά έσοδα της χώρας. Στο πλαίσιο αυτό της διαμόρφωσης της κατάλληλης φορολογικής πολιτικής κάθε κράτος που ανήκει στην Ευρωπαϊκή Ένωση οφείλει να μελετά προσεκτικά την κείμενη νομοθεσία, το αντίστοιχο φορολογικό δίκαιο της χώρας, αλλά και τις τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, ώστε να διασφαλίζεται η εναρμόνιση με τις δεσμεύσεις που έχουν τα κράτη ως μέλη της Ένωσης ή άλλων διεθνών οργανισμών και να υιοθετούνται βέλτιστες πρακτικές που θα οδηγούν όχι μόνο στη μεγιστοποίηση των κρατικών εσόδων, αλλά και στην καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης για τους φορολογούμενους.

Με βάση το Ορθολογικό Υπόδειγμα, μετά τη διαμόρφωση και την υλοποίηση μιας δημόσιας πολιτικής (στην περίπτωση μας της φορολογικής πολιτικής) ακολουθεί το στάδιο της αξιολόγησης της δημόσιας πολιτικής. Πρόκειται ουσιαστικά για μια

διαδικασία συλλογής, ελέγχου και ερμηνείας πληροφοριών για την υλοποίηση και την αποτελεσματικότητα της εφαρμοζόμενης δημόσιας πολιτικής (Αλεξόπουλος, 2007, p. 85). Στο στάδιο αυτό, λοιπόν, είναι απαραίτητο να αξιολογηθούν οι εκροές της εφαρμοζόμενης φορολογικής πολιτικής, δηλαδή να αξιολογηθούν τα αποτελέσματα και οι επιπτώσεις της εν λόγω πολιτικής στην οικονομία, στην κοινωνία και γενικά, στην κοινωνική ευημερία της χώρας.

Μέχρι πρόσφατα η φορολογία επιτελούσε μία μόνο λειτουργία, την κάλυψη των δημοσίων δαπανών, χωρίς να ασκεί οποιαδήποτε άλλη επίδραση στην οικονομική ζωή. Τα τελευταία, όμως, χρόνια σε ενωσιακό επίπεδο και λόγω των ειδικών οικονομικών συνθηκών που κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν οι χώρες στο πλαίσιο ανάπτυξης των εσωτερικών τους οικονομιών, ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής αναδιαμορφώθηκε πλήρως. Με άλλα λόγια, ο πρωταρχικός στόχος της φορολογικής πολιτικής για τη μεγιστοποίηση των δημοσίων εσόδων μέσω της χρήσης των φορολογικών εργαλείων της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας και της επιβολής των τελών διατηρείται ακόμη και σήμερα, ενώ παράλληλα έχει ενισχυθεί ο ρόλος της για την ανάπτυξη της οικονομίας και τη διασφάλιση της κοινωνικής ευημερίας μιας χώρας. Συνεπώς, βασικό αντικείμενο της φορολογικής πολιτικής παραμένει η συγκέντρωση των φορολογικών εσόδων, που αποτελούν τη σημαντικότερη πηγή των κρατικών εσόδων, μέσω των υποχρεωτικών φόρων που καταβάλλουν τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα, προκειμένου στη συνέχεια να προγραμματιστεί η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών. Παράλληλα η φορολογία καθορίζει τα κίνητρα των νοικοκυριών για εργασία, αποταμίευση και επένδυση, επηρεάζει τις αποφάσεις των επιχειρήσεων όσον αφορά το επίπεδο παραγωγής, τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας, τις επενδύσεις, την έρευνα και την καινοτομία.

Εδώ αξίζει να αναφέρουμε πως στη λήψη των παραπάνω αποφάσεων καθοριστικό ρόλο διαδραματίζουν όχι μόνο τα επίπεδα φορολογίας μεταξύ των χωρών αυτά καθαυτά, αλλά και ο τρόπος με τον οποίο διαρθρώνονται τα φορολογικά συστήματα και χρησιμοποιούνται τα διάφορα φορολογικά εργαλεία. Στην πράξη είναι δύσκολο να πραγματοποιηθεί μία διακρατική σύγκριση, καθώς, για παράδειγμα, δύο χώρες που έχουν τα ίδια επίπεδα φορολογίας, αλλά διαφορετικά εργαλεία- μηχανισμούς, μπορεί να έχουν διαφορετικές επιπτώσεις στην οικονομία, αν μεταβληθεί η φορολογική πολιτική (Johansson, et al., 2008, p. 5).

Παρ' όλα αυτά, η παγκοσμιοποίηση σήμερα απαιτεί από μια χώρα, όταν σχεδιάζει το φορολογικό της σύστημα, να λαμβάνει υπόψη της και τα φορολογικά συστήματα των άλλων χωρών, καθώς οι χώρες χρησιμοποιούν τα φορολογικά τους συστήματα για να βελτιώσουν την ανταγωνιστικότητά τους στις παγκόσμιες αγορές. Όπως είναι φυσικό, η παγκοσμιοποίηση ευνοεί την ελεύθερη κίνηση του κεφαλαίου (άρα της φορολογικής βάσης), κάτι το οποίο μπορεί να οδηγήσει σε φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Γι' αυτόν τον λόγο, κατά τον σχεδιασμό των φορολογικών μεταρρυθμίσεων σε εθνικό επίπεδο είναι απαραίτητη η συνεργασία μεταξύ των χωρών πάνω σε φορολογικά θέματα (Johansson, et al., 2008, p. 6).

Γενικά, όσοι εμπλέκονται στον σχεδιασμό και στη διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής κάθε χώρας θα πρέπει να εξισορροπήσουν την αποτελεσματικότητα στην ανάπτυξη των στόχων της φορολογικής μεταρρύθμισης με τις επιπτώσεις στην κατανομή τους. Με άλλα λόγια, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι πιθανές επιδράσεις των φορολογικών μεταρρυθμίσεων στα έσοδα, στο εισόδημα των καταναλωτών, στην κατανομή του πλούτου και στη φοροδιαφυγή, ενώ θα πρέπει να υπολογιστεί και το κόστος εκτέλεσής τους.

2.5 Η φορολογική πολιτική στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ)

2.5.1 Στόχος της ευρωπαϊκής φορολογικής πολιτικής

Η φορολογική κυριαρχία συγκαταλέγεται στα θεμελιώδη κυριαρχικά δικαιώματα των κρατών- μελών της ΕΕ, καθώς τα κράτη- μέλη της Ένωσης έχουν παραχωρήσει ορισμένες μόνο αρμοδιότητες στον τομέα αυτό. Οι φορολογικές διατάξεις που έχουν θεσπιστεί στα πλαίσια της ΕΕ αποσκοπούν στην προώθηση της φορολογικής εναρμόνισης, καθώς και στην ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

Πιο αναλυτικά, η φορολογική πολιτική της ΕΕ εστιάζει τόσο στην άμεση όσο και στην έμμεση φορολογία. Η άμεση φορολογία δεν έχει επιπτώσεις στο εμπόριο μεταξύ των κρατών- μελών, ενώ απαιτείται συντονισμός ως προς τη φορολόγηση των επιχειρήσεων. Στις πρωτοβουλίες πολιτικής στον τομέα της άμεσης φορολόγησης περιλαμβάνεται η πρόταση για φόρο επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών και οι διαπραγματεύσεις για συμφωνίες φορολογίας των αποταμιεύσεων με τρίτες χώρες, με

στόχο τη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης και της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των χωρών (European Commission, 2011).

Όσον αφορά την έμμεση φορολογία, αυτή θα πρέπει να ρυθμίζεται σε ευρωπαϊκό επίπεδο, ώστε να εγγυάται τη φορολογική ουδετερότητα μεταξύ των εσωτερικά παραγόμενων αγαθών/ υπηρεσιών και των εισαγόμενων, προάγοντας έτσι την ελεύθερη κίνηση των αγαθών/ υπηρεσιών στην επικράτεια της ΕΕ. Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων είναι ιδιαίτερης σημασίας, αφενός μεν για την καλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς, αφετέρου δε για τη σύγκλιση των οικονομικών συνθηκών των κρατών- μελών. (Μούσης, 2011). Τα νέα καθεστάτα του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να αγοράζουν, να πωλούν, να επενδύουν σε όλα τα κράτη- μέλη χωρίς να υπόκεινται σε διασυννοριακούς ελέγχους. Προτεραιότητα της ΕΕ αποτελεί το μέλλον του ΦΠΑ και συγκεκριμένα η μεταρρύθμιση του συστήματος ΦΠΑ, ώστε να δημιουργηθεί ένας ενιαίος χώρος ΦΠΑ πλήρως εκσυγχρονισμένος για την καταπολέμηση της απάτης (ειδικά στα πλαίσια της ψηφιακής οικονομίας), ενώ έχει κατατεθεί πρόταση για την τροποποίηση της οδηγίας 2003/96/ΕΚ για τη φορολόγηση της ενέργειας, με σκοπό την πιο έξυπνη φορολόγηση της ενέργειας. Επίσης, κρίνονται αναγκαίες οι μεταρρυθμίσεις όσον αφορά τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (www.europarl.europa.eu/aboutparliament/el/displayFtu.html?ftuld=FTU_5.11.1.html, 2017).

Γενικά, μετά την πρόοδο της νομισματικής ολοκλήρωσης της ΟΝΕ, οι απαιτήσεις για φορολογική εναρμόνιση μεταξύ των κρατών- μελών γίνονται ολοένα και περισσότερες. Ειδικά μετά την εμφάνιση της διεθνούς χρηματοπιστωτικής κρίσης το 2008, που έπληξε πρωτίστως τα εθνικά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και κατόπιν τις πραγματικές οικονομίες των κρατών λόγω της μείωσης του διεθνούς εμπορίου, των επενδύσεων και της ενεργούς ζήτησης, κρίθηκε αναγκαία η εναρμόνιση των διαρθρώσεων των φόρων επί του κύκλου εργασιών και επί της κατανάλωσης, ώστε να υπάρχει ισότητα των όρων του ανταγωνισμού. Ο φορολογικός αυτός ανταγωνισμός αποτελεί μείζον ζήτημα τη σύγχρονη εποχή, καθώς, για παράδειγμα, οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές εργασίας και κατανάλωσης σε πολλές περιοχές της ΕΕ (συγκριτικά με άλλες χώρες του ΟΟΣΑ) ωθούν τους παραγωγούς και τους καταναλωτές σε νόμιμα και παράνομα μέσα για την αποφυγή αυτών (παραοικονομία) ή στην εκροή κεφαλαίων σε άλλες χώρες, ενώ παράλληλα αυξάνεται και το κόστος συμμόρφωσης και ελέγχου (Halkos & Kyriazis, 2006). Έτσι, η φορολογική εναρμόνιση

και ο συντονισμός μεταξύ των κρατών- μελών δε χρειάζεται να έχει ως στόχο την καθιέρωση ομοιόμορφων φορολογικών συντελεστών, αλλά την εξάλειψη των στρεβλώσεων.

Σε γενικές γραμμές τα φορολογικά συστήματα των ευρωπαϊκών κρατών- μελών θα πρέπει να σχεδιάζονται κατά τέτοιον τρόπο, ώστε να εξυπηρετούν ταυτόχρονα τους στόχους της οικονομικής ανάπτυξης και της κοινωνικής δικαιοσύνης. Και οι δύο αυτοί στόχοι είναι εξίσου σημαντικοί, όπως και αλληλοεξαρτώμενοι. Τα φορολογικά συστήματα, ακόμη, θα πρέπει να διαθέτουν την εμπιστοσύνη των φορολογουμένων, εμπιστοσύνη ότι τα χρήματά τους επενδύονται σε επωφελείς ενέργειες και εμπιστοσύνη ότι όλοι πληρώνουν με δίκαιο τρόπο το ποσοστό που τους αναλογεί.

Προκειμένου να επιτευχθεί αυτό, ο σχεδιασμός της κατάλληλης φορολογικής πολιτικής και η μεταρρύθμιση των ευρωπαϊκών φορολογικών συστημάτων θα πρέπει να λαμβάνει χώρα σε δύο επίπεδα: ευρωπαϊκό και εθνικό, με βάση τις ιδιαίτερες ανάγκες και τις προτεραιότητες κάθε κράτους- μέλους, αλλά και με βάση τις γενικές αρχές που επιτάσσει η ΕΕ. Παρ' όλες τις διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ των κρατών- μελών, οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις μπορούν να συμβάλλουν τόσο στην αποδοτικότητα όσο και στην κοινωνική δικαιοσύνη των φορολογικών συστημάτων (European Commission, 2016).

♦ Αποδοτικότητα

Η αποδοτικότητα ενός φορολογικού συστήματος επηρεάζεται τόσο από τον σχεδιασμό όσο και από την εφαρμογή του. Αποδοτικό είναι το σύστημα εκείνο που προωθεί την απασχόληση, τις επενδύσεις και την καινοτομία και που δεν προκαλεί στρεβλώσεις στις οικονομικές αποφάσεις. Ταυτόχρονα, είναι το σύστημα που αυξάνει τα έσοδα του κράτους χωρίς να δημιουργεί υψηλό κόστος στους φορολογούμενους και στη φορολογική διοίκηση.

Οι επιδιωκόμενες φορολογικές μεταρρυθμίσεις μπορούν να βελτιώσουν την αποδοτικότητα δημιουργώντας ένα περιβάλλον φιλικό στις επενδύσεις, στην καινοτομία και στις νέες επιχειρήσεις που προωθούν την έρευνα και τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας. Έτσι, απαιτείται η συνεργασία από τα κράτη- μέλη σχετικά με τη φορολογία των επιχειρήσεων, η οποία θα μειώσει την αβεβαιότητα και θα εξαλείψει τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που αντιμετωπίζουν σήμερα οι επιχειρήσεις. Σε

ευρωπαϊκό επίπεδο η συνεργασία αυτή έχει ήδη αρχίσει να λαμβάνει χώρα μέσα από δράσεις, όπως το Σχέδιο Δράσης για ένα δίκαιο και αποτελεσματικό σύστημα φορολόγησης των επιχειρήσεων και την αναπροσαρμογή της Κοινής Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Επιχειρήσεων (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB), σύμφωνα με την οποία τα εταιρικά κέρδη θα υπολογίζονται με τον ίδιο τρόπο σε όλα τα κράτη- μέλη, κάτι το οποίο θα συμβάλλει καθοριστικά στην προσέλκυση επενδύσεων. Σε εθνικό επίπεδο τα κράτη- μέλη μπορούν να σχεδιάζουν τέτοια φορολογικά συστήματα που να προάγουν την επιχειρηματικότητα και την καινοτομία μέσω της απλοποίησης και της μείωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, ειδικά για τις μικρές ή νέες επιχειρήσεις, καθώς και μέσω της καλλιέργειας φορολογικής συνείδησης και συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με την κείμενη νομοθεσία φορολογίας.

Επιπλέον, η φορολογία μπορεί να επηρεάσει τα κίνητρα για εργασία, δίνοντας λύση στο φαινόμενο της μακροχρόνιας ανεργίας, ιδιαίτερα των νέων και διασφαλίζοντας μια καλύτερη αναδιανομή του εισοδήματος. Αρκετά κράτη- μέλη έχουν ήδη κάνει αξιόλογα βήματα προς αυτήν την κατεύθυνση, προκειμένου να μειώσουν το φορολογικό βάρος της απασχόλησης και να ελαφρύνουν τις ασθενέστερες οικονομικά τάξεις και γι' αυτόν τον λόγο έχουν προβεί σε μειώσεις των φόρων απασχόλησης.

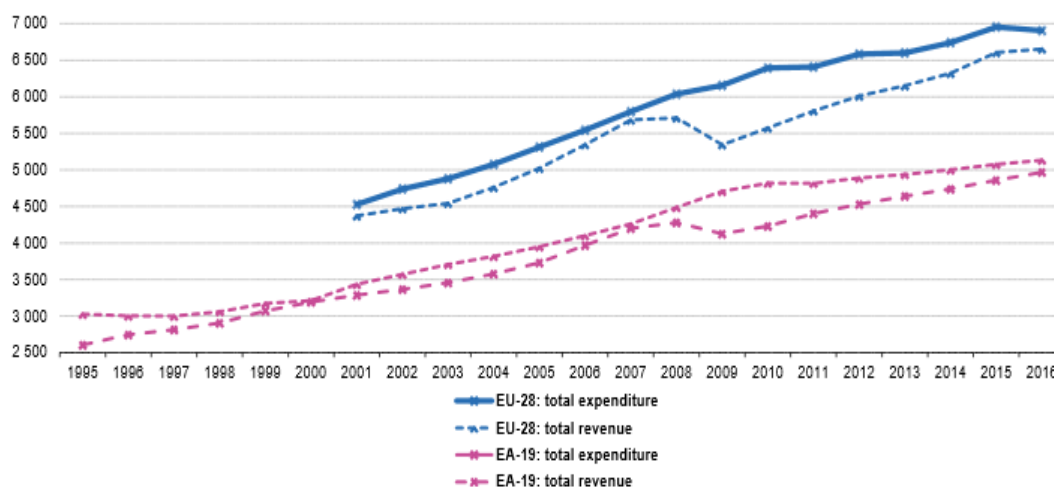
♦ Δικαιοσύνη

Για τη δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους απαιτείται η καταπολέμηση φαινομένων απάτης, φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Μόνο έτσι θα διασφαλιστεί η είσπραξη των φορολογικών εσόδων που είναι αναγκαία για τη χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών στους τομείς της παιδείας, της υγείας και της ανάπτυξης και μόνο έτσι θα δημιουργηθεί πρόσφορο έδαφος για τη μείωση των φόρων. Σε ευρωπαϊκό επίπεδο έχουν ήδη γίνει προσπάθειες για τη θέσπιση της κατάλληλης νομοθεσίας και τη λήψη μέτρων που να βελτιώνουν τη συνεργασία και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών- μελών και που να αυξάνουν τη διαφάνεια. Προς αυτήν την κατεύθυνση συμβάλλει και η αυξανόμενη χρήση της ψηφιακής τεχνολογίας και γενικά, η προσπάθεια για αλλαγή της ίδιας της κουλτούρας, μιας κουλτούρας που θα προάγει τη διαφάνεια και τη φορολογική συμμόρφωση. Η φορολογία, επίσης, συντελεί στη μείωση των ανισοτήτων, διασφαλίζοντας την κοινωνική δικαιοσύνη.

2.5.2 Οι τάσεις της φορολογικής πολιτικής στην Ευρωπαϊκή Ένωση (European Commission, 2016)

Κατά τη διετία (2015-2016), τα συνολικά έσοδα της ΕΕ σημείωσαν άνοδο κατά 0,7%, ενώ οι αντίστοιχες δαπάνες μειώθηκαν κατά το ίδιο ποσοστό (**Διάγραμμα 2**) (Eurostat, 2017).

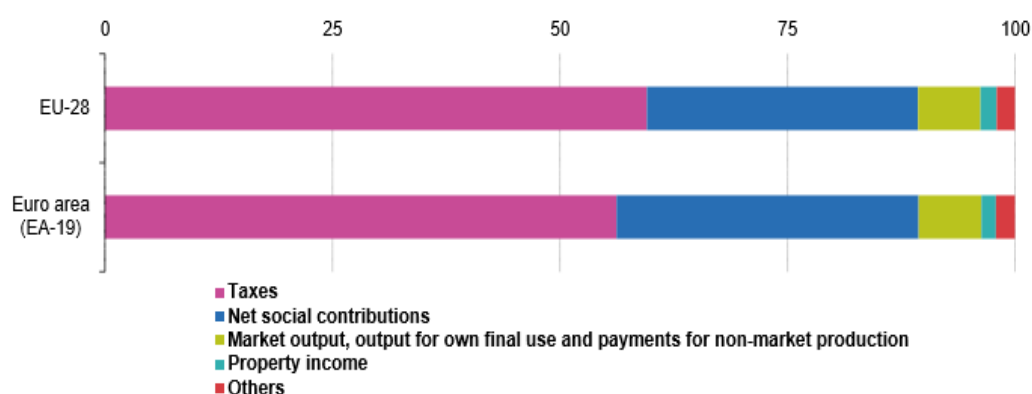
Διάγραμμα 2: Εξέλιξη συνολικών εσόδων και δαπανών της ΕΕ και της Ευρωζώνης, 1995-2016 (δισ €)



Πηγή: Eurostat

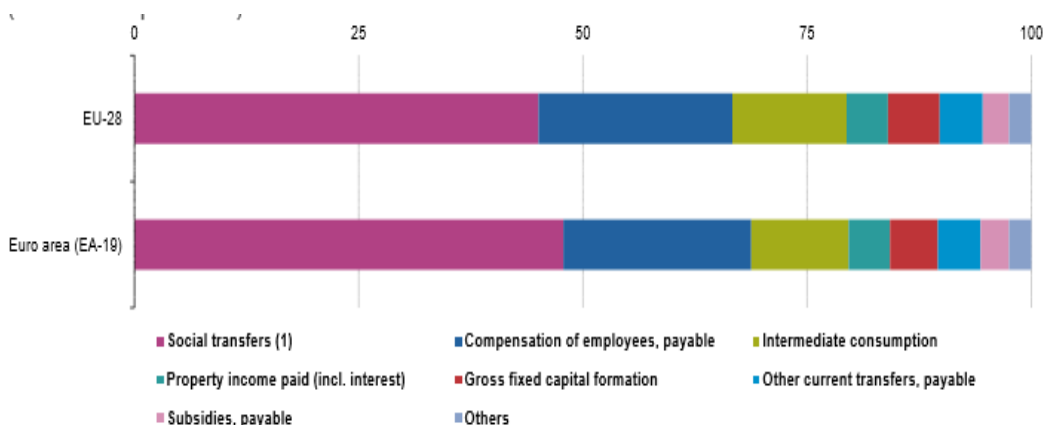
Μέσα από τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των εσόδων προέρχεται από φόρους και κοινωνικές εισφορές, ενώ το μεγαλύτερο μέρος των δαπανών πηγαίνει για κοινωνικές παροχές (**Διαγράμματα 3 & 4**).

Διάγραμμα 3: Σύνθεση συνολικών εσόδων, 2016 (% συνολικών εσόδων)



Πηγή: Eurostat

Διάγραμμα 4: Σύνθεση συνολικών δαπανών, 2016 (% συνολικών δαπανών)

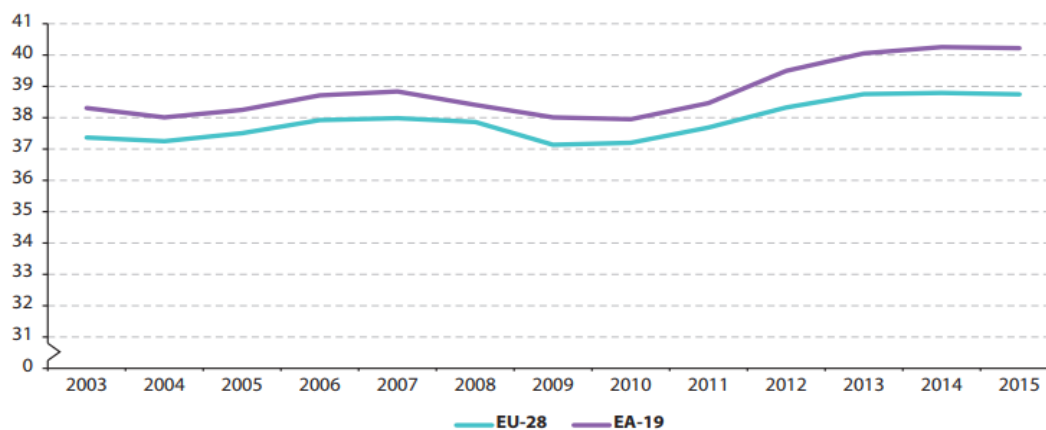


Πηγή: Eurostat

Μετά από μια βαθιά πτώση που σημειώθηκε τα έτη 2008 και 2009, τα συνολικά φορολογικά έσοδα των 28 κρατών- μελών παρουσιάζουν μια τάση ανόδου . Η ίδια τάση παρουσιάζεται και στην Ευρωζώνη, μόνο που εδώ η ανάπτυξη από το 2010 είναι ελαφρώς πιο έντονη (**Διάγραμμα 5**). Ειδικότερα, από το έτος 2009 έως το 2015 το ποσοστό των φόρων κατανάλωσης και των φόρων κεφαλαίου ως προς τους συνολικούς φόρους αυξήθηκε. Όσον αφορά τα φορολογικά έσοδα που σχετίζονται με το περιβάλλον αυτά έχουν διαφοροποιηθεί ελάχιστα από το 2012, ενώ μετά το ξέσπασμα

της οικονομικής κρίσης οι υψηλοί συντελεστές φορολόγησης των επιχειρήσεων έχουν μειωθεί, με αργούς, όμως, ρυθμούς.

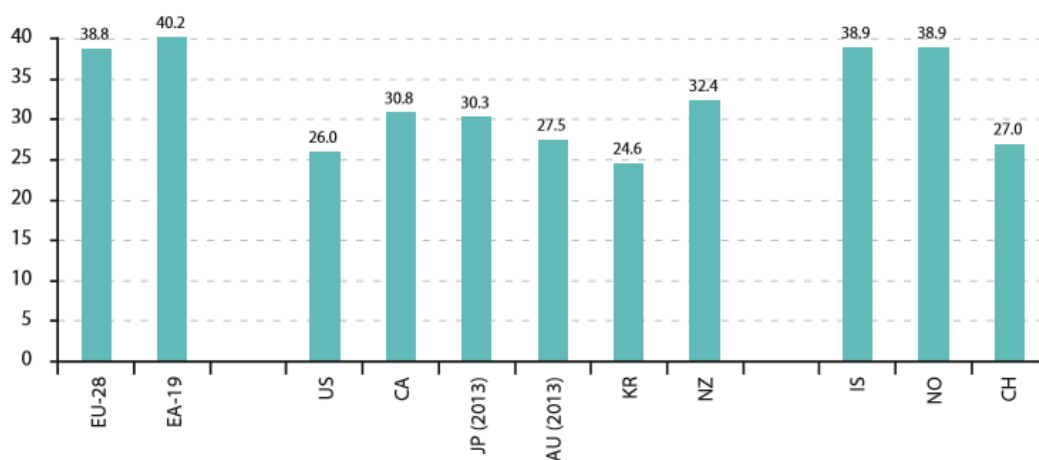
Διάγραμμα 5: Πορεία φορολογικών εσόδων (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών) ΕΕ-28 και Ευρωζώνης- 19, 2003- 2015 (% ΑΕΠ)



Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

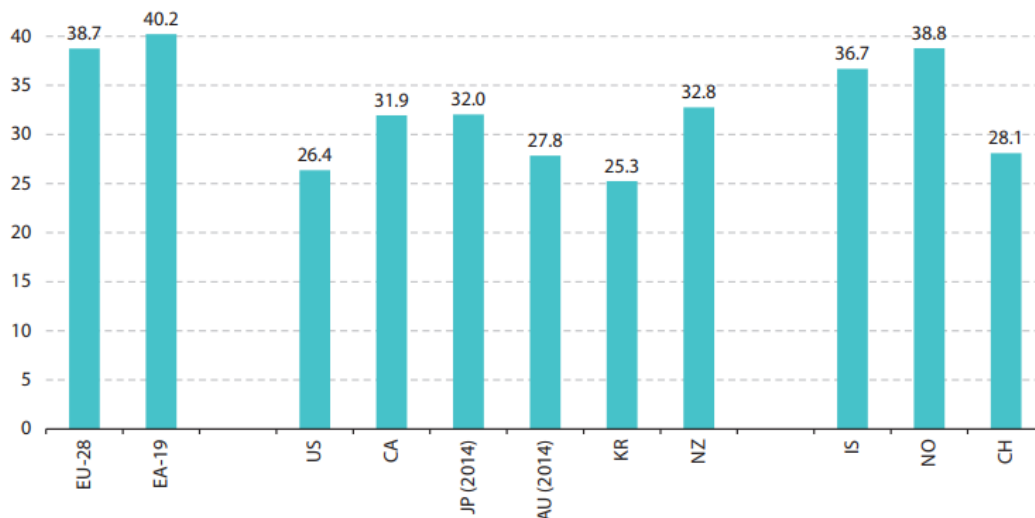
Πιο αναλυτικά, το έτος 2014 τα φορολογικά έσοδα των 28 κρατών- μελών (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών) ως ποσοστό του ΑΕΠ ήταν συνολικά 38,8%, ποσοστό πολύ μεγαλύτερο συγκριτικά με άλλες ανεπτυγμένες οικονομίες, όπως π.χ. των ΗΠΑ (26%), ενώ το 2015 δε σημειώνονται σημαντικές μεταβολές (Διαγράμματα 6 & 7) (European Commission, 2017)

Διάγραμμα 6: Φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών) της ΕΕ και επιλεγμένων χωρών, 2014 (% ΑΕΠ)



Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat και του OECD

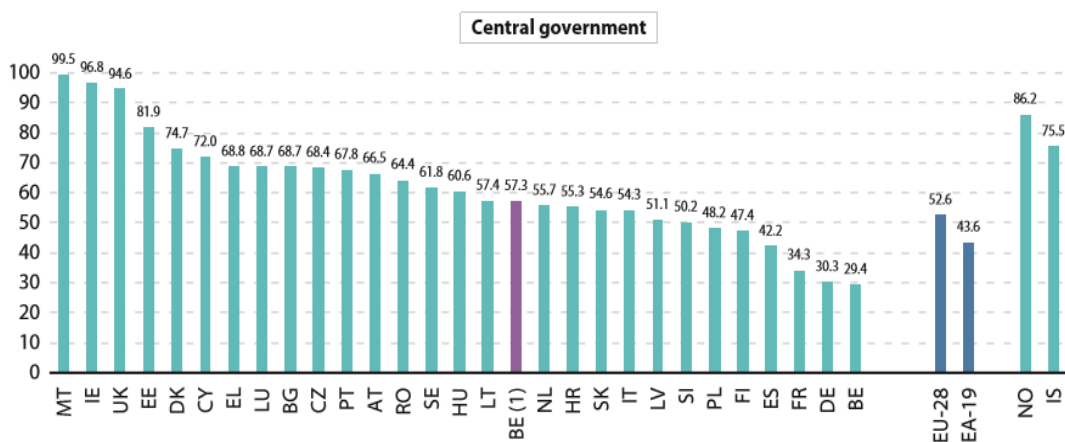
Διάγραμμα 7: Φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών) της ΕΕ και επιλεγμένων χωρών, 2015 (% ΑΕΠ)

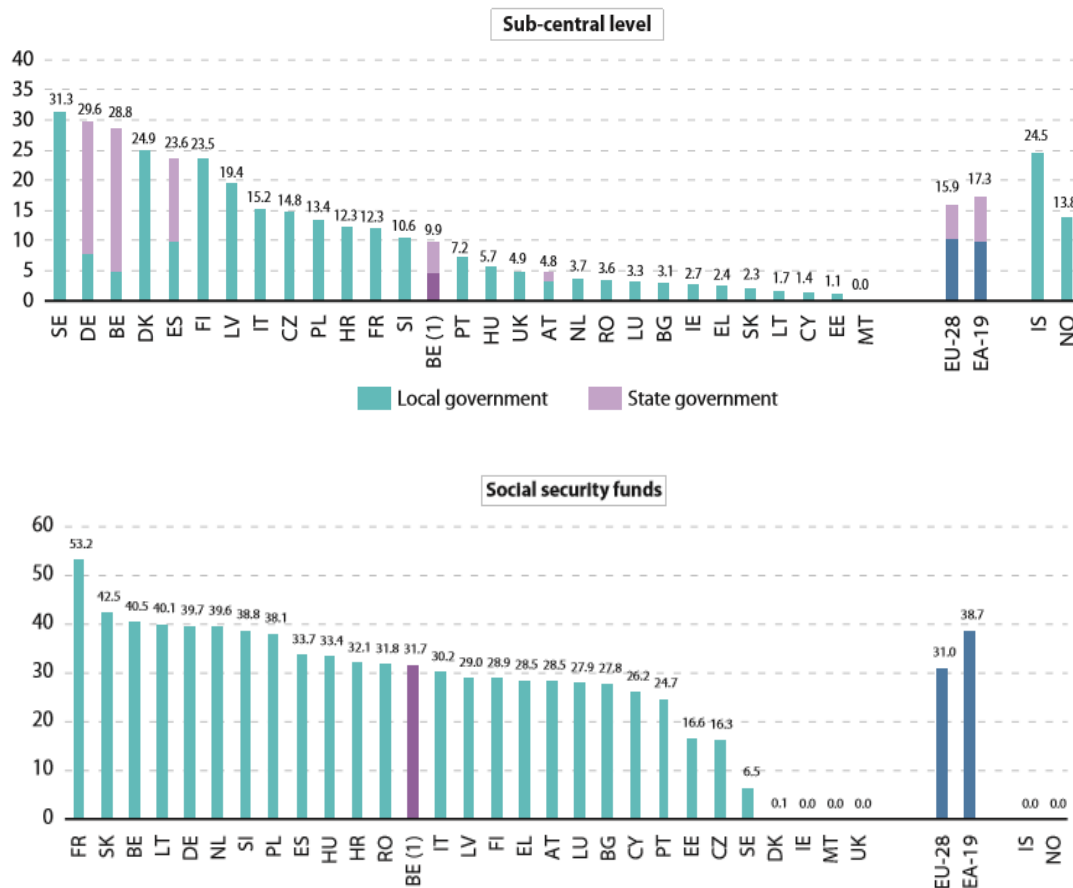


Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat και του OECD

Όσον αφορά τη φορολογούσα αρχή, το 2014 το 52,6% των συνολικών φορολογικών εσόδων της ΕΕ προέρχεται από φόρους της Κεντρικής Διοίκησης, το 31% από τις εισφορές που καταβάλλονται στους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ) και μόλις το 10,4% από φόρους των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) (Διάγραμμα 8).

Διάγραμμα 8: Φορολογικά έσοδα ανάλογα με τη φορολογούσα αρχή, 2014 (ως % των συνολικών φόρων)

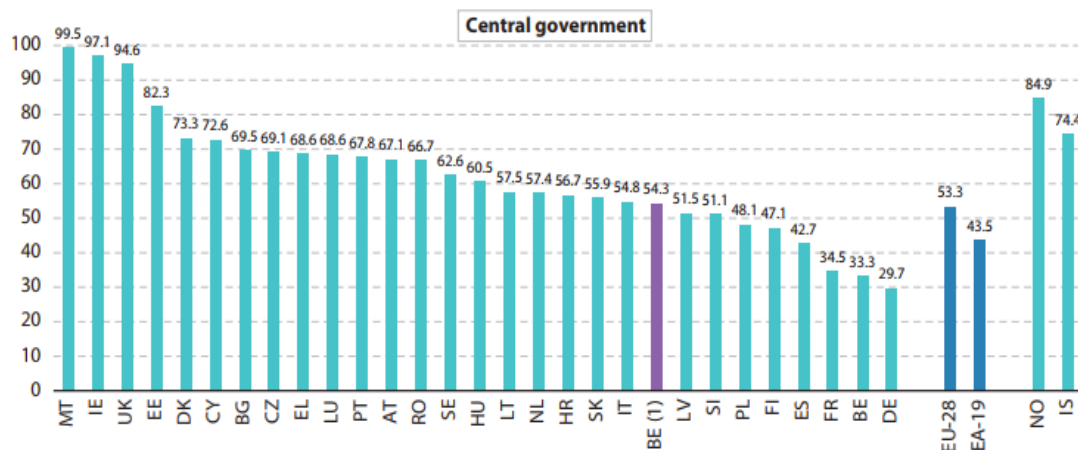


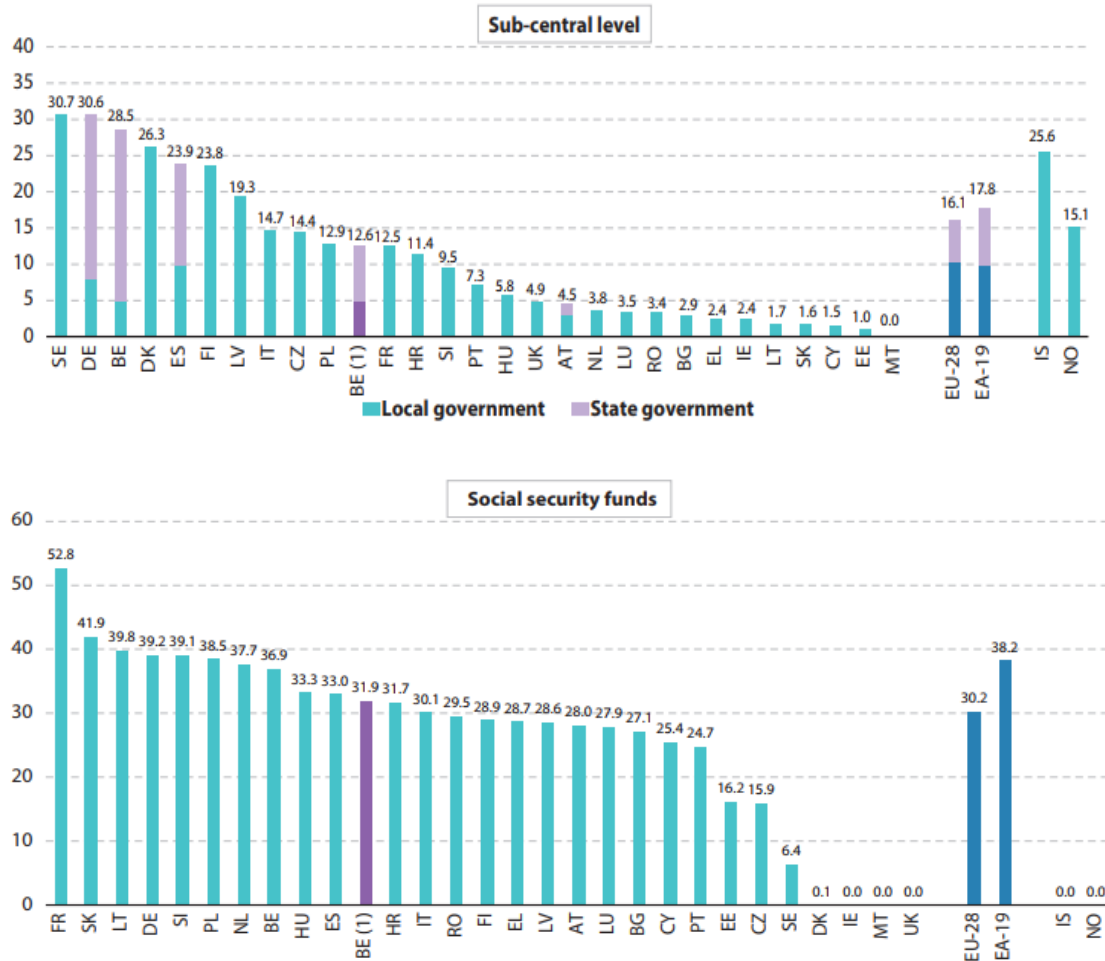


Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

Το 2015 το 53,3% των συνολικών φορολογικών εσόδων της ΕΕ προέρχεται από φόρους της Κεντρικής Διοίκησης, το 30,2% από τις εισφορές που καταβάλλονται στους ΟΚΑ και μόλις το 16,1% από φόρους των ΟΤΑ (Διάγραμμα 9).

Διάγραμμα 9: Φορολογικά έσοδα ανάλογα με τη φορολογούσα αρχή, 2015 (ως % των συνολικών φόρων)





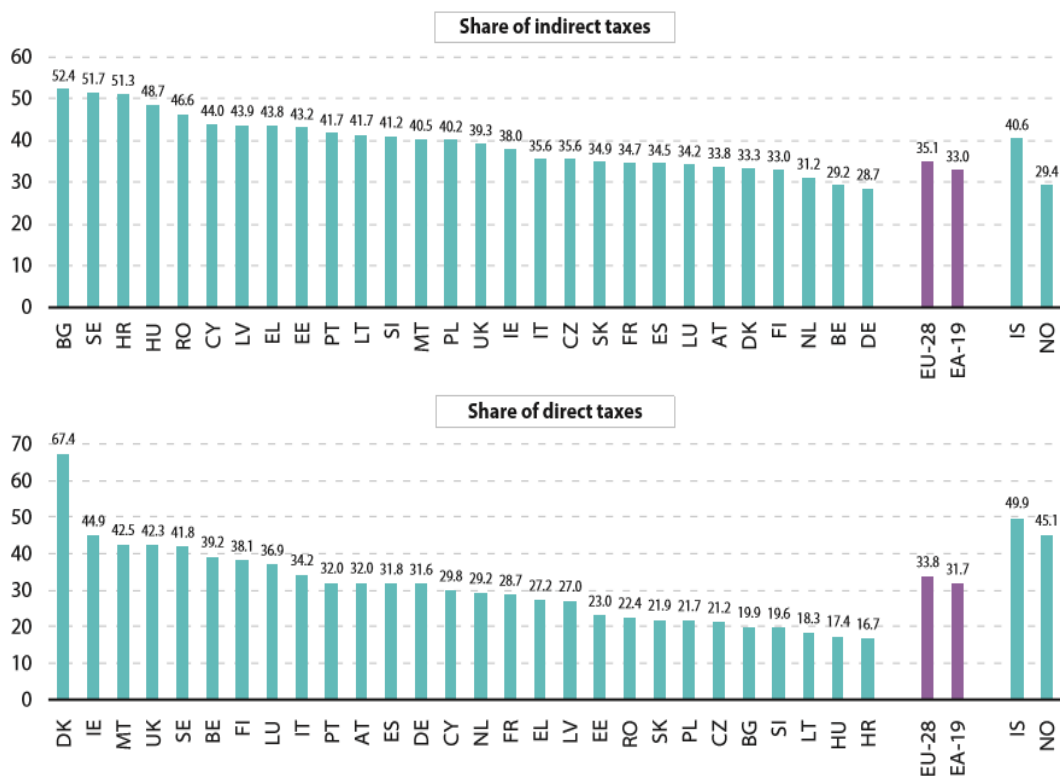
Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

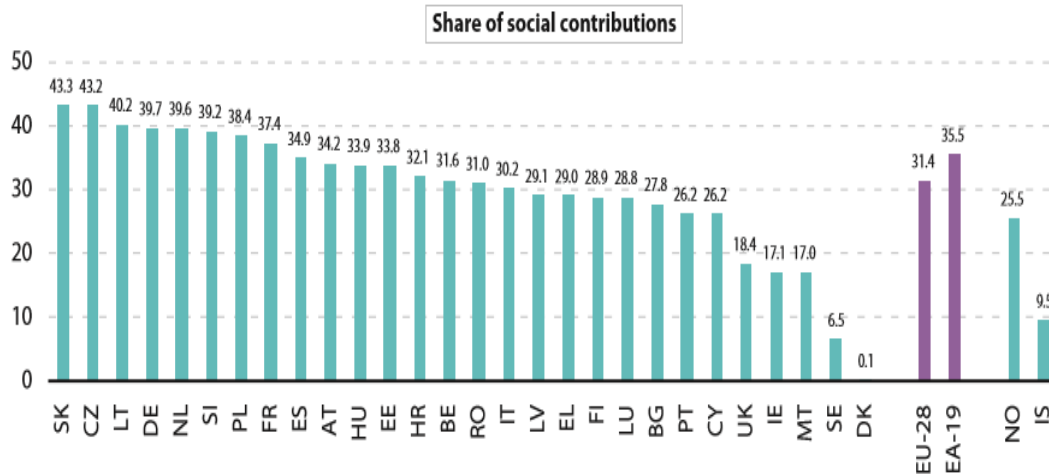
Όπως προαναφέρθηκε, τα διάφορα φορολογικά συστήματα των κρατών- μελών της ΕΕ παρουσιάζουν αξιοσημείωτες διαφορές που οφείλονται σε οικονομικούς, κοινωνικούς, πολιτικούς, ακόμη και διοικητικούς παράγοντες. Έτσι, για παράδειγμα, ορισμένα κράτη- μέλη είναι ομοσπονδιακά ή διαθέτουν έναν υψηλό βαθμό δημοσιονομικής αυτονομίας, όπως είναι το Βέλγιο, η Γερμανία, η Αυστρία και η Ισπανία. Άλλες χαρακτηριστικές περιπτώσεις αποτελούν οι περιπτώσεις του Ηνωμένου Βασιλείου και της Μάλτας, όπου τα συστήματα κοινωνικής ασφάλισης δε διαχωρίζονται από την κεντρική κυβέρνηση (από λογιστική άποψη), ενώ στη Δανία η κοινωνική ασφάλιση χρηματοδοτείται μέσω της γενικής φορολογίας με τη μεταφορά πόρων στους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης. Σημαντικές διαφορές παρατηρούνται και στα ποσοστά των φόρων που επιβάλλονται από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Έτσι, η Σουηδία, η Γερμανία, η Δανία και η Ισπανία παρουσιάζουν ιδιαίτερα υψηλά φορολογικά έσοδα που, όμως, δεν προέρχονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης. Αντίθετα, οι ΟΤΑ της Μάλτας δεν επιβάλλουν

φόρους σε τοπικό και περιφερειακό επίπεδο και χρηματοδοτούνται με πόρους που προέρχονται από την κεντρική κυβέρνηση. Όσον αφορά τα φορολογικά έσοδα που συγκεντρώνονται από τους Οργανισμούς Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), τα περισσότερα εντοπίζονται στη Γαλλία (53,2%) και στη Σλοβακία (42,5%). Κάποιες, όμως, χώρες, όπως η Ιρλανδία και η Μάλτα, δε διαθέτουν καθόλου ΟΚΑ, βάσει των εθνικών λογαριασμών του συστήματος ESA 2010, κάτι το οποίο επηρεάζει τα φορολογικά έσοδα που προέρχονται από άλλες πηγές.

Αξιοσημείωτες διαφορές παρατηρούνται ακόμη μεταξύ των κρατών- μελών, όσον αφορά τη διάρθρωση των φόρων. Έτσι, όταν μιλάμε για άμεσους φόρους, βλέπουμε ότι το έτος 2014 η Δανία έχει το υψηλότερο ποσοστό άμεσων φόρων ως προς τα συνολικά φορολογικά έσοδα (67,4%), ενώ ακολουθούν η Ιρλανδία, η Μάλτα, το Ηνωμένο Βασίλειο και η Σουηδία με ποσοστά που κυμαίνονται μεταξύ 40% και 50% των συνολικών εσόδων, όπως φαίνεται στο διάγραμμα που ακολουθεί (**Διάγραμμα 10**).

Διάγραμμα 10: Διάρθρωση των φορολογικών εσόδων ανάλογα με τον τύπο των φόρων, 2014 (ως % των συνολικών φόρων)





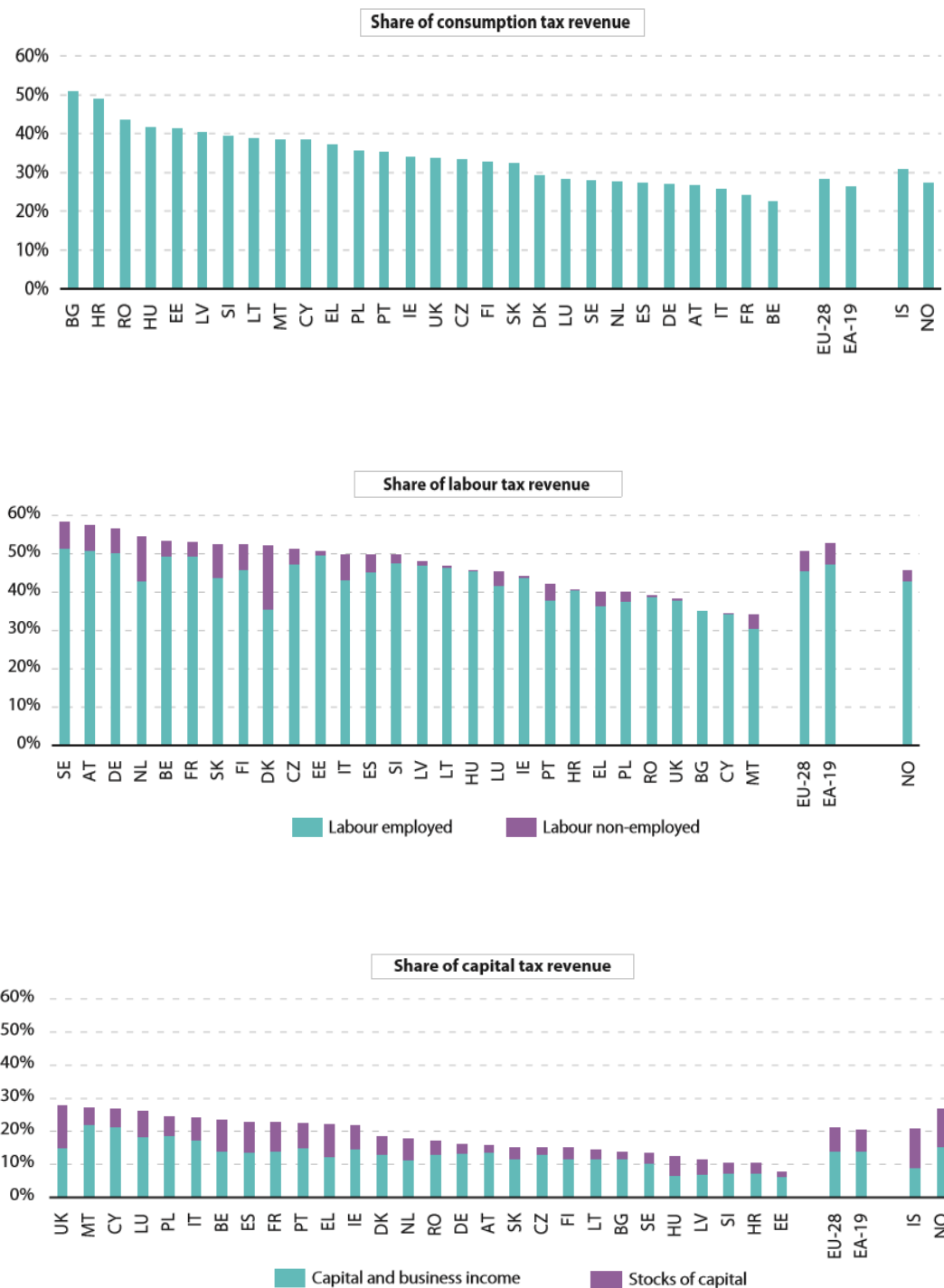
Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

Αν παρατηρήσουμε τα ποσοστά των κοινωνικών εισφορών ως προς τα συνολικά φορολογικά έσοδα για αυτές τις χώρες, παρατηρούμε ότι είναι ιδιαίτερα χαμηλά. Στη Δανία, για παράδειγμα, ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι ότι οι κοινωνικές δαπάνες δε χρηματοδοτούνται μέσω της φορολογίας. Έτσι, το φορολογικό σύστημα της Δανίας στηρίζεται κυρίως στην άμεση φορολόγηση κι έτσι εξηγείται το υψηλό ποσοστό άμεσων φόρων που εμφανίζει η συγκεκριμένη χώρα.

Αντιθέτως, αν μελετήσουμε τα φορολογικά συστήματα άλλων κρατών- μελών, όπως, για παράδειγμα, της Γερμανίας, της Ολλανδίας και της Γαλλίας, βλέπουμε ότι οι κοινωνικές εισφορές αποτελούν το μεγαλύτερο ποσοστό των φορολογικών εσόδων, ενώ οι άμεσοι φόροι καταλαμβάνουν ένα μικρό μόνο μερίδιο.

Τώρα αν μελετήσουμε την κατανομή του φορολογικού βάρους με κριτήριο τη φορολογική βάση, βλέπουμε ότι το μεγαλύτερο ποσοστό φορολογικών εσόδων προέρχεται από φόρους που επιβάλλονται στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία. Όπως διαφαίνεται μέσα από το αντίστοιχο διάγραμμα (**Διάγραμμα 11**), το ποσοστό αυτό αγγίζει σχεδόν το 50%, ενώ ακολουθούν οι φόροι κατανάλωσης, οι οποίοι αποτελούν πηγή για το 1/3 περίπου των συνολικών φορολογικών εσόδων. Στο τέλος βρίσκονται οι φόροι κεφαλαίου που συνεισφέρουν περίπου στο 1/5 των εσόδων.

Διάγραμμα 11: Κατανομή φορολογικού βάρους ανάλογα με τη φορολογική βάση, 2014 (ως % του συνολικού φορολογικού βάρους)

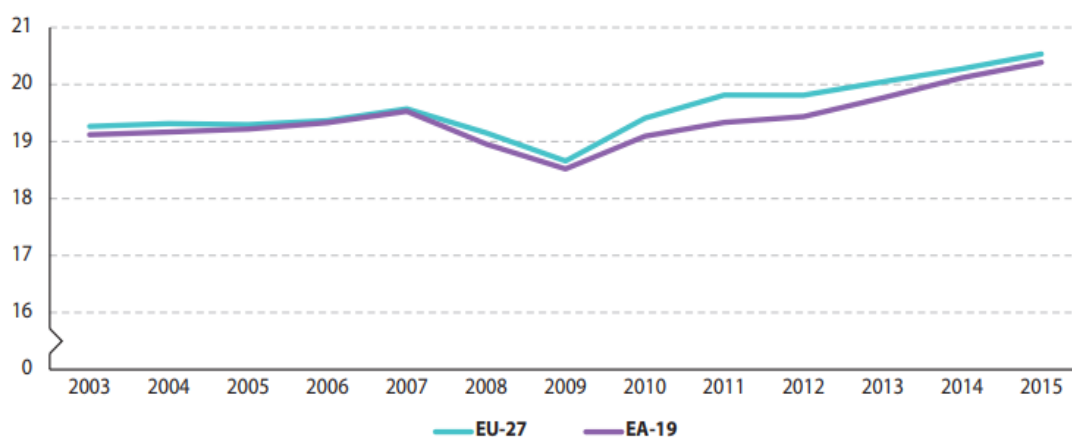


Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

Ορισμένα κράτη- μέλη της ΕΕ στηρίζονται περισσότερο στους φόρους εισοδήματος, ενώ άλλα, όπως π.χ. η Βουλγαρία και η Κροατία, στηρίζονται περισσότερο στους φόρους κατανάλωσης και λιγότερο στους φόρους εισοδήματος. Όσον αφορά τους φόρους κεφαλαίου, αυτοί καταλαμβάνουν ένα μικρό μόνο μέρος στο σύνολο των φόρων.

Ειδικότερα, όσον αφορά τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης, αυτοί παρουσιάζουν μια ανοδική τάση μέσα στο 2014 συγκριτικά με το 2012 και το 2013. Μετά από τη βαθιά πτώση που σημείωσαν τη διετία 2008- 2009 μέσα στο 2014 φαίνεται πως ξεπερνούν τα επίπεδα του 2007 (Διάγραμμα 12).

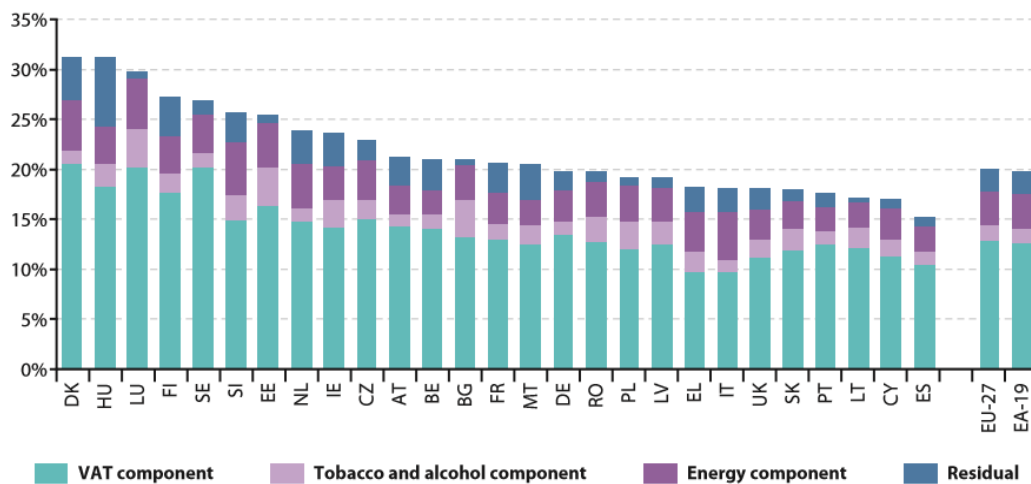
Διάγραμμα 12: Η έμμεση φορολογία κατανάλωσης, 2003- 2015



Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

Αν μελετήσουμε πιο αναλυτικά τη διάρθρωση των έμμεσων φόρων, θα παρατηρήσουμε πως το μεγαλύτερο μέρος των φόρων κατανάλωσης πρόκειται για τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) (Διάγραμμα 13).

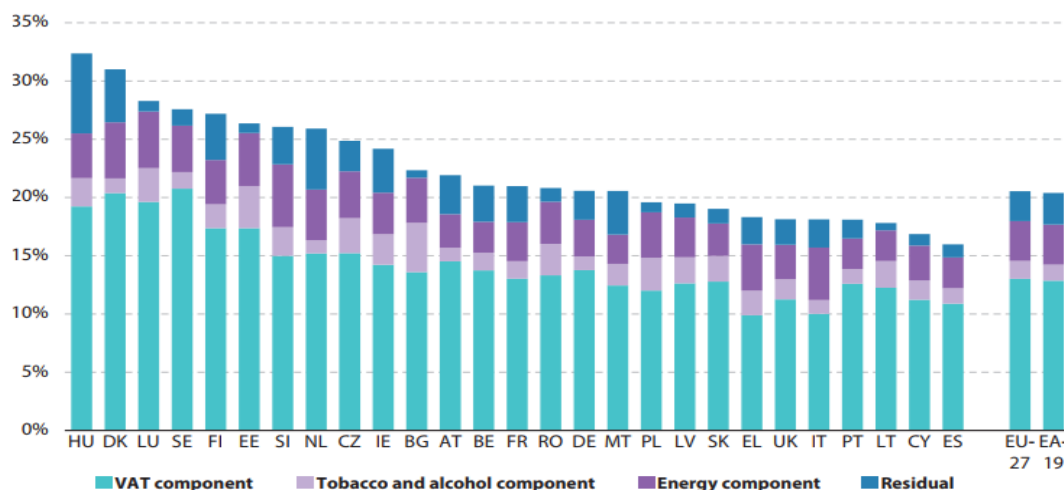
Διάγραμμα 13: Διάρθρωση των έμμεσων φόρων κατανάλωσης, 2014



Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

Όπως φαίνεται στο παραπάνω διάγραμμα, το υψηλότερο ποσοστό ΦΠΑ παρατηρείται στη Σουηδία (75% των έμμεσων φόρων), ενώ το χαμηλότερο στην Ιταλία (53% των έμμεσων φόρων).

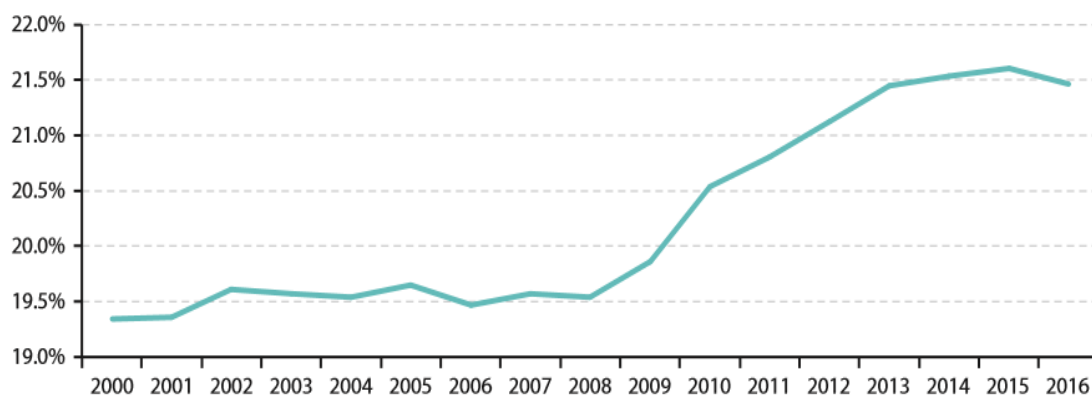
Διάγραμμα 14: Διάρθρωση των έμμεσων φόρων κατανάλωσης, 2015



Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

Όπως φαίνεται στο διάγραμμα που ακολουθεί (**Διάγραμμα 15**), ο ΦΠΑ στα 28 κράτη-μέλη της ΕΕ σημείωσε ανοδική πορεία, ειδικά μετά την έναρξη της οικονομικής κρίσης το 2008. Όμως, το έτος 2016 η ανοδική αυτή τάση φαίνεται να σταματάει, αφού τα περισσότερα κράτη έχουν διατηρήσει τον φορολογικό συντελεστή ΦΠΑ σε σταθερά επίπεδα. Εξαιρέση αποτελούν μονάχα δύο κράτη- μέλη, το Λουξεμβούργο, το οποίο αύξησε τον συντελεστή ΦΠΑ κατά 2% μέσα στο 2015 και η Ρουμανία, η οποία μείωσε τον αντίστοιχο συντελεστή κατά 4 ποσοστιαίες μονάδες μέσα στο 2016. Έτσι, οι υψηλότεροι συντελεστές ΦΠΑ παρατηρούνται στην Ουγγαρία (27%), καθώς και στην Κροατία, τη Δανία και τη Σουηδία (25%), ενώ αντίθετα οι χαμηλότεροι στο Λουξεμβούργο (17%) και στη Μάλτα (18%).

Διάγραμμα 15: Η πορεία του μέσου συντελεστή ΦΠΑ, ΕΕ- 28, 2000- 2016 (%)



Πηγή: *DG Taxation and Customs Union*

Ωστόσο και οι υπόλοιποι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης διαδραματίζουν έναν εξίσου σπουδαίο ρόλο. Κατά μέσο όρο στην ΕΕ, το 17% των έμμεσων φόρων κατανάλωσης πρόκειται για φόρους που επιβάλλονται στην ενέργεια, ενώ ακολουθούν οι φόροι που επιβάλλονται στον καπνό και στα οινοπνευματώδη ποτά.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει, επίσης, η μελέτη της φορολογίας των εισοδημάτων των νομικών προσώπων, η οποία επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την παραγωγική δραστηριότητα των επιχειρήσεων, τις επενδύσεις, την απασχόληση και γενικά, την ανάπτυξη μιας οικονομίας. Όπως δείχνουν στοιχεία της Eurostat, ο μέσος φορολογικός συντελεστής βάσει του οποίου υπολογίζεται ο φόρος των εταιρειών έχει μετακινηθεί ελαφρώς προς τα κάτω μετά την έναρξη της οικονομικής κρίσης, ειδικά

μετά το 2009. Έτσι, το έτος 2016 ο μέσος συντελεστής των 28 κρατών- μελών της ΕΕ ήταν περίπου 22,5%, ενώ το 2009 ήταν 23,8% (και το 2000 ήταν 32%). Παρ' όλη τη μείωση αυτή , εξακολουθούν να εντοπίζονται σημαντικές διαφορές μεταξύ των διαφόρων χωρών. Έτσι, βλέπουμε το έτος 2016 ο μικρότερος συντελεστής να βρίσκεται στη Βουλγαρία (10%) και ο υψηλότερος στο Βέλγιο, στη Γερμανία, στη Γαλλία κ.α. (με το αντίστοιχο ποσοστό να ξεπερνά το 30%).

Οι ερευνητές εστιάζουν ακόμη το ενδιαφέρον τους στους φόρους περιουσίας. Όσοι από αυτούς επιβάλλονται επί της κατοχής ακίνητης περιουσίας, πληρώνονται ως επί το πλείστον σε ετήσια βάση και σχετίζονται κατά κάποιο μέτρο με την αξία της περιουσίας. Υπάρχουν, επίσης, άλλοι φόροι περιουσίας, οι οποίοι καταβάλλονται κάθε φορά που πραγματοποιείται μια μεταβίβαση ή μια αγοραπωλησία. Οι επαναλαμβανόμενοι αυτοί φόροι αφορούν στο 1,6% του ΑΕΠ και προσελκύουν το ενδιαφέρον όσων εμπλέκονται στη διαμόρφωση μιας φορολογικής πολιτικής. Αυτό συμβαίνει γιατί σε χώρες όπου οι φόροι αυτοί είναι χαμηλοί μπορούν να αποτελέσουν σημαντική πηγή φορολογικών εσόδων, ενώ την ίδια στιγμή οι φόροι αυτοί θεωρούνται οι λιγότερο επιβλαβείς στην οικονομική ανάπτυξη. Οι διαφορές στους φόρους ακίνητης περιουσίας είναι και εδώ αξιοσημείωτες μεταξύ των κρατών- μελών. Οι υψηλότεροι συντελεστές εντοπίζονται στη Γαλλία (3,2% του ΑΕΠ) και στο Ηνωμένο Βασίλειο (3,1%), ενώ η Ελλάδα βρίσκεται στην τρίτη θέση της κατάταξης με ποσοστό 2,6% (Διάγραμμα 16).

Διάγραμμα 16: Οι φόροι περιουσίας ανά κράτος- μέλος, 2014 (% ΑΕΠ)



Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

Διάγραμμα 17: Οι φόροι περιουσίας ανά κράτος- μέλος, 2015 (ως % του ΑΕΠ)



Πηγή: DG Taxation and Customs Union, βάσει στοιχείων της Eurostat

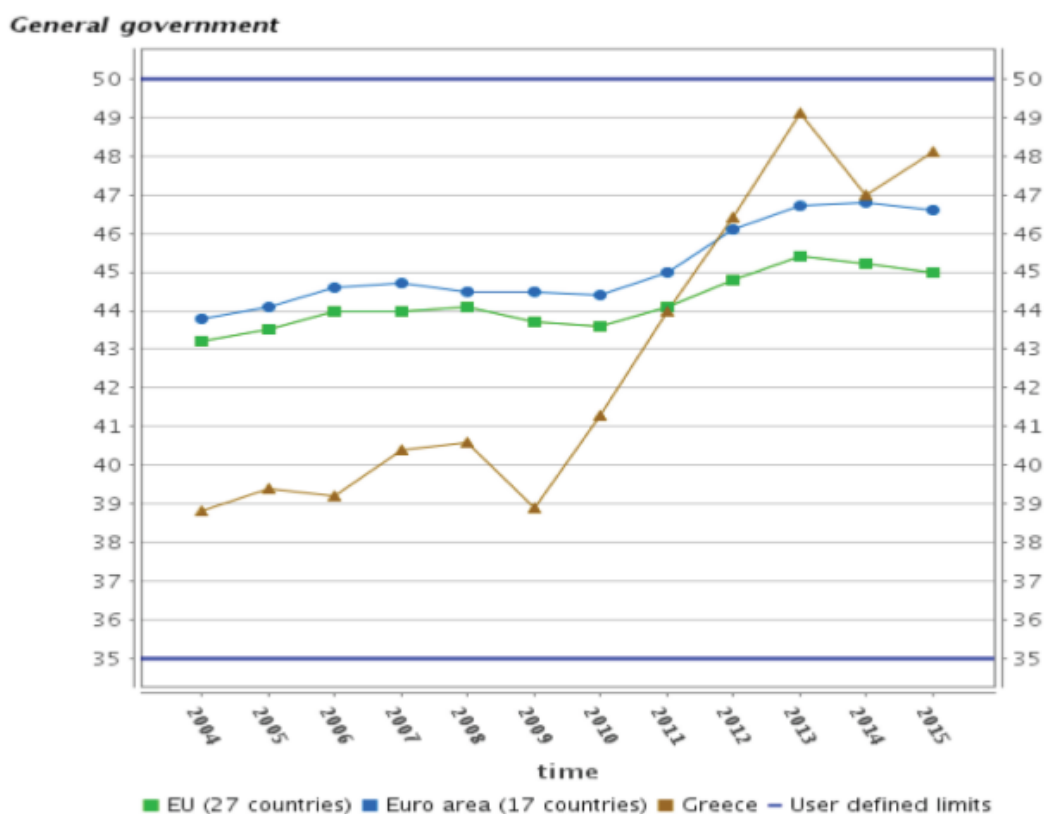
3 ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

3.1 Η δομή και τα χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος

Αναμφίβολα, η χρηματοπιστωτική κρίση που ξέσπασε το 2008 έχει επηρεάσει σε μεγάλο βαθμό ολόκληρο το φάσμα της παγκόσμιας οικονομίας. Ιδιαίτερη επίδραση έχει δεχτεί η Ελλάδα, η οποία βιώνει τα τελευταία χρόνια μια πρωτόγνωρη κατάσταση τόσο σε οικονομικό όσο και σε κοινωνικό επίπεδο. Από το 2010 η ελληνική οικονομία βρίσκεται σε κατάσταση ύφεσης, ενώ τα προγράμματα δημοσιονομικής προσαρμογής που υιοθετήθηκαν και που αποσκοπούσαν σε περιορισμό των κρατικών δαπανών και παράλληλη αύξηση των εσόδων, δεν απέδωσαν τα αναμενόμενα.

Έτσι, αν μελετήσουμε το δημοσιονομικό σκέλος των εσόδων του ελληνικού κράτους, παρατηρούμε ότι τα απόλυτα φορολογικά έσοδα μειώνονται με τον χρόνο, παρ' όλο που αυξάνονται ως ποσοστό του ΑΕΠ (προφανώς εξαιτίας της δραματικής μείωσης του ΑΕΠ), υποδηλώνοντας μια αδυναμία είσπραξης των φόρων σε συνθήκες παρατεταμένης ύφεσης (Διάγραμμα 18).

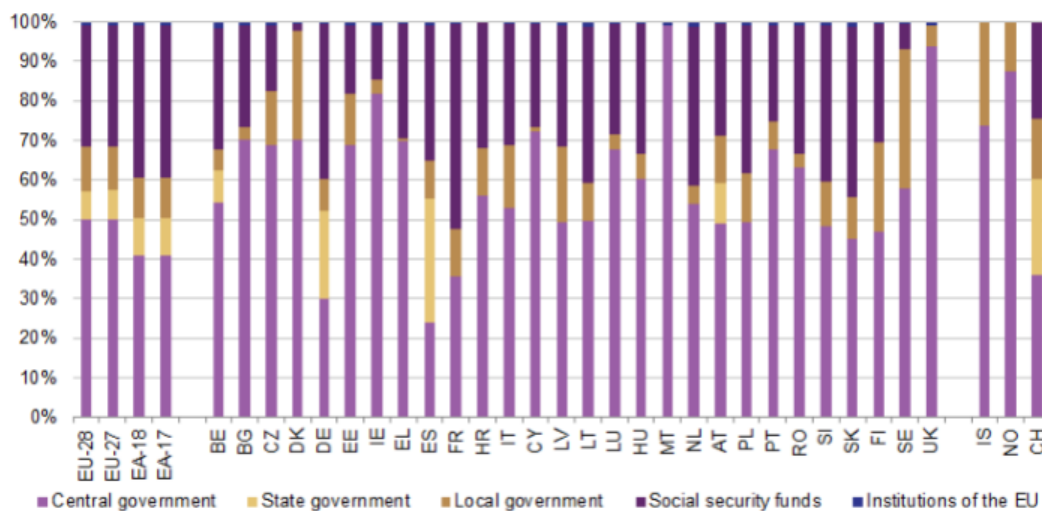
Διάγραμμα 18: Συνολικά φορολογικά έσοδα (% ΑΕΠ), 2004-2015



Πηγή: Eurostat

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα αποτελείται από μια ευρεία κατηγορία φόρων. Ορισμένοι από αυτούς τους φόρους έχουν ως βάση το εισόδημα, άλλοι την περιουσία και άλλοι την καταναλωτική δαπάνη. Έτσι, κάποιοι από τους φόρους είναι άμεσοι και κάποιοι έμμεσοι. Οι περισσότεροι καταβάλλονται υπέρ του κράτους, ενώ υπάρχουν και φόροι που επιβάλλονται υπέρ των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Διάγραμμα 19).

Διάγραμμα 19: Συνολικά φορολογικά έσοδα ανάλογα με τη φορολογούσα αρχή, 2012



Πηγή: Eurostat

Στην Ελλάδα το μεγαλύτερο ποσοστό των φορολογικών εσόδων προέρχεται από τους έμμεσους φόρους, κυρίως από τον ΦΠΑ, καθώς και από άλλους γενικούς ή ειδικούς φόρους κατανάλωσης. Σημαντική, επίσης, είναι η συμβολή των άμεσων φόρων, ιδιαίτερα του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, καθώς και των φόρων που επιβάλλονται επί της ακίνητης περιουσίας (Πίνακας 1).

Πίνακας 1: Έσοδα Κρατικού Προϋπολογισμού (σε εκατ. Ευρώ) (2015- 2017)

	2015	2016		2017	Μεταβολή %	
	Πραγμ/σεις	Προϋπολογισμός	Εκτιμήσεις πραγμ/σεων	Προβλέψεις	2016/2015	2017/2016
A. Τακτικά έσοδα (I+ II + III + IV)	47.792	48.431	50.477	51.001	5,6	1,0
I. Άμεσοι φόροι	19.936	20.028	20.711	20.415	3,9	-1,4
Φόρος εισοδήματος	12.148	12.025	12.676	13.659	4,3	7,8
φυσικών προσώπων	7.872	7.834	8.011	9.172	1,8	14,5
Νομικών προσώπων	2.895	2.945	3.478	3.236	20,1	-7,0
Ειδικών κατηγοριών	1.381	1.246	1.187	1.251	-14,1	5,4
Φόροι στην περιουσία	3.180	3.788	3.533	3.132	11,1	-11,4
Άμεσοι φόροι ΠΟΕ	1.700	1.379	1.623	1.291	-4,5	-20,5
Λοιποί άμεσοι φόροι	2.909	2.836	2.879	2.333	-1,0	-19,0
II. Έμμεσοι φόροι	23.781	24.738	25.108	26.443	5,6	5,3
Φόροι συναλλαγών	14.262	14.875	15.209	15.985	6,6	5,1
φΠΑ	13.629	14.376	14.707	15.476	7,9	5,2
πετρελαιοειδών	1.754	1.747	1.594	1.879	-9,1	17,9
καπνού	662	686	644	663	-2,7	3,0
λοιπών	11.213	11.943	12.469	12.934	11,2	3,7
Λοιποί φόροι συναλλαγών	633	499	502	509	-20,7	1,4
(μεταβίβαση κεφαλαίων)	310	195	222	225	-28,5	1,4
(χαρτόσημο)	318	299	277	281	-13,0	1,4
Φόροι κατανάλωσης	8.760	9.102	8.835	9.547	0,9	8,1
φόρος ασφαλιστρών	313	378	393	384	25,6	-2,3
Τέλος ταξινόμησης οχημάτων	110	112	172	165	55,9	-4,1
ΕΦΚ ενεργειακών προϊόντων	4.175	4.124	4.126	4.510	-1,2	9,3
Λοιποί ΕΦΚ (καπνού κ.λπ.)	2.752	2.872	2.747	3.013	-0,2	9,7
Τέλη κυκλοφορίας οχημάτων	1.123	1.088	1.092	1.106	-2,8	1,3
Λοιποί φόροι κατανάλωσης	286	528	305	369	6,7	21,0
Έμμεσοι φόροι ΠΟΕ	450	385	717	549	59,3	-23,4
Λοιποί έμμεσοι	310	376	347	362	12,0	4,3
Σύνολο φορολογικών εσόδων (I+II)	43.718	44.766	45.819	46.858	4,8	2,3
III. Απολήψεις από ΕΕ	428	325	400	523	-6,6	30,8
IV. Λοιπά μη φορολογικά έσοδα	3.646	3.340	4.258	3.620	16,8	-15,0
Σύνολο μη φορολογικών εσόδων (III+IV)	4.074	3.665	4.658	4.143	14,3	-11,0

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών (Εισηγητική Έκθεση, Κρατικός Προϋπολογισμός 2017)

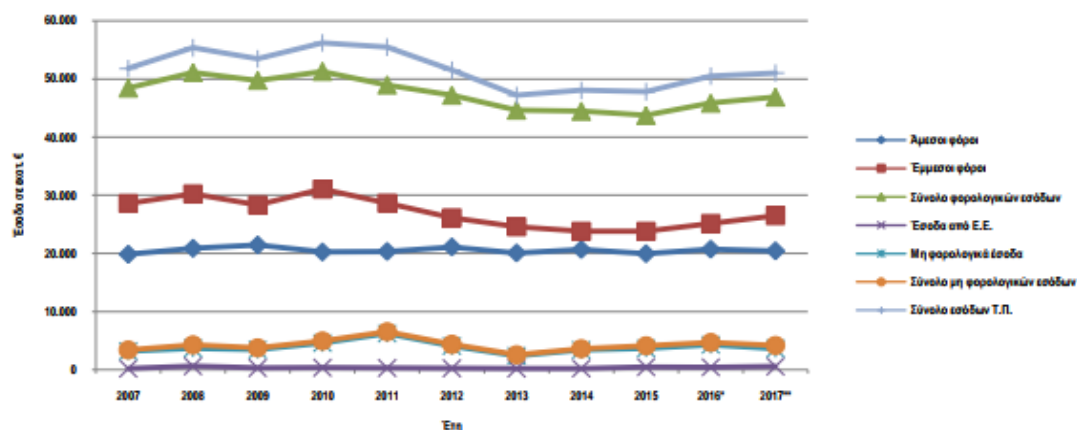
Πίνακας 2: Εξέλιξη και σύνθεση των εσόδων (σε εκατ. Ευρώ) (2007-2017)

Έτος	Άμεσοι φόροι	Έμμεσοι φόροι	Σύνολο φορολογικών εσόδων	Έσοδα από ΕΕ	Λοιπά μη φορολογικά έσοδα	Σύνολο μη φορολογικών εσόδων	Σύνολο εσόδων ΤΠ
2007	19.832	28.573	48.405	170	3.202	3.372	51.777
2008	20.863	30.222	51.085	579	3.670	4.249	55.334
2009	21.432	28.293	49.725	264	3.454	3.718	53.443
2010	20.224	31.042	51.266	320	4.592	4.912	56.178
2011	20.318	28.632	48.951	274	6.217	6.491	55.441
2012	21.096	26.083	47.179	246	4.072	4.318	51.497
2013	20.058	24.556	44.614	183	2.367	2.550	47.164
2014	20.664	23.784	44.448	196	3.373	3.569	48.017
2015	19.936	23.781	43.718	428	3.646	4.074	47.792
2016*	20.711	25.108	45.819	400	4.258	4.658	50.477
2017**	20.415	26.443	46.858	523	3.620	4.143	51.001
Συμμετοχή στο σύνολο ανά κατηγορία (%)							
2007	38,3	55,2	93,5	0,3	6,2	6,5	100,0
2008	37,7	54,6	92,3	1,0	6,6	7,7	100,0
2009	40,1	52,9	93,0	0,5	6,5	7,0	100,0
2010	36,0	55,3	91,3	0,6	8,2	8,7	100,0
2011	36,6	51,6	88,3	0,5	11,2	11,7	100,0
2012	41,0	50,6	91,6	0,5	7,9	8,4	100,0
2013	42,5	52,1	94,6	0,4	5,0	5,4	100,0
2014	43,0	49,5	92,6	0,4	7,0	7,4	100,0
2015	41,7	49,8	91,5	0,9	7,6	8,5	100,0
2016*	41,0	49,7	90,8	0,8	8,4	9,2	100,0
2017**	40,0	51,8	91,9	1,0	7,1	8,1	100,0
Ως ποσοστό του ΑΕΠ (%)							
2007	8,5	12,3	20,8	0,1	1,4	1,4	22,3
2008	8,6	12,5	21,1	0,2	1,5	1,8	22,9
2009	9,0	11,9	20,9	0,1	1,5	1,6	22,5
2010	8,9	13,7	22,7	0,1	2,0	2,2	24,9
2011	9,8	13,8	23,6	0,1	3,0	3,1	26,8
2012	11,0	13,6	24,7	0,1	2,1	2,3	26,9
2013	11,1	13,6	24,7	0,1	1,3	1,4	26,1
2014	11,6	13,4	25,0	0,1	1,9	2,0	27,0
2015	11,3	13,5	24,9	0,2	2,1	2,3	27,2
2016*	11,8	14,4	26,2	0,2	2,4	2,7	28,9
2017**	11,3	14,6	25,9	0,3	2,0	2,3	28,2

*Εκτιμήσεις

**Προβλέψεις

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών (Εισηγητική Έκθεση, Κρατικός Προϋπολογισμός 2017)

Διάγραμμα 20: Εξέλιξη εσόδων Ελλάδα 2007- 2017

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών (Εισηγητική Έκθεση, Κρατικός Προϋπολογισμός 2017)

3.1.1 Έμμεση φορολογία- ΦΠΑ

Όπως γίνεται φανερό, το μεγαλύτερο ποσοστό των φορολογικών εσόδων προέρχεται από τους έμμεσους φόρους. Πιο αναλυτικά, βλέπουμε το έτος 2010 το ποσοστό αυτό να φτάνει στη μέγιστη τιμή του (60,6%) και να διατηρείται και μετέπειτα σε αρκετά υψηλά επίπεδα. Παρά τη μικρή μείωση που εμφανίζουν από το έτος 2011, κυρίως λόγω αύξησης των άμεσων φόρων, οι έμμεσοι φόροι εξακολουθούν ακόμη και σήμερα να αποτελούν τη βασική πηγή φορολογικών εσόδων για τη χώρα μας (Πίνακας 3).

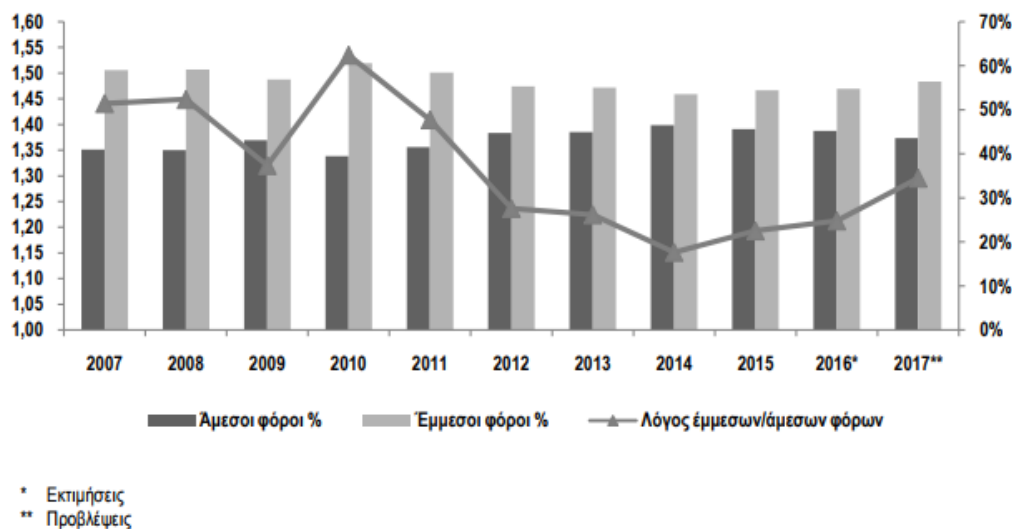
Πίνακας 3: Σύνοψη φορολογικών εσόδων κατά κατηγορία (2007-2017)

Έτος	Άμεσοι φόροι (%)	Έμμεσοι φόροι (%)	Λόγος έμμεσων/άμεσων φόρων
2007	41,0	59,0	1,44
2008	40,8	59,2	1,45
2009	43,1	56,9	1,32
2010	39,4	60,6	1,53
2011	41,5	58,5	1,41
2012	44,7	55,3	1,24
2013	45,0	55,0	1,22
2014	46,5	53,5	1,15
2015	45,6	54,4	1,19
2016*	45,2	54,8	1,21
2017**	43,6	56,4	1,30

* Εκτιμήσεις
** Προβλέψεις

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών (Εισηγητική Έκθεση, Κρατικός Προϋπολογισμός 2017)

Διάγραμμα 21: Λόγος έμμεσων/άμεσων φόρων



Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών (Εισηγητική Έκθεση, Κρατικός Προϋπολογισμός 2017)

Όπως διαφαίνεται μέσα από τον **Πίνακα 1**, το μεγαλύτερο ποσοστό των έμμεσων φόρων επιβάλλεται κατά τις συναλλαγές αγαθών και υπηρεσιών μέσω του ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ είναι έμμεσος φόρος που επιβλήθηκε από το Παράγωγο Δίκαιο του Κοινοτικού Δικαίου στα κράτη- μέλη της ΕΕ. Στην Ελλάδα καθιερώθηκε την 1^η Ιανουαρίου 1987. Σήμερα ο ΦΠΑ ορίζεται από τον Ν.2859/2000 ως είδος έμμεσου φόρου που επιβάλλεται στις συναλλαγές σε ολόκληρη την ελληνική επικράτεια εκτός από την περιοχή του Αγίου Όρους και των υπαγόμενων σε αυτό.

Πιο αναλυτικά, πρόκειται για έναν φόρο κύκλου εργασιών, ο οποίος επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου. Ο ΦΠΑ καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο συναλλαγής/ βαθμίδα παραγωγής στην προστιθέμενη αξία και επιρρίπτεται ολόκληρος στον τελικό καταναλωτή.

Στην Ελλάδα ο συντελεστής ΦΠΑ είναι σχετικά υψηλός (24%) σε σχέση με τις υπόλοιπες χώρες του ΟΟΣΑ (**Πίνακας 4**).

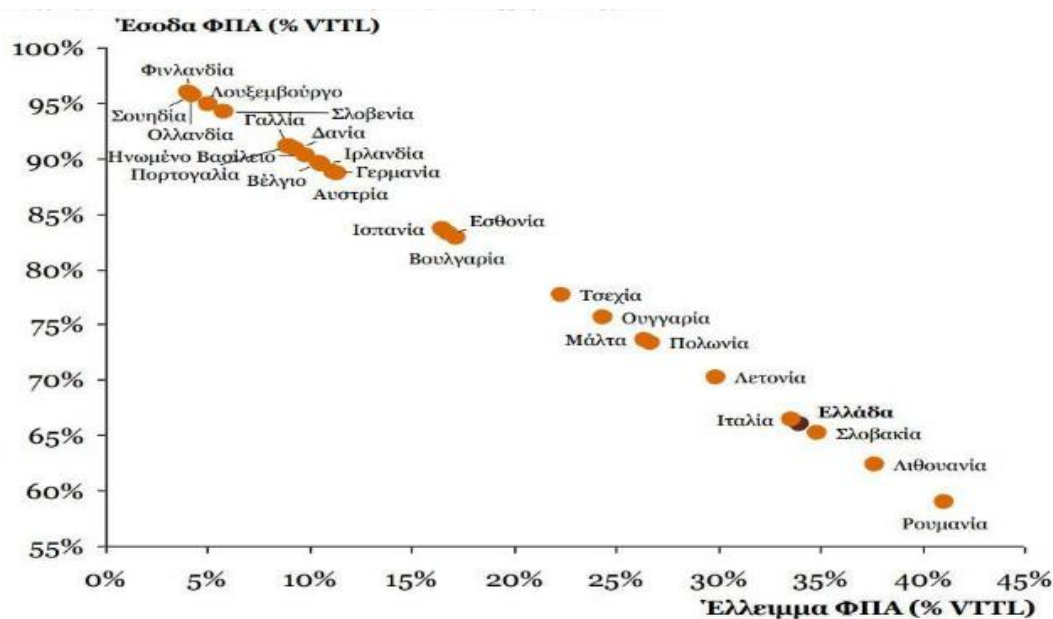
Πίνακας 4: Οι βασικοί συντελεστές ΦΠΑ σε μερικές χώρες του ΟΟΣΑ

Χώρα	Βασικό Ποσοστό ΦΠΑ
Ουγγαρία	27%
Ισλανδία	25,5%
Δανία	25%
Νορβηγία	25%
Σουηδία	25%
Ελλάδα	24%
Πορτογαλία	23%
Φιλανδία	23%
Πολωνία	23%
Ιρλανδία	21%
Ιταλία	21%
Βέλγιο	21%
Ολλανδία	21%
Σλοβενία	20%
Αυστρία	20%
Γαλλία	19,6%
Γερμανία	19%
Ισπανία	18%
Λουξεμβούργο	15%
Αυστραλία	10%
Κορέα	10%
Ελβετία	8%
Ιαπωνία	8%
Καναδάς	5%

Πηγή: PwC

Παρ' όλα αυτά, σύμφωνα με πρόσφατη έρευνα, το έλλειμμα ΦΠΑ στην Ελλάδα εκτιμάται γύρω στο 34%, ποσοστό αρκετά υψηλό που μαρτυρά μια σημαντική απώλεια εσόδων, εξαιτίας κυρίως της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της αναποτελεσματικότητας των φοροεισπρακτικών μηχανισμών (PwC, 2016). Το έλλειμμα ΦΠΑ (VAT Gap) ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των πραγματοποιηθέντων εσόδων ΦΠΑ και των θεωρητικών δυνητικών συνολικών εσόδων βάσει του ισχύοντος ΦΠΑ (VAT Total Tax Liability- VTTL). Χώρες με μεγάλο έλλειμμα ΦΠΑ (άνω του 30% του VTTL) είναι και η Ρουμανία, η Λιθουανία, η Σλοβακία και η Ιταλία (Διάγραμμα 22).

Διάγραμμα 22: Το έλλειμμα ΦΠΑ μεταξύ των χωρών της ΕΕ



Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή (TAXUD), Γραφείο Προϋπολογισμού του Κράτους

3.1.2 Άμεση Φορολογία – Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων

Μία ακόμη βασική πηγή φορολογικών εσόδων για τη χώρα μας αποτελούν οι άμεσοι φόροι, ειδικά οι φόροι εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Η φορολογία του εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων, καθώς και κάθε είδους νομικών οντοτήτων, ρυθμίζεται από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) (ν. 4172/2013- ΦΕΚ 167/Α/23-7-2013).

Σύμφωνα, λοιπόν, με τον Κ.Φ.Ε., ως υποκείμενο του φόρου νοείται ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Ο φορολογούμενος, που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα, δηλαδή από: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) το εισόδημα από κεφάλαιο και δ) το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Ο φόρος, λοιπόν, του εισοδήματος των φυσικών προσώπων είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε ετήσια βάση στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο Εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής
≤ 20.000	22%
20.001- 30.000	29%
30.001- 40.000	37%
> 40.001	45%

Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ο φόρος που προκύπτει μειώνεται κατά το ποσό των χιλίων εννιακοσίων (1.900) ευρώ για τον φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα (άρθρο 11), όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει τις είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, με προσαύξηση 50€ για κάθε επιπλέον εξαρτώμενο τέκνο, μέχρι τις 2.100€ για 3 εξαρτώμενα τέκνα και άνω.

Για φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις άνω των 20.000€, το ποσό μειώνεται κατά δέκα (10)€ ανά χίλια (1.000)€ του εισοδήματος.

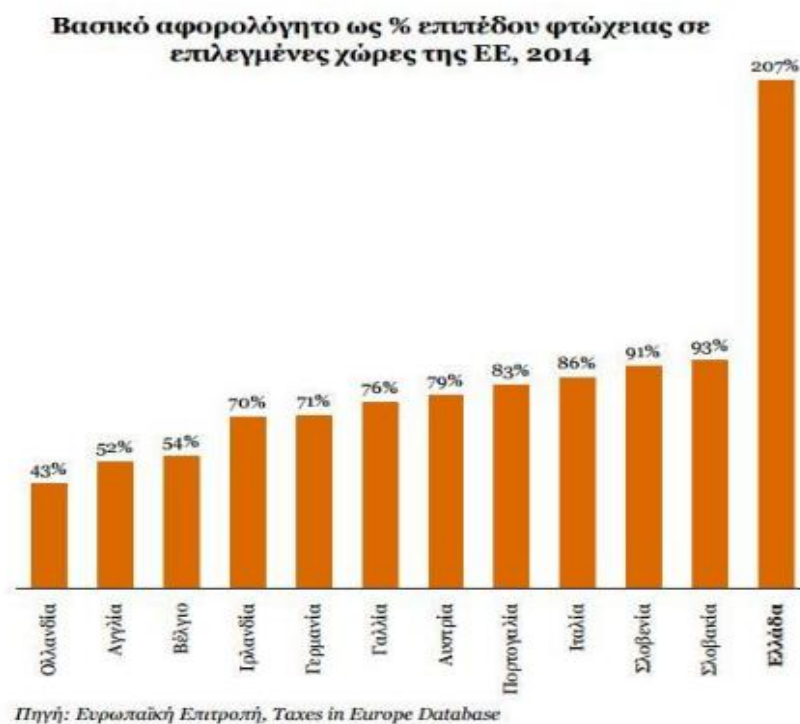
Βέβαια, προκειμένου να διατηρηθεί η μείωση αυτή του φόρου ο φορολογούμενος απαιτείται να πραγματοποιεί δαπάνες για την απόκτηση αγαθών/ υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη- μέλη της ΕΕ ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.), οι οποίες να έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Το ποσό του φόρου μειώνεται σε ποσοστό 10% για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, εφόσον αυτά δεν υπερβαίνουν το 5% του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου. Το ποσό της μείωσης ανεξαρτήτως του ποσού των εξόδων δεν μπορεί να υπερβαίνει τις 3.000€.

Η μείωση αυτή που παρέχεται ανάλογα με το φορολογητέο εισόδημα και τα εξαρτώμενα τέκνα, οδηγεί στην ουσία σε αφορολόγητο όριο που διαφέρει ανάλογα με την περίπτωση. Συγκριτικά, πάντως, με άλλες ευρωπαϊκές χώρες, το αφορολόγητο στην

Ελλάδα είναι ιδιαίτερα υψηλό, όχι ως απόλυτο μέγεθος, αλλά ως προς το όριο της φτώχειας (που υπολογίζεται ως το 60% του διάμεσου εισοδήματος). Συγκεκριμένα, η Ελλάδα έχει βασικό αφορολόγητο όριο δύο φορές το επίπεδο φτώχειας (**Διάγραμμα 23**). Επίσης, σε αντίθεση με πολλές χώρες, η έκπτωση φόρου δεν εξαρτάται από την ηλικία.

Διάγραμμα 23: Βασικό αφορολόγητο ως % επιπέδου φτώχειας σε επιλεγμένες χώρες της ΕΕ, 2014



Τέλος, όσον αφορά τη φορολογία φυσικών προσώπων στην Ελλάδα, εκείνο που προκαλεί ιδιαίτερη εντύπωση είναι ότι, σε σχέση με άλλες χώρες του ΟΟΣΑ, η προοδευτικότητα των φόρων είναι περιορισμένη, όπως φαίνεται στον ακόλουθο πίνακα (βάσει στοιχείων 2015) (**Πίνακας 5**).

Πίνακας 5: Κατώτατοι και ανώτατοι συντελεστές φυσικών προσώπων

Χώρα	Κατώτατο Εισόδημα (€)	Πρώτος Συντελεστής	Ανώτατο Εισόδημα (€)	Μέγιστος Συντελεστής	Δ(Εισοδήματος, €)	Δ (Συντελεστής)
Αυστρία	11,000	25.0%	1,000,000	55.0%	989,000	30.0%
Βέλγιο	10,860	25.0%	38,080	50.0%	27,220	25.0%
Γερμανία	8,652	14.0%	254,447	45.0%	245,795	31.0%
Ελβετία	13,250	0.8%	690,110	11.5%	676,860	10.7%
Ελλάδα	5,500	22.0%	42,000	42.0%	36,500	20.0%
Ηνωμένο Βασίλειο	6,474	20.0%	194,226	45.0%	187,752	25.0%
ΗΠΑ	8,445	10.0%	377,893	39.6%	369,448	29.6%
Ιρλανδία	33,800	20.0%	33,801	40.0%	1	20.0%
Ισλανδία	28,536	22.7%	71,077	31.8%	42,541	9.1%
Ισπανία	12,450	19.0%	60,000	45.0%	47,550	26.0%
Ιταλία	15,000	23.0%	75,001	43.0%	60,001	20.0%
Καναδάς	30,658	15.0%	95,050	29.0%	64,391	14.0%
Λουξεμβούργο	11,265	8.0%	100,000	40.0%	88,735	32.0%
Ολλανδία	19,922	8.4%	66,421	52.0%	46,499	43.6%
Πολωνία	19,834	18.0%	19,835	32.0%	1	14.0%
Πορτογαλία	7,000	14.5%	80,000	48.0%	73,000	33.5%
Σλοβακία	36,022	19.0%	36,023	25.0%	1	6.0%
Σλοβενία	8,021	16.0%	70,907	50.0%	62,886	34.0%
Σουηδία	46,367	20.0%	66,403	25.0%	20,036	5.0%
Τουρκία	3,965	15.0%	34,615	35.0%	30,650	20.0%
Φινλανδία	16,700	6.5%	72,300	31.8%	55,600	25.3%

Πηγή: PwC, World Tax Summaries 2015

Σε ειδικές περιπτώσεις, όταν το τεκμαρτό εισόδημα ενός φορολογουμένου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του, τότε ο φορολογούμενος υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία. Στην περίπτωση αυτή στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται. Για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος χρησιμοποιούνται οι δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του.

3.1.3 Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης

Στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς, επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Για την επιβολή της λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, από την υποχρέωση καταβολής της ειδικής εισφοράς εξαιρούνται ορισμένες κατηγορίες φορολογουμένων, όπως τα άτομα με βαριές κινητικές αναπηρίες, οι μακροχρόνια άνεργοι κ.ά.

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα υπολογίζεται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Ευρώ)	Εισφορά Αλληλεγγύης
0-12.000	0%
12.001- 20.000	2,2%
20.001- 30.000	5,0%
30.001- 40.000	6,5%
40.001- 65.000	7,5%
65.001- 220.000	9,0%
>220.000	10%

Σύμφωνα με πρόσφατη έρευνα, ο Έλληνας φορολογούμενος υφίσταται τη μεγαλύτερη έκτακτη επιβάρυνση από όλες τις άλλες χώρες. Για παράδειγμα, στην Ιταλία από 01.01.2011 έως και 31.12.2016 επιβάλλεται εισφορά αλληλεγγύης 3% στα εισοδήματα άνω των 300.000 €, ενώ στο Λουξεμβούργο ο φόρος αλληλεγγύης είναι το 7% επί του αναλογούντος ποσού φόρου (9% για εισοδήματα >150.000€) (PwC, 2016).

3.1.4 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

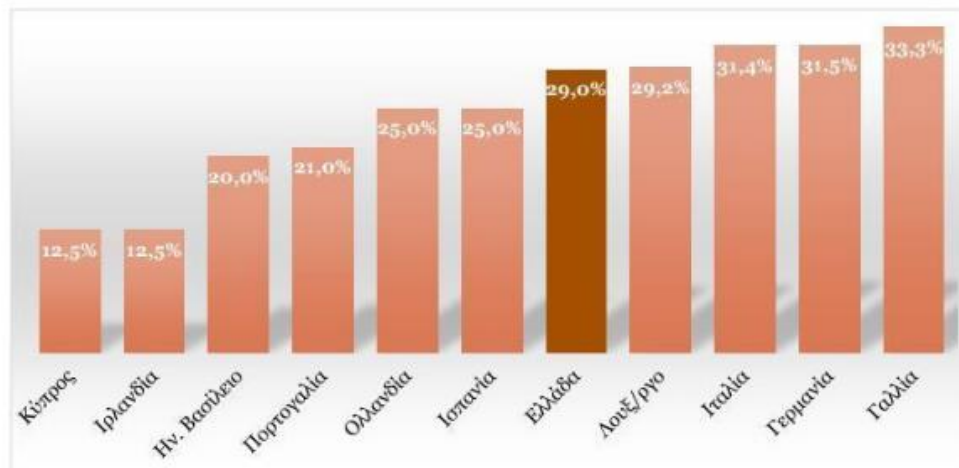
Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση τον

λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, που συντάσσεται βάσει του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.). Στην περίπτωση που εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά βάσει του πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Ο φόρος που επιβάλλεται στα νομικά πρόσωπα υπολογίζεται βάσει ενιαίας κλίμακας με τον φορολογικό συντελεστή να βρίσκεται στο 29%, ενώ προκαταβάλλεται το 100% του φόρου για το επόμενο έτος. Τέλος, στις κεφαλαιουχικές εταιρείες (π.χ. ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΑΕ κλπ), που έχουν να διαμοιράσουν μερίσματα, επιβάλλεται φόρος επί των μερισμάτων ύψους 15%.

Όπως γίνεται φανερό, η Ελλάδα έχει από τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές εισοδήματος νομικών προσώπων. Συγκεκριμένα, βρίσκεται στην 5^η θέση ανάμεσα στις χώρες με τους υψηλότερους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων (**Διάγραμμα 24**).

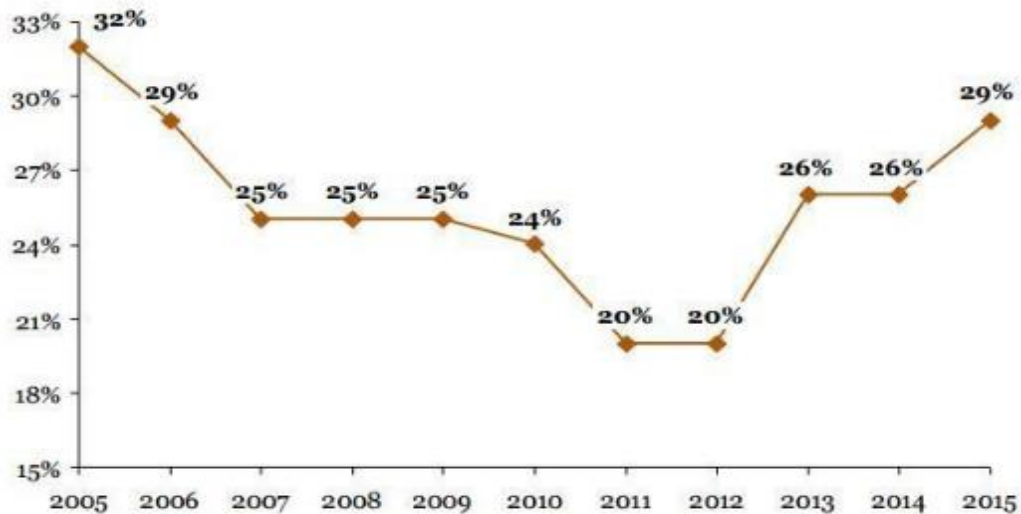
Διάγραμμα 24: Φορολογικοί συντελεστές εισοδήματος επιχειρήσεων



Πηγή: PwC, World Tax Summaries 2015

Αναλυτικότερα, αν μελετήσουμε τα επίπεδα του φορολογικού συντελεστή του εισοδήματος των νομικών προσώπων, παρατηρούμε ότι από το έτος 2011 έχει σημειωθεί αύξηση της τάξεως του 45%, φτάνοντας το επίπεδο του 2006 (**Διάγραμμα 25**).

Διάγραμμα 25: Ο φορολογικός συντελεστής εισοδήματος επιχειρήσεων στην Ελλάδα, 2005-2015



Πηγή: PwC, World Tax Summaries 2015

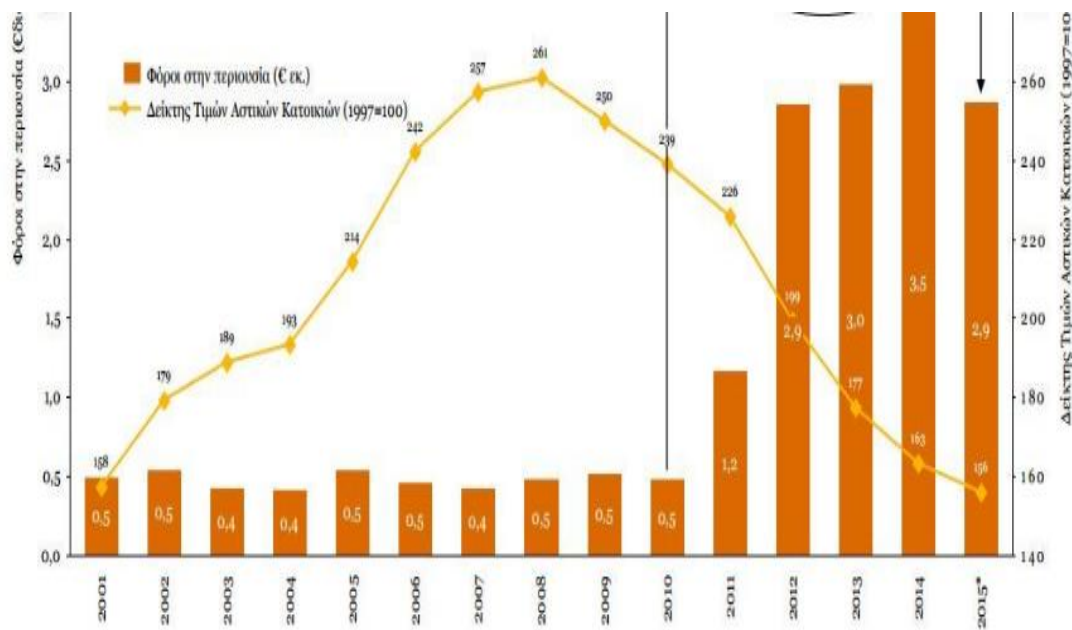
3.1.5 Φόροι ακίνητης περιουσίας

Στην Ελλάδα επιβάλλονται φόροι επί της κατοχής και μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας. Συγκεκριμένα, από το έτος 2014 επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) (ν.4223/13 ΦΕΚ 287/Α/31-12-2013) στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των κτισμάτων υπολογίζεται με βάση τη γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, την παλαιότητα, τον όροφο και τον αριθμό προσόψεων του κτίσματος.

Στην ακίνητη περιουσία επιβάλλονται και άλλοι φόροι, όπως είναι π.χ. ο φόρος μεταβιβάσεως (Φ.Μ.Α.) 3%, που υπολογίζεται στην τιμή πώλησης που αναγράφεται στο συμβόλαιο της μεταβίβασης.

Γενικά, η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα ήταν έντονη την τελευταία πενταετία και τα έσοδα αυξήθηκαν κατά 2,5- 3 δις. €, οδηγώντας στη μείωση των τιμών κατοικιών και την αποεπένδυση της αγοράς (**Διάγραμμα 26**).

Διάγραμμα 26: Οι φόροι ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα, 2001-2015



Πηγή: Εκτελέσεις Προϋπολογισμών 2001-2014, Τράπεζα της Ελλάδος

3.1.6 Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Στην Ελλάδα επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου από α) εμπορικές εταιρείες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών, β) συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, οποιαδήποτε άλλη εταιρεία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή κοινωνία, εφόσον ο σκοπός τους είναι κερδοσκοπικός, γ) υποκαταστήματα ξένης εταιρείας.

Πράξεις συγκέντρωσης κεφαλαίου, υπαγόμενες στον φόρο θεωρούνται πράξεις όπως είναι, για παράδειγμα, η μετατροπή προσώπου, η συγχώνευση, η αύξηση του ενεργητικού μέσω της παροχής υπηρεσιών από μέλος αυτών, που δεν αυξάνουν το κεφάλαιο, αλλά διαφοροποιούν τα δικαιώματα ή αυξάνουν την αξία των μεριδίων κ.ά. Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου ορίζεται σε 1% της αξίας που φορολογείται.

3.2 Οι βασικότερες αδυναμίες του ελληνικού φορολογικού συστήματος

Μια φορολογική πολιτική για να είναι αποτελεσματική θα πρέπει να στηρίζεται σε ένα απλό, σταθερό και δίκαιο φορολογικό πλαίσιο, καθώς και σε μία αποδοτική

φορολογική διοίκηση. Ωστόσο, το ελληνικό φορολογικό σύστημα εμφανίζει ένα πλήθος παθογενειών, οι οποίες θα πρέπει να αντιμετωπιστούν άμεσα.

Σύμφωνα με έκθεση του World Economic Forum (2013), το κυριότερο πρόβλημα πριν την κρίση ήταν η γραφειοκρατία, ενώ το 2013 φαίνεται να ήταν η δυσκολία χρηματοδότησης των οικονομικών δραστηριοτήτων (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2014). Γενικά, ακόμη και σήμερα οι συναλλαγές των οικονομικών υπηρεσιών με τους πολίτες και τις επιχειρήσεις διέπονται από πληθώρα γραφειοκρατικών διαδικασιών, ενώ το διοικητικό κόστος είναι αρκετά υψηλό.

Εκείνο, όμως, που προκαλεί ιδιαίτερη εντύπωση είναι η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας της χώρας μας. Το μεγάλο πλήθος των διάσπαρτων, ευκαιριακών και αντιφατικών πολλές φορές ρυθμίσεων αυξάνει το κόστος συμμόρφωσης των πολιτών και των επιχειρήσεων, ενώ το διοικητικό κόστος της φορολογίας είναι, επίσης, υψηλό. Η αστάθεια αυτή του φορολογικού συστήματος αποτελεί αντικίνητρο για επενδύσεις και δεν ευνοεί την οικονομική ανάπτυξη. Σύμφωνα με στοιχεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, από τις αρχές του 2010 μέχρι και τα μέσα του 2013 ψηφίστηκαν 20 νόμοι για αλλαγές στη φορολογία και εκδόθηκαν πλήθος εγκυκλίων από το Υπουργείο Οικονομικών (**Πίνακας 6**) (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2014).

Πίνακας 6: Εγκύκλιοι Υπουργείου Οικονομικών, 2010- 2013

Που αφορούν	2010	2011	2012	2013-0κτ
Εισόδημα	73	145	129	151
ΚΦΑΣ-ΚΒΣ	41	37	41	97
ΦΠΑ	41	74	44	102
Λοιποί φόροι	90	175	256	272
Φορολογία κεφαλαίου	32	26	43	73
Σύνολο	277	457	513	695

ΠΗΓΗ: ΚΦΑΣ (Κώδικας φορολογικής απεικόνισης στοιχείων) - ΚΒΣ (Κώδικας βιβλίων και στοιχείων)

Αντίστοιχη είναι και η εικόνα την περίοδο 2013-2016 (**Πίνακας 7**). Σύμφωνα, μάλιστα, με έρευνα της ΔιαΝΕΟσις, στις Η.Π.Α. από την ίδρυσή τους έχουν ψηφιστεί 10 φορολογικά νομοσχέδια, ενώ στην Ελλάδα από το 1975 έχουν ψηφιστεί 250 (Χατζηνικολάου & Λιάγγου, 2017).

Πίνακας 7: Νόμοι για αλλαγή φορολογικού πλαισίου στην Ελλάδα, 2013-2016

ΕΤΟΣ	Κ.Φ.Ε.	Κ.Φ.Δ.	ΕΝ.Φ.Ι.Α.	Ε.Λ.Π.
2013	2	2		
2014	5	8	8	1
2015	10	7	3	1
2016	9	7	5	2
ΣΥΝΟΛΟ	26	24	16	4

Πηγή: Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ

Ένα ακόμη σημαντικό ζήτημα είναι η αναποτελεσματικότητα της ελληνικής φορολογικής διοίκησης που εμποδίζει την ανάπτυξη. Με άλλα λόγια, η ελληνική φορολογική διοίκηση εμφανίζει μια αδυναμία είσπραξης των φόρων και των οφειλών, ενώ σημειώνονται καθυστερήσεις στην εκδίκαση των φορολογικών υποθέσεων (Κατσιμάρδος & Μπούας, 2014).

Η έλλειψη φορολογικής δικαιοσύνης, τέλος, αποτελεί μία από τις αδυναμίες του φορολογικού μας συστήματος. Η κατανομή των φορολογικών βαρών είναι άνιση, με αποτέλεσμα να πληθαίνουν τα φαινόμενα φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και διαφθοράς, γενικότερα. Τα φαινόμενα αυτά, εκτός από την απώλεια εσόδων που συνεπάγονται, προκαλούν σοβαρές στρεβλώσεις στην κατανομή των πόρων, αφού οι φοροφυγάδες ευνοούνται και βρίσκονται σε πλεονεκτική θέση σε σχέση με τους συνεπείς φορολογούμενους.

3.3 Οι σημαντικότερες αλλαγές του ελληνικού φορολογικού συστήματος

Όπως προαναφέρθηκε στην προηγούμενη ενότητα, ένα βασικό χαρακτηριστικό του ελληνικού φορολογικού συστήματος αποτελεί η συχνή αλλαγή του θεσμικού φορολογικού πλαισίου, η οποία επιφέρει νέους φόρους, νέες διατάξεις και γενικότερα, νέα δεδομένα που αφορούν τη φορολογία.

Αναλυτικότερα, μία από τις σοβαρότερες μεταρρυθμίσεις που άλλαξε εντελώς τη διάρθρωση της έμμεσης φορολογίας ήταν η εφαρμογή του ΦΠΑ από την 1^η Ιανουαρίου 1987, ο οποίος ενσωμάτωσε πλήθος φόρων επί της κατανάλωσης (Κουτσούκος, 2015).

Ειδικά μετά τον δημοσιονομικό εκτροχιασμό της περιόδου 2004-2009, πολλές αλλαγές αποσκοπούν στην αύξηση των φορολογικών εσόδων, που σε συνδυασμό με την περικοπή δαπανών, θα οδηγήσουν τη χώρα στη δημοσιονομική εξυγίανση.

Έτσι, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, το 2010 τα φορολογικά κλιμάκια αυξήθηκαν από τέσσερα σε εννέα και ο μέγιστος φορολογικός συντελεστής από 40% σε 45%. Επίσης, διευρύνθηκε η φορολογική βάση με την κατάργηση πολλών απαλλαγών και την αλλαγή του τρόπου υπολογισμού των τεκμηρίων δαπανών διαβίωσης (Πιτσιλής, 2015).

Στην εταιρική φορολογία διακρίθηκαν σε αδιανέμητα και διανεμόμενα και φορολογούνταν με συντελεστή 20% και 40% αντίστοιχα. Το επόμενο έτος είχαμε μείωση του αφορολόγητου από 12.000 ευρώ σε 5.000 ευρώ, οι εκπτώσεις δαπανών από το φορολογητέο εισόδημα αντικαταστάθηκαν από μειώσεις φόρου, αυξάνοντας κι άλλο τη φορολογική επιβάρυνση, ενώ εγκαταλείφθηκε η διάκριση των εταιρικών κερδών σε διανεμόμενα και αδιανέμητα. Ωστόσο, διατηρήθηκε ο εταιρικός φορολογικός συντελεστής στο 20% για όλα τα κέρδη και επιβλήθηκε επιπλέον φόρος 25% επί των διανεμόμενων κερδών στο επίπεδο του εταίρου/ μετόχου (Πιτσιλής, 2015).

Το 2013 καταργήθηκε η επιβολή διαφορετικών συντελεστών ανάλογα με την πηγή εισοδήματος (όπως ίσχυε από το 1955) και η φορολόγηση γινόταν βάσει τριών κλιμακίων, 22%, 32%, 42% για τους μισθωτούς/ συνταξιούχους. Το αφορολόγητο διαμορφώθηκε σε 9.500 ευρώ.

Οι ατομικές επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται με 26% για εισοδήματα μέχρι 50.000 ευρώ και 33% για εισοδήματα άνω των 50.000 ευρώ, ενώ οι αγρότες φορολογούνται με 13% χωρίς αφορολόγητο (Πιτσιλής , 2015).

Για τα εισοδήματα από ακίνητα και κινητές αξίες επιβαλλόταν φόρος 10% για εισοδήματα μέχρι 12.000 ευρώ και 33% για εισοδήματα άνω των 12.000 ευρώ. Ακόμη, η φορολογία των τόκων αυξήθηκε σε 15% και επιβλήθηκε φόρος στην υπεραξία από τη μεταβίβαση ακινήτων.

Επίσης, ο εταιρικός φορολογικός συντελεστής αυξήθηκε σε 26%, ενώ μειώθηκε ο συντελεστής διανεμόμενων κερδών σε 10%, μειώνοντας τη συνολική επιβάρυνση για τους μετόχους.

Μία ακόμη σημαντική μεταβολή επήλθε με τη θέσπιση του Νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) (ν. 4172/2013 ΦΕΚ 167/Α/23-7-2013), ο οποίος ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος :α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων, τον τρόπο φορολόγησης και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του. Για να λειτουργήσει αποτελεσματικά ο νέος αυτός Κ.Φ.Ε., αναπτύχθηκε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), με τον οποίο επιχειρείται η θέσπιση ενός ανεξάρτητου συστήματος κανόνων που θα διέπει τα διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας (φορολογικές υποχρεώσεις, είσπραξη φόρων και τελών κλπ) (Βρέντζου , 2017).

Επιπλέον, σπουδαίας σημασίας είναι η καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) (ν. 4308/2014 ΦΕΚ 251/Α/24-11-2014). Με τα Ε.Λ.Π. συγκεντρώνεται για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων σε ένα ενιαίο νομοθέτημα με βάση τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης και αντιμετωπίζοντας αποτελεσματικά τη λογιστική πολυνομία.

Όσον αφορά τη φορολογία ακίνητης περιουσίας, το 2011 θεσπίστηκε το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Επιφανειών (ΕΕΤΗΔΕ) (ν. 4021/2011 ΦΕΚ 218/Α/03-10-2011), που επιβλήθηκε μέσα από τους λογαριασμούς του ηλεκτρικού ρεύματος και το οποίο μετονομάστηκε σε Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων (ΕΕΤΑ) (ν.

4152/2013 ΦΕΚ 107/Α/09-05-2013), που στην ουσία είναι ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. που επιβάλλεται μέχρι σήμερα (Πιτσιλής, 2015).

Άλλες σπουδαίες μεταβολές των τελευταίων χρόνων είναι η επιβολή έκτακτης εισφοράς στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων, φόρων πολυτελείας και τέλους επιτηδεύματος στις επιχειρήσεις και στους ελεύθερους επαγγελματίες. Επίσης, ο εταιρικός φορολογικός συντελεστής αυξήθηκε από 26% σε 29%, ενώ ο ΦΠΑ από 23% σε 24% (European Commission, 2016). Σπουδαίας σημασίας είναι και οι πρόσφατες ασφαλιστικές ρυθμίσεις (ν. 4387/2016 ΦΕΚ 85/Α/12-5-2016) που αφορούν μεταξύ άλλων την υπαγωγή όλων των φορέων κύριας ασφάλισης στον Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), στον υπολογισμό των εισφορών των αυτοαπασχολούμενων, των ελευθέρων επαγγελματιών και των αγροτών επί του εισοδήματός τους, καθώς και την αύξηση επί μία εξαετία των εισφορών για την επικουρική ασφάλιση μισθωτών, εργοδοτών, αυτοαπασχολούμενων και ελευθέρων επαγγελματιών. Ακόμη, η θέσπιση του πολυνόμου 4446/2016 (ΦΕΚ 240/Α/22-12-2016) θεσμοθετεί μια δέσμη μέτρων, με στόχο την οικειοθελή αποκάλυψη αδήλωτων εισοδημάτων, την προώθηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών και την καταπολέμηση της απόκρυψης εσόδων.

Τέλος, δραστικές αλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και στη φορολογική διαδικασία, στη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων και στις φορολογικές και ποινικές κυρώσεις. Σπουδαίας σημασίας αποτελεί η καθιέρωση έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ο εκσυγχρονισμός των ελεγκτικών μεθόδων, η διαλειτουργικότητα των συστημάτων των φορολογικών αρχών με τα συστήματα άλλων φορέων, όπως π.χ. των τραπεζών, καθώς και η θέσπιση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ν. 4389/2016 ΦΕΚ 94/Α/27-5-2016), με σκοπό την αποτελεσματική είσπραξη των δημοσίων εσόδων και την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

4 ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΩΝ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΥΗΜΕΡΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ 2008-2016

4.1 Οι επιπτώσεις στο δημοσιονομικό αποτέλεσμα

Μετά τον δημοσιονομικό εκτροχιασμό δεκαετιών, ειδικά της περιόδου 2004-2009, έλαβαν χώρα πολυάριθμες μεταρρυθμίσεις, που σκοπό είχαν τη δημοσιονομική εξυγίανση της Ελλάδας, μέσα από την ταυτόχρονη περικοπή των δαπανών και την αύξηση των φορολογικών εσόδων. Έτσι, οι συντελεστές άμεσης και έμμεσης φορολογίας άλλαξαν, η φορολογική βάση διευρύνθηκε, κυρίως λόγω της εκτεταμένης χρήσης ηλεκτρονικών συναλλαγών και γενικά, λήφθηκαν μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, με αποτέλεσμα τα φορολογικά έσοδα της τελευταίας περιόδου να αυξηθούν. Η υπεραπόδοση, μάλιστα, αυτή των φορολογικών εσόδων ήταν εκείνη που συνέβαλε στην υπερκάλυψη του δημοσιονομικού στόχου για το πρωτογενές πλεόνασμα το 2016 κι όχι η συγκράτηση των δημοσίων δαπανών (Τράπεζα της Ελλάδος, 2017).

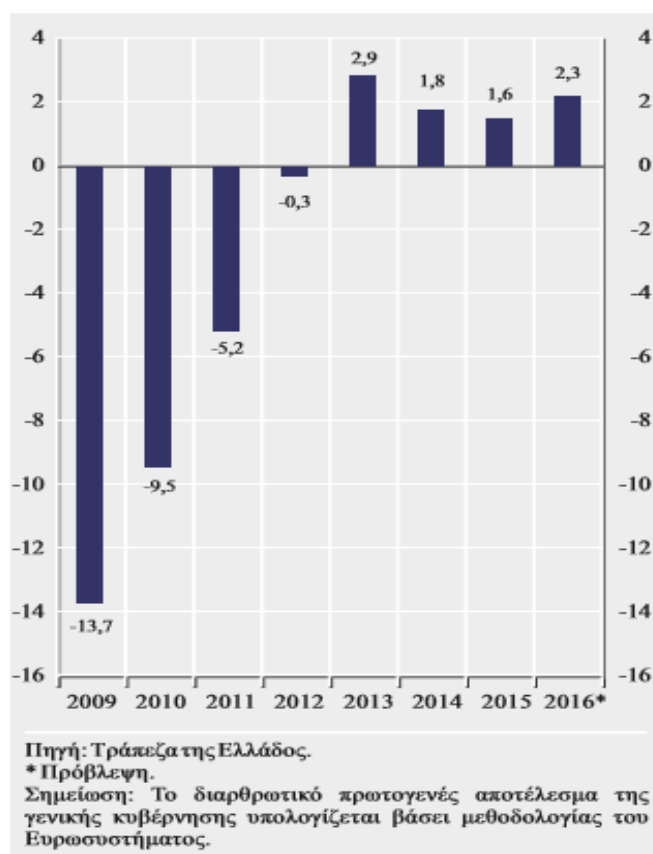
Αναμφισβήτητα, η περιοριστική οικονομική πολιτική, που ακολουθείται από τη σύναψη του πρώτου προγράμματος οικονομικής προσαρμογής το 2010 μέχρι σήμερα, έχει οδηγήσει σε αξιοσημείωτη πρόοδο όσον αφορά την εξάλειψη του δημοσιονομικού ελλείμματος, γεγονός που αντικατοπτρίζεται στην εξέλιξη του διαρθρωτικού πρωτογενούς αποτελέσματος της γενικής κυβέρνησης. Το αποτέλεσμα αυτό, που εκτός από τους τόκους απομονώνει και τις επιδράσεις του οικονομικού κύκλου, διαμορφώνεται πλεονασματικό από το 2013. Η μείωσή του από το 2014 και το 2015 οφείλεται σε πολιτικοοικονομικές αναταράξεις (**Διάγραμμα 27**).

Ακόμη και μετά την υπερκάλυψη του δημοσιονομικού στόχου του νέου προγράμματος χρηματοδότησης μέσω του Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Σταθερότητας (ESM) το 2015, οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις συνεχίζονται, παρά το γεγονός, μάλιστα, ότι τα φορολογικά έσοδα σημειώνουν ανοδική πορεία. (**Πίνακας 8**)

Μεταξύ άλλων, στην αύξηση των εσόδων συνέβαλε και η αύξηση του ποσοστού εισπραξιμότητας των βεβαιωμένων φορολογικών υποχρεώσεων, που αποτελεί προσδιοριστικό παράγοντα ενίσχυσης των φορολογικών εσόδων. Με τον όρο ‘εισπραξιμότητα’ εννοούμε τις εισπράξεις των φορολογικών εσόδων (προ επιστροφών)

ως ποσοστό των βεβαιωμένων φορολογικών υποχρεώσεων (μετά τις διαγραφές). Η ενίσχυση της εισπραξιμότητας αποτελεί βασικό στόχο κάθε δημοσιονομικής πολιτικής, καθώς έτσι περιορίζεται η ανάγκη πρόσθετων δημοσιονομικών παρεμβάσεων και διασφαλίζεται η κοινωνικά δίκαιη και ίση συμμετοχή όλων στα δημοσιονομικά βάρη. Η βελτίωση της εισπραξιμότητας μπορεί να επιτευχθεί με τη λήψη μέτρων που αφορούν στην αναβάθμιση της φορολογικής διοίκησης και στη διασύνδεσή της με το τραπεζικό σύστημα (π.χ. χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμών), στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω της εντατικοποίησης των φορολογικών ελέγχων και στην αύξηση του βαθμού φορολογικής συμμόρφωσης των πολιτών (ΤτΕ, 2017).

Διάγραμμα 27: Διαρθρωτικό πρωτογενές αποτέλεσμα της γενικής κυβέρνησης (% δυναμικού ΑΕΠ)



Πίνακας 8: Αποτελέσματα κρατικού προϋπολογισμού (εκατ. €)

	Ετήσια στοιχεία					Ποσοστιαίες μεταβολές				
	2015	2016		2017	2015/2014	2016/2015		2017/2016		
	(2)	Εκτιμήσεις πραγματο- ποιήσεων	Εκτέλεση*	(5)	(6=2:1)	Εκτιμήσεις πραγματο- ποιήσεων	Εκτέλεση*	Προβ./ Εκτέλεση*		
		(3)	(4)			(7=3:2)	(8=4:2)	(9=5:4)		
I. Έσοδα		51.421	52.352	54.529	0,1	1,8	5,1	1,0		
1. Τακτικός προϋπολογισμός - καθαρά έσοδα		46.589	47.976	50.374	-0,1	3,0	7,0	1,1		
Έσοδα προ επιστροφών φόρων		49.257	51.140	51.619	-0,8	3,8	7,6	-2,8		
Έσοδα αποκρατικοποιήσεων		254	123	2.044						
Επιστροφές φόρων		2.922	3.287	3.263	-13,3	12,5	11,7	0,9		
2. Προϋπολογισμός δημοσίων επενδύσεων		4.832	4.376	4.155	2,4	-9,4	-13,5	-0,5		
- Ίδια έσοδα		932	180	317						
- Έσοδα από ΕΕ		3.900	4.196	3.861						
II. Δαπάνες		54.951	55.970	56.286	-0,2	1,9	0,4	2,0		
(Πρωτογενείς δαπάνες ΚΠ)		49.152	50.370	50.736	-0,7	2,5	0,9	2,3		
1. Τακτικός προϋπολογισμός		48.544	49.220	48.891	0,2	1,4	0,7	1,3		
- Τόκοι		5.800	5.600	5.577	4,1	-3,4	-3,8	-0,5		
- Πρωτογενείς δαπάνες τακτικού προϋπολογισμού		41.298	42.473	42.253	-1,5	2,8	2,3	0,4		
- Εξοπλιστικά προγράμματα		565	586	584						
- Καταπτώσεις εγγυήσεων φορέων εκ των οποίων:		703	505	412		1.017				
εντός γενικής κυβέρνησης ¹		655	364	380		876				
εκτός γενικής κυβέρνησης		48	141	32		141				
- Προμήθεια εκπαιδευσης δανείων στον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Στήριξης (EFSF)		178	55	65		75				
2. Προϋπολογισμός δημοσίων επενδύσεων		6.406	6.750	6.288	-2,8	5,4	-1,8	7,2		
III. Αποτέλεσμα κρατικού προϋπολογισμού (ΚΠ)		-3.530	-3.617	-1.140	-4,5	2,5	-67,7	17,5		
% του ΑΕΠ		-2,0	-2,1	-0,7		-1,0				
1. Τακτικός προϋπολογισμός		-1.955	-1.244	970		838				
2. Προϋπολογισμός δημοσίων επενδύσεων		-1.574	-2.374	-2.110		-2.595				
IV. Πρωτογενές αποτέλεσμα ΚΠ		2.270	1.983	4.437	21,3	-12,6	95,5	-28,4		
% του ΑΕΠ		1,3	1,1	2,5		2,1				

Πηγή: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

* Προσωρινά στοιχεία.

1 Για το έτος 2017 οι εν λόγω δαπάνες είναι σε ακαθάριστη βάση.

Σύμφωνα με στοιχεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (ΓΛΚ) και της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών, τα έτη 2015 και 2016 παρατηρείται βελτίωση στο ποσοστό εισπραξιμότητας πολλών φόρων συγκριτικά με προηγούμενα έτη (Πίνακας 9).

Πίνακας 9: Ποσοστό εισπραξιμότητας (%)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων	92,28	91,55	84,88	89,59	88,24	91,68	91,33
Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων	93,45	92,32	90,09	79,04	87,81	86,99	90,49
Λοιποί φόροι εισοδήματος	99,74	99,60	99,49	99,01	94,06	95,74	95,71
Φόρος ακίνητης περιουσίας	76,67	89,81	87,54	74,37	53,94	54,96	60,87
Άμεσοι φόροι ΠΟΕ	25,48	17,57	15,29	22,06	13,07	10,67	9,96
Λοιποί άμεσοι φόροι	55,05	74,28	77,95	69,22	66,63	66,46	70,17
ΦΠΑ καυσίμων	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
ΦΠΑ καπνικών προϊόντων	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
ΦΠΑ εισαγομένων	100,00	99,99	100,00	100,00	99,94	100,00	99,99
ΦΠΑ λοιπών προϊόντων	97,85	97,79	96,66	94,15	90,46	89,34	90,80
Λοιποί φόροι συναλλαγών	92,85	91,36	87,22	87,41	78,61	84,90	80,01
Φόροι κατανάλωσης (ΕΦΚ κ.λπ.)	99,91	99,76	99,79	99,46	99,75	99,13	99,06
Έμμεσοι φόροι ΠΟΕ	2,75	2,64	2,90	3,27	2,51	2,16	3,18
Λοιποί έμμεσοι φόροι	27,31	24,24	28,68	24,09	18,29	16,75	20,60

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών.

Πιο αναλυτικά, το 2015 σημειώνεται αύξηση της εισπραξιμότητας σε πέντε κατηγορίες φόρων, με τους φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων να παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη αύξηση (κατά 3,44%), ενώ μεγάλη ήταν και η αύξηση των φόρων περιουσίας. Το 2016 το ποσοστό εισπραξιμότητας βελτιώθηκε σε ακόμη περισσότερες κατηγορίες φόρων, όπως π.χ. στους φόρους εισοδήματος νομικών προσώπων.

Θεωρητικά, οι διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις που έχουν λάβει χώρα τα τελευταία χρόνια, στα πλαίσια των προγραμμάτων οικονομικής προσαρμογής, επιφέρουν μεσομακροπρόθεσμα οφέλη τόσο για το ΑΕΠ όσο και για τα δημόσια οικονομικά. Πιο αναλυτικά, οι μεταρρυθμίσεις αυτές αυξάνουν την παραγωγή και οδηγούν σε διεύρυνση της φορολογικής βάσης και κατ' επέκταση σε αύξηση των φορολογικών εσόδων. Έτσι, δημιουργούνται ευνοϊκές συνθήκες για την αποκλιμάκωση του δημοσίου χρέους μέσω μικρότερων πρωτογενών αποτελεσμάτων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να αμβλύνονται οι αρνητικές επιδράσεις της δημοσιονομικής πολιτικής και να δημιουργείται πρόσφορο έδαφος για την ανάκαμψη της οικονομίας στο μεσοπρόθεσμο μέλλον. Μακροπρόθεσμα, οι διαρθρωτικές αλλαγές δημιουργούν πρόσθετο δημοσιονομικό

χώρο (fiscal space), που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για μόνιμη μείωση των φορολογικών συντελεστών, άρα και περαιτέρω ενίσχυση της οικονομικής δραστηριότητας (Τράπεζα της Ελλάδος, 2017).

Ωστόσο, το δημοσιονομικό μείγμα που ακολουθείται δεν είναι βιώσιμο. Η υπέρμετρη φορολογική επιβάρυνση των φυσικών προσώπων και των επιχειρήσεων πρέπει να σταματήσει, καθώς αποτελεί τροχοπέδη για την ανάπτυξη, συμβάλλει στην αύξηση των ληξιπρόθεσμων οφειλών του ιδιωτικού τομέα προς το Δημόσιο, ενθαρρύνει τη φοροδιαφυγή και την αδήλωτη εργασία και γενικά, θεσμοθετεί ένα πολύπλοκο, ασταθές και κοινωνικά άδικο φορολογικό σύστημα για τη χώρα. Γι' αυτόν τον λόγο η σύνθεση του μείγματος θα πρέπει να επανεξεταστεί, ώστε να δοθεί έμφαση στην προώθηση των δημοσίων επενδύσεων, στην αξιοποίηση της δημόσιας περιουσίας, καθώς και στον στοχευμένο σχεδιασμό των κοινωνικών μεταβιβάσεων, με στόχο τη μείωση των εισοδηματικών ανισοτήτων και τη στήριξη των ευάλωτων κοινωνικά ομάδων.

4.2 Οι επιπτώσεις στην απασχόληση

Η ύφεση που ακολούθησε τη χρηματοπιστωτική κρίση του 2008 προκάλεσε μείωση του ΑΕΠ και αύξηση της ανεργίας σε αρκετές χώρες της ΕΕ. Οι δυσμενείς επιπτώσεις στην αγορά εργασίας οδήγησαν πολλές χώρες στη λήψη δραστικών μέτρων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων. Αν και στην αρχή δόθηκε έμφαση στην αντιμετώπιση των βραχυχρόνιων επιπτώσεων, σε δεύτερη φάση το ενδιαφέρον επικεντρώθηκε στη φορολογία και σε κοινωνικές πολιτικές που είναι απαραίτητες για την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς εργασίας (European Commission, 2016).

Η Ελλάδα είναι μία από τις χώρες που προχώρησε σε εκτεταμένες αλλαγές στην αγορά εργασίας κατά τη διάρκεια της κρίσης. Μια δέσμη μέτρων αφορά σε ριζικές θεσμικές αλλαγές στην εργατική νομοθεσία. Άλλη δέσμη μέτρων αφορά σε φορολογικές μεταρρυθμίσεις που επηρεάζουν τόσο το κόστος εργασίας όσο και το καθαρό εισόδημα των εργαζομένων.

Το κόστος εργασίας (από την πλευρά των επιχειρήσεων) περιλαμβάνει το μισθολογικό κόστος, δηλαδή τους μισθούς και τα ημερομίσθια που καταβάλλονται

στους εργαζόμενους, καθώς και το μη μισθολογικό κόστος, κυρίως τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης που καταβάλλονται από τον εργοδότη.

Το μη μισθολογικό κόστος της μισθωτής εργασίας στην Ελλάδα είναι από τα υψηλότερα στην Ευρώπη. Πρόκειται, όπως προαναφέρθηκε, για τις ασφαλιστικές εισφορές του εργοδότη και του εργαζόμενου, τον φόρο εισοδήματος και τις έκτακτες εισφορές (που μονιμοποιήθηκαν κατά την κρίση) και παρακρατούνται κατά την πληρωμή της μισθοδοσίας. Ο διεθνής όρος είναι ‘φορολογική σφήνα’ και ουσιαστικά πρόκειται για τη διαφορά ανάμεσα στην καθαρή εισπραξή του και το συνολικό κόστος του εργαζόμενου για τον εργοδότη. Συγκεκριμένα, ο ορισμός του ΟΟΣΑ (εκφρασμένος ως ποσοστό) είναι ο εξής:

$$\text{Φορολογική σφήνα} = (\text{Προσωπικός φόρος εισοδήματος} + \text{Κοινωνικές εισφορές ασφάλισης} - \text{Οικογενειακά επιδόματα}) / \text{Συνολικό κόστος εργασίας}$$

Όσον αφορά τα οικογενειακά επιδόματα, αυτά περιλαμβάνουν διάφορα βοηθήματα που δίνει το κράτος, όπως π.χ. το επίδομα γάμου για τα παντρεμένα ζευγάρια, το επίδομα εξαρτώμενων τέκνων και το επίδομα που καταβάλλεται στην Ελλάδα στις τρίτεκνες και πολύτεκνες οικογένειες (OECD, 2017).

Σύμφωνα με στοιχεία του ΟΟΣΑ η μέση φορολογική σφήνα στην Ελλάδα (για έναν άγαμο εργαζόμενο) το 2014 ανερχόταν σε 40,4%, απέχοντας σημαντικά από τον μέσο όρο των χωρών του ΟΟΣΑ (36%), κάτι που ισχύει από το 2000. Για το έτος 2016 το αντίστοιχο ποσοστό της Ελλάδας βρίσκεται στο 40,2% (**Πίνακας 10**), σημειώνοντας τη μεγαλύτερη αύξηση συγκριτικά με το έτος 2015, κυρίως λόγω μείωσης των εκπτώσεων φόρου. Αναλυτικότερα, η αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης στην Ελλάδα προέκυψε τόσο από την αύξηση του φόρου εισοδήματος (0,67 της ποσοστιαίας μονάδας), λόγω της μείωσης του αφορολόγητου ποσού, όσο και από την αύξηση των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης των εργαζομένων (0,20) και των εργοδοτών (0,19) (OECD, 2017).

Ιδιαίτερο, επίσης, ενδιαφέρον προκαλεί το γεγονός ότι οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης (εργοδότη και εργαζόμενου) στην Ελλάδα το έτος 2016 είναι μεγαλύτερες (ως ποσοστό του κόστους εργασίας) από τον φόρο εισοδήματος (**Πίνακας 11**).

Πίνακας 10: Η φορολογική σφήνα στις χώρες του ΟΟΣΑ, 2016 (% του κόστους εργασίας)

Country ¹	Total Tax wedge 2016	Annual change 2016/15 (in percentage points) ²			
		Tax wedge	Income tax	Employee SSC	Employer SSC ³
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Belgium	54.0	-1.32	-0.80	0.07	-0.59
Germany	49.4	0.05	-0.12	0.17	0.00
Hungary	48.2	-0.78	-0.78	0.00	0.00
France	48.1	-0.34	0.19	0.17	-0.70
Italy	47.8	-0.08	0.02	0.01	-0.11
Austria	47.1	-2.47	-2.40	-0.06	-0.01
Finland	43.8	0.22	-0.60	0.38	0.44
Czech Republic	43.0	0.19	0.19	0.00	0.00
Sweden	42.8	0.21	0.21	0.00	0.00
Slovenia	42.7	0.09	0.09	0.00	0.00
Latvia	42.6	0.10	0.10	0.00	0.00
Slovak Republic	41.5	0.12	0.12	0.00	0.00
Portugal	41.5	-0.60	-0.60	0.00	0.00
Greece	40.2	1.06	0.67	0.20	0.19
Spain	39.5	0.09	0.09	0.00	0.00
Estonia	38.9	-0.12	-0.12	0.00	0.00
Luxembourg	38.4	0.05	0.12	0.01	-0.08
Turkey	38.1	-0.09	-0.09	0.00	0.00
Netherlands	37.5	0.40	-0.42	0.35	0.47
Denmark	36.5	0.02	0.09	0.00	-0.07
Norway	36.2	-0.40	-0.40	0.00	0.00
Poland	35.8	0.05	0.05	0.00	0.00
Iceland	34.0	-0.21	-0.07	-0.02	-0.12
Japan	32.4	0.12	0.01	0.06	0.06
United States	31.7	0.15	0.19	0.00	-0.05
Canada	31.4	-0.13	-0.17	0.01	0.02
United Kingdom	30.8	-0.03	-0.11	0.04	0.04
Australia	28.6	0.23	0.23	0.00	0.00
Ireland	27.1	-0.24	-0.24	0.00	0.00
Korea	22.2	0.18	0.13	0.02	0.02
Israel	22.1	0.57	0.41	0.02	0.13
Switzerland	21.8	-0.05	-0.01	-0.02	-0.02
Mexico	20.1	0.33	0.35	0.00	-0.02
New Zealand	17.9	0.33	0.33	0.00	0.00
Chile	7.0	0.00	0.00	0.00	0.00
Unweighted average					
OECD-Average	36.0	-0.07	-0.09	0.04	-0.01

Πηγή: OECD

Πίνακας 11: Η σύνθεση της φορολογικής σφήνας, 2016 (% του κόστους εργασίας)

Country ¹	Total tax wedge ²	Income tax	Social security contributions		Labour costs ⁴
			Employee	Employer ³	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Belgium	54.0	20.8	10.9	22.3	74 913
Switzerland	21.8	10.0	5.9	5.9	74 439
Germany	49.4	15.9	17.3	16.2	73 683
Luxembourg	38.4	16.2	11.4	10.8	73 489
Austria	47.1	10.8	13.9	22.4	71 776
Netherlands	37.5	15.2	12.2	10.1	70 665
Norway	36.2	17.5	7.3	11.5	67 823
France	48.1	10.8	10.5	26.8	65 294
Iceland	34.0	26.9	0.3	6.8	63 384
Sweden	42.8	13.6	5.3	23.9	62 359
Australia	28.6	23.0	0.0	5.6	60 112
Finland	43.8	17.9	7.1	18.7	59 663
United Kingdom	30.8	12.6	8.4	9.7	58 714
Japan	32.4	6.8	12.5	13.1	57 882
Denmark	36.5	35.9	0.0	0.8	57 759
United States	31.7	16.9	7.1	7.7	56 956
Italy	47.8	16.4	7.2	24.2	55 609
Korea	22.2	5.2	7.6	9.4	54 053
Spain	39.5	11.6	4.9	23.0	52 319
Ireland	27.1	13.8	3.6	9.7	49 547
Canada	31.4	13.8	6.8	10.8	45 998
Greece	40.2	7.7	12.6	19.9	41 169
New Zealand	17.9	17.9	0.0	0.0	39 687
Israel	22.1	9.4	7.5	5.3	39 359
Portugal	41.5	13.4	8.9	19.2	37 058
Slovenia	42.7	9.8	19.0	13.9	36 499
Czech Republic	43.0	9.4	8.2	25.4	34 697
Estonia	38.9	12.5	1.2	25.3	34 173
Turkey	38.1	10.4	12.8	14.9	33 017
Hungary	48.2	11.7	14.4	22.2	32 930
Poland	35.8	6.1	15.3	14.4	31 931
Slovak Republic	41.5	7.5	10.2	23.8	29 981
Latvia	42.6	15.0	8.5	19.1	25 391
Chile	7.0	0.0	7.0	0.0	20 517
Mexico	20.1	8.5	1.2	10.4	14 638
Unweighted average					
OECD-Average	36.0	13.4	8.2	14.4	50 214

Πηγή: OECD

Από τον ανωτέρω πίνακα διαφαίνεται, επίσης, ότι οι κοινωνικές εισφορές είναι μεγαλύτερες από τον μέσο όρο των χωρών του ΟΟΣΑ.

Μετά την έναρξη της οικονομικής κρίσης, ειδικά κατά την περίοδο 2010-2013 οι μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιήθηκαν στην ελληνική αγορά εργασίας αποσκοπούσαν στην αύξηση της ευελιξίας της αγοράς εργασίας, τη μείωση του κόστους εργασίας και την προσαρμογή των επιχειρήσεων στις διαταραχές της οικονομικής δραστηριότητας (Τράπεζα της Ελλάδος, 2017). Μεταξύ των μεταρρυθμίσεων ήταν και ο προσδιορισμός του ελαχίστου μισθού, που εκτός από την παραγωγικότητα της χαμηλοαμειβόμενης εργασίας, λαμβάνει υπόψη του το ισχύον πλέγμα φόρων και επιδομάτων (εργαζόμενων και ανέργων). Ο ελάχιστος μηνιαίος μισθός μειώθηκε το 2012 από 751,40 ευρώ στα 586,08 ευρώ για τους υπαλλήλους του ιδιωτικού τομέα ηλικίας άνω των 25 ετών και στα 510,95 ευρώ για τους υπαλλήλους κάτω των 25 ετών. Αντίστοιχες μειώσεις παρατηρούνται και στις μέσες αποδοχές του Δημοσίου ήδη από το 2010 (Κανελλόπουλος, 2015). Οι μειώσεις αυτές των ελαχίστων μηνιαίων μισθών σε συνδυασμό με την υψηλή φορολογία στην εργασία (φόροι κοινωνικής ασφάλισης και φόροι εισοδήματος) επηρέασαν και τα κίνητρα των εργαζομένων για απασχόληση. Ιδιαίτερη επιρροή δέχθηκαν κυρίως οι εργαζόμενοι νεαρής ηλικίας, οι καθαρές αποδοχές των οποίων υπέστησαν τεράστια μείωση.

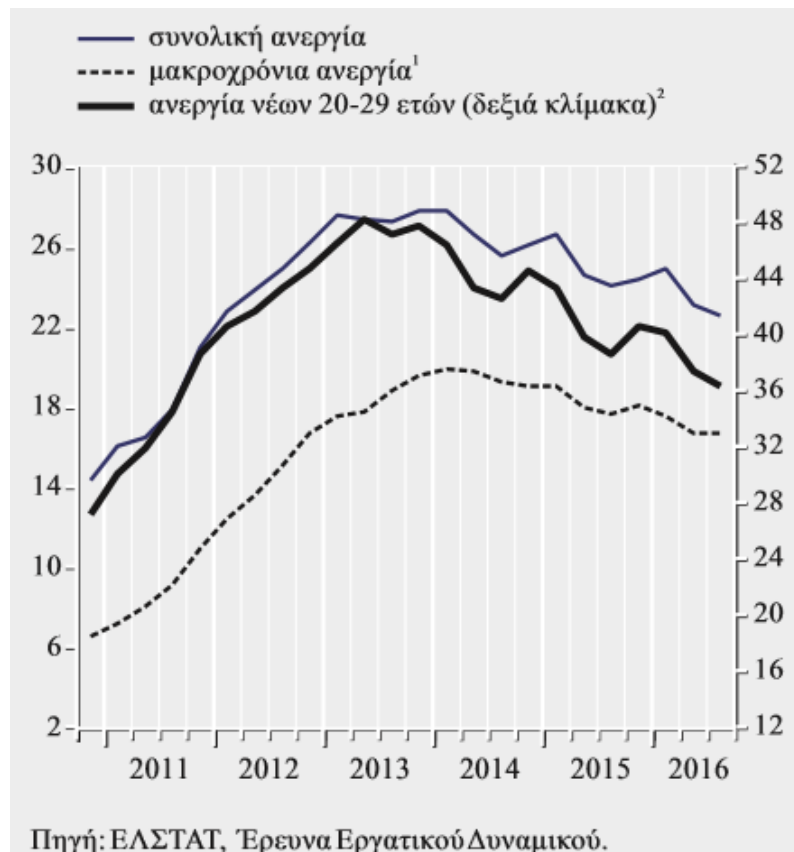
Το κόστος εργασίας από τη μια μεριά, που εξακολουθεί να είναι υψηλό, ακόμη και μετά τη μείωση των εργοδοτικών εισφορών το 2014, καθώς και τα μειωμένα κίνητρα για απασχόληση είχαν ως αποτέλεσμα τη ραγδαία αύξηση της ανεργίας. Συγκεκριμένα, το ποσοστό ανεργίας στην Ελλάδα αυξήθηκε από 10% που ήταν 2009 σε 27,5% το 2013, ενώ πάνω από τα 2/3 των ανέργων πρόκειται για μακροχρόνια ανέργους, δηλαδή, παραμένουν σε κατάσταση ανεργίας περισσότερο από έναν χρόνο. Η ανεργία αποτελεί μείζον ζήτημα, όχι μόνο οικονομικό, αλλά και κοινωνικό, αφού μεγάλο μέρος του κοινωνικού συνόλου έχει οδηγηθεί στο περιθώριο (Ταγκαλάκης, 2015).

Παρ' όλα αυτά, πρόσφατες μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιήθηκαν στην αγορά εργασίας είχαν ως αποτέλεσμα την αύξηση της απασχόλησης (2,3% ετήσιος ρυθμός αύξησης το 2016) και τη μείωση του ποσοστού ανεργίας (το μέσο ποσοστό ανεργίας μειώθηκε σε 23,5% από 25,1% το 2015) (**Διάγραμμα 28**) (Τράπεζα της Ελλάδος, 2017).

Το ποσοστό αυτό εξακολουθεί να είναι από τα υψηλότερα της ΕΕ-28 και η μείωσή του αποτελεί σήμερα προτεραιότητα, καθώς η διατήρηση της ανεργίας σε αυτά τα επίπεδα υπονομεύει τις προοπτικές ανάκαμψης της ελληνικής οικονομίας στο

μεσομακροπρόθεσμο μέλλον, επιβαρύνει σημαντικά το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης και γενικά, επιδεινώνει τα δημόσια οικονομικά της χώρας.

Διάγραμμα 28: Ποσοστά ανεργίας (δ' τριμ. 2010- γ' τριμ. 2016) (% του εργατικού δυναμικού)



4.3 Οι επιπτώσεις στο διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών, στην ιδιωτική κατανάλωση και την αποταμίευση

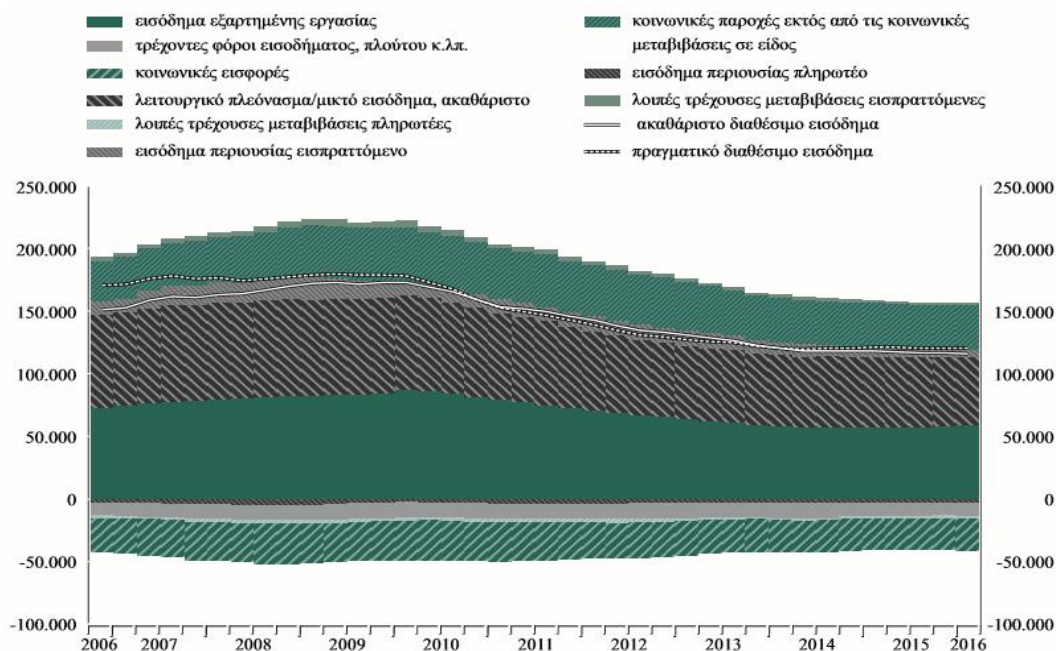
Τα νοικοκυριά κατέχουν χρηματοοικονομικά (π.χ. νόμισμα, καταθέσεις, μετοχές κλπ) και μη χρηματοοικονομικά στοιχεία (π.χ. κατοικίες, εξοπλισμό κλπ), τα οποία αποτελούν το συνολικό τους πλούτο. Όσο τα στοιχεία αυτά αυξάνονται, τόσο τα νοικοκυριά τείνουν να αυξάνουν την κατανάλωσή τους, δηλαδή, η κατανάλωση επηρεάζεται κυρίως από το διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών.

Το συνολικό εισόδημα προκύπτει από το άθροισμα του εισοδήματος εξαρτημένης εργασίας (αμοιβές εργασίας και εργοδοτικών εισφορών), του λειτουργικού πλεονάσματος (αμοιβών εργασίας για τους ιδιοκτήτες ατομικών επιχειρήσεων και παραγωγής υπηρεσιών στέγασης των νοικοκυριών λόγω ιδιοκατοίκησης), των κοινωνικών παροχών εκτός από τις μεταβιβάσεις σε είδος (συντάξεων, διαφόρων κοινωνικών επιδομάτων, όπως π.χ. ανεργίας, μητρότητας κλπ), του εισοδήματος περιουσίας (π.χ. ενοίκια από χρήση γης, τόκοι, μερίσματα κλπ) και των λοιπών εισπραττόμενων τρεχουσών μεταβιβάσεων.

Το διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών, όμως, μειώνεται κατά το ποσό των εξής δαπανών: κοινωνικών εισφορών, φόρων εισοδήματος και πλούτου, φόρων περιουσίας και λοιπών τρεχουσών μεταβιβάσεων που πρέπει να πληρωθούν.

Με βάση τα στοιχεία που δημοσιοποιεί η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα (ΕΚΤ) και η Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛΣΤΑΤ) (**Διάγραμμα 29**), τη μεγαλύτερη ποσοστιαία συμμετοχή στο διαθέσιμο εισόδημα έχει το εισόδημα από εξαρτημένη εργασία, ενώ ακολουθούν το λειτουργικό πλεόνασμα, οι κοινωνικές παροχές, κυρίως συντάξεις και τέλος, το εισόδημα περιουσίας (Μάνου & Παπαπέτρου, 2016).

Διάγραμμα 29: Ακαθάριστο διαθέσιμο εισόδημα νοικοκυριών



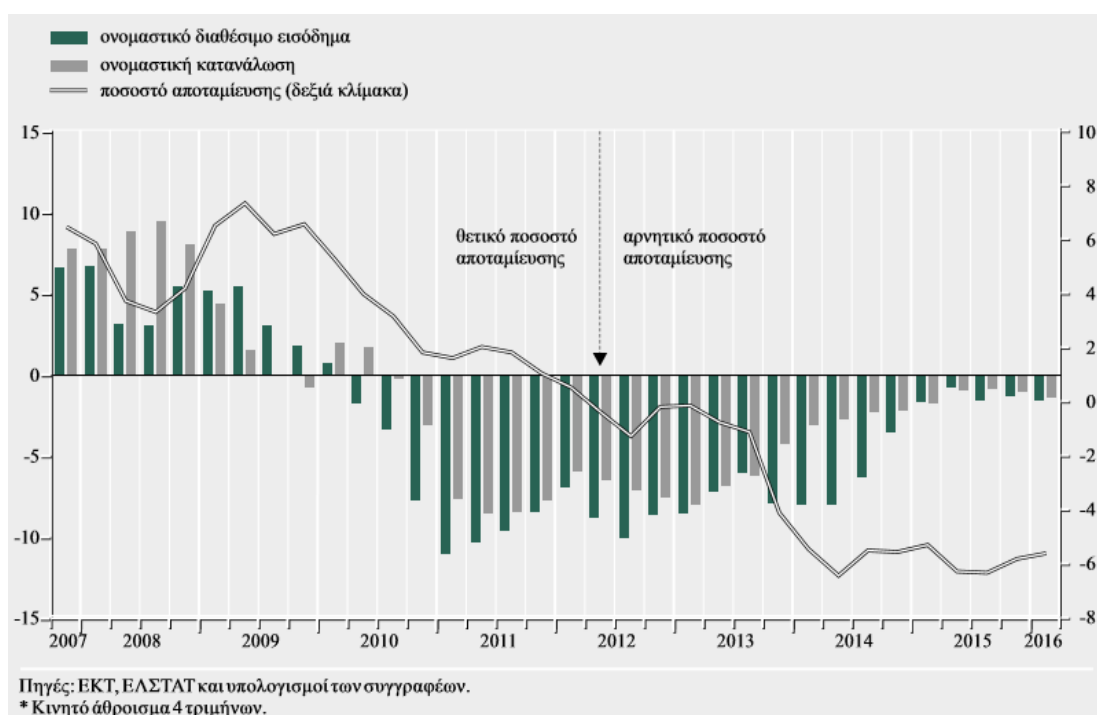
Πηγές: ΕΚΤ, ΕΛΣΤΑΤ και υπολογισμοί των συγγραφέων.
* Κινητό άθροισμα 4 τριμήνων, εκατ. ευρώ.

Μετά την έναρξη της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα το διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών υπέστη δραματική μείωση. Συγκεκριμένα, μεταξύ α' τριμήνου 2010 και α' τριμήνου 2016 σημειώνεται συρρίκνωση του ονομαστικού διαθέσιμου εισοδήματος κατά 32,8% και του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος, που προκύπτει, αν διαιρέσουμε το ονομαστικό εισόδημα με τον αποπληθωριστή της ιδιωτικής κατανάλωσης, κατά 32,5%. Αυτό οφείλεται αφενός μεν στη μεγάλη μείωση που υπέστησαν το εισόδημα εξαρτημένης εργασίας (κατά 31,5%) και οι κοινωνικές παροχές (κατά 17,2%), αφετέρου δε στην αύξηση των κοινωνικών εισφορών και των φόρων, γενικότερα (Μάνου & Παπαπέτρου, 2016).

Βέβαια, από το γ' τρίμηνο του 2014 παρατηρείται μία αύξηση του εισοδήματος της εξαρτημένης εργασίας, που οφείλεται στην αύξηση της μισθωτής απασχόλησης. Η ίδια αύξηση παρατηρείται και μέσα στο 2015 και το 2016, γεγονός που στηρίζει το διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών και που αντισταθμίζει την αρνητική συνεισφορά του εισοδήματος των αυτοαπασχολούμενων, του εισοδήματος από περιουσία, καθώς και των τρεχόντων φόρων εισοδήματος/ περιουσίας και των κοινωνικών εισφορών (Τράπεζα της Ελλάδος, 2017).

Όλα τα ανωτέρω οδήγησαν σε μία ελαφρά αύξηση της ιδιωτικής κατανάλωσης το 2016. Ωστόσο, σύμφωνα με τα στοιχεία της Έρευνας Οικογενειακών Προϋπολογισμών (ΕΟΠ), κατά την περίοδο της κρίσης η ιδιωτική κατανάλωση μειώθηκε αισθητά, αντανακλώντας την επιδείνωση του βιοτικού επιπέδου των καταναλωτών. Αναλυτικότερα, τα στοιχεία των ΕΟΠ 2015 και 2010 φανερώνουν μείωση της μέσης μηνιαίας δαπάνης των νοικοκυριών κατά 26,6%, μια μείωση που οφείλεται στη μείωση του διαθέσιμου εισοδήματος κατά 28,1% την ίδια περίοδο (2010-2015) (Τράπεζα της Ελλάδος, 2017).

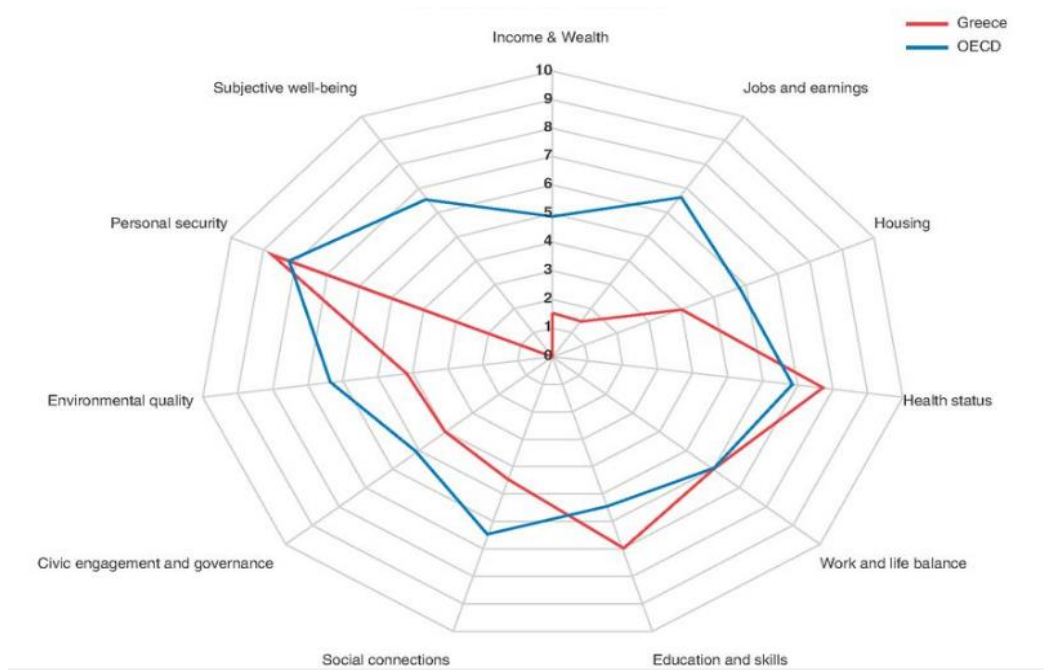
Η σημαντική αυτή μείωση του διαθέσιμου εισοδήματος κατά τη διάρκεια της κρίσης, είχε ακόμη ως αποτέλεσμα την ανάλωση των ιδιωτικών αποταμιευτικών πόρων των νοικοκυριών για τη στήριξη των καταναλωτικών τους δαπανών. Έτσι, από το 2010 το ποσοστό αποταμίευσης των νοικοκυριών είναι σε πτωτική πορεία, έχοντας τις χαμηλότερες τιμές στην Ευρωζώνη και αντικατοπτρίζοντας τη μείωση του πλούτου των νοικοκυριών (**Διάγραμμα 30**) (Μάνου & Παπαπέτρου, 2016).

Διάγραμμα 30: Ονομαστικό διαθέσιμο εισόδημα, κατανάλωση και αποταμίευση

4.4 Οι επιπτώσεις στην κοινωνία, στη μείωση της ανισοκατανομής εισοδήματος και στην καταπολέμηση της φτώχειας

Η βαθιά ύφεση που πλήττει την ελληνική οικονομία τα τελευταία χρόνια έχει προκαλέσει ένα τεράστιο κοινωνικό κόστος. Αν μελετήσουμε προσεκτικά τις επιπτώσεις της κρίσης, θα δούμε ότι οι συνθήκες διαβίωσης στην Ελλάδα δεν είναι ικανοποιητικές συγκριτικά με άλλες χώρες της ΕΕ. Οι περικοπές στους μισθούς και στις συντάξεις, ο αυξημένος κίνδυνος ανεργίας και γενικά, το αυξημένο αίσθημα αβεβαιότητας για το μέλλον έχουν επιδράσει αρνητικά το βιοτικό επίπεδο της χώρας. Ίδια είναι και η επίδραση στο αίσθημα ικανοποίησης των πολιτών, με αποτέλεσμα η Ελλάδα να βρίσκεται στη χαμηλότερη θέση από όλες τις χώρες του ΟΟΣΑ (OECD, 2016). Λίγο καλύτερη είναι η κατάσταση όσον αφορά τους δείκτες προσωπικής ασφάλειας, υγείας και εκπαίδευσης (Διάγραμμα 31).

Διάγραμμα 31: Διαστάσεις βιοτικού επιπέδου, 2015



Πηγή: OECD

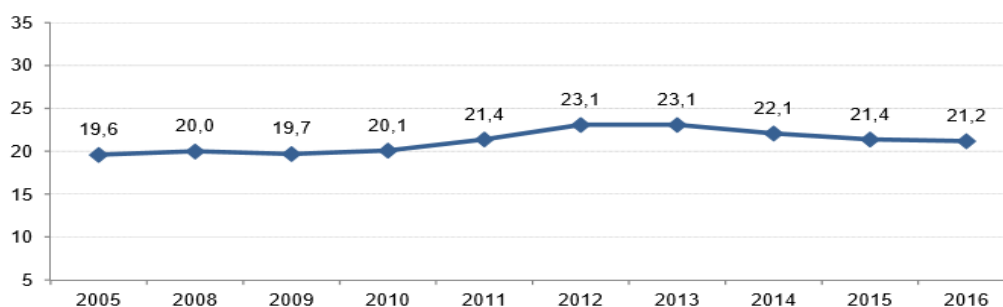
Η μείωση του διαθέσιμου εισοδήματος των ελληνικών νοικοκυριών, η αύξηση της μακροχρόνιας ανεργίας και η έλλειψη ενός καλά σχεδιασμένου κοινωνικού δικτύου προστασίας έχουν αυξήσει τα ποσοστά φτώχειας, καθώς και το μερίδιο του πληθυσμού που αντιμετωπίζει τον κίνδυνο της φτώχειας ή του κοινωνικού αποκλεισμού. Αναλυτικότερα, μετά το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης το ποσοστό σχετικής φτώχειας του πληθυσμού για το 2011 εμφανίζεται αυξημένο κατά 3 ποσοστιαίες μονάδες σε σύγκριση με το 2007, γεγονός που μαρτυρά την αύξηση της ανισοκατανομής του εισοδήματος σε βάρος των χαμηλότερων οικονομικά τάξεων (Παπαθεοδώρου & Μισσός, 2013). Μάλιστα, σύμφωνα με έρευνα του ΟΟΣΑ, το 2013 το ποσοστό της φτώχειας τριπλασιάστηκε συγκριτικά με το αντίστοιχο του 2007, σημειώνοντας τη μεγαλύτερη αύξηση από όλες τις χώρες του ΟΟΣΑ (OECD, 2016).

Ο δείκτης σχετικής φτώχειας αναφέρεται στο ποσοστό του πληθυσμού που το ισοδύναμο διαθέσιμο εισόδημά του βρίσκεται κάτω από το 60% του αντίστοιχου διάμεσου εισοδήματος των κατοίκων της χώρας. Αν και ο δείκτης αυτός δεν είναι πλήρως αντιπροσωπευτικός, καθώς προσδιορίζεται από το ύψος των εισοδημάτων των ατόμων που βρίσκεται στο μέσο της κατανομής, εντούτοις μαρτυρά πως τα πρώτα μέτρα δημοσιονομικής λιτότητας που εφαρμόστηκαν το 2010 στην Ελλάδα οδήγησαν

σε δραματική επιδείνωση του ποσοστού του πληθυσμού που βρίσκεται κάτω από το όριο της φτώχειας ή που κινδυνεύει να βρεθεί σε κατάσταση φτώχειας.

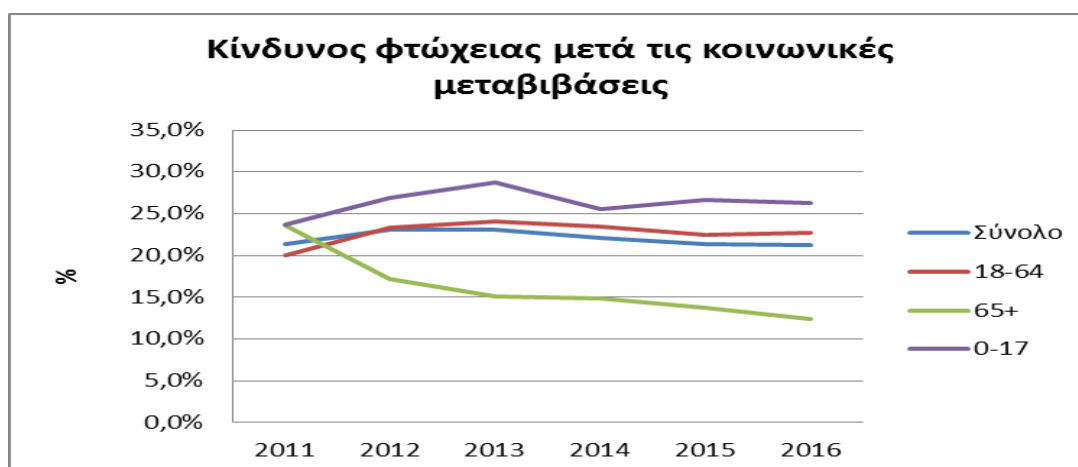
Μετά το 2014 παρατηρείται μια πολύ μικρή βελτίωση κι έτσι ο δείκτης του κινδύνου σχετικής φτώχειας μειώθηκε για δεύτερη συνεχόμενη χρονιά στο 21,4% από 22,1% που ήταν το 2014 (Τράπεζα της Ελλάδος, 2017). Με βάση τα αποτελέσματα της δειγματοληπτικής Έρευνας Εισοδήματος και Συνθηκών Διαβίωσης των Νοικοκυριών (SILC) του έτους 2016 που ανακοίνωσε η ΕΛ.ΣΤΑΤ., με περίοδο αναφοράς εισοδήματος το έτος 2015, ο αντίστοιχος δείκτης έχει πέσει στο 21,2% (**Διαγράμματα 32 & 33 & 34**) (ΕΛ.ΣΤΑΤ., 2017).

Διάγραμμα 32: Κίνδυνος φτώχειας ή κοινωνικού αποκλεισμού (μετά τις κοινωνικές μεταβιβάσεις) (%)

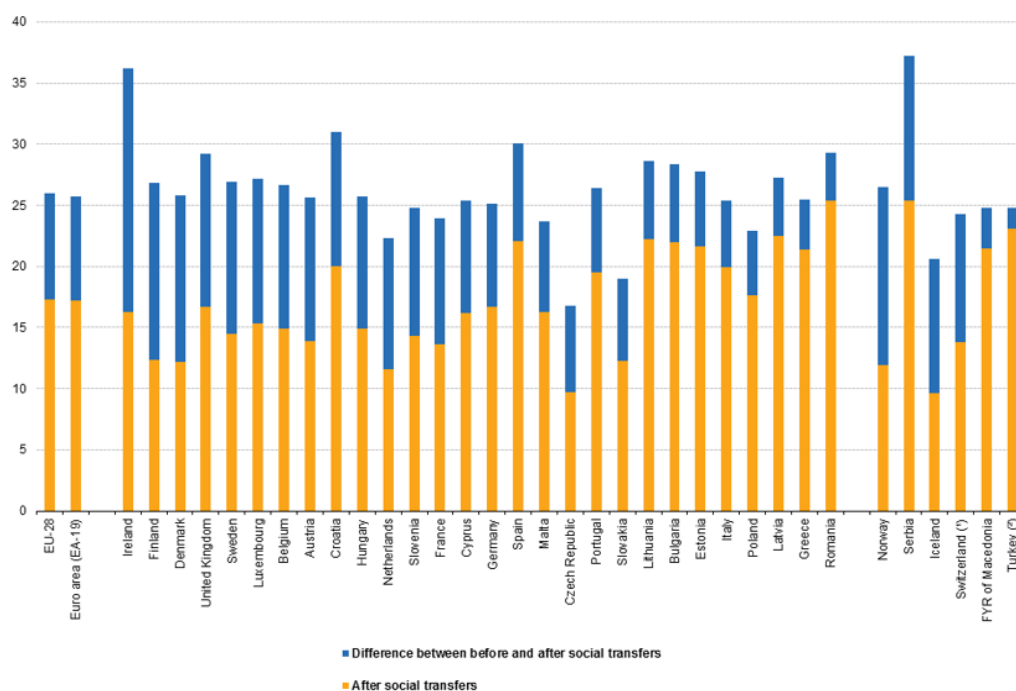


Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Διάγραμμα 33: Κίνδυνος φτώχειας ή κοινωνικού αποκλεισμού (μετά τις κοινωνικές μεταβιβάσεις) ανά ηλικιακή ομάδα(%)

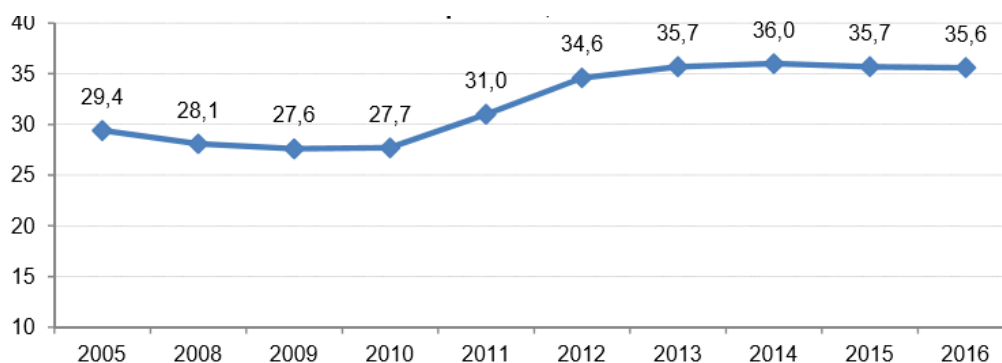


Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Διάγραμμα 34: Κίνδυνος φτώχειας πριν και μετά τις κοινωνικές μεταβιβάσεις

Πηγή: Eurostat

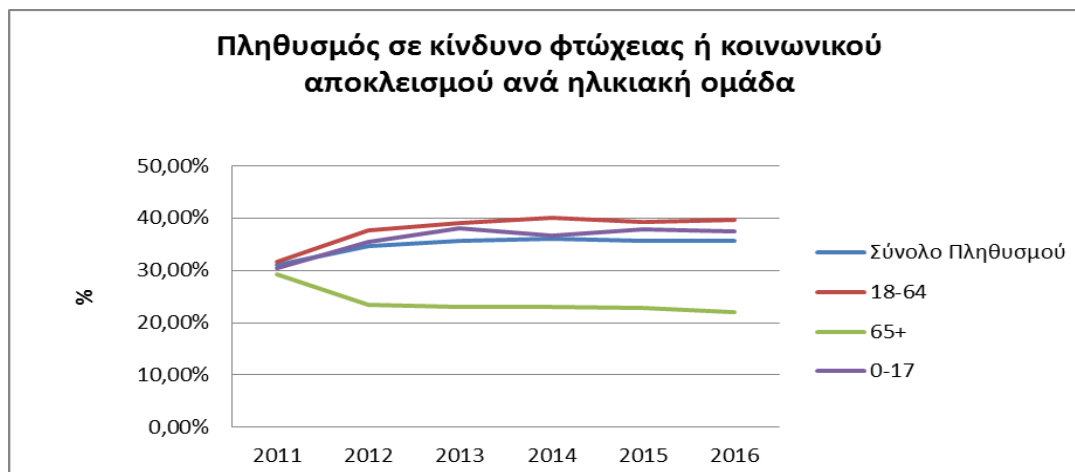
Άλλοι δείκτες καταδεικνύουν ακόμη μεγαλύτερη επιδείνωση κατά τη διάρκεια της ύφεσης, όπως π.χ. το ποσοστό του πληθυσμού που βρίσκεται είτε σε κίνδυνο φτώχειας είτε σε κατάσταση κοινωνικού αποκλεισμού, δηλαδή ζει με υλικές υστερήσεις ή διαβιώνει σε νοικοκυριά με χαμηλή ένταση εργασίας. Το εν λόγω ποσοστό για το έτος 2014 ανήλθε σε 36%, ενώ το έτος 2015 και το 2016 μειώθηκε ελαφρώς (35,7% και 35,6% αντίστοιχα) (Διάγραμμα 35).

Διάγραμμα 35: Ποσοστό πληθυσμού σε κίνδυνο φτώχειας ή σε κοινωνικό αποκλεισμό (%)

Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Η προσοχή εστιάζεται κυρίως στο γεγονός ότι ο κίνδυνος φτώχειας ή κοινωνικού αποκλεισμού είναι υψηλότερος στην περίπτωση των ατόμων ηλικίας 18-64 ετών (39,7%) (Διάγραμμα 36).

Διάγραμμα 36: Ποσοστό πληθυσμού σε κίνδυνο φτώχειας ή σε κοινωνικό αποκλεισμό ανά ηλικιακή ομάδα(%)

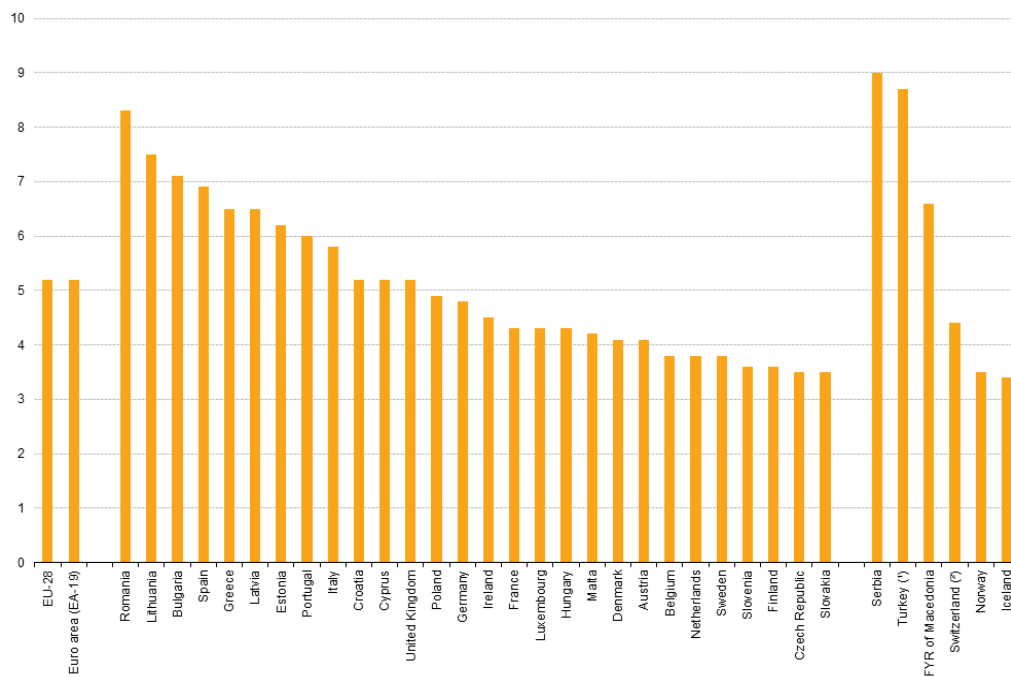


Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Όσον αφορά την ανισότητα στην κατανομή του εισοδήματος, η Ελλάδα βρίσκεται ανάμεσα στις χώρες της ΕΕ που παρουσιάζουν μεγάλη ανισοκατανομή εισοδήματος (Διάγραμμα 37). Αυτή προσδιορίζεται συνήθως με τον δείκτη κατανομής εισοδήματος σε πεντημόρια (S80/S20) και με τον δείκτη άνισης κατανομής εισοδήματος ή αλλιώς με τον συντελεστή Gini.

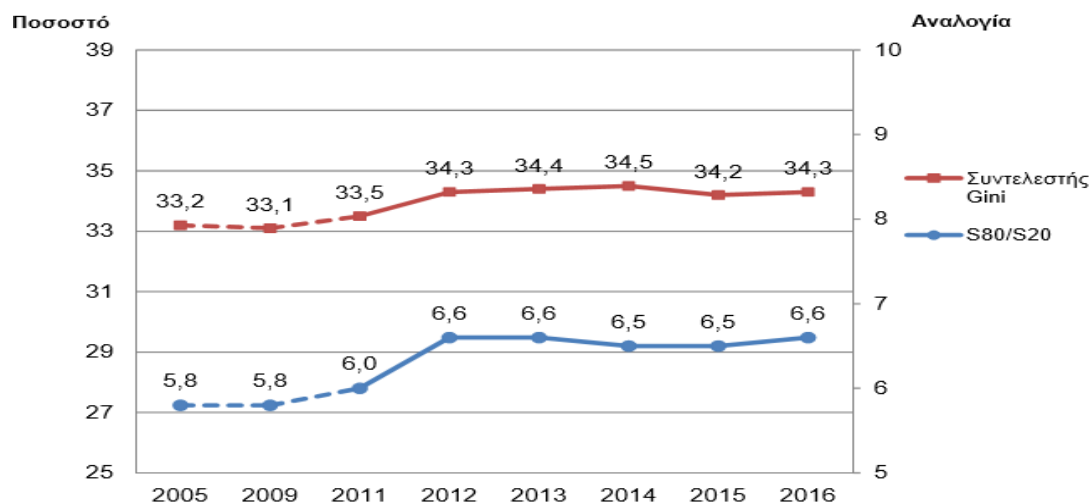
Ο δείκτης S80/S20 σε πεντημόρια εισοδήματος μετρά τη σχετική ανισότητα στη διανομή του εισοδήματος και συγκρίνει το ισοδύναμο διαθέσιμο εισόδημα του 20% των πλουσιότερων ατόμων με αυτό που κατέχει το 20% των φτωχότερων. Όπως είναι αναμενόμενο, ο δείκτης S80/S20 επηρεάζεται από τις ακραίες τιμές της κατανομής εισοδήματος (ΕΛ.ΣΤΑΤ., 2017). Ο εν λόγω δείκτης το 2016 (με περίοδο αναφοράς εισοδήματος το 2015) αυξήθηκε σε σχέση με το προηγούμενο έτος κατά 0,1 μονάδα και ανέρχεται στο 6,6 (Διάγραμμα 38). Αυτό σημαίνει ότι το μερίδιο του εισοδήματος του 20% πλουσιότερου πληθυσμού είναι 6,6 φορές μεγαλύτερο από το μερίδιο του εισοδήματος του 20% φτωχότερου (Πίνακες 12 & 13).

Διάγραμμα 37: Ανισοκατανομή εισοδήματος στις χώρες της ΕΕ, 2015



Πηγή: Eurostat

Διάγραμμα 38: Δείκτες Οικονομικής Ανισότητας, 2005-2016



Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ

Πίνακας 12: Δείκτης S80/S20 κατά ηλικιακές ομάδες, Ελλάδα 2008-2016

Ηλικίες	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
0-64	6,2	6,2	6,0	6,4	7,4	7,5	7,3	7,4	7,5
65+	4,5	4,1	4,1	4,5	4,5	3,9	4,1	4,1	3,9
Σύνολο	5,9	5,8	5,6	6,0	6,6	6,6	6,5	6,5	6,6

Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Πίνακας 13: Δείκτης S80/S20 σε ευρωπαϊκές χώρες, 2008-2016

Χώρες	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Βουλγαρία	7,9	7,1	6,8	6,6	6,1	6,5	5,9	5,9	6,5
Ρουμανία	7,2	8,3	7,2	6,8	6,6	6,2	6,1	6,5	7,0
Ελλάδα	6,6	6,5	6,5	6,6	6,6	6,0	5,6	5,8	5,9
Ισπανία	6,6	6,9	6,8	6,3	6,5	6,3	6,2	5,9	5,6
Λετονία	6,2	6,5	6,5	6,3	6,5	6,5	6,8	7,4	7,3
Ουγγαρία	4,3	4,3	4,3	4,3	4,0	3,9	3,4	3,5	3,6
Αυστρία	4,1	4,0	4,1	4,1	4,2	4,1	4,3	4,2	4,2
Βέλγιο	3,8	3,8	3,8	3,8	4,0	3,9	3,9	3,9	4,1
Φινλανδία	3,6	3,6	3,6	3,6	3,7	3,7	3,6	3,7	3,8

Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Εκτός από τον δείκτη S80/S20 χρησιμοποιείται ακόμη ο δείκτης άνισης κατανομής εισοδήματος ή αλλιώς ο συντελεστής Gini, όπως ονομάζεται, ο οποίος, σε αντίθεση με τον S80/S20, δεν επηρεάζεται από τις ακραίες τιμές της κατανομής του εισοδήματος. Ο δείκτης Gini ορίζεται ως ο λόγος των αθροιστικών μεριδίων του πληθυσμού, κατανεμημένου ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος, προς το αθροιστικό μερίδιο του συνολικού εισοδήματος όλου του πληθυσμού. Παίρνει τιμές από 0 (ή 0%) (πλήρης εισοδηματική ισότητα) έως 1 (ή 100%) (πλήρης εισοδηματική ανισότητα) και ερμηνεύεται ως η στατιστικά αναμενόμενη διαφορά του αποτελέσματος της σύγκρισης δύο τυχαίων εισοδημάτων ως ποσοστό του μέσου όρου (ΕΛ.ΣΤΑΤ., 2017). Ο εν λόγω δείκτης το 2016 για την Ελλάδα σημείωσε μείωση 1,2 ποσοστιαίες μονάδες σε σχέση με το 2009 και ήταν 34,3%. Αυτό σημαίνει ότι, αν επιλέξουμε δύο τυχαία άτομα του πληθυσμού, το εισόδημά τους αναμένεται να διαφέρει κατά 34,3% του μέσου ισοδύναμου διαθέσιμου εισοδήματος (Πίνακες 14 & 15).

Πίνακας 14: Δείκτης Gini, Ελλάδα 2008-2016

Έτος	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Σύνολο	33,4	33,1	32,9	33,5	34,3	34,4	34,5	34,2	34,3

Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ

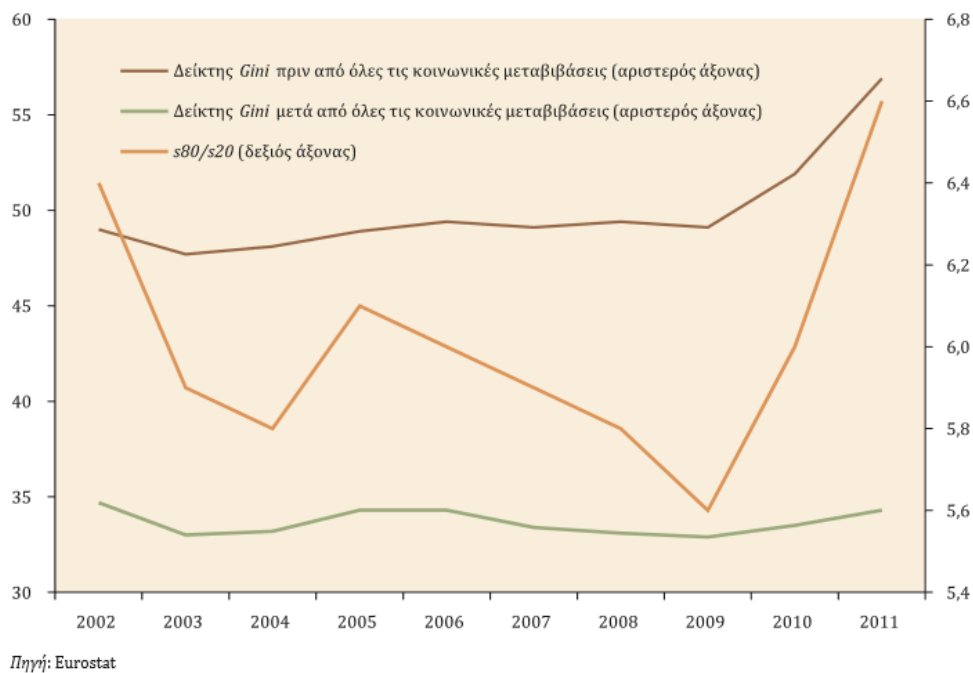
Πίνακας 15: Δείκτης Gini σε ευρωπαϊκές χώρες, 2008-2016

Χώρες	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Βουλγαρία	38,3	37,0	35,4	35,4	33,6	35,0	33,2	33,4	35,9
Ρουμανία	34,7	37,4	35,0	34,6	34,0	33,5	33,5	34,5	35,9
Ισπανία	34,5	34,6	34,7	33,7	34,2	34,0	33,5	32,9	32,4
Λετονία	34,5	35,4	35,5	35,2	35,7	35,1	35,9	37,5	37,5
Ελλάδα	34,3	34,2	34,5	34,4	34,3	33,5	32,9	33,1	33,4
Ουγγαρία	28,2	28,2	28,6	28,3	27,2	26,9	24,1	24,7	25,2
Αυστρία	27,2	27,2	27,6	27,0	27,6	27,4	28,3	27,5	27,7
Βέλγιο	26,3	26,2	25,9	25,9	26,5	26,3	26,6	26,4	27,5
Φινλανδία	25,4	25,2	25,6	25,4	25,9	25,8	25,4	25,9	26,3

Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Ενδιαφέρον προκαλεί η μελέτη του δείκτη Gini πριν και μετά την καταβολή των κοινωνικών μεταβιβάσεων, δηλαδή των συντάξεων, των κοινωνικών επιδομάτων σε χρήμα κλπ. Όπως φαίνεται στο διάγραμμα που ακολουθεί (**Διάγραμμα 39**), από το 2002 οι δύο δείκτες Gini κινούνταν σχεδόν παράλληλα. Από το 2009, όμως, η μεταξύ τους διαφορά διευρύνεται έντονα, γεγονός που οφείλεται στην αύξηση της ανισοκατανομής του εισοδήματος πριν τις κοινωνικές μεταβιβάσεις. Με άλλα λόγια, κρίνεται απαραίτητη η ενεργή κρατική παρέμβαση, με σκοπό τη βελτίωση της κοινωνικής προστασίας και την άμβλυνση των εισοδηματικών ανισοτήτων.

Διάγραμμα 39: Διαχρονική μεταβολή δεικτών ανισότητας στην Ελλάδα, 2002-2011



Μετά την έναρξη της κρίσης, όμως, έχουμε την εφαρμογή πολιτικών λιτότητας και περικοπές των δαπανών, κάτι το οποίο επηρέασε κυρίως τα εισοδηματικά στρώματα των οποίων το εισόδημα εξαρτάται περισσότερο από μεταβιβαστικές πληρωμές κάθε είδους, αυξάνοντας ακόμη περισσότερο την ανισότητα στο εισόδημα.

Στο σημείο αυτό διαφαίνεται και η σπουδαιότητα του ρόλου της φορολογικής πολιτικής, η οποία στοχεύει στην ανακατανομή των πόρων, στη μείωση των ανισοτήτων και στην ενίσχυση των χαμηλότερων οικονομικά τάξεων. Στο πλαίσιο, λοιπόν, της δημοσιονομικής προσαρμογής της χώρας, πρωταρχικός στόχος είναι η αύξηση των φορολογικών εσόδων, που θα συμβάλλει στην ενίσχυση της εισοδηματικής και της κοινωνικής πολιτικής. Η εισοδηματική πολιτική, άλλωστε, στηρίζεται στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που εφαρμόζει. Με την εφαρμογή των τελευταίων φορολογικών μεταρρυθμίσεων, την αύξηση της προοδευτικότητας του ελληνικού φορολογικού συστήματος, την επιβολή υψηλότερης φορολογίας στα υψηλότερα εισοδηματικά στρώματα και την καταπολέμηση φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, επιχειρείται η αύξηση των φορολογικών εσόδων και η ανισοκατανομή των πόρων, καθώς και η διασφάλιση της κοινωνικής δικαιοσύνης. Μάλιστα, η αύξηση των φορολογικών εσόδων και ο επανασχεδιασμός

των υφιστάμενων κοινωνικών μεταβιβάσεων μπορεί να αυξήσει τις κοινωνικές δαπάνες για την εισοδηματική ενίσχυση των ασθενέστερων οικονομικά τάξεων και τη διασφάλιση της κοινωνικής προστασίας (π.χ. μέσω της εφαρμογής του Προγράμματος του Κοινωνικού Εισοδήματος Αλληλεγγύης- πρώην Ελαχίστου Εγγυημένου Εισοδήματος κλπ).

4.5 Οι επιπτώσεις στις επενδύσεις

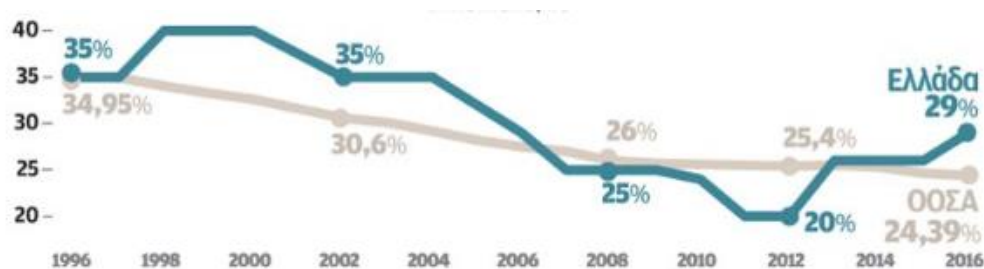
Μετά την οικονομική κρίση η παρατεταμένη ύφεση στην οποία βρίσκεται η ελληνική οικονομία και το δυσμενές οικονομικό περιβάλλον έχουν επιδράσει αρνητικά τις επενδύσεις στη χώρα. Ακόμη και μετά το 2014, όταν παρατηρήθηκαν τα πρώτα σημάδια ανάκαμψης, η πολιτική αστάθεια και η αβεβαιότητα, εξακολουθούσαν να κρατάνε χαμηλή την εμπιστοσύνη των επενδυτών. Ειδικά από τον Ιούλιο του 2015 η επιβολή κεφαλαιακών ελέγχων έχει επιδεινώσει σε μεγάλο βαθμό τη χρηματοοικονομική κατάσταση των ελληνικών επιχειρήσεων. Μάλιστα, οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις έχουν δεχθεί τη μεγαλύτερη επιρροή (OECD, 2016).

Επιπλέον, οι εισροές ξένων άμεσων επενδύσεων (ΞΑΕ) στην Ελλάδα είναι πολύ χαμηλές συγκριτικά με άλλες χώρες της ΕΕ. Συγκεκριμένα, κατά την περίοδο της κρίσης υποτριπλασιάστηκαν σε περίπου 0,5% του ΑΕΠ κατά μέσο όρο ετησίως (Τράπεζα της Ελλάδος, 2017). Η αδυναμία αυτή της ελληνικής οικονομίας να προσελκύσει και να αξιοποιήσει ΞΑΕ οφείλεται, μεταξύ άλλων, στην οικονομική αβεβαιότητα που επικρατεί, στο έλλειμμα εμπιστοσύνης στις προοπτικές της ελληνικής οικονομίας, στη γραφειοκρατία, καθώς και στην αστάθεια του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας σε συνδυασμό με τις συχνές τροποποιήσεις αποτελούν αντικίνητρα για τους επενδυτές, καθώς αυξάνουν την αβεβαιότητα.

Μάλιστα, η αύξηση του φορολογικού συντελεστή για τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιρειών στο 29%, τον κατατάσσει ως τον τρίτο υψηλότερο μεταξύ των ευρωπαϊκών κρατών- μελών του ΟΟΣΑ (μετά τη Γαλλία και το Βέλγιο με συντελεστές 34,43% και 33% αντίστοιχα) (Τράπεζα της Ελλάδος, 2017). Ήδη από το 1996 έως σήμερα ο φορολογικός συντελεστής των επιχειρήσεων υπερβαίνει συστηματικά τον μέσο όρο των

χωρών του ΟΟΣΑ, κάτι το οποίο σημαίνει ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις υπερφορολογούνται (Διάγραμμα 40).

Διάγραμμα 40: Οι φορολογικοί συντελεστές των επιχειρήσεων σε Ελλάδα και ΟΟΣΑ



Πηγή: Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ & ΟΟΣΑ

Δεδομένου του μεγάλου ανταγωνισμού μεταξύ των χωρών όσον αφορά τη φορολόγηση των κερδών και της μεγάλης κινητικότητας των κεφαλαίων διεθνώς, ο υψηλός αυτός φορολογικός συντελεστής, όπως, επίσης, οι συχνές και απρόοπτες αυξομειώσεις στην τιμή του, αποτελούν ανασχετικό παράγοντα στην προσέλκυση επενδύσεων και εμποδίζουν, κατ' επέκταση, τη μεγέθυνση της ελληνικής οικονομίας. Αν ληφθούν ακόμη υπόψη οι φόροι που επιβάλλονται στα μερίσματα και οι φόροι στην εργασία, το κόστος για τις επιχειρήσεις, ειδικά τις μικρομεσαίες, είναι δυσβάσταχτο.

Η υπερφορολόγηση αυτή οδηγεί πολλές επιχειρήσεις σε μικρά και χαμηλής παραγωγικότητας σχήματα που δραστηριοποιούνται στην παραοικονομία, απομακρύνοντας από την αγορά οργανωμένες παραγωγικές μονάδες που παράγουν υψηλής προστιθέμενης αξίας προϊόντα/υπηρεσίες (ΣΕΒ, 2017). Για τα μεγαλύτερα, όμως, επιχειρηματικά σχήματα, όταν η φορολόγηση φτάνει σε τόσο υψηλά επίπεδα που δεν ευνοούν πλέον την κερδοφόρα λειτουργία τους, η δραστηριοποίηση στην παραοικονομία δεν αποτελεί λύση, καθώς κάτι τέτοιο δεν είναι συμβατό με τον τρόπο λειτουργίας τους. Έτσι, καταφεύγουν στη μετανάστευση, μέσω ανάπτυξης νέων δραστηριοτήτων στο εξωτερικό, στην παύση της λειτουργίας τους ή στη συρρίκνωση τους σε μικρότερα σχήματα, όπου θα είναι δυνατή η είσπραξη και η πληρωμή

αδήλωτων χρημάτων και η απασχόληση αδήλωτης ή ημιδηλωμένης εργασίας (ΣΕΒ, 2017).

Τέτοιου είδους πολιτικές, όπως είναι φυσικό, δεν επιφέρουν καμία αναπτυξιακή προοπτική και ενισχύουν τον αθέμιτο ανταγωνισμό εις βάρος των νόμιμων επιχειρήσεων. Επιπλέον, αυξάνονται τα κενά στον παραγωγικό ιστό της χώρας, ενώ μειώνεται το μερίδιο της απασχόλησης και του διαθέσιμου εισοδήματος που προέρχεται από την ιδιωτική μισθωτή εργασία.

Έτσι, παρ' όλο που στην Ελλάδα υπάρχουν δυναμικές και καινοτόμες επιχειρήσεις, ακόμη και μικρού μεγέθους, ο αριθμός τους παραμένει μικρός συγκριτικά με άλλες χώρες της ΕΕ, ενώ το ίδιο μικρές παραμένουν και οι εξαγωγικές επιδόσεις τους και η εξωστρέφειά τους. Είναι στατιστικά αποδεδειγμένο ότι οι πιο οργανωμένες επιχειρηματικές οντότητες, που βασίζονται σε υψηλής εξειδίκευσης εργατικό δυναμικό, που επενδύουν στην έρευνα και στην καινοτομία και που ασκούν μια έντονη εξαγωγική δραστηριότητα είναι αυτές που ευνοούν την ανάπτυξη της χώρας (ΣΕΒ, 2017).

Από τα ανωτέρω γίνεται φανερό πως οι μειωμένες επενδύσεις στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια οδηγούν και σε μειωμένες επενδύσεις ανθρώπινου κεφαλαίου με υψηλή εξειδίκευση και δεξιότητες. Έτσι, όταν μια επιχείρηση μεταφέρει την έδρα της στο εξωτερικό, μεταναστεύουν μαζί της και οι εργαζόμενοι υψηλών προδιαγραφών και εξειδίκευσης, αφού οι μικρές επιχειρήσεις της χώρας δεν μπορούν να τους προσφέρουν ούτε ικανοποιητικές αμοιβές ούτε προοπτικές εξέλιξης. Όλα αυτά οδηγούν στη μείωση των εσόδων που προέρχονται από φόρους στην εργασία και εισφορές, υπονομεύοντας την αναπτυξιακή πορεία της χώρας (ΣΕΒ, 2017).

Γι' αυτόν τον λόγο η φορολογική πολιτική της χώρας και οι μεταρρυθμίσεις που πρόκειται να εφαρμοστούν θα πρέπει να αποσκοπούν σε ένα δίκαιο, προβλέψιμο και σταθερό φορολογικό περιβάλλον, ικανό να προσελκύσει αξιόλογες επενδύσεις. Προς αυτήν την κατεύθυνση κινείται ο νέος αναπτυξιακός νόμος (ν.4399/2016). Ο νόμος αυτός προβλέπει ένα σταθερό φορολογικό καθεστώς για 12 χρόνια για μείζονες επενδύσεις, ικανοποιώντας το αίτημα των διεθνών επενδυτών για σταθερή φορολογική μεταχείριση σε μακροχρόνιο ορίζοντα. Επίσης, η πολιτική της ΕΕ αποσκοπεί στην απλοποίηση των κανόνων που διέπουν τη φορολογία των επιχειρήσεων και στη σταδιακή εναρμόνιση του ευρωπαϊκού φορολογικού περιβάλλοντος μέσω της Κοινής

Ενοποιημένης Βάσης Φορολογίας Επιχειρήσεων, ώστε να μειωθούν οι διαφορές που υπάρχουν σήμερα στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μεταξύ των κρατών-μελών της ΕΕ (ΣΕΒ, 2017).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συνοψίζοντας όλα όσα αναλύθηκαν στη συγκεκριμένη εργασία, βλέπουμε ότι η φορολογική πολιτική που εφαρμόζει η κάθε χώρα διαδραματίζει έναν αρκετά σημαντικό ρόλο στη σύγχρονη εποχή. Η φορολογική πολιτική αποτελεί ένα ισχυρό εργαλείο με το οποίο μπορεί να επιτευχθεί η αύξηση των κρατικών εσόδων, η βελτίωση της διανομής του εισοδήματος και των πόρων, καθώς και η καταπολέμηση της οικονομικής και της κοινωνικής ανισότητας. Η φορολογική πολιτική, αποτελώντας κομμάτι της γενικότερης οικονομικής πολιτικής μιας χώρας, δεν καθορίζεται αυθαίρετα ούτε είναι η ίδια για όλες τις χώρες. Ανάλογα με τις εκάστοτε οικονομικές, πολιτικές και κοινωνικές συνθήκες που επικρατούν μπορεί να προσαρμόζεται, ώστε να επιφέρει το επιθυμητό αποτέλεσμα. Έτσι, μετά την έναρξη της οικονομικής κρίσης το 2008, παρατηρούμε ότι πολλές αναπτυγμένες χώρες επιδιώκουν να βρουν το κατάλληλο μίγμα δημοσιονομικής και φορολογικής πολιτικής, αυξομειώνοντας τους διάφορους φόρους που επιβάλλουν στους πολίτες.

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, φορολογικές μεταβολές που μπορεί να συμβάλλουν στην αύξηση των εσόδων μπορεί να προκαλέσουν επιδείνωση στη διανομή του εισοδήματος ή διάφορες άλλες κοινωνικές στρεβλώσεις, όπως, για παράδειγμα, να οδηγήσουν ένα μέρος του πληθυσμού στη φτώχεια ή στον κοινωνικό αποκλεισμό. Με άλλα λόγια, η μεγιστοποίηση των εσόδων πολλές φορές συγκρούεται με τη δικαιοσύνη. Αυτό διαφαίνεται, επίσης, μέσα από τη μελέτη της περίπτωσης της Ελλάδας. Από τη μια μεριά οι υψηλοί φόροι έχουν αυξήσει σε μεγάλο βαθμό τα έσοδα του κράτους, από την άλλη μεριά, όμως, πλήττουν ευάλωτες κοινωνικά ομάδες του πληθυσμού, όπως π.χ. τους νεοεισερχόμενους στην αγορά εργασίας, τους μακροχρόνια ανέργους, τα παιδιά κ.ά.

Προκειμένου να αντιμετωπιστούν τέτοιου είδους φαινόμενα, η προσοχή εστιάζεται κυρίως στη δομή των φορολογικών συστημάτων και στην αναλογία άμεσων/ έμμεσων φόρων. Σύμφωνα με την ελληνική και διεθνή έρευνα, οι φόροι που επιβάλλονται στα εισοδήματα των φυσικών και των νομικών προσώπων είναι οι πιο επίσημοι για την οικονομική μεγέθυνση. (Arnold, 2008) (Widmalm, 2001) (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2014).

Αυτό γίνεται εμφανές, αν μελετήσουμε τη φορολογική πολιτική που ακολουθείται στην Ελλάδα τα τελευταία χρόνια, όπου η ελληνική οικονομία βρίσκεται σε υφεσιακή πορεία. Στα πλαίσια, λοιπόν, της δημοσιονομικής εξυγίανσης της χώρας μας και της προσπάθειας ανάκαμψης της οικονομίας, έχουν υιοθετηθεί αρκετές φορολογικές μεταρρυθμίσεις που αποσκοπούν στην αύξηση των δημοσίων εσόδων. Η υψηλή φορολογία, όμως, έχει επιφέρει αρνητικά αποτελέσματα τόσο στην οικονομία όσο και στην ίδια την κοινωνία. Αν και το δημοσιονομικό αποτέλεσμα της Ελλάδας έχει βελτιωθεί θεαματικά τα τελευταία χρόνια, οι επιπτώσεις στην κοινωνία είναι δυσβάσταχτες. Η ανεργία αυξήθηκε και εξακολουθεί να βρίσκεται σε υψηλά επίπεδα, αφού αυξήθηκαν οι φόροι στην εργασία, ενώ το διαθέσιμο εισόδημα των ελληνικών νοικοκυριών έχει μειωθεί, επηρεάζοντας με τη σειρά του το ύψος της ιδιωτικής κατανάλωσης και της αποταμίευσης. Η ανισοκατανομή του εισοδήματος, επίσης, είναι αρκετά μεγάλη, με αποτέλεσμα μεγάλο μέρος του πληθυσμού να αντιμετωπίζει σήμερα τον κίνδυνο της φτώχειας ή του κοινωνικού αποκλεισμού. Η υψηλή φορολογία που επιβάλλεται, ακόμη, στα νομικά πρόσωπα αποτελεί αντικίνητρο να επενδύσει κανείς στη χώρα μας, ενώ η αβεβαιότητα και οι συχνές φορολογικές αλλαγές μετατοπίζουν την οικονομική δραστηριότητα από τη νομιμότητα στην παραοικονομία, αυξάνοντας τα φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Βέβαια, όπως υποστηρίζει και ο Arnold (2008), είναι δύσκολο να εντοπιστούν τα βραχυχρόνια και τα μακροχρόνια οφέλη. Έτσι, για παράδειγμα, η παροχή φορολογικών ελαφρύνσεων στις επιχειρήσεις μπορεί να έχει βραχυχρόνια επίδραση, ενώ κάποιος βαθμός φορολογικής υποστήριξης για Έρευνα & Ανάπτυξη μπορεί να βοηθήσει να αυξηθούν οι ιδιωτικές δαπάνες για καινοτομία και να παραχθούν καινοτόμα προϊόντα/ υπηρεσίες που θα αυξήσουν το βιοτικό επίπεδο των πολιτών στο μακροπρόθεσμο μέλλον. Στην Ελλάδα, όμως, τέτοιου είδους φοροελαφρύνσεις δεν είναι δημοφιλείς, συνεπώς καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως μια φορολογική μεταρρύθμιση προσανατολισμένη στην ανάπτυξη θα μπορούσε να είναι σχεδιασμένη, ώστε η επιβολή της φορολογίας να γίνεται σε ευρύτερη βάση και με μικρότερο ποσοστό.

Ακόμη, μια μείωση στις εργατικές εισφορές μπορεί, σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, να αποτελέσει ένα χρήσιμο εργαλείο για την αύξηση της απασχόλησης, ειδικά όπου το υψηλό κόστος αποθαρρύνει τις προσλήψεις ή όπου τα κίνητρα για εργασία είναι χαμηλά. Σύμφωνα με τους Ράπανο & Καπλάνογλου (2014), οι εισφορές στην Ελλάδα είναι από τις υψηλότερες, γεγονός που οδηγεί σε μείωση του διαθέσιμου

εισοδήματος των νοικοκυριών. Έτσι, μια μείωση σε αυτήν την κατηγορία των φόρων αναμένεται να αυξήσει τα κίνητρα για εργασία, ειδικά των νεοεισερχόμενων στην αγορά εργασίας, των οποίων ο βασικός μισθός είναι πολύ χαμηλός, ή όσων εργάζονται υπό το καθεστώς της μερικής απασχόλησης. Επίσης, οι στοχευμένες μειώσεις φόρων σε ευάλωτες κοινωνικά ομάδες μπορούν να οδηγήσουν στη μείωση της φτώχειας και στην εξάλειψη του κοινωνικού αποκλεισμού, δύο φαινομένων που, όπως, διαπιστώθηκε στη σχετική ενότητα, πλήττουν την ελληνική κοινωνία σήμερα.

Όπως διαφαίνεται μέσα από τη μελέτη περίπτωσης της Ελλάδας, οι υψηλοί φόροι εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων και οι υψηλές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης έχουν επιφέρει αρνητικά αποτελέσματα σε διάφορα μεγέθη της οικονομίας, έχουν μειώσει δραματικά το διαθέσιμο εισόδημα και κατ' επέκταση την ιδιωτική κατανάλωση και έχουν οδηγήσει πολλές επιχειρήσεις στο εξωτερικό, μειώνοντας τις θέσεις απασχόλησης και πλήττοντας τις επενδύσεις. Γι' αυτό και το ενδιαφέρον επικεντρώνεται στους φόρους κατανάλωσης και στους φόρους ακίνητης περιουσίας, οι οποίοι, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία (Ράπανος & Καπλάνογλου, 2014) (Arnold, 2008), είναι αρκετά φιλικόι στην ανάπτυξη. Βέβαια, κάποιοι ερευνητές υποστηρίζουν πως τα οφέλη από τη μεταβολή της φορολογικής πολιτικής προς την επιβολή έμμεσων φόρων δεν είναι τόσο άμεσα (Bernardi, 2013). Επίσης, σύμφωνα με τους Ράπανο & Καπλάνογλου, στην Ελλάδα δεν υπάρχουν περιθώρια για περαιτέρω αύξηση των έμμεσων φόρων και των φόρων περιουσίας, καθώς αυτοί είναι ήδη υψηλοί σε σχέση με άλλες χώρες της ΕΕ. Εκείνο πάντως που θα μπορούσε να γίνει στην περίπτωση της Ελλάδας είναι η μείωση του μεγάλου ελλείμματος ΦΠΑ μέσω της πάταξης της φοροδιαφυγής και της αποτελεσματικής δράσης των φοροεισπρακτικών μηχανισμών. Όσον αφορά τη φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα, αυτή είναι έντονη την τελευταία πενταετία, αυξάνοντας μεν τα έσοδα του κράτους, μειώνοντας δε τις τιμές των κατοικιών και οδηγώντας στην αποεπένδυση της αγοράς.

Η Ελλάδα τα τελευταία χρόνια έχει εφαρμόσει αρκετές μεταρρυθμίσεις και έχει τροποποιήσει τη φορολογική νομοθεσία, ώστε να διασφαλίζεται η εναρμόνιση με τις βέλτιστες πρακτικές και με τις δεσμεύσεις της χώρας ως κράτους- μέλους της ΕΕ. Έτσι, επιχειρείται η αύξηση των φορολογικών εσόδων, ενώ παράλληλα επιδιώκεται η ομαλή λειτουργία της αγοράς, η μείωση των οικονομικών και κοινωνικών ανισοτήτων, η καταπολέμηση φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, καθώς και η

συμμόρφωση των φορολογουμένων και η αύξηση της εμπιστοσύνης τους προς τη Φορολογική Διοίκηση.

Ωστόσο, το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας εξακολουθεί να παρουσιάζει αρκετές αδυναμίες, οι οποίες χρήζουν άμεσης και αποτελεσματικής αντιμετώπισης. Αναμφισβήτητα, υπάρχει η ανάγκη για περαιτέρω μεταρρύθμιση του φορολογικού μας συστήματος, ώστε αυτό να είναι απλό, σταθερό, δίκαιο και αναπτυξιακό. Στη συγκεκριμένη εργασία δεν προτείνεται ‘η άριστη φορολόγηση’ ούτε το ‘άριστο μίγμα φόρων’ που θα βγάλουν τη χώρα από την ύφεση, καθώς κάτι τέτοιο ξεφεύγει από τον σκοπό αυτής της μελέτης. Ωστόσο, προτείνεται κατά τον σχεδιασμό μελλοντικών φορολογικών μεταρρυθμίσεων να συνυπολογίζονται η διεθνής έρευνα και οι μέχρι σήμερα επιπτώσεις που έχουν επιφέρει προηγούμενες πολιτικές, ώστε τελικά στο μέλλον να επέλθει η οικονομική ανάπτυξη, η δικαιοσύνη και η άμβλυση κάθε είδους ανισοτήτων που υπάρχουν τόσο στην οικονομία όσο και στην κοινωνία της χώρας μας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Arnold, J., 2008. *Do Tax Structure Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries*, s.l.: OECD Economics Department WP No643.

Arnold, J. M. και συν., 2011. Tax Policy for Economic Recovery and Growth. *The Economic Journal*, vol 121, pp. F59-F80.

Bernardi, L., 2013. *Recent findings reading the shift from direct to indirect taxation in the EA-17*, s.l.: MPRA Paper No47877.

Devereux, M. & Griffith, R., 2002. The impact of corporate taxation on the location of capital: A review. *Swedish economic policy review* 9, pp. 79-102.

Ernst & Young, 2016. *Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις Καταπολέμησής της*, s.l.: s.n.

European Commission, 2011. *Proposal for a Council Directive on a common system of financial transaction tax and amending Directive 2008/7/EC*, s.l.: s.n.

European Commission, 2011. *Tax reforms in EU member states: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability*, s.l.: s.n.

European Commission, 2016. *Labour Market and Wage Developments in Europe, Annual Review*, s.l.: s.n.

European Commission, 2016. *Tax Policies in the European Union*, s.l.: s.n.

European Commission, 2016. *Taxation Trends in the European Union*, s.l.: s.n.

European Commission, 2017. *Taxation Trends in the European Union- Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2017 Edition*, s.l.: s.n.

Eurostat, 2017. *Government finance statistics- Summary tables Data 1995-2016*. s.l.:s.n.

Gemmell, N., Kneller, R. & Sanz, I., 2006. *Fiscal Policy Impacts on Growth in the OECD: Are they Long- or Short- Term?*. s.l.:UK: University of Nottingham.

Halkos, G. & Kyriazis, N., 2006. Is tax competition harmful and is the EU an optimal tax area?. *European Journal of Law and Economics*, vol 21, issue 2, pp. 163- 177.

Johansson, A. και συν., 2008. *Tax and Economic Growth*, s.l.: OECD.

Kneller, R., Bleany, M. & Gemmell, N., 1999. Fiscal Policy and Growth: Evidence from OECD countries. *Journal of Public Economics*, pp. 171-190.

Lee, V. & Gordon, R., 2005. Tax Structure and Economic Growth. *Journal of Public Economics*, pp. 1027-1043.

Mendoza, E. & et al., 1997. On the Ineffectiveness of Tax Policy in Altering Long- Run Growth: Harberger' s Superneutrality Conjecture. *Journal of Public Economics* 66, pp. 99-126.

- Mirrlees, J. και συν., 2011. The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform. *Institute for Fiscal Studies, vol. 32, no 3*, pp. 331-359.
- Myles, G., 2009. *Economic Growth and the Role of Taxation*, s.l.: OECD Economic Department WP No 714.
- OECD, 2016. *OECD Economic Surveys Greece 2016*, s.l.: OECD Publishing.
- OECD, 2017. *Taxing Wages 2017*, s.l.: s.n.
- OECD, n.d. *Glossary of Tax Terms*, s.l.: s.n.
- PwC, 2016. *Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2015/16*, s.l.: s.n.
- Schwellnus, C. & Arnold, J., 2008. *Do Corporate Taxes Reduce Productivity and Investment at the Firm Level? Cross Country Evidence from the Amadeus Dataset*, s.l.: OECD Economics Department.
- Stoilova, D., 2017. Tax Structure and Economic Growth: Evidence from the European Union. *Contaduria y Administracion 62*, pp. 1041-1057.
- Szarowska, I., 2013. *Effects of taxation by economic functions on economic growth in the European Union*, s.l.: MPRA Paper No 59781.
- Vartia, L., 2008. *How do Taxes Affect Investment and Productivity? Industry Level Analysis of OECD Countries*, s.l.: OECD Economics Department.
- Widmalm, F., 2001. Tax Structure and Growth: Are Some Taxes Better than Others?. *Public Choice 107*, pp. 199-219.
- www.europarl.europa.eu/aboutparliament/el/displayFtu.html?ftuld=FTU_5.11.1.html, 2017. [Ηλεκτρονικό]
Available at:
www.europarl.europa.eu/aboutparliament/el/displayFtu.html?ftuld=FTU_5.11.1.html
- Αλεξόπουλος, Ά., 2007. *Ειδικά Θέματα Κρατικών Πολιτικών*. s.l.:Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης, Πανεπιστήμιο Κρήτης.
- Αναστασόπουλος, Ι. & Φορτσάκης, Θ., 2003. *Φορολογικό Δίκαιο*. s.l.:Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ.
- Βασιλόπουλος, Γ., 2016. *Μια εμπειρική διερεύνηση της επίδρασης των φόρων στην οικονομική μεγέθυνση για τις χώρες του ΟΟΣΑ*. s.l.:Πανεπιστήμιο Πειραιώς.
- Βρέντζου, Ε., 2017. *Φορολογική Πολιτική και Εργαλεία Φορολογικού Ελέγχου- Εκπαιδευτικό Εγχειρίδιο*. Αθήνα: Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης.
- Βρέντζου, Ε., 2017. *Φορολογική Πολιτική και Εργαλεία Φορολογικού Ελέγχου- Εκπαιδευτικό Εγχειρίδιο*. Αθήνα: Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης.
- Γεωργακοπούλου, Θ., 2005. *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*. s.l.:Εκδόσεις Ευγ. Μπένου.

- Δαλαμάγκας, Β., 1999. *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*. σ.λ.: Εκδοτικές Επιχειρήσεις "ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ" Κ & Π Σμπύλιας Α.Ε.Β.Ε..
- Δημητρόπουλος, Α., 2001. *Παραδόσεις Συνταγματικού Δικαίου- Ατομικά Δικαιώματα*. σ.λ.: Εκδ. Θ'.
- Δριτσάκη, Χ. & Βαζακίδης, Α., 2005. Κατηγορίες Φόρων και Οικονομική Ανάπτυξη: Μια εμπειρική έρευνα για την Ελλάδα. *Πρακτικό 18ου Πανελληνίου Συνεδρίου Στατιστικών, Ελληνικό Στατιστικό Ινστιτούτο*, pp. 99-108.
- ΕΛ.ΣΤΑΤ., 2017. *Έρευνα Εισοδήματος και Συνθηκών Διαβίωσης των Νοικοκυριών (SILC) του έτους 2016*, σ.λ.: σ.π.
- Κανελλόπουλος, Κ., 2015. Οι επιδράσεις των ελαχίστων μισθών στους μισθούς και στην απασχόληση. *Τράπεζα της Ελλάδος- Οικονομικό Δελτίο- Τεύχος 41*, pp. 7-32.
- Κατσιμάρδος, Π. & Μπούας, Κ., 2014. *Ανάλυση και αξιολόγηση της πολιτικής για τη μεταρρύθμιση της φορολογικής διοίκησης 2010-2013*, σ.λ.: Ινστιτούτο Έρευνας Ρυθμιστικών Πολιτικών.
- Κουτσούκος, Γ., 2015. Φορολογική Μεταρρύθμιση και Φορολογική Διοίκηση. *ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ- ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΕΚΔΟΣΗ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ (ΟΕΕ)*, Τεύχος 150, pp. 14-17.
- Μάνου, Κ. & Παπαπέτρου, Ε., 2016. Η οικονομική συμπεριφορά των νοικοκυριών στην Ελλάδα: πρόσφατες εξελίξεις και προοπτικές. *Τράπεζα της Ελλάδος, Οικονομικό Δελτίο, Τεύχος 44*, pp. 7-38.
- Μούσης, Ν., 2011. *Ευρωπαϊκή Ένωση: Δίκαιο, Οικονομία, Πολιτική*. σ.λ.: Εκδόσεις Παπαζήση .
- Παπαθεοδώρου, Χ. & Μισσός, Β., 2013. *Ανισότητα, φτώχεια και οικονομική κρίση στην Ελλάδα και την ΕΕ*, σ.λ.: Ινστιτούτο Εργασίας ΓΣΕΕ.
- Πιτσιλής, Γ., 2015. Φορολογία: Ένα χρονογράφημα της περιόδου της κρίσης. *ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ- ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΕΚΔΟΣΗ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ (ΟΕΕ)*, Τεύχος 150, pp. 28-32.
- Ράπανος, Β. & Καπλάνογλου, Γ., 2014. Φορολογία και Οικονομική Ανάπτυξη: Η περίπτωση της Ελλάδας. *Συλλογικός Τόμος της Ελληνικής Ένωσης Τραπεζών με θέμα: "Ανταγωνιστικότητα για ανάπτυξη: Προτάσεις πολιτικής"*, pp. 609-638.
- Ράπανος, Β. & Καπλάνογλου, Γ., 2014. Φορολογία και Οικονομική Ανάπτυξη: Η περίπτωση της Ελλάδας. *Συλλογικός Τόμος της Ελληνικής Ένωσης Τραπεζών με θέμα: "Ανταγωνιστικότητα για ανάπτυξη: Προτάσεις πολιτικής"*, pp. 609-638.
- ΣΕΒ, 2017. *Εις υγείαν της παραοικονομίας: πώς η υψηλή φορολόγηση μικραίνει τις επιχειρήσεις και στρέφει στο λαθρεμπόριο τον κλάδο των αλκοολούχων ποτών*. *Οικονομία & Επιχειρήσεις, Special Report: Παραοικονομία και Επιχειρηματικότητα*, pp. 1-13.

ΣΕΒ, 2017. Η Ευρώπη έτοιμη να κάνει ένα μεγάλο βήμα στη φορολογία επιχειρήσεων. *Οικονομία & Επιχειρήσεις, Special Report: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, Τεύχος 03*, pp. 1-9.

Ταγκαλάκης, Α., 2014. Πιθανά φορολογικά οφέλη από την επιτάχυνση της οικονομικής ανάπτυξης. *Τράπεζα της Ελλάδος, Οικονομικό Δελτίο Τεύχος 40*.

Ταγκαλάκης, Α., 2015. Οι προσδιοριστικοί παράγοντες της δυναμικής της ανεργίας στην Ελλάδα. *Τράπεζα της Ελλάδος- Οικονομικό Δελτίο- Τεύχος 42*, pp. 21-45.

Τάτσος, Ν., 2012. *Θεωρία των Φόρων και Φορολογική Πολιτική*. σ.λ.: Εκδόσεις Κριτική.

Τράπεζα της Ελλάδος, 2017. *Έκθεση του Διοικητή για το έτος 2016*, σ.λ.: σ.ν.

ΤτΕ, 2017. *Νομισματική Πολιτική 2016-2017*, σ.λ.: σ.ν.

Φινοκαλιώτης, Κ., 2014. *Φορολογικό Δίκαιο*. σ.λ.: Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

Χατζηνικολάου, Π. & Λιάγγου, Χ., 2017. Σε πενήντα μήνες έγιναν αλλαγές στο φορολογικό καθεστώς με 82 νόμους. *Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ- ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ*.



Ε.Π.
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ
ΤΟΜΕΑ**
LUNEV



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)

Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Τάυρος

τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479

www.ekdd.gr