



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ



εκδδα

ΕΘΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΚΣΤ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ
ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

ΤΙΤΛΟΣ

**Ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής στη διαμόρφωση
της δημόσιας οικονομικής πολιτικής στη χώρα μας
κατά τη διάρκεια της τελευταίας δεκαετίας**

ΤΜ. ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ: Γενική Διοίκηση

Επιβλέπουσα:

ΒΡΕΝΤΖΟΥ ΕΛΕΝΗ

Σπουδαστής:

**ΤΣΟΥΚΑΛΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
ΑΘΗΝΑ 2020**

«κανένας φόρος δεν επιβάλλεται όταν δεν αποβλέπει σε δημόσια ωφέλεια. Όλοι οι πολίτες έχουν δικαίωμα να συνεργάζονται στον προσδιορισμό των φόρων, να επιβλέπουν τη χρήση τους και να ελέγχουν τη διαχείρισή τους».

Διακήρυξη Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και του Πολίτη της Γαλλικής Επανάσταση, 1789

Ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής στη διαμόρφωση της δημόσιας οικονομικής πολιτικής στη χώρα μας κατά τη διάρκεια της τελευταίας δεκαετίας

Τσουκαλάς Δημήτριος
Τελική Εργασία

Αθήνα 2020

Περίληψη

Ο βέλτιστος σχεδιασμός ενός φορολογικού συστήματος εξαρτάται από πολλούς παράγοντες και διαφέρει από χώρα σε χώρα. Αρκετές εμπειρικές μελέτες διαπιστώνουν ότι η αύξηση των φόρων κατανάλωσης με ταυτόχρονη μείωση των φόρων επί της εργασίας και του κεφαλαίου μπορεί να τονώσει τις αναπτυξιακές δυνατότητες της οικονομίας. Την ίδια στιγμή όμως, άλλες μελέτες σημειώνουν ότι η διάρθρωση των φόρων και η φορολογική επιβάρυνση που αυτή επιφέρει, έχουν διαφορετικές επιπτώσεις στην οικονομική δραστηριότητα για διαφορετικές χώρες και διαφορετικές περιόδους και επικρατούσες συνθήκες. Στο πλαίσιο αυτό, ο αντικειμενικός σκοπός της εργασίας είναι να προσφέρει μια επιπλέον εκτίμηση για τον ρόλο και τη σημασία της φορολογίας στη διαμόρφωση της δημόσιας οικονομικής πολιτικής μιας χώρας. Η μελέτη εστιάζει στο φορολογικό σύστημα της Ελλάδας και στον αντίκτυπο της φορολογικής πολιτικής σε διάφορα οικονομικά μεγέθη για την περίοδο 2010-2020, όπως λόγου χάρη στη δημοσιονομική πολιτική, στην απασχόληση, στο διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών, στην κοινωνία γενικότερα. Το συμπέρασμα μας είναι ότι η οικονομική αποτελεσματικότητα των μέτρων με την δημοσιονομική εξισορρόπηση της χώρας προκρίθηκε έναντι του στόχου της φορολογικής δικαιοσύνης και ισότητας και της δίκαιης διανομής του εισοδήματος με αποτέλεσμα η χώρα μας να κατέχει μια θλιβερή πρωτιά για την εξεταζόμενη περίοδο: Πρόκειται για τη μοναδική χώρα της ΕΕ που επιβάρυνε σε τόσο σύντομη χρονική περίοδο τόσο πολύ τους φορολογούμενους πολίτες της. Κρίνεται επιτακτική επομένως η ανάγκη να καταστεί το ελληνικό φορολογικό σύστημα απλό, σταθερό και δίκαιο, ικανό να ικανοποιήσει το αίτημα για κοινωνική δικαιοσύνη.

Λέξεις-κλειδιά: οικονομική κρίση, φορολογική πολιτική, ελληνικό φορολογικό σύστημα, φορολογία εισοδήματος, φορολογία κεφαλαίου, φορολογία δαπάνης, φορολογική δικαιοσύνη, εισοδηματικές ανισότητες.

Abstract

Optimum design of a tax system depends on numerous factors and differs from country to country. A variety of studies claim that raising consumption taxes while lowering taxes on labour and capital will stimulate economical growth. At the same time, other studies note that tax burden and tax structure for different countries would have a different impact on economic forces depending on the period and under prevailing circumstances. The purpose of this paper is to provide an additional assessment of the role and importance of taxation in shaping a country's public economic policy. The study focuses on the tax system of Greece and the impact of tax policy on various economic figures for the period 2010-2020, such as fiscal policy, employment, disposable income of the households, and generally, on the Greek society. It finally concludes that the economic effectiveness of the measures with the fiscal balance of the country prevailed over the goal of tax justice and equality and fair distribution of income. Due to this, our country maintains a poor record for the period under review: This is the only EU country that has burdened its taxpayers so much in such a short period of time. The need to make the Greek tax system simple, stable and fair, capable of satisfying the demand for social justice, is therefore considered imperative.

Key words: financial crisis, tax policy, Greek Taxation System, income tax, property taxes, tax burden, tax expenditure, tax justice, income inequality.

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	1
Abstract.....	2
Πίνακας Συντμήσεων και Συντομογραφιών.....	8
Ευχαριστίες.....	10
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εννοιολογικοί προσδιορισμοί	15
1.1. Εισαγωγικά.....	15
1.2 Ορισμοί και βασικές έννοιες	16
1.2.1 Έννοια των φόρων	16
1.2.2 Φορολογούμενη μονάδα.....	17
1.2.3 Υποκείμενο του φόρου.....	17
1.2.4 Φορολογική Βάση	17
1.2.5 Φορολογικός Συντελεστής	17
1.3 Σκοποί της φορολογίας	18
1.4 Γενικές Αρχές Φορολογίας.....	19
1.5 Ταξινόμηση των Φόρων.....	20
1.5.1 Ταξινόμηση των φόρων με κριτήριο τη φορολογική βάση.....	20
1.5.2 Ταξινόμηση των φόρων με κριτήριο τον φορολογικό συντελεστή.....	21
1.5.3 Ταξινόμηση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους	23
1.5.4 Φορολογικά συστήματα.....	23
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Το Ελληνικό φορολογικό σύστημα.....	26
2.1 Εισαγωγικά	26
2.2 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος	27
2.2.1 Γενικές Διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος.....	27
2.2.2 Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων.....	27
2.2.2.1 Φορολογία Εισοδήματος από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις (ν.4172/2013, άρθρο 12).....	28
2.2.2.2 Φορολογία Εισοδήματος από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (ν.4172/2013, άρθρο 21).....	29
2.2.2.3 Φορολογία Εισοδήματος από Κεφάλαιο (ν.4172/2013, άρθρο 35)	30
2.2.2.4 Φορολογία Εισοδήματος από Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.....	30
2.2.2.5 Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	31
2.2.3 Τεκμαρτό Εισόδημα	32
2.2.4 Εξαιρέσεις και Απαλλαγές από τον φόρο.....	32
2.2.5 Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων.....	33
2.3 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.....	36

2.4 Λοιποί Φόροι	36
2.4.1 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α).....	36
2.4.2 Υποκείμενο του Φ.Π.Α	37
2.4.3 Συντελεστές Φ.Π.Α.....	38
2.4.4 Διαχρονική εξέλιξη ΦΠΑ σε Ελλάδα, ΕΕ και Ευρωζώνη 2010-2020	38
2.4.5 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Βιβλιογραφική ανασκόπηση	44
3.1 Εισαγωγικά	44
3.2 Βιβλιογραφική Ανασκόπηση.....	44
3.2.1 Μελέτες που αφορούν στην περίπτωση της Ελλάδας για την επίδραση της φορολογίας στα δημοσιονομικά μεγέθη	44
3.2.2 Μελέτες που αφορούν στη διεθνή εμπειρία από την επίδραση της φορολογίας στα δημοσιονομικά μεγέθη.....	50
3.3 Υφίσταται άραγε άριστη φορολογία; Μια κριτική αποτίμηση της σχετικής βιβλιογραφικής ανασκόπησης	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Η φορολογία στην πράξη, η περίπτωση της Ελλάδας 2010-2020	55
4.1 Εισαγωγικά- Οι μακροοικονομικές εξελίξεις που οδήγησαν τη χώρα στην προσφυγή στα Μνημόνια.....	55
4.2 Ιστορική ανασκόπηση των φορολογικών μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα την περίοδο της κρίσης.....	58
4.2.1.1 Μέτρα αναδιάρθρωσης των ελεγκτικών και φορολογικών υπηρεσιών	58
4.2.1.2 Φορολογικές διαδικασίες	60
4.2.2 Φορολογική πολιτική 2010-2020	62
4.2.2.1 Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων	65
4.2.2.2 Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων.....	78
4.2.2.3 Φόροι Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)	80
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Συμπεράσματα.....	86
Βιβλιογραφία	89
Ξένη Βιβλιογραφία.....	89
Ελληνική Βιβλιογραφία	90
Ελληνική Νομοθεσία	94
Ενωσιακή Νομοθεσία.....	95
Παράρτημα Ι.....	96
Παράρτημα ΙΙ	98
Παράρτημα ΙΙΙ	100

Λίστα διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1: Διαχρονική εξέλιξη του ΦΠΑ σε Ελλάδα, Ε.Ε και Ευρωζώνη.....	38
Διάγραμμα 2: Απεικόνιση απώλειας εσόδων ΦΠΑ	40
Διάγραμμα 3: επιβάρυνση ευρωπαίων πολιτών με έμμεση φορολόγηση.....	41
Διάγραμμα 4: εισπραξιμότητα ΦΠΑ των χωρών της Ε.Ε ,Πηγή: ΟΟΣΑ (στοιχεία 2013)	41
Διάγραμμα 5: Συγκριτική επισκόπηση εσόδων από φόρους ακίνητης περιουσίας ως ποσοστού των φορολογικών εσόδων- πηγή ΟΟΣΑ – στοιχεία 2013.....	42
Διάγραμμα 6: Διαχρονική εξέλιξη φόρων ακίνητης περιουσίας.....	43
Διάγραμμα 7: Φορολογική επιβάρυνση Ελλήνων από φόρους περιουσίας- στοιχεία 2013	43
Διάγραμμα 8: Ελλάδα- Μακροοικονομικές εξελίξεις.....	55
Διάγραμμα 9: Ελλάδα- Δημόσια Οικονομικά 2000-2009.....	56
Διάγραμμα 10: Ελλάδα- Δημόσιες Δαπάνες και Έσοδα 2000-2009.....	56
Διάγραμμα 11: Δημόσιο και εξωτερικό χρέος	57
Διάγραμμα 12: Διαχρονική εξέλιξη συνολικών φόρων ως % του ΑΕΠ- Πηγή: ΟΟΣΑ.....	63
Διάγραμμα 13: Κατανομή Εσόδων- Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ.....	64
Διάγραμμα 14: Διαχρονική εξέλιξη φόρου εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων- Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ	64
Διάγραμμα 15: Απασχόληση 1999-201.....	69
Διάγραμμα 16: ποσοστό συνολικής ανεργίας ως ποσοστό του εργατικού δυναμικού 1999-2010.....	67
Διάγραμμα 17: Φορολογικοί συντελεστές ανά εισοδηματικό κλιμάκιο για την Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	68
Διάγραμμα 18: Έσοδα, πρωτογενείς δαπάνες και πρωτογενές Ισοζύγιο Γεν. Κυβέρνησης κατά ESA (2009-2018, εκατ. ευρώ, τρέχουσες τιμές)	74
Διάγραμμα 19: Πρωτογενές αποτέλεσμα Γεν. Κυβέρνησης σε ταμειακή βάση.....	75
Διάγραμμα 20: κύριες συνιστώσες των εσόδων του Δημοσίου για το έτος 2018 (ως % των συνολικών εσόδων)	77
Διάγραμμα 21: Ισοζύγιο Γενικής Κυβέρνησης (ως % του ΑΕΠ), 2009-2019.....	77
Διάγραμμα 22: Απόδοση 10ετούς κρατικού ομολόγου και τραπεζικά επιτόκια 2010- 2020	78
Διάγραμμα 23: Ανώτεροι συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων στην ΕΕ,2016.....	79
Διάγραμμα 24: Συντελεστές εταιρικού φόρου στην Ελλάδα σε σύγκριση με τον μέσο όρο των συντελεστών στην Ευρώπη για την περίοδο 2012-2018.....	80
Διάγραμμα 25: Φορολογικά έσοδα ανά κατηγορία φόρων ως % των συνολικών εσόδων και ως % του ΑΕΠ για το 2018	83

Λίστα πινάκων

Πίνακας 1: Αναλογική - Προοδευτική φορολόγηση.....	22
Πίνακας 2: Φορολογική κλίμακα για μισθούς, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα.....	29
Πίνακας 3: Φορολογική κλίμακα για εισόδημα από ακίνητα φυσικών προσώπων	30
Πίνακας 4: Κλίμακα Συντελεστή Εισφοράς Αλληλεγγύης	31
Πίνακας 5: Συντελεστής φορολόγησης για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.....	34
Πίνακας 6: Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	34
Πίνακας 7: Συντελεστής φορολόγησης και παρακράτησης φόρου μερισμάτων για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικών προσώπων ή οντοτήτων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία	34
Πίνακας 8: Νομικά πρόσωπα με ημερομηνία έναρξης φορολογικού έτους 1/7	35
Πίνακας 9: Προκαταβολή φόρου	35
Πίνακας 10: Διαμόρφωση φορολογικού κενού 2016-2017	40
Πίνακας 11: Έσοδα Τακτικού Προϋπολογισμού 2010	66
Πίνακας 12: Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για όλους τους φορολογούμενους για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1 ^{ης} Ιανουαρίου 2011.....	68
Πίνακας 13: Μεταβολή των κυριότερων μεγεθών της ελληνικής οικονομίας 2009-2011	70
Πίνακας 14: Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1 ^{ης} Ιανουαρίου 2013.....	71
Πίνακας 15: Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για ελεύθερους επαγγελματίες για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1 ^{ης} Ιανουαρίου 2013.....	71
Πίνακας 16: Ενοποιημένο Χρέος Γεν. Κυβέρνησης	73
Πίνακας 17: Κλίμακα Φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1 ^{ης} Ιανουαρίου 2016	73
Πίνακας 18: Έσοδα Κρατικού Προϋπολογισμού 2019	76
Πίνακας 19: Κύριες συνιστώσες φόρων ως % του ΑΕΠ για το οικονομικό έτος 2018.	81
Πίνακας 20: Φορολογικά Έσοδα Ελλάδας ως % του ΑΕΠ 2006-2018	84

Λίστα εικόνων

Εικόνα 1: Μέσος και οριακός συντελεστής	18
Εικόνα 2: Ο τριπλός αντικειμενικός σκοπός της Φορολογίας	18
Εικόνα 3: Ταξινόμηση Φόρων με κριτήριο τη φορολογική βάση.....	20
Εικόνα 4: Ενδεικτική ταξινόμηση φόρων	23

Δήλωση

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

Αθήνα, 19/9/2020

Τσουκαλάς Δημήτριος

Υπογραφή

Πίνακας Συντμήσεων και Συντομογραφιών

Σύντμηση/Συντομογραφία	Επεξήγηση
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕU	European Union
OECD	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
ESA 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
ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρία

ΙΚΕ	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία
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
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
ΑΞΕ	Άμεσες Ξένες Επενδύσεις
ΣΕΒ	Σύνδεσμος Ελλήνων Βιομηχάνων
ΙΝΕ ΓΣΕΕ	Ινστιτούτο Εργασίας Γενικής Συνομοσπονδίας Εργατών

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσά μου, Κα Βρέντζου Ελένη για την υποστήριξη και τη συνεργασία μας κατά την εκπόνηση της διπλωματικής μου εργασίας. Η συγγραφή της δεν θα ολοκληρωνόταν χωρίς την καθοδήγηση και τις πολύτιμες συμβουλές της.

Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω την σύζυγό μου Βίκυ για τη στήριξή της σε ολόκληρη τη διαδρομή μου, προς και κατά τη διάρκεια των σπουδών μου στην Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης. Μου έδειξε ότι και εκείνο που φαντάζει αδύνατο μπορεί να γίνει δυνατό. Για αυτό και της αφιερώνω αυτή την εργασία.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Διαχρονικά, τα ζητήματα του Δημόσιου τομέα, αποτελούν τα πλέον αμφιλεγόμενα όσο και αγαπημένα θέματα μεταξύ τόσο των καθ' ύλην αρμόδιων επιστημόνων της Δημόσιας Οικονομικής όσο και μιας πλειάδας ενδιαφερόμενων από τους καταναλωτές και τις επιχειρήσεις μέχρι τους δημοσιολόγους και τους κρατικούς αξιωματούχους. Τούτο σχετίζεται όχι μόνο με τον συναρπαστικό χαρακτήρα θεμάτων όπως η εκπαίδευση, η υγεία, τα προγράμματα κοινωνικής ασφάλισης και οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις αλλά και με το γεγονός των αντιπαραθέσεων και της πολεμικής που αναπτύσσονται γύρω από αυτά, αναφορικά με το πώς πρέπει να ασκούνται οι συγκεκριμένες δραστηριότητες αλλά και το ποιόν θα πρέπει να επιβαρύνει το κόστος πραγματοποίησής τους.

Ειδικότερα, η σημασία των δημοσίων εσόδων ως μοχλός ανάπτυξης μιας οικονομίας είναι αδιαμφισβήτητη. Στο πλαίσιο αυτής της καθολικής παραδοχής, η φορολογία αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της οικονομικής πολιτικής ενός κράτους προκειμένου να ενισχύσει τα έσοδα, την ανταγωνιστικότητα και την αναπτυξιακή του προοπτική. Όπως θα επισημανθεί και στις ενότητες της παρούσας εργασίας, το φορολογικό σύστημα μιας ανεπτυγμένης οικονομίας εξυπηρετεί πολλαπλούς στόχους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Εκτός της εξασφάλισης των αναγκαίων πόρων για τη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης και την παροχή υψηλότερου επιπέδου δημόσιων υπηρεσιών, το σύστημα φορολογίας επηρεάζει τα κίνητρα για αποταμίευση, εργασία, επενδύσεις και επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών και νομικών προσώπων στην οικονομία.

Με αφετηρία λοιπόν τις παραπάνω παραδοχές, η παρούσα διπλωματική εργασία επιχειρεί να καταγράψει τον ρόλο της φορολογίας και του ελληνικού φορολογικού συστήματος στη διαμόρφωση της δημόσιας οικονομικής πολιτικής της χώρας μας την περίοδο 2010-2020. Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι πολλά από τα μέτρα που ελήφθησαν στο πεδίο της φορολογίας θέλουν χρόνο προκειμένου να αποδώσουν και να μπορέσουν να μετρηθούν, το συγκεκριμένο πόνημα έχει εκ των πραγμάτων το πλεονέκτημα της εκ του μακρόθεν αξιολόγησης της φορολογικής πολιτικής που ασκήθηκε στη χώρα μας, ιδιαίτερα δε στα κρίσιμα πρώτα χρόνια της δεκαετίας. Η συνεισφορά επομένως της μελέτης μας αφορά την διαχρονική εξέταση της επίδρασης

της φορολογίας στα δημοσιονομικά μεγέθη της χώρας σε ένα περιβάλλον- ούτως ή άλλως ευμετάβλητο- όπως απέδειξε και η πρόσφατη παγκόσμια υγειονομική κρίση.

Ο απώτερος αντικειμενικός σκοπός της μελέτης είναι τριπλός:

Πρώτον, να διερευνηθούν τα βασικά χαρακτηριστικά και η δομή του ελληνικού φορολογικού συστήματος όπως αυτό μετεξελίχθηκε μέχρι τις μέρες μας μέσα από τις διαρθρωτικές αλλαγές που έλαβαν χώρα στο πεδίο της δημοσιονομικής πολιτικής για την αντιμετώπιση των χρόνιων διαρθρωτικών αδυναμιών της ελληνικής οικονομίας.

Δεύτερον, να εξεταστούν οι μεταρρυθμίσεις και τα μέτρα φορολογικής πολιτικής τα οποία ελήφθησαν με στόχο την αντιμετώπιση της δημοσιονομικής κρίσης στη χώρα μας και την επαναφορά υψηλών ρυθμών ανάπτυξης, από τη σκοπιά των επιπτώσεών τους στις κρίσιμες παραμέτρους των δημοσιονομικών μεγεθών της χώρας. Η εργασία εστιάζει στις επιπτώσεις των αλλαγών κύρια στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, τον ΦΠΑ και τους φόρους περιουσίας σε δεδομένα όπως το εισόδημα, τις φορολογικές κλίμακες και φορολογικούς συντελεστές, το αφορολόγητο όριο και τις απαλλαγές, τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης και κατ' επέκταση στις επιπτώσεις αυτών των αλλαγών στην κατανομή του φορολογικού βάρους.

Τρίτον, η μελέτη υπό τους περιορισμούς που έθεσε ο ελάχιστος χρόνος και χώρος για την ανάλυση ενός τόσο πολύπτυχου θέματος, στοχεύει στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων που υιοθετήθηκαν στο πεδίο της φορολογίας λαμβάνοντας υπόψη τις διαφορετικές και εν πολλοίς ανταγωνιστικές διαπιστώσεις προηγούμενων θεωρητικών και εμπειρικών μελετών καθεμιά από τις οποίες εστιάζει σε διαφορετικές προτάσεις για την αναμόρφωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος με μοναδικό κοινό τους σημείο την αναγκαιότητα αξιοποίησης της φορολογίας για τη ριζική αναδιάρθρωση του παραγωγικού προτύπου της χώρας που θα της επιτρέψει να αποκτήσει τα χαρακτηριστικά μιας σύγχρονης οικονομίας.

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε βασίζεται σε δευτερογενή δεδομένα περιλαμβάνοντας βιβλιογραφική επισκόπηση της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας που εξειδικεύεται στα θέματα ανάλυσης της φορολογίας, τη συλλογή επιστημονικών άρθρων και βιβλίων και τη μελέτη των σχετικών ελληνικών νομοθετημάτων (Νόμοι, Π.Δ) και των φορολογικών κωδίκων. Επίσης αντλήθηκαν στοιχεία και αριθμητικά δεδομένα από τις επίσημες ιστοσελίδες της Ευρωπαϊκής Στατιστικής Υπηρεσίας

(Eurostat), του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛΣΤΑΤ), της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), της Τράπεζας της Ελλάδος (ΤτΕ) και του Ινστιτούτου Εργασίας της ΓΣΕΕ.

Η εργασία έχει την εξής δομή:

- 1. Στο πρώτο κεφάλαιο,** παρατίθενται βασικές έννοιες και εννοιολογικοί προσδιορισμοί των φόρων, οι αντικειμενικοί σκοποί και γενικές αρχές της φορολογίας, οι βασικές διακρίσεις των φόρων.
- 2. Στο δεύτερο κεφάλαιο,** η παράθεση αφορά την παρουσίαση των γενικών αρχών που διέπουν την άσκηση της φορολογικής πολιτικής σύμφωνα με την ελληνική νομολογία ενώ έμφαση δίνεται στην ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και στην εξέταση ορισμένων επιπλέον φόρων που επιβάλλονται στους Έλληνες φορολογούμενους όπως τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) και τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) με μια συγκριτική- με τον μέσο ευρωπαϊκό όρο- επισκόπηση της διαχρονικής εξέλιξής τους για το τμήμα της χρονικής περιόδου 2010-2020.
- 3. Στο τρίτο κεφάλαιο,** επιχειρείται η καταγραφή της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας που εξειδικεύεται στα θέματα ανάλυσης της φορολογίας και της επίδρασης αυτής στη λειτουργία και τη συμπεριφορά καταναλωτών και επιχειρήσεων καθώς και των επιπτώσεων της μεταρρύθμισης των φορολογικών συστημάτων στα έσοδα των κρατών γενικά και ειδικότερα για την Ελλάδα.
- 4. Στο τέταρτο κεφάλαιο,** προσεγγίζουμε το ιστορικό πλαίσιο των φορολογικών μεταρρυθμίσεων που έλαβαν χώρα στην Ελλάδα την περίοδο 2010-2020, τόσο αυτών που αφορούν τη φορολογική διοίκηση όσο και των μέτρων αναδιάρθρωσης των ελεγκτικών και φορολογικών μηχανισμών της χώρας. Η ανάλυση αυτή θα μας βοηθήσει να εξετάσουμε –στο πλαίσιο των μακροοικονομικών εξελίξεων που οδήγησαν στην εκδήλωση της κρίσης χρέους της ελληνικής οικονομίας- τις επιπτώσεις της φορολογίας και της φορολογικής πολιτικής που ασκήθηκε τη συγκεκριμένη περίοδο στα δημοσιονομικά μεγέθη της χώρας.

5. **Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο,** αξιολογούμε την ακολουθούμενη κατά την τελευταία δεκαετία φορολογική πολιτική προσπαθώντας να διερευνήσουμε αν η οικονομική αποτελεσματικότητα είναι συμβατή με την ισότητα και τη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και κατά πόσο οι παρεμβάσεις στο πεδίο της φορολογίας που θεωρητικά λειτουργούν υποβοηθητικά στην αναπτυξιακή διαδικασία μπορεί να επιδεινώνουν τη διανομή του εισοδήματος δρώντας ανασταλτικά στην κοινωνική συνοχή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

1.1. Εισαγωγικά

Ο Adam Smith στο μνημειώδες για τα Δημόσια Οικονομικά έργο του «Έρευνα για τη φύση και τα αίτια του πλούτου των Εθνών» (1776) επεξεργάστηκε τους κανόνες που διέπουν ένα ορθολογικό-από την άποψη της δικαιοσύνης και της αποτελεσματικότητας-φορολογικό σύστημα και συγκεκριμένα ανέφερε ότι:

« οι φόροι θα πρέπει να αντιστοιχούν στη φοροδοτική ικανότητα του ατόμου και επιπλέον θα πρέπει να είναι συγκεκριμένοι, ευκόλως βεβαιούμενοι και αποδοτικοί».

Ανέκαθεν η οικονομική λειτουργία του Κράτους και η ικανότητά του στην παραγωγή δημόσιων αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, προϋπόθετε τη μετάθεση, μέσω της επιβολής οικονομικών βαρών, των αναγκαίων πόρων από την ιδιωτική οικονομία στο δημόσιο (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης, 2011). Στις σύγχρονες κοινωνίες ειδικά, η σημασία των φόρων ως μέσου χρηματοδότησης των κρατικών δαπανών κατέχει άρχουσα θέση αποτελώντας την σημαντικότερη δραστηριότητα των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες παγκόσμια, εξασφαλίζοντας συνήθως περισσότερο από το 90% των εσόδων τους.

Άλλωστε, και για την περίπτωση που μας αφορά, ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα θα πρέπει να εξασφαλίζει τα απαραίτητα για την λειτουργία του κράτους έσοδα με κριτήριο πάντα την εκπλήρωση των αρχών της κοινωνικής δικαιοσύνης λαμβάνοντας υπόψη την:

«φοροδοτική ικανότητα του ατόμου, την καθολικότητα των φόρων, την αποφυγή της διπλής φορολογίας, την ανάπτυξη της οικονομίας, την ανακατανομή των οικονομικών πόρων, την προώθηση υψηλότερου επιπέδου οικονομικών δραστηριοτήτων, με την υπενθύμιση ότι ο φόρος είναι θυσία προς όφελος του κοινωνικού συνόλου». (Γιαννοπούλου, 2013 σελ.5-7)

Σε αυτό το πρώτο Κεφάλαιο παρατίθενται οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της φορολογίας και πιο συγκεκριμένα η έννοια του φόρου και οι βασικοί ορισμοί που αφορούν στη φορολογία όπως αυτοί απαντώνται στην εγχώρια και διεθνή βιβλιογραφία. Στη συνέχεια ακολουθεί αναλυτική περιγραφή των σκοπών και αρχών της φορολογίας ενώ η σχετική παρουσίαση ολοκληρώνεται με την αναφορά στον τρόπο με τον οποίο ταξινομούνται οι φόροι και στις σημαντικότερες διακρίσεις αυτών με την

περιγραφή της έννοιας του φορολογικού συστήματος και των βασικών χαρακτηριστικών του γνωρισμάτων.

1.2 Ορισμοί και βασικές έννοιες

1.2.1 Έννοια των φόρων

Ο πλέον κλασικός εννοιολογικός προσδιορισμός των φόρων προτάθηκε από τον Jeze σύμφωνα με τον οποίο:

« ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών». (Δοξαρά, 2018, σελ.14).

Σε αντίθεση δηλαδή με τις περισσότερες μεταβιβάσεις χρήματος στις συναλλαγές μεταξύ ιδιωτών, η φορολογία είναι υποχρεωτική και αποτελεί τον κύριο «τροφοδότη» των εσόδων του Κράτους προκειμένου να μπορεί να ανταποκριθεί στις βασικές λειτουργίες του:

«την κάλυψη δαπανών αλλά και την επιδίωξη επίτευξης οικονομικών και άλλων κοινωνικών στόχων του σύγχρονου Κοινωνικού Κράτους». (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011 σελ.6).

Ειδικότερα, ως μέσο κατανομής των δημοσίων βαρών μεταξύ των ατόμων, ο φόρος συνιστά μια έννοια πολυσύνθετη που δεν χρήζει μόνο οικονομικής ερμηνείας αλλά αποτελεί ταυτόχρονα αντικείμενο μελέτης της νομικής επιστήμης, της Κοινωνιολογίας και της Πολιτικής επιστήμης.

Από οικονομική άποψη και σύμφωνα με την προσέγγιση της Δημόσιας Οικονομικής ο φόρος αποτελεί αφενός- πέρα από θεσμό του Δικαίου που υπόκειται σε συγκεκριμένους συνταγματικούς περιορισμούς –το βασικό εκείνο μέσο υποχρεωτικής μετάθεσης συντελεστών παραγωγής από τους ιδιωτικούς φορείς στο Δημόσιο, αφετέρου συνιστά τον πιο δίκαιο κοινωνικό μηχανισμό επιμερισμού του κόστους των δημόσιων αγαθών (Δοξαρά, 2018).

Από τις παραπάνω θεωρητικές προσεγγίσεις της έννοιας του φόρου, προκύπτουν τα πλέον βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματά του που αναφέρονται:

α) στην αναγκαστική επιβολή του φόρου από το Κράτος

β) στην καταβολή του φόρου σε χρήμα

και

γ) στην έλλειψη ειδικής αντιπαροχής του κράτους προς τους πολίτες ή εναλλακτικά στην ύπαρξη γενικής προς το κοινωνικό σύνολο και όχι ειδικής προς μεμονωμένους φορολογούμενους αντιπαροχής, όπως λόγου χάρη αυτή αποτυπώνεται στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών εκπαίδευσης, υγείας, ασφάλειας κ.α (Γεωργακόπουλος, 2012).

1.2.2 Φορολογούμενη μονάδα

Το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, τα χαρακτηριστικά του οποίου χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού του φόρου όπως λόγου χάρη το εισόδημα, η περιουσία, η καταναλωτική δαπάνη (Γεωργακόπουλος, 2005).

1.2.3 Υποκείμενο του φόρου

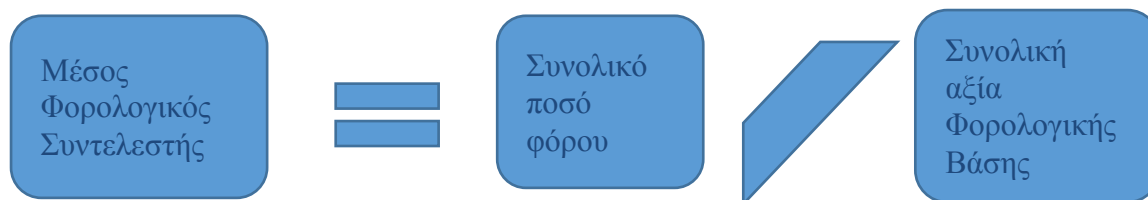
Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων που δεν έχουν νομική προσωπικότητα και βάσει νόμου υποχρεούται στην καταβολή φόρου για την απόκτηση εισοδήματος σε μία ή περισσότερες χώρες.

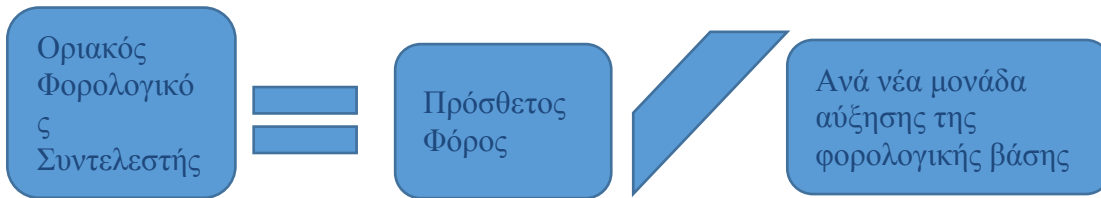
1.2.4 Φορολογική Βάση

Φορολογική Βάση είναι το μέγεθος βάσει του οποίου υπολογίζεται η υποχρέωση του φορολογούμενου απέναντι στο κράτος και συνδέεται με το ποσό που αυτός καλείται να καταβάλλει. Ως φορολογική βάση χρησιμοποιείται συνήθως το καταγεγραμμένο συνολικό εισόδημα-πραγματικό ή τεκμαρτό- η καταναλωτική δαπάνη και η περιουσία.

1.2.5 Φορολογικός Συντελεστής

Ως φορολογικός συντελεστής νοείται ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα της φορολογικής βάσης εκφρασμένος συνήθως σε ποσοστό. Πιο συγκεκριμένα διακρίνουμε τους μέσους και τους οριακούς φορολογικούς συντελεστές.



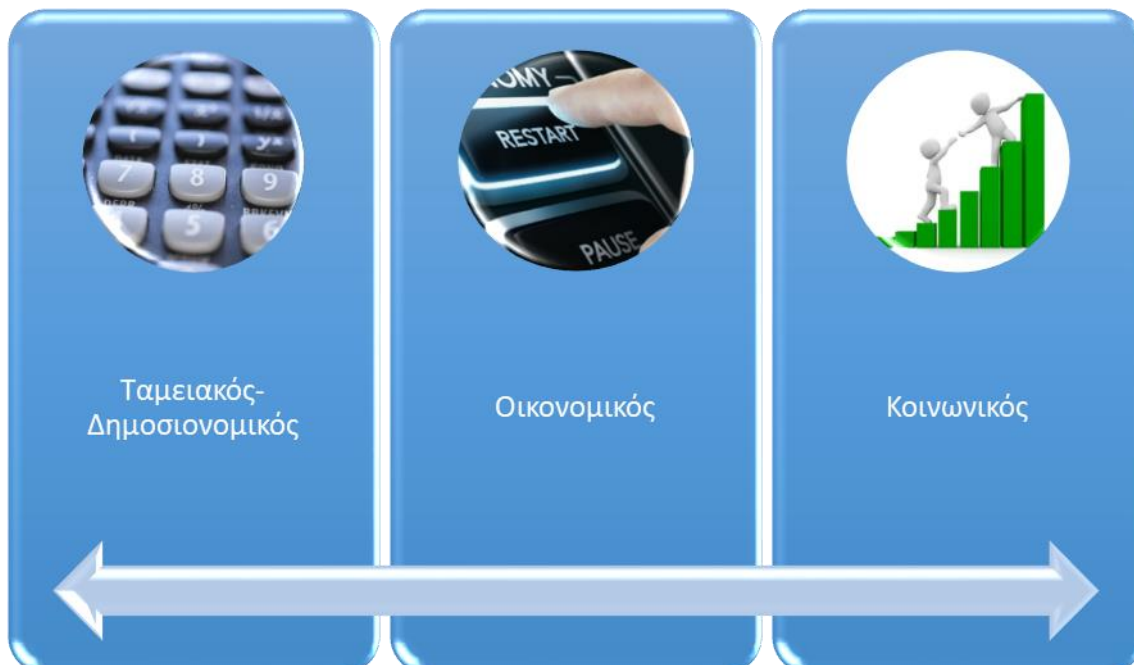


Εικόνα 1: Μέσος και οριακός συντελεστής

1.3 Σκοποί της φορολογίας

Σύμφωνα με εκείνα που ήδη περιγράφηκαν εισαγωγικά η φορολογία συνίσταται στην επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους με την επιδίωξη επίτευξης συγκεκριμένων σκοπών (Τάτσος, 2012). Στο πλαίσιο αυτό, ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός:

Εικόνα 2: Ο τριπλός αντικειμενικός σκοπός της Φορολογίας



- ❖ Ταμειοτικός-δημοσιονομικός, για την κάλυψη των κρατικών δαπανών- οι άλλες πηγές είναι η έκδοση χρήματος και ο δανεισμός. Δε θα ήταν υπερβολή να σημειωθεί ότι η λειτουργία της δημόσιας διοίκησης και η παροχή δημόσιων αγαθών δε θα ήταν εφικτές χωρίς τη συγκέντρωση των φορολογικών εσόδων.
- ❖ Οικονομικός, για την αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος, ειδικά στις περιπτώσεις οικονομικής ύφεσης όπου η εφαρμογή πολιτικής μείωσης των φόρων-άμεσων και έμμεσων- μπορεί να οδηγήσει στην αύξηση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών που με τη σειρά της θα οδηγήσει στην αύξηση της παραγωγικής δραστηριότητας μέσω της αυξημένης ζήτησης για αγαθά και υπηρεσίες.

Συγχρόνως, η φορολογία ως εργαλείο πολιτικής και μακροοικονομικής διαχείρισης μπορεί να αξιοποιηθεί με σκοπό τη σταθεροποίηση της οικονομίας (stabilization function), στο πλαίσιο της επίτευξης των στόχων μεγέθυνσης και πλήρους απασχόλησης της οικονομίας (Musgrave, R and Musgrave P, 1989, σελ 7-11).

Μια επιπλέον διάσταση της οικονομικής στόχευσης της φορολογικής πολιτικής αφορά τόσο την ενθάρρυνση των επιθυμητών παραγωγικών επενδύσεων του ιδιωτικού τομέα μέσω της παροχής φορολογικών κινήτρων όσο και στην αποθάρρυνση κάθε μορφής μη παραγωγικής δαπάνης μέσω των φορολογικών αντικινήτρων (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης, 2011).

Η φορολογία μπορεί εξάλλου να αξιοποιηθεί για την καταπολέμηση του πληθωρισμού ζήτησης μέσω της σχετικής αύξησης των φόρων με σκοπό τη μείωση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών που με τη σειρά της θα οδηγήσει σε μείωση της ζήτησης των αγαθών στο βαθμό βέβαιο που η συγκεκριμένη πολιτική δεν πρόκειται να πλήξει τις ασθενέστερες οικονομικά τάξεις.

- ❖ Κοινωνικός, ως τον σημαντικότερο μηχανισμό που διαθέτει το κράτος για την αντιμετώπιση της ανισοκατανομής του πλούτου. Ήδη μάλιστα από τα μέσα του προηγούμενου αιώνα ο Wagner σημείωνε τη συμβολή της φορολογίας στη «διόρθωση» στην κατανομή του πλούτου, πρακτική που ακολούθησαν πολλές κυβερνήσεις διαχρονικά τόσο μέσω της άμεσης και έμμεσης φορολογίας όσο και με την πρόβλεψη υιοθέτησης προοδευτικών συντελεστών στους φόρους κληρονομιών και δωρεών.

1.4 Γενικές Αρχές Φορολογίας

Οι κανόνες και τα αξιώματα με τα οποία πρέπει να διαπνέεται ένα δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό σύστημα, συγκροτούν αυτό που αποδίδεται με την φράση: «Βασικές Αρχές Φορολογίας». Ο Adam Smith ήταν ο πρώτος που συστηματοποίησε ένα πλέγμα θεμελιωδών κανόνων βάσει των οποίων πρέπει να ασκείται η φορολογική πολιτική ενός κράτους το οποίο κωδικοποιείται στο πλαίσιο των λέξεων- κλειδιών: Αρχή της Βεβαιότητας, Αρχή της Ισότητας, Αρχή της Προσφορότητας, Αρχή της Οικονομικότητας (Δοξαρά, 2018).

Στις μέρες μας, οι Αρχές αυτές της Φορολογίας εμπλουτίστηκαν ως συνέπεια της διεθνούς εμπειρίας και πρακτικής για την υιοθέτηση σύγχρονων και αποδοτικών συστημάτων φορολογίας, με τις πλέον σημαντικές εξ αυτών να αναφέρονται στην

καθολικότητα, την καταλληλότητα, τη βεβαιότητα, την ορθολογικότητα, την ευελιξία, την οικονομική αποτελεσματικότητα και τη δικαιοσύνη που πρέπει να διέπουν ένα φορολογικό σύστημα (Δαλαμάγκας, 1999, pp. 210-212).

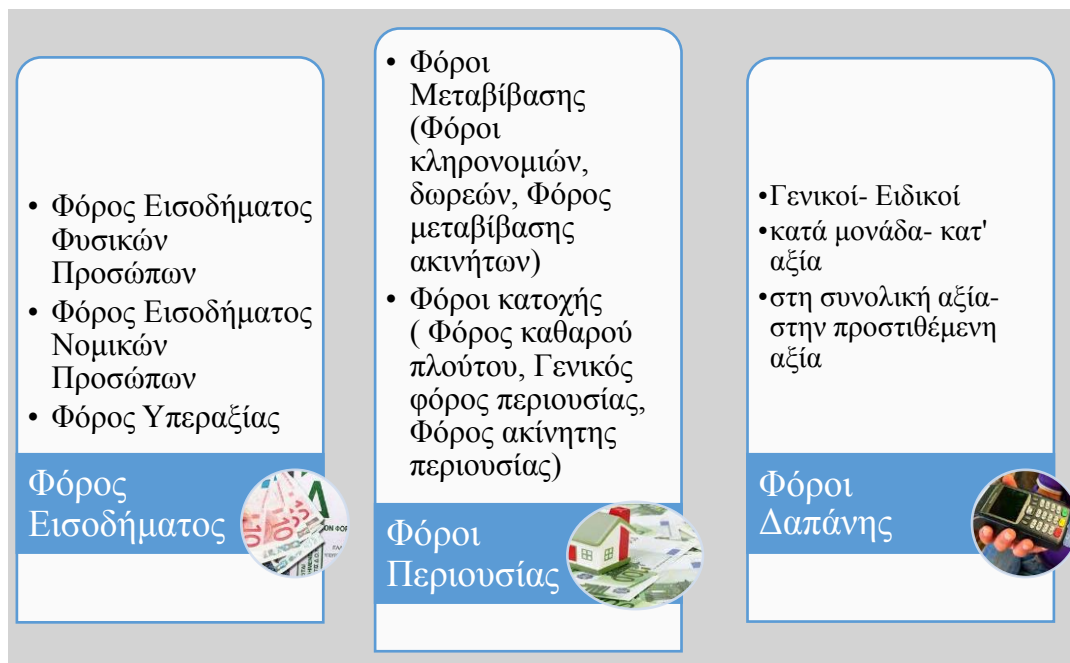
1.5 Ταξινόμηση των Φόρων

Η ποικιλομορφία των μέτρων φορολογικής πολιτικής και η πολυπλοκότητα των συστημάτων φορολογίας καθιστούν αναγκαία την ταξινόμηση των φόρων σε επιμέρους κατηγορίες, πρακτική που επιτρέπει την διεξοδικότερη μελέτη τους καθώς και την ανάλυση των επιπτώσεών τους στην οικονομία. Τα πλέον συνηθισμένα και σημαντικά κριτήρια ταξινόμησης των φόρων είναι τα εξής:

- η φορολογική βάση
- ο φορολογικός συντελεστής
- η διάκριση σε άμεσους και έμμεσους

1.5.1 Ταξινόμηση των φόρων με κριτήριο τη φορολογική βάση

Σύμφωνα με αυτό το κριτήριο οι φόροι διακρίνονται σε φόρους εισοδήματος, φόρους δαπάνης και φόρους περιουσίας (Τάτσος, 2012).



Εικόνα 3: Ταξινόμηση Φόρων με κριτήριο τη φορολογική βάση

Η πλέον αποδεκτή –από την άποψη της δικαιοσύνης- μορφή φορολογίας που εμφανίζεται στην πράξη στις περισσότερες οικονομικά προηγμένες χώρες είναι η

φορολογία εισοδήματος¹, η οποία επιβάλλεται στο εισόδημα που έχει αποκτήσει η φορολογούμενη μονάδα κατά τη διάρκεια του προηγούμενου έτους. Οι φόροι εισοδήματος διακρίνονται με τη σειρά τους σε εκείνους που επιβάλλονται στα φυσικά πρόσωπα (νοικοκυριά, personal income taxes) και σε αυτούς που επιβάλλονται στα νομικά πρόσωπα (επιχειρήσεις- corporate income taxes) (Τάτσος, 2012).

Στους φόρους περιουσίας οι φορολογούμενοι στο κράτος καταβάλλουν το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο μέγεθος της περιουσίας τους, όπως αυτή ορίζεται για φορολογικούς σκοπούς. Το κύριο χαρακτηριστικό τους έγκειται στο γεγονός της εφαρμογής αναλογικού φορολογικού συντελεστή για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης χωρίς η διεθνής πρακτική να αποκλείει τη χρήση προοδευτικού συντελεστή. Παραπέρα, οι φόροι περιουσίας κατηγοριοποιούνται στους φόρους που επιβάλλονται κατά τη μεταβίβαση και σε εκείνους που επιβάλλονται στην κατοχή περιουσιακών στοιχείων. Η βασική ειδοποιός διαφορά τους έγκειται στο ότι οι μεν πρώτοι επιβάλλονται εφάπαξ ενώ οι δε δεύτεροι σε ετήσια βάση, επιβαρύνοντας την ιδιοκτησία καθαυτή (Τάτσος, 2012).

Η παραπέρα κατηγοριοποίηση των φόρων κατοχής περιουσίας αφορά την ταξινόμηση σε γενικούς που επιβάλλονται στο σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και στους ειδικούς που επιβάλλονται μόνο σε ορισμένες κατηγορίες.

Οι φόροι δαπάνης αφορούν μια κατηγορία φόρων που όπως επισημαίνει ο Τάτσος (2012) περιορίζονται ουσιαστικά στην κατανάλωση για αυτό και είναι ευρέως γνωστοί ως φόροι καταναλωτικής δαπάνης ή απλούστερα φόροι κατανάλωσης (consumption taxes) και κατηγοριοποιούνται με τη σειρά τους σε γενικούς και ειδικούς φόρους² και σε φόρους κατά μονάδα ή κατ' αξία³.

1.5.2 Ταξινόμηση των φόρων με κριτήριο τον φορολογικό συντελεστή

Ανάλογα με τη φύση του φορολογικού συντελεστή οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς και αντίστροφα προοδευτικούς (Γεωργακόπουλος, 2005).

Αναλογικός είναι ο φόρος του οποίου ο μέσος φορολογικός συντελεστής παραμένει σταθερός ανεξαρτήτως της μεταβολής της φορολογικής βάσης. Κλασικό

¹ Στην κατηγορία αυτή προστίθεται ενίοτε και μια τρίτη μορφή, αυτή του φόρου υπεραξίας.

² Οι γενικοί φόροι επιβάλλονται σε όλα τα προϊόντα της αγοράς (ΦΠΑ) ενώ οι ειδικοί σε ορισμένα (φόρος καπνού, οινοπνευματωδών, καυσίμων)

³ Φόροι κατ' αξία είναι αυτοί που υπολογίζονται ως ποσοστό στην τιμή του προϊόντος ενώ οι φόροι κατά μονάδα υπολογίζονται ως χρηματικό ποσό ανά μονάδα προϊόντος

παράδειγμα αναλογικού φόρου αποτελεί ο ΦΠΑ και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.

Αντίθετα, προοδευτικός είναι ο φόρος του οποίου ο μέσος φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται προοδευτικά ανάλογα με την μεταβολή της φορολογικής βάσης. Παραδείγματα τέτοιων φόρων στη χώρα μας αποτελούν ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων και ο φόρος κληρονομιών.

Τέλος, αντίστροφα προοδευτικός είναι εκείνος ο φόρος όπου ο μέσος φορολογικός συντελεστής μειώνεται όσο αυξάνει η φορολογική βάση και αντίστροφα.

Στον ακόλουθο Πίνακα παρουσιάζονται συνοπτικά τα κύρια πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της προοδευτικής και αναλογικής φορολογίας (Φινοκαλιώτης, 2011).

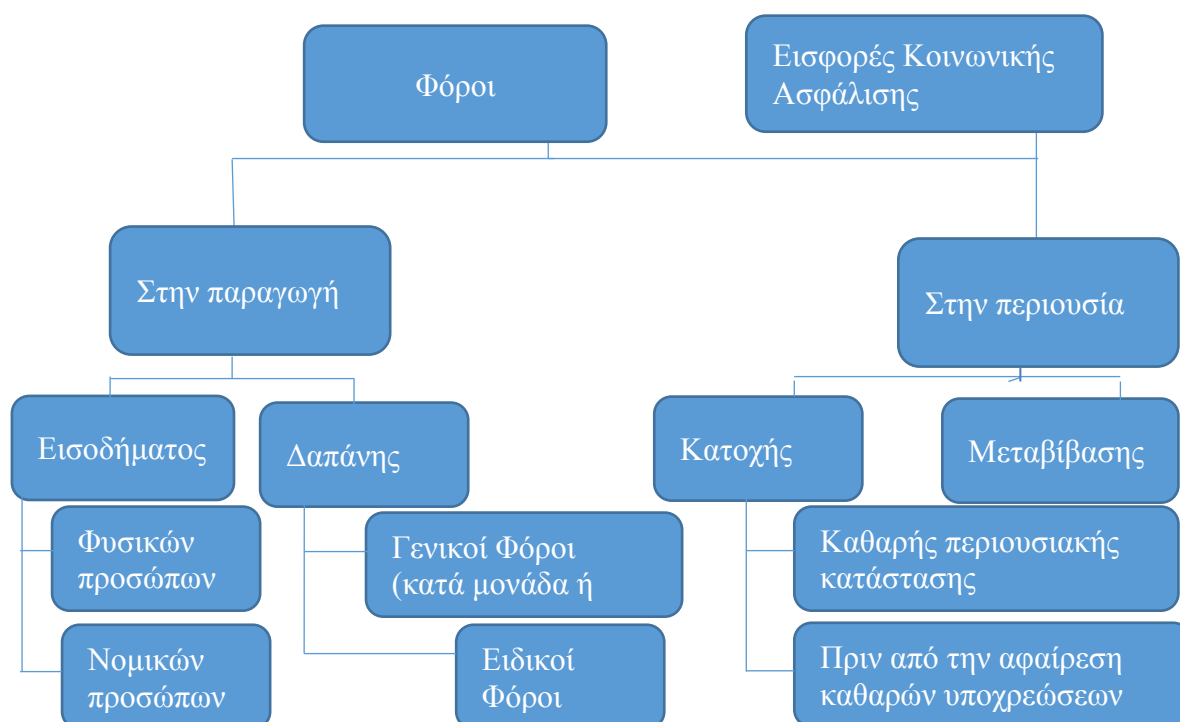
Αναλογική φορολόγηση		Προοδευτική φορολόγηση	
Πλεονεκτήματα	Μειονεκτήματα	Πλεονεκτήματα	Μειονεκτήματα
<p>Δεν εμφανίζει δυσχέρειες στην εφαρμογή του. Γίνεται εύκολα αντιληπτός φορολογούμενος</p>	<p>Αντιμετωπίζει ανόμοιες καταστάσεις με όμοιο τρόπο. Φαινομενικά αντιμετωπίζει το ίδιο όλους τους φορολογούμενους, επί της ουσίας οδηγεί σε προσβολή του δικαιώματος της ισότητας. Δεν επιτυγχάνει την κατανομή</p>	<p>Οι υψηλές συνεισφορές των ισχυρότερων καλύπτουν μέρος των κοινωνικών δαπανών που κατευθύνονται στην ενίσχυση των ασθενέστερων τάξεων</p>	<p>Λειτουργεί ως αντικίνητρο για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων</p>
<p>Δεν εξασθενίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα.</p>	<p>Δεν ευνοεί την άμβλυση των οικονομικών ανισοτήτων που σε τελευταία ανάλυση συνιστά μια από τις σημαντικότερες λειτουργίες του φόρου.</p>		

Πίνακας 1: Αναλογική - Προοδευτική φορολόγηση

1.5.3 Ταξινόμηση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους

Ορθά ο Φινοκαλιώτης (2011) επισημαίνει ότι η σχετική ταξινόμηση αφορά την παλαιότερη διάκριση φόρων.

Αν και δεν υπάρχει κάποιο γενικά αποδεκτό κριτήριο διάκριση των φόρων στις σχετικές κατηγορίες (Τάτσος, 2012), η επικρατούσα άποψη εστιάζει στον τρόπο εκδήλωσης της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογούμενων. Στην περίπτωση που οι φόροι επιβάλλονται σε στοιχεία που αντανakλούν άμεσα την φοροδοτική ικανότητα ενός ατόμου, όπως η περιουσία ή το εισόδημα, οι φόροι θεωρούνται άμεσοι. Αντίθετα, έμμεσοι είναι οι φόροι που μόνο έμμεσα μπορούν να προσδώσουν φοροδοτική ικανότητα με χαρακτηριστικότερο παράδειγμα τις συναλλαγές των φορολογούμενων.



Εικόνα 4: Ενδεικτική ταξινόμηση φόρων

Πηγή: Δράκος (1996)

1.5.4 Φορολογικά συστήματα

Καθώς η φορολογική πολιτική αναπόφευκτα επηρεάζει τη διανομή του εισοδήματος και την οικονομική δραστηριότητα, τα σύγχρονα κράτη καλούνται να επιλέξουν τη σύνθεση των επιμέρους εκείνων φόρων που θα επιτρέψουν την ικανοποίηση των πολλαπλών επιδιώξεών τους. Κάτι τέτοιο δε θα ήταν εφικτό με την επιβολή ενός και μόνο φόρου, ακριβώς επειδή ορισμένοι φόροι είναι πιο

αποτελεσματικοί στην πραγματοποίηση συγκεκριμένων στόχων της κρατικής πολιτικής ενώ άλλοι φόροι είναι προσφορότεροι λόγω της φύσης τους στην επίτευξη άλλων στόχων (Γεωργακόπουλος, 2012).

Έτσι στην οικονομική ανάπτυξη είναι δυνατό να συμβάλλει θετικά η θέσπιση φορολογικών κινήτρων με σκοπό την μόχλευση ιδιωτικών κεφαλαίων για την πραγματοποίηση νέων επενδύσεων συνδυαστικά με μέτρα προστασίας της εγχώριας παραγωγής με την επιβολή υψηλών εισαγωγικών δασμών. Ομοίως, έχει εμπειρικά αποδειχθεί ότι οι υψηλότεροι συντελεστές φόρου εισοδήματος θεωρούνται λιγότερο επιζήμιοι για την ανάπτυξη από τους υψηλότερους συντελεστές φορολογίας εταιρειών και τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.

Από την άλλη πλευρά και αναφορικά με την κατανομή άμεσων και έμμεσων φόρων, η υιοθέτηση μιας πολιτικής μετατόπισης από την φορολογία της εργασίας στη φορολογία κατανάλωσης μπορεί να ενισχύσει την ανάπτυξη καθώς τα έμμεσα φορολογικά έσοδα προέρχονται από ευρύτερη φορολογική βάση από τα άμεσα μιας που περιλαμβάνουν τον συσσωρευμένο πλούτο και τα κέρδη. Συνεπώς οι στρεβλωτικές τους επιπτώσεις είναι μικρότερες στην αγορά εργασίας (Barríos & Schaechter, 2008).

Αν πάλι στόχος της οικονομικής πολιτικής είναι η ανακατανομή του πλούτου τότε η ενδεδειγμένη φορολογική ρύθμιση θα πρέπει να εστιάζει στην υιοθέτηση προοδευτικής φορολογίας εισοδήματος με την πρόβλεψη για επιβολή προοδευτικών συντελεστών στους φόρους κληρονομιών και δωρεών. (Φινοκαλιώτης, 2011).

Επομένως, το φορολογικό σύστημα μιας χώρας μπορεί να οριστεί ως το σύνολο των διαφορετικών μεταξύ τους φόρων που επιβάλλονται από μια δημόσια αρχή κατά τρόπο τέτοιο ώστε τα πλεονεκτήματα της φορολογίας να υπερτερούν των μειονεκτημάτων της λαμβάνοντας υπόψη όλες εκείνους τις παραμέτρους που σχετίζονται με τις διαφορετικές επιδράσεις των διαφόρων φόρων στην οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτών και με στόχο τόσο την ελαχιστοποίηση των δυσμενών τους επιδράσεων όσο και την εξουδετέρωση των τυχόν αλληλοσυγκρουόμενων επιπτώσεών τους.

Όπως είναι εύκολα κατανοητό, τα φορολογικά καθεστώτα διαφοροποιούνται μεταξύ των διαφόρων χωρών ανάλογα με τη στόχευση της οικονομικής πολιτικής κάθε κράτους και την παραδοσιακή διάρθρωση του φορολογικού βάρους που χαρακτηρίζει

διαχρονικά τα φορολογικά τους συστήματα. Ειδικότερα, στις ανεπτυγμένες οικονομικά χώρες με τα υψηλότερα εισοδήματα διαχρονικά επικρατούν κυρίως οι άμεσοι φόροι και ιδιαίτερα οι φόροι εισοδήματος, ενώ στις αναπτυσσόμενες οικονομίες φαίνεται να υπερτερούν οι έμμεσοι φόροι κυρίως λόγω της προβληματικής οργάνωσης των φορολογικών αρχών και της έκτασης του φαινομένου της φοροδιαφυγής (Φινοκαλιώτης, 2011).

Σε κάθε περίπτωση, η δομή του φορολογικού συστήματος και η κατανομή των φορολογικών εσόδων μεταξύ των κυριότερων μορφών φορολογίας-εισοδήματος, περιουσίας-δαπάνης- αναδεικνύεται σε σημαντική παράμετρο επεξεργασίας των φορολογικών αρχών μιας που η επιλεγμένη διάρθρωση του φορολογικού βάρους επηρεάζει σημαντικά οικονομικά μεγέθη όπως η διανομή του εισοδήματος και η οικονομική δραστηριότητα (Ράπανος και Καπλάνογλου, 2014).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Το Ελληνικό φορολογικό σύστημα

2.1 Εισαγωγικά

Η δομή ενός φορολογικού συστήματος αφορά μια σύνθετη διαδικασία που όπως σημειώθηκε και στην τελευταία ενότητα του προηγούμενου κεφαλαίου περιλαμβάνει μια πληθώρα διεργασιών όπως τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, των φορολογικών συντελεστών, την παραχώρηση κινήτρων και φορολογικών προνομίων, το μείγμα άμεσων και έμμεσων φόρων και τελικά την ίδια την οργάνωση του φορολογικού καθεστώτος εν συνόλω, κατά τρόπο τέτοιο που να εξυπηρετούνται οι στοχεύσεις της ασκούμενης οικονομικής πολιτικής στο πλαίσιο της μακροοικονομικής διαχείρισης.

Αναφορικά με το Ελληνικό φορολογικό σύστημα, ο σχεδιασμός και η οργάνωση της λειτουργίας του, επηρεάζεται αφενός από το Σύνταγμα της χώρας (παράγραφος 5 του άρθρου 4 και παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 78), αφετέρου από τις συμβατικές υποχρεώσεις της που απορρέουν από τη συμμετοχή στην Ευρωπαϊκή Ένωση (άρθρο 113 της Σ.Ε.Ε αναφορικά με τις εκδιδόμενες από το Συμβούλιο νομοθετικές διατάξεις περί της ομαλής λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς και για την αποτροπή ενδεχόμενων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού).

Συνεπώς, τα βασικά γνωρίσματα του Ελληνικού φορολογικού συστήματος συνθέτονται από ένα πλέγμα νομοθετημάτων, κανονιστικών διατάξεων, υπουργικών αποφάσεων και εγκυκλίων ενώ στη διαμόρφωσή του συμβάλλει μια πλειάδα παραγόντων όπως διοικητικοί, οικονομικοί και ιστορικοί.

Στο δεύτερο αυτό κεφάλαιο της παρούσας εργασίας επιχειρείται μια αναλυτική περιγραφή του φορολογικού συστήματος της Ελλάδας. Η σχετική παρουσίαση εκκινεί με μια συνοπτική παράθεση των γενικών αρχών που διέπουν την άσκηση της φορολογικής πολιτικής σύμφωνα με την ελληνική νομολογία ενώ έμφαση δίνεται στην ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και στην εξέταση ορισμένων επιπλέον φόρων που επιβάλλονται στους Έλληνες φορολογούμενους όπως τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) και τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) με μια συγκριτική- με τον μέσο ευρωπαϊκό όρο- επισκόπηση της διαχρονικής εξέλιξής τους για τμήμα της χρονικής περιόδου 2010-2020.

2.2 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

2.2.1 Γενικές Διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος

Η πρόβλεψη της ελληνικής νομοθεσίας για τους φόρους εισοδήματος αφορά την κατηγοριοποίησή τους στους φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων, τους φόρους εισοδήματος νομικών προσώπων καθώς και την ειδική φορολογία από την εκμετάλλευση πλοίων, η οποία και αποτελεί ιδιαιτερότητα του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

Στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας επιλέχθηκε η σύντομη εξέταση των βασικότερων ρυθμίσεων που αφορούν την φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν έως σήμερα μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε).

Ειδικότερα, η φορολογία εισοδήματος φυσικών, νομικών προσώπων και κάθε είδους νομικών οντοτήτων διέπεται από τις διατάξεις του νόμου 4172/2013. Με τον ίδιο νόμο καθορίζονται η φορολογία διαφόρων κατηγοριών εισοδημάτων, ο τρόπος απόδοσης των φόρων, η προκαταβολή του φόρου και η παρακράτησή του. Η σημαντική καινοτομία που επιφέρει ο νέος Κ.Φ.Ε αφορά την ενσωμάτωση της πρόβλεψης για παρακολούθηση των ευρωπαϊκών και διεθνών οικονομικών εξελίξεων, υιοθετώντας τους παραδεγμένους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου καθώς και τους ισχύοντες ορισμούς των επιμέρους εισοδημάτων όπως αυτοί έχουν καθιερωθεί από το Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στο κεφάλαιο και το εισόδημα (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013. *Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, 2013*).

2.2.2 Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Τα βασικότερα γνωρίσματα της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε, σταχυολογούνται στα κάτωθι σημεία (Φορτσάκης, Σαββαΐδου, 2013):

- Στο σύνολό του ως σύστημα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων αφορά ένα ημί-διπλό (semi-dual) σύστημα με διαφοροποιήσεις συντελεστών ανάλογα με την πηγή του εισοδήματος.

- Επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα ως ένδειξη της φοροδοτικής τους ικανότητας.
- Είναι προσωπικός και προοδευτικός φόρος.
- Διακρίνει τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία κεφαλαίου.
- Καθιερώνεται η υποχρέωση υποβολής ετήσιας φορολογικής δήλωσης για τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων καθώς ο φόρος υπολογίζεται και επιβάλλεται σε κάθε οικονομικό έτος, στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο.
- Υιοθέτηση εφαρμογής τεκμηρίων για την καταπολέμηση της εκτεταμένης φοροδιαφυγής με την πρόβλεψη τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.
- Με σκοπό την ταχεία και με το ελάχιστο κόστος είσπραξη του φόρου καθιερώνονται τα συστήματα παρακράτησης στην πηγή συνδυαστικά με το σύστημα της προκαταβολής του φόρου.
- Προωθείται η ευνοϊκή μεταχείριση των εισοδημάτων από εργασία σε σχέση με τις άλλες πηγές ακαθάριστων εισοδημάτων όπως για παράδειγμα το εισόδημα από κεφάλαιο ή από επιχειρηματική δραστηριότητα ως συνέπεια της υιοθέτησης της αρχής του φορολογικού διαφορισμού.
- Κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τους συζύγους και τα μέλη του συμφώνου συμβίωσης, με υπολογισμό όμως του φόρου χωριστά για το καθένα.

2.2.2.1 Φορολογία Εισοδήματος από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις (ν.4172/2013, άρθρο 12)

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. Σύμφωνα με το άρθρο 14 του νόμου 4172/2013 υπάρχουν συγκεκριμένες εξαιρέσεις κατά τον υπολογισμό του εισοδήματος από τις παραπάνω κατηγορίες (όπως αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης) αλλά και απαλλαγές (όπως η διατροφή, το επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο ΟΑΕΔ).

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι σχετικές κλίμακες φορολογίας του εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.01.2020, σύμφωνα με την νέα κλίμακα⁴.

Πίνακας 2: Φορολογική κλίμακα για μισθούς, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
10.000,00	9%	900	10.000,00	900,00
10.000,00	22%	2.200,00	20.000,00	3.100,00
10.000,00	28%	2.800,00	30.000,00	5.900,00
10.000,00	36%	3.600,00	40.000,00	9.500,00
Υπερβάλλον	44%			

Πηγή: ΑΑΔΕ

2.2.2.2 Φορολογία Εισοδήματος από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (ν.4172/2013, άρθρο 21)

Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές αφαιρουμένων των επιχειρηματικών δαπανών. Στα συγκεκριμένα έσοδα περιλαμβάνονται και τα έσοδα από πώληση στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της.

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται επίσης με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15, δηλαδή με την κλίμακα της φορολογίας εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αφού όμως προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται αυτοτελώς με την ίδια κλίμακα. Ας σημειωθεί όμως ότι για τα κέρδη από

⁴ Με το νέο άρθρο 16 που εφαρμόζεται και αυτό για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά, προσδιορίζεται η μείωση του αναλογούντος φόρου σύμφωνα με την οικογενειακή κατάσταση και ο περιορισμός αυτής με βάση το εισόδημα. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου αυτού.

επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16 παρά μόνο για την περίπτωση απόκτησης εισοδήματος από αγροτική δραστηριότητα που υπάγεται στην ασφάλιση του ΟΓΑ

2.2.2.3 Φορολογία Εισοδήματος από Κεφάλαιο (ν.4172/2013, άρθρο 35)

Τα μερίσματα, οι τόκοι, τα δικαιώματα καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο σε μετρητά ή σε είδος. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή 5%, οι τόκοι με συντελεστή 15%, τα δικαιώματα φορολογούνται με συντελεστή 20%, ενώ το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Πίνακας 3: Φορολογική κλίμακα για εισόδημα από ακίνητα φυσικών προσώπων

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000,00	15%	1.800,00	12.000,00	1.800,00
23.000,00	35%	8.050,00	35.000,00	9.850,00
Υπερβάλλον	45%			

Πηγή: ΑΑΔΕ

2.2.2.4 Φορολογία Εισοδήματος από Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατάβαλλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης. Συνεπώς, κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακίνητης περιουσίας ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή συμμετοχών οι οποίες έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία και δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με συντελεστή 15% (νόμος 4172/2013).

2.2.2.5 Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης

Στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων ευρώ (12.000€) των φυσικών προσώπων, επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Για τον υπολογισμό της λαμβάνεται υπόψη το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, πραγματικό ή τεκμαρτό (άρθρο 43^A του Κ.Φ.Ε)⁵.

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

Πίνακας 4: Κλίμακα Συντελεστή Εισφοράς Αλληλεγγύης

Εισόδημα (ευρώ)	Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης
0,00 – 12.000,00	0%
12.000,01 – 20.000,00	2,2%
20.000,01 – 30.000,00	5,0%
30.000,01 – 40.000,00	6,5%
40.000,01 – 65.000,00	7,5%
65.000,01 – 220.000,00	9,0%
220.000,01 –	10,0%

Σύμφωνα με έρευνα της PwC (2016) οι Έλληνες φορολογούμενοι υφίστανται την μεγαλύτερη έκτακτη επιβάρυνση συγκριτικά με τις υπόλοιπες χώρες της Ε.Ε. Ενδεικτικά σημειώνεται ότι στο Λουξεμβούργο ο αντίστοιχος φόρος ανέρχεται στο 7% επί του αναλογούντος ποσού φόρου (9% για εισοδήματα > 150.000 €) ενώ στην γειτονική Ιταλία επιβάλλεται εισφορά αλληλεγγύης 3% στα εισοδήματα άνω των 300.000€ (PwC, 2016).

⁵ Οι διατάξεις του νόμου ορίζουν και τις σχετικές εξαιρέσεις για ορισμένες κατηγορίες φορολογούμενων όπως οι μακροχρόνια άνεργοι, άτομα με βαριές κινητικές αναπηρίες κ.α

2.2.3 Τεκμαρτό Εισόδημα

Εκτός από τις παραπάνω κατηγορίες εισοδήματος φυσικών προσώπων, το αρμόδιο για τη χάραξη και την άσκηση φορολογικής πολιτικής, Υπουργείο Οικονομικών, χρησιμοποιεί διάφορες κατηγορίες αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης για να υπολογίσει το τεκμαρτό εισόδημα των φορολογούμενων.

Στον Ν.4172/2013 και τα άρθρα 31 και 32 προβλέπονται οι εξής κατηγορίες δαπανών διαβίωσης:

- 1) για την κύρια κατοικία και τις δευτερεύουσες κατοικίες βάσει των τετραγωνικών μέτρων των κύριων και βοηθητικών χώρων της.
- 2) για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τόσο τα προσωπικά όσο και τα εταιρικά βάσει των κυβικών εκατοστών και της παλαιότητάς τους.
- 3) για τα ιδιωτικά σχολεία, μέσης και στοιχειώδους εκπαίδευσης.
- 4) για σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσεως ανάλογα με το είδος, το μήκος και την παλαιότητά τους.
- 5) για οικιακούς βοηθούς, δασκάλους και λοιπό προσωπικό.
- 6) για εσωτερικές και εξωτερικές πισίνες βάσει των τετραγωνικών της επιφάνειάς τους.
- 7) για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.

Στην περίπτωση που το τεκμαρτό εισόδημα του φορολογούμενου είναι υψηλότερο από το πραγματικό συνολικό του, η διαφορά μεταξύ των δύο, προστίθεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα και φορολογείται με τους συντελεστές που ισχύουν για την κύρια πηγή εισοδήματος.

2.2.4 Εξαιρέσεις και Απαλλαγές από τον φόρο

Οι διευκολύνσεις που παρέχονται από το ισχύον φορολογικό σύστημα αναφορικά με την πληρωμή του φόρου σχετίζονται είτε με μια έκπτωση από το συνολικό ποσό καταβολής είτε ακόμη από μια ολοκληρωτική απαλλαγή από την πληρωμή του. Οι εξαιρέσεις αυτές και οι απαλλαγές θεμελιώνονται σαφώς νομικά αλλά και ουσιαστικά για λόγους εξυπηρέτησης πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών στόχων στο πλαίσιο της ασκούμενης οικονομικής πολιτικής.

2.2.5 Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.4172/2013 ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι οντότητες. Στον συγκεκριμένο φόρο υπόκεινται: (Ν.4172/2013)

- i. οι κεφαλαιουχικές εταιρίες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή.
- ii. οι προσωπικές εταιρίες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή.
- iii. τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.
- iv. Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών.
- v. Κοινοπραξίες.
- vi. Οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε καμία από τις παραπάνω περιπτώσεις.

Από τον φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται: (Βρέντζου, 2020)

- η Τράπεζα της Ελλάδος
- οι διεθνείς οργανισμοί υπό το καθεστώς της αμοιβαιότητας
- οι φορείς Γενικής Κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.
- οι εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου καθώς και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε όποιο άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.
- το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε.

Οι σχετικοί συντελεστές φορολόγησης και η προκαταβολή φόρου για το φορολογικό έτος 2019 καθορίζονται ως εξής:

Πίνακας 5: Συντελεστής φορολόγησης για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία

Φορολογικός συντελεστής για το έτος 2019

24%

Πηγή: ΑΑΔΕ

Πίνακας 6: Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα

Φορολογικός συντελεστής για το έτος 2019

24%

Πηγή: ΑΑΔΕ

Πίνακας 7: Συντελεστής φορολόγησης και παρακράτησης φόρου μερισμάτων για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικών προσώπων ή οντοτήτων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία

Φορολογικό έτος που ξεκινά από	Συντελεστής	
	φόρου σε όλα τα ανωτέρω πρόσωπα και οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία	παρακράτηση φόρου μερισμάτων σε περίπτωση διανομής κερδών
01.01.2016	29%	10%
01.01.2017	29%	15%
01.01.2018	29%	15%
01.01.2019	24%	10%
01.01.2020	24%	5%

Πίνακας 8: Νομικά πρόσωπα με ημερομηνία έναρξης φορολογικού έτους 1/7

Φορολογικό έτος	Συντελεστής
1.7.2018 30.06.2019	έως 29%
1.7.2019 30.06.2020	έως 24%

Πίνακας 9: Προκαταβολή φόρου

A/A	Προκαταβολή φόρου για	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
1	A.E., E.Π.E., I.K.E.	100%
2	Τράπεζες	100%
3	Προσωπικές εταιρείες (O.E., E.E.,)	100%
4	Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	100%
5	Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	100%
6	Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	100%
7	Κοινοπραξίες προσωπικών εταιριών	100%
8	Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	100%
9	Φυσικά πρόσωπα ατομική, αγροτική	100%

επιχειρηματική δραστηριότητα

10 Λοιπές νομικές οντότητες που δεν 100%
συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω

Πηγή: ΑΑΔΕ

2.3 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας αποτελεί το νομοθετικό κείμενο (Ν.4174/2013) που εξοπλίζει τη φορολογική διοίκηση με ένα σύγχρονο πλαίσιο λειτουργίας για την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου.

Ειδικότερα, με τον Κώδικα καθορίζονται οι διαδικασίες προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και οι διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη φορολογική νομοθεσία με την οποία ρυθμίζονται τα έσοδα αυτά.

Η συγκρότηση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κρίθηκε επιβεβλημένη προκειμένου να υπάρχει ένα κωδικοποιημένο ανεξάρτητο σύστημα κανόνων που θα ρυθμίζει ποικίλα θέματα της φορολογικής διαδικασίας, όπως την υποβολή φορολογικών δηλώσεων και τις προθεσμίες αυτών, τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής ή ανακριβής δήλωσης, τον προσδιορισμό του φόρου, τις διατάξεις για την φοροδιαφυγή, την πληρωμή και επιστροφή του φόρου, την πρόσβαση στα λογιστικά βιβλία και τα στοιχεία.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ήδη από τη θέση του σε ισχύ τέθηκε σε πλείστες τροποποιήσεις με σκοπό την προσαρμογή του στις μεταβαλλόμενες οικονομικές συνθήκες πάντα στο πλαίσιο επαναθεμελίωσης της σχέσης μεταξύ φορολογούμενων και φορολογικής διοίκησης σε δικαιότερη και υγιέστερη βάση.

2.4 Λοιποί Φόροι

2.4.1 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α)

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας είναι έμμεσος φόρος που επιβλήθηκε με τον ν.1642/86, στα πλαίσια της «εναρμόνισης των φόρων κύκλου εργασιών στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα» (Φινοκαλιώτης, 2011, σελ.128-130) με βάση την 6^η Οδηγία για το ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ.

Στη χώρα μας καθιερώθηκε την 1^η Ιανουαρίου 1987 με τρίχρονη καθυστέρηση. Μάλιστα για ένα μικρό χρονικό διάστημα από τη θέση του σε ισχύ προκάλεσε αρρυθμία στην αγορά. Οι πρώτοι που έμελλε να πληρώσουν τον σχετικό φόρο, ήταν οι πελάτες των νυχτερινών κέντρων διασκέδασης, οι οποίοι και γιόρτασαν το πρωτοχρονιάτικο ρεβεγιόν με τον συντελεστή του 36% (Προύντζου, 2018, σελ. 18-29).

Σήμερα ο ΦΠΑ ορίζεται από τον ν.2859/2000 σύμφωνα με τον οποίο οι πράξεις που υπάγονται σε φόρο είναι η παράδοση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και η εισαγωγή αγαθών.

Κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματά του αποτελούν:

- είναι ένας γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται σε όλα τα στάδια των συναλλαγών και επιρρίπτει από τον κατά τον νόμο υπόχρεο σε εις βάρος του αντισυμβαλλόμενου (Βρέντζου, 2020).
- Υπολογίζεται μόνο στην αξία η οποία προστίθεται από κάθε επιχείρηση, δηλαδή στη διαφορά μεταξύ της αξίας παράδοσης αγαθών και υπηρεσιών και της αξίας κτήσης τους.
- Είναι ένας οικονομικά ουδέτερος φόρος καθώς επιβαρύνει κατά τον ίδιο τρόπο παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες ανεξαρτήτως της έκτασης του δικτύου παραγωγής και διανομής τους (Φορτσάκης, Σαββαΐδου, 2013).
- Είναι εύχρηστος και αποτελεσματικός σε σύγκριση με τους φόρους κύκλου εργασιών που αντικατέστησε
- Το ποσοστό του φόρου είναι σταθερό ανεξάρτητα από την αύξηση της φορολογητέας αξίας δηλαδή αφορά έναν αναλογικό τρόπο φορολόγησης με ότι αυτό και αν συνεπάγεται για τη φύση του.

2.4.2 Υποκείμενο του Φ.Π.Α

Το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζει ότι υποκείμενοι στον φόρο είναι:

« κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Δεν είναι υποκείμενοι στον φόρο το Ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι και οι κοινότητες και τα άλλα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, μόνο για τις πράξεις

παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους⁶ καθώς και συγκεκριμένες δραστηριότητες όπως η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία, οι υπηρεσίες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, ιατρικές υπηρεσίες παρεχόμενες από Οργανισμούς δημοσίου δικαίου, αγαθά και υπηρεσίες συνδεδεμένα με την κοινωνική ασφάλιση, υπηρεσίες εκπαίδευσης κ.α.

2.4.3 Συντελεστές Φ.Π.Α

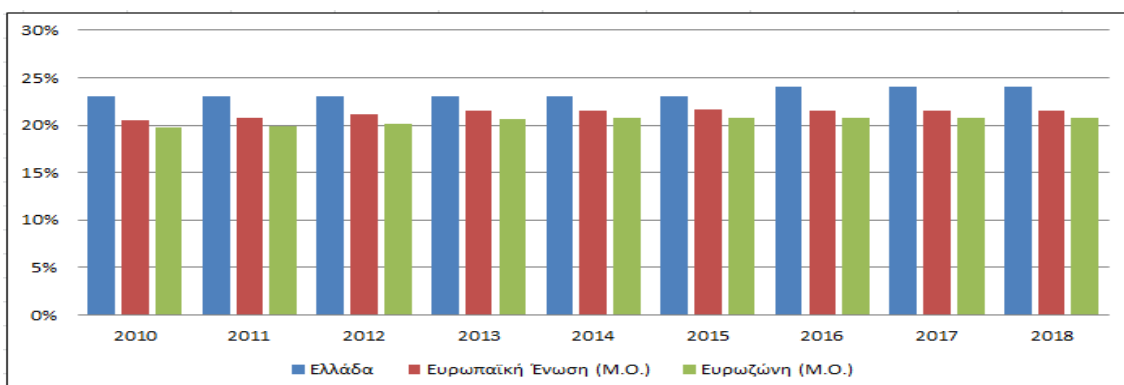
Οι συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών καθορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 21 και του παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000). Οι συντελεστές ΦΠΑ είναι τρεις:

1. κανονικός 24%,
2. μειωμένος 13% και
3. υπερμειωμένος 6%.

2.4.4 Διαχρονική εξέλιξη ΦΠΑ σε Ελλάδα, ΕΕ και Ευρωζώνη 2010-2020

Όπως προκύπτει και από το Διάγραμμα 1, ο ΦΠΑ στη χώρα μας υπερβαίνει τον αντίστοιχο φόρο σε επίπεδο Ε.Ε με σταθερή μάλιστα διαφορά μεταξύ 1,4 έως 2,5% για όλο σχεδόν το χρονικό διάστημα της τελευταίας δεκαετίας 2010-2020. Τα ίδια ακριβώς ευρήματα επιβεβαιώνουν και οι σχετικοί αριθμοί σε επίπεδο Ευρωζώνης με τη αντίστοιχη διαφορά να είναι ακόμα μεγαλύτερη (2,2 έως 3,4%).

Διάγραμμα 1: Διαχρονική εξέλιξη του ΦΠΑ σε Ελλάδα, Ε.Ε και Ευρωζώνη



Πηγή: [Tradingeconomics.com](https://www.tradingeconomics.com) (2018)

⁶ Ωστόσο τα πρόσωπα αυτά υπάγονται σε Φ.Π.Α κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι ειδικά για την περίοδο 2010-2020 με τη χώρα μας να μαστίζεται από την σοβαρότερη οικονομική κρίση της σύγχρονης ιστορίας της, ο συντελεστής του Φ.Π.Α διατηρείται σε σταθερά υψηλότερο επίπεδο από αυτόν του μέσου όρου των ευρωπαϊκών χωρών επιβαρύνοντας κατά κύριο λόγο τις ασθενέστερες οικονομικά τάξεις.

Ειδικότερα η χώρα μας διαθέτει τον έβδομο υψηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α στην Ε.Ε.(24%) πίσω από χώρες όπως την Ουγγαρία, την Κροατία, τη Δανία, Νορβηγία και τη Σουηδία (25%) (Τζίντζος, 2020, p. 37) χωρίς αντίστοιχα η εισπραξιμότητά του να έχει σοβαρό θετικό δημοσιονομικό αντίκτυπο στη μείωση του δημόσιου χρέους. Είναι ενδεικτικό ότι η Ελλάδα διακρίνεται από σημαντική απώλεια εσόδων ΦΠΑ γεγονός που καταδεικνύει τη σημαντική υστέρηση της φορολογικής αρχής στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής καθώς και την αναποτελεσματικότητα αν όχι ανεπάρκεια των φοροεισπρακτικών της μηχανισμών. Ειδικότερα, το φορολογικό κενό δημιουργεί απώλειες εσόδων της τάξης του 11% του ΑΕΠ και σε απόλυτους αριθμούς το ποσό των 19,6 δις ευρώ, παρουσιάζοντας μια σταθερότητα την τελευταία πενταετία. Με τον αντίστοιχο μέσο όρο της ΕΕ να κυμαίνεται στο 8%, η σύγκλιση του φορολογικού κενού της χώρας μας με το παραπάνω ποσοστό μεταφράζεται σε μια ανάκτηση εσόδων της τάξεως των 5,4 δις ευρώ.

Όπως φαίνεται και στο Διάγραμμα 2 η χώρα μας διαχρονικά συγκαταλέγεται μεταξύ των χωρών με το μεγαλύτερο έλλειμμα ΦΠΑ-VAT Gap, το οποίο ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των πραγματοποιηθέντων εσόδων ΦΠΑ και των δυνητικών συνολικών εσόδων βάσει του ισχύοντος ΦΠΑ (Vat Total Tax Liability-VTTL).

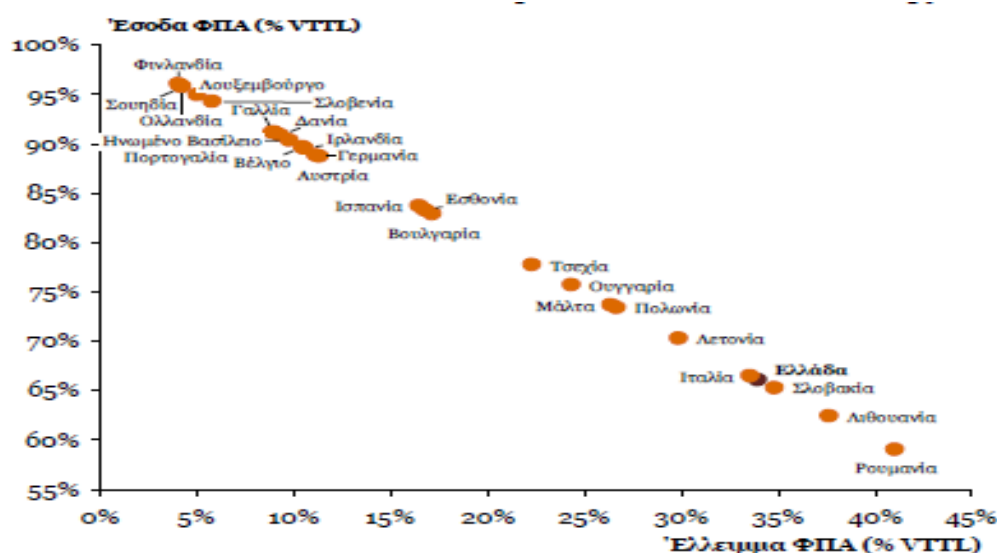
Είναι ενδεικτικό ότι το 2017 το κενό στο ΦΠΑ ανήλθε στο 34%, το υψηλότερο της περιόδου 2014-2017 (Βεσυρόπουλος, 2019) με τη χώρα μας να παρουσιάζει το δεύτερο μεγαλύτερο φορολογικό κενό στην ΕΕ μετά τη Ρουμανία (35,5%) (Πίνακας 10).

Πίνακας 10: Διαμόρφωση φορολογικού κενού 2016-2017

MS	2016				2017				VAT Gap Change (pp)
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	
BE	28750	32615	3865	11.9%	29763	33759	3996	11.8%	0.0
BG	4417	5020	603	12.0%	4664	5289	625	11.8%	-0.2
CZ	13091	15355	2264	14.7%	14721	16803	2082	12.4%	-2.3
DK	26735	29113	2378	8.2%	27931	30166	2235	7.4%	-0.8
DE	218779	242441	23662	9.8%	226582	251598	25016	9.9%	0.2
EE	1974	2101	126	6.0%	2148	2270	122	5.4%	-0.7
IE	12826	14767	1941	13.1%	13278	15215	1938	12.7%	-0.4
EL	14333	20769	6436	31.0%	14642	22041	7399	33.6%	2.6
ES	70705	72729	2024	2.8%	74107	75913	1806	2.4%	-0.4
FR	154490	169784	15294	9.0%	161932	173962	12030	6.9%	-2.1
HR	6016	6519	503	7.7%	6485	6944	459	6.6%	-1.1
IT	102378	139422	37044	26.6%	107901	141530	33629	23.8%	-2.8
CY	1664	1750	87	5.0%	1851	1862	11	0.6%	-4.4
LV	2032	2342	310	13.2%	2164	2549	385	15.1%	1.9
LT	3026	4054	1027	25.3%	3310	4429	1119	25.3%	-0.1
LU	3436	3554	119	3.3%	3469	3492	23	0.7%	-2.7
HU	10587	12400	1813	14.6%	11725	13617	1893	13.9%	-0.7
MT	712	783	71	9.1%	810	823	13	1.6%	-7.5
NL	47849	50755	2906	5.7%	49900	52644	2744	5.2%	-0.5
AT	27301	29685	2384	8.0%	28304	30748	2444	7.9%	-0.1
PL	30838	38599	7761	20.1%	36330	42094	5764	13.7%	-6.4
PT	15767	18069	2301	12.7%	16809	18738	1929	10.3%	-2.4
RO	10968	17169	6201	36.1%	11650	18063	6413	35.5%	-0.6
SI	3316	3555	239	6.7%	3479	3606	128	3.5%	-3.2
SK	5420	7294	1874	25.7%	5917	7708	1791	23.2%	-2.5
FI	19694	21293	1599	7.5%	20404	22026	1622	7.4%	-0.1
SE	42770	43484	714	1.6%	44115	44769	654	1.5%	-0.2
UK	163344	183224	19880	10.9%	161509	180708	19199	10.6%	-0.2
Total EU-28	1043219	1188647	145428	12.2%	1085899	1223369	137470	11.2%	-1.0
Median				10.3%				10.1%	

Πηγή: (Centre for Social and Economic Research, 2019)

Διάγραμμα 2: Απεικόνιση απώλειας εσόδων ΦΠΑ



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

PwC

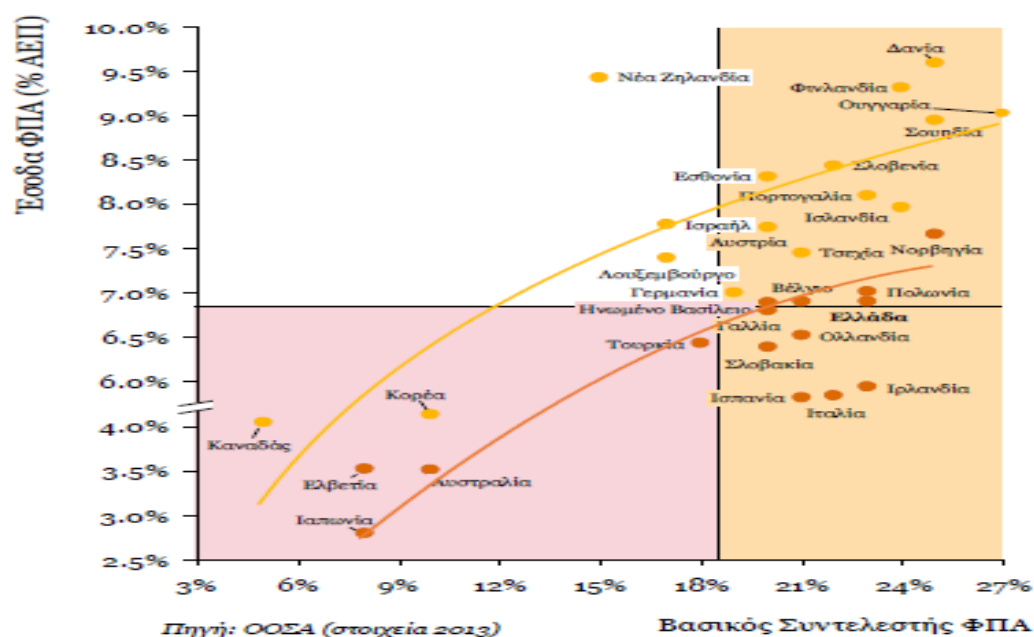
Πηγή: PwC, 2016

Την ίδια στιγμή μάλιστα που τα έσοδα της χώρας υπολείπονται του υψηλού φορολογικού συντελεστή, οι Έλληνες φορολογούμενοι καταβάλλουν σε έμμεσους φόρους αναλογικά περισσότερα από ότι οι φορολογούμενοι σε άλλες. (Διαγράμματα 3 και 4 αντίστοιχα)

Διάγραμμα 3: Απεικόνιση επιβάρυνσης ευρωπαϊών πολιτών με έμμεση φορολόγηση



Διάγραμμα 4: εισπραξιμότητα ΦΠΑ των χωρών της Ε.Ε ,Πηγή: ΟΟΣΑ (στοιχεία 2013)



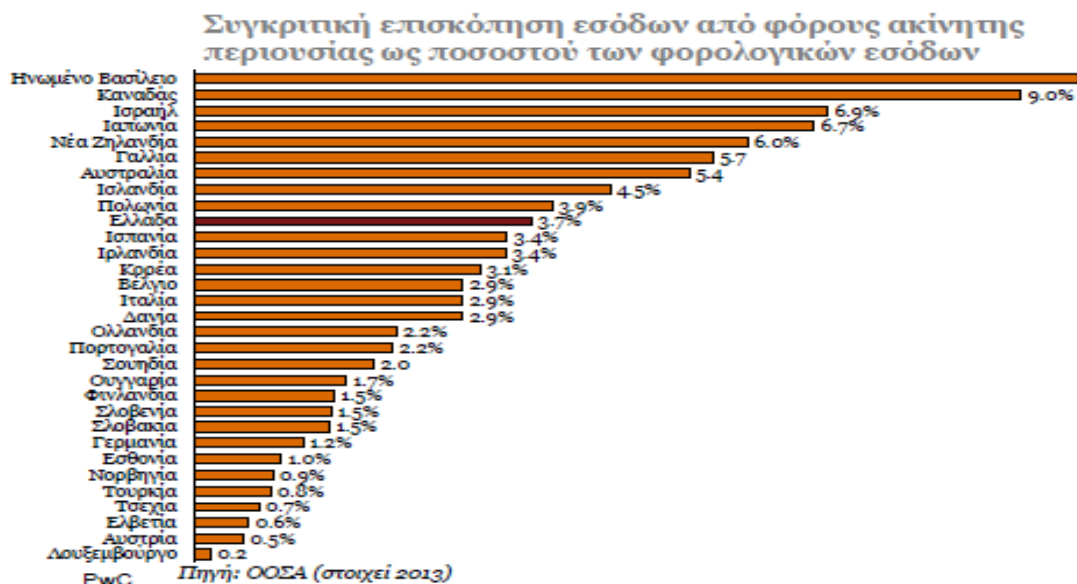
2.4.5 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)

Ο ΕΝΦΙΑ είναι ένας πρόσθετος φόρος για τους ιδιοκτήτες ακίνητης περιουσίας η εφαρμογή του οποίου προβλέφθηκε με τον ν.4223/2013. Ειδικότερα, όπως νόμος ορίζει ο συγκεκριμένος φόρος επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας του ακινήτου, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες καθώς και στα εμπράγματα δικαιώματα που προκύπτουν από αποκλειστική χρήση στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου.⁷

Ο υπολογισμός του φόρου συνίσταται σε μια σειρά παραγόντων όπως η τιμή ζώνης της τοποθεσίας που βρίσκεται το ακίνητο, η προβλεπόμενη χρήση του ακινήτου, η επιφάνειά του σε τ.μ, η παλαιότητα του κτίσματος, ο όροφος που βρίσκεται το ακίνητο και άλλα στοιχεία για καθένα από τα οποία καθορίζεται ειδικός συντελεστής.

Στη χώρα μας, τα έσοδα από φόρους ακίνητης περιουσίας ανέρχονται στο 3,7% των συνολικών φορολογικών εσόδων, πάνω από το μέσο όρο των χωρών του ΟΟΣΑ (PwC, 2016).

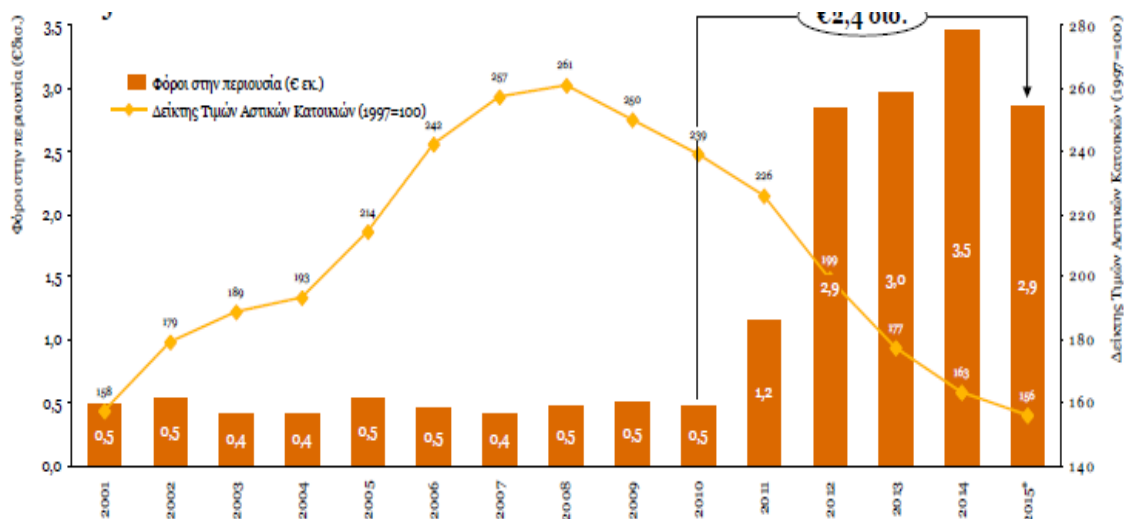
Διάγραμμα 5: Συγκριτική επισκόπηση εσόδων από φόρους ακίνητης περιουσίας ως ποσοστού των φορολογικών εσόδων- πηγή ΟΟΣΑ – στοιχεία 2013



⁷ Προβλέπονται και απαλλαγές για ακίνητα που ανήκουν στο Δημόσιο, στο ΤΑΙΠΕΔ και στα ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ που εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.

Για τα στοιχεία μάλιστα που προκύπτουν έως το 2015 οι φόροι ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα παρουσίασαν μια αύξηση κατά 5-6 φορές σε 2,5 με 3 δις ευρώ με άμεσες συνέπειες την αποεπένδυση σε κατοικίες και στην πτώση των τιμών των ακινήτων (PwC, 2016). (Διάγραμμα 6)

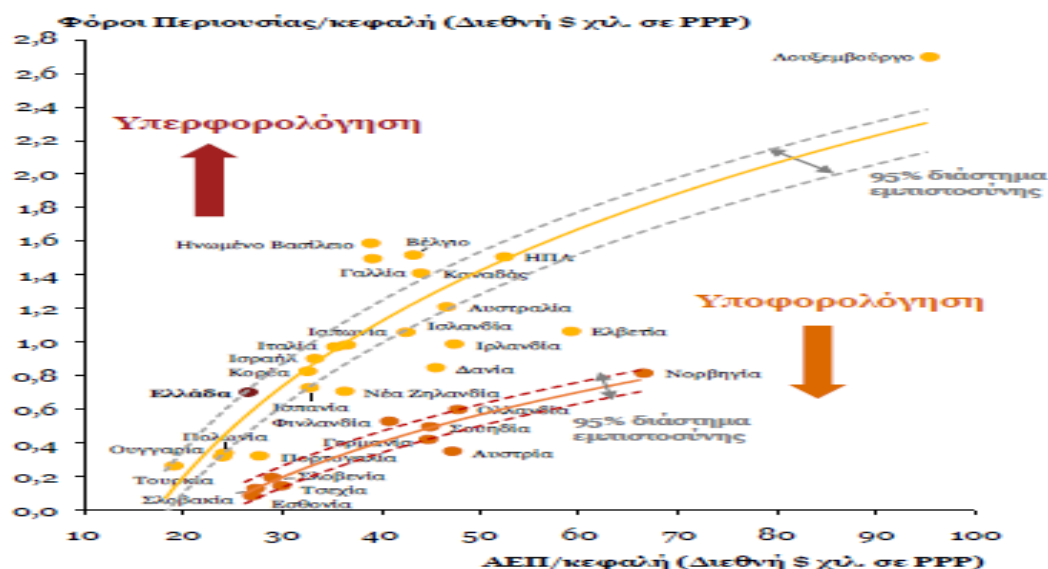
Διάγραμμα 6: Διαχρονική εξέλιξη φόρων ακίνητης περιουσίας



Πηγή: Εκτελέσεις Προϋπολογισμών 2001-2014, Τράπεζα της Ελλάδος

Ανάλυση της PwC διαπιστώνει ότι οι Έλληνες φορολογούμενοι ενδέχεται να καταβάλλουν περισσότερα σε φόρους ακίνητης περιουσίας από ότι οι φορολογούμενοι σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες. (Διάγραμμα 7)

Διάγραμμα 7: Φορολογική επιβάρυνση Ελλήνων από φόρους περιουσίας- στοιχεία 2013



Πηγή: ΟΟΣΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Βιβλιογραφική ανασκόπηση

3.1 Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό επιχειρείται η καταγραφή της ελληνικής και διεθνούς βιβλιογραφίας που εξειδικεύεται στα θέματα ανάλυσης της φορολογίας και των φορολογικών καθεστώτων και της επίδρασης αυτών στη λειτουργία και τη συμπεριφορά καταναλωτών και επιχειρήσεων καθώς και των επιδράσεων της μεταρρύθμισης των φορολογικών συστημάτων στα έσοδα των κρατών γενικά και ειδικότερα για την Ελλάδα.

3.2 Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

3.2.1 Μελέτες που αφορούν στην περίπτωση της Ελλάδας για την επίδραση της φορολογίας στα δημοσιονομικά μεγέθη

Η σχέση της φορολογίας και του φορολογικού συστήματος μιας χώρας με τις βασικές συνιστώσες των δημοσιονομικών στοιχείων της έχει απασχολήσει διαχρονικά καταναλωτές, επιχειρήσεις, νομικούς, οικονομολόγους και πολιτικούς.

Στην Ελλάδα οι έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί αναφορικά με την επίδραση της φορολογίας στα δημόσια οικονομικά της χώρας παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον κύρια λόγω των δύσκολων οικονομικών συνθηκών που αντιμετώπισε η χώρα μας και των προσπαθειών που γίνονται για την ανάκαμψη της οικονομίας.

Παλαιότερες μελέτες όπως αυτή του Μαματζάκη (2005) εστιάζουν στην αλληλεσυσχέτιση μεταβλητών όπως του μείγματος φορολογικής πολιτικής (ως προς την αναλογία άμεσων – έμμεσων φόρων), της φορολογικής επιβάρυνσης (ως το άθροισμα της άμεσης και έμμεσης φορολόγησης προς το ΑΕΠ) και της οικονομικής ανάπτυξης. Με τον τρόπο αυτό επιχειρεί- βάσει ετήσιων δεδομένων της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας και του Υπουργείου Οικονομικών της περιόδου 1960-2003, την ανάλυση των επιπτώσεων των παραπάνω ανεξάρτητων μεταβλητών στο ΑΕΠ που στο υπόδειγμά του είναι η εξαρτημένη μεταβλητή. Τα αποτελέσματα της σχετικής έρευνας συνοψίζονται στο ότι το μείγμα της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής ως η αναλογία άμεσων-έμμεσων φόρων έχει θετικές και πιο έντονες επιπτώσεις στην οικονομική ανάπτυξη σε σχέση με την φορολογική επιβάρυνση που ασκεί αρνητική επίδραση (Τσιακάλου, 2017).

Σε μια παρόμοια έρευνα οι Αναστασίου και Δριτσάκης (2005) μελετούν τη σχέση μεταξύ φορολογικών εσόδων και οικονομικής ανάπτυξης στην Ελλάδα για την περίοδο 1965-2002. Πιο συγκεκριμένα, μέσα από τη σχετική έρευνα προσπαθούν να αναλύσουν τη σχέση ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες φόρων (φόροι εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, εισφορές, φόροι κατανάλωσης και περιουσίας), στο διεθνές εμπόριο και στο κατά κεφαλήν ΑΕΠ με χρήση της μεθόδου της συνολοκλήρωσης για τον έλεγχο της αλληλεπίδρασης των παραπάνω μεταβλητών και της εξέλιξής τους στον χρόνο (Δριτσάκης και Βαζακίδη, 2005).

Στο ίδιο πλαίσιο η Γιαννοπούλου (2012) στη μελέτη της για τα μέτρα φορολογικής πολιτικής για την αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα διαπιστώνει ότι αν και κατά τη διάρκεια της ελληνικής κρίσης χρέους, οι διακηρυγμένοι στόχοι της εκάστοτε κυβέρνησης αφορούσαν την πιο ίση κατανομή των φορολογικών βαρών και τη δικαιότερη διανομή του εισοδήματος, αυτοί μόνο μερικώς επετεύχθησαν καθώς στην πραγματικότητα:

- τα χαμηλά εισοδήματα επλήγησαν από τις αρχές κιάλας της κρίσης αντιμετωπίζοντας συρρίκνωση του δηλωθέντος εισοδήματός τους
- Τα αφορολόγητα ποσά που αφορούν στα χαμηλότερα εισοδηματικά κλιμάκια παρουσίασαν σημαντική αύξηση καθ' όλη τη διάρκεια της κρίσης
- το κατά κεφαλήν ποσό των απαλλαγών και των αφορολόγητων ορίων στα υψηλότερα εισοδηματικά κλιμάκια ήταν 8 φορές μεγαλύτερο του αντίστοιχου ποσού των χαμηλότερων εισοδημάτων
- το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων προέρχεται από την έμμεση φορολογία και λιγότερο από την άμεση, γεγονός που κλονίζει «τη δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους, δεδομένου ότι από την επιβολή έμμεσων φόρων πλήττονται τα κατώτερα εισοδηματικά στρώματα με ροπή για κατανάλωση που μπορεί να φτάσει και το 100% του εισοδήματός τους» (Γιαννοπούλου, 2013, p. 11).

Μελετώντας τα ευρήματα αντίστοιχων ερευνών σε ευρωπαϊκό επίπεδο που συνέτειναν εμπειρικά στο συμπέρασμα ότι μία φορολογική μεταρρύθμιση βασισμένη στη μετατόπιση από τη φορολογία εισοδήματος σε έμμεσους φόρους και φόρους περιουσίας μπορεί να συμβάλει στην οικονομική ανάπτυξη, οι Ράπανος και Καπλάνογλου(2014) διαπιστώνουν ότι στην Ελλάδα δεν υπάρχουν περεταίρω περιθώρια αύξησης των αντίστοιχων φόρων. Εστιάζουν μάλιστα στα χαμηλά επίπεδα

εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογούμενων και χαρακτηρίζουν ως δομικά τα προβλήματα του Ελληνικού φορολογικού συστήματος εντοπίζοντας την πηγή τους στις συνεχείς αλλαγές των φόρων, την πολυπλοκότητα της νομοθεσίας, την αναποτελεσματικότητα των φοροεισπρακτικών μηχανισμών και την διαχρονική αδυναμία της φορολογικής διοίκησης στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Καταλήγουν τέλος και αυτοί στο συμπέρασμα ότι οι αλλαγές στο φορολογικό σύστημα της τελευταίας δεκαετίας έλαβαν χώρα υπό την πίεση των αναγκών για αύξηση των εσόδων χωρίς κάποια μεταρρυθμιστική δυναμική που θα αντιμετώπιζε αποφασιστικά και τελεσίδικα τις διαρθρωτικές αδυναμίες της ελληνικής οικονομίας διαμορφώνοντας ένα πιο φιλικό προς την ανάπτυξη πλαίσιο.

Συνεκδοχικά προς την παραπάνω μελέτη κινείται και η ερευνητική εργασία του Ταγκαλάκη (2014), ο οποίος μελετά τις επιπτώσεις του ονομαστικού ΑΕΠ και της φορολογικής βάσης στην αύξηση των φορολογικών εσόδων και στο κατά πόσο η αύξηση των εσόδων από φορολογία είναι αναλογικά μεγαλύτερη από την αντίστοιχη αύξηση των παραπάνω μεταβλητών. Το ενδιαφέρον στοιχείο της έρευνας αφορά στη διάκριση των εσόδων από τον ΦΠΑ και τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για την περίοδο 2000-2013 και των εσόδων που προέρχονται από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων για την περίοδο 2005-2010, που επιτρέπει μια λεπτομερέστερη απεικόνιση της συμπεριφοράς των διαφόρων κατηγοριών φόρου στο πλαίσιο της μακροοικονομικής διαχείρισης.

Βάσει των αποτελεσμάτων της έρευνας, τα έσοδα από ΦΠΑ αναμένεται να αυξηθούν με την επάνοδο της οικονομίας σε τροχιά ανάπτυξης και με την τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας ενώ αντίστοιχα η αύξηση των εσόδων από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων εξαρτάται από την αύξηση του μεριδίου των κερδών των οντοτήτων στην ακαθάριστη προστιθέμενη αξία. Τέλος, αξιοσημείωτες είναι οι εκτιμήσεις του ερευνητή αναφορικά με τη ύπαρξη διαφαινόμενης αρνητικής σχέσης μεταξύ του ανώτατου φορολογικού συντελεστή των μη διανεμόμενων επιχειρηματικών κερδών και των φορολογικών εσόδων. Διαπιστώνει δηλαδή, ότι μια ενδεχόμενη μείωση του ανώτατου συντελεστή φορολογίας θα έχει σαν αποτέλεσμα την απόδοση περισσότερων φορολογικών εσόδων και θα λειτουργήσει ενισχυτικά στην προώθηση των επενδύσεων στη χώρα. Από την άλλη πλευρά, αποκλείει την παραπέρα αύξηση των φορολογικών εσόδων από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων ως

αντιαναπτυξιακή, παρά μόνο στην περίπτωση διεύρυνσης της φορολογικής βάσης και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (Ταγκαλάκης, 2014).

Αντίστοιχα είναι τα συμπεράσματα της έρευνας του IOBE (2018) όπου διαπιστώνεται ότι η αύξηση των φορολογικών εσόδων την εξεταζόμενη περίοδο, δεν αυξάνει ομοιόμορφα την φορολογική επιβάρυνση όλων των εισοδηματικών κλιμακίων, αλλά επιβαρύνει περισσότερο τα χαμηλότερα εισοδήματα και ειδικότερα τα εισοδήματα από κινητές αξίες, γεωργικές και εμπορικές επιχειρήσεις, μισθωτή εργασία. Επισημαίνεται επίσης, ότι παρά τη λήψη μέτρων με στόχο την ενίσχυση των φορολογικών εσόδων και τη μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος, όχι μόνο δεν βελτιώνεται η σχετική εισπραξιμότητα αλλά μειώνεται και η προοδευτικότητα του φορολογικού συστήματος λόγω της μείωσης των αφορολόγητων ποσών αλλά και λόγω της αναλογικοποίησης της κλίμακας φορολογίας. Συγκεκριμένα, η καθαρή μέση επιβάρυνση από φόρους εισοδήματος και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης στην Ελλάδα διακυμαίνεται (από 19,4% έως 32,4%) σε επίπεδα σημαντικά υψηλότερα σε σχέση με τον μέσο όρο των χωρών του ΟΟΣΑ (από 15,2% έως 30,8%). Σημειώνεται τέλος, η αντιαναπτυξιακή επίδραση της επιβάρυνσης από τους οριακούς συντελεστές φορολογίας των φυσικών προσώπων στα κίνητρα για εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα με τον ανώτερο συντελεστή φορολογίας να είναι σημαντικά υψηλότερος σε σχέση τόσο με τον μέσο όρο της Ευρωζώνης όσο και με εκείνον της Ε.Ε (IOBE, 2018).

Στο πλαίσιο αυτό, η έρευνα καταλήγει σε αρκετά επιμέρους συμπεράσματα που συνιστούν μια ομαδοποίηση κριτηρίων αξιολόγησης του συστήματος φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα όπως είναι η οικονομική αποτελεσματικότητα, η δικαιοσύνη και η ισότητα, η απλότητα και η διαφάνεια, η ευελιξία και σταθερότητα, το διοικητικό κόστος και το κόστος συμμόρφωσης (βλ. Παράρτημα 1).

Μεταξύ των πλέον πρόσφατων ερευνών, αξίζει τέλος να αναφερθούμε στο πόνημα των Αναστασάτου, Τσακλόγλου (2019), οι οποίοι εξετάζουν τη σχέση μεταξύ των αλλαγών στην φορολόγηση των εισοδημάτων- και των διαφοροποιημένων κάθε φορά φορολογικών κλιμάκων και φορολογικών συντελεστών- και του σχετικού επιμερισμού των φορολογικών βαρών που αυτές προκαλούν σε διαφορετικές εισοδηματικές κατηγορίες.

Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις που έλαβαν χώρα την περίοδο 2010-2020 με τις συνεχείς διαφοροποιήσεις των φορολογικών συντελεστών και φορολογικών κλιμακίων, η επιβολή της έκτακτης ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, οι διάφορες δομικές παρεμβάσεις προς την κατάργηση εξαιρέσεων και περιπτώσεων προνομιακής φορολόγησης, η ενίσχυση του ρόλου των τεκμηρίων διαβίωσης, οι αλληπάλληλες αυξήσεις του ΦΠΑ, η αύξηση της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, η επιβολή του ΕΝΦΙΑ και μια πληθώρα άλλων παρόμοιων μέτρων για δημοσιονομικούς λόγους φαίνεται να είχαν θετικό αντίκτυπο στην προσπάθεια ανάκαμψης της ελληνικής οικονομίας.

Συγκεκριμένα, οι συγγραφείς σημειώνουν την επίτευξη του στόχου για πλεονασματικό πρωτογενές ισοζύγιο μέσα σε μόλις τέσσερα χρόνια από την έναρξη των φορολογικών μεταρρυθμίσεων, την διατήρηση των πρωτογενών πλεονασμάτων σε πολύ υψηλά επίπεδα (γύρω στο 4%) καθώς και το γεγονός της επίτευξης πλεονασματικού προϋπολογισμού Γενικής Κυβέρνησης για όλα τα οικονομικά έτη μετά το 2016. Ωστόσο, αξιολογούν ως αρνητικό στοιχείο την ανυπαρξία δομικών μεταβολών με χαρακτήρα ολικής μεταρρύθμισης του υφιστάμενου παραγωγικού προτύπου ανάπτυξης της χώρας, όταν στην πραγματικότητα οι παραπάνω «μεταρρυθμίσεις» δεν αφορούν τίποτα περισσότερο από «παραμετρικές» αυξήσεις φόρων ή και περικοπές δαπανών (Αναστασάτου, Τσακλόγλου, 2019).

Η σχετική βιβλιογραφική ανασκόπηση θα ήταν αλυσιτελής αν δεν περιλάμβανε τις διαφορετικές και εν πολλοίς αντιτιθέμενες προσεγγίσεις επίσημων θεσμοθετημένων φορέων για την επίδραση της φορολογικής πολιτικής στα δημοσιονομικά μεγέθη της χώρας την περίοδο 2010-2020, όπως αυτοί εκφράζονται μέσω του Διοικητή της ΤτΕ και του Ινστιτούτου Εργασίας της ΓΣΕΕ-ΑΔΕΔΥ.

Αξιοσημείωτες όσον αφορά τις επιπτώσεις των φορολογικών μεταρρυθμίσεων που έλαβαν χώρα τη δεκαετία 2010-2020 στην Ελλάδα είναι οι σχετικές ετήσιες Εκθέσεις του Διοικητή της ΤτΕ που παρότι αναγνωρίζουν τη σημαντική φορολογική επιβάρυνση των Ελλήνων φορολογούμενων, επισημαίνουν την αναγκαιότητα λήψης πρόσθετων παρεμβάσεων με στόχο την αύξηση των φορολογικών εσόδων μέσα από την πλήρη ετήσια-κάθε φορά- απόδοση πλήθους φορολογικών και διαρθρωτικών μέτρων. Τονίζεται βέβαια ότι:

«πέρα από τη λήψη πρόσθετων φορολογικών μέτρων είναι απολύτως απαραίτητη η ριζική αναδιοργάνωση και βελτίωση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού καθώς η αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης καθιστά τη φοροδιαφυγή περισσότερο αποδοτική και καθιστά επιτακτική την ύπαρξη ενός σύγχρονου, άρτιου και αποτελεσματικού φοροεισπρακτικού μηχανισμού, χωρίς την ύπαρξη του οποίου κανένα φορολογικό μέτρο δεν είναι δυνατό να αποδώσει τα αναμενόμενα έσοδα» (Εκθεση του Διοικητή της ΤτΕ, 2012, σελ. 137).

Είναι δε ενδεικτική η δικαιολόγηση των σχετικών μέτρων με την επίκληση της κατάρρευσης ενός παραγωγικού προτύπου το οποίο δε μπορούσε να διατηρηθεί άλλο και η προσήλωση στην εφαρμογή του Μνημονίου ως αναγκαίας προϋπόθεσης για την αποτροπή της επαπειλούμενης χρεοκοπίας.

Εκ διαμέτρου αντίθετη προσέγγιση θεμελιώνουν οι αντίστοιχες Εκθέσεις του Ινστιτούτου Εργασίας της ΓΣΕΕ-ΑΔΕΔΥ εκφράζοντας μια ριζικά διαφορετική συνταγή για την αναδιάρθρωση του αναπτυξιακού προτύπου της χώρας και τις δυνατότητες μιας εναλλακτικής οικονομικής πολιτικής. Συγκεκριμένα, τα μέτρα που περιλαμβάνονται στο Μεσοπρόθεσμο Δημοσιονομικό Πλαίσιο Στρατηγικής 2012-2015 με στόχο την εξοικονόμηση πόρων ύψους 2,5 δις € κατά την ίδια περίοδο λογίζονται ως μέτρα λιτότητας, τα οποία:

«χαρακτηρίζονται από κοινωνική-εργασιακή αναλγησία, υφεσιακή προσήλωση, έκρηξη της ανεργίας καθώς και από βάθος σύγχυσης και αδιεξόδων» (ΓΣΕΕ, 2012: σελ.15).

Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι αυτό συμβαίνει γιατί η εξασφάλιση των προβλεπόμενων πόρων αντί να βασίζεται στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της φοροκλοπής, το αντίθετο εστιάζει στην αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης των μισθωτών και των συνταξιούχων καθώς και στη μείωση μισθών και κοινωνικών παροχών με ότι αυτό συνεπάγεται για τη μείωση του βιοτικού επιπέδου των πολιτών, τη μείωση της ζήτησης και τη συνέχιση της ύφεσης της ελληνικής οικονομίας. Η δε προσφυγή της χώρας στο Μνημόνιο και η διαδικασία της εσωτερικής υποτίμησης με τη συνταγή των διαδοχικών μειώσεων των κρατικών δαπανών και τις αυξήσεις των φόρων δεν επιτυγχάνει τον στόχο της σταθεροποίησης της ελληνικής οικονομίας και παραγωγικής ανασυγκρότησής της (ΓΣΕΕ, 2012).

3.2.2 Μελέτες που αφορούν στη διεθνή εμπειρία από την επίδραση της φορολογίας στα δημοσιονομικά μεγέθη

Οι περισσότερες μελέτες εστιάζουν στις επιπτώσεις ενός φορολογικού συστήματος και της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής στο μέγεθος του ΑΕΠ μιας χώρας. Ανατρέχοντας στη σχετική βιβλιογραφία και παρά την ποικιλία των ερευνών με χρήση δεδομένων διαφορετικών χρονικών περιόδων και δειγμάτων από διάφορες χώρες παρατηρούμε ότι δεν υπάρχει ομοφωνία μεταξύ των επιστημόνων της Δημόσιας Οικονομικής για τον αντίκτυπο της φορολογίας στα σχετικά μεγέθη. Κάτι τέτοιο δε θα πρέπει να μας προκαλεί έκπληξη, καθώς από τη μια μεριά η επιβολή υψηλής φορολογίας συνδέεται με αρκετές στρεβλώσεις με έντονη αρνητική επίδραση στην ανάπτυξη ενώ από την άλλη μεριά υπάρχει σύνδεση των υψηλών φόρων με υψηλές κρατικές δαπάνες που ενδέχεται να ενισχύουν την οικονομική δραστηριότητα, τα εισοδήματα, την απασχόληση και εν τέλει την διαδικασία της οικονομικής μεγέθυνσης. (Stoilova, 2017).

Αρκετές εμπειρικές μελέτες αναλύοντας στατιστικά στοιχεία του ΟΟΣΑ για την ανάλυση της δομής των φορολογικών συστημάτων-και ειδικά την αναλογία άμεσων-έμμεσων φόρων- έχουν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υπάρχει αρνητική συσχέτιση του επιπέδου φορολογίας με τους ρυθμούς οικονομικής μεγέθυνσης και ότι οι φόροι εισοδήματος στην εργασία και το κεφάλαιο είναι περισσότερο επιβαρυντικοί για την προοπτική ανάπτυξης μιας οικονομίας σε σύγκριση με τους φόρους στην περιουσία και την κατανάλωση (IOBE, 2018).

Ισχυρή άποψη υπέρ της αξιοποίησης του φόρου της ακίνητης περιουσίας ως ευνοϊκού προς την ανάπτυξη διαμορφώνουν και οι Ράπανος και Καπλάνογλου (2014), σημειώνοντας όμως το γεγονός της δημοσιονομικά ουδέτερης φύσης του συγκεκριμένου φόρου επειδή μια ενδεχόμενη αύξησή του, οδηγεί σε μείωση άλλων πιο στρεβλωτικών φόρων όπως για παράδειγμα ο φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Έτσι, παρά τα αυξημένα έσοδα που μπορεί να επιτύχουν οι ετήσιοι φόροι στην ακίνητη περιουσία και οι φόροι κατανάλωσης ελάχιστες χώρες έχουν καταφέρει να εκμεταλλευτούν το πλεονέκτημα αξιοποίησης του φόρου στα ακίνητα και άλλα περιουσιακά στοιχεία των φορολογούμενων (Johansson et al., 2008).

Για αυτόν τον λόγο πολλοί οικονομολόγοι έχουν στρέψει το ενδιαφέρον τους στους φόρους κατανάλωσης, παρότι δεν είναι προοδευτικοί. Ο Myles (2007) μάλιστα

στην ανάλυση του, προτείνει ένα μείγμα φορολογικής πολιτικής που θα χαρακτηρίζεται από τη συμπληρωματικότητα μέτρων όπως της διεύρυνσης της φορολογικής βάσης, χαμηλότερους συντελεστές φορολογίας και αυξημένους φόρους κατανάλωσης σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος, που θα μπορούσε μακροχρόνια να οδηγήσει στην οικονομική ανάπτυξη. Αντίστοιχη προσέγγιση υιοθέτησε πιο πρόσφατα και η Szarowska (2013), η έρευνα της οποίας τεκμηριώνει- με τη χρήση της ανάλυσης παλινδρόμησης- την στατιστικά σημαντική επίδραση των φόρων κατανάλωσης στην μεγέθυνση.

Ωστόσο η χρήση τους αμφισβητείται έντονα από μερίδα οικονομολόγων αλλά και διεθνείς Οργανισμούς (ΟΟΣΑ) όχι μόνο λόγω της μη δημοφιλούς φύσης τους αλλά και γιατί προκρίνουν την οικονομική αποτελεσματικότητα εις βάρος του στόχου της δικαιοσύνης, παρότι οι περισσότερες από τις χώρες-μέλη της Ε.Ε στην προσπάθεια μείωσης των δημοσιονομικών τους ελλειμμάτων προέκριναν την μετατόπιση από την άμεση προς την έμμεση φορολογία.

Αναφορικά με την εταιρική φορολόγηση πολλές εμπειρικές μελέτες συγκλίνουν στο συμπέρασμα ότι οι εταιρικοί φόροι έχουν αρνητική επίδραση στη δημοσιονομικά μεγέθη (Lee και Gordon, 2005) και ότι μια μείωση κατά 10% του φορολογικού συντελεστή των επιχειρήσεων επιφέρει μια αύξηση κατά 1,1% στον ετήσιο ρυθμό ανάπτυξης. Αντίστοιχα ήταν και τα συμπεράσματα των ερευνών της Vartia (2008) που επιπλέον μελέτησε την αρνητική επίδραση της εταιρικής φορολογίας στην απασχόληση, την παραγωγικότητα και το κίνητρο για επενδύσεις όπως και του Djankov (2017) που διαπίστωσε ότι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές συσχετίζονται αρνητικά με τις συνολικές επενδύσεις, την επιχειρηματική δραστηριότητα και τις Άμεσες Ξένες Επενδύσεις.

Κατά συνέπεια, η θεωρητική βάση των ερευνών και των εμπειρικών μελετών σε διεθνές επίπεδο συγκλίνει στους πιο σημαντικούς μηχανισμούς βάσει των οποίων η φορολογία εισοδήματος επηρεάζει τα δημοσιονομικά μεγέθη:

- Η φορολόγηση με υψηλούς οριακούς συντελεστές των μισθών και των αποδόσεων από αποταμίευση ή επένδυση περιορίζει τα κίνητρα για προσφορά και ζήτηση εργασίας (IOBE, 2018).
- Η φορολόγηση με υψηλούς συντελεστές του εισοδήματος των επιχειρήσεων και των ατόμων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και των κεφαλαιακών

κερδών περιορίζει τα κίνητρα για ανάληψη επιχειρηματικών κινδύνων και καινοτομία (IOBE, 2018).

- Η μείωση των φορολογικών συντελεστών οδηγεί σε αύξηση της παραγωγικότητας, ιδιαίτερα δε των μεγάλων εταιριών με τη σημαντικότερη συμβολή στο ποσοστό του ΑΕΠ μιας χώρας.
- Η παραγωγικότητα επηρεάζεται θετικά από την παροχή φορολογικών κινήτρων για Έρευνα και Καινοτομία (R&D) (Τσιακάλου, 2017).
- Η βεβαιότητα και η προβλεψιμότητα του φορολογικού συστήματος συντελεί στην ενθάρρυνση των επενδύσεων και κατ' επέκταση της οικονομικής μεγέθυνσης.
- Οι στοχευμένες μειώσεις φόρων σε ευάλωτες ομάδες του πληθυσμού μπορούν να συμβάλλουν στην αύξηση των επιπέδων απασχόλησης, στη μείωση της φτώχειας και στην εξάλειψη του κοινωνικού αποκλεισμού.

3.3 Υφίσταται άραγε άριστη φορολογία; Μια κριτική αποτίμηση της σχετικής βιβλιογραφικής ανασκόπησης

Ίσως η μοναδική κοινή συνισταμένη των εμπειρικών μελετών και ερευνών που εξειδικεύονται σε θέματα ανάλυσης φορολογίας, αποτελεί το γεγονός της διαχρονικής αμφισβήτησης, των αποδοκμασιών και των επικρίσεων των φορολογικών συστημάτων ως αναποτελεσματικά, άδικα και ιδιαίτερα πολύπλοκα. Ωστόσο και οι εναλλακτικές προτάσεις που παρουσιάζονται από τους εκάστοτε επικριτές, μπορούν να τυγχάνουν ανάλογης κριτικής και μάλιστα για τους ίδιους ακριβώς λόγους. Είναι εύλογο επομένως να αναρωτηθεί ο απλός αναγνώστης αν υφίσταται άριστη φορολογία.

Η άριστη φορολογία όμως είναι μια καθαρά δεοντολογική θεωρία και τα ζητούμενά της αρκετά περίπλοκα ώστε κάθε οικονομία οφείλει να χρησιμοποιεί τα εναλλακτικά φορολογικά εργαλεία ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της γνώρισμα, το περιβάλλον άσκησης πολιτικής, τον οικονομικό κύκλο και τους στόχους που θέλει να επιτύχει. Στο πλαίσιο της θεωρίας της άριστης φορολογίας, δίκαιος είναι ο φόρος που εγγυάται επιθυμητή- σύμφωνα με τα κοινωνικά ήθη- κατανομή του φορολογικού βάρους ενώ αποτελεσματικός είναι ο φόρος που συνεπάγεται μικρό υπερβάλλον βάρος (Rosen, 2009). Συνεκδοχικά, ο κανόνας του Ramsey αναφέρει ότι για να ελαχιστοποιήσει μια φορολογική αρχή το υπερβάλλον βάρος, οι φορολογικοί συντελεστές πρέπει να καθορίζονται με τέτοιο τρόπο ώστε η

ποσοστιαία μείωση της ζητούμενης ποσότητας να είναι ίδια για κάθε αγαθό.⁸ Η δε άριστη δομή ενός φορολογικού συστήματος είναι εκείνη που:

«μεγιστοποιεί την κοινωνική ευημερία, όπου η επιλογή μεταξύ δικαιοσύνης και αποτελεσματικότητας αντανακλά με τον καλύτερο τρόπο τη στάση της κοινωνίας έναντι των ανταγωνιστικών αυτών στόχων» (Φωτιάδου, 2018, σελ.4-5)

Μολονότι, η θεωρητική θεμελίωση της θεωρίας της άριστης φορολογίας αφιερώνει ελάχιστη προσοχή στο πολιτικό και θεσμικό σκηνικό μέσα στο οποίο διαμορφώνεται και ασκείται η φορολογική πολιτική, οι περισσότεροι οικονομολόγοι φαίνεται να συμφωνούν σε ορισμένα ουσιώδη ζητήματα:

Αναφορικά με την φορολογία του εισοδήματος από εργασία οι περισσότερες μελέτες θεμελιώνουν με επάρκεια τη θέση ότι οι οριακός συντελεστής φορολογίας για τα πιο υψηλά εισοδήματα δε θα πρέπει να είναι θετικός γιατί μειώνει την προσφορά εργασίας και δημιουργεί αντικίνητρα. Συμπληρωματικά, η υψηλή φορολόγηση του κεφαλαίου αποθαρρύνει την συσσώρευση του και μακροχρόνια οδηγεί σε μείωση των επενδύσεων και της παραγωγικής δραστηριότητας. Διαπιστώνεται επομένως, η άδικη από την πλευρά της κατανομής του φορολογικού βάρους, προσφυγή στην αυξημένη φορολόγηση των εργατών, κρινόμενη ως περισσότερο αποτελεσματική, με ότι αυτό συνεπάγεται για τις αναδιανεμητικές επιδράσεις της φορολογίας και για τον χαρακτήρα μιας οικονομικής πολιτικής που μεροληπτει υπέρ του status quo.

Αναφορικά δε με την έμμεση φορολογία φαίνεται να υπερισχύει η θέση ότι ο φορολογικός συντελεστής θα πρέπει να είναι αντιστρόφως ανάλογος της ελαστικότητας ζήτησης και ότι κατά συνέπεια, οι υψηλότεροι φόροι θα πρέπει να επιβάλλονται στα προϊόντα με ανελαστική ζήτηση καθώς δε θα υπάρχει σημαντική μείωση της ζητούμενης ποσότητάς τους. Συνεκδοχικά, η έμμεση φορολογία θα πρέπει να επιβάλλεται μόνο κατά το στάδιο πώλησης των προϊόντων στους τελικούς καταναλωτές και όχι στα ενδιάμεσα στάδια παραγωγής, γεγονός που θα προκαλούσε στρεβλώσεις στην παραγωγική διαδικασία (Φτούλη, 2018).

Ωστόσο, οι περισσότερες θεωρητικές αναλύσεις αγνοούν το κόστος λειτουργίας ενός φορολογικού συστήματος, παρότι το κόστος συμμόρφωσης των φορολογούμενων

⁸ Όταν τα αγαθά δε σχετίζονται μεταξύ τους ο κανόνας του Ramsey συνεπάγεται ότι οι σχετικοί φορολογικοί συντελεστές πρέπει να καθορίζονται σε σχέση αντιστρόφως ανάλογη με τις ελαστικότητες της αντισταθμισμένης ζήτησης.

και το διοικητικό κόστος επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό το ύψος των φορολογικών συντελεστών, την επιλογή της φορολογικής βάσης, τις αντιδράσεις των φορολογούμενων και την έκταση της φοροδιαφυγής.

Σε κάθε περίπτωση ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη του το περιβάλλον μέσα στο οποίο λειτουργεί η οικονομία και να αξιολογείται με πρότυπα διαφορετικά από εκείνα της θεωρίας της άριστης φορολογίας. Η οριζόντια ισότητα ως το μέτρο της «ίσης θέσης» στην κοινωνία, οι πολιτικοί και διοικητικοί περιορισμοί, το διαχειριστικό κόστος, οι ανάγκες της οικονομίας τα κίνητρα για φοροδιαφυγή πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον σχεδιασμό ενός φορολογικού συστήματος που μπορεί να συμβάλει στην ανάπτυξη μιας χώρας και τη βελτίωση του βιοτικού επιπέδου των πολιτών της μέσω των αναδιανεμητικών του επιδράσεων.

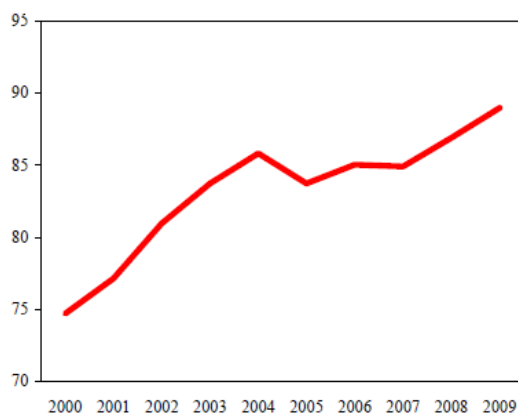
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Η φορολογία στην πράξη, η περίπτωση της Ελλάδας 2010-2020

4.1 Εισαγωγικά- Οι μακροοικονομικές εξελίξεις που οδήγησαν τη χώρα στην προσφυγή στα Μνημόνια

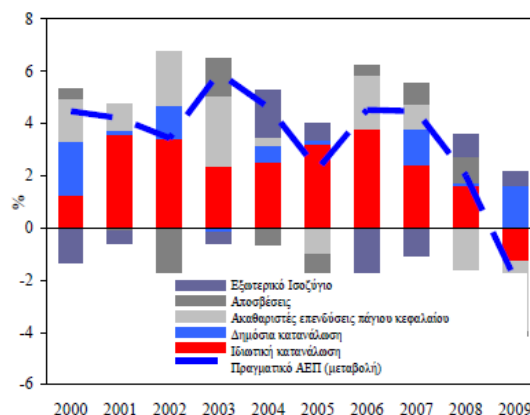
Η ισχυρή αναπτυξιακή επίδοση της Ελλάδας για το μεγαλύτερο κομμάτι της προηγούμενης δεκαετίας βασιζόταν σε μη διατηρήσιμους παράγοντες. Με τη μέση αύξηση του πραγματικού ΑΕΠ να κυμαίνεται στο 4% ετησίως μεταξύ 2000-2009 (υπερδιπλάσιας της αντίστοιχης αύξησης στη ζώνη του ευρώ), η εισοδηματική διαφορά της χώρας μας με τον μέσο όρο της Ευρωζώνης μειώθηκε από 25% σε σχεδόν 10% (Διάγραμμα 8), απόρροια της κατακόρυφης αύξησης της εγχώριας ζήτησης, ιδίως στην κατανάλωση και στις επενδύσεις σε κατοικίες (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2010). Η παραπέρα τόνωση της δυναμικής αυτής ανάπτυξης συντελέστηκε μέσω του συνδυασμού της ταχείας πιστωτικής μεγέθυνσης, της σχετικής απελευθέρωσης του χρηματοπιστωτικού τομέα και των χαμηλών πραγματικών επιτοκίων που συνδέονταν με την υιοθέτηση του ευρώ και μιας χαλαρής δημοσιονομικής πολιτικής με την υπερβολική αύξηση των δαπανών του Δημοσίου.

Διάγραμμα 8: Ελλάδα- Μακροοικονομικές εξελίξεις

κ.κ ΑΕΠ ως ποσοστό του μ.ο της Ευρωζώνης



Συμβολή στη μεταβολή του πραγματικού ΑΕΠ



Πηγή: Economic and Financial Affairs (2010)

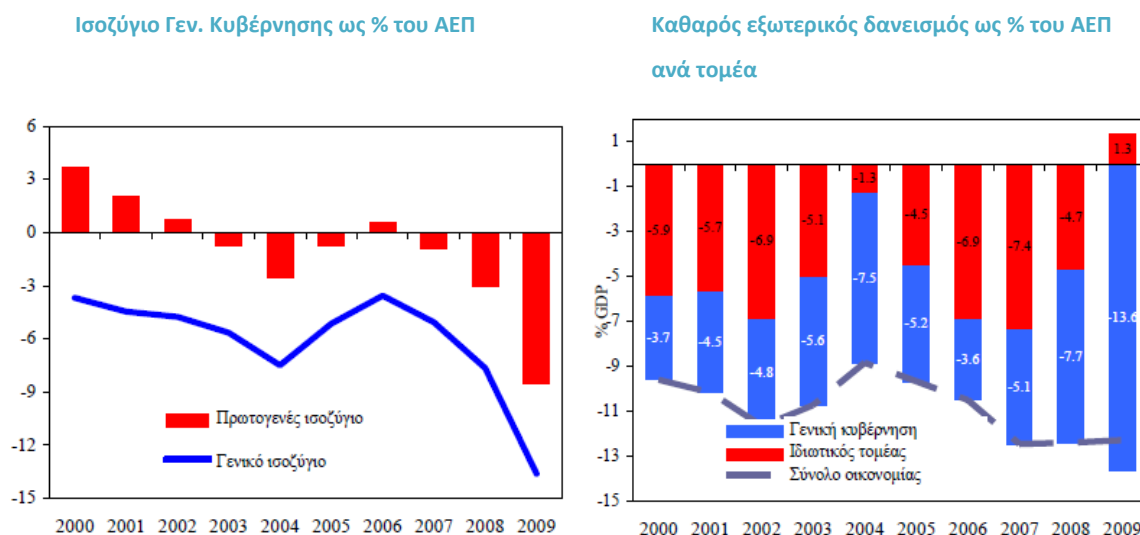
Ωστόσο, η μείωση του μεριδίου των εξαγωγών στο ΑΕΠ και η ασθενής εξωτερική ανταγωνιστικότητα της ελληνικής οικονομίας σε συνδυασμό με την υψηλή αύξηση της εγχώριας ζήτησης είχαν σαν αποτέλεσμα την εμφάνιση εξωτερικών ανισορροπιών με χαρακτηριστικότερη εκδήλωση την ταχεία επιδείνωση του

ελλείμματος τρεχουσών συναλλαγών, το οποίο κορυφώθηκε με 14% του ΑΕΠ το 2008 (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2010).

Ακόμα χειρότερα, οι δημοσιονομικές ανισορροπίες παρέμεναν σταθερά ισχυρές:

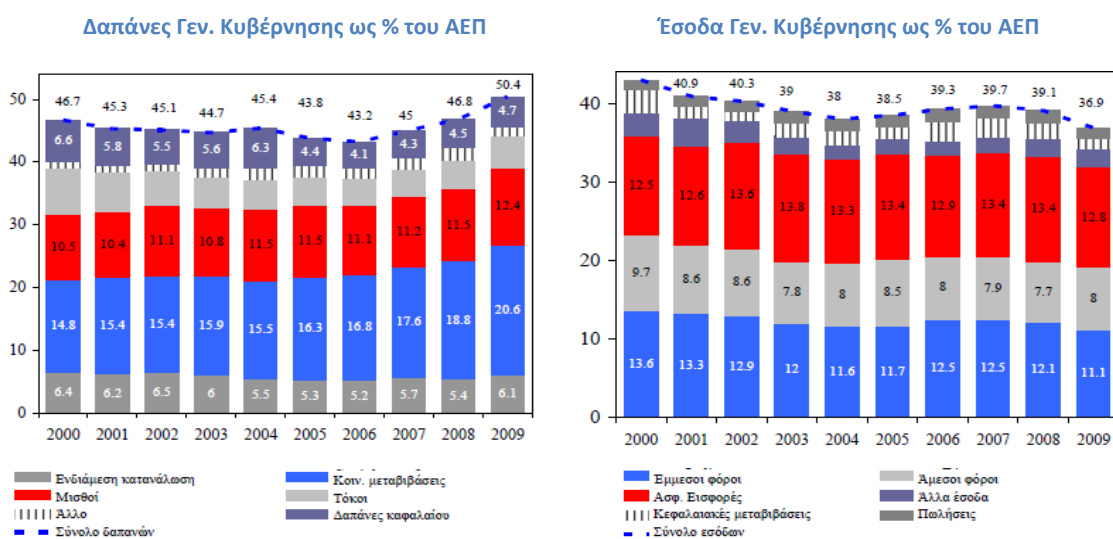
Οι δημοσιονομικοί στόχοι-παρά τις ευμενείς διεθνείς οικονομικές συνθήκες- δεν επιτυγχάνονταν ποτέ, λόγω της «συστηματικής υπέρβασης των δαπανών, της ενδημικής φοροδιαφυγής, και των σταθερά υπεραισιόδοξων προβλέψεων ως προς τα φορολογικά έσοδα» (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2010). Επιπλέον, τα συστήματα υγείας και συντάξεων που δεν είχαν μέχρι τότε μεταρρυθμιστεί, απειλούσαν την μακροπρόθεσμη διατηρησιμότητα των δημόσιων οικονομικών της χώρας (Διάγραμμα 9 και 10).

Διάγραμμα 9: Ελλάδα- Δημόσια Οικονομικά 2000-2009



Πηγή: Economic and Financial Affairs (2010)

Διάγραμμα 10: Ελλάδα- Δημόσιες Δαπάνες και Έσοδα 2000-2009

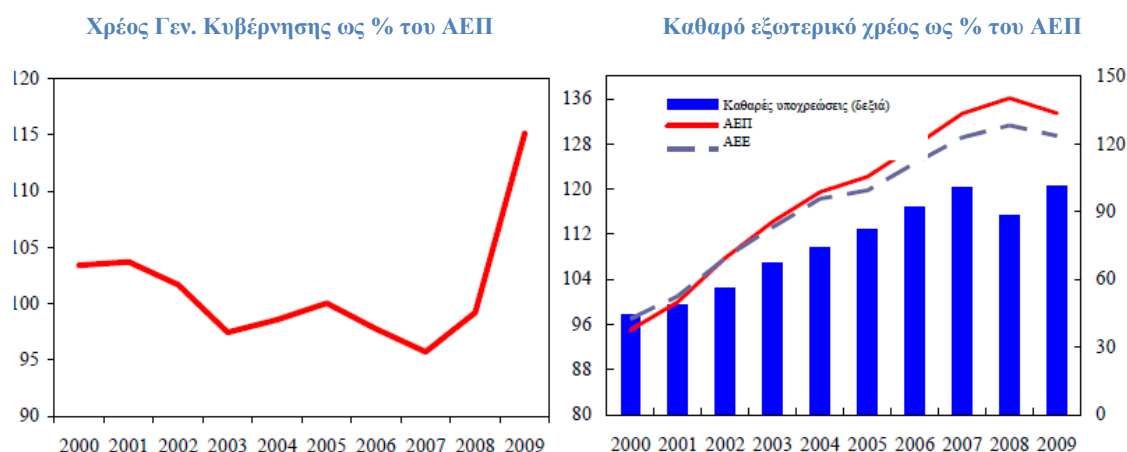


Πηγή: Economic and Financial Affairs (2010)

Στην Ελλάδα η ιδιαίτερη κατάσταση που επικρατούσε αποδόθηκε με τον όρο ελληνικό «παράδοξο»: ισχυρή οικονομική ανάπτυξη από τη μια μεριά και θεσμικές αδυναμίες από την άλλη (Μητσόπουλος, Πελαγίδης, 2011). Η εκδήλωση της διεθνούς οικονομικής κρίσης με τον περιορισμό ρευστότητας που αυτή επέφερε, αντανακλώντας όλες τις προβληματικές πλευρές του παγκόσμιου χρηματοπιστωτικού συστήματος, εξάλειψε τις όποιες δυνατότητες της χώρας να «χρηματοδοτεί με φθηνούς πόρους το υφιστάμενο μέχρι τότε αναπτυξιακό πρότυπο, με την υπερβολική εξάρτησή του από την κατανάλωση» (Γιαννοπούλου, 2013, pp. 1-5).

Το 2009, το ακαθάριστο δημόσιο χρέος έφτασε το 115% του ΑΕΠ, έναντι 103% το 2000 και το καθαρό εξωτερικό χρέος το 100% του ΑΕΠ σε σχέση με το 45% του 2000 (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2010)(Διάγραμμα 11).

Διάγραμμα 11: Δημόσιο και εξωτερικό χρέος



Πηγή: Economic and Financial Affairs (2010)

Απόρροια των παραπάνω ήταν να επιδεινωθεί το κλίμα στις αγορές για την Ελλάδα στις αρχές του 2010, παρότι η έκταση της δυσχερούς δημοσιονομικής θέσης της χώρας αποτυπώθηκε αργότερα κυρίως λόγω των σημαντικών ελλείψεων στα συστήματα λογαριασμών και στατιστικών. Τελικά, οι κυριότεροι οίκοι αξιολόγησης υποβάθμισαν τη χώρα με την απόδοση των κρατικών ομολόγων και των περιθωρίων των CDS να αυξάνονται απότομα από τις αρχές του 2010. Το αποτέλεσμα ήταν, ήδη από τον Απρίλη του 2010, οι ελληνικές αρχές να ζητήσουν επίσημα χρηματοδοτική συνδρομή. (για την χρονολογική παρουσίαση των γεγονότων που αφορούν την κρίση χρέους στην Ελλάδα βλ. Παράρτημα 2).

Η χώρα μας, ακολουθώντας το παράδειγμα άλλων χωρών και υπό την πίεση διεθνών οργανισμών και οίκων αξιολόγησης ακολούθησε την πεπατημένη συνταγή

δομικών αναπροσαρμογών, κύριοι άξονες των οποίων αποτέλεσαν η μείωση των δημοσίων δαπανών και η αύξηση των φόρων, ενός μείγματος πολιτικής ωστόσο του οποίου η επιτυχία ελέγχεται αναφορικά με το αν επέτεινε ή διεύρυνε τις ανισότητες και την αστάθεια.

Όπως μάλιστα ορθά επισημαίνει η Γιαννοπούλου(2013), η κρίση που αντιμετώπισε η χώρα μας δεν συνίσταται απλά και μόνο σε μια οικονομική κρίση ή κρίση χρέους αλλά αφορά συνολικά το σύστημα αξιών και αντιλήψεων της ελληνικής κοινωνίας με την επικράτηση μιας κουλτούρας πελατειακών σχέσεων, εύκολου πλουτισμού και συνδιαλλαγής, και ενός προτύπου ανάπτυξης βασισμένου στην υπερκατανάλωση και τον δανεισμό.

Στο παρόν κεφάλαιο, επιχειρείται μια αναλυτική περιγραφή των μεταρρυθμίσεων και των μέτρων φορολογικής πολιτικής που έλαβαν χώρα την περίοδο 2010-2020 καθώς και των επιπτώσεων της φορολογίας σε βασικά οικονομικά δεδομένα και μεγέθη της χώρας υπό τον περιορισμό του λιγοστού χρόνου συγγραφής για την ολοκληρωμένη παρουσίαση ενός τέτοιου εγχειρήματος. Στο κομμάτι αυτό εστιάζουμε στις επιπτώσεις που έχουν οι αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων στην κατανομή του φορολογικού βάρους και τη διανομή του εισοδήματος. Ταυτόχρονα, το παρόν κεφάλαιο στοχεύει στη συνοπτική αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των μέτρων φορολογικής πολιτικής των τελευταίων δέκα χρόνων στο πλαίσιο της συμβολής τους στην επίτευξη βιώσιμης και υψηλής μακροπρόθεσμης ανάπτυξης.

4.2 Ιστορική ανασκόπηση των φορολογικών μεταρρυθμίσεων στην Ελλάδα την περίοδο της κρίσης

Η ανάλυση για τις παρεμβάσεις που έγιναν κατά την περίοδο της κρίσης στην πλευρά των φορολογικών εσόδων περιλαμβάνει δύο κατηγορίες: Η πρώτη αφορά τις μεταρρυθμίσεις που έγιναν στη φορολογική διοίκηση και η δεύτερη στις παρεμβάσεις στη φορολογική πολιτική (ανά κατηγορία φόρων).

4.2.1 Μεταρρυθμίσεις που αφορούν την φορολογική διοίκηση

4.2.1.1 Μέτρα αναδιάρθρωσης των ελεγκτικών και φορολογικών υπηρεσιών

Το νομικό πλαίσιο εντός του οποίου λειτουργεί ιδανικά η φορολογική διοίκηση προϋποθέτει τρία βασικά χαρακτηριστικά διακυβέρνησης τα οποία αφορούν στην ξεκάθαρη εντολή, την ικανοποιητική αυτονομία άσκησης και την επαρκή ανεξαρτησία

από την πολιτική σφαίρα (Αναστασάτου, Τσακλόγλου, 2019). Και στα τρία αυτά κριτήρια η χώρα μας υστερούσε λόγω του πολυδαίδαλου κανονιστικού πλαισίου και της πολυπλοκότητας των νόμων, της αλληλεπικάλυψης αρμοδιοτήτων αλλά και της επάνδρωσης των σχετικών θέσεων ευθύνης από πολιτικά πρόσωπα.

Το πρώτο βήμα ανασχεδιασμού του οργανωτικού πλαισίου της φορολογικής διοίκησης έγινε με την αναδιοργάνωση της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων το 2011, στη λειτουργία της οποίας προσδόθηκε επιχειρησιακή διάσταση αντί του μέχρι τότε συμβουλευτικού της ρόλου. Στόχο της σχετικής αναδιοργάνωσης αποτέλεσε η υιοθέτηση νέων μεθοδολογιών και διεθνών ελεγκτικών προτύπων που θα προσέδιδαν προστιθέμενη αξία στην παρακολούθηση της λειτουργίας των αποκεντρωμένων υπηρεσιών φορολογικού ελέγχου. Σημαντικό καινοτόμο στοιχείο αποτέλεσε η σύσταση βάσει του άρθρου 7 του Ν.3943/2011, τμήματος στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων για τη διοικητική συνεργασία και την ανταλλαγή πληροφοριών με άλλες ευρωπαϊκές χώρες στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

Ωστόσο, το καθοριστικότερο βήμα στην αναδιοργάνωση της φορολογικής διοίκησης αποτέλεσε η θεσμοθέτηση το 2012 βάσει του Ν.4093/2012, της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) που αντικατέστησε τη Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων, σε αρμονία με την επιθυμία των θεσμών που επόπτευαν το χρηματοδοτικό Πρόγραμμα της χώρας, για την δημιουργία ενός ημι-αυτόνομου φορέα στον οποίο θα συγκεντρώνονταν αρμοδιότητες, προσωπικό και πόροι των μέχρι πρότινος φορολογικών υπηρεσιών.

Με τον Ν.4389/2016 ψηφίζεται η μετατροπή της ΓΓΔΕ από ημι-αυτόνομο φορέα σε πλήρως ανεξάρτητη Αρχή, την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αντίστοιχη μεταφορά σε αυτήν όλων των αρμοδιοτήτων της ΓΓΔΕ και με αποστολή:

«τον προσδιορισμό, την βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών, και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της»(Ν.4389/2016).

Η ΑΑΔΕ βάσει νόμου, έχει λειτουργική ανεξαρτησία, διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια και δεν υπόκειται σε έλεγχο και εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, συμπεριλαμβανομένου του Υπουργού Οικονομικών και άλλων διοικητικών αρχών, υπόκειται ωστόσο σε κοινοβουλευτικό έλεγχο. Σε συνέχεια αυτών, η Αρχή διοικείται

από τον Διοικητή της και τετραμελές Συμβούλιο Διοίκησης, η επιλογή των οποίων γίνεται μέσα από διαδικασίες με αρκετές δικλίδες ασφαλείας. Ειδικότερα:

«επιλέγονται από τον Υπουργό Οικονομικών, ύστερα από σύμφωνη γνώμη της Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής, μεταξύ των προσώπων που έχει προκρίνει ανεξάρτητη Επιτροπή Επιλογής ενώ για τον Διοικητή υπάρχουν περιορισμοί σχετικά με κατοχή πολιτικών θέσεων στο παρελθόν και ασυμβίβαστο με άσκηση δημοσίου λειτουργήματος ή έννομης σχέσης με τον ιδιωτικό τομέα από την οποία μπορεί να προκληθεί σύγκρουση συμφερόντων» (Αναστασάτου, Τσακλόγλου, 2019).

Άλλες μικρότερες αλλά εξίσου σημαντικές παρεμβάσεις αφορούσαν το ελεγκτικό πεδίο και την προτεραιοποίηση των ελέγχων στους μεγάλους οφειλέτες. Προκειμένου να αντιμετωπισθεί η απώλεια εσόδων και ο εκτεταμένος κίνδυνος φοροδιαφυγής δημιουργήθηκε αρχικά τον Οκτώβριο του 2011, εξειδικευμένη μονάδα ελέγχου για τις μεγάλες επιχειρήσεις, η ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων που με τη σημερινή της μορφή υπάγεται στην ΑΑΔΕ με την ονομασία Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ). Στο ίδιο πλαίσιο συστάθηκε το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ), ως ειδική υπηρεσία υπαγόμενη απευθείας στην ΑΑΔΕ και με ενισχυμένες αρμοδιότητες φορολογικού ελέγχου επί του πλούτου φυσικών προσώπων σε ολόκληρη την επικράτεια.

Συμπληρωματικά με τα μέτρα που ελήφθησαν για την αλλαγή της δομής και του τρόπου λειτουργίας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού, επιχειρήθηκε η εμπέδωση μιας νέας φιλοσοφίας για τον τρόπο στελέχωσης, τα προσόντα και την κατάρτιση των ελεγκτών⁹ κατά τρόπο τέτοιο ώστε να καθίσταται η δράση τους αποτελεσματική και αξιόπιστη βάσει των αρχών της χρηστής διακυβέρνησης. Στο ίδιο πλαίσιο εντάσσεται η εγκατάσταση ενός ενιαίου πληροφοριακού συστήματος που επέτρεψε την ολοκληρωμένη επεξεργασία φορολογικών δεδομένων και τον λεπτομερή έλεγχο εκτίμησης, βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών εσόδων.

4.2.1.2 Φορολογικές διαδικασίες

Στον τομέα των φορολογικών διαδικασιών μια σημαντική καινοτομία αφορούσε τη μετατόπιση του κέντρου βάρους από τον- χωρίς κριτήρια- έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων στην πραγματοποίηση ελέγχων βάσει τεχνικών ανάλυσης κινδύνου. Η

⁹ Για την διευκόλυνση του έργου των ελεγκτικών σωμάτων προσελήφθησαν νέοι ελεγκτές ενώ έγινε και επανεκτίμηση των προσόντων των φορολογικών ελεγκτών και άρχισαν να καταρτίζονται συμβάσεις με βάση τις επιδόσεις τους.

μέθοδος διενέργειας αυτών των ελέγχων βασίζεται στον στατιστικό προσδιορισμό των περιπτώσεων που υπάρχει μεγαλύτερος κίνδυνος φοροδιαφυγής.

Η νομοθέτηση αυτής της αλλαγής έλαβε ήδη χώρα από το 2010 με τα βασικά κριτήρια επιλογής των προς έλεγχο υποθέσεων να αποτελούν (Ν.3842/2010, άρθρο 80):

1. Ποιοτικά χαρακτηριστικά αναφερόμενα στον κλάδο δραστηριοποίησης και τη νομική μορφή των προσώπων
2. Οικονομικά στοιχεία, όπως τα ακαθάριστα έσοδα, τα κέρδη κλπ.
3. Χρονικά και χωροταξικά δεδομένα

Οι επιχειρήσεις που ελέγχονται προκύπτουν ύστερα από διασταυρώσεις που διενεργούνται μέσω του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS το οποίο προτεραιοποιεί βάσει ελεγχόμενων από το σύστημα κριτηρίων, κανόνων και στρατηγικών υποθέσεις προς έλεγχο με βάση τον βαθμό επικινδυνότητας για φοροδιαφυγή (Αναστασάτου, Τσακλόγλου, 2019).

Συμπληρωματικά προς τα παραπάνω και προκειμένου να μειωθεί η σπατάλη πόρων στην επιδίωξη αναγκαστικής είσπραξης μη εισπράξιμων φορολογικών οφειλών, εφαρμόζεται βάσει νόμου από το 2011 (Ν.3943/2011)¹⁰ μια διαδικασία διαχωρισμού των οφειλών μεταξύ εισπράξιμων και μη εισπράξιμων. Ειδικότερα, όπως νόμος ορίζει, πρέπει να συντρέχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις τόσο για τον χαρακτηρισμό μιας οφειλής ως εισπράξιμης ή μη όσο και για εκείνον της ανεπίδεκτης είσπραξης. Με τον τρόπο αυτό η φορολογική αρχή δύναται να εκτιμήσει με ακρίβεια το ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο κάθε έτους και να καταστρώσει στρατηγικές για την είσπραξη του. Είναι μάλιστα ενδεικτικό ότι σύμφωνα με τα στοιχεία της ΑΑΔΕ (Αναστασάτου, Τσακλόγλου, 2019), από το απόθεμα των 104 δις ευρώ σε καθυστερημένες φορολογικές οφειλές στο τέλος του 2018, τα 86 δις ευρώ θεωρούνται ανακτήσιμα.

Επίσης, στο πλαίσιο των αλλαγών που αφορούν τις φορολογικές διαδικασίες εντάσσονται:

- ✚ η θεσμοθέτηση ενός νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με την ψήφιση του Ν.4174/2013, ο οποίος και τέθηκε σε ισχύ από την 1/01/2014, με σκοπό την επικαιροποίηση και τον εξορθολογισμό της διαδικασίας προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου.

¹⁰ Η σχετική διαδικασία αναθεωρείται το 2013 με τον Ν.4152/2013

- ✚ Η αντικατάσταση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) για την ρύθμιση των οικονομικών σχέσεων των επαγγελματιών, το 2012.

Αναφορικά τέλος, με την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών καταβλήθηκε συνειδητή προσπάθεια προκειμένου η φορολογική αρχή να ξεφύγει από το γραφειοκρατικό μοντέλο λειτουργίας που χαρακτηρίζει τον Ελληνικό Δημόσιο τομέα και που σε συνδυασμό με την πολυνομία και τη χρήση- ξεπερασμένων και με λίγες δυνατότητες -πληροφοριακών συστημάτων μετέτρεπε την συναλλαγή με την Ελληνική Φορολογική Διοίκηση σε μια δυσάρεστη εμπειρία (Γιαννοπούλου, 2013).

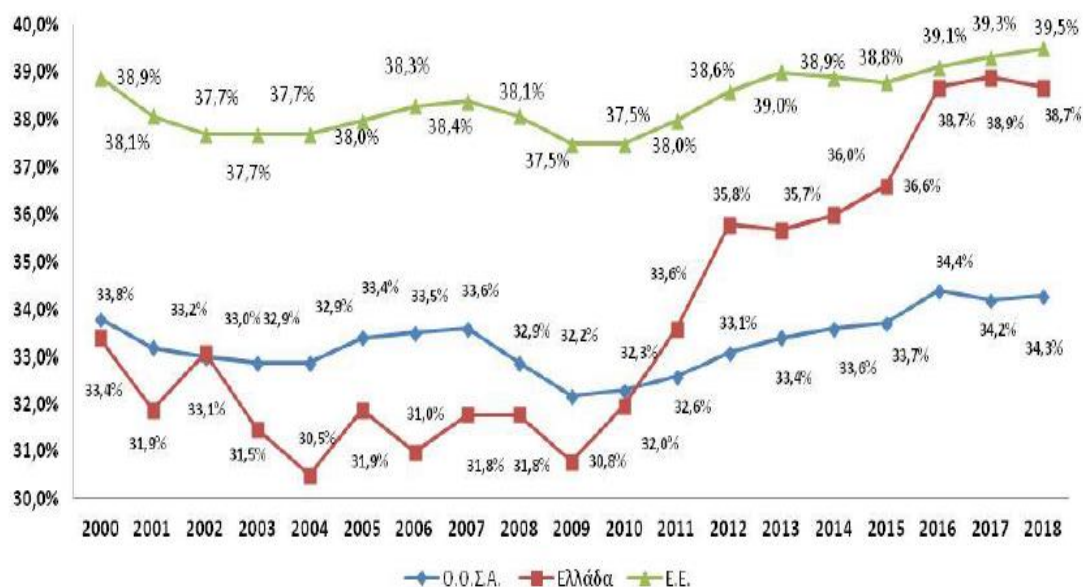
Την αρνητική αυτή εικόνα φαίνεται να αναστρέφει η ηλεκτρονική υποβολή φορολογικών δηλώσεων και πληρωμής φόρων, η εισαγωγή ή η βελτίωση ηλεκτρονικών συστημάτων για τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις καθώς και τα μέτρα απλοποίησης του φορολογικού συστήματος και του νομοθετικού και κανονιστικού πλαισίου της φορολογίας εν γένει, η υλοποίηση των οποίων θα επιτύχει τη μείωση του σχετικού διοικητικού κόστους συμμόρφωσης.

4.2.2 Φορολογική πολιτική 2010-2020

Οι βραχυπρόθεσμοι στόχοι του Προγράμματος Οικονομικής Προσαρμογής αφορούσαν μέτρα εξοικονόμησης δαπανών του δημόσιου τομέα και βελτίωσης της ικανότητας της κυβέρνησης για συγκέντρωση εσόδων (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2010).

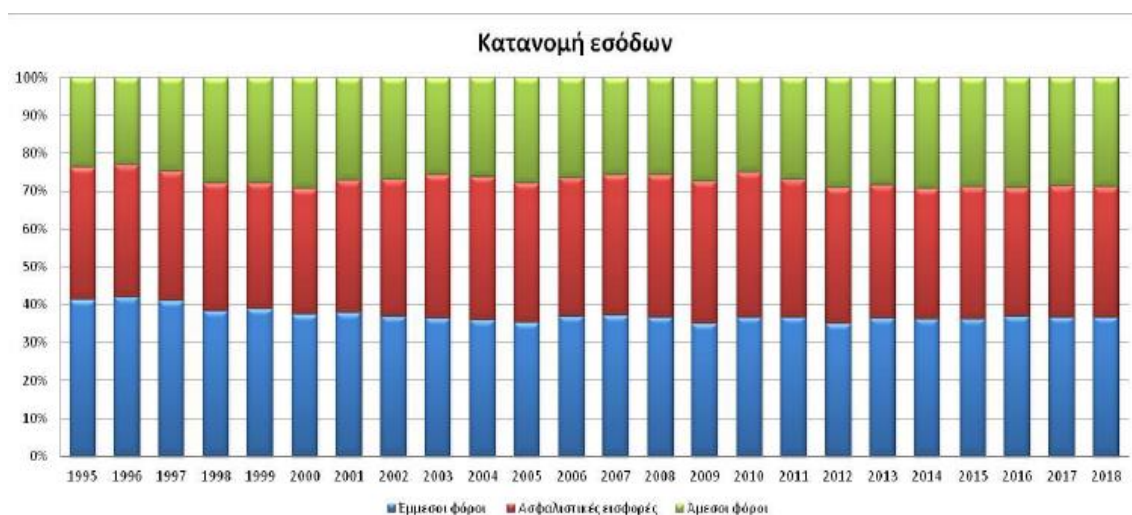
Πράγματι, όπως φαίνεται και στο Διάγραμμα 12, τα συνολικά φορολογικά έσοδα αυξήθηκαν σημαντικά ως ποσοστό του ΑΕΠ για τη περίοδο 2009-2018 από το 32,2% στο 38,7%. Στο ίδιο Διάγραμμα αποτυπώνεται και η κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των πολιτών για τις διάφορες κατηγορίες φόρου. Από το Διάγραμμα 12 διαπιστώνουμε ότι κατά την περίοδο του 1^{ου} και του 3^{ου} προγράμματος δημοσιονομικής προσαρμογής υιοθετήθηκε ως κεντρική φορολογική πολιτική η επιβολή υψηλών φορολογικών βαρών στην φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων, τη στιγμή που κατά το 2^ο Πρόγραμμα Στήριξης προκρίθηκε η μετατόπιση της εστίασης στον εξορθολογισμό των δημοσίων δαπανών.

Διάγραμμα 12: Διαχρονική εξέλιξη συνολικών φόρων ως % του ΑΕΠ- Πηγή: ΟΟΣΑ

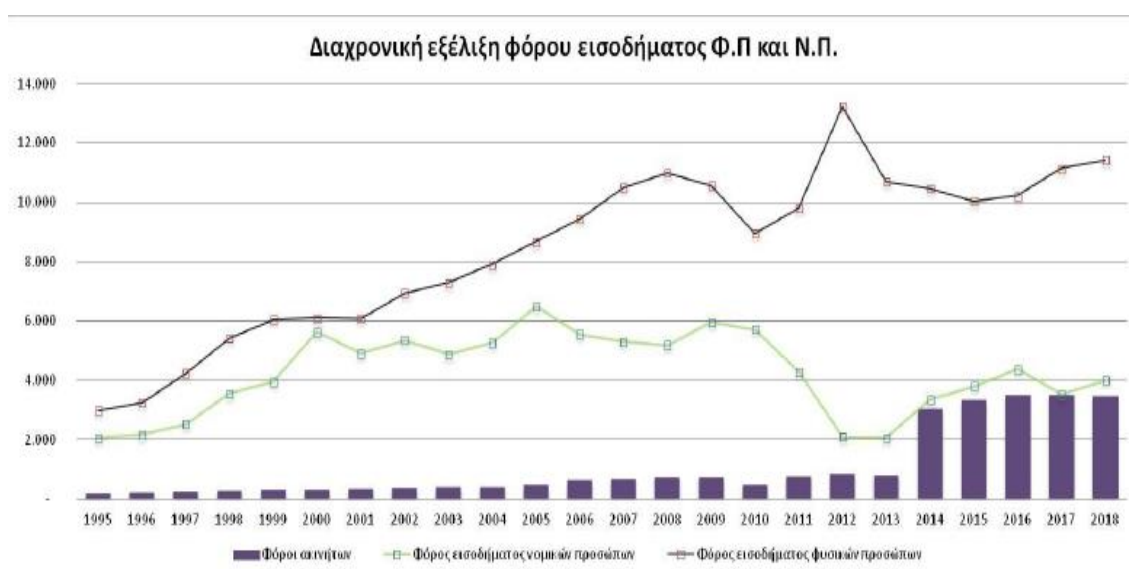


Η συνεισφορά των εσόδων που προέρχονται από έμμεσους φόρους και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ανέρχεται στα 2/3 των συνολικών φορολογικών εσόδων με το υπόλοιπο να πηγάζει από τη φορολογία περιουσίας (κυρίως ακινήτων) και τη φορολογία εισοδήματος. Αξιοσημείωτη είναι η διαπίστωση ότι καθ' όλη τη διάρκεια της κρίσης, οι μεταβολές στη σύνθεση των φόρων παραμένουν ανεπαίσθητες παρά τη σημαντική αύξηση των φορολογικών συντελεστών. Παρατηρούμε επίσης μια αύξηση - από έτος σε έτος- της συμμετοχής των φόρων κατανάλωσης (με μερίδιο σταθερό σε ποσοστό περίπου 37%) και περιουσίας με αντίστοιχη μείωση των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, ιδίως λόγω της υψηλής ανεργίας, και της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, λόγω χαμηλότερης κερδοφορίας των επιχειρήσεων. Την ίδια στιγμή, τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων παρουσιάζουν μια ελαφρά αύξηση από 26% το 2008 σε 29% το 2018 (Διαγράμματα 13 και 14).

Διάγραμμα 13: Κατανομή Εσόδων- Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ



Διάγραμμα 14: Διαχρονική εξέλιξη φόρου εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων- Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ



Αντίθετα, τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων κινούνται έντονα πτωτικά για ολόκληρη την περίοδο 2008-2013 πριν ξεκινήσουν να εμφανίζουν ανοδική τάση λόγω συνδυασμού παραγόντων που σχετίζονται «με την επιστροφή αρκετών επιχειρήσεων στην κερδοφορία, την αύξηση των συντελεστών, την αύξηση του συντελεστή παρακράτησης φόρου και την αύξηση της διεύθυνσης των ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής» (Βεσυρόπουλος, 2019, p. 49).

Στις επόμενες υποενότητες εξετάζονται τα μέτρα φορολογίας ανά κατηγορία επιλεγμένων φόρων, στο πλαίσιο της εξέτασης των παραμετρικών αλλαγών που έλαβαν

χώρα την περίοδο 2010-2020 ενώ επίσης επιχειρείται και μια εκτίμηση των αναδιανεμητικών επιπτώσεων των αλλαγών αυτών.

4.2.2.1 Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων

Προς την κατεύθυνση μείωσης του δημοσιονομικού ελλείμματος και άμεσης αύξησης των φορολογικών εσόδων, υλοποιήθηκαν μια σειρά μέτρων διαρθρωτικού χαρακτήρα που αφορούσαν τη μείωση της φοροδιαφυγής και την αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος μέσω κυρίως της διεύρυνσης της φορολογικής βάσης, τον περιορισμό των φοροαπαλλαγών και την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης.

Η Έκθεση του Διοικητή της ΤτΕ για το έτος 2010 έδειξε ότι τα έσοδα του τακτικού Προϋπολογισμού (Πίνακας 11) αυξήθηκαν κατά 5,1% έναντι του αναθεωρημένου ετήσιου στόχου 5,7%, γεγονός που σήμαινε απώλεια εσόδων ύψους 380 εκατ.ευρώ σε σχέση με τον ετήσιο στόχο (Έκθεση του Διοικητή της ΤτΕ, 2011). Στον περιορισμό της απώλειας των εσόδων συνέβαλαν τα αυξημένα έσοδα από την απόδοση του ΦΠΑ καθώς τα έσοδα από την άμεση φορολογία μειώθηκαν κατά 5,6% σε σχέση με το προηγούμενο έτος.

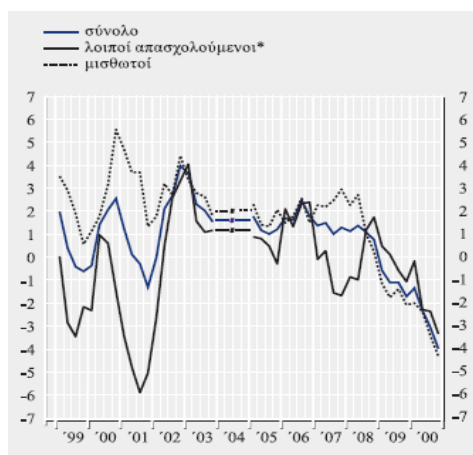
Εντυπωσιακό είναι το γεγονός της κάμψης των εσόδων για όλες τις κατηγορίες άμεσης φορολόγησης με χαρακτηριστικότερο παράδειγμα την μείωση κατά 13,3% των εσόδων από την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, οφειλόμενη κατά κύριο λόγο στις μειωμένες αποδοχές των μισθωτών του δημόσιου τομέα και των συνταξιούχων, καθώς και στη μείωση της απασχόλησης με τον μέσο αριθμό των απασχολούμενων να μειώνεται κατά 120 χιλ άτομα σε σχέση με το 2009 (Διαγράμματα 15,16), παρότι με τις δύο κύριες νομοθετικές προβλέψεις του έτους αυξήθηκε το φορολογικό βάρος για τους σχετικά υψηλότερα αμειβόμενους (με υψηλότερο φορολογικό συντελεστή σε σχέση με πριν τη μεταρρύθμιση για ετήσια εισοδήματα μεγαλύτερα των 32.000 ευρώ). Ακόμη χειρότερα, η παρακράτηση φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων παρουσίασε για πρώτη φορά τα τελευταία έτη αρνητικό ρυθμό μεταβολής (-14,3%)(Έκθεση του Διοικητή της ΤτΕ, 2010: σελ 125).

Πίνακας 11: Έσοδα Τακτικού Προϋπολογισμού 2010

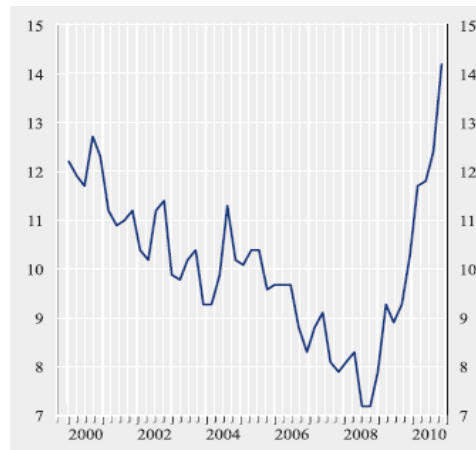
Πηγή: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

	2007	2008	2009	2010*	Εκατοστιαίες μεταβολές		
					2008/2007	2009/2008	2010*/2009
I. Άμεσοι φόροι	19.832	20.864	21.432	20.224	5,2	2,7	-5,6
1. Φόρος εισοδήματος	16.092	16.670	16.590	14.287	3,6	-0,5	-13,9
– Φυσικών προσώπων	10.160	10.816	10.841	9.398	6,5	0,2	-13,3
– Νομικών προσώπων	4.659	4.191	3.790	3.149	-10,0	-9,6	-16,9
– Ειδικές κατηγορίες φόρων εισοδήματος (φόρος πλοίων) (φορολογία τόκων ομολόγων, καταθέσεων κ.λπ.)	1.272	1.583	1.880	1.670	24,4	18,8	-11,2
	12	11	13	14	-13,0	21,2	7,7
	492	635	504	567	29,0	-20,6	12,5
2. Φόροι κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και ακίνητης περιουσίας	434	486	526	487	11,8	8,3	-7,4
3. Άμεσοι φόροι υπέρ τρίτων	5	1	2	1	-79,2	92,5	-70,0
4. Άμεσοι φόροι παρελθόντων οικον. ετών	1.742	2.077	2.446	2.874	19,2	17,8	17,5
5. Έκτακτοι και λοιποί άμεσοι φόροι	1.559	1.631	1.868	2.575	4,6	14,5	37,8
II. Έμμεσοι φόροι	28.572	30.221	28.291	31.042	5,8	-6,4	9,7
1. Δασμοί και ειδικές εισφορές εισαγωγών- εξαγωγών	326	320	254	217	-1,9	-20,6	-14,6
2. Φόροι κατανάλωσης στα εισαγόμενα	3.233	3.246	2.229	2.046	0,4	-31,3	-8,2
– ΦΠΑ	2.236	2.403	1.756	1.796	7,5	-26,9	2,3
– Ειδικός φόρος κατανάλωσης αυτοκινήτων	936	783	441	226	-16,3	-43,7	-48,8
– Ειδικός φόρος κατανάλωσης	61	59	32	24	-2,6	-46,1	-25,0
3. Φόροι κατανάλωσης εγχωρίων	22.190	23.798	23.758	27.150	7,2	-0,2	14,3
– ΦΚΕ	17	1	1	1	-96,6	72,1	0,0
– ΦΠΑ	15.145	15.840	14.826	15.578	4,6	-6,4	5,1
– Καύσιμα	2.867	3.689	4.374	5.698	28,7	18,6	30,3
– Καπνά	2.582	2.516	2.566	2.913	-2,5	2,0	13,5
– Τέλη κυκλοφορίας	820	997	1.046	1.591	21,6	4,9	52,1
– Ειδικά τέλη και εισφορές αυτοκινήτων	76	73	63	52	-3,3	-14,0	-17,5
– Λοιπό ²	684	683	882	1.317	-0,1	29,1	49,3
4. Φόροι συναλλαγών	2.242	2.063	1.453	1.120	-8,0	-29,6	-22,9
– Μεταβίβαση κεφαλαίων	1.323	1.130	831	702	-14,6	-26,5	-15,5
– Τέλη χαρτοσήμου	684	685	459	414	0,2	-33,0	-9,8
– Τέλη άδειας πνευμάτων παιγνιδιών	236	247	163	4	4,8	-34,1	-97,5
5. Λοιποί έμμεσοι φόροι	581	794	597	509	36,7	-24,8	-14,7
III. Σύνολο φορολογικών εσόδων	48.404	51.085	49.723	51.266	5,5	-2,7	3,1
IV. Μη φορολογικά έσοδα	3.372	4.249	3.720	4.890	26,0	-12,4	31,5
V. Σύνολο εσόδων τακτικού προϋπολογισμού	51.777³	55.334	53.443	56.156	6,9	-3,4	5,1

Διάγραμμα 15: Απασχόληση 1999-2010



Διάγραμμα 16: ποσοστό συνολικής ανεργίας ως ποσοστό του εργατικού δυναμικού 1999-2010



Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ

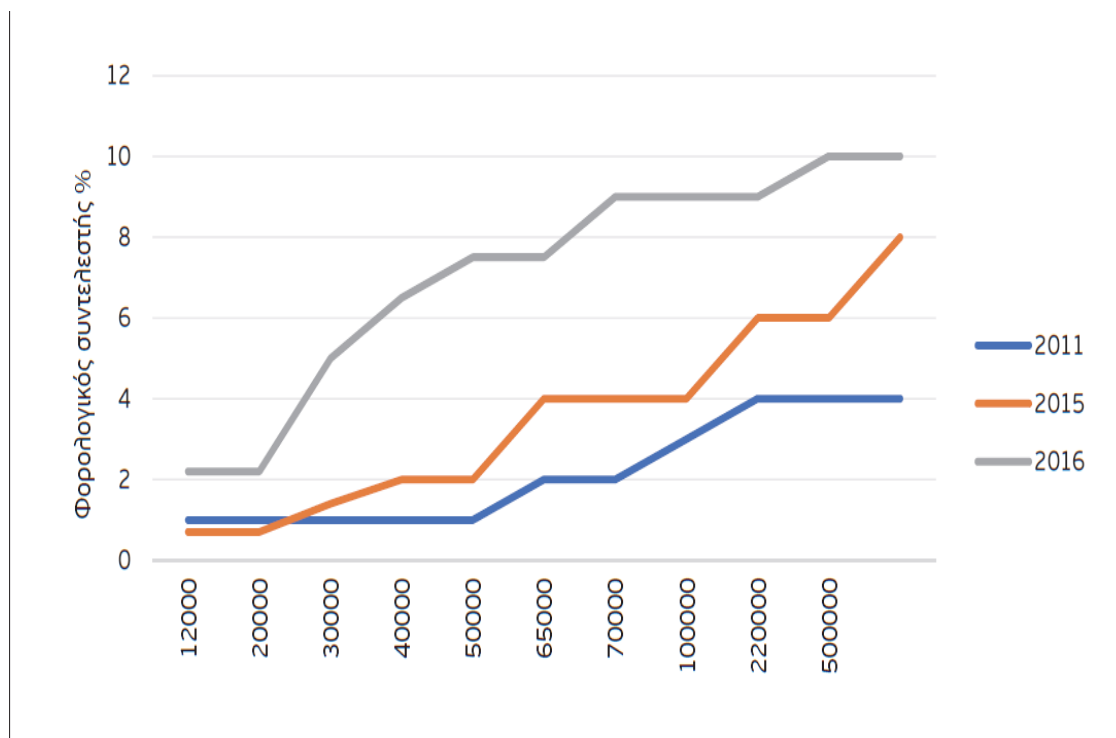
Η μείωση του αφορολόγητου τον Ιούνιο του 2011 (από 12.000 σε 8.000 ευρώ και φορολόγηση της διαφοράς με 8%) και η θέσπιση αυστηρότερων κανόνων σχετικά με το ύψος των απαιτούμενων προς προσκόμιση αποδείξεων προκάλεσε σημαντική επιβάρυνση και στα χαμηλά εισοδήματα.

Μάλιστα, όπως ορθά επισημαίνουν οι Αναστασάτου και Τσακλόγλου (2019), «η σωρευτική μείωση του αφορολόγητου ήταν ιδιαίτερα έντονη δεδομένης της μείωσης των εισοδημάτων που είχε σημειωθεί έως τότε» (Αναστασάτου, Τσακλόγλου, 2019, p. 116)

Παράλληλα, με τις διατάξεις του ίδιου εφαρμοστικού νόμου (Ν.3986/2011):

- ενισχύεται ο ρόλος των *τεκμηρίων διαβίωσης*. Ειδικότερα προβλέπεται η αύξηση κατά 30% κατά μέσο όρο των τεκμηρίων για τις κατοικίες και κατά 60% για τα αυτοκίνητα, ενώ θεσπίστηκε η εφαρμογή τους για όλα τα εισοδήματα που θα αποκτηθούν από την 1^η Ιανουαρίου και μετά.
- Επιβάλλεται *ειδική εισφορά αλληλεγγύης* στα φυσικά πρόσωπα για εισοδήματα άνω των 12.000 ευρώ και για τα οικονομικά έτη 2011-2015. Αργότερα με τον Ν.4387/2016 η εισφορά ενσωματώθηκε στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αποτελώντας έναν μόνιμο πλέον φόρο, με υψηλότερους συντελεστές για όλα τα εισοδήματα επιβαρύνοντας ιδίως τα μεσαία κλιμάκια όπως αυτό φαίνεται και στο Διάγραμμα 17.

Διάγραμμα 17: Φορολογικοί συντελεστές ανά εισοδηματικό κλιμάκιο για την Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης



Πηγή: Αναστασάτου (2019)

Ωστόσο, μόλις τον Οκτώβριο του ίδιου έτους και υπό την πίεση των δημοσιονομικών αναγκών, υιοθετείται νέα δέσμη μέτρων με στόχευση την παραπέρα αύξηση των φορολογικών εσόδων για τη μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος.

Ειδικότερα, με τον πολυνόμο 4024/2011 καθιερώνεται νέα κλίμακα φορολογίας με λιγότερα κλιμάκια και περαιτέρω μείωση του αφορολόγητου ορίου από τις 8.000 ευρώ στις 5.000 ευρώ με λογικό επακόλουθο την αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης για όλα τα εισοδηματικά επίπεδα (Πίνακας 12).

Πίνακας 12: Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για όλους τους φορολογούμενους για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2011

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορ/κός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου	Συνολικό Εισόδημα	Συνολικός Φόρος
5.000	0	0	5.000	0
7.000	10	700	12.000	700

4.000	18	720	16.000	1.420
10.000	25	2.500	26.000	3.920
14.000	35	4.900	40.000	8.820
20.000	38	7.600	60.000	16.420
40.000	40	16.000	100.000	32.420
Άνω των 100.000	45			

Πηγή: Τράπεζα της Ελλάδος, 2011

Στην ίδια δέσμη μέτρων εντάσσονται και οι παρεμβάσεις στην φορολόγηση των ελεύθερων επαγγελματιών οι οποίοι πλέον φορολογούνται με την ίδια κλίμακα με τους μισθωτούς και τους συνταξιούχους και δε δικαιούνται αφορολόγητο, γεγονός που αποτελεί ένδειξη αδυναμίας του Κράτους να πατάξει την φοροδιαφυγή στη συγκεκριμένη κατηγορία φορολογούμενων (Αναστασάτου, Τσακλόγλου, 2019).

Ωστόσο, παρά τα επανειλημμένα πρόσθετα φορολογικά μέτρα που περιγράφηκαν παραπάνω, τα έσοδα του τακτικού προϋπολογισμού του 2011 μειώθηκαν κατά 1,4% συγκριτικά με εκείνα του προηγούμενου έτους, εμφανίζοντας υστέρηση ύψους 935 εκατ.ευρώ σε σχέση με τον αναθεωρημένο στόχο.

Ειδικότερα, τα έσοδα από την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων μειώθηκαν κατά 11,9%, πτώση που οφείλεται στη μειωμένη παρακράτηση φόρου εξαιτίας της μείωσης της απασχόλησης και των μισθών, με μοναδική πηγή περιορισμού της απώλειας των εσόδων την ειδική εισφορά αλληλεγγύης των φυσικών προσώπων (1.161 εκατ.ευρώ). Παρατηρείται επομένως μια ανεπαίσθητη συμβολή των φορολογικών εσόδων στη μείωση του ελλείμματος του ΚΠ που ενώ σε απόλυτο μέγεθος δε διαφέρει από εκείνο του 2010 (22.24 εκατ.ευρώ) αλλά, ως ποσοστό του ΑΕΠ εμφανίζεται αυξημένο (2011: 10,6% του ΑΕΠ, 2010: 9,8% του ΑΕΠ) λόγω μείωσης του ονομαστικού ΑΕΠ κατά 5,4%. Απεναντίας, οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές και η έλλειψη ρευστότητας-απόρροια της έντονης κάμψης της οικονομικής

δραστηριότητας- συνέβαλαν σημαντικά στην υστέρηση των φορολογικών εσόδων έναντι του αναθεωρημένου στόχου.

Αναφορικά με την αναδιανεμητική επίδραση των φορολογικών μέτρων στα βασικά μεγέθη της ελληνικής οικονομίας τα ίδια τα στοιχεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αποτυπώνουν τη μεγάλη πραγματική απόκλιση του εισοδήματος ανά κάτοικο στην Ελλάδα από τον μέσο όρο της Ευρωζώνης, απόκλιση της αγοραστικής δύναμης του μέσου και του κατώτερου μισθού, της παραγωγικότητας της εργασίας, του ποσοστού ανεργίας και άλλων μεγεθών όπως αυτά παρουσιάζονται στον Πίνακα 13 (INE ΓΣΕΕ-ΑΔΕΔΥ, 2011).

Πίνακας 13: Μεταβολή των κυριότερων μεγεθών της ελληνικής οικονομίας 2009-2011

	Μείωση 2009-2011	Υποχώρηση στο έτος...	Μείωση έναντι μέσου όρου ΕΕ-15	Υποχώρηση στο έτος...	Μείωση έναντι μέσου όρου 35 προηγμένων χωρών	Υποχώρηση στο έτος...
Εγχώρια ζήτηση	16,4%	2003			8.2%	2001
ΑΕΠ	10,2%	2005			13.5%	2001
ΑΕΠ ανά κάτοικο			9.0%	2000		
Παραγωγικότητα εργασίας	3,3%	2005	6.4%	2000	7.6%	2000
Αγοραστική δύναμη μέσου μισθού	11,4%	2003	8.3%	2001-2002		
Ποσοστό ανεργίας	15,2%	Δεκαετία 1950				
Κεφαλαιακό απόθεμα	3,2%	2007				
Ακαθάριστες επενδύσεις παγίου κεφαλαίου	38,2%	1998				
Λόγος προϊόντος / κεφαλαίου	10,0%	1999				
Εξαγωγική επίδοση*					7,1%	1975
Εξαγωγική επίδοση=Μεγέθυνση εξαγωγών μείον μεγέθυνση αγορών προορισμού των εξαγωγών						

Πηγή: Επεξεργασία στοιχείων Ameco, Ευρωπαϊκή Επιτροπή

Η κατάσταση φαίνεται να αντιστρέφεται την επόμενη χρονιά (2012), με τον Κρατικό Προϋπολογισμό να παρουσιάζει έλλειμμα 8,1% του ΑΕΠ έναντι 10,9% του 2011, γεγονός που αντικατοπτρίζεται στους στόχους του Προϋπολογισμού του 2013 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής (ΜΠΔΣ) 2013-2016 (Ν.4093/2012).

Ειδικότερα, τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων εμφάνισαν αύξηση κατά 20,3%, ενδεικτική των πρόσθετων φορολογικών μέτρων που ελήφθησαν στις αρχές του έτους με τον θέσπιση του Ν.4024/2012, ο οποίος προέβλεπε αλλαγές στα κλιμάκια εισοδήματος και στους φορολογικούς συντελεστές, παρακράτηση του φόρου αλληλεγγύης και ενίσχυσή του καθώς και σημαντική μείωση των φοροαπαλλαγών από το εισόδημα (Έκθεση Διοικητή της Ττε, 2012).

Τον Ιανουάριο του 2013, ψηφίζεται νέος φορολογικός νόμος (Ν.4110/2013), ο οποίος περιλαμβάνει νέα δέσμη μέτρων με κύρια χαρακτηριστικά την κατάργηση των περισσότερων φοροαπαλλαγών, την ενίσχυση των τεκμηρίων και την παραπέρα αναμόρφωση της φορολογικής κλίμακας για μισθωτούς και συνταξιούχους και την καθιέρωση ειδικής κλίμακας για τους ελεύθερους επαγγελματίες (Πίνακες 14 και 15).

Πίνακας 14: Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2013

Κλιμάκιο Εισοδήματος (σε ευρώ)	Φορ/κός συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ)	Συνολικό Εισόδημα (σε ευρώ)	Συνολικός Φόρος (σε ευρώ)
25.000	22%	5.500	25.000	5.500
17.000	32%	5.440	42.000	10.940
άνω των 42.000 ευρώ	42%			

Πηγή: ΑΑΔΕ

Πίνακας 15: Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για ελεύθερους επαγγελματίες για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2013

Κλιμάκιο Εισοδήματος (σε ευρώ)	Φορ/κός συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ)	Συνολικό Εισόδημα (σε ευρώ)	Συνολικός Φόρος (σε ευρώ)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερ/λον	33%			

Τα βήματα προς την κατεύθυνση εξυγίανσης των δημοσίων οικονομικών μέσα από τη βελτίωση του πρωτογενούς πλεονάσματος συνέβαλαν ήδη από το 2014 στον περιορισμό του λόγου χρέους προς ΑΕΠ κατά 2,9 εκατοστιαίες μονάδες, χωρίς η μείωση αυτή πάντως να μπορεί να αντισταθμίσει την επίδραση της μείωσης του ονομαστικού ΑΕΠ. Ωστόσο, παρά τον μειωμένο ρυθμό μεταβολής των εσόδων από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και για το οικονομικό έτος 2015, οι φόροι εισοδήματος υπερέβησαν τον ετήσιο στόχο.

Ειδικότερα, η υπέρβαση αυτή των εσόδων το 2015, αποδίδεται στην πολύ καλή απόδοση του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, λόγω της αύξησης της παρακράτησης φόρου και της αυξημένης προκαταβολής φόρου για τους αγρότες. Μάλιστα, το ταμειακό αποτέλεσμα του ΚΠ παρουσίασε βελτίωση- για δεύτερη συνεχή χρονιά- ,κατά 0,55% του ΑΕΠ, διαμορφωμένο σε έλλειμμα 1,9% του ΑΕΠ έναντι 2,4% του 2014 (με το αντίστοιχο πρωτογενές αποτέλεσμα να εμφανίζει πλεόνασμα 1,5% του ΑΕΠ) ενώ το δημόσιο χρέος ως ποσοστό του ΑΕΠ μειώθηκε σε 177,4% από 179,7% του 2014 παρά τις εκτιμήσεις για αύξησή του (Εκθεση Διοικητή ΤτΕ,2016) (Πίνακας 16).

Πίνακας 16: Ενοποιημένο Χρέος Γεν. Κυβέρνησης

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	11.620	10.125	12.506	16.875	12.176	12.601	11.311
– τίτλοι	10.820	9.121	11.844	16.516	11.993	12.249	11.014
– δάνεια	800	1.004	662	359	183	352	297
Μεσομακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	287.779	319.242	342.677	287.166	307.247	300.753	294.811
– τίτλοι	251.953	253.434	239.832	76.927	67.212	57.821	50.622
– δάνεια	35.826	65.808	102.845	210.239	240.035	242.932	244.189
Κέρματα και καταθέσεις	1.663	1.203	1.106	1.055	1.088	6.375	5.551
Σύνολο	301.062	330.570	356.289	305.096	320.511	319.729	311.673
% του ΑΕΠ	126,7	146,2	172,1	159,6	177,4	179,7	177,4
– χρέος σε ευρώ	299.802	324.557	347.104	295.109	307.261	305.894	300.515
εκ του οποίου:							
προς την Τράπεζα της Ελλάδος	(6.706)	(6.110)	(5.665)	(5.193)	(4.721)	(4.249)	(3.777)
προς το Μηχανισμό Στήριξης		(27.121)	(65.379)	(174.557)	(199.915)	(204.472)	(209.660)
– χρέος σε νομίσματα εκτός ευρώ ²	1.260	6.013	9.185	9.987	13.250	13.835	11.158
εκ του οποίου: προς το Μηχανισμό Στήριξης		(4.704)	(7.831)	(8.541)	(13.237)	(13.453)	(10.771)

Πηγή: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Το 2016 τα έσοδα του τακτικού προϋπολογισμού παρουσιάζουν- μετά από πολλά έτη- μια σημαντική αύξηση της τάξης του 7,3%, ξεπερνώντας κατά πολύ τον στόχο ο οποίος προέβλεπε αύξηση κατά 3,5%. Ειδικότερα, τα έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων παρουσίασαν αύξηση κατά 10,6% εξαιτίας των πρόσθετων δημοσιονομικών παρεμβάσεων στη φορολογία εισοδήματος στο πλαίσιο του πολυνόμου 4387/2016 βάσει του οποίου θεσπίστηκε νέα κλίμακα φορολογίας (Πίνακας 17) και νέα κλίμακα ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης με περισσότερα κλιμάκια και υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές.

Πίνακας 17: Κλίμακα Φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2016

Κλίμακα Εισοδήματος	Φορ/κός συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου	Συνολικό Εισόδημα	Συνολικός Φόρος
Έως 20.000	22%	4.400	20.000	4.400
Επόμενα 10.000	29%	2.900	30.000	7.300
Επόμενα	37%	3.700	40.000	11.000

10.000

Υπερ/λον

45%

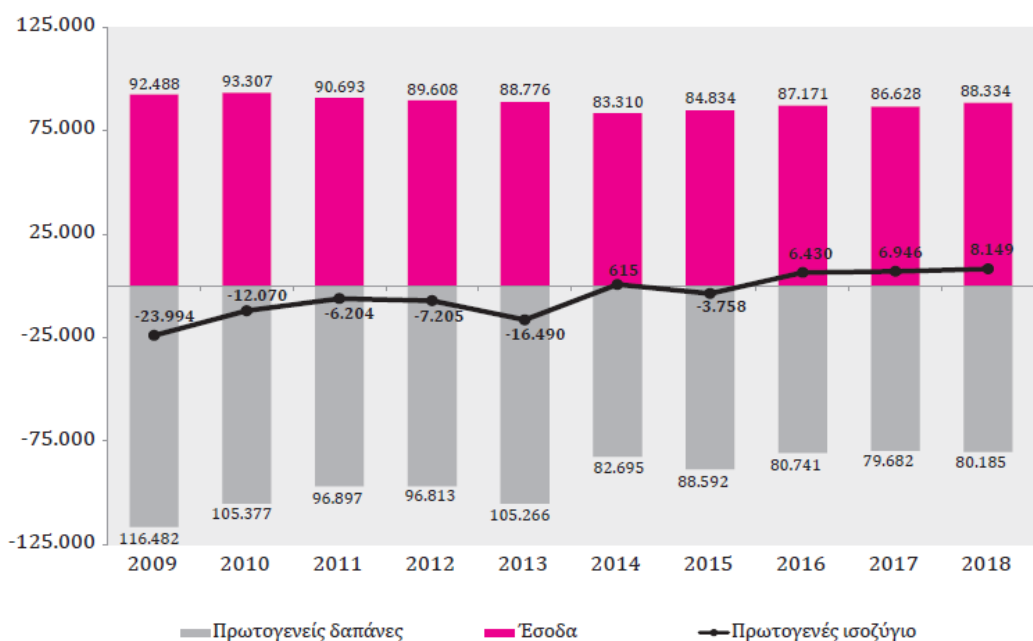
>40.000

Πηγή: ΑΑΔΕ

Τέλος, τα επόμενα έτη (2017-2019) χαρακτηρίζονται από τη μείωση του δημόσιου χρέους ως ποσοστού του ΑΕΠ κατά μέσο όρο σε 178,2% του ΑΕΠ, την αύξηση 1,9% του ΑΕΠ σε σταθερές τιμές, την επιτυχή ολοκλήρωση του τελευταίου τριετούς προγράμματος οικονομικής προσαρμογής και την υπέρβαση του δημοσιονομικού στόχου με τα διαθέσιμα στοιχεία να παραπέμπουν στην επίτευξη του στόχου ενισχυμένης εποπτείας, με το πρωτογενές πλεόνασμα της Γενικής Κυβέρνησης να διαμορφώνεται γύρω στο 4% του ΑΕΠ (Εκθεση του Διοικητή της ΤτΕ, 2019).

Το 2018 αποτέλεσε έτος υψηλών δημοσιονομικών επιδόσεων με το πρωτογενές πλεόνασμα της Γεν. Κυβέρνησης να διαμορφώνεται σε όρους ESA στο 4,4% του ΑΕΠ (ή 8,149 εκατ.ευρώ), αποτελώντας την υψηλότερη επίδοση της χώρας από το 1995, απόρροια των ιδιαίτερα αυξημένων εσόδων από άμεσους φόρους της τάξης των 843 εκατ. ευρώ (Διάγραμμα 18)

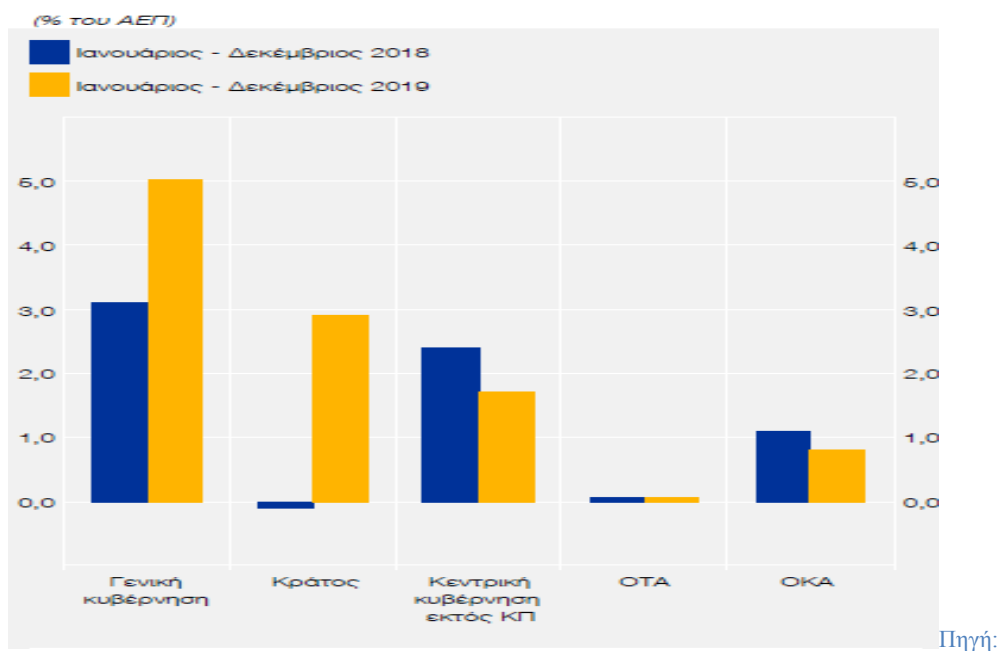
Διάγραμμα 18: Έσοδα, πρωτογενείς δαπάνες και πρωτογενές Ισοζύγιο Γεν. Κυβέρνησης κατά ESA (2009-2018, εκατ. ευρώ, τρέχουσες τιμές)



Πηγή: Eurostat

Το 2019, το ταμειακό αποτέλεσμα της ΓΚ παρουσίασε πλεόνασμα 2,6% του ΑΕΠ, έναντι πλεονάσματος 0,5% το 2018 (Διάγραμμα 19).

Διάγραμμα 19: Πρωτογενές αποτέλεσμα Γεν. Κυβέρνησης σε ταμειακή βάση



Τράπεζα της Ελλάδος, 2019

Το δε πρωτογενές αποτέλεσμα του Κρατικού Προϋπολογισμού διαμορφώθηκε σε πλεόνασμα 2,6% του ΑΕΠ από ισοσκελισμένο αποτέλεσμα το 2018. Η εξέλιξη αυτή μπορεί σαφώς να αποδοθεί τόσο στα αυξημένα φορολογικά έσοδα όσο και στις μειωμένες δαπάνες του ΚΠ. Σύμφωνα μάλιστα με τα διαθέσιμα αναλυτικά στοιχεία η αύξηση των εσόδων από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κατέγραψε αύξηση κατά 1,3% σε σχέση με το προηγούμενο οικονομικό έτος (Πίνακας 18).

Πίνακας 18: Έσοδα Κρατικού Προϋπολογισμού 2019

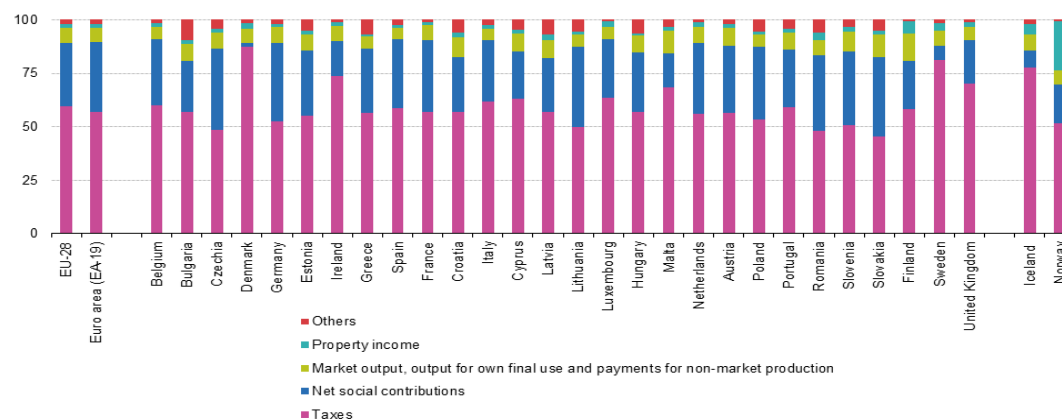
	Ετήσια στοιχεία			Ποσοστιαίες μεταβολές	
	2018	2019		2019/2018	
	Πραγμ.	Πραγμ.*	Εκτιμήσεις	Πραγμ.*	Εκτιμήσεις
1. Καθαρά έσοδα κρατικού προϋπολογισμού (α-β)	51.793	55.097	55.026	6,4	6,2
α. Έσοδα κρατικού προϋπολογισμού (I+II+III+IV+V+VI+VII)	57.373	60.141	60.058	4,8	4,7
I. Φόροι (A+B+Γ+Δ+E+ΣΤ+Ζ)	51.263	51.415	51.362	0,3	0,2
A. Φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών (1+2+3+4+5+6+7)	27.437	28.014	27.916	2,1	1,7
1. ΦΠΑ	17.184	17.792	17.802	3,5	3,6
2. Ειδικό φόρο κατανάλωσης - ΕΦΚ	7.184	7.125	7.124	-0,8	-0,8
3. Φόροι με μορφή χαρτοσήμου	381	328	329	-13,9	-13,6
4. Φόροι επί χρηματοοικονομικών και κεφαλαιακών συναλλαγών	505	491	479	-2,8	-5,1
5. Φόροι ταξινόμησης οχημάτων	261	287	280	10,0	7,3
6. Λοιποί φόροι επί συγκεκριμένων υπηρεσιών	1.848	1.921	1.834	4,0	-0,8
7. Λοιποί φόροι επί αγαθών	73	68	67	-6,8	-8,2
B. Φόροι και δασμοί επί εισαγωγών	232	298	304	28,4	31,0
Γ. Τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας	3.082	2.786	2.796	-9,6	-9,3
Δ. Λοιποί φόροι επί παραγωγής	1.238	991	986	-20,0	-20,4
E. Φόρος εισοδήματος	16.548	16.716	16.739	1,0	1,2
ΣΤ. Φόροι κεφαλαίου	161	245	264	52,2	64,0
Ζ. Λοιποί τρέχοντες φόροι	2.564	2.365	2.358	-7,8	-8,0
II. Κοινωνικές εισφορές	65	55	55	-15,4	-15,4
III. Μεταβιβάσεις	2.779	4.407	4.759	58,6	71,2
IV. Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	740	1.728	1.776		
V. Λοιπά τρέχοντα έσοδα	2.509	2.527	2.080	0,7	-17,1
<i>εκ των οποίων: 1. επιστροφές δαπανών για τόκους</i>	5	40	5		
VI. Πωλήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων	18	10	26	-44,4	44,4
VII. Πωλήσεις τιμαλφών	0	0	0		
β. Επιστροφές φόρων	5.580	5.044	5.032	-9,6	-9,8
<i>Πληροφοριακά στοιχεία:</i>					
Έσοδα από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων ²	2.638	2.857	3.549	8,3	34,5

Πηγή: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Μια εικόνα των κύριων συνιστωσών των Εσόδων της Γεν. Κυβέρνησης για το ίδιο έτος (2018) σε σύγκριση με τα υπόλοιπες χώρες μέλη της ΕΕ, αποτυπώνεται στο Διάγραμμα 20 όπου διαπιστώνεται η σημαντική συνεισφορά των φορολογικών εσόδων όλων των κατηγοριών ως ποσοστού των συνολικών εσόδων ενώ στο Διάγραμμα 21 αποτυπώνεται η βελτίωση του πρωτογενούς ισοζυγίου της Γενικής Κυβέρνησης για την περίοδο αναφοράς 2009-2019 με τη διατήρηση πλεονασματικού προϋπολογισμού για όλα τα οικονομικά έτη από το 2016 και έπειτα. Βελτίωση που αποδίδεται στις δημοσιονομικές περικοπές και τις αυξήσεις των φόρων.

Διάγραμμα 20: κύριες συνιστώσες των εσόδων του Δημοσίου για το έτος 2018 (ως % των συνολικών εσόδων)

Main components of government revenue, 2018 (*)
(% of total revenue)

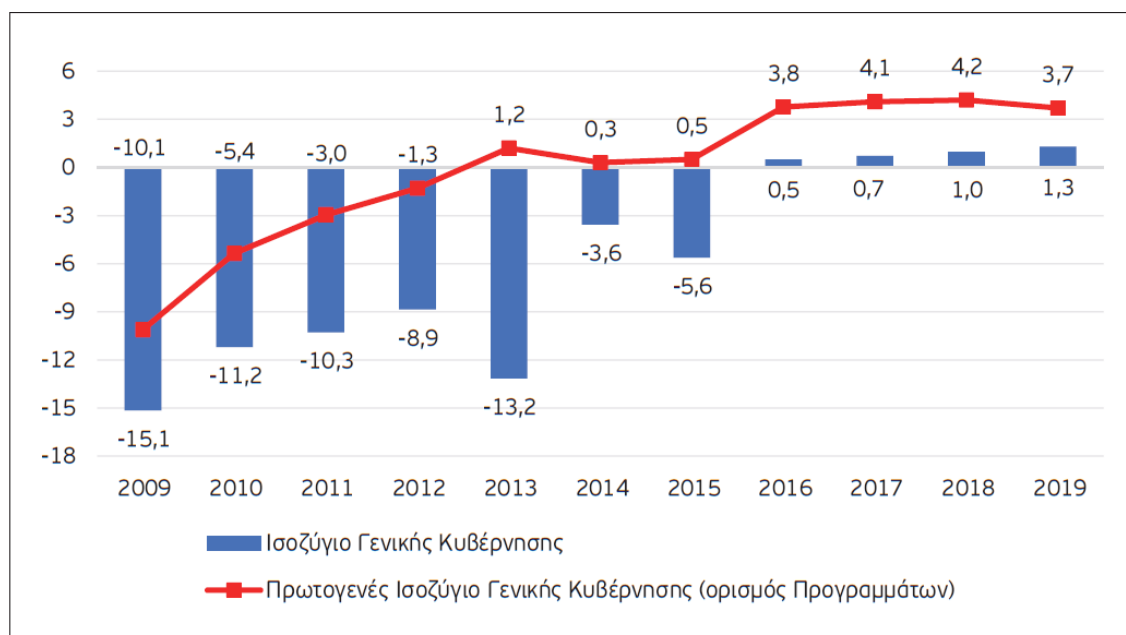


(*) Data extracted on 23.04.2019.
Source: Eurostat (online data code: gov_10a_main)

eurostat

Πηγή: Eurostat (gov_10a_main)

Διάγραμμα 21: Ισοζύγιο Γενικής Κυβέρνησης (ως % του ΑΕΠ), 2009-2019

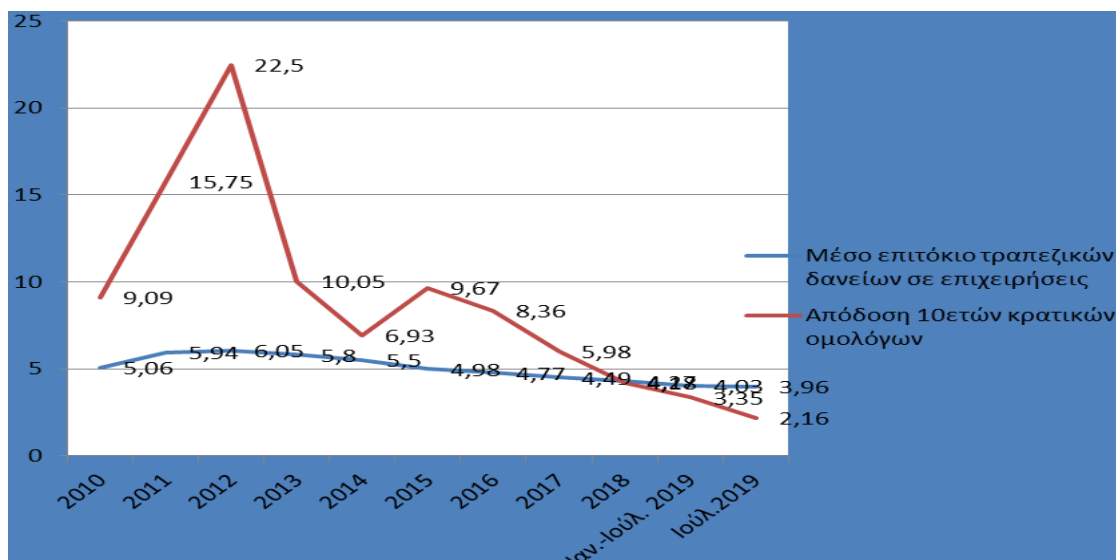


Πηγή: ΓΛΚ

Ταυτόχρονα και σε συνδυασμό με την ταχεία αποκλιμάκωση των αποδόσεων των ελληνικών ομολόγων σε ιστορικά χαμηλά επίπεδα (Διάγραμμα 22), την πρόσβαση του Ελληνικού Δημοσίου στις διεθνείς χρηματοπιστωτικές αγορές για άντληση φθηνών

κεφαλαίων και την πρόωρη αποπληρωμή μέρους του δανείου του ΔΝΤ, διαφαίνεται η τάση ανασύνθεσης του δημοσιονομικού μείγματος με κύρια ειδοποιό- σε σχέση με τα προηγούμενα χρόνια- διαφορά, την ελάφρυνση του φορολογικού βάρους και τη μετατόπιση της φορολογικής πολιτικής προς μια αναπτυξιακή κατεύθυνση.

Διάγραμμα 22: Απόδοση 10ετούς κρατικού ομολόγου και τραπεζικά επιτόκια 2010-2020



Πηγή: Τράπεζα της Ελλάδος

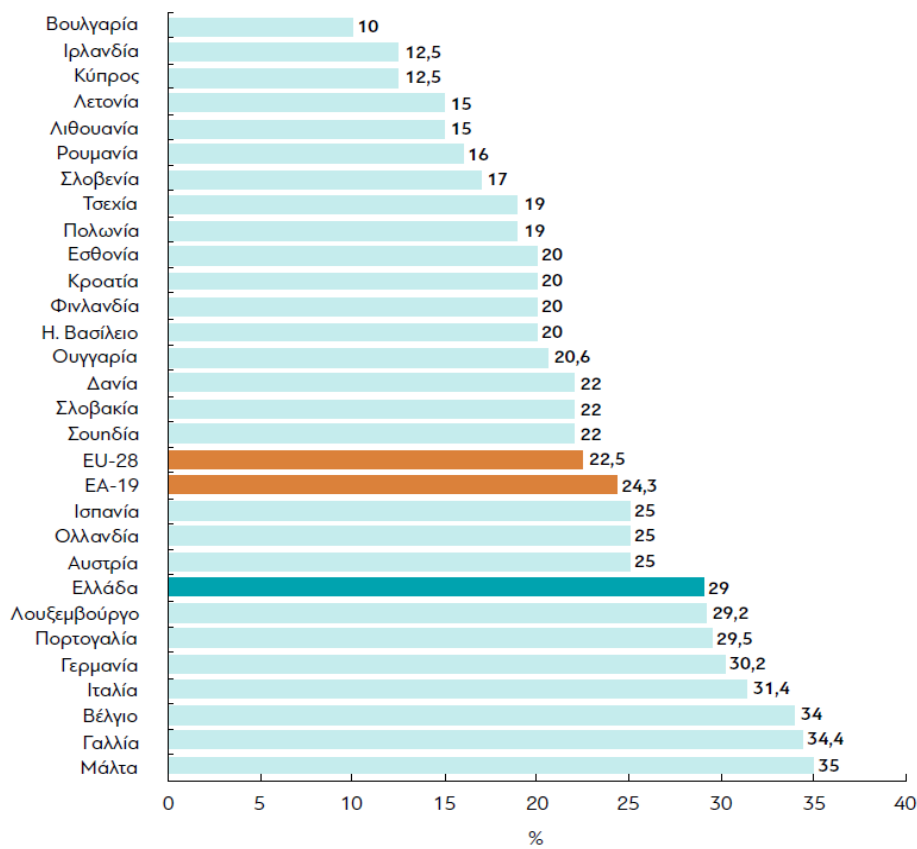
4.2.2.2 Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

Σε αντιστοιχία με τις αυξήσεις στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων δεν ήταν λίγες οι φορές κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης περιόδου (2010-2020) που ανάλογες αυξήσεις θεσμοθετήθηκαν και στη φορολόγηση των νομικών προσώπων. Μάλιστα, όπως ορθά επισημαίνεται στη μελέτη των Αναστασάτου και Τσακλόγλου (2019), παρότι στην αρχή της κρίσης γίνεται προσπάθεια υιοθέτησης φιλικότερου προς τις επενδύσεις κλίματος, η αύξηση του σχετικού φορολογικού συντελεστή φτάνει- μετά από σταδιακές αυξήσεις- το 29% από το 20% του έτους 2009- κατατάσσοντας την Ελλάδα στην ομάδα κρατών της ΕΕ με τους υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές μαζί με χώρες όπως το Βέλγιο, τη Γερμανία, τη Γαλλία και την Ιταλία, αρκετά πάνω από τον μέσο όρο (IOBE, 2018) (Διάγραμμα 23).

Είναι ενδιαφέρον να παρατηρήσουμε ότι γειτονικές μας χώρες, εφαρμόζοντας πολιτική έντονου φορολογικού ανταγωνισμού έχουν από τους χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές, ενώ χαμηλούς συντελεστές έχουν και αρκετά κράτη της

Ανατολικής Ευρώπης, επιβαρύνοντας τις προοπτικές τόνωσης των επενδύσεων στη χώρα μας.

Διάγραμμα 23: Ανώτεροι συντελεστές Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων στην ΕΕ, 2016



Πηγή: IOBE

Πέραν των παρεμβάσεων στην αλλαγή του φορολογικού συντελεστή, οι κυριότερες δομικές μεταρρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων αφορούσαν την διεύρυνση της φορολογικής βάσης με την κατάργηση των απαλλαγών που είχαν δοθεί με παλαιότερους νόμους σε νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα καθώς και στην αναδιάρθρωση του φορολογικού καθεστώτος για τα εταιρικά κέρδη.

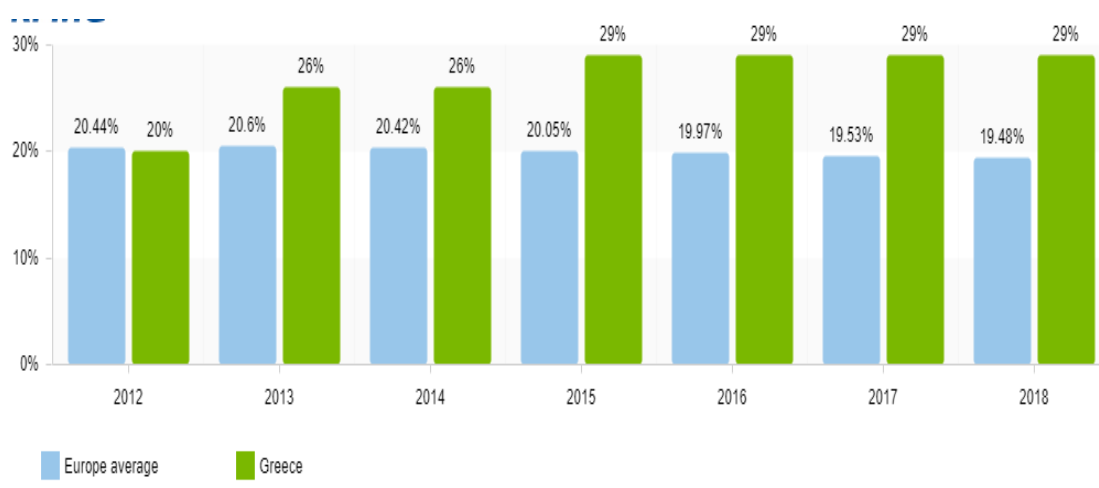
Ειδικότερα, ως προς το τελευταίο, με τον Ν.4110/2013 θεσπίστηκε η επιβολή υψηλότερου φορολογικού συντελεστή 26% στα εισοδήματα των νομικών προσώπων με τον ακαθάριστο συντελεστή φορολογίας επί των διανεμόμενων κερδών να είναι 33,4% -έναντι των προηγούμενων φορολογικών συντελεστών 20% και 25% αντιστοίχως, με ακαθάριστο φορολογικό συντελεστή 40%- καθώς με τη νεότερη νομοθετική πρόβλεψη ο φόρος επί των διανεμόμενων μερισμάτων μειώθηκε στο 10% (Αναστασάτου, Τσακλόγλου, 2019). Διαπιστώνουμε εν προκειμένω μια μετατόπιση της φορολογικής πολιτικής προς την κατεύθυνση αύξησης της φορολογίας των κερδών και μείωσης

αντίστοιχα της φορολόγησης των μερισμάτων, με στόχο την καταπολέμηση της φοροαποφυγής που προκαλείται από την μεταφορά κερδών σε χώρες με πιο «ανταγωνιστικά» φορολογικά καθεστάτα.

Αν θέλουμε ωστόσο να αξιολογήσουμε την διαχρονική επίδραση της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής συνολικά για την περίοδο 2010-2020, θα καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις δίνουν μια, μάλλον, άνιση μάχη με τους φόρους αν συνυπολογίσουμε ότι –ενώ η ζήτηση και κατά συνέπεια οι πωλήσεις τους μειώνονται- τα φορολογικά βάρη που αντιμετωπίζουν αυξάνονται λόγω των αυξημένων φορολογικών συντελεστών. Είναι ενδεικτικό μάλιστα, σύμφωνα με έρευνα του ΟΟΣΑ, ότι η συνολική φορολογική επιβάρυνση για τις επιχειρήσεις που βρίσκονται στην Ελλάδα ανέρχεται σταθερά κατά μέσο όρο στο 52% των εσόδων τους, την ίδια στιγμή που το αντίστοιχο ποσοστό για τις γειτονικές-ανταγωνίστριες χώρες μέλη της ΕΕ, όπως η Βουλγαρία και η Κύπρος, δεν υπερβαίνει το 27%.

Προς επιβεβαίωση του παραπάνω, το Διάγραμμα 24 αποτυπώνει την τεράστια διαφορά στους συντελεστές φορολογίας νομικών προσώπων της Ελλάδας συγκριτικά με τον ευρωπαϊκό μέσο όρο.

Διάγραμμα 24: Συντελεστές εταιρικού φόρου στην Ελλάδα σε σύγκριση με τον μέσο όρο των συντελεστών στην Ευρώπη για την περίοδο 2012-2018



Πηγή: ΟΟΣΑ

4.2.2.3 Φόροι Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

Ο ΦΠΑ γνώρισε αλλεπάλληλες αυξήσεις από το 2010. Είναι ενδεικτικό ότι μόνο το συγκεκριμένο έτος, νομοθετήθηκαν τρεις αυξήσεις του φορολογικού συντελεστή ενώ συμπληρωματικά με τον Ν.3842/2010 προβλέφθηκε και η διεύρυνση της

φορολογικής βάσης με την υπαγωγή στον ΦΠΑ υπηρεσιών οι οποίες στο παρελθόν εξαιρούνταν. Επιπρόσθετες φορολογικές παρεμβάσεις κατά τη διάρκεια των ετών- η διεξοδικότερη ανάλυση των οποίων ξεφεύγει του αντικειμένου της παρούσας εργασίας- περιλάμβαναν μειώσεις του υπερμειωμένου συντελεστή, αυξήσεις του κανονικού συντελεστή, διαδοχική μεταφορά αγαθών και υπηρεσιών μεταξύ των τριών φορολογικών συντελεστών, σταδιακή κατάργηση των μειωμένων συντελεστών που εφαρμόζονταν σε κάποια από τα νησιά της χώρας (Αναστασάτου, Τσακλόγλου, 2019).

Η υπέρμετρη εξάρτηση του μείγματος πολιτικής από τους έμμεσους φόρους κατατάσσει τη χώρα μας στην πρώτη θέση αναφορικά με τον υψηλότερο συντελεστή φορολογίας ανάμεσα στις χώρες της Ευρωζώνης. Συμπληρωματικά, με όσα ήδη αναφέρθηκαν στην ενότητα 2 για την διαχρονική εξέλιξη των φορολογικών εσόδων από τον ΦΠΑ, αξίζει να αναφερθεί ενδεικτικά ότι για το 2018, οι «φόροι στην παραγωγή και στις εισαγωγές»-ένα καλάθι που περιλαμβάνει από τον ΦΠΑ μέχρι τους διάφορους φόρους κατανάλωσης- αντιστοιχούν στην Ελλάδα στο 16,9% του ΑΕΠ, ποσοστό που είναι το υψηλότερο μεταξύ των 19 χωρών-μελών (Πίνακας 19)

Πίνακας 19: Κύριες συνιστώσες φόρων ως % του ΑΕΠ για το οικονομικό έτος 2018

Economy and finance			
Government finances			
Figure 11: Main categories of taxes and social contributions, 2018 (*)			
(% of GDP)			
	Taxes on production and imports	Current taxes on income, wealth, etc.	Net social contributions
EU-28	13.4	13.2	13.3
Euro area (EA-19)	13.0	13.0	15.2
Belgium	13.2	17.1	15.8
Bulgaria	14.8	5.9	8.8
Czechia	12.4	7.9	15.7
Denmark	16.2	29.0	0.9
Germany	10.5	13.1	16.9
Estonia	13.9	7.5	11.9

Ireland	8.0	10.9	4.2
Greece	16.9	10.1	14.3
Spain	11.7	10.7	12.4
France	16.5	13.3	18.0
Croatia	20.1	6.4	12.0
Italy	14.4	14.2	13.4
Cyprus	15.9	9.3	8.9
Latvia	14.1	7.3	9.3
Lithuania	11.6	5.7	13.1
Luxembourg	12.1	16.7	12.4
Hungary	18.3	6.9	12.2
Malta	12.9	13.4	6.2
Netherlands	11.7	12.5	14.5
Austria	13.8	13.5	15.2
Poland	14.1	7.8	14.1
Portugal	15.3	10.4	11.8
Romania	10.4	4.9	11.4
Slovakia	10.9	7.3	14.8
Finland	14.2	16.0	12.0
Sweden	22.5	18.7	3.4
United Kingdom	13.1	14.3	7.9
Iceland	14.2	18.8	3.5
Norway	12.3	16.6	10.1

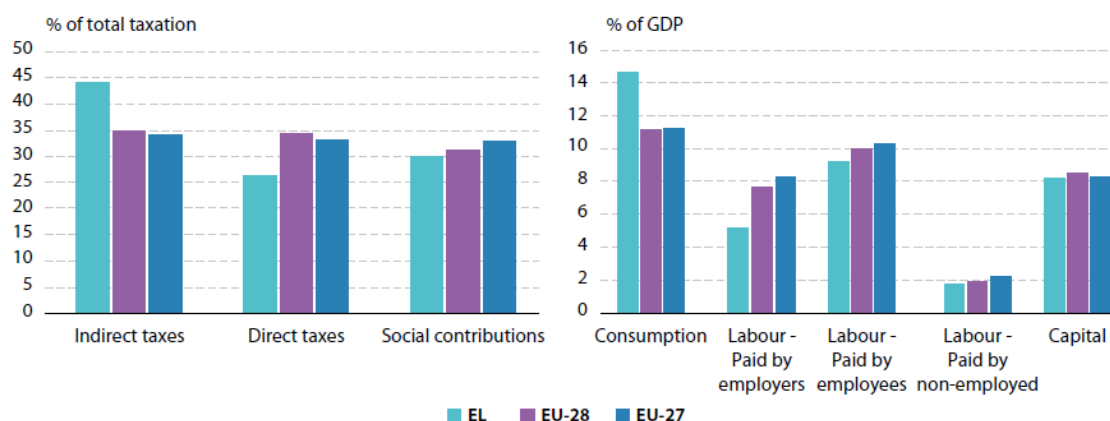
(¹) Data extracted on 23.04.2019.

Πηγή: Eurostat (online data code: gov_10a_main)

Από τον παραπάνω Πίνακα προκύπτει και ένα επιπλέον στατιστικό εύρημα χαρακτηριστικό της διαπίστωσης ότι η δημοσιονομική προσαρμογή της χώρας μας και η διάρθρωση των φόρων στερούνται φορολογικής δικαιοσύνης: η Ελλάδα είναι η χώρα με την μεγαλύτερη διαφορά στην απόδοση άμεσης και της έμμεσης φορολογίας.

Για το 2018 μάλιστα η διαφορά αυτή φτάνει στις 6,8 μονάδες. Δηλαδή η έμμεση φορολογία επιβαρύνει τους πολίτες με φόρους που ανέρχονται στο 16,9% του ΑΕΠ και η άμεση φορολογία- φόροι στο εισόδημα και στην περιουσία όπου περιλαμβάνεται και ο ΕΝΦΙΑ-μόλις στο 10,1% αποτυπώνοντας μια διαφορά 6,8 μονάδων που δεν υπάρχει σε καμία άλλη χώρα της Ευρωζώνης (Διάγραμμα 25).

Διάγραμμα 25: Φορολογικά έσοδα ανά κατηγορία φόρων ως % των συνολικών εσόδων και ως % του ΑΕΠ για το 2018



Τα δύο στατιστικά ευρήματα (πρωτιά στην έμμεση φορολογία –χαοτική διαφορά ανάμεσα στην άμεση και την έμμεση φορολογία) αποτυπώνουν με τον πλέον εμφανή τρόπο τις παθογένειες της ασκούμενης φορολογικής πολιτικής στην χώρα μας: οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας στην άμεση φορολογία, με την φορολογική επιβάρυνση να προσεγγίζει ακόμη και το 55% του δηλωθέντος εισοδήματος-χωρίς να περιλαμβάνονται οι ασφαλιστικές εισφορές-οδηγούν αφενός μεν στην απόκρυψη εισοδημάτων, αφετέρου στη βύθιση των εσόδων από την άμεση και αναλογική φορολογία, με συνέπεια την εμφάνιση του ως άνω περιγραφόμενου «χάσματος» έμμεσης και άμεσης φορολογίας στη στατιστική, πραγματικότητα που αποτυπώνεται στην εξέλιξη των φορολογικών εσόδων της χώρας μας για ολόκληρη την εξεταζόμενη περίοδο (Πίνακας 20).

Πίνακας 20: Φορολογικά Έσοδα Ελλάδας ως % του ΑΕΠ 2006-2018

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Ranking 2018	Revenue 2018 (billion euros)
A. Structure by type of tax	as % of GDP														
Indirect taxes	12.4	12.7	12.7	11.8	12.7	13.6	14.0	14.5	15.8	16.2	17.3	17.2	17.1	4	31.7
VAT	6.8	7.1	7.0	6.3	7.1	7.3	7.2	7.0	7.1	7.3	8.1	8.1	8.3	11	15.3
Taxes and duties on imports excluding VAT	0.2	0.2	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	12	0.5
Taxes on products, except VAT and import duties	4.8	4.8	4.5	4.3	4.6	5.0	4.9	5.2	5.2	5.0	5.2	5.0	5.2	4	9.6
Other taxes on production	0.6	0.6	0.9	1.0	0.8	1.1	1.8	2.1	3.4	3.7	3.7	3.7	3.3	3	6.2
Direct taxes	8.4	8.4	8.4	8.8	8.4	9.3	10.9	10.6	9.8	9.6	10.1	9.9	10.2	15	18.8
Personal income taxes	4.3	4.5	4.5	4.4	4.0	4.7	6.9	5.9	5.9	5.7	5.8	6.2	6.2	16	11.4
Corporate income taxes	2.5	2.3	2.1	2.5	2.5	2.1	1.1	1.1	1.9	2.1	2.5	1.9	2.2	20	4.0
Other	1.5	1.6	1.7	1.8	1.9	2.5	2.9	3.5	2.1	1.7	1.8	1.8	1.8	2	3.3
Social contributions	10.3	10.7	10.7	10.2	10.9	10.7	10.9	10.7	10.4	10.6	10.9	11.5	11.6	16	21.5
Employers'	4.7	5.0	5.0	4.7	5.1	4.8	4.8	4.7	4.5	4.4	4.4	4.7	5.2	20	9.6
Households'	5.6	5.8	5.7	5.5	5.9	5.9	6.1	6.0	5.9	6.3	6.6	6.8	6.4	7	11.9
Less: capital transfers (¹)	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0		
Total	31.0	31.8	31.8	30.8	32.0	33.6	35.8	35.7	36.0	36.4	38.4	38.6	38.9	10	71.9
B. Structure by level of government	as % of total taxation														
Central government	63.6	63.1	62.8	63.7	64.2	66.6	67.3	67.7	68.9	68.9	69.4	67.2	67.2	10	48.3
State government (²)	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:		
Local government	2.2	2.2	2.3	2.3	2.3	2.3	2.4	2.6	2.4	2.4	2.4	2.4	2.4	22	1.7
Social security funds	33.8	34.3	34.5	33.6	33.1	30.8	30.0	29.5	28.4	28.4	27.7	29.9	30.0	14	21.5
EU institutions	0.4	0.4	0.4	0.3	0.4	0.3	0.2	0.2	0.3	0.3	0.4	0.5	0.5	18	0.3
C. Structure by economic function	as % of GDP														
Consumption	11.1	11.3	11.1	10.4	11.9	12.6	12.7	13.2	13.4	13.4	14.5	14.5	14.6	3	26.9
Labour	13.1	13.7	13.7	13.2	13.6	13.6	15.7	14.6	14.5	14.6	15.1	16.0	16.1	17	29.8
of which on income from employment	12.4	12.9	12.9	12.3	12.8	12.7	14.1	13.3	13.0	13.1	13.5	14.3	14.4	17	26.7
Paid by employers	4.7	5.0	5.0	4.7	5.1	4.8	4.8	4.7	4.5	4.4	4.4	4.7	5.2	22	9.6
Paid by employees	7.7	7.9	7.8	7.7	7.7	7.9	9.3	8.6	8.5	8.8	9.2	9.6	9.3	13	17.1
Paid by non-employed	0.7	0.8	0.8	0.9	0.8	0.9	1.5	1.3	1.5	1.5	1.6	1.7	1.7	10	3.1
Capital	6.9	6.8	7.0	7.1	6.5	7.5	7.4	7.9	8.2	8.4	8.7	8.2	8.2	9	15.2
Income of corporations	2.5	2.3	2.1	2.5	2.5	2.1	1.1	1.1	1.9	2.1	2.5	1.9	2.2	21	4.0
Income of households	1.2	1.3	1.4	1.2	1.3	1.4	1.7	1.9	1.8	1.3	1.3	1.4	1.4	4	2.6
Income of self-employed	0.8	0.8	0.8	0.8	0.6	0.9	0.9	0.8	0.8	0.7	0.8	0.8	0.8	16	1.5
Stock of capital	2.3	2.4	2.6	2.6	2.1	3.1	3.6	4.1	3.8	4.2	4.1	4.0	3.8	5	7.0

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Ranking 2018	Revenue 2018 (billion euros)
D. Environmental taxes															
as % of GDP															
Environmental taxes	2.0	2.1	2.1	2.1	2.6	2.9	3.3	3.6	3.7	3.8	3.8	4.0	3.7	1	6.8
Energy	1.2	1.2	1.3	1.3	2.0	2.2	2.6	2.9	3.0	3.0	3.0	3.2	2.9	2	5.4
of which transport fuel taxes	0.8	0.9	0.8	0.9	1.4	1.4	1.6	1.3	1.4	1.3	1.4	1.5	1.5	12	
Transport	0.8	0.8	0.8	0.8	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.8	0.8	0.8	0.8	7	1.5
Pollution and resources	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.01	24	0.0
E. Property taxes															
as % of GDP															
Taxes on property	2.2	2.2	2.3	2.3	1.9	2.7	3.2	3.6	3.2	3.5	3.5	3.4	3.2	4	6.0
Recurrent taxes on immovable property	0.9	0.9	0.8	1.0	1.0	1.9	2.2	2.7	2.5	2.7	2.7	2.7	2.6	3	4.8
Other taxes on property	1.3	1.3	1.5	1.4	0.9	0.8	1.0	0.8	0.7	0.8	0.8	0.8	0.7	12	1.2
F. Implicit tax rates															
%															
Consumption	14.3	14.5	13.9	12.8	14.4	15.2	15.3	15.5	15.8	15.9	17.4	17.3	17.6		20
Labour	36.9	38.2	37.5	34.4	35.2	35.8	40.8	40.3	39.1	39.8	41.0	43.3	43.2		2
G. Payable tax credits															
as % of GDP															
Total payable tax credits	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Tax expenditure component	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Transfer component	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
<i>Total tax revenue adjusted for payable tax credits</i>	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:

Πηγή: European Commission, DG Taxation and Customs Union, based on Eurostat data

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Συμπεράσματα

Ως αποτέλεσμα της μελέτης που πραγματοποιήθηκε στις προηγούμενες ενότητες της παρούσας εργασίας γίνεται αντιληπτό, ότι η δομή, η αποτελεσματικότητα, η αποδοτικότητα και η δικαιοσύνη που διέπει το φορολογικό σύστημα μιας χώρας ασκούν σημαντική επίδραση στη διαμόρφωση μιας σειράς παραμέτρων των δημόσιων οικονομικών της, συμβάλλοντας στην ενίσχυση της ανάπτυξης, της απασχόλησης και της ανταγωνιστικότητας. Στο σημείο αυτό καλούμαστε να εξετάσουμε κατά πόσο η ασκούμενη φορολογική πολιτική στην Ελλάδα την περίοδο 2010-2020 με τις «διαρθρωτικές» αλλαγές που προκρίθηκαν στο πεδίο της δημοσιονομικής πολιτικής, πέτυχε το στόχο της κατά τρόπο τέτοιο που να ικανοποιούνται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται ώστε να ευνοείται η ευημερία και η οικονομική ανάπτυξη της χώρας.

Αν υποθέσουμε ότι ο επιτακτικός-αν και όχι ο πλέον σημαντικός κατά την άποψή μας- στόχος των διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων ήταν η αναστροφή των δημοσιονομικών ελλειμμάτων και η εξισορρόπηση των δημόσιων οικονομικών της χώρας, η συμβολή της φορολογίας στην προσπάθεια αυτή θα μπορούσε να θεωρηθεί απολύτως επιτυχημένη: Σε ένα διάστημα τεσσάρων μόλις ετών (2010-2014) το πρωτογενές ισοζύγιο της Γενικής Κυβέρνησης έγινε από εντόνως ελλειμματικό (-10,1% του ΑΕΠ), πλεονασματικό ενώ από το 2015 και ύστερα τα πρωτογενή πλεονάσματα διατηρούνται σε υψηλά επίπεδα (γύρω στο 4%). Ταυτόχρονα, για τα οικονομικά έτη μετά το 2016 και εντεύθεν, ο προϋπολογισμός της Γεν. Κυβέρνησης είναι επίσης πλεονασματικός για πρώτη μάλιστα φορά από την μεταπολιτευτική περίοδο, εξέλιξη προφανώς ενθαρρυντική λαμβανομένου υπόψη των χρόνιων διαρθρωτικών και μακροοικονομικών ανισορροπιών της ελληνικής οικονομίας. Επιπρόσθετα, τα κύρια αίτια της κρίσης, δηλαδή τα μεγάλα «δίδυμα ελλείμματα» (Γεν. Κυβέρνησης και ισοζυγίου τρεχουσών συναλλαγών) έχουν εξαλειφθεί ενώ διαμορφώνεται μια τάση αποκατάστασης της ανταγωνιστικότητας της ελληνικής οικονομίας η οποία και έγινε δυνατή λόγω και των αλλαγών στη φορολογική διοίκηση, όπως αυτές περιγράφηκαν στο 3^ο Κεφάλαιο.

Στην πράξη ωστόσο, τα φορολογικά εργαλεία αξιολογούνται στη βάση πολλών και διαφορετικών κριτηρίων που περιλαμβάνουν-μεταξύ άλλων- την φορολογική δικαιοσύνη και ισότητα, την κατανομή του εισοδήματος και την προώθηση της ευημερίας, πτυχές της φορολογίας που ωστόσο συστηματικά αγνοούνται από τις πολιτικές δυνάμεις του τόπου που καλούνται να σχεδιάσουν το φορολογικό σύστημα,

πέραν των γενικόλογων διαπιστώσεων ότι η χώρα έχει ανάγκη ένα σύστημα φορολογίας που θα είναι απλό, αναπτυξιακό και δίκαιο ταυτόχρονα.

Η πρωτοφανής σε μέγεθος και ταχύτητα δημοσιονομική προσαρμογή που αποτέλεσε το σημείο εκκίνησης της διαδικασίας της «εσωτερικής υποτίμησης» στην Ελλάδα, βασισμένη στη μείωση των δημοσίων δαπανών και την ταυτόχρονη αύξηση των φόρων, είχε σημαντικό κόστος σε όρους προϊόντος, εισοδήματος και πλούτου: Από το 2009 έως το 2016 η χώρα μας απώλεσε πάνω από το ¼ του ΑΕΠ της σε σταθερές τιμές ενώ το ποσοστό ανεργίας αυξήθηκε κατά περίπου 17 ποσοστιαίες μονάδες. Επιπλέον το κκ ΑΕΠ σε ισοδύναμα αγοραστικής δύναμης μειώθηκε στο 68% περίπου του μέσου όρου της ΕΕ το 2018, από 94% περίπου το 2008. Την ίδια στιγμή, ο λόγος των μη εξυπηρετούμενων δανείων προς το σύνολο των δανείων εκτινάχθηκε στο 50% περίπου με σημαντικές κοινωνικές και οικονομικές επιπτώσεις ενώ ο λόγος του χρέους προς το ΑΕΠ αυξήθηκε και διαμορφώθηκε σε μη βιώσιμα επίπεδα παρά την ένταση της δημοσιονομικής προσαρμογής. Πιο συγκεκριμένα, η διαχρονική εξάρτηση του δημοσιονομικού συστήματος της χώρας από τους έμμεσους φόρους αποκαλύπτει τον άδικο και αναποτελεσματικό χαρακτήρα του συστήματος φορολογίας και την αδυναμία του φοροελεγκτικού μηχανισμού να ελέγξει τα εκτεταμένα φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής (βλ. Παράρτημα 3). Αντίστοιχα κοινωνικά και πολιτικά προβλήματα φαίνεται να δημιουργεί η μεγάλη επιβάρυνση νοικοκυριών και επιχειρήσεων από φόρους ακίνητης περιουσίας. Όπως προκύπτει από την Έκθεση Revenue Statistics 1965-2018 του ΟΟΣΑ, οι φόροι στην περιουσία εξαπλασιάστηκαν σε μια περίοδο μόλις 8 ετών. Το 2010 αντιστοιχούσαν σε μόλις 0,2% του ΑΕΠ ή περίπου σε 600 εκ. ευρώ σε απόλυτο αριθμό. Το 2018, οι φόροι στην ακίνητη περιουσία είναι δέκα φορές πάνω ως ποσοστό του ΑΕΠ (6%) ή έξι φορές πάνω σε απόλυτα μεγέθη στα 3,6 δις ευρώ. Συνολικά δε, σύμφωνα με την ίδια Έκθεση και για όλες τις επιμέρους κατηγορίες φόρων, στη χώρα μας καταγράφεται αύξηση φόρων κατά 6,7 ποσοστιαίες μονάδες του ΑΕΠ για την περίοδο 2010-2018. Πρόκειται για τη μοναδική χώρα που επιβάρυνε σε τόσο σύντομη χρονική περίοδο τόσο πολύ τους φορολογούμενους πολίτες της. Ειδικότερα, οι φορολογικές επιβαρύνσεις από το 32% του ΑΕΠ που ήταν το 2010 ανήλθαν στο 38,7% του ΑΕΠ το 2018, τη στιγμή που ο μέσος όρος των χωρών του ΟΟΣΑ ήταν 34,3% του ΑΕΠ.

Αναμφίβολα ωστόσο, ο αντίλογος στα παραπάνω βασίζεται στο επιχείρημα ότι η σκοπιά από την οποία κρίνουμε και συγκρίνουμε ένα μείγμα φορολογικής πολιτικής με

κάποιο άλλο δηλαδή ο δημόσιος διάλογος σχετικά με το αν ένα σύστημα φορολογίας λειτουργεί υποβοηθητικά ή περιοριστικά στην οικονομική ανάπτυξη γίνεται στη βάση πολλών περιορισμών. Δυστυχώς ένα φορολογικό σύστημα που να ικανοποιεί κάθε διάσταση των αντικειμενικών του σκοπών, δεν υπάρχει ούτε στη θεωρία ούτε και στην πράξη.

Η χώρα μας έχει σήμερα να αντιμετωπίσει την τεράστια πρόκληση της μετάβασης από μια οικονομία χαμηλής εντάσεως τεχνολογίας, σε μια οικονομία μέσης και υψηλής εντάσεως τεχνολογίας, με την ριζική αναδιάρθρωση του παραγωγικού της ιστού που θα της επιτρέψει να αποκτήσει τα χαρακτηριστικά μιας σύγχρονης οικονομίας. Οι επενδύσεις έντασης γνώσης και η βελτίωση του ανθρώπινου κεφαλαίου μέσω των αυξημένων επενδύσεων στην εκπαίδευση, την έρευνα και την καινοτομία, η παροχή φορολογικών κινήτρων σε επιχειρήσεις προσανατολισμένες σε δραστηριότητες έρευνας και καινοτομίας, ιδίως τις Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις και η συνακόλουθη στήριξη της απασχόλησης με τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας, αφορούν στόχους, στην εκπλήρωση των οποίων η φορολογία μπορεί να διαδραματίσει ενεργό ρόλο συμβάλλοντας στη μετάβαση σε μια κοινωνικά «βιώσιμη» κοινωνία. Σε κάθε περίπτωση, οι όποιες απόπειρες για μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος με στόχο την ενίσχυση της αναπτυξιακής και κοινωνικά δίκαιης διάστασής του δεν έχουν νόημα, αν το σύστημα αυτό δεν επιβάλλεται αποτελεσματικά και δεν ισχύει για όλους. Προς τούτω, επιβάλλεται η διαμόρφωση ενός νέου πλαισίου εφαρμογής της φορολογίας που θα θέτει απλούς και σαφείς κανόνες για τους φορολογούμενους και ταυτόχρονα θα διασφαλίζει ότι τα βάρη από την επιβολή της φορολογίας θα κατανέμονται δίκαια.

Βιβλιογραφία

Ξένη Βιβλιογραφία

Anastassiou T. and Dritsaki C. (2005), *Tax revenues and economic growth: An empirical investigation for Greece using causality analysis*. vol.1, Journal of Social Sciences.

Barrios, S. και Schaechter, A. (2008) *The quality of public finances and economic growth*. Διαθέσιμο στο:

https://www.researchgate.net/publication/46447570_The_quality_of_public_finances_and_economic_growth

[τελευταία επίσκεψη 5/8/2020]

Djankov, S. (2017) *Corporate Tax Cuts: Examining the Record in Other Countries*, Policy Brief (PB-17-14), Peterson Institute for International Economics.

Eurostat (2013) *Taxation trends in the European Union*, Luxemburg: European Commission.

Eurostat (2014) *Taxation trends in the European Union*, Luxembourg: European Commission.

IMF (2013), *Greece, Selected Issues*. (IMF Country Report No. 13/155).

Johansson, A. et al. (2008) *Taxation and Economic Growth*, OECD Economics Department Working Papers, No. 620, Paris: OECD Publishing.

Lee Y. & Gordon, R. (2005). *Tax Structure and Economic Growth*. Journal of Public Economics, 89, 1027–1043.

Musgrave, R. και Musgrave, P. (1989) *Public Finance in Theory and Practice*. 5th edition. McGraw-Hill International Editions.

Myles G.D (2007) *Economic Growth and the Role of Taxation Prepared for the OECD*. University of Exeter and Institute for Fiscal Studies.

OECD (2016) *Tax revenue trends in the OECD, Revenue Statistics 2016*, OECD

OECD (2016) *Revenue Statistics 2016-Greece*, Centre for Tax Policy and Administration. OECD

OECD (2017) *Taxing Wages 2015-2016, Special Feature: Taxation and Skills*.

OECD (2018), *OECD Economic Surveys: Greece 2018*, Paris: OECD Publishing, https://doi.org/10.1787/eco_surveys-grc-2018-en

OECD (2019) *REVENUE STATISTICS 1965-2018*.

Samuelson, P.A. (1958) Aspects of Public Expenditure Theories. *The Review of Economics and Statistics*. 40(4), pp. 332-338. Available at <https://www.jstor.org/stable/1926336>, [accessed 26 July 2020].

PwC (2016), *World Tax Summaries. Η Φορολογία στην Ελλάδα*. Διαθέσιμο στο: https://www.pwc.com/gr/en/publications/assets/world-tax-summaries-2016_gr.pdf

Smith A. (1776) *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. London: W. Strahan and T. Cadell, London.

Stiglitz, E. (1992) *Οικονομική του Δημόσιου Τομέα*. Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική

Stoilova D. and Patonov N. (2012) “An Empirical Evidence for the impact of Taxation on Economic Growth in the European Union”, *Book of Proceedings – Tourism and Management Studies International Conference Algarve 2012, vol.3*, Portugal: University of the Algarve.

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. OECD Economics Department Working Papers.

Ελληνική Βιβλιογραφία

ΑΑΔΕ (2019) *Έκθεση για την εξέλιξη και την διακύμανση των εσόδων από φόρους: Απολογιστικό Δελτίο Έτους 2019*. Διαθέσιμο στο: https://www.aade.gr/sites/default/files/202003/apologistiko_deltio_esodwn_2019.pdf

ΑΑΔΕ (2018) *Έκθεση Απολογισμού ΑΑΔΕ 2018 και Προγραμματισμού δραστηριοτήτων της για το έτος 2019*.

Αναστασάτου, Μ. & Τσακλόγλου, Π. (2019) *Διαρθρωτικές αλλαγές στο πεδίο της Δημοσιονομικής Πολιτικής στα χρόνια της κρίσης*. Αθήνα: εκδόσεις Παπαζήση.

Βεσυρόπουλος, Α. (2019) *Η φορολογική πολιτική ως μοχλός ανάπτυξης της Ελληνικής οικονομίας*. Διαθέσιμο στο: <https://dspace.lib.uom.gr/handle/2159/23683> [τελευταία επίσκεψη 22/8/2020].

Βρέντζου, Ε. (2020) *Ανάλυση φορολογικής πολιτικής*. Αθήνα: Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης.

Γεωργακόπουλος Θ. (2005) *Εισαγωγή στη δημόσια οικονομική*. 3η έκδ. Αθήνα: Ευ. Μπένος.

Γιαννοπούλου, Ε. (2013) *Μέτρα φορολογικής πολιτικής για την αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης στην Ελλάδα 2008-2012*. Διαθέσιμο στο: <http://pandemos.panteion.gr/index.php?op=record&pid=iid:6406&lang=el>

[τελευταία επίσκεψη 10/8/2020]

Γκίνογλου, Δ. (2004) *Λογιστική Εταιριών- Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, 1η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Rosili

Δαλαμάγκας, Β. (2009) *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*. Αθήνα: Εκδοτικές Επιχειρήσεις "ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ" Κ&Π Σμπίλιας Α.Ε.Β.Ε.

ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ (2018) *Η Φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα*. Διαθέσιμο στο: <https://www.dianeosis.org/research/i-forologia-eisodimatos-stin-ellada/>

[τελευταία επίσκεψη 5/8/2020].

ΔιαΝΕΟσις- Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης (2016), *Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις Καταπολέμησής της*. Διαθέσιμο στο: https://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2017/03/Tax_Evasion_diaNEOsis_Upd_17_03_2017.pdf

[τελευταία επίσκεψη 10/8/2020].

Δοξαρά, Ε. (2018) *Φορολογική πολιτική και οικονομική ανάπτυξη: η περίπτωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος*. Διαθέσιμο στο: <https://core.ac.uk/reader/159408240>

[τελευταία επίσκεψη 5/8/2020]

Δράκος, Γ. (1996) *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, Αθήνα- Πειραιάς: Εκδόσεις Σταμούλης.

Δριτσάκη, Χ. & Βαζακίδης, Α. (2005) *Κατηγορίες Φόρων και Οικονομική Ανάπτυξη: Μια εμπειρική έρευνα για την Ελλάδα*. Πρακτικό 18ου Πανελληνίου Συνεδρίου Στατιστικών, Ελληνικό Στατιστικό Ινστιτούτο.

ΕΛΣΤΑΤ (2019) *Η Ελληνική Οικονομία, 28 Αυγούστου 2020*. Διαθέσιμο στο https://www.statistics.gr/documents/20181/16865424/greek_economy_28_08_2020.pdf/9b7ff179-2a2e-6792-fe06-7ca38c6df967

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2017) *Θεματικό Ενημερωτικό Δελτίο Ευρωπαϊκού Εξαμήνου- Φορολογία*. Διαθέσιμο στο:

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_taxation_el_0.pdf

[τελευταία επίσκεψη 7/09/2020]

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2010) *Το Πρόγραμμα Οικονομικής Προσαρμογής για την Ελλάδα*, Occasional Papers 61. Γενική Διεύθυνση Οικονομικών και Νομισματικών Υποθέσεων.

[τελευταία επίσκεψη 7/09/2020]

ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΓΣΕΕ (2019) *Δελτίο οικονομικών εξελίξεων 2019*.

ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΓΣΕΕ (2011) *Η Ελληνική Οικονομία και η Απασχόληση-Ετήσια Έκθεση 2011*. Διαθέσιμο στο: <https://www.inegsee.gr/ekdosi/Ethsia-Ekthesh-2011-H-ellhnikh-oikonomia-kai-h-apascholsh/>[τελευταία επίσκεψη 20/8/2020]

ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΓΣΕΕ (2012) *Η Ελληνική Οικονομία και η Απασχόληση-Ετήσια Έκθεση 2012*. Διαθέσιμο στο: <https://www.inegsee.gr/wp-content/uploads/2014/02/files/EKTHESH%2014.pdf>[τελευταία επίσκεψη 20/8/2020]

ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΓΣΕΕ (2013) *Η Ελληνική Οικονομία και η Απασχόληση-Ετήσια Έκθεση 2013*. Διαθέσιμο στο: <https://www.inegsee.gr/etisia-ekthesi-2013-i-elliniki-ikonomia-ke-i-apascholi/>[τελευταία επίσκεψη 20/8/2020]

ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΓΣΕΕ (2014) *Η Ελληνική Οικονομία και η Απασχόληση-Ετήσια Έκθεση 2014*. Διαθέσιμο στο: https://www.inegsee.gr/wp-content/uploads/2014/09/EKTESH_16-27082014.pdf

[τελευταία επίσκεψη 20/8/2020]

ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΓΣΕΕ (2015) *Η Ελληνική Οικονομία και η Απασχόληση-Ετήσια Έκθεση 2015*. Διαθέσιμο στο: https://www.inegsee.gr/wp-content/uploads/2015/09/EKTHESI_2015.pdf

[τελευταία επίσκεψη 20/8/2020]

ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΓΣΕΕ (2016) *Η Ελληνική Οικονομία και η Απασχόληση-Ετήσια Έκθεση 2016*. Διαθέσιμο στο: https://www.inegsee.gr/wp-content/uploads/2016/03/ETHSIA_EKTHESI_2016_FINAL.pdf

[τελευταία επίσκεψη 20/8/2020]

Καράγιωργας, Δ. (1981) *Δημόσια Οικονομική 2: Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί*, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση.

Μητσόπουλος, Μ. και Πελαγίδης, Θ. (2011) *Understanding the crisis in Greece: from boost to bust*. New York: Palgrave Macmillan

Μπάρμπας, Ν. και Φινοκαλιώτης Κ. (2011) *Δημόσια Οικονομικά, Φόροι – Δημόσια δάνεια – Δημόσιες συμβάσεις*. 3^η έκδοση. Αθήνα - Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σακκούλα.

Ράπανος, Β. & Καπλάνογλου, Γ. (2014) *Φορολογία και Οικονομική Ανάπτυξη: Η περίπτωση της Ελλάδας*, Αθήνα: Συλλογικός Τόμος της Ελληνικής Ένωσης Τραπεζών με θέμα: "Ανταγωνιστικότητα για ανάπτυξη: Προτάσεις πολιτικής"

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

Ταγκαλάκης, Α. (2015) *Οι προσδιοριστικοί παράγοντες της δυναμικής της ανεργίας στην Ελλάδα*. Οικονομικό Δελτίο- Τεύχος 42. Αθήνα: Τράπεζα της Ελλάδος.

Τάτσος, Ν. (2012) *Θεωρία των φόρων και φορολογική πολιτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Κριτική.

Τσίντζος, Λ (2020) *Φορολογική πολιτική στην Ελλάδα την τελευταία δεκαετία της κρίσης, όπως επίσης και σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες με αντίστοιχα δημοσιονομικά προβλήματα,* επιπτώσεις. Διαθέσιμο στο:

<https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/24001/3/TsintzosLeonidasMsc2020.pdf>

[τελευταία επίσκεψη 25/7/2020]

Τράπεζα της Ελλάδος (2011) *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2010*.

Τράπεζα της Ελλάδος (2012) *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2011*.

Τράπεζα της Ελλάδος (2013) *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2012*.

Τράπεζα της Ελλάδος (2014) *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2013*.

Τράπεζα της Ελλάδος (2015) *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2014*.

Τράπεζα της Ελλάδος (2016) *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2015*.

Τράπεζα της Ελλάδος (2017) *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2016*.

Τράπεζα της Ελλάδος (2018) *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2017*.

Τράπεζα της Ελλάδος (2019) *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2018*.

Τσιακάλου, Β. (2017) *Ο ρόλος της φορολογικής πολιτικής στην κοινωνική ευημερία: το ελληνικό παράδειγμα στην περίοδο 2008-2016* Αθήνα: Εθνικό Κέντρο Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης. Διαθέσιμο στο:

<https://repositoryesdda.ekdd.gr/bitstream/123456789/365/1/%ce%a4%ce%a3%ce%99%ce%91%ce%9a%ce%91%ce%9b%ce%9f%ce%a5.pdf>

[τελευταία επίσκεψη 10/8/2020].

Φορτσάκης, Θ. και Σαββαΐδου, Κ (2013) *Φορολογικό Δίκαιο*. 4^η έκδοση. Αθήνα: Εκδόσεις Νομικής Βιβλιοθήκης Αθηνών.

Φτούλη, Ε. (2017) *Άριστη Φορολογία. Διαθέσιμο στο:*
<https://www.dept.aueb.gr/sites/default/files/%CE%95%CE%A1%CE%93%CE%91%CE%A3%CE%99%CE%91%20%CE%91%CE%A1%CE%99%CE%A3%CE%A4%CE%97%CE%A3%20%CE%A6%CE%9F%CE%A1%CE%9F%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%91%CE%A3.pdf>

[τελευταία επίσκεψη 8/8/2020].

Φωτιάδου, Ι. (2018) *Η Φορολογική πολιτική στην Ε.Ε: Φορολογικός ανταγωνισμός και φορολογική εναρμόνιση: Η περίπτωση της Ελλάδας. Διαθέσιμο στο:*
<https://dspace.lib.uom.gr/handle/2159/22881>

[τελευταία επίσκεψη 10/8/2020].

Ελληνική Νομοθεσία

Νόμος 2859/2000, *Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας*. Κωδικοποιημένος σύμφωνα με τον Νόμο 4474/2017

Νόμος 3815/2010, *Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνιακού Κώδικα.*, ΦΕΚ Α' 5/26-01-2010

Νόμος 3842/2010, *Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις*, ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016

Νόμος 3493/2011, *Καταπολέμηση της Φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών*, ΦΕΚ Α' 66/31-03-2011

Νόμος 4024/2011, *Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο– βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015*, ΦΕΚ Α' 226/27-10-2011

Νόμος 4093/2012, *Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012 και του ΜΠΔΣ 2013-2016-ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ*

Νόμος 4110/2013, *Ρυθμίσεις στη Φορολογία Εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις*, ΦΕΚ Α' 17/23/01/2013.

Νόμος 4172/2013, *Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις*. ΦΕΚ 167 Α/23-7-2013, Κωδικοποίηση έως και το νόμο 4254 (ΦΕΚ Α/85 07-04-2014)

Νόμος 4174/2013, *Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών*. ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013

Νόμος 4223/2013, *Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων*, ΦΕΚ-287 Α/31-12-2013

Νόμος 4387/2016, *Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας, μεταρρύθμιση ασφαλιστικού συνταξιοδοτικού συστήματος*. ΦΕΚ Α'85/12/05/2012

Νόμος 4389/2016, *Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις*, ΦΕΚ Α'94/27.5.2016

Σύνταγμα της Ελλάδος, Όπως αναθεωρήθηκε με το Ψήφισμα της 27ης Μαΐου 2008 της Η' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων, Επανάκδοση: Ιούνιος 2010.

Ενωσιακή Νομοθεσία

Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση- Άρθρο 113, όπως ισχύει μετά την Συνθήκη της Λισαβόνας.

Παράρτημα I

Κριτήρια αξιολόγησης φορολογικού συστήματος

Κριτήριο	Βασικές επιδράσεις ή επιδιώξεις
Οικονομική αποτελεσματικότητα (efficiency)	<p>Απώλεια παραγωγής και ευημερίας-Υπερβάλλον βάρος</p> <ul style="list-style-type: none"> • Κίνητρα και ευκαιρίες για εργασία και επιχειρηματική δραστηριότητα • Κίνητρα για αποταμίευση και επένδυση • Ανάληψη κινδύνων και καινοτομία από άτομα και επιχειρήσεις
Οικονομική Δικαιοσύνη και Ισότητα (equity)	<p>Θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας (ability to pay principle)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Οριζόντια Ισότητα (οι ίσοι αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο) • Κάθετη Ισότητα (άτομα με μεγαλύτερα εισοδήματα πληρώνουν περισσότερο) • Αναδιανομή εισοδήματος για μείωση των ανισοτήτων (προοδευτικότητα)
Απλότητα και Διαφάνεια	<ul style="list-style-type: none"> • Σαφής ορισμός της φορολογικής βάσης • Βεβαιότητα για το ποσό του φόρου • Διαφάνεια • Δημοκρατικός έλεγχος και ενημέρωση των πολιτών
Διοικητικό κόστος και κόστος	<ul style="list-style-type: none"> • Ελαχιστοποίηση κόστους

συμμόρφωσης

διαχείρισης του φορολογικού συστήματος (παρακολούθηση, επιβολή)

- Ελαχιστοποίηση ιδιωτικού κόστους συμμόρφωσης πολιτών

Ευελιξία και σταθερότητα

- Ευελιξία στο πλαίσιο της μακροοικονομικής διαχείρισης
- Ευελιξία στο πλαίσιο διαφορετικών πολιτικών ιδεολογιών
- Προβλεψιμότητα ώστε να είναι εφικτή η λήψη αποφάσεων από τους φορολογούμενους

Πηγή: IOBE, προσαρμογή από Meede, J. (1978) και Mirlees, J. et al. (2011)

Παράρτημα II

Η κρίση κρατικού χρέους στην Ελλάδα – χρονολογική παρουσίαση των γεγονότων

23 Δεκέμβρη 2010	Η Βουλή ψηφίζει τον προϋπολογισμό του 2010 θέτοντας ως στόχο για το έλλειμμα της γενικής κυβέρνησης το 9,1% του ΑΕΠ.
15 Ιανουαρίου 2010	Η κυβέρνηση υποβάλλει το επικαιροποιημένο πρόγραμμα σταθερότητας (ΠΣΤ), που προέβλεπε μείωση του δημόσιου ελλείμματος κατά 4 ποσοστιαίες μονάδες σε 8,7% του ΑΕΠ το 2010 και διόρθωση του υπερβολικού ελλείμματος έως το 2012. Ο δείκτης χρέους θα κορυφωνόταν στο 121% του ΑΕΠ το 2011.
1^η Φεβρουαρίου 2010	Η διαφορά επιτοκίου (spread) των διετών ομολόγων φθάνει τις 347 μονάδες βάσης· η διαφορά επιτοκίου των δεκαετών ομολόγων φθάνει τις 270 μονάδες βάσης.
2 Φεβρουαρίου 2010	Η Επιτροπή εγκρίνει i) πρόταση απόφασης του Συμβουλίου σχετικά με τη διόρθωση του υπερβολικού ελλείμματος στην Ελλάδα έως το 2012, ii) σχέδιο σύστασης του Συμβουλίου προκειμένου να τερματιστεί η ασυνέπεια με τους γενικούς προσανατολισμούς των οικονομικών πολιτικών και iii) σχέδιο γνώμης του Συμβουλίου σχετικά με το ΠΣΤ.
3 Φεβρουαρίου 2010	Η Ελλάδα εξαγγέλλει μια σειρά μέτρων, επιπλέον εκείνων που είχαν εξαγγελθεί με το ΠΣΤ (πάγωμα μισθών και αύξηση των ειδικών φόρων κατανάλωσης με στόχο τη μείωση του δημοσίου ελλείμματος).
11 Φεβρουαρίου 2010	Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο καλεί το Συμβούλιο ECOFIN να εγκρίνει τα έγγραφα αυτά και καλεί την Επιτροπή να παρακολουθεί την εφαρμογή της απόφασης και της σύστασης του Συμβουλίου, σε συνεργασία με την ΕΚΤ και με βάση την εμπειρία του ΔΝΤ. Τα κράτη μέλη της ζώνης του ευρώ δηλώνουν ότι είναι έτοιμα να αναλάβουν αποφασιστική και συντονισμένη δράση, εάν χρειαστεί, για να διασφαλίσουν τη χρηματοπιστωτική σταθερότητα στη ζώνη του ευρώ στο σύνολό της.
16 Φεβρουαρίου 2010	Το Συμβούλιο εγκρίνει τα προαναφερθέντα έγγραφα, μετά από συζήτηση στην Ευρωομάδα.
3 Μαρτίου 2010	Λίγο μετά την επίσκεψη του Επιτρόπου κ. Rehn στην Αθήνα, η Ελλάδα εξαγγέλλει νέα μέτρα για τη μείωση του ελλείμματος κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 2% του ΑΕΠ, στα οποία περιλαμβάνεται αύξηση των συντελεστών ΦΠΑ και άλλων έμμεσων φόρων και περικοπή του λογαριασμού μισθοδοσίας (μέσω της μείωσης των επιδομάτων και της μερικής κατάργησης των δώρων Πάσχα, αδειάς και Χριστουγέννων για τους δημοσίους υπαλλήλους). Τα μέτρα αυτά τυγχάνουν ευνοϊκής υποδοχής από την Επιτροπή, την ΕΚΤ και το ΔΝΤ.
8 Μαρτίου 2010	Η Ελλάδα υποβάλλει έκθεση προόδου όσον αφορά την εφαρμογή του ΠΣΤ και των πρόσθετων μέτρων.
9 Μαρτίου 2010	Η Επιτροπή συμπεραίνει ότι η Ελλάδα εφαρμόζει την απόφαση του Συμβουλίου της 16ης Φεβρουαρίου 2010 και τα μέτρα που περιγράφονται στο ΠΣΤ και ότι τα πρόσθετα δημοσιονομικά μέτρα που έχουν εξαγγελθεί από τις ελληνικές αρχές φαίνονται επαρκή για την επίτευξη των δημοσιονομικών στόχων για το 2010.
15 Μαρτίου 2010	Η Ευρωομάδα δέχεται ευνοϊκά την έκθεση της Ελλάδας και την ανακοίνωση της Επιτροπής για την αξιολόγηση των μέτρων που έχουν ληφθεί. Υιοθετεί την εκτίμηση της Επιτροπής ότι τα πρόσθετα μέτρα

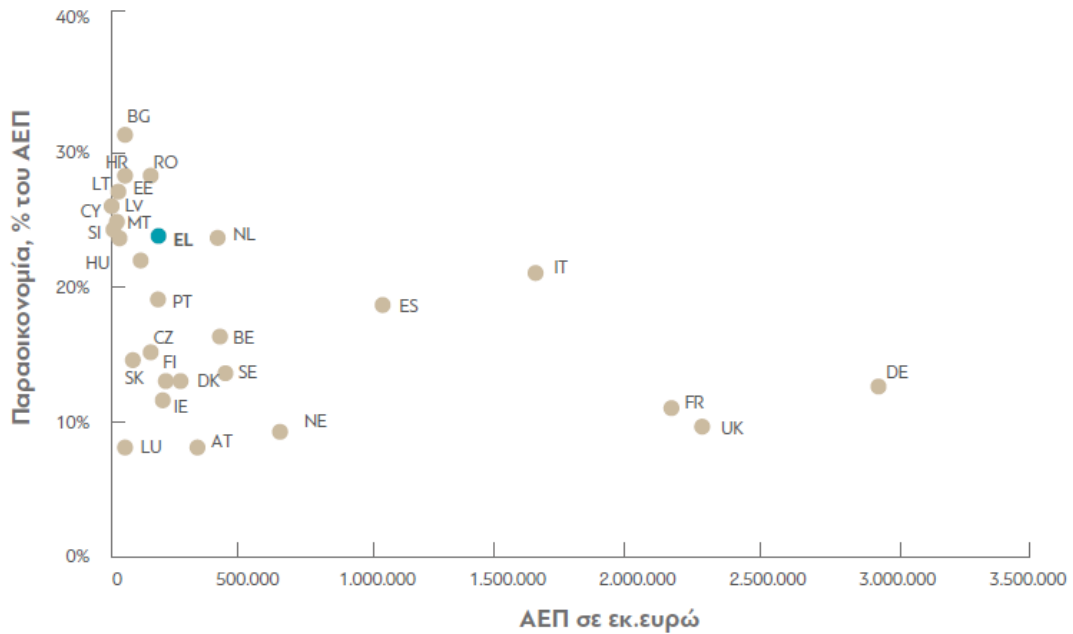
	φαίνονται επαρκή για τη διασφάλιση των δημοσιονομικών στόχων για το 2010, εάν εφαρμοστούν πλήρως.
25 Μαρτίου 2010	Οι αρχηγοί κρατών και κυβερνήσεων των χωρών της ζώνης του ευρώ επιβεβαιώνουν ότι υποστηρίζουν πλήρως τις προσπάθειες της ελληνικής κυβέρνησης και χαιρετίζουν τα πρόσθετα μέτρα που εξαγγέλθηκαν στις 3 Μαρτίου, τα οποία φαίνονται επαρκή για τη διασφάλιση των δημοσιονομικών στόχων για το 2010.
8 Απρίλη 2010	Η διαφορά επιτοκίου (spread) των διετών ομολόγων φθάνει τις 652 μονάδες βάσης· η διαφορά επιτοκίου των δεκαετών ομολόγων φθάνει τις 430 μονάδες βάσης.
11 Απρίλη 2010	Η Ευρωομάδα επιβεβαιώνει την ετοιμότητα των κρατών μελών της ζώνης του ευρώ να αναλάβουν αποφασιστική και συντονισμένη δράση, εάν χρειαστεί. Διευκρινίζει τις τεχνικές λεπτομέρειες που καθιστούν δυνατή τη λήψη απόφασης για συντονισμένη δράση, τονίζοντας ότι στόχος δεν είναι η παροχή χρηματοδότησης με το μέσο επιτόκιο της ζώνης του ευρώ, αλλά η διασφάλιση της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας στη ζώνη του ευρώ στο σύνολό της.
15 Απριλίου 2010	Η Ελλάδα ζητεί «συζητήσεις με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, την ΕΚΤ και το ΔΝΤ σχετικά με ένα πολυετές πρόγραμμα οικονομικών πολιτικών (...) που θα μπορούσε να υποστηριχθεί με χρηματοδοτική συνδρομή (...), εάν οι ελληνικές αρχές αποφασίσουν να ζητήσουν την εν λόγω συνδρομή».
23 Απριλίου 2010	Η Ελλάδα ζητεί χρηματοδοτική συνδρομή από τα κράτη μέλη της ζώνης του ευρώ και από το ΔΝΤ.
27 Απριλίου 2010	Η διαφορά επιτοκίου (spread) των διετών ομολόγων φθάνει τις 1552 μονάδες βάσης· η διαφορά επιτοκίου των δεκαετών ομολόγων φθάνει τις 755 μονάδες βάσης.
2 Μαΐου 2010	Η Ελλάδα, η Επιτροπή, η ΕΚΤ και το ΔΝΤ ανακοινώνουν συμφωνία για ένα τριετές πρόγραμμα οικονομικής και δημοσιονομικής πολιτικής. Η Ευρωομάδα συμφωνεί ομόφωνα να ενεργοποιήσει τη στήριξη οικονομικής σταθερότητας για την Ελλάδα μέσω διμερών δανείων που θα συγκεντρώσει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή.
6 Μαΐου 2010	Η Ελληνική Βουλή ψηφίζει μια σειρά μέτρων πολιτικής που προβλέπονται στο πρόγραμμα οικονομικής και δημοσιονομικής πολιτικής και περιλαμβάνουν αύξηση του ΦΠΑ και των ειδικών φόρων κατανάλωσης, καθώς και περαιτέρω μειώσεις των μισθών και συντάξεων του δημοσίου τομέα.
6 Μαΐου 2010	Η ΕΚΤ εγκρίνει προσωρινά μέτρα που αφορούν την επιλεξιμότητα εμπορεύσιμων χρεογράφων που εκδίδει ή εγγυάται η ελληνική κυβέρνηση.
7 Μαΐου 2010	Η διαφορά επιτοκίου (spread) των διετών ομολόγων φθάνει τις 1739 μονάδες βάσης· η διαφορά επιτοκίου των δεκαετών ομολόγων φθάνει τις 1287 μονάδες βάσης.
9 Μαΐου 2010	Το Εκτελεστικό Συμβούλιο του ΔΝΤ εγκρίνει τη συμφωνία stand-by (SBA).
9 και 10 Μαΐου 2010	Το Συμβούλιο και τα κράτη μέλη της ΕΕ εγκρίνουν μηχανισμό χρηματοπιστωτικής σταθεροποίησης.
18 Μαΐου 2010	Τα κράτη μέλη της ζώνης του ευρώ εκταμειώνουν την πρώτη δόση (14,5 δισ. ευρώ) κοινού δανείου προς την Ελλάδα.

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Γενική Διεύθυνση Οικονομικών και Νομισματικών Υποθέσεων.

Παράρτημα III

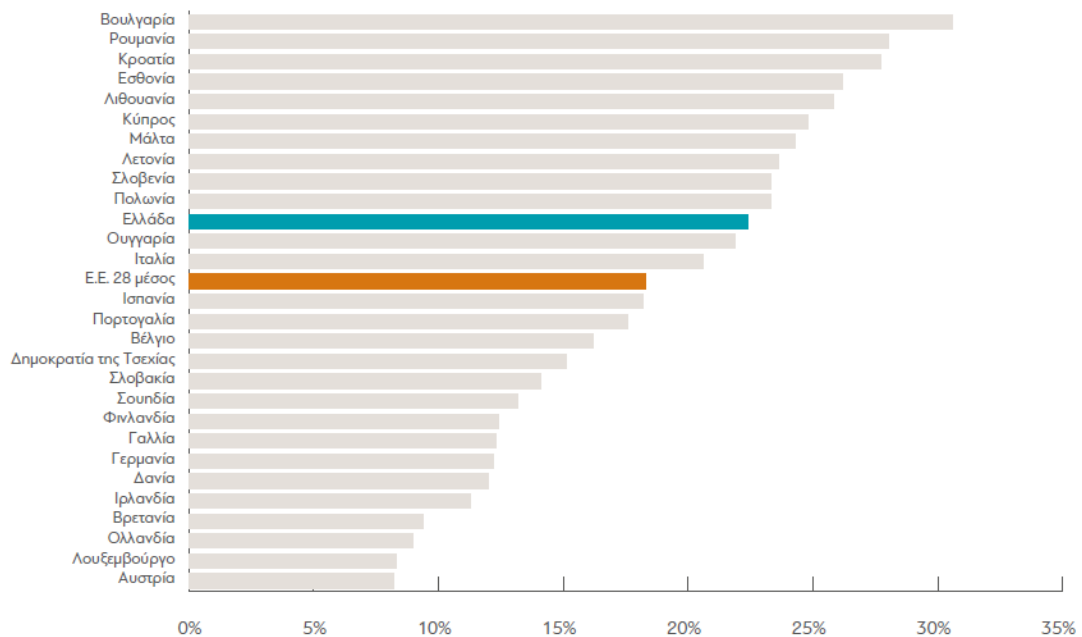
Η φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή στην Ελλάδα

Σχέση παραοικονομίας ως ποσοστό του ΑΕΠ και ΑΕΠ



Πηγή: Schneider F, (2015), *Size and development of the Shadow Economy 2003-2015*

Παραοικονομία ως ποσοστό του ΑΕΠ 2016, ΕΕ-28



Πηγή: Schneider F, (2015), *Size and development of the Shadow Economy 2003-2015*



Ε.Π.
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ
ΤΟΜΕΑ**



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)

Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Ταύρος

τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479

www.ekdd.gr