



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ



**εκδδα**

ΕΘΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΚΣΤ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ  
ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΤΙΤΛΟΣ**

**Δημόσια έσοδα και δημόσιες δαπάνες - βέλτιστες πρακτικές  
και διεθνείς τάσεις - η κατάσταση στη χώρα μας.**

**ΤΜ. ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ Γενικής Διοίκησης**

**Επιβλέπουσα:**

**Ελένη Βρέντζου**

**Σπουδαστής:**

**Ιωάννης Σιάππικας**

**ΑΘΗΝΑ - 2020**

Δημόσια έσοδα και δημόσιες δαπάνες - βέλτιστες πρακτικές και  
διεθνείς τάσεις - η κατάσταση στη χώρα μας.

## Περίληψη

Τα δημόσια έσοδα και οι δημόσιες δαπάνες αποτελούν τους βασικούς μοχλούς της οικονομίας τους οποίους οι κυβερνήσεις πρέπει να διαχειρίζονται με μεγάλη προσοχή, ώστε να επιτυγχάνεται η βέλτιστη ισορροπία που θα οδηγήσει στην υγιή λειτουργία της οικονομίας. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη των δύο βασικών δημοσιονομικών μεγεθών σε διεθνές και εθνικό επίπεδο, δίνοντας έμφαση στην τελευταία δεκαετία, όπου συντελέστηκαν ραγδαίες αλλαγές τόσο στο ύψος, στη σύνθεση και διάρθρωση των δημοσίων δαπανών όσο και σε θέματα που άπτονται της φορολογίας και της φορολογικής διοίκησης. Η εργασία εστιάζει σε σύγχρονα ζητήματα που σχετίζονται με τη φορολογική διοίκηση, όπως είναι ο βαθμός αυτονομίας της και οι σύγχρονες μέθοδοι αύξησης των φορολογικών εσόδων, ενίσχυσης της φορολογικής συμμόρφωσης και μείωσης της φοροδιαφυγής παρουσιάζοντας τις βέλτιστες πρακτικές στους τομείς αυτούς σε εθνικό και διεθνές επίπεδο. Μέσα από την ανάλυση της Ελλάδας, επιχειρείται να αναδειχθεί πως η ορθή χρήση των δημοσίων δαπανών σε συνδυασμό με μία αποτελεσματική φορολογική διοίκηση μπορούν να οδηγήσουν στην δημοσιονομική βιωσιμότητα.

Λέξεις – κλειδιά

Δημόσιες δαπάνες, δημόσια έσοδα, διεθνείς τάσεις, βέλτιστες πρακτικές, φορολογική διοίκηση, φορολογική συμμόρφωση,

## **Abstract**

Public revenues and public spending are the main levers of the economy that governments must manage very carefully in order to achieve the optimal balance that will lead to the healthy functioning of the economy. The purpose of this work is to study the two main budgetary figures at international and national level, with emphasis on the last decade, where rapid changes have taken place both in the amount, composition and structure of public expenditures and in matters relating to taxation and tax administration. The paper focuses on contemporary issues related to tax administration, such as its degree of autonomy and modern methods of increasing tax revenues, enhancing tax compliance and reducing tax evasion by presenting best practices in these areas at national and international level. Through the analysis of Greece, it is attempted to show that the proper use of public expenditure in conjunction with an effective tax administration can lead to fiscal sustainability.

### Key – words

Public expenditures, public revenues, trends, best practices, tax administration, tax compliance

## *Ευχαριστίες*

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την επιβλέπουσα κα. Ελένη Βρέντζου, Προϊσταμένη του Τμήματος Πολιτικής Κεφαλαιαγοράς, Λογιστικής και Ελεγκτικής του Υπουργείου Οικονομικών, για την καθοδήγηση και την άριστη συνεργασία που είχαμε καθ' όλη τη διάρκεια της προετοιμασίας και συγγραφής της παρούσας εργασίας.

Αθήνα, Σεπτέμβριος 2020

## Πίνακας Περιεχομένων

Πίνακας εικονογράφησης.....	9
Πίνακας συντμήσεων και συντομογραφιών.....	13
<b>Εισαγωγή.....</b>	<b>15</b>
<b>1. Δημόσιες δαπάνες.....</b>	<b>17</b>
1.1 Εννοιολογικός προσδιορισμός και θεσμικό πλαίσιο.....	17
1.1.1 Έννοια δημοσίων αγαθών.....	17
1.1.2 Έννοια δημοσίων δαπανών.....	17
1.2 Κριτήρια ταξινόμησης δημοσίων δαπανών.....	18
1.2.1 Το οικονομικό κριτήριο.....	18
1.2.2 Το διοικητικό κριτήριο.....	20
1.2.3 Το λειτουργικό κριτήριο.....	20
1.2.4 Λοιπές ταξινομήσεις.....	21
1.3 Θεωρίες για τη διαχρονική αύξηση των δημοσίων δαπανών.....	22
1.3.1 Ο νόμος της αύξουσας επέκτασης της οικονομικής δράσης του δημοσίου του Adolph Wagner.....	22
1.3.2 Η θεωρία της κλιμακωτής αύξησης των δημοσίων δαπανών (Displacement effect hypothesis).....	23
1.4 Διεθνείς τάσεις δημοσίων δαπανών.....	24
1.4.1 Οι τάσεις των δημοσίων δαπανών στην ΕΕ.....	24
1.4.2 Οι τάσεις των δημοσίων δαπανών στις χώρες του ΟΟΣΑ.....	27
<b>2. Δημόσια έσοδα.....</b>	<b>30</b>
2.1 Εννοιολογικός προσδιορισμός και θεσμικό πλαίσιο.....	30
2.2 Διάκριση δημοσίων εσόδων.....	30
2.2.1 Φορολογικά έσοδα.....	30
2.2.2 Μη φορολογικά έσοδα.....	31
2.2.3 Σύνοψη δημοσίων εσόδων στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	32
2.3 Άμεση και έμμεση φορολογία.....	32
2.3.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα άμεσης φορολογίας.....	33
2.3.2 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα έμμεσης φορολογίας.....	34
2.4 Φορολογικά έσοδα και οικονομική ανάπτυξη.....	35
2.5 Διεθνείς τάσεις δημοσίων εσόδων.....	36
2.5.1 Οι τάσεις των δημοσίων εσόδων στην ΕΕ.....	36
2.5.2 Οι τάσεις των δημοσίων εσόδων στις χώρες του ΟΟΣΑ.....	45

<b>3. Βέλτιστες πρακτικές στον τομέα των δημοσίων εσόδων σε διεθνές και εθνικό επίπεδο</b> .....	47
3.1 Το ζήτημα της αυτονομίας των φορολογικών διοικήσεων.....	47
3.2 Καινοτομίες στην φορολογική συμμόρφωση .....	50
3.3 Οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες ως εργαλείο αύξησης των δημοσίων εσόδων.....	52
3.4 Οι πολιτικές εθελοντικής αποκάλυψης εισοδημάτων και καταθέσεων.....	54
3.5 Η αντιμετώπιση της παραοικονομίας, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής .....	57
3.5.1 Η χρήση πιστοποιημένων ταμειακών μηχανών και η ηλεκτρονική τιμολόγηση .....	57
3.5.2 Η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων .....	60
3.5.3 Η υποχρεωτική χρήση του πλαστικού χρήματος .....	62
<b>4. Η περίπτωση της Ελλάδας</b> .....	65
4.1 Η εξέλιξη των δημοσίων δαπανών την τελευταία δεκαετία .....	68
4.2 Η εξέλιξη των δημοσίων εσόδων την τελευταία δεκαετία .....	80
4.3 Τα βασικά χαρακτηριστικά των φορολογικών εσόδων .....	82
4.4 Η μετεξέλιξη της ελληνικής φορολογικής διοίκησης.....	86
4.5 Αξιολόγηση της φορολογικής διοίκησης για την τελευταία δεκαετία .....	89
<b>Συμπεράσματα</b> .....	93
<b>Βιβλιογραφία</b> .....	96
<b>Παραρτήματα</b> .....	105

Ιωάννης Σιάππικας

© 2020, Με την επιφύλαξη παντός δικαιώματος

#### ΔΗΛΩΣΗ

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

Αθήνα, 19/09/2020

Υπογραφή

Ιωάννης Σιάππικας



## Πίνακας εικονογράφησης

### Κατάλογος διαγραμμάτων

<i>Διάγραμμα 1:</i> Δημόσιες δαπάνες και ΑΕΠ στην Ελλάδα την περίοδο 1833-2009.....	23
<i>Διάγραμμα 2:</i> Συνολικές δημόσιες δαπάνες γενικής κυβέρνησης, 2018, % ΑΕΠ. ....	24
<i>Διάγραμμα 3:</i> Μέση σύνθεση των δημοσίων δαπανών στην ΕΕ ως % του ΑΕΠ και των κατά κεφαλήν δαπανών, 2018. ....	25
<i>Διάγραμμα 4:</i> Διαχρονική εξέλιξη συνολικών δαπανών γενικής κυβέρνησης, ΕΕ-27, 2001-2018,% του ΑΕΠ.....	26
<i>Διάγραμμα 5:</i> Δαπάνες γενικής κυβέρνησης ανά λειτουργία και συναλλαγή, ΕΕ-27, 2018, % των συνολικών δαπανών. ....	27
<i>Διάγραμμα 6:</i> Δαπάνες γενικής κυβέρνησης ως ποσοστό του ΑΕΠ, 2007, 2017, 2018. ....	28
<i>Διάγραμμα 7:</i> Κατανομή δαπανών γενικής κυβέρνησης με βάση το επίπεδο διακυβέρνησης, 2017, 2018.....	29
<i>Διάγραμμα 8:</i> Σύνθεση συνολικών εσόδων, 2018 (% των συνολικών εσόδων). ....	32
<i>Διάγραμμα 9:</i> Μέσος ετήσιος λόγος άμεσων προς έμμεσους φόρους, (1972-2005).....	33
<i>Διάγραμμα 10:</i> Συνολικά έσοδα από φόρους και εισφορές, ΕΕ-28, ΕΕ-19. ....	37
<i>Διάγραμμα 11:</i> Συνολικά φορολογικά έσοδα στα κ-μ, 2017, 2018.....	38
<i>Διάγραμμα 12:</i> Διάρθρωση φορολογικών εσόδων ανάλογα με τον τύπο των φόρων, 2018 (% των συνολικών εσόδων).....	39
<i>Διάγραμμα 13:</i> Εξέλιξη των κύριων συνιστωσών των εσόδων στην ΕΕ-28, % ΑΕΠ, 2002-2018.....	40
<i>Διάγραμμα 14</i> Φορολογικά έσοδα στην ΕΕ-27 ανάλογα με τη φορολογική βάση, 2006-2018 (% των συνολικών φόρων). ....	41
<i>Διάγραμμα 15:</i> Εξέλιξη ανώτατου φορολογικού συντελεστή, 2000-2020.....	42
<i>Διάγραμμα 16:</i> Εξέλιξη μέσου συντελεστή ΦΠΑ, ΕΕ-27, 2000-2018 (%). ....	43
<i>Διάγραμμα 17:</i> Εξέλιξη έμμεσης φορολογίας στην κατανάλωση, 2006-2018 (%). ....	43

<i>Διάγραμμα 18:</i> Συνολική έμμεση φορολογία κεφαλαίου, 2018 (%).....	44
<i>Διάγραμμα 19:</i> Δομή εσόδων ανά φορολογούσα αρχή, 2018 (% των συνολικών φόρων). .....	45
<i>Διάγραμμα 20:</i> Μεταβολές στον δείκτη φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ, 2017-2018 και 2008-2018.....	46
<i>Διάγραμμα 21:</i> Συστήματα ηλεκτρονικής τιμολόγησης: Ύπαρξη και επιλεγμένα χαρακτηριστικά, 2017. ....	59
<i>Διάγραμμα 22:</i> Εξέλιξη χρήσης καρτών στην Ελλάδα ανά είδος κάρτας την περίοδο 2014-2017.....	63
<i>Διάγραμμα 23:</i> Γραμμική συσχέτιση μεταξύ της χρήσης καρτών και των εσόδων από έμμεσους φόρους στην Ελλάδα την περίοδο 2014-2017. ....	64
<i>Διάγραμμα 24:</i> Ισοζύγιο Γενικής Κυβέρνησης,1995-2009 (% του ΑΕΠ). ....	66
<i>Διάγραμμα 25:</i> Εκτιμήσεις για το μέγεθος της παραοικονομίας το 2009 σε 21 χώρες μέλη του ΟΟΣΑ.....	67
<i>Διάγραμμα 26:</i> Συνολικές δαπάνες Γενικής Κυβέρνησης: Ελλάδα και ΕΕ-15, 1995- 2009).....	68
<i>Διάγραμμα 27:</i> Δαπάνες Γενικής Κυβέρνησης (σε δις €).....	72
<i>Διάγραμμα 28:</i> Δημόσιες επενδύσεις στην Ελλάδα και την Ευρωζώνη, (Γενική Κυβέρνηση 2009-2018, τρέχουσες τιμές σε €). ....	73
<i>Διάγραμμα 29:</i> Μεταβολή Δημοσίων Επενδύσεων ανά τομέα λειτουργίας (2009-2017, εκατ. €, τρέχουσες τιμές).....	74
<i>Διάγραμμα 30:</i> Ετήσιος μέσος ρυθμός αύξησης των κατά κεφαλήν δημοσίων δαπανών, 2007-2017 και 2017-18. ....	75
<i>Διάγραμμα 31:</i> Συνταξιοδοτική δαπάνη, ΕΕ,2017, % ΑΕΠ.....	76
<i>Διάγραμμα 32:</i> Εξέλιξη μισθολογικής δαπάνης σε απόλυτους αριθμούς και ως ποσοστό του ΑΕΠ. ....	77
<i>Διάγραμμα 33:</i> Τελική καταναλωτική Δαπάνη Νοικοκυριών και ετήσια ποσοστιαία μεταβολή.....	80

<i>Διάγραμμα 34:</i> Ποσοστό ανεργίας και έσοδα Γενικής Κυβέρνησης, ΕΕ, Ευρωζώνη και κράτη-μέλη (2010-2015). .....	81
<i>Διάγραμμα 35:</i> Κύρια μεγέθη γενικής κυβέρνησης ως % του ΑΕΠ. ....	82
<i>Διάγραμμα 36:</i> Φορολογικά έσοδα ως % του ΑΕΠ. ....	83
<i>Διάγραμμα 37:</i> Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης στην Ελλάδα και την Ευρωζώνη ως % του ΑΕΠ, 2000-2015. ....	84
<i>Διάγραμμα 38:</i> Άμεσα και έμμεσα φορολογικά έσοδα επί των συνολικών φορολογικών εσόδων, 2010-2018. ....	85
<i>Διάγραμμα 39:</i> Φορολογικά έσοδα με βάση τη φορολογούσα αρχή, 2009-2018. ....	86
<i>Διάγραμμα 40:</i> Είσπραξη παλαιών οφειλών και προσθήκη νέων .....	91

## **Κατάλογος Πινάκων**

<i>Πίνακας 1:</i> Ανάλυση δαπανών σε μείζονες κατηγορίες.....	19
<i>Πίνακας 2:</i> Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης: Βοήθεια που παρέχεται από υπηρεσίες εσόδων που δεν έχουν την κύρια ευθύνη είσπραξης.....	49
<i>Πίνακας 3:</i> Τηλεφωνικές επικοινωνίες ανά είδος φόρου/δράσης 2019. ....	51
<i>Πίνακας 4:</i> Υπηρεσίες δημόσιων εσόδων που έκαναν χρήση προγραμμάτων εθελοντικής αποκάλυψης. ....	56
<i>Πίνακας 5:</i> Αποτελέσματα προγράμματος VDI. ....	57
<i>Πίνακας 6:</i> Δαπάνες κρατικού προϋπολογισμού 2010-2012. ....	70
<i>Πίνακας 7:</i> Εξέλιξη αριθμού δημοσίων υπαλλήλων 2009-2019.....	78
<i>Πίνακας 8:</i> Μισθολογική δαπάνη ως ποσοστό του ΑΕΠ, 2009, 2010, 2015. ....	79
<i>Πίνακας 9:</i> Ελλάδα, φοροδιαφυγή και επίδοση φορολογικής διοίκησης.....	87
<i>Πίνακας 10:</i> Ποσοστό εισπραξιμότητας.....	90

## **Κατάλογος Εικόνων**

<i>Εικόνα 1:</i> Διάκριση των δημοσίων δαπανών με βάση το οικονομικό κριτήριο.....	19
<i>Εικόνα 2:</i> Διάκριση των δημοσίων δαπανών με βάση το διοικητικό κριτήριο .....	20
<i>Εικόνα 3:</i> Διάκριση των δημοσίων δαπανών με βάση το λειτουργικό κριτήριο.....	21
<i>Εικόνα 4:</i> Εφαρμογή κινητών στον Καναδά.....	54
<i>Εικόνα 5:</i> Αρχιτεκτονική ρωσικού συστήματος online ταμειακών μηχανών. ....	58
<i>Εικόνα 6:</i> Coronavirus Response Investment Initiative Plus (CRII+). ....	109

## Πίνακας συντμήσεων και συντομογραφιών

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
COFOG	Classification of Functions of Government
CRA	Canada Revenue Agency
CRS	Common Report Standard
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FTS	Federal Tax Service
IMF	International Monetary Fund
IRS	Internal Revenue Service
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
p.	Page
VDI	Voluntary Disclosure Income
ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΕΠ	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
ΑΦΜ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΓΓΔΕ	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
ΓΣΕΕ	Γενική Συνομοσπονδία Εργατών Ελλάδος
ΔΝΤ	Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΑΠ	Ενιαία Αρχή Πληρωμών
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΕΤ	Ελληνική Ένωση Τραπεζών
ΕΛΣΤΑΤ	Ελληνική Στατιστική Αρχή
ΕΣΛ	Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών
ΕΣΠΑ	Εταιρικό Σύμφωνο για το Πλαίσιο Ανάπτυξης
ΙΟΒΕ	Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών
ΚΑΔ	Κώδικας Άσκησης Δραστηριοτήτων
ΚΕΔΕ	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ν.	Νόμος
ΝΠΔΔ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΟΚΑ	Οργανισμός Κοινωνικής Ασφάλισης
ΟΟΣΑ	Οργανισμός για την Ανάπτυξη και τη Συνεργασία
ΟΤΑ	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
παρ.	Παράγραφος
ΠΔΕ	Προϋπολογισμός Δημοσίων Επενδύσεων
ΠΟΕ	Παρελθόντα Οικονομικά Έτη
ΠΟΠ	Πρόγραμμα Οικονομικής Προσαρμογής
σ.	Σελίδα
ΤτΕ	Τράπεζα της Ελλάδος
υποπέρ.	Υποπερίπτωση
ΦΕΦΠ	Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων
ΦΜΥ	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

## Εισαγωγή

Ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα που απασχολούν τα σύγχρονα κράτη είναι η ορθή κατανομή και διάρθρωση των δημοσίων δαπανών και η αύξηση των δημοσίων (φορολογικών) εσόδων. Το ζήτημα αυτό έγινε ιδιαίτερα έντονο στις αρχές της τρέχουσας δεκαετίας με την μεγάλη αύξηση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων και του δημοσίου χρέους στην Ελλάδα αλλά και σε άλλες χώρες της Ευρωζώνης.

Για την αντιμετώπιση της κρίσης το κύριο μείγμα δημοσιονομικής πολιτικής περιλάμβανε περικοπή των δημοσίων δαπανών και ταυτόχρονη αύξηση των δημοσίων εσόδων μέσω αύξησης της φορολογίας. Έτσι και στην Ελλάδα, τα προγράμματα οικονομικής προσαρμογής (ΠΟΠ) που εφαρμόστηκαν την τελευταία δεκαετία στόχο είχαν τη μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος και την επίτευξη πρωτογενών πλεονασμάτων μέσα από την ραγδαία μείωση των δημοσίων δαπανών και την αύξηση των εσόδων.

Η εργασία αρχικά παρουσιάζει τον εννοιολογικό προσδιορισμό των δημοσίων δαπανών και εσόδων καθώς και τις τάσεις αυτών σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Στη συνέχεια πραγματοποιείται μία συγκριτική μελέτη των βέλτιστων πρακτικών στον τομέα των δημοσίων εσόδων που εφαρμόζονται τα τελευταία χρόνια σε διεθνές επίπεδο και ενσωματώνονται σταδιακά στο ελληνικό φορολογικό σύστημα. Τέλος, μελετάται ενδελεχώς η περίπτωση της Ελλάδας ως προς τη μεταβολή και σύνθεση των δαπανών και των εσόδων και εξετάζεται πως η βελτίωση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης μέσα από την υιοθέτηση βέλτιστων πρακτικών οδηγεί στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης και κατ' επέκταση στην αύξηση των φορολογικών εσόδων.

Η εργασία βασίζεται σε δευτερογενείς πηγές πληροφόρησης, δηλαδή σε πηγές οι οποίες προέρχονται από επιστημονικά περιοδικά, από τις επίσημες βάσεις δεδομένων της ΕΛΣΤΑΤ, της Eurostat, από τις διετείς εκθέσεις του ΟΟΣΑ σχετικές με τις εξελίξεις στον τομέα των φορολογικών διοικήσεων από τις οποίες αντλήθηκαν τα στοιχεία για τη συγκριτική μελέτη, καθώς και από βιβλιογραφία, που σχετίζεται με τον τομέα των δημοσίων οικονομικών. Τέλος, για την ανάλυση της Ελλάδας, χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία από την ΕΛΣΤΑΤ, καθώς και από επιστημονικές εκθέσεις, όπως είναι οι ετήσιες εκθέσεις του διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος και του Ινστιτούτου Εργασίας της

ΓΣΕΕ που επικεντρώνονται στην ανάλυση των δημοσίων οικονομικών την τελευταία δεκαετία.

Πιο συγκεκριμένα, η εργασία δομείται ως εξής: Το 1<sup>ο</sup> κεφάλαιο προσδιορίζει τις έννοιες των δημοσίων αγαθών και των δημοσίων δαπανών καθώς και τη διάκριση τους με βάση ορισμένα κριτήρια. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται θεωρητική ανασκόπηση των κύριων ταξινομήσεων των δημοσίων δαπανών (οικονομική, διοικητική, λειτουργική). Επίσης, γίνεται εκτενής αναφορά στο φαινόμενο της διαχρονικής αύξησης των δημοσίων δαπανών και της σχέσης τους με την ανάπτυξη παρουσιάζοντας τις θεωρίες των Wagner (1890) και Peacock & Wiseman (1961). Τέλος, παρουσιάζονται οι διεθνείς τάσεις των δημοσίων δαπανών των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) και των χωρών μελών του Οργανισμού για την Ανάπτυξη και τη Συνεργασία (ΟΟΣΑ).

Το 2<sup>ο</sup> κεφάλαιο παρουσιάζει την έννοια των δημοσίων εσόδων με βάση το ελληνικό θεσμικό πλαίσιο και τη διάκριση τους σύμφωνα με την ταξινόμηση του ΟΟΣΑ. Επιπρόσθετα, γίνεται ανάλυση των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων της άμεσης και έμμεσης φορολογίας, καθώς και της σχέσης των φορολογικών εσόδων με την οικονομική ανάπτυξη. Τέλος, όπως και στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι τάσεις των φορολογικών εσόδων σε ΕΕ και ΟΟΣΑ.

Το 3<sup>ο</sup> κεφάλαιο μελετά τις βέλτιστες πρακτικές στον τομέα των δημοσίων εσόδων σε διεθνές και εθνικό επίπεδο δίνοντας έμφαση στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών διοικήσεων. Πιο αναλυτικά, το κεφάλαιο πραγματεύεται επίκαιρα ζητήματα που σχετίζονται με τον βαθμό αυτονομίας των φορολογικών διοικήσεων, πρακτικές και καινοτομίες στη διαχείριση και αύξηση των εσόδων, καθώς και σύγχρονους τρόπους αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

Τέλος, το 4<sup>ο</sup> κεφάλαιο πραγματεύεται την περίπτωση της Ελλάδας την τελευταία δεκαετία, αναλύοντας την εξέλιξη των δημοσίων δαπανών και εσόδων και πως οδηγήθηκε στην πλήρη αναστροφή της δημοσιονομικής της κατάστασης. Επιπρόσθετα, παρουσιάζονται τα βήματα προς την ανεξαρτητοποίηση της ελληνικής φορολογικής διοίκησης.



## **1. Δημόσιες δαπάνες**

### **1.1 Εννοιολογικός προσδιορισμός και θεσμικό πλαίσιο**

#### **1.1.1 Έννοια δημοσίων αγαθών**

Τα δημόσια αγαθά χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: τα αμιγώς δημόσια αγαθά, δηλαδή τα αγαθά που είναι τελείως μη ανταγωνιστικά ως προς την κατανάλωση και είναι μη αποκλείσιμα και στα μη αμιγώς δημόσια αγαθά τα οποία ικανοποιούν τις δύο συνθήκες των δημοσίων αγαθών σε κάποιο βαθμό, αλλά όχι πλήρως (Gruber, 2017, σ. 283). Συνεπώς, στα δημόσια αγαθά δεν ισχύουν δύο βασικές αρχές, η αρχή του αποκλεισμού και η αρχή της διαιρετότητας. Η αρχή του αποκλεισμού αφορά το γεγονός ότι κάποιος μπορεί να αποκλείσει κάποιον που δεν θα πληρώσει για τις υπηρεσίες που έλαβε, ενώ η αδιαιρετότητα αφορά το γεγονός ότι η κατανάλωση ενός χρήστη δεν επηρεάζει την κατανάλωση των άλλων. Η μη δυνατότητα αποκλεισμού και η αδιαιρετότητα οδηγούν στην αδυναμία των ιδιωτικών επιχειρήσεων να πετύχουν μέσω του μηχανισμού των τιμών και της αγοράς τον άριστο εφοδιασμό της κοινωνίας με αγαθά με βάση το κριτήριο αριστοποίησης του Pareto. Έτσι, τον ρόλο των δυνάμεων της ζήτησης και της προσφοράς μέσω των οποίων καθορίζεται ποια αγαθά θα παραχθούν, σε τι ποσότητες, σε ποια τιμή και για ποιους τον αναλαμβάνει το κράτος.

#### **1.1.2 Έννοια δημοσίων δαπανών**

Ως δημόσιες δαπάνες ορίζονται τα χρηματικά ποσά που δαπανά το κράτος για να καλύψει τις ανάγκες του κρατικού μηχανισμού. Συγκεκριμένα σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 77 του ν. 4270/2014 ως δημόσια δαπάνη ορίζεται η χρησιμοποίηση πίστωσης για την εκπλήρωση των λειτουργικών δραστηριοτήτων ή της αποστολής της Κεντρικής Διοίκησης, ενώ σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ως δημόσιες δαπάνες αναγνωρίζονται όσες προβλέπονται από διάταξη τυπικού νόμου ή κανονιστικής διοικητικής πράξης. Κατ' εξαίρεση, αναγνωρίζονται ως δημόσιες δαπάνες και όσες δεν προβλέπονται ρητά από διάταξη νόμου, αλλά εξυπηρετούν αιτιολογημένα τους σκοπούς των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης.

## 1.2 Κριτήρια ταξινόμησης δημοσίων δαπανών

Σύμφωνα με τη νεοκλασική θεωρία οι δημόσιες δαπάνες ταξινομούνται με βάση ορισμένα κριτήρια, βασικότερα των οποίων είναι το οικονομικό, το διοικητικό και το λειτουργικό.

### 1.2.1 Το οικονομικό κριτήριο

Οι δημόσιες δαπάνες διακρίνονται σύμφωνα με τον τρόπο που επενεργούν στη παραγωγή και τα εισοδήματα σε δύο μεγάλες κατηγορίες: τις δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες και τις δαπάνες για μεταβιβαστικές πληρωμές.

Οι δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες προκύπτουν από τις διμερείς σχέσεις του κράτους με ιδιωτικούς φορείς και συνιστούν ζήτηση αγαθών και υπηρεσιών από την πλευρά του δημοσίου και συντελούν άμεσα στην απασχόληση παραγωγικών συντελεστών και στη δημιουργία εισοδήματος. Υποδιαιρούνται σε δύο υποκατηγορίες: α) τις τρέχουσες δαπάνες που περιλαμβάνουν όλες τις δαπάνες του δημοσίου για καταναλωτικά αγαθά (γραφική ύλη, πληρωμή ενοικίων, μισθοί δημοσίων υπαλλήλων, ρουχισμός του στρατού κ.α.) και β) τις επενδυτικές δαπάνες που περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες του δημοσίου για την απόκτηση ή παραγωγή αγαθών που δεν εξαντλούν την υπηρεσία τους στο έτος στο οποίο πραγματοποιήθηκε η δαπάνη (σχολικά κτίρια, αρδευτικά έργα, κατασκευή οδικού δικτύου κ.α.) (Καράγιωργας, 1981, σ. 110).

Οι δαπάνες για μεταβιβαστικές πληρωμές αφορούν μονομερείς πληρωμές του κράτους με ιδιωτικούς φορείς και δεν συντελούν άμεσα στη χρησιμοποίηση των παραγωγικών συντελεστών και άρα δεν δημιουργούν εισοδήματα. Υποδιαιρούνται α) στις μεταβιβάσεις εισοδήματος, όπως είναι για παράδειγμα οι επιδοτήσεις προς οικογένειες (συντάξεις, επιδόματα ανεργίας κ.α.) και προς ιδιωτικές επιχειρήσεις (παροχή εγγύησης σε δάνεια, φορολογικές απαλλαγές) και β) στις μεταβιβάσεις κεφαλαίου όπως είναι για παράδειγμα η επιδότηση του κεφαλαιακού εξοπλισμού των ιδιωτικών επιχειρήσεων με στόχο την ανάπτυξη τους. Επίσης, στις μεταβιβάσεις κεφαλαίου υπάγονται οι μονομερείς παροχές κεφαλαίου προς ξένες χώρες, όπως η πληρωμή χρεολυσίων για την εξόφληση του εξωτερικού δημοσίου χρέους καθώς και οι εισφορές που καταβάλλει το κράτος για τη συμμετοχή του σε διεθνείς οργανισμούς, όπως είναι το ΝΑΤΟ και η ΕΕ (Μπάρμπας & Φινοκαλιώτης, 2011, σ. 369).



Εικόνα 1: Διάκριση των δημοσίων δαπανών με βάση το οικονομικό κριτήριο

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του π.δ. 54/2018 η οικονομική ταξινόμηση αντανακλά τη φύση των λογαριασμών και το απαιτούμενο επίπεδο ανάλυσης και συγκέντρωσης των πληροφοριών, ενώ ακολουθεί τα πρότυπα του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΛ) του 2010. Με βάση τα συγκεκριμένα πρότυπα οι δαπάνες αποτελούν την ομάδα λογαριασμών 2 και περιλαμβάνουν τις εξής μείζονες κατηγορίες:

Πίνακας 1: Ανάλυση δαπανών σε μείζονες κατηγορίες

Πρώτος βαθμός	Δεύτερος βαθμός (Μείζονες Κατηγορίες)
2 Δαπάνες	21 Παροχές σε εργαζομένους
	22 Κοινωνικές παροχές
	23 Μεταβιβάσεις
	24 Αγορές αγαθών και υπηρεσιών
	25 Επιδοτήσεις
	26 Τόκοι
	27 Λοιπές δαπάνες
	29 Πιστώσεις υπό κατανομή
	31 Αγορές παγίων περιουσιακών στοιχείων
	33 Αγορές τιμαλφών

### 1.2.2 Το διοικητικό κριτήριο

Εδώ το κριτήριο είναι ο διοικητικός φορέας που πραγματοποιεί τη δαπάνη. Οι βασικές κατηγορίες είναι:

- Δαπάνες Κεντρικής Διοίκησης
- Δαπάνες Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης
- Δαπάνες Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης
- Δαπάνες λοιπών ΝΠΔΔ



Εικόνα 2: Διάκριση των δημοσίων δαπανών με βάση το διοικητικό κριτήριο

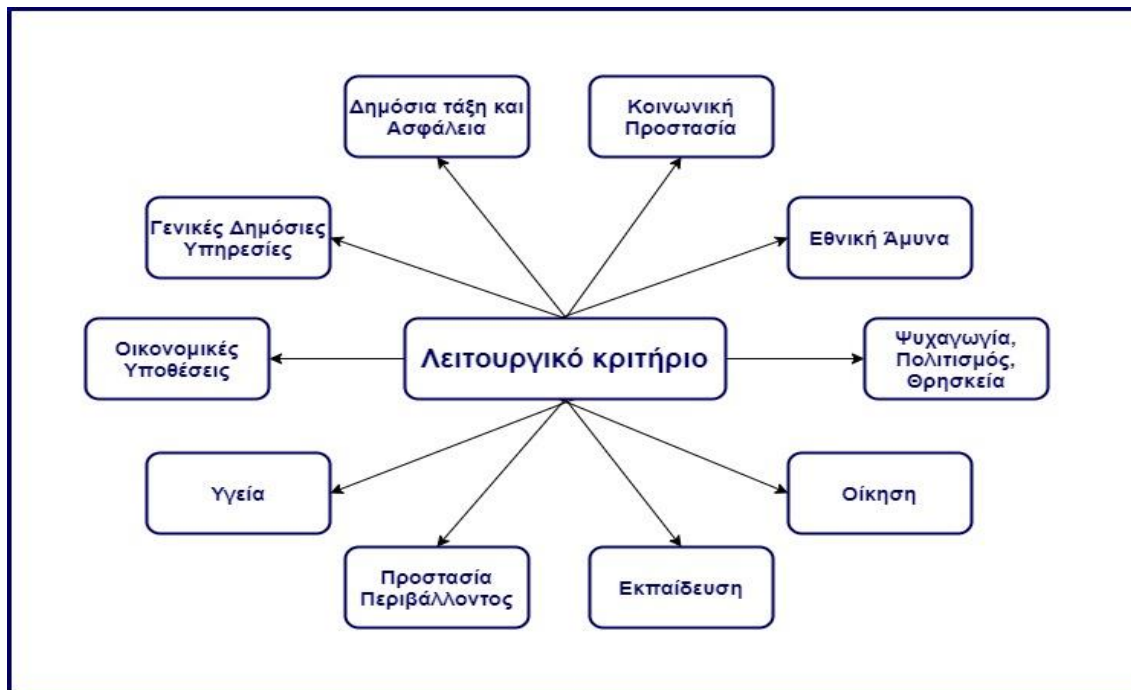
Σύμφωνα με το άρθρο 5 του π.δ. 54/2018 η διοικητική ταξινόμηση αντανακλά την οργανωτική και ιεραρχική δομή των υπόχρεων οντοτήτων, είναι ενιαία για τον τακτικό προϋπολογισμό και τον ΠΔΕ και αναπτύσσεται σε τρία επίπεδα πληροφοριών, τα οποία και αντιπροσωπεύουν τον κάθε Ειδικό Φορέα του κρατικού προϋπολογισμού.

### 1.2.3 Το λειτουργικό κριτήριο

Για την καλύτερη μελέτη και αξιολόγηση των δημοσίων δαπανών, αυτές ταξινομούνται με βάση την κοινωνική ανάγκη που καλύπτουν. Η λειτουργική ταξινόμηση δίνει τη δυνατότητα στους πολίτες να εξακριβώσουν τις προτεραιότητες που δίνει η εκάστοτε κυβέρνηση στην κάλυψη των κοινωνικών αναγκών, ενώ μέσα από αυτή μπορεί να γίνει η στάθμιση του κόστους και του οφέλους των διαφόρων κατηγοριών δαπανών (Καράγιωργας, 1981, σ. 109).

Η ισχύουσα έκδοση της ταξινόμησης των λειτουργιών των κυβερνήσεων (Classification of the Functions of Government - COFOG) δημιουργήθηκε το 1999 από τον ΟΟΣΑ και δημοσιεύθηκε από το τμήμα Στατιστικής των Ηνωμένων Εθνών ως

πρότυπο που ταξινομεί τους σκοπούς των κυβερνητικών δραστηριοτήτων (OECD, 2011). Σύμφωνα με το άρθρο 6 του π.δ. 54/2018 για τους σκοπούς της λειτουργικής ταξινόμησης, στο σχέδιο λογαριασμών ενσωματώνονται δύο τουλάχιστον επίπεδα πληροφοριών.



Εικόνα 3: Διάκριση των δημοσίων δαπανών με βάση το λειτουργικό κριτήριο

#### 1.2.4 Λοιπές ταξινομήσεις

Εκτός από τις τρεις κύριες ταξινομήσεις των δημοσίων δαπανών, στο σχέδιο λογαριασμών οι δημόσιες δαπάνες ταξινομούνται και ανά πρόγραμμα, ανά πηγή χρηματοδότησης, γεωγραφικά και ανάλογα με τον κοστολογικό τους σκοπό. Επίσης, σε θεωρητικό πλαίσιο οι δημόσιες δαπάνες ταξινομούνται σύμφωνα με τον βρετανό οικονομολόγο Arthur Cecil Pigou σε δαπάνες μεταβίβασης, όπως είναι τα εθνικά συνταξιοδοτικά προγράμματα, επιδόματα ανεργίας και σε δαπάνες μη μεταβίβασης όπως είναι οι δαπάνες για ενέργεια, μεταφορές και οι κοινωνικές δαπάνες: εκπαίδευση, υγεία (Samuelson, 1958).

## 1.3 Θεωρίες για τη διαχρονική αύξηση των δημοσίων δαπανών

### 1.3.1 Ο νόμος της αύξουσας επέκτασης της οικονομικής δράσης του δημοσίου του Adolph Wagner.

Σύμφωνα με το νόμο του Wagner σε μία αναπτυσσόμενη οικονομία ο δημόσιος τομέας αναπτύσσεται ταχύτερα και αυξάνεται περισσότερο σε σχέση με τον ιδιωτικό τομέα. Αυτό οφείλεται κυρίως στους εξής λόγους:

α) Καθώς οι κοινωνίες εκβιομηχανοποιήθηκαν το σύνολο των κοινωνικών, εμπορικών και νομικών σχέσεων έγινε πιο πολύπλοκο. Για τον έλεγχο αυτής της πολυπλοκότητας οι κυβερνήσεις θα διαδραματίσουν πολύ σημαντικό ρόλο. Οι νέες ρυθμιστικές και προστατευτικές λειτουργίες του κράτους θα οδηγήσουν στη διεύρυνση του μεγέθους των κρατικών προϋπολογισμών (IMF, 1988).

β) Η οικονομική ανάπτυξη έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση της αστικοποίησης και των εξωτερικότητων που σχετίζονται με αυτήν. Η αστικοποίηση και οι δημογραφικές αλλαγές θα οδηγήσουν σε αυξημένες δημόσιες δαπάνες, καθώς ο δημόσιος τομέας αντιδρά σε αυτές τις κοινωνικές διαδικασίες παρέχοντας τις απαραίτητες υποδομές.

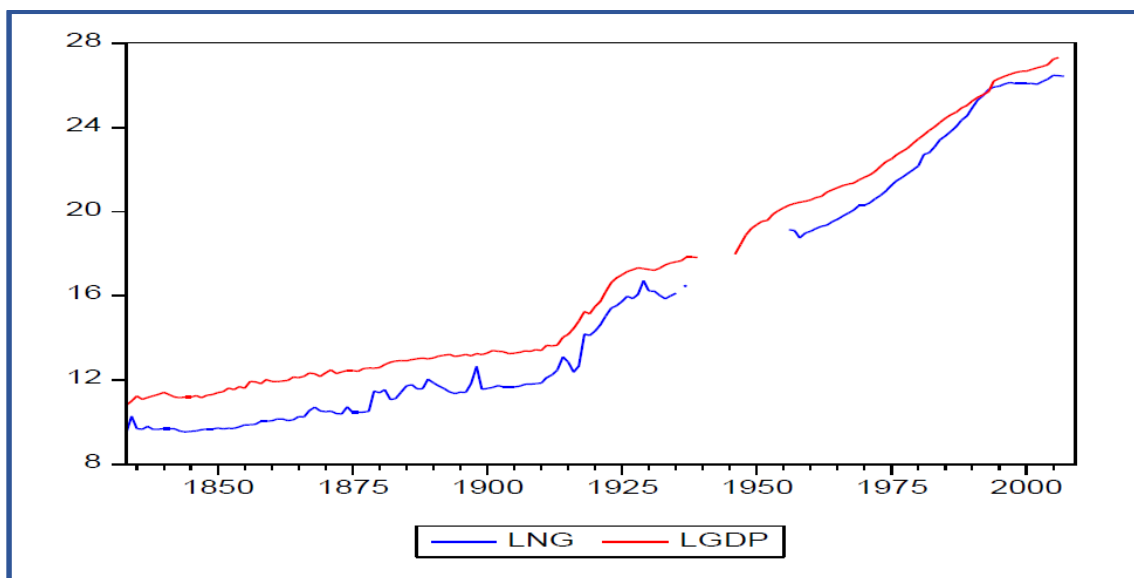
γ) Η αύξηση του κατά κεφαλήν ΑΕΠ αλλάζει και τα καταναλωτικά πρότυπα. Σύμφωνα με τη θεωρία κατανάλωσης του Keynes, όσο αυξάνεται το εισόδημα τόσο πιο πολύ καταναλώνουμε. Όμως, αφού έχουμε καλύψει τις βασικές μας ανάγκες, κατευθυνόμαστε σε αγαθά που κατά κύριο λόγο είναι αγαθά πολιτισμού. Αυτά τα αγαθά έχουν υψηλή εισοδηματική ελαστικότητα ζήτησης<sup>1</sup>. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι για μία δεδομένη αύξηση στο εισόδημα, η αύξηση στη ζητούμενη ποσότητα για αυτά τα αγαθά είναι μεγαλύτερη (Singh, 2015, p. 36).

Πάντως, ο νόμος του Wagner συνήθως επαληθεύεται στις περιπτώσεις των αναπτυσσόμενων χωρών και όχι των πολύ φτωχών και των ήδη αναπτυγμένων (Γεωργακόπουλος, 2005, σ. 271).

<sup>1</sup> Η εισοδηματική ελαστικότητα ζήτησης ορίζεται ως ο λόγος της ποσοστιαίας μεταβολής της ζητούμενης ποσότητας ενός αγαθού προς την ποσοστιαία μεταβολή του εισοδήματος και δίνεται από τον τύπο:

$$e_y = \frac{\% \Delta Q}{\% \Delta Y} = \frac{\frac{\Delta Q}{Q}}{\frac{\Delta Y}{Y}} = \frac{\Delta Q}{\Delta Y} \cdot \frac{Y}{Q}.$$

Αν η εισοδηματική ελαστικότητα ενός αγαθού είναι μεγαλύτερη από τη μονάδα, τότε αυξανόμενου του εισοδήματος (με σταθερές τιμές) ο καταναλωτής αυξάνει το ποσοστό του εισοδήματος που δαπανά για την αγορά του αγαθού (Δρανδάκης, κ.α., 1991, σ. 67).



*Διάγραμμα 1: Δημόσιες δαπάνες και ΑΕΠ στην Ελλάδα την περίοδο 1833-2009.  
(Πηγή: Richter C. and Paparas D. 2012 p. 6)*

### **1.3.2 Η θεωρία της κλιμακωτής αύξησης των δημοσίων δαπανών (Displacement effect hypothesis)**

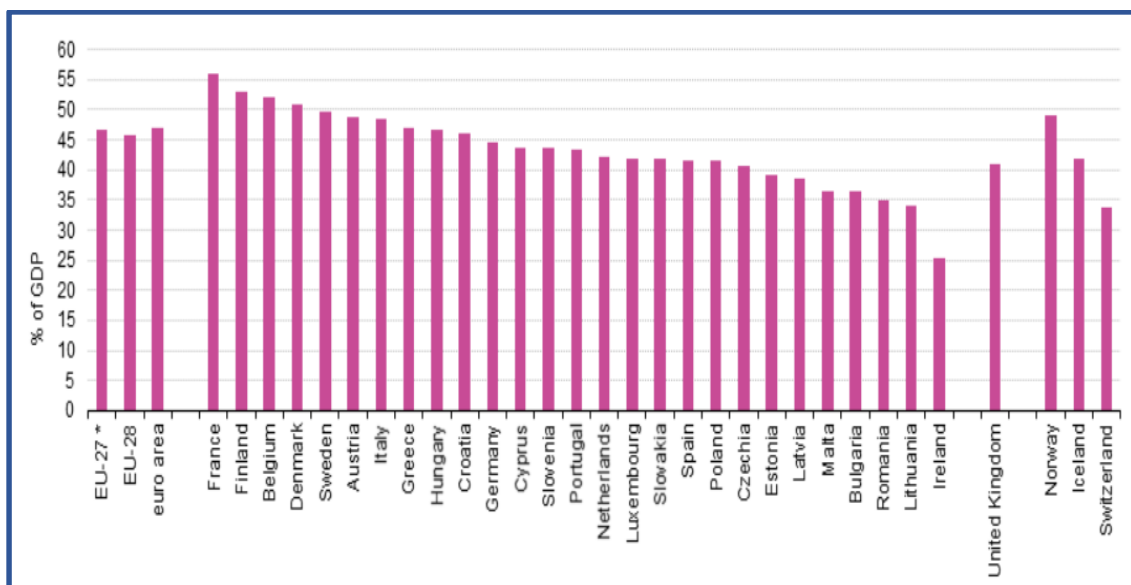
Η συγκεκριμένη θεωρία αναπτύχθηκε από τους οικονομολόγους Alan Peacock και Jack Wiseman (1961). Μελετώντας τα στατιστικά στοιχεία των δαπανών του Ηνωμένου Βασιλείου για μία περίοδο 65 χρόνων διαπίστωσαν ότι κάτω από ομαλές συνθήκες το μέγεθος του δημοσίου τομέα αυξάνεται περιορισμένα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η κοινωνία έχει ένα όριο φορολογικής επιβάρυνσης, το οποίο και αποτελεί φραγμό για κάθε ενδεχόμενη επιθυμία αύξησης των δημοσίων δαπανών από ένα σημείο και πάνω.

Από την άλλη πλευρά, σε μη ομαλές περιόδους, όπως είναι για παράδειγμα οι πόλεμοι, οι δαπάνες μπορεί να αυξηθούν διότι η κοινωνία δέχεται προσωρινά την αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης. Ωστόσο, όταν θα επιστρέψει το κράτος σε συνθήκες ομαλότητας, συνήθως το ανεκτό όριο φορολογικής επιβάρυνσης διατηρείται, δίνοντας στο κράτος τη δυνατότητα να εφαρμόσει προγράμματα και πολιτικές δαπανών που δεν είχε την χρηματοδοτική ικανότητα προηγουμένως. Επίσης, σύμφωνα με τους Peacock και Wiseman μία κοινωνική αναταραχή, όπως είναι ο πόλεμος, φέρνει στο προσκήνιο προβλήματα (που απαιτούν δαπάνες), τα οποία δεν είχε αναγνωρίσει στο παρελθόν με αποτέλεσμα το κράτος να οφείλει να είναι πιο προσεκτικό στην οριοθέτηση των μελλοντικών του αναγκών. Αυτό το φαινόμενο είναι γνωστό ως inspection effect (Henrekson, 1993).

## 1.4 Διεθνείς τάσεις δημοσίων δαπανών

### 1.4.1 Οι τάσεις των δημοσίων δαπανών στην ΕΕ

Οι δημόσιες δαπάνες αποτελούν για τις χώρες της ΕΕ μία πολύ σημαντική συνιστώσα του ΑΕΠ. Για το έτος 2018 αντιστοιχούσαν στο 46,7% του ΑΕΠ των ΕΕ-27, παραμένοντας στα ίδια επίπεδα με το 2017. Σε σχέση με το έτος 2007 παρατηρείται μία αμελητέα αύξηση της τάξης του 0,5%. Ο μέσος όρος των δημοσίων δαπανών που αντιστοιχεί σε κάθε πολίτη της ΕΕ είναι 14.078 ευρώ (€), ενώ για έναν πολίτη που ζει σε χώρα της Ευρωζώνης το ποσό αυτό ανεβαίνει στα 15.846 € (European Parliament, 2020). Η χώρα με τα υψηλότερα επίπεδα δημοσίων δαπανών είναι η Γαλλία με το ποσοστό να αγγίζει το 56% του ΑΕΠ, ενώ ακολουθείται από τη Φινλανδία και το Βέλγιο με ποσοστά λίγο πάνω από το 50%. Στον αντίποδα βρίσκεται η Ιρλανδία με ποσοστό μόλις 25,4%.



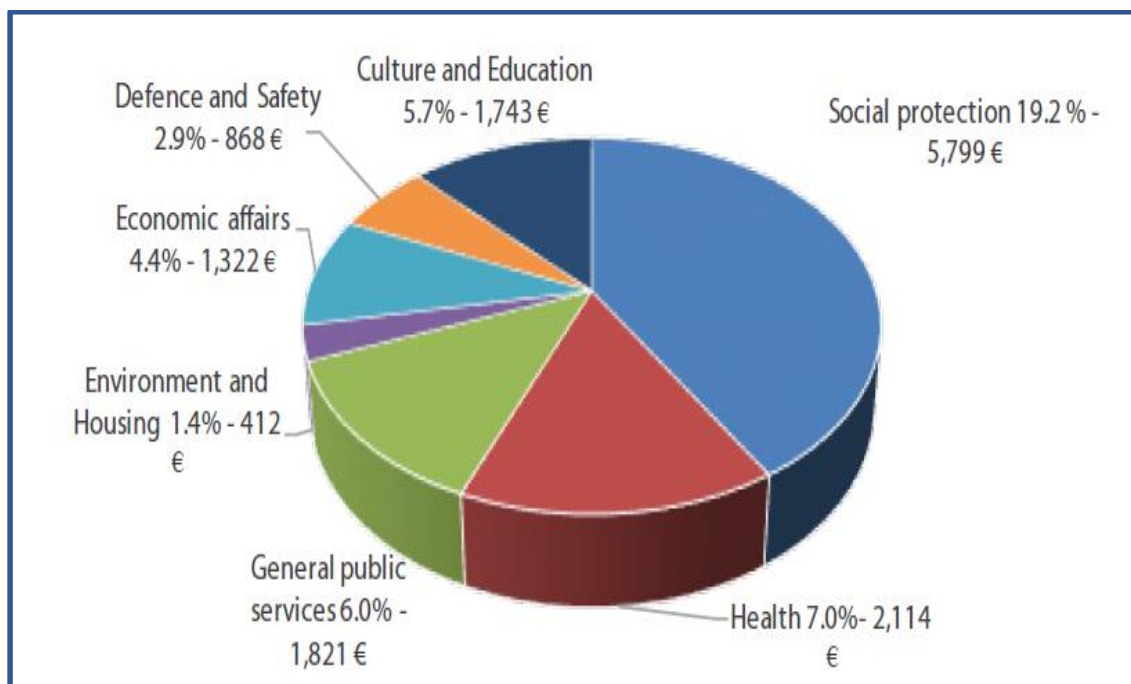
Διάγραμμα 2: Συνολικές δημόσιες δαπάνες γενικής κυβέρνησης, 2018, % ΑΕΠ.  
(Πηγή: Eurostat)

Όσον αφορά τις δαπάνες με βάση την ταξινόμηση COFOG, στην πρώτη θέση για το 2018 βρίσκονται οι δαπάνες για την κοινωνική ασφάλιση με το συνολικό ποσό να αντιστοιχεί στο 19,2% του ΑΕΠ έχοντας πτώση της τάξης 0,2% σε σχέση με το 2017 και στη δεύτερη οι δαπάνες για την υγεία με 7%. Την περίοδο 2001-2018 οι συνολικές δαπάνες για κοινωνική ασφάλιση αυξήθηκαν από το 38,1% στο 41,2%. Κύριες αιτίες αυτής της αύξησης είναι η γήρανση του πληθυσμού και η αύξηση των δαπανών για επιδόματα ανεργίας, ιδίως την τελευταία δεκαετία ως απόρροια της δημοσιονομικής κρίσης (OECD, 2019a).



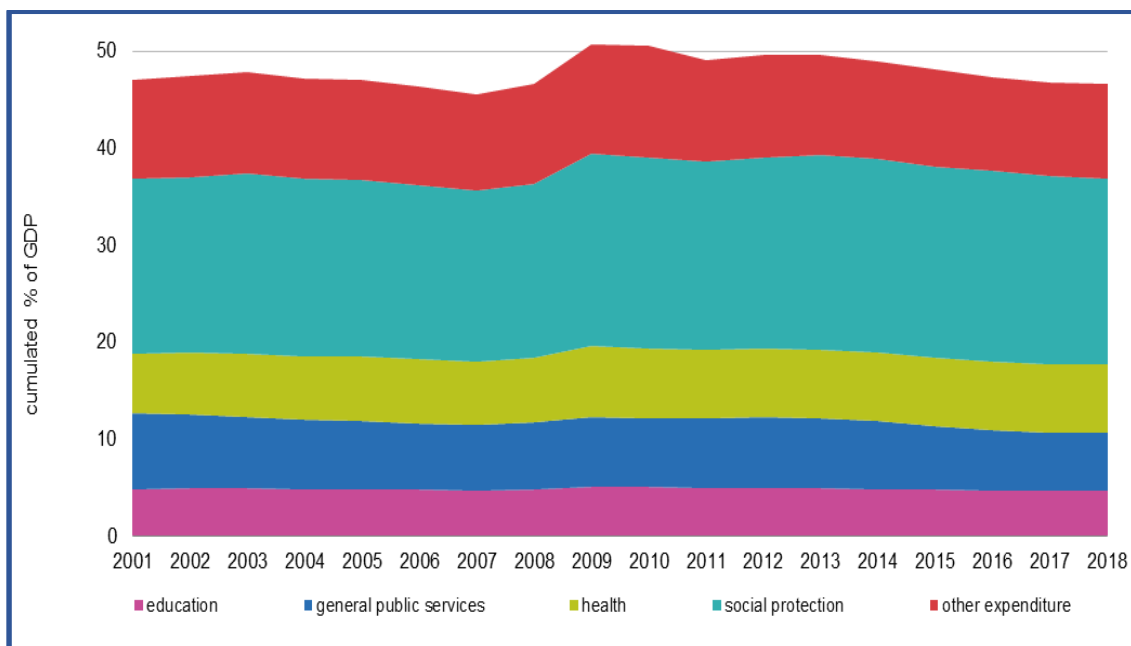
Στη δεύτερη θέση βρίσκονται οι δαπάνες για την υγεία. Ένα καλά διοικούμενο σύστημα υγείας μπορεί να διευκολύνει τη μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα και παραγωγή. Η άμεση πρόσβαση στην υγειονομική περίθαλψη παρέχει οφέλη από την άποψη της πρόληψης των ατόμων από το να αρρωστήσουν και συνεπώς, να καταστούν μη παραγωγικά, ενώ οι στοχευμένες επενδύσεις στην υγεία μπορούν να χρησιμεύσουν ως ένα άμεσο μέσο για να καταστεί μία κοινωνία πιο αποτελεσματική και αποδοτική.

Σημαντικός είναι και ο ρόλος των δαπανών για εκπαίδευση, η οποία βρίσκεται μέσα στις πέντε βασικότερες προτεραιότητες για κάθε χώρα. Οι μακροπρόθεσμες επενδύσεις στην εκπαίδευση και το ανθρώπινο κεφάλαιο διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη μεγιστοποίηση της παραγωγικότητας, ενώ οι χώρες με υψηλό ΑΕΠ τείνουν να επενδύουν περισσότερο στο ανθρώπινο κεφάλαιο. Αυτό δίνει τη δυνατότητα για μεγαλύτερη καινοτομία και εξειδίκευση σε δραστηριότητες υψηλότερης προστιθέμενης αξίας. Οι επενδύσεις στην εκπαίδευση και την κατάρτιση έχουν πολλαπλασιαστικές επιπτώσεις που συμβάλλουν στην περαιτέρω καινοτομία και ανάπτυξη (Dewan & Ettlinger, 2009).



Διάγραμμα 3: Μέση σύνθεση των δημοσίων δαπανών στην ΕΕ ως % του ΑΕΠ και των κατά κεφαλήν δαπανών, 2018.

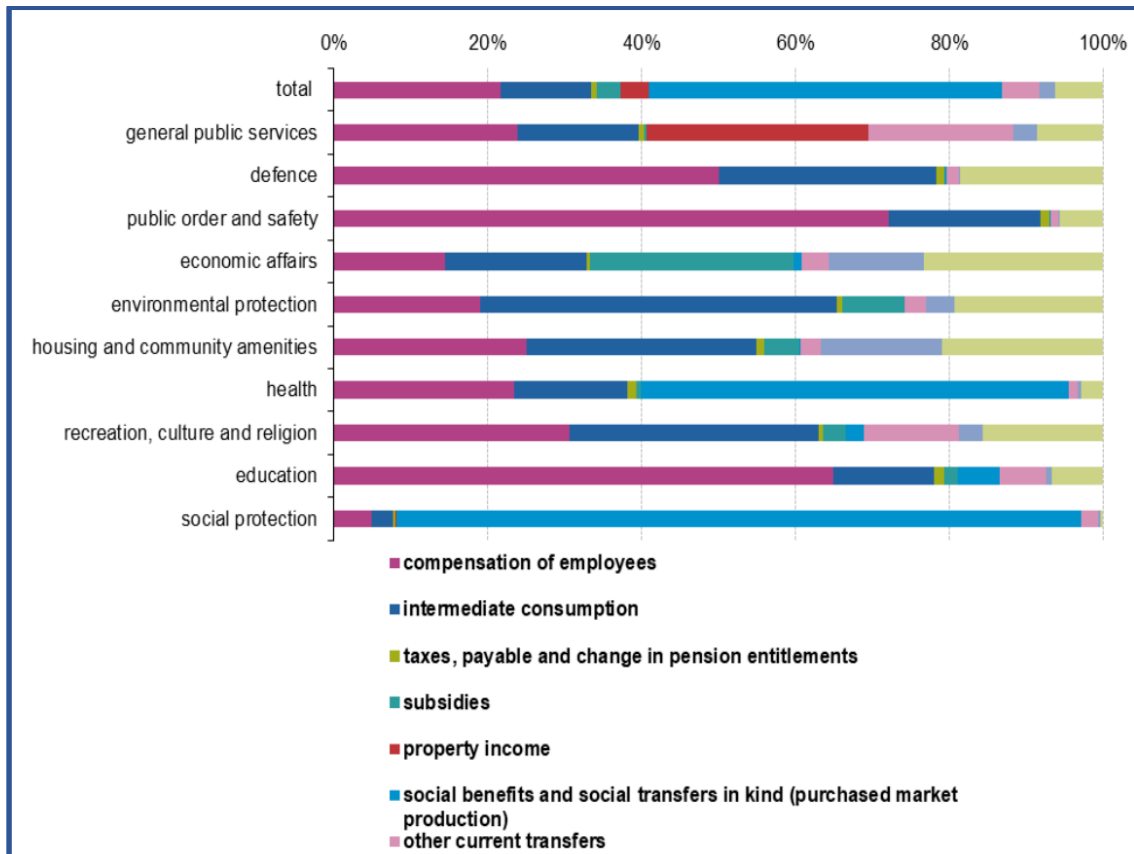
(Πηγή: Eurostat)



Διάγραμμα 4: Διαχρονική εξέλιξη συνολικών δαπανών γενικής κυβέρνησης, ΕΕ-27, 2001-2018, % του ΑΕΠ.

(Πηγή: Eurostat)

Όσον αφορά τις δημόσιες δαπάνες με βάση την οικονομική τους σκοπιά, στην πρώτη θέση βρίσκονται οι δαπάνες για μεταβιβαστικές πληρωμές με ποσοστό που αντιστοιχεί στο 25,2% του ΑΕΠ, με το μεγαλύτερο μέρος αυτού του ποσοστού να αφορά πληρωμές για κοινωνικές παροχές. Οι μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων αντιστοιχούσαν στο 10,1% του ΑΕΠ με το μεγαλύτερο ποσοστό να αφορά υπαλλήλους που εργάζονται στο χώρο της εκπαίδευσης, ενώ οι τρέχουσες δαπάνες ανήλθαν στο 5,8%. Τέλος, οι δαπάνες για δημόσιες επενδύσεις ανήλθαν στο 3,7% με το μεγαλύτερο μέρος να αφορά σε υποδομές μεταφορών και άλλων δικτύων.

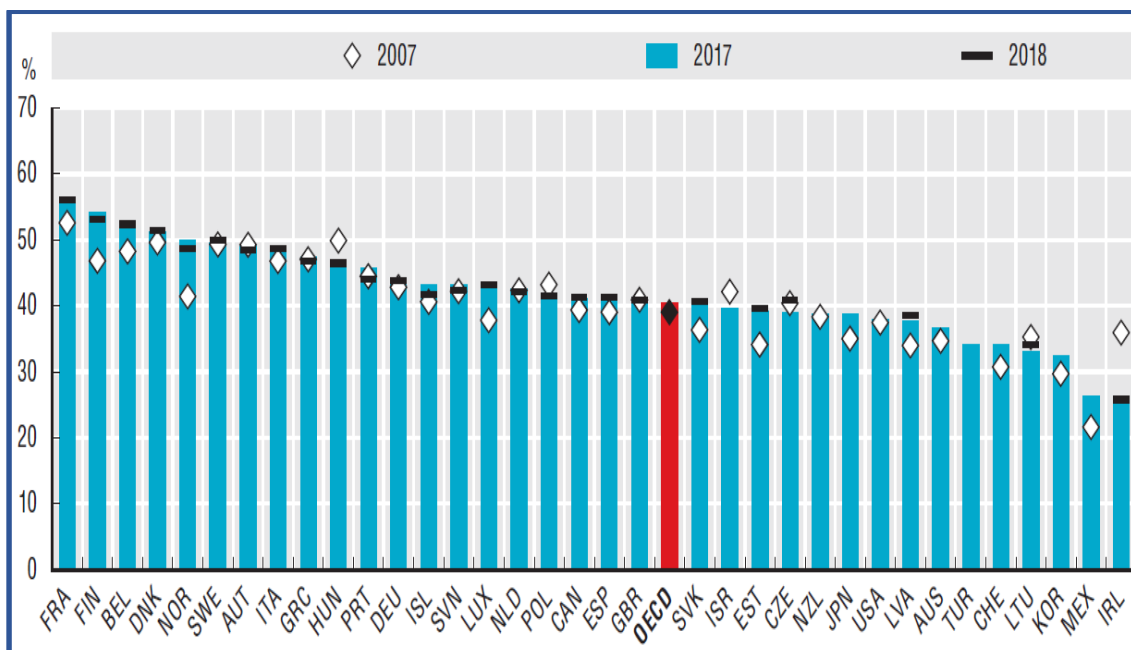


Διάγραμμα 5: Δαπάνες γενικής κυβέρνησης ανά λειτουργία και συναλλαγή, ΕΕ-27, 2018, % των συνολικών δαπανών.

(Πηγή: Eurostat)

### 1.4.2 Οι τάσεις των δημοσίων δαπανών στις χώρες του ΟΟΣΑ

Παρομοίως, και για τις χώρες του ΟΟΣΑ τα αποτελέσματα κυμαίνονται στα ίδια επίπεδα. Πιο συγκεκριμένα, για το έτος 2017 οι μέσες δημόσιες δαπάνες ανήλθαν στο 40,4% του ΑΕΠ, παρουσιάζοντας αύξηση 1,4 μονάδες σε βάθος δεκαετίας (2007-2017). Η χώρα με την μεγαλύτερη αύξηση είναι η Νορβηγία (7,3% μονάδες σε μία δεκαετία), ενώ στη τελευταία θέση βρίσκονται η Ιρλανδία και το Μεξικό.

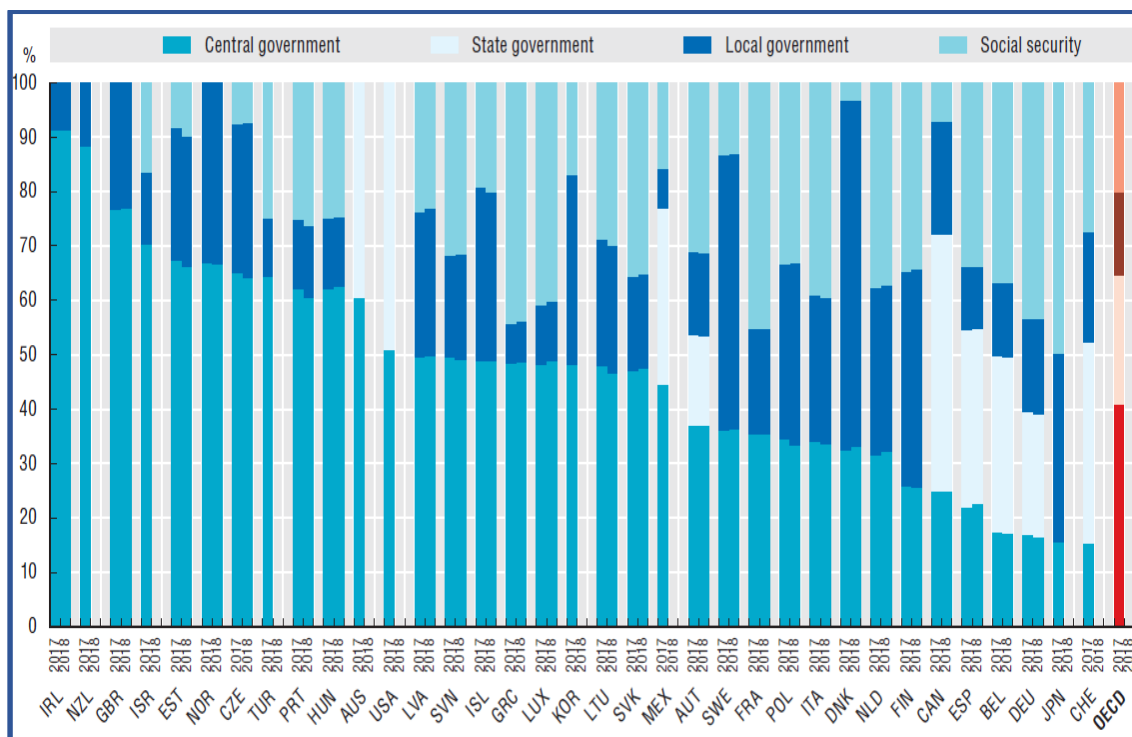


Διάγραμμα 6: Δαπάνες γενικής κυβέρνησης ως ποσοστό του ΑΕΠ, 2007, 2017, 2018.

(Πηγή: ΟΟΣΑ - Στατιστικές εθνικών λογαριασμών – ίδια προσαρμογή)

Όσον αφορά τις δημόσιες δαπάνες με βάση την οικονομική τους σκοπιά, για το έτος 2017, όπως και σε επίπεδο ΕΕ έτσι και εδώ, στην πρώτη θέση βρίσκονται οι δαπάνες για συντάξεις και κοινωνικές παροχές, οι οποίες αποτελούν το 40,9% των συνολικών δαπανών και παρουσιάζουν αύξηση 4,2 ποσοστιαίες μονάδες από το 2007, ενώ στη δεύτερη θέση βρίσκονται ο μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων (22,8% των συνολικών δαπανών), όπου παρατηρείται μείωση 1,3 ποσοστιαίες μονάδες από το 2007 (OECD, 2019a).

Ένα ακόμα ενδιαφέρον στοιχείο σχετικά με τις δημόσιες δαπάνες αποτελεί η κατανομή τους με βάση το επίπεδο διακυβέρνησης που τις πραγματοποιεί. Η κεντρική κυβέρνηση δαπανά το 41% των δαπανών της γενικής κυβέρνησης κατά μέσο όρο στις χώρες του ΟΟΣΑ. Στην Ιρλανδία, τη Νέα Ζηλανδία και το Ηνωμένο Βασίλειο, η κεντρική κυβέρνηση δαπανά το μεγαλύτερο μερίδιο (91,5%, 88,3% και 76,7% αντίστοιχα), ενώ τα μεγαλύτερα επίπεδα δαπανών για κοινωνική ασφάλιση εμφανίζονται στην Ιαπωνία (49,7%), τη Γαλλία (45,1%) και Γερμανία (43,4%). Τέλος, σε επίπεδο τοπικής αυτοδιοίκησης οι σκανδιναβικές χώρες έχουν τα πρωτεία με τη Δανία να δαπανά το 64% των συνολικών δαπανών, την Σουηδία, το 50,5% και τη Φινλανδία το 39,6%.



Διάγραμμα 7: Κατανομή δαπανών γενικής κυβέρνησης με βάση το επίπεδο διακυβέρνησης, 2017, 2018.

(Πηγή: ΟΟΣΑ – Στατιστικές εθνικών λογαριασμών – ίδια προσαρμογή)

## **2. Δημόσια έσοδα**

### **2.1 Εννοιολογικός προσδιορισμός και θεσμικό πλαίσιο**

Σύμφωνα με το άρθρο 75 του ν. 4270/2014 ως βεβαιωθέντα έσοδα του Κρατικού Προϋπολογισμού είναι τα ποσά που βεβαιώνονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο από την οποία προέρχονται, όπως επίσης, και τα βεβαιωθέντα έσοδα του προϋπολογισμού του προηγούμενου οικονομικού έτους, που δεν έχουν εισπραχθεί. Επίσης, σύμφωνα με τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ) ως δημόσια έσοδα θεωρούνται και οι απαιτήσεις για τις οποίες κατέστη δικαιούχος το δημόσιο είτε με καθολική είτε με ειδική διαδοχή. Τέλος, με το ν. 4174/2014 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ) και ειδικότερα με το ένατο κεφάλαιο που φέρει τον τίτλο «Είσπραξη» καθορίζονται τα αρμόδια όργανα είσπραξης των φόρων, η διαδικασία είσπραξης τους καθώς και τα μέτρα για τη διασφάλιση και την αναγκαστική εκτέλεση.

### **2.2 Διάκριση δημοσίων εσόδων**

Σύμφωνα με το (ΕΣΛ) του 2010 τα δημόσια έσοδα αποτελούνται από:

- Φόρους,
- Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης,
- Πωλήσεις από αγαθά και υπηρεσίες,
- Έσοδα κεφαλαίου,
- Λοιπά έσοδα.

Σύμφωνα με την ταξινόμηση του ΟΟΣΑ (2019b), οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης αντιμετωπίζονται ως φορολογικά έσοδα. Επομένως, έχουμε δύο μεγάλες κατηγορίες εσόδων: α) τα φορολογικά έσοδα και β) τα μη φορολογικά έσοδα.

#### **2.2.1 Φορολογικά έσοδα**

Τα φορολογικά έσοδα διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα. Οι άμεσοι φόροι επιβάλλονται στο εισόδημα και στη περιουσία του φορολογούμενου και βασίζονται στη φοροδοτική ικανότητα του, ενώ οι έμμεσοι φόροι εισπράττονται κατά τις συναλλαγές ή την κυκλοφορία των αγαθών (Βρέντζου, 2020, σ. 9).

Αναλυτικότερα, στους άμεσους φόρους (σε επίπεδο μείζονων κατηγοριών) περιλαμβάνονται:

- Φόροι εισοδήματος (φυσικών και νομικών προσώπων)
- Φόροι περιουσίας
- Φόροι παρελθόντων οικονομικών ετών (ΠΟΕ)
- Προσαυξήσεις, πρόστιμα και χρηματικές ποινές στους άμεσους φόρους
- Λοιποί άμεσοι φόροι

Από την άλλη πλευρά, στους έμμεσους φόρους περιλαμβάνονται:

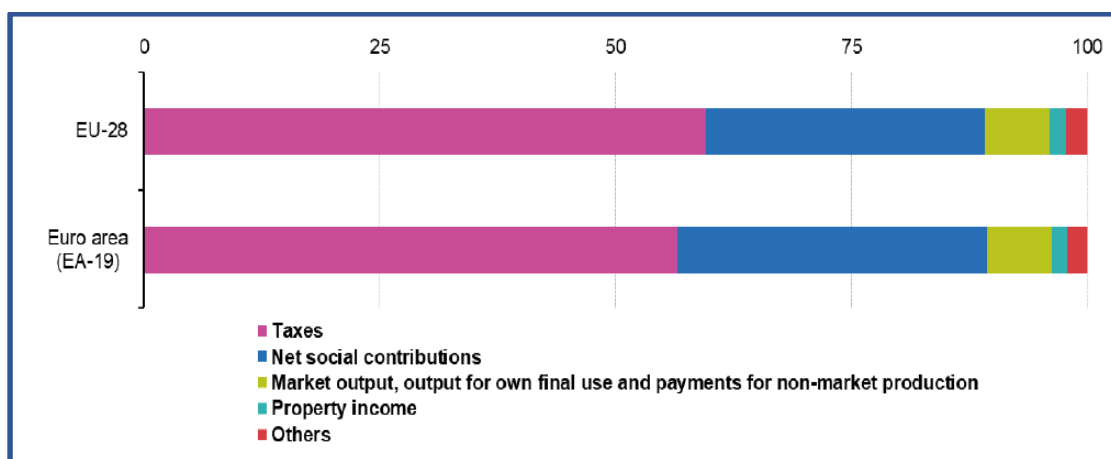
- Φόροι συναλλαγών
  - Φόροι Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
  - Φόροι μεταβίβασης κεφαλαίων
  - Τέλη χαρτοσήμου
- Φόροι κατανάλωσης (φόροι ασφαλιστρών, οχημάτων, ενεργειακών προϊόντων, καπνού κ.α.)
- Φόροι ΠΟΕ
- Προσαυξήσεις, πρόστιμα και χρηματικές ποινές στους έμμεσους φόρους
- Λοιποί έμμεσοι φόροι

### **2.2.2 Μη φορολογικά έσοδα**

Τα μη φορολογικά έσοδα προέρχονται από διαφορετικές πηγές, όπως μερίσματα που διανέμονται από δημόσιες επιχειρήσεις, τέλη που χρεώνονται κατά της παροχή δημόσιων υπηρεσιών υγείας, διόδια για τη χρήση του εθνικού δικτύου, καθώς και έσοδα από την ενοικίαση ή πώληση κρατικών οικοπέδων και κτιρίων (Mourre & Reit, 2017). Όσον αφορά την Ελλάδα, τα κυριότερα μη φορολογικά έσοδα αποτελούν οι μεταβιβάσεις από την ΕΕ, τα έσοδα από δημόσιες επενδύσεις (εκμετάλλευση έργων, δάνεια που χορηγήθηκαν από το ΠΔΕ, συνεισφορές φορέων για εκτέλεση έργων ΠΔΕ), καθώς και τα έσοδα περιουσίας και επιχειρηματικής δράσης του κράτους (πώληση αγαθών και υπηρεσιών, εκποίηση περιουσιακών στοιχείων κ.α.).

### 2.2.3 Σύνθεση δημοσίων εσόδων στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Σύμφωνα με τα στοιχεία της Eurostat (2019), το 2018 τα φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης) ανήλθαν στο 40,3% του ΑΕΠ στην ΕΕ-28 και 41,7% στην Ευρωζώνη και αντιπροσώπευαν το 89,1% των συνολικών δημοσίων εσόδων στην ΕΕ-28 και το 89,3% της Ευρωζώνης. Από την άλλη πλευρά, τα μη φορολογικά έσοδα αντιστοιχούσαν μόλις στο 4,8% του ΑΕΠ της ΕΕ-28 και της Ευρωζώνης και αντιπροσώπευαν το 9,9% των συνολικών εσόδων της ΕΕ-28 και το 9,7% της Ευρωζώνης.



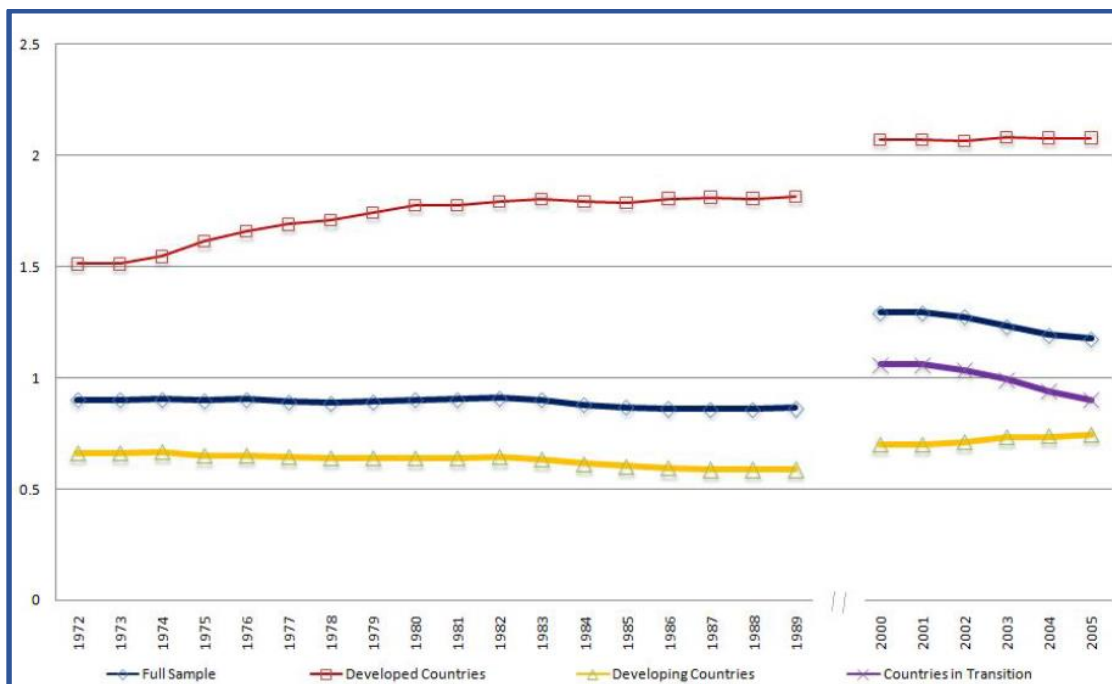
Διάγραμμα 8: Σύνθεση συνολικών εσόδων, 2018 (% των συνολικών εσόδων).  
(Πηγή Eurostat)

## 2.3 Άμεση και έμμεση φορολογία

Η επιλογή μεταξύ άμεσων και έμμεσων φορολογικών εσόδων αποτελεί ένα από τα παλαιότερα αντικείμενα προβληματισμού της φορολογικής πολιτικής. Η θεωρητική διαμάχη αντικατοπτρίζεται από τις διαφορετικές λύσεις που έχουν υιοθετηθεί σε διάφορες χώρες. Η εξέταση των χωρών έχει αποκαλύψει εντυπωσιακές διαφορές στο φορολογικό μείγμα. Οι έμμεσοι φόροι (ιδίως ο ΦΠΑ) αποτελούν σημαντικό μέρος των φορολογικών εσόδων στις ευρωπαϊκές χώρες, αλλά διαδραματίζουν μικρό μόνο ρόλο στις Ηνωμένες Πολιτείες και κυρίως μόνο σε πολιτειακό επίπεδο. Ακόμη και εντός της ΕΕ, ο βαθμός εξάρτησης από έμμεσους φόρους διαφέρει (Cramer *et al*, 2001).

Όσον αφορά το λόγο άμεσων προς έμμεσων φορολογικών εσόδων, οι Martinez-Vazquez *et al.* (2009) μελετώντας τα στοιχεία από 116 χώρες για το διάστημα 1972-2005, διαπίστωσαν ότι ο λόγος έχει ανοδική τάση και αυτή η τάση είναι εντονότερη στις αναπτυγμένες χώρες απ' ό,τι στις αναπτυσσόμενες χώρες.





Διάγραμμα 9: Μέσος ετήσιος λόγος άμεσων προς έμμεσους φόρους, (1972-2005). (Πηγή: IMF GFS database – Martinez-Vasquez et al, 2009, p. 5)

### 2.3.1 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα άμεσης φορολογίας

#### Πλεονεκτήματα άμεσης φορολογίας

Τα πλεονεκτήματα της άμεσης φορολογίας είναι τα ακόλουθα:

- *Είναι δίκαιοι:* Οι άμεσοι φόροι βασίζονται στην αρχή της προοδευτικότητας. Όσο μεγαλύτερο είναι το εισόδημα τόσο υψηλότερο είναι το ποσοστό των φόρων. Επίσης, βασίζονται στη φοροδοτική ικανότητα του κάθε φορολογούμενου.
- *Παρέχουν βεβαιότητα:* Ο φορολογούμενος είναι βέβαιος ως προς το ποσό που αναμένεται να καταβάλει, και ομοίως, το κράτος είναι βέβαιο ως προς τα έσοδα που αναμένεται να αποκομίσει.
- *Μειώνουν τις ανισότητες:* Εξαιτίας της προοδευτικότητας της άμεσης φορολογίας οι πλούσιοι υπόκεινται σε υψηλότερα ποσοστά φορολογίας, ενώ οι φτωχοί απαλλάσσονται από τις άμεσες φορολογικές υποχρεώσεις.

#### Μειονεκτήματα άμεσης φορολογίας

Από την άλλη πλευρά όμως, οι άμεσοι φόροι:

- *Οδηγούν στην φοροδιαφυγή:* η γνωστοποίηση της φορολογικής υποχρέωσης δελεάζει τον φορολογούμενο να αποφύγει τη φορολογία. Φορολογούμενοι με υψηλά εισοδήματα μειώνουν την φορολογική τους επιβάρυνση είτε αποκρύπτοντας τα πραγματικά τους εισοδήματα είτε διογκώνοντας τις φορολογικές τους δαπάνες για να εκπέσουν από το συνολικό τους εισόδημα.
- *Είναι αυθαίρετοι:* Δεν υπάρχει συγκεκριμένος κανόνας για τον προσδιορισμό του βαθμού προοδευτικότητας. Πολλές φορές οι φορολογικοί συντελεστές καθορίζονται με βάση τους στόχους που θέτει η φορολογική διοίκηση με αποτέλεσμα πολλές φορές να υπερεκτιμάται η φοροδοτική ικανότητα των πολιτών.

### 2.3.2 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα έμμεσης φορολογίας

#### Πλεονεκτήματα έμμεσης φορολογίας

Τα πλεονεκτήματα της έμμεσης φορολογίας είναι τα ακόλουθα:

- Έχουν μικρότερο κόστος βεβαίωσης και είσπραξης.
- Το κράτος γνωρίζοντας την ελαστικότητα που έχουν ορισμένα αγαθά, μπορεί να επιβάλλει συγκεκριμένες αυξήσεις στους έμμεσους φόρους, γνωρίζοντας ότι θα αυξηθούν σίγουρα τα φορολογικά του έσοδα. Τέτοια αγαθά είναι τα αγαθά με ανελαστική ζήτηση.
- Μέσω των έμμεσων φόρων αντιμετωπίζεται σε μεγάλο βαθμό το ζήτημα των εξωτερικοτήτων, καθώς οι φορολογούμενοι επωμίζονται ολόκληρο το κοινωνικό κόστος. Για παράδειγμα, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, όπως ο φόρος καπνού και οινοπνευματωδών, μπορούν να εσωτερικεύουν το εξωτερικό κόστος του καπνίσματος και της κατανάλωσης οινοπνευματωδών.

#### Μειονεκτήματα έμμεσης φορολογίας

Από την άλλη πλευρά, οι έμμεσοι φόροι:

- Αν συνδυαστούν με το εισόδημα, από αναλογικοί που φαινομενικά είναι, γίνονται αντίστροφα προοδευτικοί, αφού οι φτωχότεροι επιβαρύνονται αναλογικά με μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματος τους.

- Η αύξηση των έμμεσων φόρων μπορεί να οδηγήσει στην εμφάνιση πληθωρισμού κόστους, δηλαδή στην αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών χωρίς να έχει προηγηθεί αύξηση της ζήτησης.

## 2.4 Φορολογικά έσοδα και οικονομική ανάπτυξη

Τα φορολογικά συστήματα αποσκοπούν κυρίως στη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών. Οι φόροι επηρεάζουν επίσης τις αποφάσεις των νοικοκυριών να αποταμιεύσουν, να παρέχουν εργασία, τις αποφάσεις των επιχειρήσεων να δημιουργήσουν θέσεις εργασίας, να επενδύσουν και να καινοτομήσουν (OECD, 2008, p. 5). Αυτό που έχει σημασία για αυτές τις αποφάσεις δεν είναι μόνο το επίπεδο των φόρων, αλλά και ο τρόπος με τον οποίο τα διάφορα φορολογικά μέσα σχεδιάζονται και συνδυάζονται για να παράγουν έσοδα, η δομή δηλαδή του φορολογικού συστήματος.

Οι επιπτώσεις της δομής του φορολογικού συστήματος είναι πιθανό να αντικατοπτρίζονται στο συνολικό βιοτικό επίπεδο. Αναγνωρίζοντας αυτό, κατά το παρελθόν πολλές χώρες προέβησαν σε διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις στα φορολογικά τους συστήματα. Οι περισσότερες από τις μεταρρυθμίσεις του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) στόχο είχαν να δημιουργήσουν ένα φορολογικό περιβάλλον που να ενθαρρύνει την επιχειρηματικότητα και να παρέχει αυξημένα κίνητρα εργασίας. Ομοίως, οι περισσότερες μεταρρυθμίσεις της φορολογίας των εταιρειών οφείλονται στην ανάγκη προώθησης του ανταγωνισμού και στην άρση των στρεβλώσεων της επιβαλλόμενης φορολογίας.

Η σχέση της δομής του φορολογικού συστήματος και οικονομικής ανάπτυξης θεωρείται αρκετά πολύπλοκη και έχει αποτελέσει αντικείμενο τόσο θεωρητικών όσο και εμπειρικών μελετών με συχνά διφορούμενα αποτελέσματα, τα οποία οφείλονται σε μεγάλο βαθμό στο επίπεδο ανάπτυξης που βρίσκεται η εκάστοτε οικονομία που ερευνάται. Πάντως, οι περισσότερες έρευνες συγκλίνουν στα εξής αποτελέσματα:

α) Μία μετατόπιση από τη φορολογία της εργασίας στη φορολογία κατανάλωσης μπορεί να ενισχύσει την οικονομική ανάπτυξη. Τα έμμεσα φορολογικά έσοδα προέρχονται από ευρύτερη φορολογική βάση από τα άμεσα, καθώς συμπεριλαμβάνουν επίσης τον συσσωρευμένο πλούτο και τα κέρδη. Συνεπώς, είναι λιγότερο στρεβλωτικά για την αγορά εργασίας (Barríos & Schaechter, 2008, p. 20).

β) Εκτός από την κατανομή των άμεσων και έμμεσων φόρων, η σύνθεση των ίδιων των άμεσων φόρων έχει σημασία για την ανάπτυξη. Οι υψηλότεροι συντελεστές

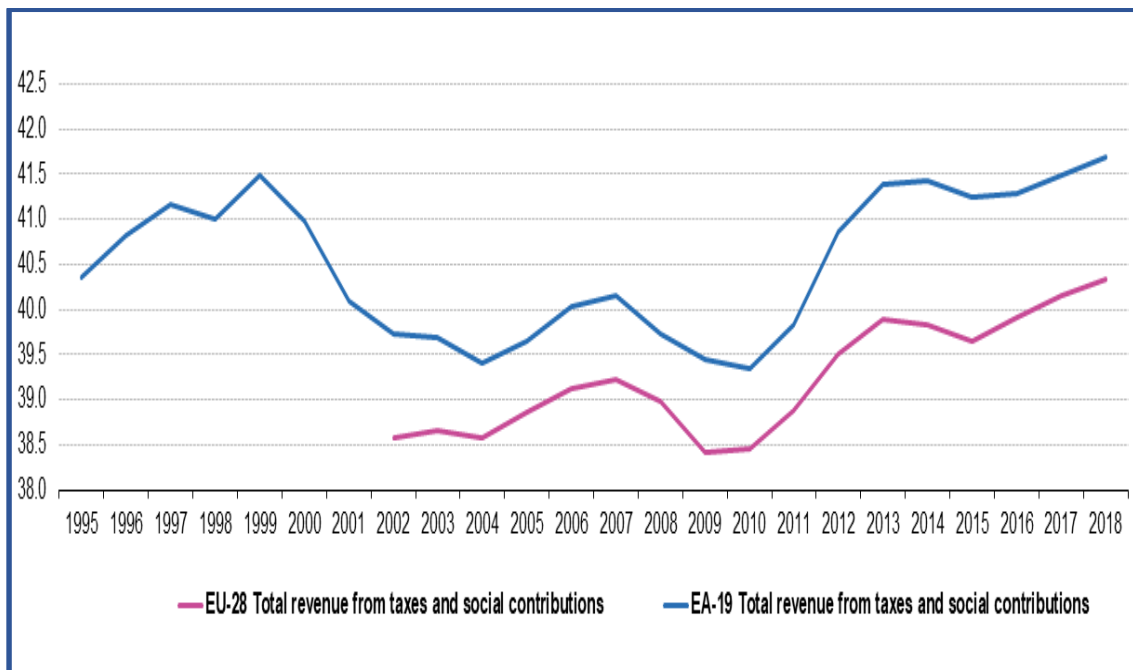
στη φορολογία εισοδήματος θεωρούνται λιγότερο επιζήμιοι για την ανάπτυξη από τους υψηλότερους συντελεστές φορολογίας εταιριών και τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης. Επίσης, μία μείωση της φορολογίας των εταιριών μπορεί να ενισχύσει τις επενδύσεις και να δώσει ώθηση στην έρευνα και την καινοτομία. Όμως, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η παροχή μεγαλύτερης βεβαιότητας και προβλεψιμότητας κατά την εφαρμογή των φόρων εισοδήματος εταιριών (OECD, 2008, p.9).

γ) Η αποδοτικότητα, η διαφάνεια και η σταθερότητα των εθνικών φορολογικών διοικήσεων μπορεί να οδηγήσει στην ανάπτυξη. Μία αποτελεσματική φορολογική διοίκηση επιτρέπει τη διατήρηση του διοικητικού φόρτου για τους φορολογούμενους και το δημόσιο τομέα σε χαμηλά επίπεδα. Με τη συνύπαρξη ενός απλού και διαφανούς κώδικα φορολογίας μπορεί να εξασφαλιστεί υψηλή φορολογική συμμόρφωση. Έτσι, η βελτίωση της διοικητικής αποτελεσματικότητας θα μπορούσε είτε να μεταφραστεί σε πρόσθετα έσοδα είτε σε μείωση των φορολογικών συντελεστών. Ταυτόχρονα, τα διαφανή και σταθερά φορολογικά συστήματα διευκολύνουν τις μακροπρόθεσμες αποφάσεις αποταμίευσης και επενδύσεων, γεγονός που μπορεί να τονώσει την ανάπτυξη.

## **2.5 Διεθνείς τάσεις δημοσίων εσόδων**

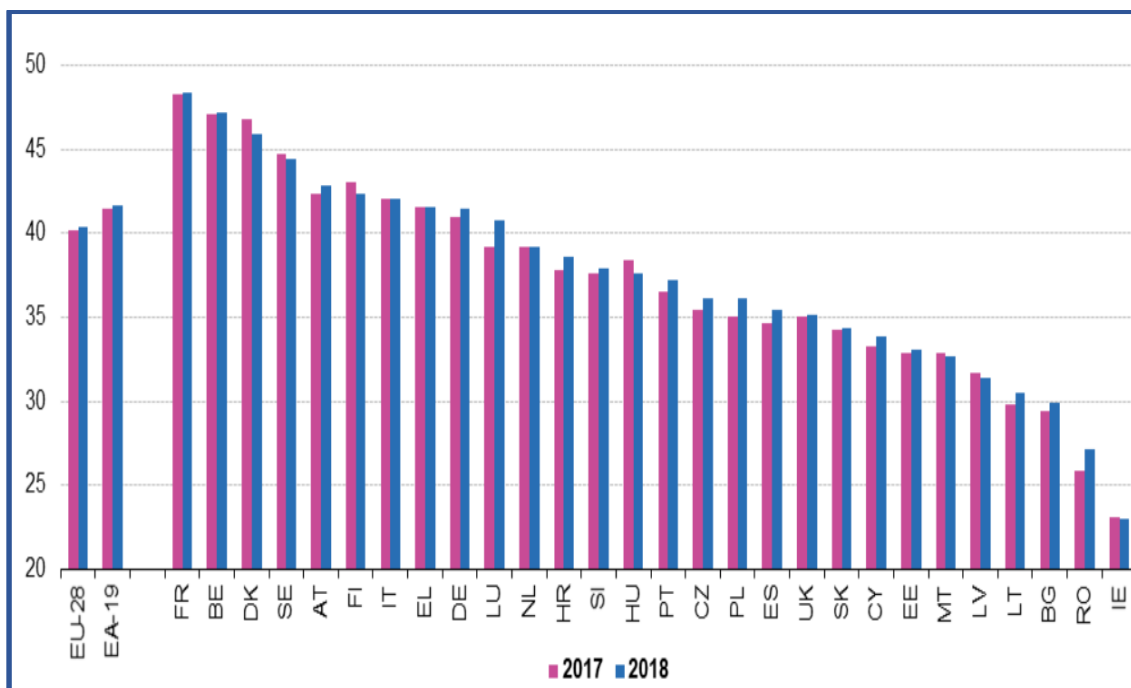
### **2.5.1 Οι τάσεις των δημοσίων εσόδων στην ΕΕ**

Παρομοίως με τις δημόσιες δαπάνες, τα δημόσια έσοδα αποτελούν την δεύτερη σημαντική συνιστώσα των δημοσίων οικονομικών των κ-μ της ΕΕ. Πιο αναλυτικά, τα φορολογικά έσοδα (συμπεριλαμβανομένων των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης) το έτος 2018 ανήλθαν στο 40,3% του ΑΕΠ στην ΕΕ-28 και στο 41,7% του ΑΕΠ στις χώρες της ευρωζώνης. Όσον αφορά τη σύνθεση αυτού του ποσοστού, οι φόροι επί της παραγωγής και των εισαγωγών αντιπροσώπευαν το 13,6% του ΑΕΠ, ενώ οι τρέχοντες φόροι εισοδήματος το 13,2%. Σε βάθος δεκαετίας τα έσοδα μειώνονταν σταθερά εξαιτίας της παγκόσμιας χρηματοοικονομικής κρίσης από το 2007 έως το 2011, έτος από το οποίο ξεκίνησε η άνοδος τους μέχρι και σήμερα με εξαίρεση τα έτη 2014 και 2015 που παρατηρήθηκε μία μικρή πτώση (Eurostat, 2020).



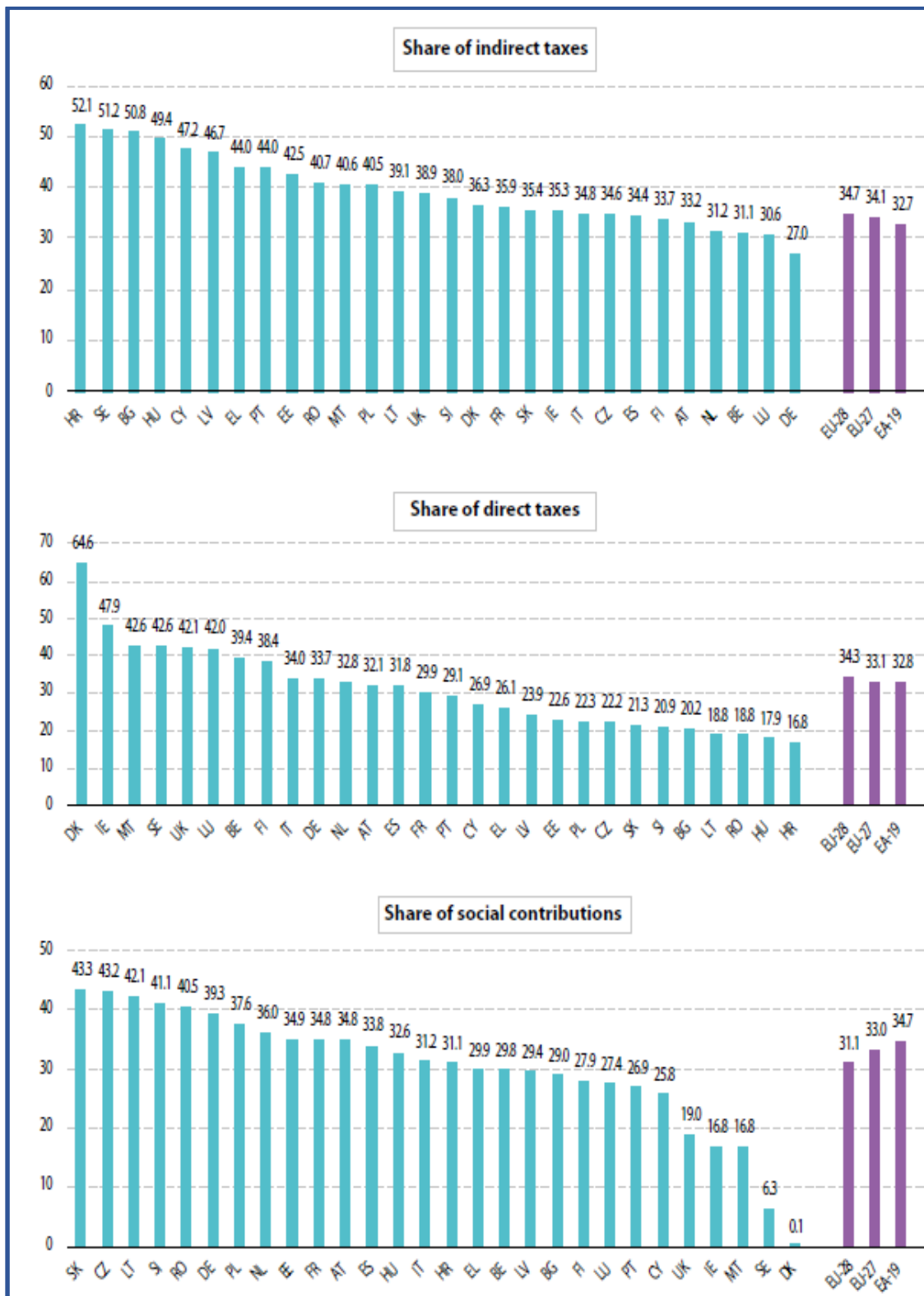
Διάγραμμα 10: Συνολικά έσοδα από φόρους και εισφορές, ΕΕ-28, ΕΕ-19.  
(Πηγή: Eurostat)

Σχετικά με τις χώρες με τα υψηλότερα ποσοστά επί του ΑΕΠ, αυτές ήταν η Γαλλία (όπως και στις δημόσιες δαπάνες) με ποσοστό 48,4% και το Βέλγιο με 47,2%, ενώ στον αντίποδα ήταν η Ιρλανδία (όπως και στις δημόσιες δαπάνες) με 23% και η Ρουμανία με 27,1%. Μεταξύ 2017 και 2018 παρατηρήθηκε αύξηση του λόγου των φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ σε 16 χώρες με την μεγαλύτερη αύξηση να εμφανίζεται στο Λουξεμβούργο και στην Πολωνία, ενώ μείωση παρατηρήθηκε σε 12 χώρες με τα μεγαλύτερα ποσοστά να αφορούν την Δανία και την Ουγγαρία (Eurostat, 2020). Από τα διαγράμματα 2 και 11 εύκολα κάποιος μπορεί να παρατηρήσει την άμεση σχέση που υπάρχει μεταξύ δημοσίων δαπανών και δημοσίων εσόδων. Χώρες με υψηλό ποσοστό δημοσίων δαπανών έχουν και υψηλό ποσοστό δημοσίων εσόδων.

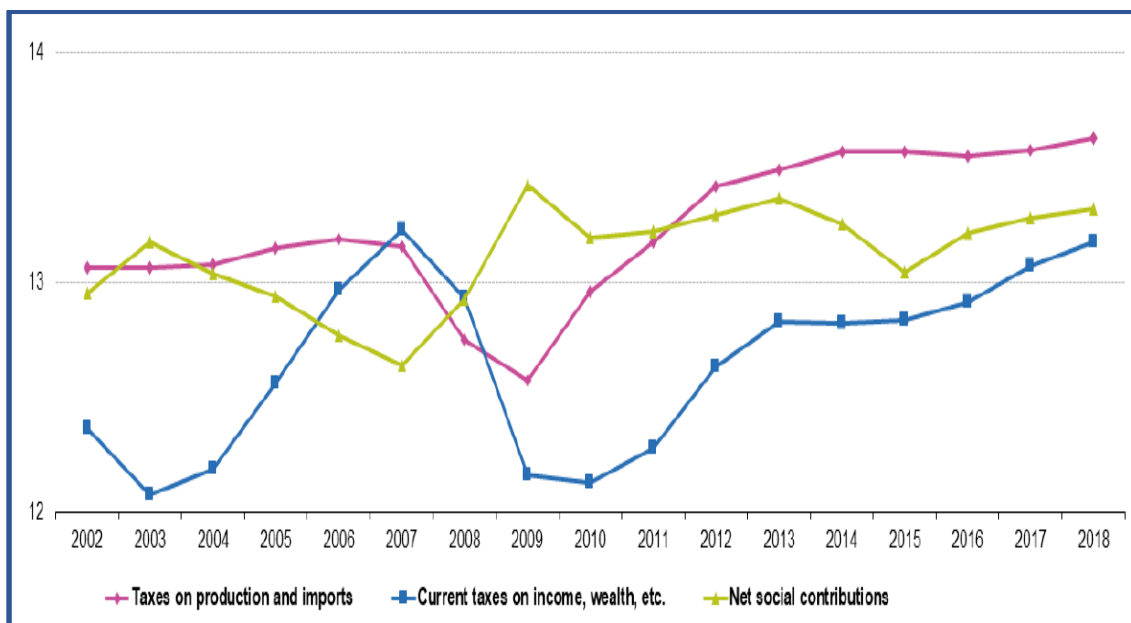


Διάγραμμα 11: Συνολικά φορολογικά έσοδα στα κ-μ, 2017, 2018.  
(Πηγή: Eurostat)

Όσον αφορά τα έσοδα από άμεσους φόρους, το 2018 αυτά αυξήθηκαν σε αντίθεση με τα έσοδα από έμμεσους φόρους και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης που παρέμειναν σε σταθερά επίπεδα. Η διάρθρωση των φόρων παρουσιάζει αξιοσημείωτες διαφοροποιήσεις μεταξύ των κρατών μελών. Η Δανία κατέχει το υψηλότερο μερίδιο άμεσων φόρων στα συνολικά φορολογικά έσοδα (64,6 %), ακολουθούμενη από την Ιρλανδία και τη Μάλτα. Από την άλλη πλευρά, ορισμένα κράτη έχουν πολύ χαμηλό μερίδιο άμεσων φόρων. Πολλά από αυτά τα κράτη έχουν υιοθετήσει συστήματα ενιαίου συντελεστή με τον οριακό συντελεστή να βρίσκεται κάτω από τον μέσο όρο της ΕΕ, τα οποία συνήθως προκαλούν ισχυρότερη μείωση των άμεσων φορολογικών συντελεστών από τους έμμεσους φορολογικούς συντελεστές. Τα χαμηλότερα μερίδια άμεσων φόρων αντισταθμίζονται είτε από υψηλότερα ποσοστά έμμεσων φόρων είτε με σχετικά υψηλά ποσοστά εισφορών κοινωνικής ασφάλισης (European Commission, 2020a, p. 20).



Διάγραμμα 12: Διάρθρωση φορολογικών εσόδων ανάλογα με τον τύπο των φόρων, 2018 (% των συνολικών εσόδων).  
(Πηγή: Eurostat)

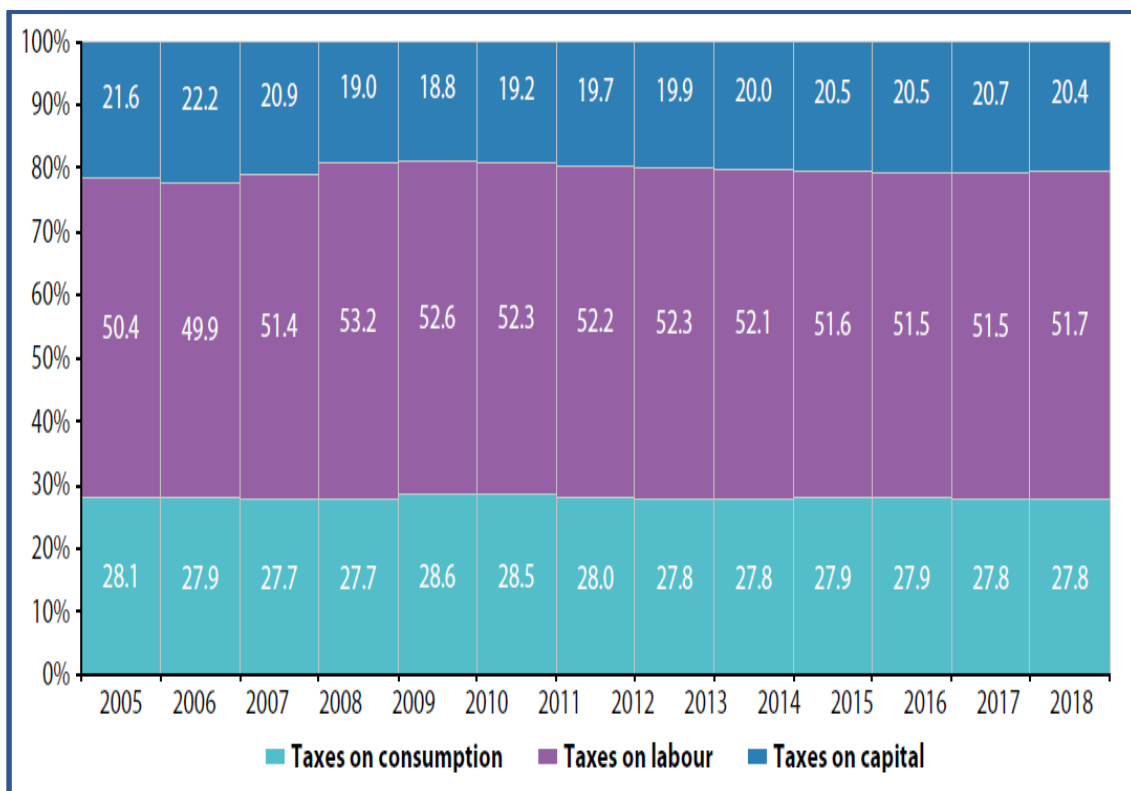


Διάγραμμα 13: Εξέλιξη των κύριων συνιστωσών των εσόδων στην ΕΕ-28, % ΑΕΠ, 2002-2018.

(Πηγή: Eurostat)

Όσον αφορά την κατανομή των φορολογικών εσόδων ανάλογα με τη φορολογική βάση, το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων προέρχεται από την φορολογία επί της εργασίας (51,7% το 2018 επί των συνολικών εσόδων). Στη δεύτερη θέση βρίσκονται οι φόροι κατανάλωσης (27,8%) και στην τρίτη θέση οι φόροι κεφαλαίου (20,4%). Η κατανομή των φόρων επί της εργασίας στα συνολικά φορολογικά έσοδα αυξήθηκε μεταξύ του 2007 και του 2009, όταν έφθασε το 53,2%, και συρρικνώθηκε σταδιακά από το 2010 έως το 2015, όταν αντιπροσώπευε το 51,6%. Μεταξύ 2015 και 2018 και οι τρεις προαναφερθείσες κατηγορίες φορολογικών εσόδων ανάλογα με τη φορολογική βάση παρέμειναν σε σταθερά επίπεδα.



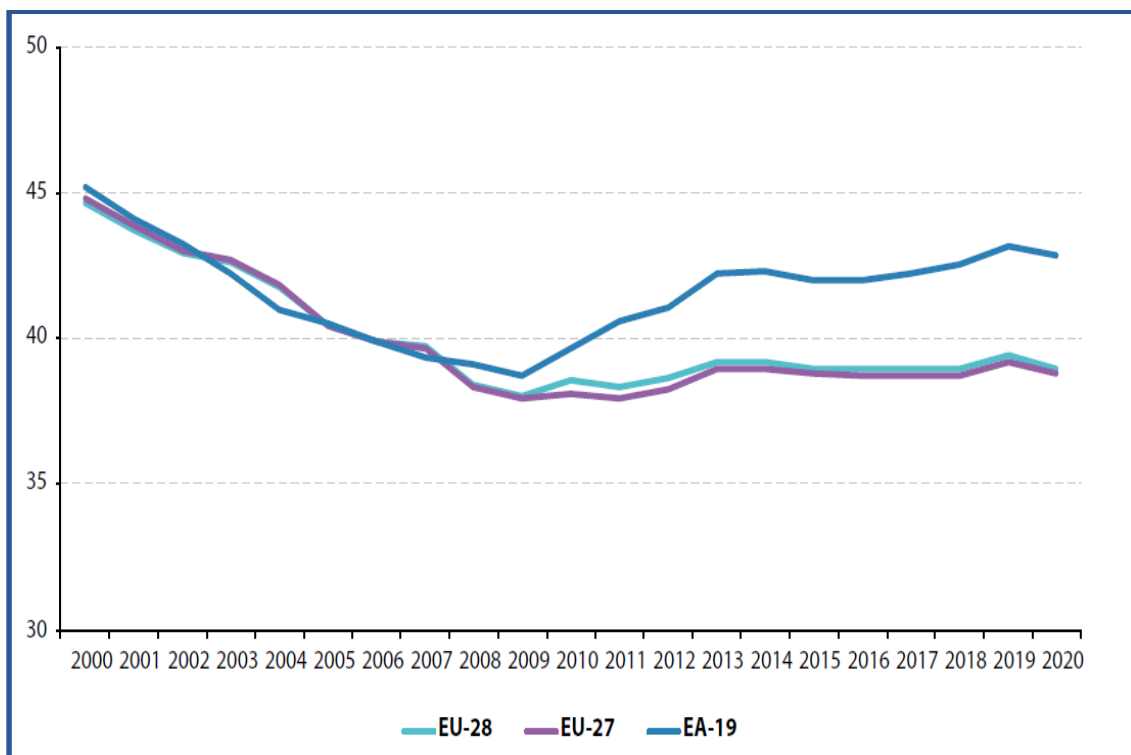


Διάγραμμα 14 Φορολογικά έσοδα στην ΕΕ-27 ανάλογα με τη φορολογική βάση, 2006-2018 (% των συνολικών φόρων).

(Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, βάση στοιχείων της Eurostat)

Εμβαθύνοντας περισσότερο στην ανάλυση των φορολογικών εσόδων ανάλογα με τη φορολογική βάση:

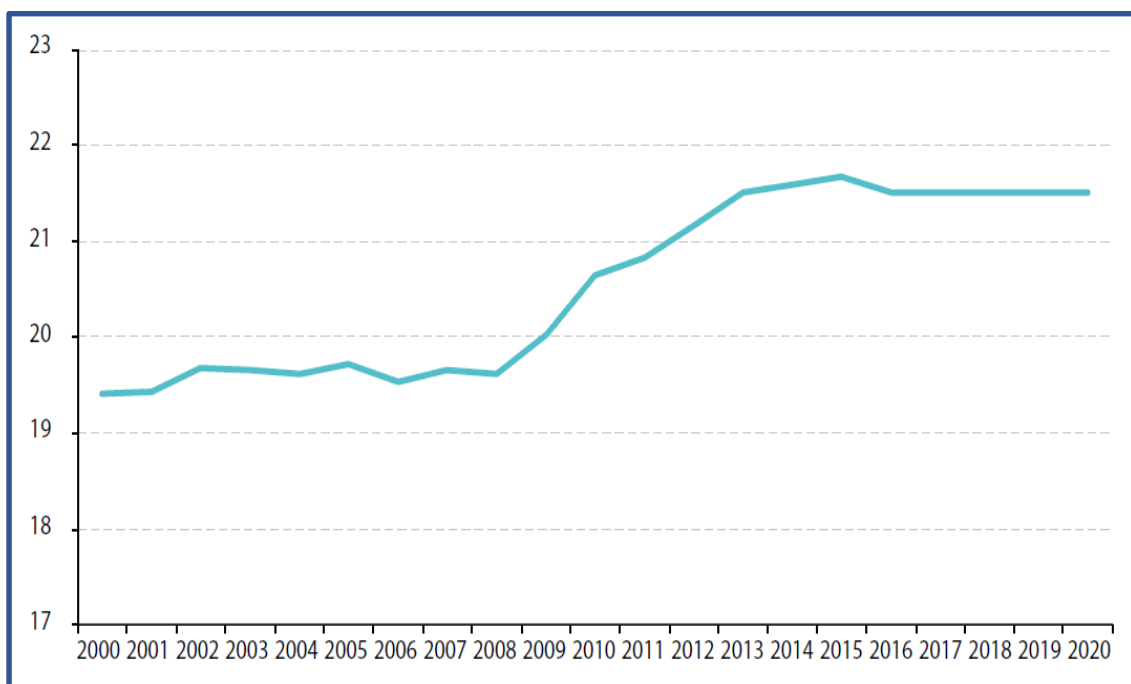
Τα έσοδα που προέρχονται από την φορολογία επί της εργασίας αντιστοιχούσαν για το 2018 στο 20,8% του ΑΕΠ έναντι 20,6% το 2017. Η μικρή αύξηση οφείλεται στην αύξηση των εσόδων από τους φόρους των εργαζομένων (από 10 % το 2017 στο 10,2% το 2018), ενώ τα έσοδα από τους εργοδότες παρέμειναν σταθερά (8,3%). Ο μέσος ανώτατος φορολογικός συντελεστής στις αρχές του 2020 έφτανε στο 38,7% ενώ το 2000 ήταν στο 44,8%. Παρατηρούνται σημαντικές διαφοροποιήσεις ανάμεσα στα κράτη μέλη (στη Βουλγαρία είναι μόλις 10% ενώ στη Δανία ξεπερνά το 55%).



Διάγραμμα 15: Εξέλιξη ανώτατου φορολογικού συντελεστή, 2000-2020.

(Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, βάση στοιχείων της Eurostat)

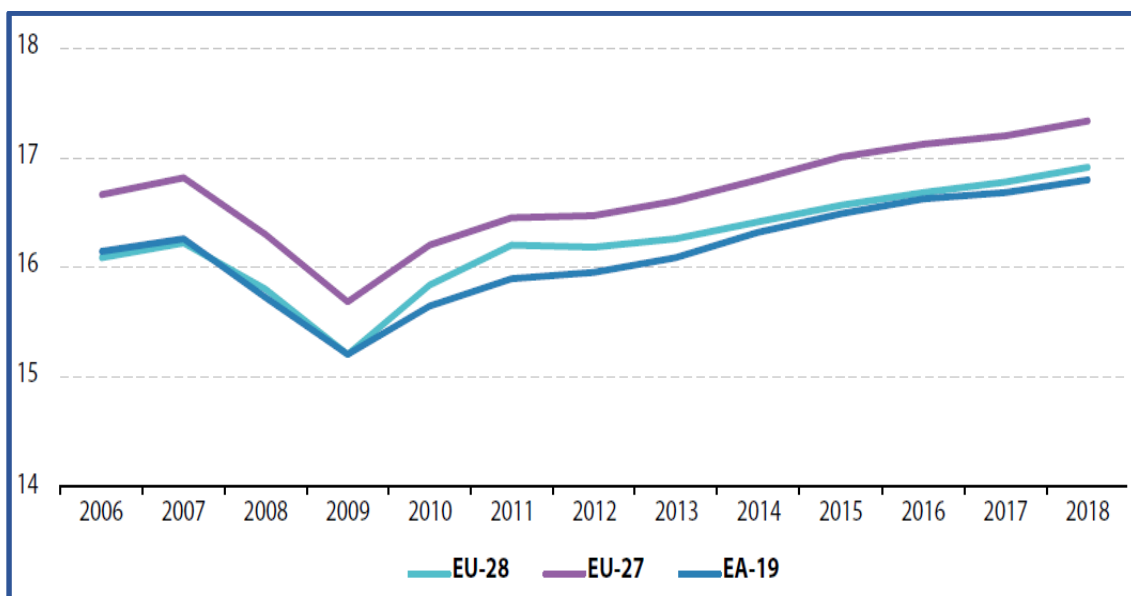
Τα έσοδα που προέρχονται από τη φορολογία της κατανάλωσης αυξήθηκαν ελαφρώς το 2018, φτάνοντας στην υψηλότερη τιμή της δεκαετίας (11,2% του ΑΕΠ). Κύρια συνιστώσα των φόρων κατανάλωσης αποτελεί ο ΦΠΑ αντιπροσωπεύοντας το 7,2% του ΑΕΠ. Ο μέσος ΦΠΑ στις αρχές του 2020 ήταν 21,5% και παραμένει σχεδόν σταθερός από το 2014 μετά από μια περίοδο αυξήσεων μεταξύ 2009 και 2013. Όπως και στη φορολογία επί της εργασίας, έτσι και εδώ υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των κρατών μελών.



Διάγραμμα 16: Εξέλιξη μέσου συντελεστή ΦΠΑ, ΕΕ-27, 2000-2018 (%).

(Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, βάση στοιχείων της Eurostat)

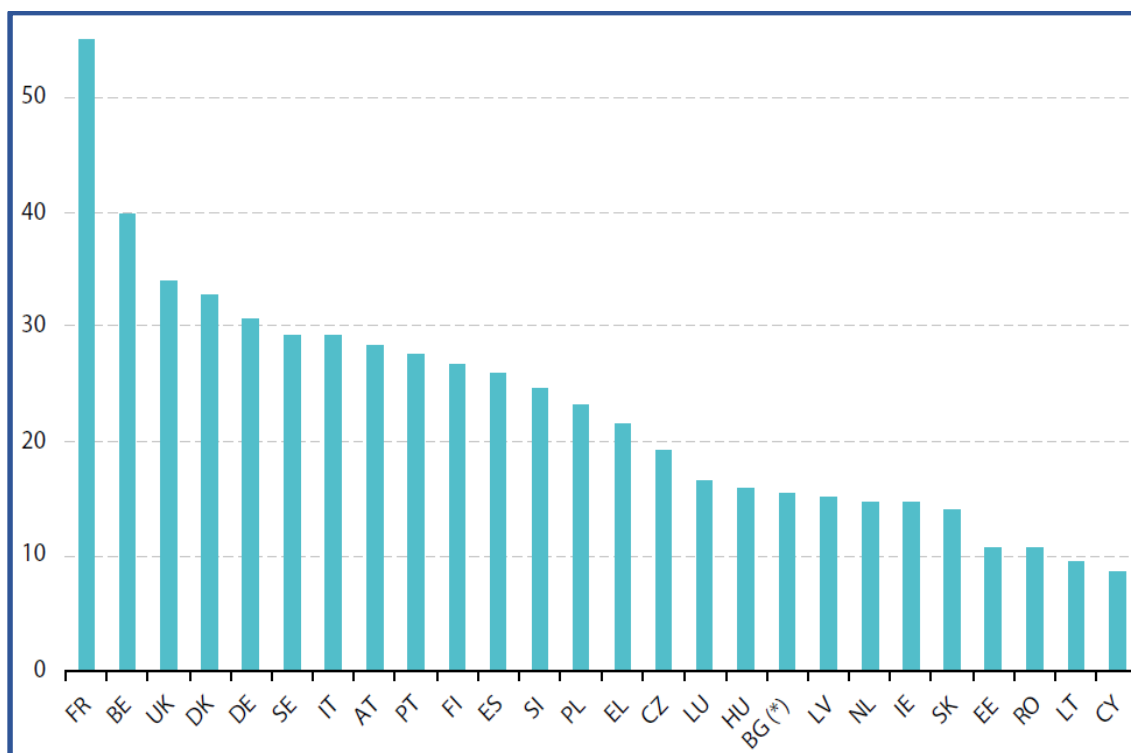
Επίσης, οι φορολογικές συντελεστές της έμμεσης φορολογίας κατανάλωσης συνέχισαν την σταθερή άνοδο τους από το 2009 και ύστερα, φτάνοντας στο 17,3% στην ΕΕ-27 ενώ στις χώρες της Ευρωζώνης στο 16,8%.



Διάγραμμα 17: Εξέλιξη έμμεσης φορολογίας στην κατανάλωση, 2006-2018 (%).

(Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, βάση στοιχείων της Eurostat)

Τα έσοδα που προέρχονται από τη φορολογία κεφαλαίου ανήλθαν σε 8,2% του ΑΕΠ για το 2018 αυξημένα περίπου 15% από το 2010, όπου είχαν βρεθεί στο χαμηλότερο τους επίπεδο. Το 2018, η έμμεση φορολογία για το κεφάλαιο αυξήθηκε σε ετήσια βάση σε 16 κράτη μέλη, ενώ μειώθηκε σε εννέα. Η Γαλλία (54.2%) και το Βέλγιο (39,8%) κατείχαν τα υψηλότερα ποσοστά, ενώ τα χαμηλότερα ποσοστά ήταν στην Κύπρο (8,7%) και τη Λιθουανία (9.6%).

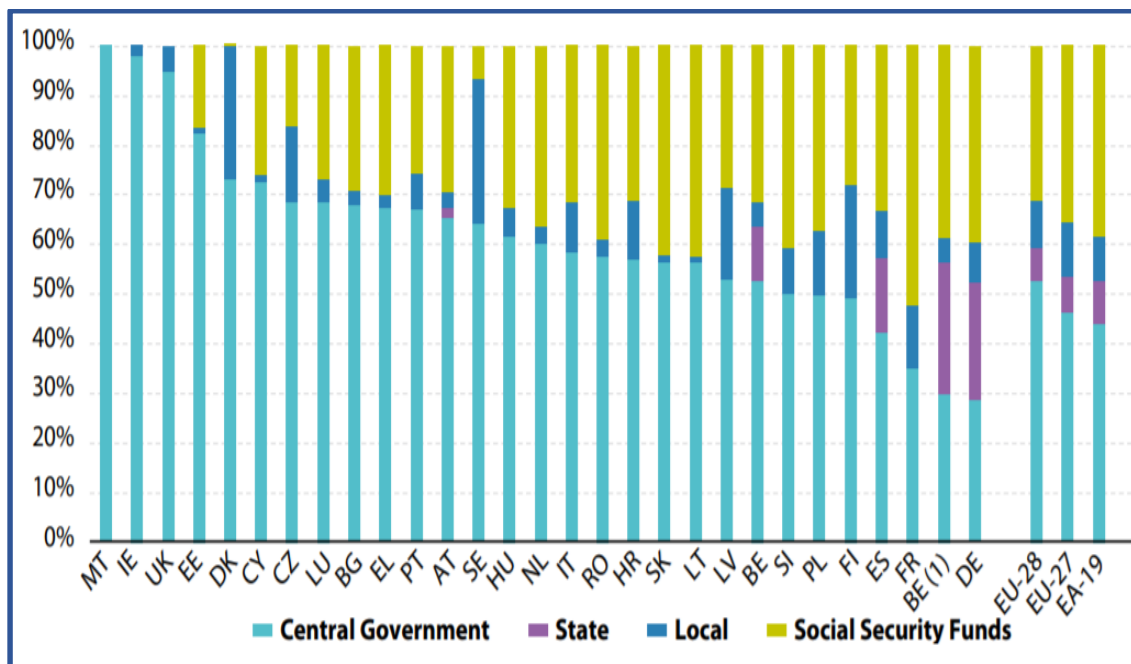


Διάγραμμα 18: Συνολική έμμεση φορολογία κεφαλαίου, 2018 (%)

(Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης, βάση στοιχείων της Eurostat)

Τέλος, όσον αφορά την κατανομή των φορολογικών εσόδων με βάση τη φορολογούσα αρχή το 2018, το 46,1% των συνολικών φορολογικών εσόδων στην ΕΕ-27 (συμπεριλαμβανομένων των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης) προερχόταν από την κεντρική ή ομοσπονδιακή κυβέρνηση, το 35,5% από τους ΟΚΑ, και το 17,8% από τους ΟΤΑ (ή από τα ομοσπονδιακά κρατίδια, όπως είναι λ.χ. στη Γερμανία). Πάντως, υπάρχουν σημαντικές διαφορές στη φορολογική διάρθρωση ανά επίπεδο διακυβέρνησης από το ένα κράτος μέλος στο άλλο. Για παράδειγμα, κάποια κράτη είναι ομοσπονδιακά ή κάποιες περιοχές τους έχουν σημαντικό βαθμό αυτονομίας. Στην Ιρλανδία και τη Μάλτα, το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης δεν αναφέρεται χωριστά, ενώ η Δανία χρηματοδοτεί το μεγαλύτερο μέρος της κοινωνικής της ασφάλισης μέσω της γενικής φορολογίας, γεγονός που συνεπάγεται μεγάλες ενδοκυβερνητικές μεταβιβάσεις σε ΟΚΑ

(European Commission, 2020a, p. 18). Αυτός είναι και ο λόγος που η Δανία έχει υψηλό ποσοστό άμεσων φορολογικών εσόδων.

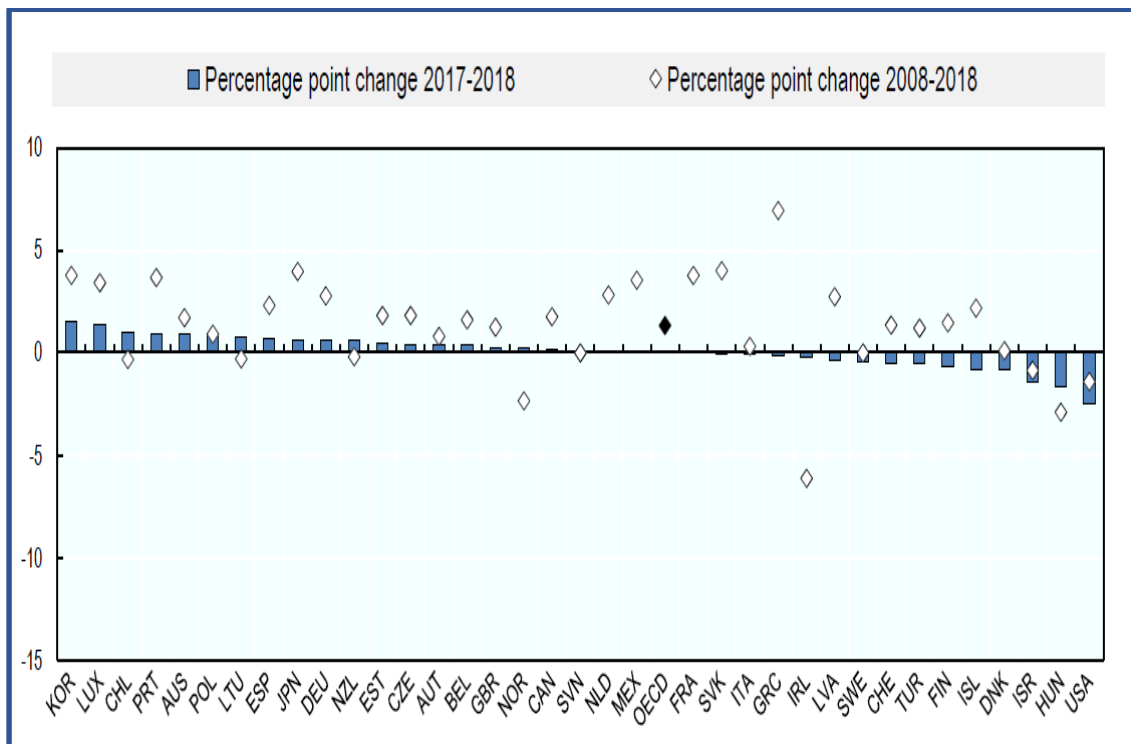


Διάγραμμα 19: Δομή εσόδων ανά φορολογούσα αρχή, 2018 (% των συνολικών φόρων).

(Πηγή: Eurostat)

## 2.5.2 Οι τάσεις των δημοσίων εσόδων στις χώρες του ΟΟΣΑ

Τα φορολογικά έσοδα των χωρών του ΟΟΣΑ το 2018 παρέμειναν σχετικά αμετάβλητα σε σχέση με το 2017, έχοντας μία πολύ μικρή αύξηση της τάξης των 0,02 ποσοστιαίων μονάδων (34,3%). Έτσι, μπήκε τέλος σε μία συνεχή αύξηση των εσόδων που παρατηρείτο από το 2009 και ύστερα. Αιτία ήταν η σημαντική μείωση των εσόδων στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής (2,5 ποσοστιαίες μονάδες) εξαιτίας της νέας φορολογικής μεταρρύθμισης που τέθηκε σε ισχύ το Δεκέμβριο του 2017 (2018 Tax Cuts and Jobs Act). Η χώρα με τον υψηλότερο δείκτη φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ παραμένει η Γαλλία, ενώ τον χαμηλότερο τον έχει το Μεξικό (16,1%). Σε σχέση με το 2008 ο δείκτης έχει αυξηθεί κατά 1,5% με 26 χώρες να τον έχουν βελτιώσει με την μεγαλύτερη άνοδο να εμφανίζεται στην Ελλάδα (6,9 ποσοστιαίες μονάδες), ενώ μόλις δέκα χώρες παρουσιάζουν χειρότερα αποτελέσματα με τη μεγαλύτερη πτώση να εμφανίζεται στην Ιρλανδία (6,1 ποσοστιαίες μονάδες) η οποία όμως οφείλεται κατά κύριο λόγο στην μεγάλη αύξηση του ΑΕΠ το 2015 (OECD, 2019b, pp. 20-21).



Διάγραμμα 20: Μεταβολές στον δείκτη φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ, 2017-2018 και 2008-2018.

(Πηγή: OECD - Revenue Statistics 2019)

### 3. Βέλτιστες πρακτικές στον τομέα των δημοσίων εσόδων σε διεθνές και εθνικό επίπεδο

#### 3.1 Το ζήτημα της αυτονομίας των φορολογικών διοικήσεων

Κατά τις δύο τελευταίες δεκαετίες μία σημαντική τάση στη μεταρρύθμιση των φορολογικών διοικήσεων ήταν να τους δοθεί αυξημένη αυτονομία. Το σκεπτικό πίσω από τη σύσταση ημι-αυτόνομων φορέων είναι τριπλό: να μειωθεί η πολιτική παρέμβαση στη διεκπεραίωση των δραστηριοτήτων τους, να αυξηθεί ο βαθμός λογοδοσίας των διευθυντών και να ενισχυθεί η διαχειριστική τους ικανότητα ιδίως σε θέματα προϋπολογισμού και διαχείρισης ανθρωπίνου δυναμικού (Junquera-Varela *et al*, 2019). Μία άλλη πρόσφατη τάση που παρατηρείται παγκοσμίως είναι η ίδρυση ενοποιημένων αρχών είσπραξης εσόδων, οι οποίες είναι επιφορτισμένες τόσο της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας όσο και της κοινωνικής ασφάλισης.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ (2015) οι κύριες κατηγορίες υπηρεσιών δημοσίων εσόδων που συναντώνται παγκοσμίως είναι:

- *Απλή διεύθυνση εντός του Υπουργείου Οικονομικών (π.χ. Αυστρία).*

Οι λειτουργίες της φορολογικής διοίκησης εμπίπτουν στην αρμοδιότητα μιας ενιαίας οργανωτικής μονάδας (π.χ. μιας διεύθυνσης) που βρίσκεται εντός της δομής του Υπουργείου Οικονομικών.

- *Πολλές διευθύνσεις εντός του Υπουργείου Οικονομικών (π.χ. Γαλλία).*

Οι λειτουργίες της φορολογικής διοίκησης εμπίπτουν στην αρμοδιότητα πολλαπλών οργανωτικών μονάδων (π.χ. διευθύνσεων) που βρίσκονται εντός του Υπουργείου Οικονομικών.

- *Ενοποιημένος ημιαυτόνομος φορέας (π.χ. Αυστραλία).*

Οι λειτουργίες της φορολογικής διοίκησης μαζί με τις λειτουργίες υποστήριξης εκτελούνται από ένα ενιαίο ημιαυτόνομο όργανο, με τον επικεφαλής να αναφέρεται στον αρμόδιο υπουργό.

- *Ενοποιημένος ημιαυτόνομος φορέας με εποπτεία (π.χ. ΗΠΑ).*

Οι λειτουργίες της φορολογικής διοίκησης, μαζί με τις απαραίτητες λειτουργίες υποστήριξης εκτελούνται από ένα ενιαίο ημιαυτόνομο όργανο, ο επικεφαλής του οποίου

αναφέρεται σε υπουργό της κυβέρνησης και σε φορέα εποπτείας/διοικητικό συμβούλιο αποτελούμενο από εξωτερικούς αξιωματούχους.

- *Ενοποιημένη αρχή είσπραξης εσόδων (π.χ. Εσθονία).*

Οι φορολογικές, οι τελωνειακές και οι διοικήσεις κοινωνικής ασφάλισης συγχωνεύονται σε έναν οργανισμό με διαφορετικά επίπεδα λειτουργικής ενσωμάτωσης.

Επίσης, υπάρχουν και κάποια μοντέλα που δεν μπορούν να υπαχθούν σε κάποια από τις προηγούμενες κατηγορίες. Για παράδειγμα, στην Ελβετία η ευθύνη για την είσπραξη των φορολογικών εσόδων ανήκει σε μεγάλο βαθμό στο υποεθνικό επίπεδο και συγκεκριμένα στην αρμοδιότητα των «Καντονιών» τα οποία αναλαμβάνουν την είσπραξη των φόρων για λογαριασμό της ομοσπονδιακής κυβέρνησης, ενώ στη Γερμανία, η ευθύνη είσπραξης των φόρων ανατίθεται σε μεγάλο βαθμό στα ομόσπονδα κρατίδια, ενώ το ομοσπονδιακό κράτος περιορίζεται σε ένα ρόλο συντονισμού (OECD, 2017a, p. 43).

Η τάση είναι προς την ίδρυση ημιαυτόνομων υπηρεσιών, καθώς περισσότερο από το 60% των ερευνώμενων χωρών έχουν ιδρύσει ημιαυτόνομη υπηρεσία εσόδων (ή όπως στην περίπτωση της Κίνας ένα ξεχωριστό υπουργείο) (OECD, 2013, p. 27).

Πάντως, από έρευνα που πραγματοποίησε το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (ΔΝΤ) (2010) δεν προέκυψε σαφώς ποιος βαθμός αυτονομίας προσφέρει καλύτερα αποτελέσματα. Από την άλλη πλευρά, η είσπραξη φορολογικών, τελωνειακών εσόδων αλλά και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης από την ίδια υπηρεσία παρουσιάζει σημαντικά πλεονεκτήματα, όπως είναι η αύξηση των εσόδων, η ταυτοποίηση του φορολογούμενου με έναν μοναδικό αριθμό τόσο για τις φορολογικές του υποχρεώσεις όσο και για την πληρωμή των εισφορών, η μείωση του διοικητικού κόστους και η μείωση του κόστους συμμόρφωσης του φορολογούμενου.

Σε έρευνα που πραγματοποίησε το Ευρωπαϊκό Ινστιτούτο Κοινωνικής Προστασίας σε χώρες που εφαρμόζουν το ενοποιημένο σύστημα προέκυψαν τα εξής οφέλη (Bakirtzi & Leuven, 2010):

- *Εσθονία:* μείωση διοικητικού βάρους εργοδοτών και μείωση περιπτώσεων απάτης.
- *Ουγγαρία:* η διαδικασία είσπραξης των εσόδων έχει γίνει πιο αποτελεσματική ενώ υπάρχει και μεγαλύτερη συμμόρφωση των φορολογούμενων ως προς την πληρωμή των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης.



- *Ολλανδία*: απλοποίηση διαδικασίας είσπραξης οφειλών, μείωση διοικητικού βάρους και μείωση αντιφατικών αποφάσεων μεταξύ των φορέων της δημόσιας διοίκησης.

Τέλος, στις περισσότερες χώρες όπου υπάρχουν χωριστές υπηρεσίες για την είσπραξη των εσόδων και την είσπραξη των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, παρουσιάζονται πολύ συχνά ευκαιρίες συνεργασίας και αμοιβαίας συνδρομής. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αφορούν τη χρήση κοινών προγραμμάτων ελέγχου, την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ οργανισμών και τη βοήθεια για την αναγκαστική είσπραξη μη καταβληθέντων εισφορών.

*Πίνακας 2: Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης: Βοήθεια που παρέχεται από υπηρεσίες εσόδων που δεν έχουν την κύρια ευθύνη είσπραξης*

Country	SSCs as share of all taxes in 2010 (%)	Revenue body assists SSC agencies	Nature of assistance provided by revenue body				Integrated collection of taxes and SSC	
			Verifies taxpayers' liabilities	Provides details of evasion	Collects SSC debts	Other roles/ actions	Study/plans underway	Expected timing of integration
<b>OECD countries</b>								
Austria	34.5	✓	✓	✓	x	✓/1	x	
Belgium	32.4	x	x	x	x	x	x	
Chile	6.9	✓	x/1	x	x	✓/2	x	
Czech Rep.	44.7	x	x	x	x	x	✓	2014
Denmark	2.1	✓	✓	✓	✓		x	
France	38.7	✓	x	✓	x	x	x	
Germany	39.1	x	x	x	x	x	x	
Greece	35.3	✓	x	x	✓	x	✓	Not known
Israel	17.3	x	x	x	x	x	✓	
Italy	31.2	✓	x	x	x	x/1	x	
Japan	41.3	✓	x	x	✓		✓	Not known
Korea	22.7	✓	x	x	x	✓	x	
Luxembourg	29.1	✓/1	✓/1	✓/1	x	x	x	
Mexico	15.4	✓	x	✓	x	x	x	
Poland	35.0	x	x	x	x	x	✓/1	
Slovak Rep.	43.5	✓	✓	✓	x	x	✓	01/2014/1
Spain	37.5	✓	x	✓/1	x	x	x	
Turkey	23.7	x	x	x	x	x	x	

(Πηγή: OECD Revenue Statistics (2011), EC, και IMF Article IV Staff Reports)

## **3.2 Καινοτομίες στην φορολογική συμμόρφωση**

Τα συνηθισμένα μέσα είσπραξης φορολογικών οφειλών που χρησιμοποιούν οι φορολογικές διοικήσεις είναι η κατάσχεση των τραπεζικών λογαριασμών, η αύξηση των κυρώσεων ή των δικαστικών διαδικασιών και των διαδικασιών αφερεγγυότητας. Με την πρόοδο της τεχνολογίας και τα εργαλεία που αυτή παρέχει και βρίσκονται στη διάθεση των φορολογικών διοικήσεων, υπάρχει μια αυξανόμενη τάση προς την ανάπτυξη μεθόδων που συμβάλλουν στην αποφυγή της δημιουργίας φορολογικών οφειλών και στην αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης.

### ***Χρήση προχωρημένων μεθόδων ανάλυσης δεδομένων***

Ο κίνδυνος στο πλαίσιο της διαχείρισης των φορολογικών οφειλών ορίζεται ως η "έκθεση σε μη πληρωμή". Πολλές φορολογικές διοικήσεις έχουν αναπτύξει προγνωστικές τεχνικές ανάλυσης κινδύνου. Για παράδειγμα στην Αυστραλία η φορολογική αρχή ανέπτυξε ένα μοντέλο πρόβλεψης που οδήγησε στην αύξηση των έγκαιρων πληρωμών. Το συγκεκριμένο μοντέλο αναγνωρίζει αν η οφειλή ενός φορολογουμένου είναι πιθανόν να μην πληρωθεί. Σε αυτή την περίπτωση του αποστέλλεται SMS με σκοπό την υπενθύμιση της πληρωμής. Την περίοδο 2015-2016 αυτή η τεχνική οδήγησε στην έγκαιρη πληρωμή φορολογικών οφειλών αξίας 1 δις δολαρίων Αυστραλίας από φορολογούμενους που είχαν ιστορικό μη πληρωμών ή πληρωμών με καθυστέρηση (OECD, 2017a, p. 156).

### ***Κατάτμηση φορολογουμένων***

Με τη χρήση των τεχνικών κατάτμησης γίνεται προσπάθεια αναγνώρισης ομάδων φορολογούμενων που έχουν κοινά χαρακτηριστικά. Για παράδειγμα στην Αυστραλία ο φορολογούμενοι χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: α) ροπή προς πληρωμή και β) ικανότητα πληρωμής, ενώ στην Ιρλανδία χωρίζονται σε πέντε κατηγορίες ανάλογα με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Επίσης, με την ανάπτυξη «ενός εργαλείου ανάλυσης καθυστερούμενων οφειλών» δίνεται η δυνατότητα να ιεραρχηθούν οι φορολογικές υποθέσεις ανάλογα με το ύψος του χρέους, την ημερομηνία δημιουργίας του και το βαθμό κινδύνου. Αυτή η τεχνική οδήγησε σε μείωση των φορολογικών οφειλών κατά 43% την περίοδο 2009-2015 (OECD, 2017a, p. 158).

### **Τηλεφωνική επικοινωνία με φορολογούμενους**

Πολλές φορολογικές αρχές έχουν αρχίσει να χρησιμοποιούν τεχνικές του ιδιωτικού τομέα με την χρήση τηλεφωνικών κέντρων με σκοπό την υπενθύμιση των φορολογικών υποχρεώσεων και των φορολογικών οφειλών. Μία τέτοια εκστρατεία πραγματοποίησε το 2015 η φορολογική αρχή της Νορβηγίας με σκοπό την υπενθύμιση των φορολογικών υποχρεώσεων των αυτοαπασχολούμενων με αποτέλεσμα να αυξηθεί κατά 9% η υποβολή εκκρεμών φορολογικών δηλώσεων, ενώ και στο Βέλγιο το 2016 έτρεξε παρόμοια εκστρατεία με σκοπό την αύξηση της φορολογικής συμμόρφωσης. Παρομοίως και η ΑΑΔΕ στο πλαίσιο της προσπάθειας επίτευξης συμμόρφωσης των φορολογουμένων ως προς την υποβολή των δηλώσεών τους και την καταβολή των οφειλών τους, έχει αναπτύξει δράσεις τηλεφωνικής επικοινωνίας που αφορούν αξιολογημένες, βάσει κριτηρίων, ομάδες φορολογουμένων και οφειλετών. Το 2019 πραγματοποιήθηκαν συνολικά 106.561 τηλεφωνικές κλήσεις προς φορολογούμενους από το τηλεφωνικό κέντρο εξερχομένων κλήσεων (ΑΑΔΕ, 2020).

*Πίνακας 3: Τηλεφωνικές επικοινωνίες ανά είδος φόρου/δράσης 2019.*

<b>Φρέσκα ληξιπρόθεσμα</b>	<b>63.290</b>
<b>ΦΠΑ</b>	<b>10.291</b>
<b>ΦΕΝΠ</b>	<b>1.850</b>
<b>ΦΕΦΠ</b>	<b>8.122</b>
<b>ΦΜΥ</b>	<b>12.496</b>
<b>Έρευνα κλάδων τουριστικού ενδιαφέροντος</b>	<b>6.870</b>
<b>Κενές δηλώσεις ΦΠΑ</b>	<b>298</b>
<b>Ε9 Νομικών Προσώπων</b>	<b>3.344</b>
<b>Σύνολο</b>	<b>106.561</b>

(Πηγή: Απολογιστική Έκθεση ΑΑΔΕ 2019)

Άλλες μέθοδοι επικοινωνίας αποτελούν η ηλεκτρονική φορολογική ατζέντα (e-notebook) και το πιστοποιημένο ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (certified e-mail) που εφαρμόζει η Πορτογαλία ήδη από το 2008. Μέσα από το e-notebook ο φορολογούμενος μπορεί να ενημερωθεί για τις πέντε πιο πρόσφατες συναλλαγές του με τη φορολογική

διοίκηση, την προθεσμία των φορολογικών του υποχρεώσεων, καθώς και να ενημερωθεί για φορολογικές υποχρεώσεις για τις οποίες έχει παρέλθει η προθεσμία.

### ***Εκπαίδευση φορολογουμένων***

Πολλές φορολογικές διοικήσεις διενεργούν σεμινάρια σε μαθητές σχολείων και πανεπιστημίων. Η Μεγάλη Βρετανία έχει αναπτύξει ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα για την εκπαίδευση των μελλοντικών φορολογουμένων σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και την ανάγκη να επικαιροποιούν τα προσωπικά τους στοιχεία σε μία αλλαγή περιστάσεων, όπως είναι για παράδειγμα η αλλαγή κατοικίας. Η Γαλλία με σκοπό την ευαισθητοποίηση και τη συναίνεση του κοινού για την καταβολή των φόρων δημιούργησε μία ειδική ιστοσελίδα, όπου εξηγεί στην πράξη πως χρησιμοποιούνται τα φορολογικά έσοδα. Στη Γεωργία έχει ξεκινήσει ένα έργο που φέρει τον τίτλο *«Πληρώνουμε φόρους για ένα καλύτερο μέλλον»*, το οποίο στοχεύει στην ενημέρωση των πολιτών σχετικά με τον κοινωνικό ρόλο της φορολογίας στη χρηματοδότηση των δημοσίων πολιτικών. Στον Καναδά από τη δεκαετία του 1970 δίνουν μεγάλη έμφαση στην εκπαίδευση των φορολογουμένων, ενώ σήμερα εκμεταλλεύονται τα πλεονεκτήματα των νέων τεχνολογιών πραγματοποιώντας διαδικτυακά σεμινάρια (webinars) μέσα από τα οποία οι φοιτητές λαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με το καθεστώς φορολογικής τους κατοικίας, πώς να υποβάλουν φορολογικές δηλώσεις, ποια αρχεία να τηρούν και ποιες εκπτώσεις και παροχές πιθανόν να δικαιούνται. Ανάλογες πληροφορίες παρέχονται και στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης στα οποία η φορολογική διοίκηση του Καναδά έχει δημιουργήσει λογαριασμούς με σκοπό την ενημέρωση κυρίως των νέων. Σύμφωνα με το στρατηγικό σχέδιο 2020-2024 της ΑΑΔΕ, προτεραιότητα αποτελεί η διενέργεια εκπαιδευτικών δράσεων με σκοπό την ενίσχυση της οικειοθελούς συμμόρφωσης και για την Ελλάδα.

### **3.3 Οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες ως εργαλείο αύξησης των δημοσίων εσόδων**

Η εκθετική αύξηση της χρήσης ψηφιακών συσκευών και η ψηφιοποίηση της Πληροφορίας έχει οδηγήσει πολλές φορολογικές διοικήσεις στην ανάπτυξη ηλεκτρονικών εφαρμογών για τη στήριξη των φορολογικών τους δραστηριοτήτων με σκοπό την βελτίωση της εξυπηρέτησης του πολίτη αλλά και της αύξησης των φορολογικών εσόδων μέσω απλουστευμένων διαδικασιών. Οι συνήθεις υπηρεσίες που παρέχονται από τις περισσότερες χώρες είναι η ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας

εισοδήματος, η οποία μειώνει τα διοικητικά κόστη που απαιτούνται για την επεξεργασία τους, η δυνατότητα ηλεκτρονικών πληρωμών οι οποίες διευκολύνουν τόσο τους πολίτες όσο και τις φορολογικές διοικήσεις και τέλος η ηλεκτρονική απόδοση ΦΠΑ.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα σε επίπεδο ΕΕ παρατηρούνται στην Εσθονία, στην Γαλλία και στη Φινλανδία. Πιο αναλυτικά, η Εσθονία ήδη από το 2000 είχε εγκαινιάσει την υπηρεσία *e-Tax/e-Customs* μέσα από την οποία ο φορολογούμενος μπορεί να υποβάλλει δηλώσεις, να πληρώσει τους φόρους και να επικοινωνήσει με τη φορολογική διοίκηση. Η Γαλλία από το 2012 είχε δημιουργήσει μία εφαρμογή σε smartphones (*«Imports.gouv»*), η οποία δίνει τη δυνατότητα στους φορολογούμενους να υποβάλλουν τις φορολογικές τους δηλώσεις και σε περίπτωση που η δήλωση είναι χρεωστική τη δυνατότητα πληρωμής με άμεση χρέωση του τραπεζικού λογαριασμού (European Commission, 2016). Τέλος, η Φινλανδία δίνει τη δυνατότητα στους φορολογούμενους να προσαρμόζουν ηλεκτρονικά καθ' όλη τη διάρκεια του έτους την παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Έτσι, εξαλείφονται φαινόμενα υπερβολικής ή πολύ χαμηλής παρακράτησης γεγονός που ευνοεί και το κράτος στον προγραμματισμό του για τα φορολογικά έσοδα (US Senate, Committee on Finance, 2011).

Το 2014 ο Καναδάς κυκλοφόρησε την πρώτη εφαρμογή για κινητά, η οποία μπορεί να παρέχει στις επιχειρήσεις υπενθυμίσεις για τις δόσεις, τις πληρωμές και τις επιστροφές, ενώ η Νότια Κορέα έχει δημιουργήσει εφαρμογές σε Android και iOS που δίνουν τη δυνατότητα στους φορολογούμενους να λαμβάνουν πληροφορίες για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις ενώ μπορούν να δηλώσουν τις φορολογικές τους δαπάνες και να κάνουν διακανονισμό χρεών.

Τα τελευταία χρόνια σημαντικά βήματα έχουν γίνει και από την ελληνική φορολογική διοίκηση με τη δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής μεγάλου αριθμού δηλώσεων, ρύθμισης χρεών, ενώ από το 2018 δίνεται η δυνατότητα πληρωμής των οφειλών με τη χρήση πιστωτικής κάρτας εντός του *Taxisnet*. Πιο συγκεκριμένα, μέσα από το *Taxisnet* δίνεται η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, τροποποίησης της περιουσιακής κατάστασης, εκτύπωσης τελών κυκλοφορίας, μίσθωσης ακινήτων, υποβολής δήλωσης ΦΜΥ, υποβολής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων, υποβολής αίτησης ρύθμισης οφειλών, έκδοσης παραβόλων κ.α.

**Get the MyCRA mobile app now!** 

Use this mobile app to securely access your tax information, anywhere, any time.



**MyCRA**

- Check the status of your return.
- View your notice of assessment.
- Check your RRSP and TFSA contribution limit.

- Make a payment directly to the CRA using Interac® Online.

My tax information

My Payment

Benefit payment dates

- View the dates of your last and next benefit payments.

- Look up tax software or EFILE tax professionals.

- Find volunteer tax preparation clinics.

Help with my taxes

Charity information

- Calculate your tax credit using our charitable donation tax credit calculator.

- Check the status of a charity.

**Here's how:**

- Go to [cra.gc.ca/mobileapps](http://cra.gc.ca/mobileapps) and select "MyCRA".
- Add a shortcut to your device's home screen for quick and easy access wherever you go!

Εικόνα 4: Εφαρμογή κινητών στον Καναδά.

(Πηγή: Canada Revenue Agency)

### 3.4 Οι πολιτικές εθελοντικής αποκάλυψης εισοδημάτων και καταθέσεων

Στις αρχές της δεκαετίας και με τη χρηματοπιστωτική κρίση να έχει επηρεάσει το σύνολο της οικονομίας, οι φορολογικές διοικήσεις αναζήτησαν στρατηγικές μικρής διάρκειας για την αύξηση των δημοσίων εσόδων. Η εμφάνιση των πολιτικών εθελοντικής αποκάλυψης εισοδήματος αποτελεί μία τέτοια στρατηγική και αναπτύχθηκε από πολλές χώρες, όπως οι ΗΠΑ, ο Καναδάς, η Ελλάδα και σε κάποιες χώρες έχει αποκτήσει μόνιμο χαρακτήρα, όπως η Νέα Ζηλανδία.

Αυτά τα προγράμματα έχουν ως στόχο να δώσουν κίνητρα στους ασυνεπείς φορολογούμενους να βάλουν σε τάξη τα φορολογικά τους αλλά ταυτόχρονα να αυξήσουν και τα δημόσια έσοδα. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ (2010) για να είναι επιτυχημένο ένα

τέτοιο πρόγραμμα, θα πρέπει να έχει ξεκάθαρους στόχους και όρους, να προσδοκά σε αποδεδειγμένες και οικονομικά αποδοτικές αυξήσεις των τρεχουσών εσόδων, να αποτρέπει την μη συμμόρφωση και να συνοδεύεται με μέτρα που έχουν ως στόχο τη μακροπρόθεσμη φορολογική συμμόρφωση.

Οι ΗΠΑ είναι μία από τις χώρες που εφάρμοσε τέτοια προγράμματα. Το Internal Revenue Service (IRS) από το 2009 τρέχει πολλά προγράμματα εθελοντικής αποκάλυψης εισοδημάτων δίνοντας έμφαση στην αποκάλυψη εξωχώριων λογαριασμών. Δίνεται η δυνατότητα στους φορολογούμενους που έχουν αποκρύψει εισοδήματα από εξωχώριους λογαριασμούς να βάλουν σε τάξη τα φορολογικά τους πληρώνοντας ένα υψηλό πρόστιμο αλλά να αποφύγουν ενδεχόμενες ποινικές διώξεις. Στα πρώτα προγράμματα συμμετείχαν συνολικά 45 χιλιάδες φορολογούμενοι (κυρίως κάτοικοι εξωτερικού) και απέφερε στα δημόσια ταμεία περισσότερα από 6,5 δισεκατομμύρια δολάρια (IRS, 2014). Το τελευταίο πρόγραμμα που ήταν σε ισχύ ολοκληρώθηκε τον Σεπτέμβριο του 2018.

Παρόμοιο πρόγραμμα βρίσκεται σε ισχύ στον Καναδά από το Canada Revenue Agency (CRA) το οποίο δεν περιορίζεται μόνο σε εξωχώριους λογαριασμούς αλλά και σε εισοδήματα που προέρχονται από το εσωτερικό της χώρας. Δίνεται η δυνατότητα σε φορολογούμενους να διορθώσουν ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις πληρώνοντας τους οφειλόμενους φόρους και τις προσαυξήσεις από τους τόκους, αποφεύγοντας ενδεχόμενες ποινικές διώξεις. Απαραίτητη προϋπόθεση για τη συμμετοχή στο πρόγραμμα είναι να μην έχουν έρθει σε γνώση της φορολογικής διοίκησης πληροφορίες για ανακριβή φορολογική δήλωση του φορολογούμενου (CRA, 2020).

Από την άλλη πλευρά, στη Νέα Ζηλανδία σε μόνιμη βάση ο φορολογούμενος μπορεί να προβεί σε πλήρη εκούσια γνωστοποίηση με σκοπό τη μείωση του προστίμου από το φόρο που έχει αποκρύψει υπό τον όρο ότι θα κινήσει τις διαδικασίες είτε πριν από την πρώτη κοινοποίηση ότι εκκρεμεί φορολογικός έλεγχος είτε μετά την πρώτη κοινοποίηση για έναν έλεγχο που εκκρεμεί, αλλά πριν από την έναρξη του ελέγχου.

Πίνακας 4: Υπηρεσίες δημόσιων εσόδων που έκαναν χρήση προγραμμάτων εθελοντικής αποκάλυψης.

Country	Numbers of cases processed				Taxes, penalties and interest (millions in local currency)			
	2010	2011	2012	2013	2010	2011	2012	2013
<b>OECD countries</b>								
Australia	9 776	13 742	10 945	11 216	582 /1	764 /1	838 /1	836 /1
Austria	n.a.	2 589	6 965	12 947	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Canada	12 506	13 009	13 633	15 133	/1	/1	/1	/1
Israel	-	-	1 079	255	-	-	-	-
Italy /1	-	-	2	59	-	-	7	413
Mexico	-	-	-	-	-	-	-	170 538 /1
Netherlands /1	1 035	353	/1	/1	98	60	/1	/1
New Zealand	1 301	1 120	2 527	3 077	188	265	407	489
Portugal	1 033 534	2 679 891	1 956 346	2 041 435	45 /1	70 /1	58 /1	52 /1
Slovenia	21 315	13 887	14 491	17 522	14	10	14	10
Sweden	998	5 641			115	452		
Turkey	17 600	1 198 000			3.3	2 455		
United Kingdom	19 000	22 000	595	1 295	400	275		
United States	15 000 /1	18 000 /1	4 800	4 200	360 /1	3 040 /1	1 500	1 600
<b>Non-OECD countries</b>								
Malta	1 374	1 117	2 946	1 783	41	16	11	16
Morocco	n.a.	n.a.	5 961	29 254	n.a.	n.a.	n.a.	1.360
Russia	333 592	202 907	n.a.	n.a.	75 248	50 063	n.a.	n.a.
Singapore /1	818	745	13 209	13 851	68	36	17	20
South Africa	-	3 140 /1	814 /1	1 622 /1	-	1 700 /1	1 670 /1	1 490 /1
	-	-	-	28 /2	-	-	-	230 /1

(Πηγή: Tax Administration 2015)

Στην Ελλάδα με τα άρθρα 57-61 του ν. 4446/2016 τέθηκε σε ισχύ παρόμοιο πρόγραμμα εθελοντικής αποκάλυψης εισοδημάτων (VDI). Ο νόμος έδινε τη δυνατότητα στους φορολογούμενους που δεν είχαν υποβάλει δήλωση ή είχαν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, να υποβάλλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η αρχική προθεσμία ήταν μέχρι 31.05.2017 και ολοκληρώθηκε παίρνοντας διαδοχικές παρατάσεις στις 27.11.2017, ενώ αφορούσε οποιοδήποτε φόρο, τέλος ή εισφορά που περιλαμβάνεται στον ΚΦΔ. Η συγκεκριμένη ρύθμιση σε σχέση με αντίστοιχες του παρελθόντος<sup>2</sup> που είχαν ως στόχο τον επαναπατρισμό κεφαλαίων και δεν απέδωσαν τα αναμενόμενα, θεωρείται επιτυχημένη, καθώς συμμετείχε μεγάλος αριθμός φορολογουμένων και υποβλήθηκαν περισσότερες από 500 χιλ. δηλώσεις, ενώ βεβαιώθηκαν φόροι ύψους 795,3 εκατ. € (ΑΑΔΕ, 2018).

<sup>2</sup> α) άρθρο 38 του ν. 3259/2004 «Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις» και β) άρθρο 18 του ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)».



Πίνακας 5: Αποτελέσματα προγράμματος VDI.

	Πλήθος Δηλώσεων VDI	Συνολικό δηλωθέν ποσό με Δήλωση VDI	Σύνολο κύριου & πρόσθετου φόρου Δήλωσης VDI
<b>ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>36.522</b>	<b>4.724.625.658</b>	<b>377.440.869</b>
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.755	1.728.826.460	243.376.826
ΦΠΑ	16.040	184.441.088	69.274.863
ΚΕΦΑΛΑΙΟ	2.417	767.697.104	14.619.864
ΤΕΛΗ	2.041	926.922.492	23.223.283
ΛΟΙΠΕΣ	3.269	1.116.738.514	26.946.032
<b>ΧΩΡΙΣ ΕΝΤΟΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>471.155</b>	<b>5.361.238.379</b>	<b>417.882.501</b>
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	194.036	2.338.584.167	229.586.337
ΦΠΑ	149.190	198.610.585	56.112.023
ΚΕΦΑΛΑΙΟ	42.375	2.026.722.012	37.463.104
ΤΕΛΗ	2.621	541.629.082	18.457.573
ΛΟΙΠΕΣ	82.933	255.692.533	76.263.464
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>507.677</b>	<b>10.085.864.037</b>	<b>795.323.370</b>

(Πηγή: Απολογιστική έκθεση ΑΑΔΕ 2017)

### 3.5 Η αντιμετώπιση της παραοικονομίας, της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής

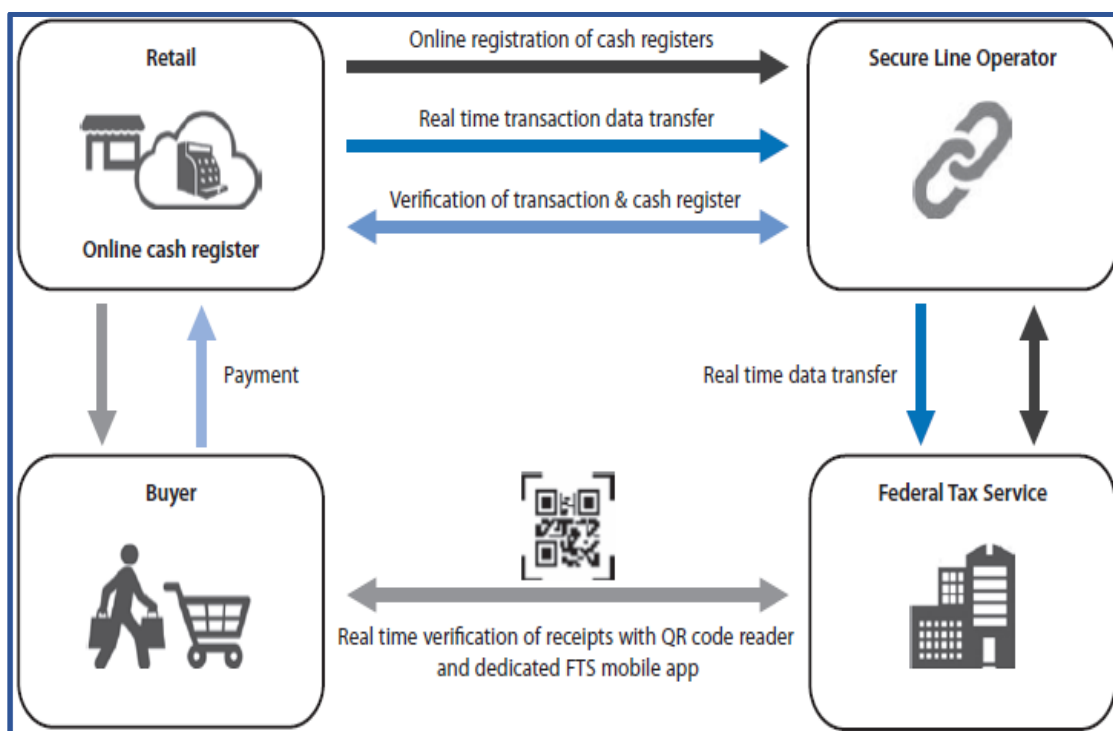
Η παραοικονομία ή ανεπίσημη οικονομία περιλαμβάνει όλες τις αδήλωτες οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες, αν και παράγουν προστιθέμενη αξία, δεν καταγράφονται στις επίσημες εκτιμήσεις του ΑΕΠ. Παρόλο που η παραοικονομία και η φοροδιαφυγή δεν ταυτίζονται, η παραοικονομία οδηγεί στη διαφυγή έμμεσων ή άμεσων φόρων, οδηγώντας σε απώλεια φορολογικών εσόδων (ΤτΕ, 2017). Ο περιορισμός της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής έχει εξελιχθεί σε κύριο στόχο των φορολογικών διοικήσεων παγκοσμίως.

#### 3.5.1 Η χρήση πιστοποιημένων ταμειακών μηχανών και η ηλεκτρονική τιμολόγηση

Όσοι συμμετέχουν σε δραστηριότητες που συνεπάγονται φοροδιαφυγή χρησιμοποιούν διάφορες τεχνικές με σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης. Οι δύο κύριες τεχνικές που χρησιμοποιούνται είναι η απόκρυψη των πραγματικών

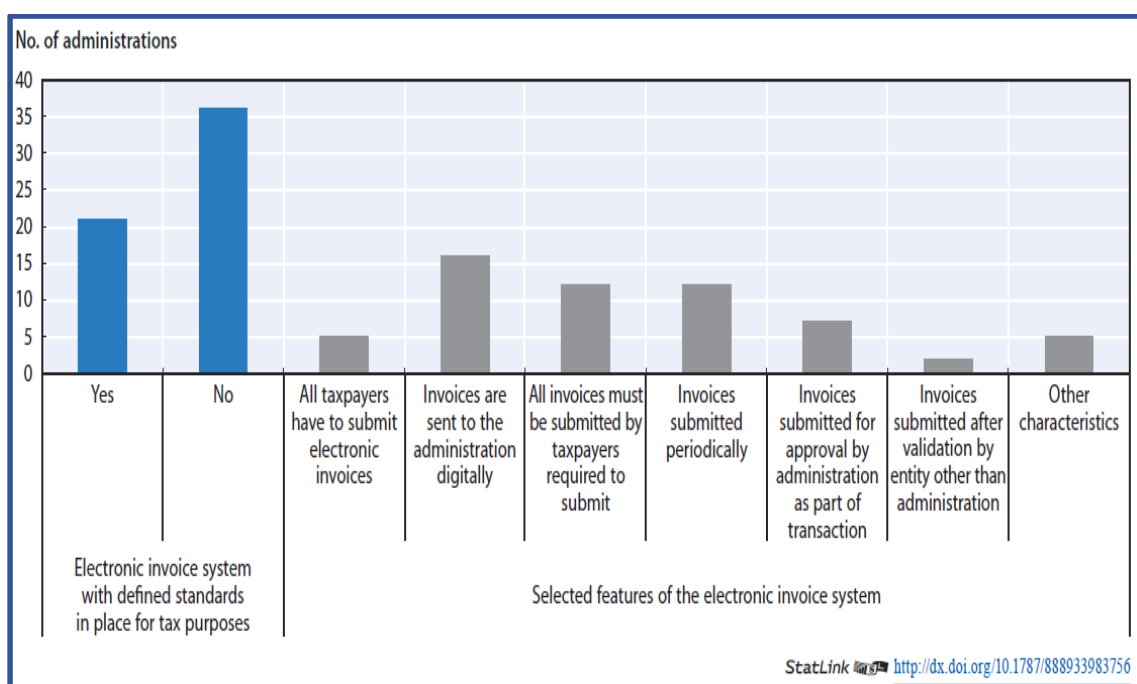
πωλήσεων και η χρήση πλαστών τιμολογίων. Λύση για πολλές φορολογικές αρχές σε αυτό το πρόβλημα έχει αποτελέσει η υποχρεωτική χρήση πιστοποιημένων ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών, οι οποίες μεταφέρουν σε πραγματικό χρόνο τις πληροφορίες στη φορολογική αρχή ή αποθηκεύουν τις πληροφορίες σε μία ασφαλή συσκευή, η οποία είναι προσβάσιμη μόνο από την φορολογική αρχή.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα βέλτιστων πρακτικών αποτελεί η Σουηδία η οποία εισήγαγε την υποχρεωτική χρήση πιστοποιημένων ταμειακών μηχανών για τους εμπόρους τον Ιανουάριο του 2010 και υποστηρίζει την εφαρμογή με τη διενέργεια αιφνίδιων ελέγχων και επιθεωρήσεων. Σύμφωνα με το Swedish Tax Agency, τα έσοδα από αυτή την πρακτική ανέρχονται σε 300 εκατ. ετησίως. Παρόμοια και στη Ρωσία, το 2017 το Federal Tax Service (FTS) ξεκίνησε τη μετάβαση στην υποχρεωτική χρήση πιστοποιημένων ταμειακών μηχανών. Τα δεδομένα μεταφορτώνονται στο κέντρο επεξεργασίας δεδομένων του FTS, ενώ κάθε απόδειξη δημιουργεί έναν κωδικό QR που επιτρέπει στους πελάτες να επαληθεύσουν τη συναλλαγή συγκρίνοντας την με τις πληροφορίες που τηρούνται από τη φορολογική διοίκηση. Η χρήση του κρίνεται επιτυχημένη, καθώς το 2017 τα έσοδα από ΦΠΑ του τομέα του λιανικού εμπορίου παρουσίασαν αύξηση της τάξης του 38% σε σύγκριση με το 2016 (OECD, 2017a, p. 61).



Εικόνα 5: Αρχιτεκτονική ρωσικού συστήματος online ταμειακών μηχανών. (Πηγή: OECD 2019)

Παρομοίως, για τα πλαστά τιμολόγια η λύση που προτείνεται είναι η ηλεκτρονική τιμολόγηση. Πολλές φορολογικές αρχές έχουν λανσάρει συστήματα ηλεκτρονικής τιμολόγησης που τους δίνουν τη δυνατότητα πρόσβασης σε αυτά σε πραγματικό χρόνο. Για παράδειγμα, στην Ιταλία η υποχρεωτική ηλεκτρονική τιμολόγηση ξεκίνησε στον κλάδο της παροχής καυσίμων και από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2019 είναι υποχρεωτική σε όλες τις συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων αλλά και στις συναλλαγές επιχειρήσεων με καταναλωτές. Υπολογίζεται ότι το 2019 μεταβιβάστηκαν 1,5 δις ηλεκτρονικά τιμολόγια.



Διάγραμμα 21: Συστήματα ηλεκτρονικής τιμολόγησης: "Υπαρξη και επιλεγμένα χαρακτηριστικά, 2017.  
(Πηγή: Tax administration 2019)

Στην Ελλάδα με το άρθρο 30 του ν. 4646/2019 καθίσταται υποχρεωτική η ηλεκτρονική διαβίβαση στην ΑΑΔΕ μέσω της ψηφιακής πλατφόρμας *mydata* των δεδομένων των τιμολογίων (ΑΦΜ, χώρα προέλευσης του εκδότη ή του λήπτη, συνολική αξία). Έτσι, από 20 Ιουλίου 2020 είναι υποχρεωτική η ηλεκτρονική διαβίβαση λογιστικών στοιχείων που εκδίδονται μέσω Παρόχων Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων, ενώ από 1 Οκτωβρίου 2020 διαβιβάζονται υποχρεωτικά τα τιμολόγια που εκδίδονται από την ημερομηνία αυτή και μετά, με τους λοιπούς τρόπους διαβίβασης πέραν των Παρόχων Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων. Με την ηλεκτρονική τιμολόγηση δεν θα είναι πλέον αναγκαία η υποβολή συγκεντρωτικών

καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, ενώ θα είναι και πιο εύκολη η έκδοση των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Αναγνωρίζοντας τα οφέλη που προκύπτουν από τα ηλεκτρονικά τιμολόγια το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της ΕΕ εξέδωσαν την «Οδηγία 2014/55/ΕΕ για την έκδοση ηλεκτρονικών τιμολογίων στο πλαίσιο των δημόσιων συμβάσεων» (OECD, 2017b). Με το άρθρο 3 της οδηγίας καθιερώθηκε το ευρωπαϊκό πρότυπο ηλεκτρονικών τιμολογίων το οποίο αντιμετωπίζει τα προβλήματα διαλειτουργικότητας που παρουσιάζονταν από τα διαφορετικά ηλεκτρονικά τιμολόγια που εξέδιδαν τα κράτη μέλη.

### **3.5.2 Η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων**

Στη σημερινή εποχή έχει αυξηθεί σε τεράστιο βαθμό ο αριθμός των διασυνοριακών συναλλαγών των φορολογουμένων, γεγονός που δυσκολεύει τα κράτη παγκοσμίως να υπολογίσουν επακριβώς τους οφειλόμενους φόρους και συνεπώς και τα εν δυνάμει φορολογικά έσοδα. Η διασυνοριακή φορολογική απάτη και η φοροδιαφυγή έχουν ενταθεί σημαντικά την τελευταία 15ετία και η αντιμετώπιση τους απαιτεί συνεργασία τόσο σε ενωσιακό όσο και σε εθνικό επίπεδο. Τα αδήλωτα και ως εκ τούτου μη φορολογηθέντα εισοδήματα μειώνουν τα εθνικά φορολογικά έσοδα (Συμβούλιο της ΕΕ, 2014). Μια βασική πτυχή για να καταστούν οι φορολογικές διοικήσεις έτοιμες για τις προκλήσεις του 21ου αιώνα είναι ο εξοπλισμός τους με τα απαραίτητα νομικά και διοικητικά εργαλεία για την επαλήθευση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων τους. Στο πλαίσιο αυτό, η ενισχυμένη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών είναι ζωτικής σημασίας για την ευθυγράμμιση της εθνικής φορολογικής διοίκησης με την παγκοσμιοποιημένη οικονομία.

Προς αντιμετώπιση αυτής της κατάστασης, οι ηγέτες της G20 στη σύνοδο κορυφής<sup>3</sup> του Σεπτεμβρίου του 2013 ενέκριναν τις προτάσεις του ΟΟΣΑ για τη δημιουργία ενός κοινού προτύπου ανταλλαγής πληροφοριών. Το πρότυπο αυτό (*Common Report Standard - CRS*) εγκρίθηκε στις 15 Ιουλίου 2014 από το συμβούλιο του ΟΟΣΑ (OECD, 2014). Επίσης, την ίδια χρονιά το Συμβούλιο της ΕΕ εξέδωσε την οδηγία της ΕΕ 2014/107/ΕΕ που επέκτεινε τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών της

<sup>3</sup> 18<sup>η</sup> Σύνοδος Κορυφής, Αγία Πετρούπολη, 5-6 Σεπτεμβρίου 2013.

ΕΕ για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών συναλλαγών. Μέχρι τον Μάιο του 2020 είχαν ενεργοποιηθεί περισσότερες από 4000 διμερείς σχέσεις ανταλλαγής που αφορούν περισσότερες από 100 φορολογικές δικαιοδοσίες με την πρώτη ανταλλαγή στοιχείων να πραγματοποιείται το 2017 (OECD, 2020).

Το 2014 ήταν επίσης η χρονιά που τέθηκε σε ισχύ ο αμερικανικός νόμος (FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act - 2010*). Στόχος του συγκεκριμένου νόμου είναι ο εντοπισμός, η αποτροπή και η αποθάρρυνση της φοροδιαφυγής από πολίτες<sup>4</sup> ή κατοίκους των ΗΠΑ, οι οποίοι διατηρούν λογαριασμούς σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Ο νόμος υποχρεώνει τα αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα να αναγνωρίσουν στη βάση δεδομένων τους, όσους πελάτες τους έχουν αμερικανική υπηκοότητα ή η φορολογική τους δικαιοδοσία βρίσκεται στις ΗΠΑ και να αποστέλλουν τα στοιχεία τους στην εθνική φορολογική αρχή, η οποία με τη σειρά της υποχρεούται να τα διαβιβάσει στο IRS. Μέχρι στιγμής 113 κράτη έχουν υπογράψει τη σύμβαση, με την πρώτη ανταλλαγή στοιχείων να αφορά χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς του 2014 (Treasury, 2020). Με βάση έκθεση της Μικτής Επιτροπής Φορολογίας του Κογκρέσου των ΗΠΑ, όταν ο νόμος εφαρμοστεί πλήρως θα παράγει περίπου 8,7 δις δολάρια σε πρόσθετα φορολογικά έσοδα σε βάθος 11ετίας (The joint Committee on Taxation, 2010). Η Ελλάδα κύρωσε τη σύμβαση με τον ν. 4493/2017 και ξεκίνησε την ανταλλαγή στοιχείων εντός του έτους 2018 για λογαριασμούς των ετών 2014-2017.

Επίσης, το 2015 ο ΟΟΣΑ σε συνεργασία με τις χώρες του G20 ξεκίνησε την επεξεργασία ενός σχεδίου που περιλαμβάνει 15 δράσεις σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών (*Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*), σκοπός του οποίου είναι να κλείσουν τα νομοθετικά κενά που διευκολύνουν την φοροαποφυγή και να εξευρεθούν λύσεις στα σημερινά φορολογικά προβλήματα (Βρέντζου, 2020, σ. 161). Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ οι πρακτικές BEPS οδηγούν σε απώλειες φορολογικών εσόδων μεταξύ 100-240 δις. ετησίως. Η δράση 13 απαιτούσε την ανάπτυξη των κανόνων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, προκειμένου να ενισχυθεί η διαφάνεια για τη φορολογική διοίκηση. Προς αυτή την κατεύθυνση εγκρίθηκε η Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα (*Multilateral Competent Authority Agreement for the Exchange of*

---

<sup>4</sup> Το αμερικανικό φορολογικό σύστημα διαφοροποιείται σε σχέση με τα συστήματα άλλων ανεπτυγμένων χωρών, καθώς φορολογικός κάτοικος ΗΠΑ, εκτός από τους μόνιμους κατοίκους και τις προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος, είναι όποιος έχει την υπηκοότητα των ΗΠΑ.

*Country by Country Report – MCAA*). Μέχρι τον Μάιο του 2020, είχαν ενεργοποιηθεί περισσότερες από 2400 διμερείς σχέσεις ανταλλαγής μεταξύ των φορολογικών δικαιοδοσιών που είχαν δεσμευτεί να ανταλλάσσουν εκθέσεις και οι πρώτες αυτόματες ανταλλαγές εκθέσεων πραγματοποιήθηκαν τον Ιούνιο του 2018 (OECD, 2020a). Η Ελλάδα κύρωσε τη συμφωνία με το ν. 4428/2016 με την πρώτη ανταλλαγή στοιχείων να πραγματοποιείται το 2018.

### 3.5.3 Η υποχρεωτική χρήση του πλαστικού χρήματος

Στην Ελλάδα με τα άρθρα 62-67 του ν. 4446/2016 θεσπίζεται η υποχρεωτική χρήση μέσων ηλεκτρονικής πληρωμής (χρεωστικές, πιστωτικές, προπληρωμένες κάρτες, e-banking, mobile banking, μεταφορές με άμεση χρέωση ή πάγια εντολή, μεταφορά πιστώσεων). Στόχος της ρύθμισης είναι η προώθηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών ιδίως σε μία περίοδο που ήταν σε ισχύ οι κεφαλαιακοί περιορισμοί, καθώς και η καταπολέμηση της απόκρυψης εσόδων. Οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται ανάλογα με τον Κώδικα Άσκησης Δραστηριότητας (ΚΑΔ) και εντός ορισμένης προθεσμίας να αποδέχονται μέσα πληρωμής με κάρτα για την ολοκλήρωση των πράξεων πληρωμής. Σε διαφορετική περίπτωση επιβάλλεται πρόστιμο 1500€.

Παράλληλα, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 4646/2019 οι φορολογούμενοι είναι υποχρεωμένοι να πραγματοποιούν συναλλαγές με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής σε ποσοστό 30% του πραγματικού τους εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία – συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα και μέχρι 20.000€ δαπανών. Σε διαφορετική περίπτωση επιβάλλεται πρόστιμο της τάξης του 22% της θετικής διαφοράς μεταξύ του απαιτούμενου και του δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Από την υποχρέωση εξαιρούνται άτομα ηλικία άνω των 70 ετών, ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας άνω του 80% κ.α., οφείλουν όμως να συγκεντρώσουν αποδείξεις<sup>5</sup> ίσης αξίας.

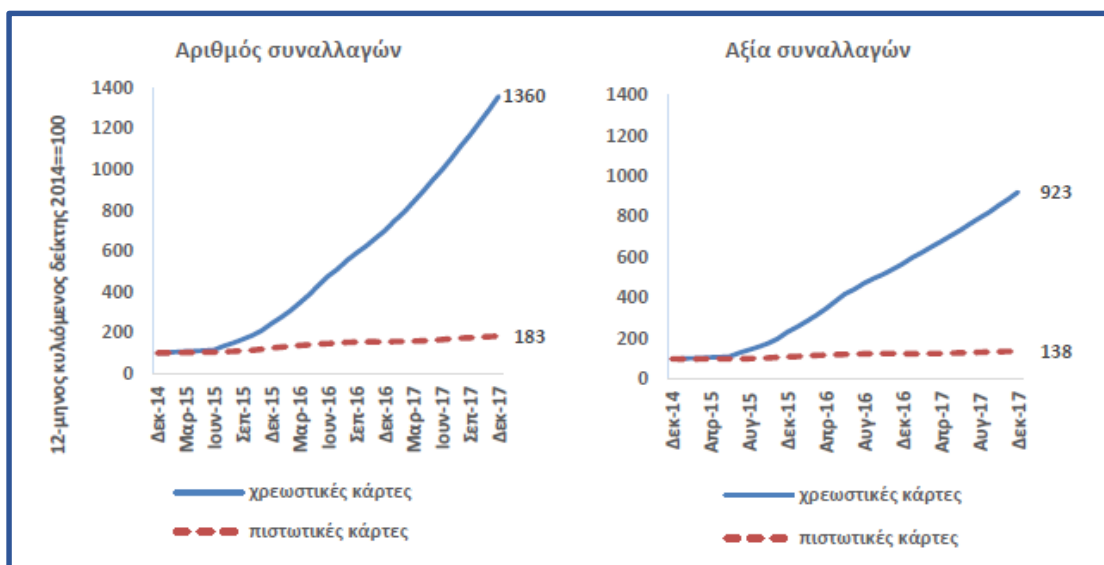
Μέχρι τη θέσπιση της συγκεκριμένης ρύθμισης ήταν σε ισχύ ρύθμιση σύμφωνα με την οποία τα ελάχιστα ποσά που απαιτούνταν ήταν:

<sup>5</sup> Πριν την υποχρεωτική χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, οι φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι να συγκεντρώνουν αποδείξεις ανάλογα με το ύψος των εισοδημάτων τους. Η έναρξη αυτής της ρύθμισης ξεκίνησε με το άρθρο 1 του ν. 3842/2010 που τροποποιούσε τον τότε ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και αφορούσε εισοδήματα του φορολογικού έτους 2010.

Εισόδημα (σε €)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονικής συναλλαγής και μέσα πληρωμής με κάρτα (προοδευτική εφαρμογή)
1-10.000	10%
10.000-30.000	15%
30.000 και άνω	20% μέχρι 30.000 €

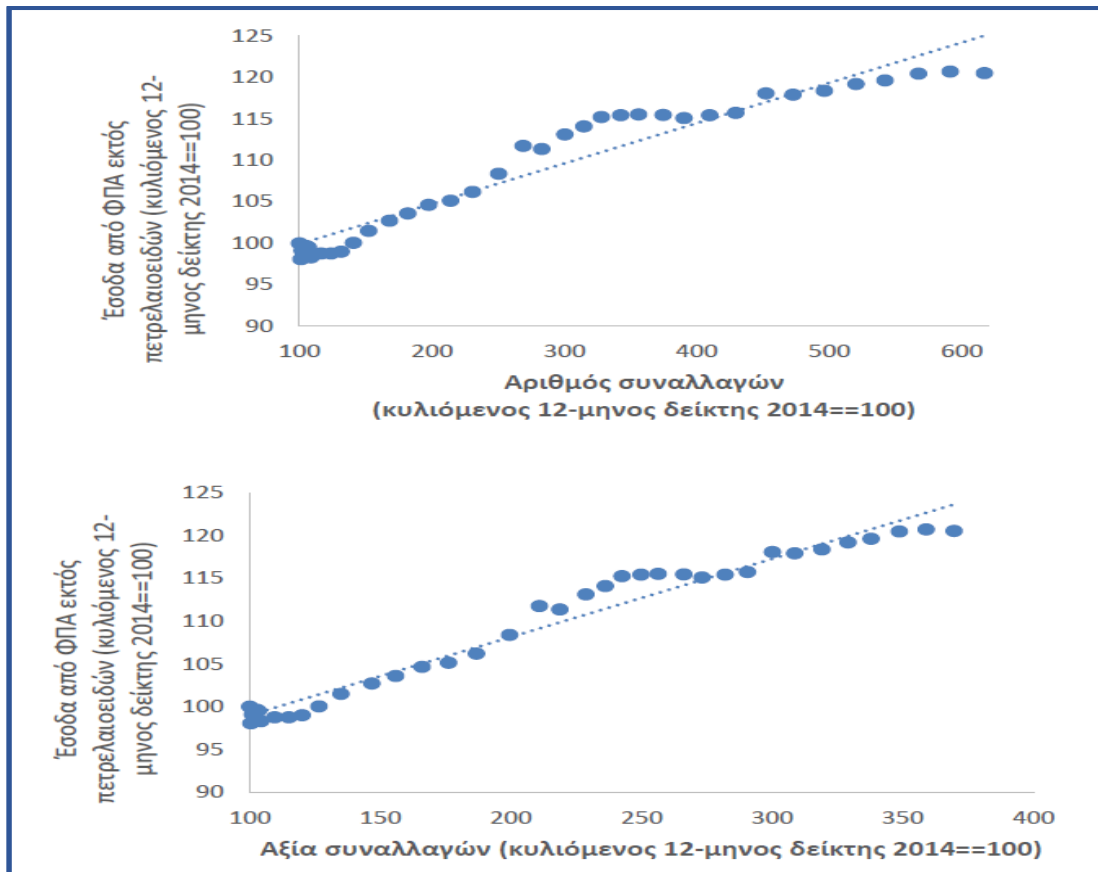
Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νέου νόμου η διεύρυνση της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής εκκινεί από την ανάγκη μείωσης της φοροδιαφυγής και διεύρυνσης της φορολογικής βάσης για λόγους δημοσίου συμφέροντος. Με στόχο την παροχή κινήτρων προς τους φορολογούμενους διεξάγεται από την ΑΑΔΕ στο τέλος κάθε μήνα δημόσια κλήρωση με έπαθλο 1000 € όπου ο αριθμός λαχμών του κάθε φορολογούμενου σχετίζεται με το πλήθος των συναλλαγών που πραγματοποίησε με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Όπως φαίνεται και στα επόμενα διαγράμματα, η υποχρεωτική χρήση πλαστικού χρήματος οδήγησε τόσο στην αύξηση της αξίας των συναλλαγών που πραγματοποιούνται με κάρτες, όσο και στην αύξηση των έμμεσων φορολογικών εσόδων.



Διάγραμμα 22: Εξέλιξη χρήσης καρτών στην Ελλάδα ανά είδος κάρτας την περίοδο 2014-2017.

(Πηγή: Τράπεζες μέλη της ΕΕΤ, Επεξεργασία στοιχείων: IOBE)



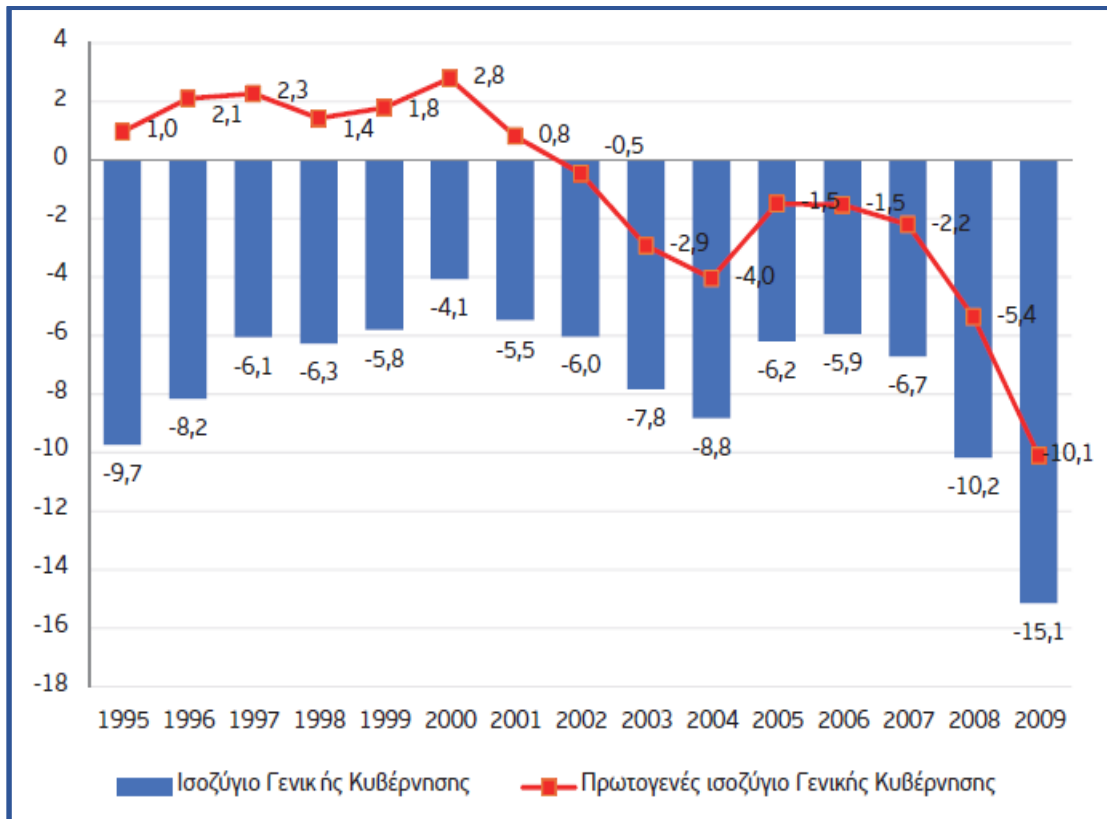
Διάγραμμα 23: Γραμμική συσχέτιση μεταξύ της χρήσης καρτών και των εσόδων από έμμεσους φόρους στην Ελλάδα την περίοδο 2014-2017.  
(Πηγή: ΑΑΔΕ, Τράπεζες μέλη της ΕΕΤ, Επεξεργασία στοιχείων: IOBE)

Σε διεθνές επίπεδο πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει την πολιτική κινήτρων με στόχο την αύξηση της χρήσης ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής από τους πολίτες. Για παράδειγμα, η Νότια Κορέα επιτρέπει στους πολίτες να μειώσουν το φορολογητέο τους εισόδημα κατά 10%, εφόσον οι αγορές με ηλεκτρονικά μέσα ξεπερνούν το 10% του συνολικού τους μισθού, ενώ στην Κολομβία όταν οι καταναλωτές πραγματοποιούν αγορές με κάρτες δικαιούνται έκπτωση 2% στο ΦΠΑ. Στην Αργεντινή, η χρήση χρεωστικών καρτών επιβραβεύεται με έκπτωση 5%, με μέγιστο ποσό επιστροφής τα 1.000 pesos Αργεντινής. Συνεπώς, παρόμοια κίνητρα, καθώς και η επαναφορά της έκπτωσης των ιατρικών δαπανών που ίσχυε μέχρι το 2017, αρκεί αυτές να πραγματοποιούνται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, είναι δεδομένο ότι θα δώσουν περαιτέρω ώθηση στη χρήση πλαστικού χρήματος και στην αύξηση των εσόδων από ΦΠΑ, ιδιαίτερα σε κλάδους όπου υπάρχει μεγάλη φοροδιαφυγή όπως είναι ο ιατρικός.



## 4. Η περίπτωση της Ελλάδας

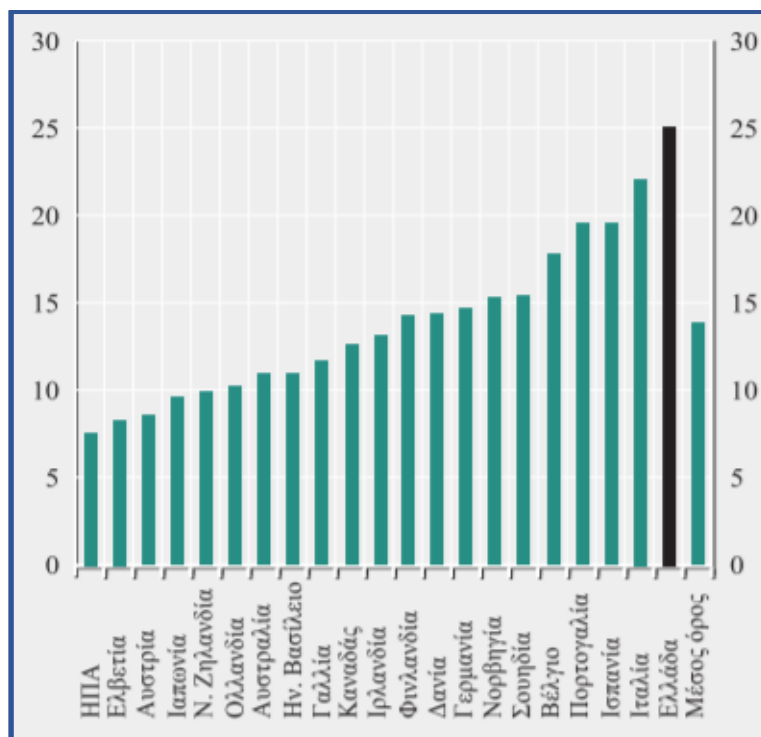
Στην Ελλάδα της προ κρίσης εποχής, ο εκτροχιασμός των δημοσιονομικών στόχων ήταν ένα συνηθισμένο φαινόμενο. Με εξαίρεση την περίοδο προσαρμογής, προκειμένου να ενταχθεί η χώρα στη ζώνη του Ευρώ, όπου έπρεπε να επιτευχθούν τα κριτήρια σύγκλισης της Συνθήκης του Μάαστριχτ, το έλλειμμα και το δημόσιο χρέος ήταν σταθερά πάνω από τα όρια αναφοράς που έθετε το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης με κορύφωση το έτος 2009 όπου το δημοσιονομικό έλλειμμα άγγιξε 15,1% του ΑΕΠ και το πρωτογενές το 10,1%. Το μεγάλο δημοσιονομικό έλλειμμα μόνο σε μικρό βαθμό οφειλόταν στην οικονομική ύφεση που έπληξε την παγκόσμια οικονομία. Κυρίως αποτελούσε μαζί με το μεγάλο δημόσιο χρέος το σωρευτικό αποτέλεσμα χρόνιων μακροοικονομικών ανισορροπιών και απλώς η οικονομική κρίση επιδείνωσε την κατάσταση. Η διεύρυνση του ελλείμματος του κρατικού προϋπολογισμού οφειλόταν πρωτίστως στη μεγάλη υστέρηση των εσόδων λόγω της σημαντικής επιβράδυνσης της οικονομικής δραστηριότητας ιδίως την περίοδο 2007-2009, αλλά και της εκτεταμένης φοροδιαφυγής καθώς και στην σημαντική υπέρβαση των δαπανών. Τα δημοσιονομικά ελλείμματα ήταν υψηλά και σε άλλες χώρες, όμως σε αντίθεση με την Ελλάδα η χρηματοδοτούνταν κυρίως από εγχώριους αποταμιευτικούς πόρους. Στην Ελλάδα η ακαθάριστη εθνική αποταμίευση, δημόσια και ιδιωτική μαζί έφτανε μετά βίας το 7% το 2008 και το 5% το 2009, ποσό ιδιαίτερα ανεπαρκές ακόμα και για τη χρηματοδότηση των τρεχουσών επενδύσεων.



Διάγραμμα 24: Ισοζύγιο Γενικής Κυβέρνησης, 1995-2009 (% του ΑΕΠ).

(Πηγή: Ameco)

Τα δημόσια έσοδα και ιδίως τα φορολογικά έσοδα ήταν ένα μέγεθος που παραδοσιακά υστερούσε η Ελλάδα σε σχέση με τον μέσο όρο της ΕΕ. Είναι χαρακτηριστικό ότι την περίοδο 1995-2009 ο μέσος όρος των εσόδων ως ποσοστό του ΑΕΠ ήταν μόλις 39%, ενώ την ίδια περίοδο στην ΕΕ-15 άγγιζε το 44%. Τα χαμηλά φορολογικά έσοδα σχετίζονταν άμεσα με την παραοικονομία και την αυξημένη φοροδιαφυγή. Η φοροδιαφυγή συντελείται με πολλούς τρόπους, επί της άμεσης και έμμεσης φορολόγησης, από νομικά και φυσικά πρόσωπα, από όλες τις επαγγελματικές ομάδες. Για το λόγο αυτό, η μέτρησή της καθίσταται ιδιαίτερα δυσχερής (Βασαρδάνη, 2011). Δεδομένης της σύνδεσης της φοροδιαφυγής με την παραοικονομία, πολλές έρευνες έχουν εστιάσει στην ανάλυση του φαινομένου της παραοικονομίας. Σε έρευνα του καθηγητή Schneider (2010) μεταξύ 21 χωρών του ΟΟΣΑ, η Ελλάδα το 2009 είχε ένα από τα μεγαλύτερα ποσοστά παραοικονομίας που πλησίαζε το 30%, γεγονός που ενέτεινε το φαινόμενο της φοροδιαφυγής. Μέρος του προβλήματος αποτελεί η αδήλωτη εργασία, το μέγεθος της οποίας εκτιμάται σε 25% του συνολικού αριθμού των εργαζομένων.



Διάγραμμα 25: Εκτιμήσεις για το μέγεθος της παραοικονομίας το 2009 σε 21 χώρες μέλη του ΟΟΣΑ.

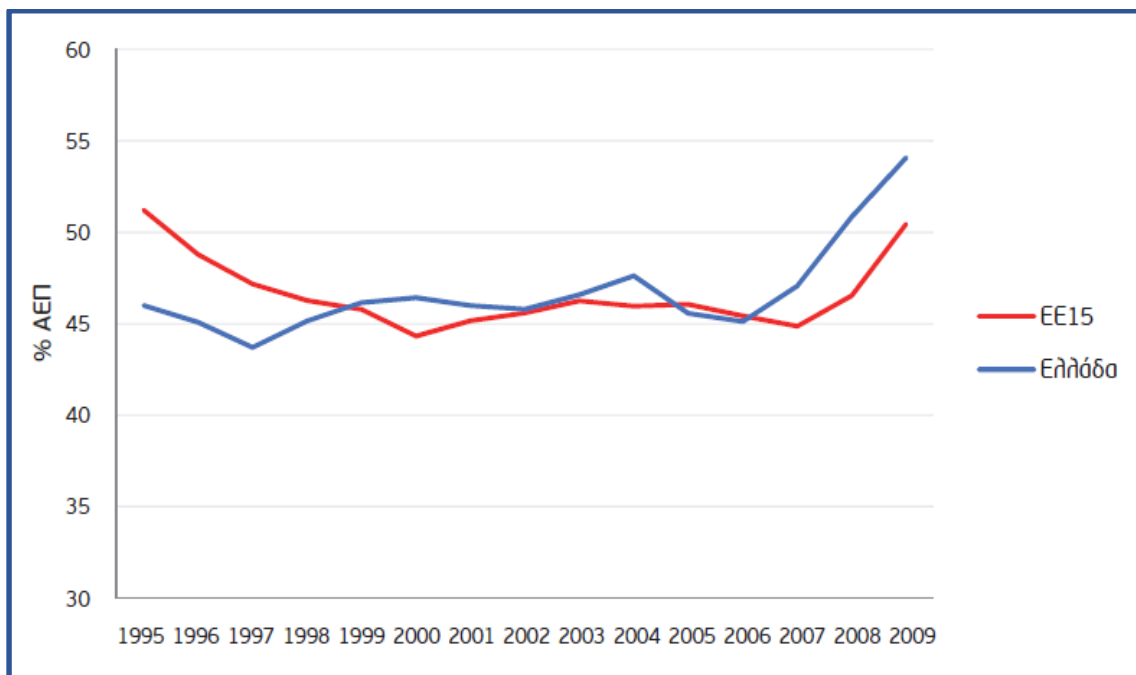
(Πηγή: Schneider, 2009, επεξεργασία ΤτΕ)

Όσον αφορά την εκτίμηση της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, σε παλαιότερες έρευνες είχε εκτιμηθεί περίπου στο 4%, ενώ σε μία πρόσφατη έρευνα της ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ (2018) εκτιμήθηκε μεταξύ του 1,96% και 4,85% του ΑΕΠ, κάτι που σημαίνει ότι η απόκρυψη των φορολογητέων εισοδημάτων κυμαίνεται από 3,4 δις € έως 8,5 δις €.

Από την άλλη πλευρά, τα βασικά προβλήματα των δημοσίων δαπανών σχετίζονταν με το ύψος των επιμέρους κατηγοριών, τη διάρθρωση τους όσο και σε παραμέτρους δικαιοσύνης και αποτελεσματικότητας. Ενώ το ύψος των δαπανών ως ποσοστό του ΑΕΠ ήταν σχετικά στα ίδια επίπεδα με τις υπόλοιπες χώρες της ΕΕ (με εξαίρεση τους Ολυμπιακούς Αγώνες της Αθήνας το 2004), η έναρξη της κρίσης βρίσκει την Ελλάδα στην πέμπτη θέση του λόγου των συνολικών δαπανών προς ΑΕΠ (Αναστασάτου & Τσάκλογλου, 2019, σ. 31).

Άλλα προβλήματα σχετίζονταν με την έλλειψη ανώτατου ορίου δαπανών για κάθε φορέα, την έλλειψη μητρώου δεσμεύσεων, ώστε να ελέγχεται κάθε δαπάνη τη στιγμή της ανάληψης της σχετικής δέσμευσης και όχι μόνο στην εκταμίευση της ενώ υπήρχε μεγάλο μέρος δαπανών που δεν συμπεριλαμβάνονταν στη διαδικασία του προϋπολογισμού όπως είναι οι δημόσιες επιχειρήσεις, τα νοσοκομεία, οι ΟΚΑ, οι ΟΤΑ

και τα ΝΠΔΔ. Τα προηγούμενα σχετίζονται με τη δημοσιονομική διαχείριση και την εκτέλεση του προϋπολογισμού και δεν αποτελούν αντικείμενο της παρούσας έρευνας.



Διάγραμμα 26: Συνολικές δαπάνες Γενικής Κυβέρνησης: Ελλάδα και ΕΕ-15, 1995-2009).

(Πηγή: Ameco)

Αυτή η κατάσταση οδήγησε την Ελλάδα στη λήψη σημαντικών μεταρρυθμίσεων με σκοπό την περικοπή των δαπανών και την αύξηση των φορολογικών εσόδων, οι οποίες σε συνδυασμό με άλλα μέτρα πολιτικής επιβλήθηκαν μέσα από τα προγράμματα οικονομικής προσαρμογής ώστε να επέλθει η δημοσιονομική βιωσιμότητα.

Στόχος του παρόντος κεφαλαίου είναι να παρουσιάσει τις σημαντικότερες εξελίξεις γύρω από τις δημόσιες δαπάνες (ως προς το ύψος, τη κατανομή και διάρθρωση τους) και τα δημόσια (φορολογικά) έσοδα την τελευταία δεκαετία που οδήγησαν στην πλήρη αντιστροφή του οικονομικού κλίματος και στην επίτευξη ταμειακού πλεονάσματος το 2016.

#### 4.1 Η εξέλιξη των δημοσίων δαπανών την τελευταία δεκαετία

Οι δημόσιες δαπάνες την τελευταία δεκαετία παρουσιάζουν σημαντικές αυξομειώσεις τόσο ως προς το ποσοστό του ΑΕΠ όσο και σε απόλυτες τιμές σε αντίθεση με την ΕΕ που βρίσκονται σε σταθερά επίπεδα. Το έτος 2009 οι δαπάνες του τακτικού προϋπολογισμού αγγίζουν το 49% από 20% που ήταν το 1960, ενώ αυξήθηκαν 17,8% σε σχέση με το 2008. Πρόκειται για μία αύξηση σε ένα έτος που τόσο το πραγματικό όσο

και το ονομαστικό ΑΕΠ συρρικνώθηκαν. Αυτό φανερώνει ότι η οριακή ροπή προς δημόσιες δαπάνες έτεινε στο άπειρο. Παράλληλα, το έλλειμμα άγγιξε το 15,1%, ενώ η ύπαρξη του δίδυμου ελλείμματος επιδείνωσε ακόμα περισσότερο την οικονομική κατάσταση της χώρας. Το 2010 με τα διαδοχικά μέτρα που επέβαλε το πρώτο ΠΟΠ, ξεκινάει η προσπάθεια συγκράτησης των πρωτογενών δαπανών. Τα έτη 2011 και 2012 συνεχίζεται η προσπάθεια συγκράτησης των πρωτογενών δαπανών ως αντιστάθμισμα των μειωμένων εσόδων με το πρωτογενές έλλειμμα το 2012 να κλείνει στο 1,3% του ΑΕΠ. Κύριος στόχος των παρεμβάσεων της περιόδου 2010-2012 ήταν η επίτευξη άμεσου δημοσιονομικού αποτελέσματος με κύρια μέτρα την περικοπή μισθών, επιδομάτων και συντάξεων. Όσον αφορά τις δημόσιες επενδύσεις, η προσπάθεια συγκράτησης και περιορισμού του ελλείμματος οδηγεί σε περικοπή του ΠΔΕ με αποτέλεσμα να περιορίζεται η εισροή διαθέσιμων πόρων από την Ευρωπαϊκή Ένωση μέσω των προγραμμάτων ΕΣΠΑ, κατάσταση που ανατροφοδοτεί τον φαύλο κύκλο της στασιμότητας των επενδύσεων, της ύφεσης και των ελλειμμάτων.

Πίνακας 6: Δαπάνες κρατικού προϋπολογισμού 2010-2012.

Σε εκατ. ευρώ	2010	2011	Εκτέλεση* 2012	Προϋπολ*. 2013	Εκατοστιαίες Μεταβολές	
					2011- 2010	2012- 2011*
<b>I. Δαπάνες τακτικού Προϋπολογισμού</b>	<b>67.758</b>	<b>70.146</b>	<b>61.499</b>	<b>55.802</b>	<b>3,5</b>	<b>-12,3</b>
1. Δαπάνες προσωπικού	22.543	21.823	20.511	18.499	-3,2	-6,0
Εκ των οποίων για συντάξεις	6.253	6.572	6.564	5.763	5,1	-0,1
2. Τόκοι (και λοιπές δαπάνες εξυπηρέτησης Δημόσιου Χρέους)	13.223	16.348	12.223	8.900	23,6	-25,2
3. Ασφάλιση και Περιθαλψη	15.764	17.715	16.742	14.969	12,4	-5,5
Εκ των οποίων: Επιχορηγ. Ασφαλιστ. Ταμείων	13.524	15.154	14.466	12.600	12,1	-4,5
4. Αποδιδόμενοι Πόροι	5.775	5.003	3.474	3.777	-13,4	-30,6
5. Λειτουργικές και Λοιπές Δαπάνες	8.097	7.020	6.410	6.305	-13,3	-8,7
8. Επιχορήγηση Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων για εξόφληση μέρους παλιών οφειλών τους	367	435	392	400	18,5	-9,9
9. Εξοπλιστικά Προγράμματα ΥπΕΘΑ	1.017	360	410	750	-64,6	13,9
<b>II. Δαπάνες Προϋπολογισμού Δημοσίων Επενδύσεων</b>	<b>8.454</b>	<b>6.559</b>	<b>6.114</b>	<b>6.850</b>	<b>-22,4</b>	<b>-6,8</b>
<b>III. Δαπάνες Κρατικού Προϋπολογισμού ( I+II )</b>	<b>76.212</b>	<b>76.705</b>	<b>67.614</b>	<b>62.652</b>	<b>0,6</b>	<b>-11,9</b>
Πρωτογενείς δαπάνες Κρατικού Προϋπολογισμού	62.989	60.357	55.391	53.752	-4,2	-8,2
Πρωτογενείς δαπάνες Τακτικού Προϋπολογισμού	52.179	51.562	47.137	44.650	-1,2	-8,6
Χρεολύσια	19.549	28.843	23.905	12.845	47,5	-17,1

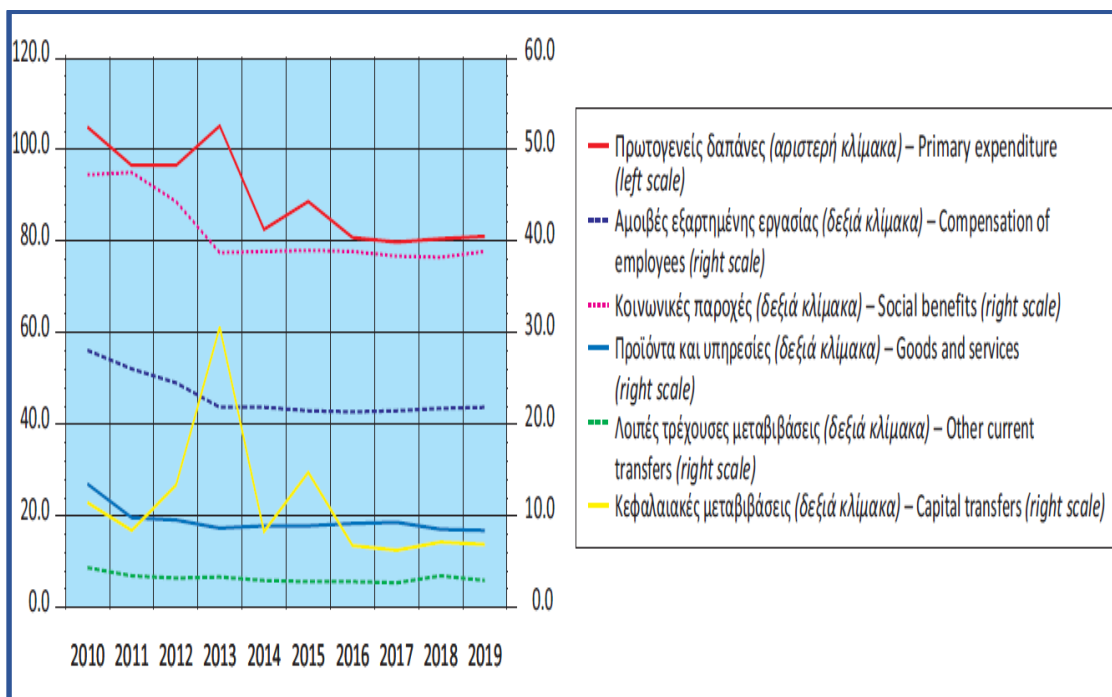
(Πηγή: Τράπεζα της Ελλάδος, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους)

Το 2013 συνεχίζεται η προσπάθεια μείωσης των δαπανών του τακτικού προϋπολογισμού, όμως οι πρωτογενείς δαπάνες αυξάνονται λόγω εξόφλησης ληξιπρόθεσμων οφειλών του δημοσίου. Σημαντική πτώση παρουσιάζουν οι δαπάνες για μισθούς και συντάξεις (-10,3%), το οποίο οφείλεται στα μέτρα που είχαν ληφθεί για τον περιορισμό της μισθολογικής και συνταξιοδοτικής δαπάνης. Πολύ σημαντική εξέλιξη αποτελεί η αύξηση των δαπανών για δημόσιες επενδύσεις, η πρώτη από το 2009. Το 2014 η αποκατάσταση των δημοσιονομικών ανισορροπιών είναι εμφανής ενώ καταγράφεται πρωτογενές πλεόνασμα 1,3% του ΑΕΠ, το οποίο θα συνεχιστεί μέχρι και το 2018. Αν απομονώσουμε την επίδραση της μεταβολής του ΑΕΠ (λόγω της μεγάλης μείωσης του), η μείωση των δημοσίων δαπανών σε ονομαστικούς όρους την περίοδο 2009-2014 αγγίζει το 29,9% έναντι μέσης αύξησης 6% στις υπόλοιπες οικονομίες της

Ευρωζώνης, καταδεικνύοντας έτσι το μέγεθος της προσαρμογής που έχει συντελεστεί από την πλευρά των δαπανών στην Ελλάδα.

Το 2015 τα δημοσιονομικά μεγέθη εμφάνισαν μεγάλη διακύμανση, λόγω της πολιτικοοικονομικής αβεβαιότητας που επικράτησε στα τέλη του 2014 και εντάθηκε το πρώτο εξάμηνο του έτους εξαιτίας των παρατεταμένων διαπραγματεύσεων με τους διεθνείς πιστωτές της χώρας. Μετά από τρία χρόνια συνεχών μειώσεων των δαπανών του τακτικού προϋπολογισμού, καταγράφεται οριακή αύξηση 0,2%. Ενώ οι λειτουργικές δαπάνες του δημοσίου συνεχίζουν να μειώνονται σημαντικά χρόνο με το χρόνο, παρατηρείται αύξηση των δαπανών για συντάξεις (4,2%) λόγω της αύξησης του αριθμού των συνταξιούχων.

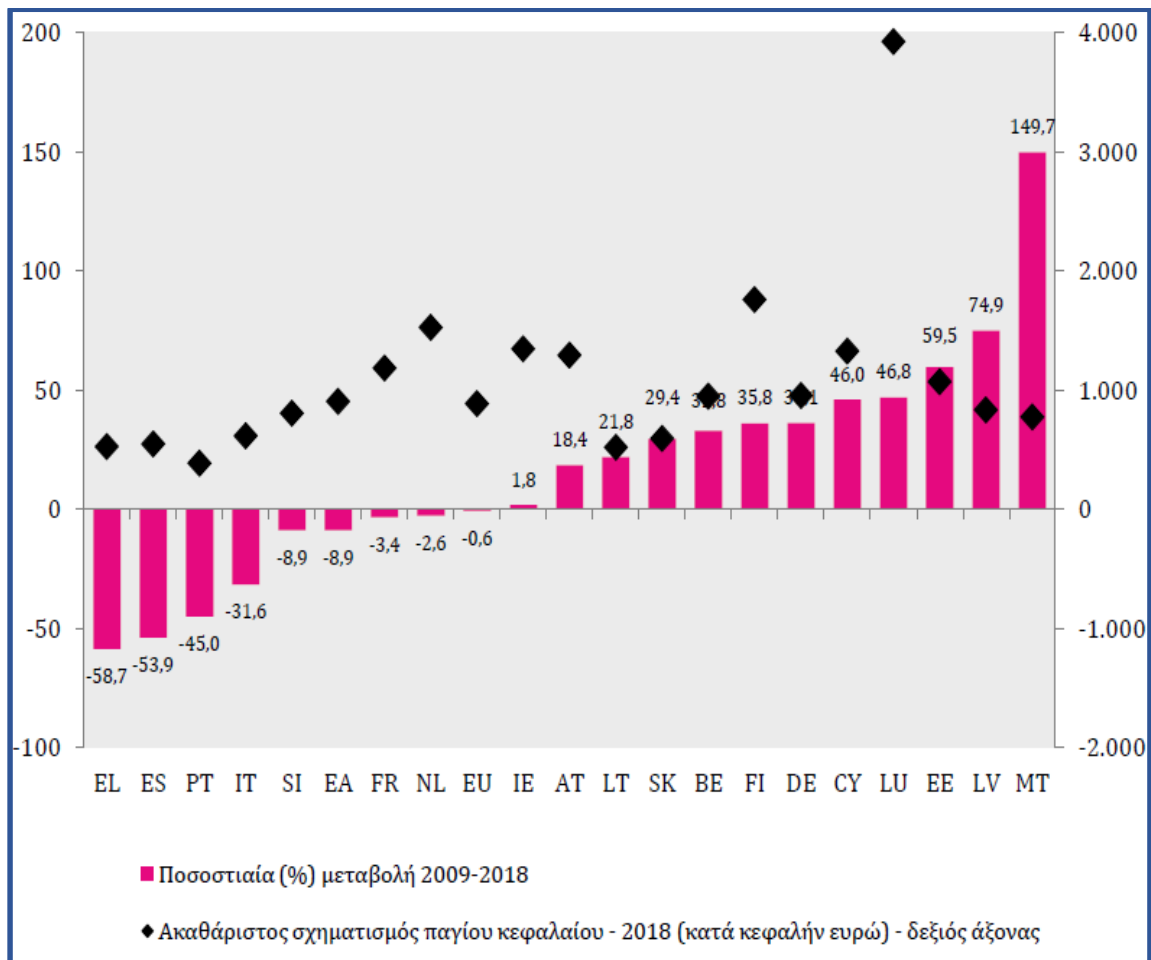
Το 2016 οι πρωτογενείς δαπάνες παρουσίασαν αύξηση (4,2%), εξαιτίας κυρίως της αύξησης των δαπανών για μεταβιβάσεις, για αγορά αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και για κοινωνικές παροχές, επιτυγχάνεται όμως πρωτογενές πλεόνασμα 2,9%. Το 2017 ήταν η χρόνια στην οποία επιτεύχθηκε ταμειακό πλεόνασμα για πρώτη φορά από το 1971. Οι δαπάνες του τακτικού προϋπολογισμού παρουσίασαν μείωση (-1,9%) εξαιτίας της μεγάλης μείωσης των πρωτογενών δαπανών (-3,5%). Τέλος, τα έτη 2018 και 2019 συνεχίζεται η επίτευξη ταμειακού πλεονάσματος με τις δαπάνες του τακτικού προϋπολογισμού να παραμένουν αμετάβλητες το 2018, ενώ το 2019 οι δαπάνες του κρατικού προϋπολογισμού παρουσίασαν μείωση 2% σε σχέση με το 2018.



Διάγραμμα 27: Δαπάνες Γενικής Κυβέρνησης (σε δις €).  
(Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ)

Σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2019), η επίτευξη των ταμειακών πλεονασμάτων τα τελευταία χρόνια οφείλεται κατά κύριο λόγο στην υποεκτέλεση του ΠΔΕ σε σχέση με τα αρχικά ανώτατα όρια. Την περίοδο 2012-17 δαπανήθηκε μόνο το 83% των ανώτατων κονδυλίων ΠΔΕ που διατέθηκε στα Υπουργεία ενώ την περίοδο 2017-18 μόνο το 61% (European Commission, 2020c, p. 33). Είναι χαρακτηριστικό ότι η Ελλάδα το 2018 κατέγραψε την τρίτη χαμηλότερη κατά κεφαλήν δημόσια δαπάνη για ακαθάριστο σχηματισμό παγίου κεφαλαίου, 42,1% κάτω από τον ευρωπαϊκό μ.ο. (ΓΣΕΕ, 2019). Οι επενδύσεις παγίου κεφαλαίου έχουν άμεση σχέση με τη μεγέθυνση του ΑΕΠ, καθώς επηρεάζουν τόσο την εσωτερική ζήτηση όσο και τις προσδοκίες κερδοφορίας των ιδιωτικών επιχειρήσεων, ενώ σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ (2017) μια δεδομένη αύξηση των δημόσιων επενδύσεων μειώνει το επίπεδο ανεργίας δύο φορές περισσότερο από την ίδια αύξηση της δημόσιας κατανάλωσης.

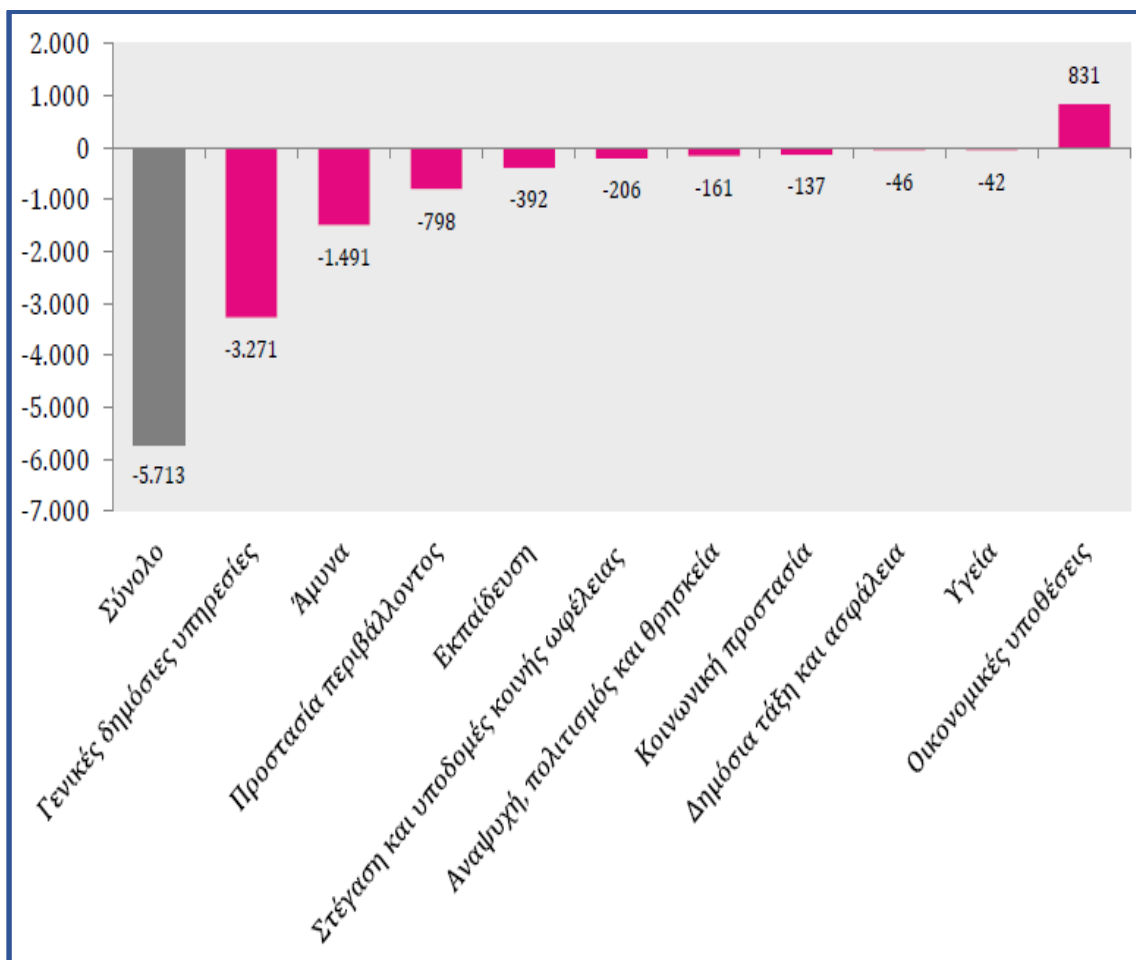




Διάγραμμα 28: Δημόσιες επενδύσεις στην Ελλάδα και την Ευρωζώνη, (Γενική Κυβέρνηση 2009-2018, τρέχουσες τιμές σε €).

(Πηγή: Ameco, ΓΣΣΕ 2019)

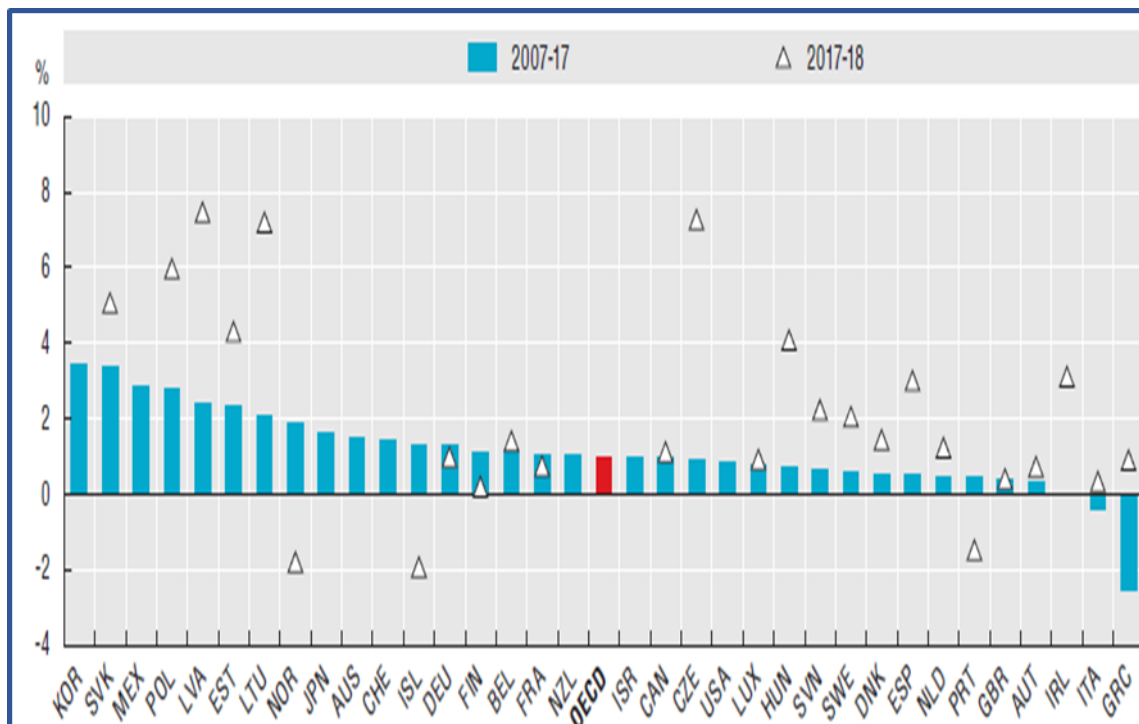
Επίσης, την περίοδο 2009-2017 η κάμψη της επενδυτικής δραστηριότητας ήταν σχεδόν οριζόντια έχοντας επηρεάσει το μεγαλύτερο μέρος των επιμέρους τομέων λειτουργίας του, με μεγαλύτερη μείωση να εμφανίζεται στις Γενικές Δημόσιες Υπηρεσίες και στην Άμυνα ενώ ο μοναδικός τομέας που παρουσίασε άνοδο ήταν των Οικονομικών Υποθέσεων.



Διάγραμμα 29: Μεταβολή Δημοσίων Επενδύσεων ανά τομέα λειτουργίας (2009-2017, εκατ. €, τρέχουσες τιμές).

(Πηγή: Eurostat, επεξεργασία ΓΣΕΕ)

Από την ανάλυση που προηγήθηκε αυτό που μπορεί να παρατηρήσει κάποιος είναι η μεγάλη μεταβολή στα δημόσια οικονομικά της χώρας τη δεκαετία της οικονομικής κρίσης, καθώς οι κατά κεφαλήν δαπάνες ως ποσοστό του ΑΕΠ μειώνονταν με μέσο ετήσιο ρυθμό 2,6%, ενώ την ίδια περίοδο στις χώρες του ΟΟΣΑ αυξάνονταν με ετήσιο ρυθμό που άγγιζε το 1% (OECD, 2019a, p. 71).



Διάγραμμα 30: Ετήσιος μέσος ρυθμός αύξησης των κατά κεφαλήν δημόσιων δαπανών, 2007-2017 και 2017-18.

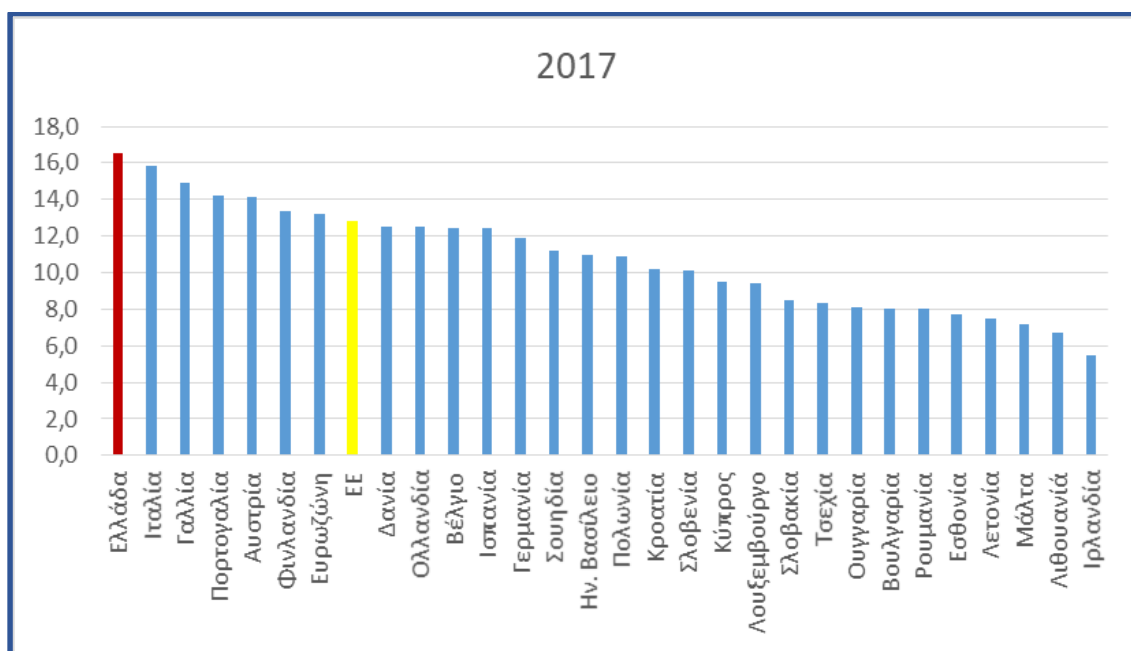
(Πηγή: ΟΟΣΑ, Στατιστικές εθνικών λογαριασμών)

### Οι δαπάνες για κοινωνική προστασία

Οι δαπάνες για κοινωνική προστασία αντιπροσωπεύουν με βάση τη λειτουργική ταξινόμηση το μεγαλύτερο μερίδιο επί του συνόλου των δημοσίων δαπανών, καθώς το έτος 2017 αντιστοιχούσαν στο 40,5% των συνολικών δαπανών ενώ το 2009 με την έναρξη της κρίσης ήταν στο 34,5%. Έχουμε δηλαδή αύξηση του ειδικού βάρους κατά 6 ποσοστιαίες μονάδες. Ως ποσοστό του ΑΕΠ η αύξηση είναι 0,9 ποσοστιαίες μονάδες. Η κύρια κατηγορία των δαπανών για κοινωνική προστασία αφορά τη συνταξιοδοτική δαπάνη η οποία το 2009 αντιστοιχούσε στο 14,3% του ΑΕΠ ενώ το 2017 στο 16,5%. Ο κύριος λόγος που συντέλεσε στην αύξηση του μεριδίου των δαπανών κοινωνικής προστασίας είναι η αύξηση της συνταξιοδοτικής δαπάνης, εξαιτίας της αύξησης του αριθμού των συνταξιούχων παρά τις σημαντικές μειώσεις που πραγματοποιήθηκαν την τελευταία δεκαετία.

Πιο αναλυτικά, η μείωση της συνταξιοδοτικής δαπάνης αποτέλεσε εξ αρχής έναν από τους βασικούς στόχους των προγραμμάτων στήριξης. Το έλλειμμα του συνταξιοδοτικού συστήματος το 2010 ήταν 7,3 μονάδες του ΑΕΠ και σύμφωνα με το ΔΝΤ (2017) αποτελούσε την κατηγορία με τη μεγαλύτερη συνεισφορά στο έλλειμμα. Οι μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιήθηκαν το διάστημα 2010-2017 χαρακτηρίζονται

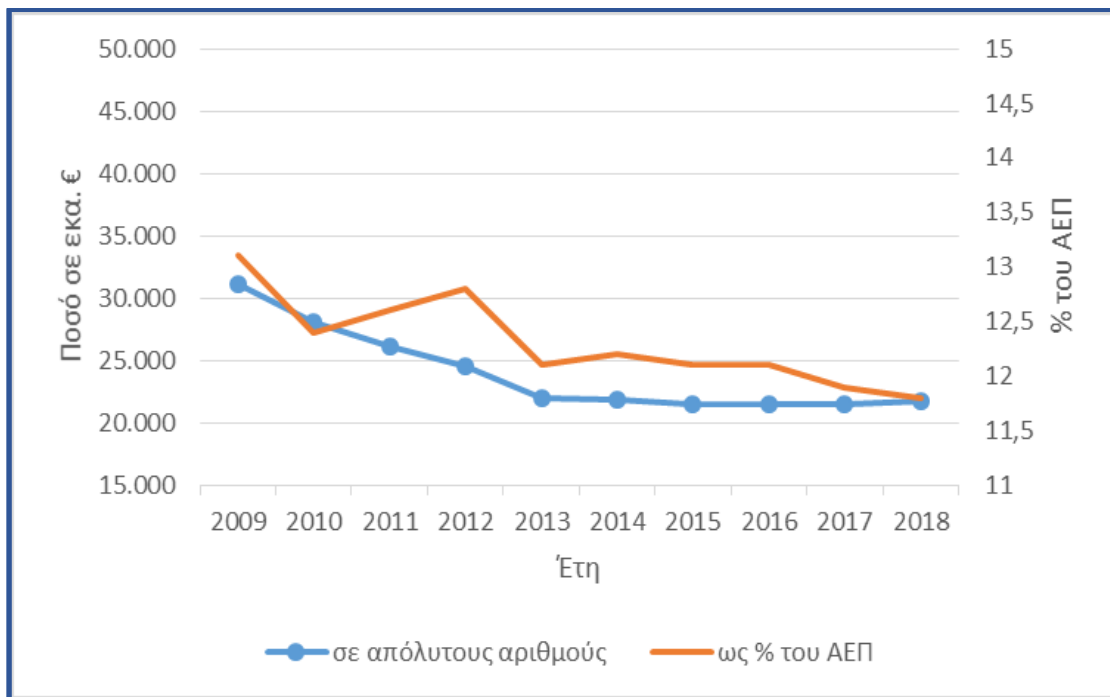
διαρθρωτικές. Οι πρώτες μεταρρυθμίσεις του 2010 και 2012 αύξησαν τα όρια συνταξιοδότησης και ενοποίησαν τα επικουρικά ταμεία σε ένα ενιαίο. Οι μεταρρυθμίσεις των επόμενων χρόνων στόχο είχαν να περιορίσουν περαιτέρω τις συνταξιοδοτικές παροχές, να αυξήσουν τους πόρους του συστήματος από ασφαλιστικές εισφορές και να ενοποιήσουν τους φορείς κύριας ασφάλισης (ΤτΕ, 2018). Πάντως παρά το μέτρα το συνταξιοδοτικό σύστημα χαρακτηρίζεται από υψηλό κόστος και η Ελλάδα καταλαμβάνει την πρώτη θέση μεταξύ των χωρών της ΕΕ.. Από την άλλη πλευρά, ο ΟΟΣΑ (2017c) θεωρεί ότι οι μεταρρυθμίσεις στο ασφαλιστικό σύστημα αναμένεται να έχουν σημαντικά θετικό αντίκτυπο στο μέλλον.



Διάγραμμα 31: Συνταξιοδοτική δαπάνη, ΕΕ, 2017, % ΑΕΠ.  
(Πηγή συλλογή στοιχείων Eurostat, ίδια επεξεργασία στο Ms- Excel 2013)

### Η μισθολογική δαπάνη

Όσον αφορά τις μεταβολές των δημοσίων δαπανών με βάση την οικονομική ταξινόμηση, ένα πολύ ενδιαφέρον στοιχείο είναι η μεγάλη πτώση της μισθολογικής δαπάνης σε ονομαστικές τιμές, καθώς στο διάστημα 2009-2018 υπάρχει μείωση που αγγίζει το 30%, ενώ η μείωση ως προς το ποσοστό του ΑΕΠ αγγίζει το 10%. Η μείωση ξεκίνησε στο δεύτερο τρίμηνο του 2010 και ανακόπηκε το καλοκαίρι του 2014. Έκτοτε, κυμαίνεται σταθερά στα επίπεδα των 21.500 εκατ. €.



Διάγραμμα 32: Εξέλιξη μισθολογικής δαπάνης σε απόλυτους αριθμούς και ως ποσοστό του ΑΕΠ.

(Πηγή: Συλλογή στοιχείων ΕΛΣΤΑΤ, ίδια επεξεργασία στο MS-Excel 2013)

Προσπαθώντας να δώσουμε μία ερμηνεία για τη μεγάλη μείωση της μισθολογικής δαπάνης, παρατηρούμε ότι σημαντικό ρόλο έπαιξαν οι μεταρρυθμίσεις που επιβλήθηκαν τα πρώτα χρόνια της κρίσης. Πιο αναλυτικά: Τον Ιούλιο του 2010 πραγματοποιείται η πρώτη αξιόπιστη απογραφή των δημοσίων υπαλλήλων ενώ την ίδια περίοδο συστήνεται η Ενιαία Αρχή Πληρωμών (ΕΑΠ). Οι δύο αυτές πρωτοβουλίες αποσκοπούσαν στον εντοπισμό τμημάτων του ευρύτερου δημοσίου τομέα, τα οποία παρέμεναν αφανή μέχρι τότε, με αποτέλεσμα να μην υπόκειντο στον κεντρικό έλεγχο του κράτους όσον αφορά τις προσλήψεις και τη μισθολογική δαπάνη (Αναστασάτου & Τσάκλογλου, 2019, σ. 67-68). Παράλληλα, θεσμοθετείται ο κανόνας «μία πρόσληψη για κάθε πέντε αποχωρήσεις», ενώ περιορίζονται αισθητά οι προσλήψεις έκτακτου προσωπικού. Αυτά οδήγησαν στη μείωση των υπαλλήλων της γενικής κυβέρνησης κατά 27% μέσα σε μία τριετία.

Πίνακας 7: Εξέλιξη αριθμού δημοσίων υπαλλήλων 2009-2019.

Κατηγορίες	Δεκ-09	Δεκ-12	Δεκ-14	Ιουν-19
<b>Τακτικό Προσωπικό</b>				
Υπουργεία (* χωρίς ΑΑΔΕ)		513.136	473.485	460.960
Βουλή		1.223	1.169	1.170
Πολιτειακοί φορείς	692.907	98	110	142
Ανεξάρτητες αρχές (* με ΑΑΔΕ)		13.485	13.471	13.678
Αποκεντρωμένες Διοικήσεις		6.786	6.811	6.160
ΟΤΑ		94.386	81.810	82.831
Προσωπικό ΝΠΙΔ	62.691	43.605	31.900	34.536
<b>Σύνολο</b>	<b>755.598</b>	<b>672.719</b>	<b>608.756</b>	<b>599.477</b>
<b>Έκτακτο Προσωπικό</b>				
Συμβασιούχοι (ΝΠΔΔ)	156.528	54.150	60.692	103.213
Συμβασιούχοι (ΝΠΙΔ)	24.972	16.395	11.800	19.650
Μετακλητοί	1.844	1.855	1.888	2.054
Αιρετοί	21.286	12.031	6.188	9.296
Μέλη ΔΣ / Όργανα Διοίκησης	4.280	2.938	2.703	3.363
Λοιπές ειδικές περιπτώσεις	5.631	4.941	12.207	20.160
<b>Σύνολο</b>	<b>214.541</b>	<b>92.310</b>	<b>95.478</b>	<b>157.736</b>
<b>Γενικό Σύνολο</b>	<b>970.139</b>	<b>765.029</b>	<b>704.234</b>	<b>757.213</b>

(Πηγή: Απογραφή Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης)

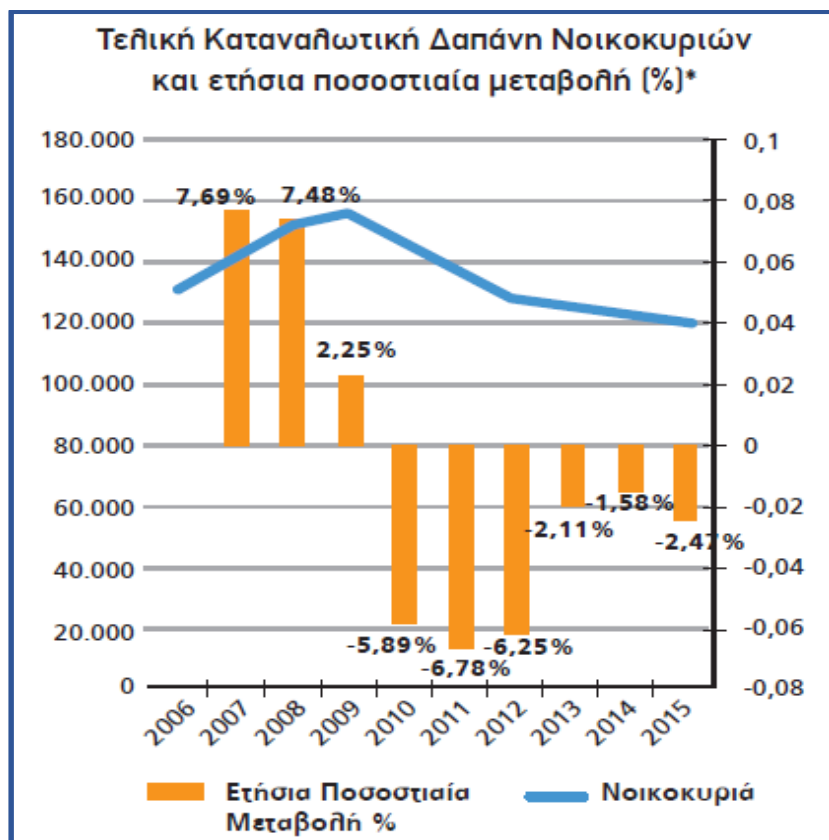
Επίσης, εκτός από τα μέτρα μείωσης του αριθμού των υπαλλήλων σημαντικό ρόλο έπαιξαν και τα αμιγώς μισθολογικά μέτρα που έλαβαν οι κυβερνήσεις στο πλαίσιο των δύο πρώτων ΠΟΠ, ενώ το 2011 θεσμοθετείται το Ενιαίο Μισθολόγιο με στόχο των εξορθολογισμό των αμοιβών και ιδίως των επιδομάτων, τα οποία μειώνονται σε τρία βασικά.

Πίνακας 8: Μισθολογική δαπάνη ως ποσοστό του ΑΕΠ, 2009, 2010, 2015.

	ΕΛΛΑΔΑ				
	2009	2010	2015	Ποσοστιαία Μεταβολή (έτος βά- σης 2009)	Ποσοστιαία Μεταβολή (έτος βά- σης 2010)
Συνολική Μισθολογική Δαπάνη ως % του ΑΕΠ	31.013 13.1%	28.020 12.4%	21.447 12.2%	31%	24%
Τεκμαρτές Κοινωνικές Εισφο- ρές ως % του ΑΕΠ	5.194 2.2%	4.952 2.2%	5.615 3.2%	8%	13%
Καθαρή Μισθολογική Δαπάνη (μη περιλαμβανομένων των τεκμαρτών κοινωνικών εισφο- ρών ως % του ΑΕΠ	25.819 10.9%	23.068 10.2%	15.832 9.0%	-39%	-31%
<b>ΑΕΠ</b>	<b>237.534</b>	<b>226.031</b>	<b>176.023</b>	<b>-26%</b>	<b>-22%</b>

(Πηγή: Υπουργείο Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης - Η αλήθεια για το ελληνικό δημόσιο - 2016)

Επίσης, οι χαμηλότεροι ονομαστικοί μισθοί σε συνδυασμό με τη μείωση του προσωπικού και τον πληθωρισμό της περιόδου 2006-2010, οδήγησαν στη μείωση της αγοραστικής δύναμης του συνόλου των αμοιβών εργασίας που καταβλήθηκαν από τη γενική κυβέρνηση (Ιωακείμογλου, 2018). Η μείωση της απασχόλησης στο δημόσιο δεν δημιούργησε νέες θέσεις εργασίας στον ιδιωτικό τομέα αλλά αντίθετα μείωσε τις θέσεις εργασίας σε πολλαπλασιαστικό βαθμό. Συνεπώς, η μείωση της μισθολογικής δαπάνης είτε μέσα από τη μείωση των υπαλλήλων είτε μέσα από τη μείωση του μισθολογικού κόστους επιφέρει μείωση στην κατανάλωση, άρα και στην ιδιωτική οικονομία (ΥΔΜΕΔ, 2016). Ενδεικτικό είναι το επόμενο διάγραμμα:



Διάγραμμα 33: Τελική καταναλωτική Δαπάνη Νοικοκυριών και ετήσια ποσοστιαία μεταβολή  
(Πηγή: ΕΛΣΤΑΤ)

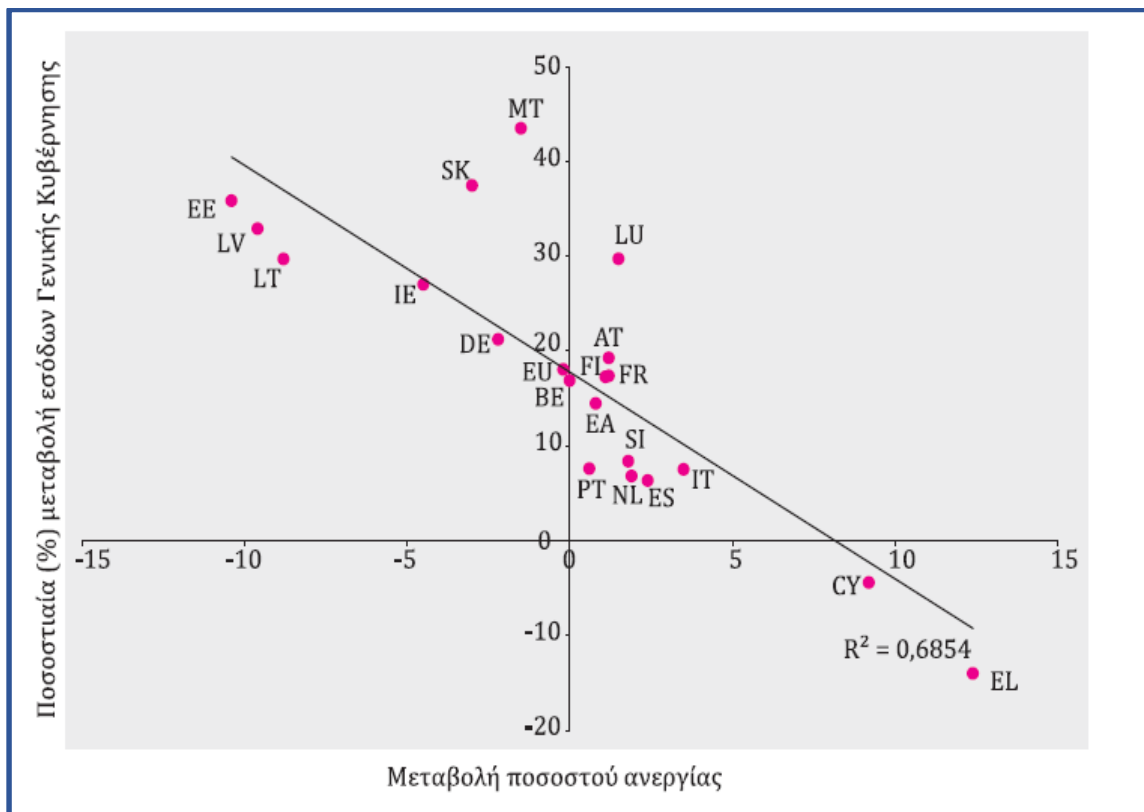
## 4.2 Η εξέλιξη των δημοσίων εσόδων την τελευταία δεκαετία

Ένα διαχρονικό πρόβλημα της ελληνικής οικονομίας ήταν πάντα η υστέρηση των εσόδων από του στόχους που τίθεντο κάθε φορά. Είναι χαρακτηριστικό ότι το 2009 η υστέρηση των εσόδων έναντι των στόχων του προϋπολογισμού άγγιξε το 5% του ΑΕΠ. Κύριες αιτίες ήταν η έξαρση της φοροδιαφυγής, ιδίως στον ΦΠΑ και η επιβράδυνση της οικονομικής δραστηριότητας η οποία επηρέασε αρνητικά κυρίως τα έσοδα από την έμμεση φορολογία. Το 2010 χρονιά κατά την οποία δημιουργήθηκε το θεσμικό πλαίσιο για τις αναγκαίες δημοσιονομικές μεταρρυθμίσεις παρουσιάζεται σημαντική αύξηση των εσόδων (5,1%). Σε αυτό συνέβαλε η αύξηση των εσόδων από το ΦΠΑ και το μέτρο της περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. Τα έτη 2011 και 2012 χαρακτηρίζονται από μεγάλη μείωση των εσόδων εξαιτίας της κάμψης της οικονομικής δραστηριότητας και της αυξημένης φοροδιαφυγής, ως επακόλουθο της αύξησης των φορολογικών συντελεστών. Ενώ το 2013 τα έσοδα παρουσιάζουν μία ελαφριά άνοδο της τάξης του 0,2%, το 2014 εμφανίζεται πτώση 2,9% εξαιτίας της μη είσπραξης των εσόδων από το πρόγραμμα για τις αγορές τίτλων και των μειωμένων άμεσων φορολογικών εσόδων



παρελθόντων ετών. Το 2015 παρατηρείται μείωση στα έσοδα του τακτικού προϋπολογισμού 1%, με τα άμεσα φορολογικά έσοδα να μειώνονται κατά 3,5%, ενώ τα έμμεσα να παραμένουν σταθερά.

Ένα πρώτο συμπέρασμα που προκύπτει από την ανάλυση της περιόδου 2010-2015, είναι η δραματική μείωση των δημοσίων εσόδων ως αποτέλεσμα της ραγδαίας κάμψης της οικονομικής δραστηριότητας και της απασχόλησης. Στο επόμενο διάγραμμα αποτυπώνεται η αρνητική επίδραση της ανεργίας στα δημόσια έσοδα. Τα υψηλά ποσοστά ανεργίας επιδρούν αρνητικά στους μισθούς των εργαζομένων, στις ασφαλιστικές εισφορές καθώς και στην ιδιωτική κατανάλωση, δηλαδή στις κύριες πηγές των δημοσίων εσόδων (ΓΣΕΕ, 2016).



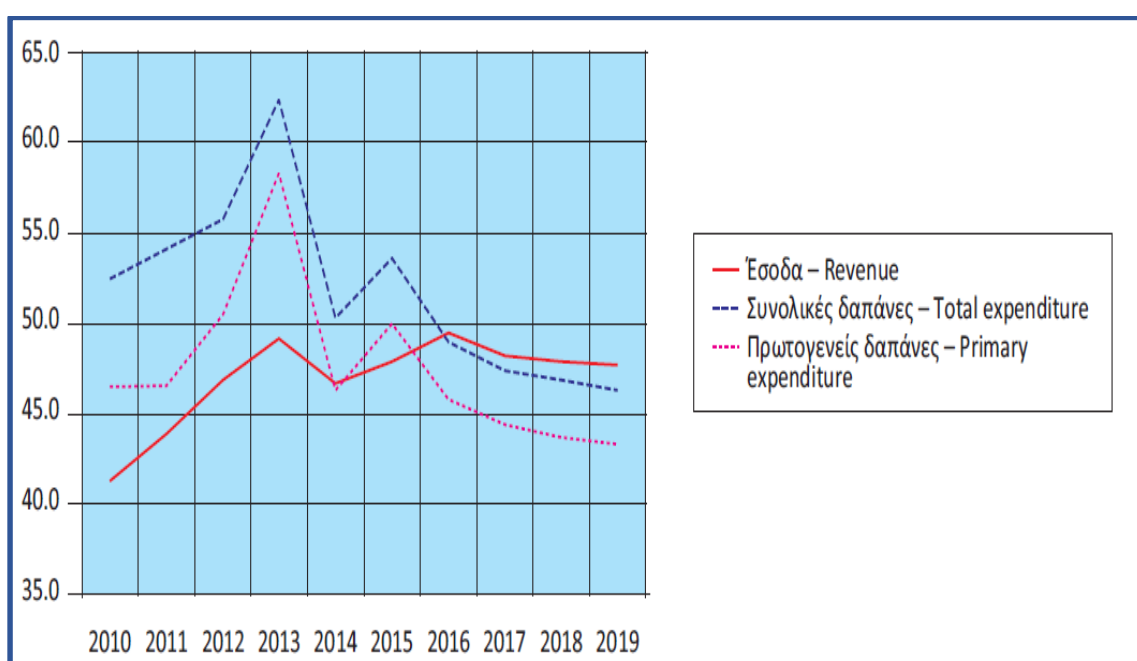
Διάγραμμα 34: Ποσοστό ανεργίας και έσοδα Γενικής Κυβέρνησης, ΕΕ, Ευρωζώνη και κράτη-μέλη (2010-2015).

(Πηγή: Ameco-επεξεργασία INE ΓΣΕΕ)

Από το 2016 και μετά ξεκινάει η μεγάλη αύξηση των εσόδων. Κύριοι λόγοι που συντέλεσαν σε αυτό οι αλληπάλληλες αυξήσεις των φορολογικών συντελεστών, η εκτεταμένη χρήση των μέσων ηλεκτρονικής πληρωμής μετά την επιβολή των κεφαλαιακών περιορισμών, αφού με τον τρόπο αυτό ένα τμήμα της ανεπίσημης οικονομίας μεταφέρθηκε στην επίσημη και η επιτάχυνση της εκκαθάρισης φορολογικών

απαιτήσεων παρελθόντων ετών. Παρομοίως και το 2017, πρώτο έτος λειτουργίας της ΑΑΔΕ, τα έσοδα υπερβαίνουν τους στόχους, ενώ παρατηρείται σημαντική αύξηση των μη φορολογικών εσόδων και πιο συγκεκριμένα των εσόδων από τις αποκρατικοποιήσεις<sup>6</sup>. Τέλος, στα έτη 2018 και 2019 συνεχίζεται η καλή πορεία των εσόδων με καταλυτικό παράγοντα την αύξηση των εσόδων από τον ΦΕΦΠ, ενώ αξιοσημείωτη αύξηση παρουσιάζουν τα έσοδα από ασφαλιστικές εισφορές, απόρροια της σχετικής αύξησης της απασχόλησης και της ασφαλιστικής μεταρρύθμισης.

Τα προαναφερθέντα για τα δύο κύρια μεγέθη αποτυπώνονται στο επόμενο διάγραμμα:



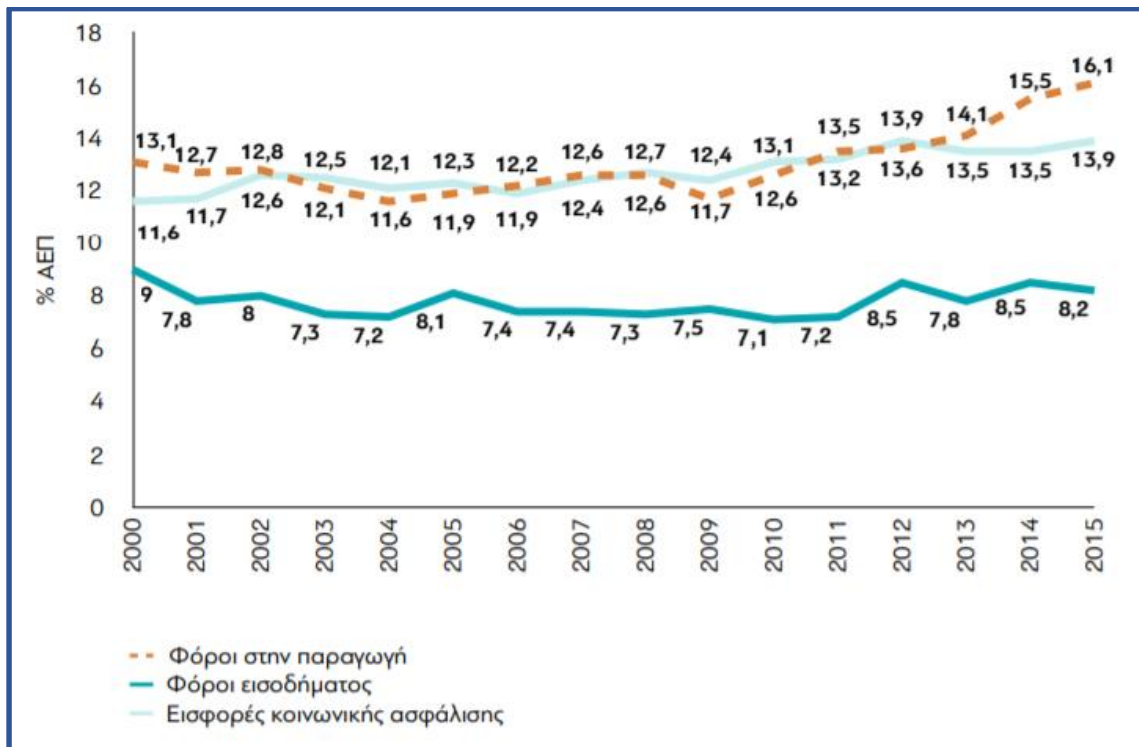
Διάγραμμα 35: Κύρια μεγέθη γενικής κυβέρνησης ως % του ΑΕΠ.  
(Πηγή ΕΛΣΤΑΤ)

### 4.3 Τα βασικά χαρακτηριστικά των φορολογικών εσόδων

Όπως και στις άλλες χώρες της ΕΕ, έτσι και στην Ελλάδα τη μερίδα του λέοντος στη σύνθεση των δημοσίων εσόδων κατέχουν τα φορολογικά έσοδα με το ποσοστό τους να ανέρχεται στο 38,9% του ΑΕΠ. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ (2019b) η Ελλάδα είναι η χώρα με την μεγαλύτερη αύξηση στα φορολογικά έσοδα, καθώς στο διάστημα 2009-2018 τα φορολογικά έσοδα αυξήθηκαν 7,9 ποσοστιαίες μονάδες αγγίζοντας το μέσο όρο της ΕΕ. Εξειδικεύοντας τα φορολογικά έσοδα ως προς τις επιμέρους κατηγορίες, το

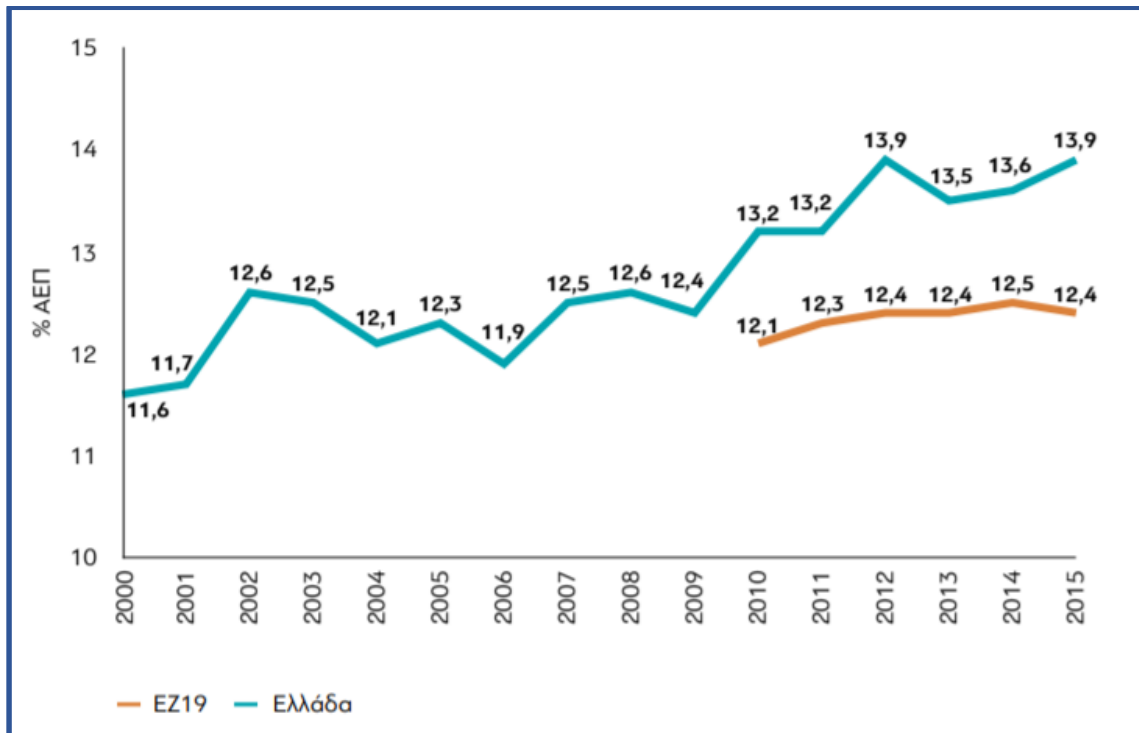
<sup>6</sup> Το έτος 2017 εισπράχθηκε ποσό της τάξης των 1.193 εκατ. € για την παραχώρηση των περιφερειακών αεροδρομίων.

μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων προέρχεται από φόρους στην παραγωγή. Για παράδειγμα το 2015 αντιστοιχούσαν στο 16,1% του ΑΕΠ, έχοντας συνεχή αυξητική τάση από το 2010 με εξαίρεση τη περίοδο 2008-2010, όπου παρουσίασαν πτώση λόγω της κάμψης της οικονομικής δραστηριότητας.



Διάγραμμα 36: Φορολογικά έσοδα ως % του ΑΕΠ.  
(Πηγή: Συλλογή δεδομένων Eurostat, επεξεργασία ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ)

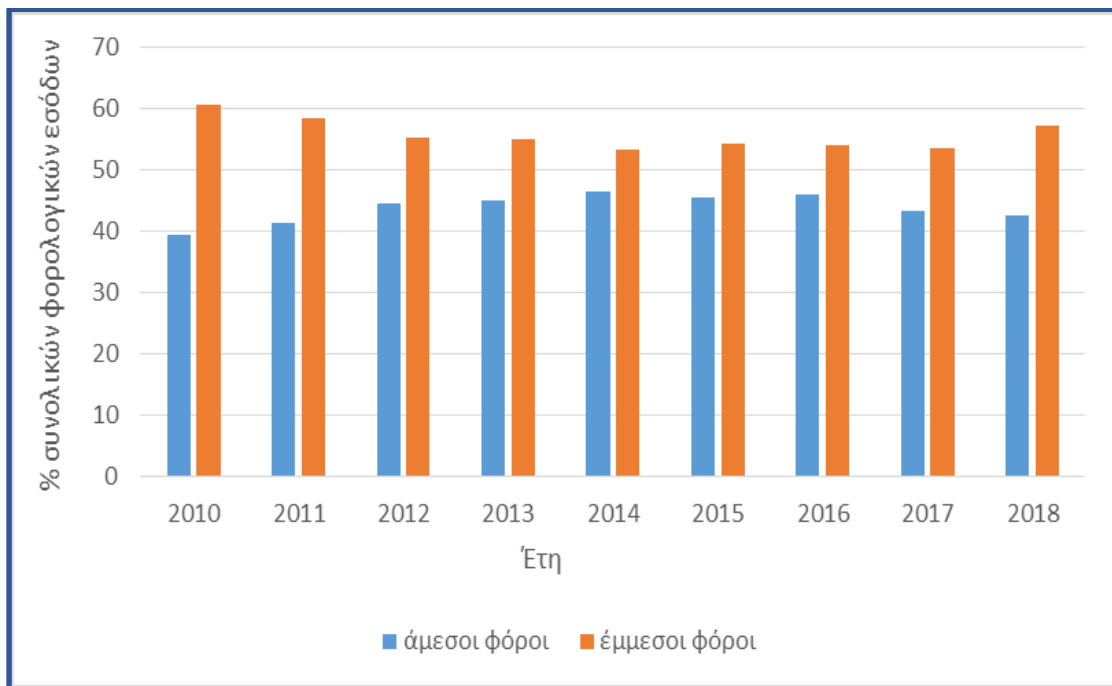
Σε αντίθεση με τα καθαρά φορολογικά έσοδα που η επίδοση της Ελλάδας με εξαίρεση τα τελευταία χρόνια ήταν διαχρονικά χαμηλή, στην κατηγορία των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης παρατηρούνται σταθερά υψηλότερα ποσοστά ως ποσοστό του ΑΕΠ. Εξετάζοντας την περίοδο 2000-2015, παρατηρούμε την αυξητική τάση του ποσοστού των εσόδων από εισφορές κοινωνικής ασφάλισης στην Ελλάδα, καθώς το 2000 αντιστοιχούσαν στο 11,6% ενώ το 2015 έφτασαν στο 13,9% του ΑΕΠ. Σε αυτό βέβαια συνετέλεσε και η μεγάλη πτώση του ΑΕΠ που αυξάνει πλασματικά το ποσοστό.



Διάγραμμα 37: Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης στην Ελλάδα και την Ευρωζώνη ως % του ΑΕΠ, 2000-2015.

(Πηγή: Eurostat, επεξεργασία ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ)

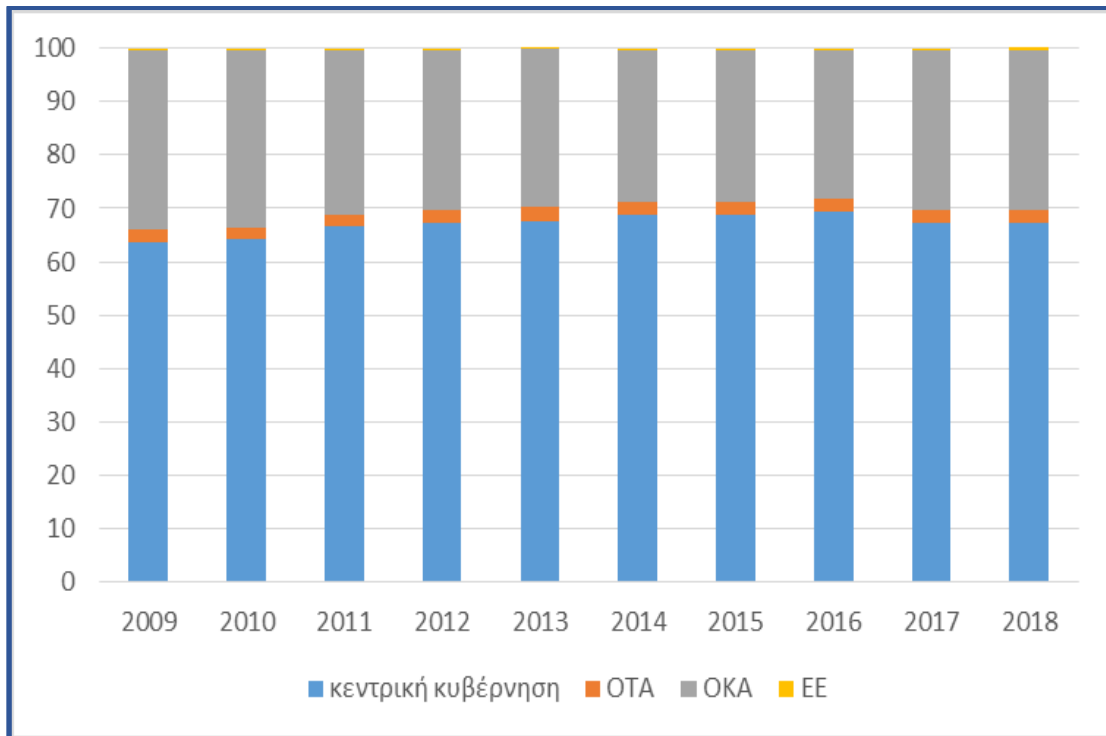
Βασικό χαρακτηριστικό του ελληνικού φορολογικού συστήματος αποτελεί ο πρωταγωνιστικός ρόλος της έμμεσης φορολογίας. Χαρακτηριστική χρονιά αποτελεί το 2010, όπου οι έμμεσοι φόροι συνεισέφεραν περισσότερο από το 60% των φορολογικών εσόδων. Την περίοδο 2010-2018 η Ελλάδα μαζί με την Λετονία εμφάνισαν την μεγαλύτερη αύξηση του λόγου έμμεσων προς άμεσων φόρων. Στοιχεία που συντέλεσαν σε αυτό είναι αύξηση της χρήσης πλαστικού χρήματος, η ενίσχυση του τουρισμού, που βελτίωσε τις εισπράξεις από ΦΠΑ αλλά κυρίως η καθίζηση που υπέστησαν τα άμεσα φορολογικά έσοδα εξαιτίας της μείωσης των εισοδημάτων (ΓΣΕΕ, 2019). Επίσης, σημαντικό ρόλο παίζει και η φοροδιαφυγή που παρατηρείται στην άμεση φορολογία. Η φοροδιαφυγή επιδεινώνεται από τους υψηλούς φορολογικούς συντελεστές στη φορολογία εισοδήματος, ενώ και στην έμμεση η φοροδιαφυγή είναι εκτεταμένη. Είναι χαρακτηριστικό ότι το φορολογικό έλλειμμα στο ΦΠΑ εξακολουθεί να κυμαίνεται σε πολύ υψηλά επίπεδα και να είναι το δεύτερο υψηλότερο στην ΕΕ μετά την Ρουμανία με ποσοστό 33,6% το έτος 2017 (CASE, 2019, p. 28).



Διάγραμμα 38: Άμεσα και έμμεσα φορολογικά έσοδα επί των συνολικών φορολογικών εσόδων, 2010-2018.

(Πηγή: Ετήσιες εκθέσεις ΑΑΔΕ, Τράπεζα της Ελλάδος, ίδια επεξεργασία στο MS-EXCEL 2013)

Τέλος, σχετικά με τη σύνθεση των φορολογικών εσόδων με βάση την φορολογούσα αρχή, κυρίαρχο ρόλο έχει η κεντρική κυβέρνηση η οποία συλλέγει περίπου το 65% των φορολογικών εσόδων και έπονται οι ΟΚΑ που συλλέγουν περίπου το ένα τρίτο των φορολογικών εσόδων, ενώ η τοπική αυτοδιοίκηση συνεισφέρει σε πολύ μικρό βαθμό. Ένα ενδιαφέρον στοιχείο είναι η αύξηση του λόγου των φορολογικών εσόδων της κεντρικής κυβέρνησης προς τα φορολογικά έσοδα των ΟΚΑ από το 2010 και μετά, γεγονός που μπορεί να οφείλεται στα μειωμένα έσοδα των ΟΚΑ από εισφορές λόγω αύξησης της ανεργίας.



Διάγραμμα 39: Φορολογικά έσοδα με βάση τη φορολογούσα αρχή, 2009-2018.  
(Πηγή: European Commission, Taxation Trends in the European Union, ίδια επεξεργασία στο MS-EXCEL 2013)

#### 4.4 Η μετεξέλιξη της ελληνικής φορολογικής διοίκησης

Όπως είδαμε από την προηγούμενη ενότητα, η δυναμική του φορολογικού ελλείμματος και ο ερχομός της οικονομικής κρίσης οδήγησαν την Ελλάδα σε ιστορικά χαμηλά, όσον αφορά την είσπραξη των εσόδων (Dimitrakopoulos & Passas, 2020, p. 1).

Η Ελλάδα εισήλθε στην κρίση έχοντας μία δυσλειτουργική φορολογική διοίκηση, όπου τα προβλήματα εμφανίζονται σε όλα τα στάδια της είσπραξης των εσόδων. Το φορολογικό έλλειμμα στον ΦΠΑ και η φοροδιαφυγή ήταν τα υψηλότερα στην ΕΕ, ενώ η είσπραξη των φορολογικών χρεών και των ελέγχων από τα χαμηλότερα μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ. Συνεπώς, η ριζική αναδιάρθρωση της φορολογικής διοίκησης ήταν κάτι παραπάνω από αναγκαία.

Πίνακας 9: Ελλάδα, φοροδιαφυγή και επίδοση φορολογικής διοίκησης.

VAT Gap (2006)	
Greece	30.0
EU-25 average	12.0
Shadow economy (2010)	
Greece	25.2
OECD, 21 average	13.4
Tax debt to annual net revenue (2009)	
Greece (2011 estimate)	72.2
OECD average	12.3
Number of verifications to taxpayers (2007)	
Greece	0.2
OECD average	4.1

(Πηγή: IMF)

Το πρώτο ΠΟΠ (2010) έδινε έμφαση στην πλευρά των δαπανών και οι όποιες δράσεις αφορούσαν το σκέλος των εσόδων ήταν αποσπασματικές, ενώ δεν έκανε καμία αναφορά στο ενδεχόμενο ανεξαρτησίας ή αυτονομίας της φορολογικής διοίκησης. Οι κύριες δράσεις αφορούσαν την υιοθέτηση ενός μεσοπρόθεσμου σχεδίου μεταρρύθμισης της φορολογικής διοίκησης. Δημιουργήθηκαν νέες κεντρικές μονάδες για τους ελέγχους, την είσπραξη οφειλών καθώς και για τους φορολογούμενους μεγάλου πλούτου ενώ ξεκίνησε και η συγχώνευση των ΔΟΥ, κυρίως των μικρών εφοριών της επαρχίας. Επίσης, έγιναν τροποποιήσεις στη νομοθεσία σχετικά με τη διοικητική επίλυση φορολογικών διαφορών με στόχο την απλούστευση της.

Το δεύτερο ΠΟΠ (2012) αναγνώριζε τα συνεχή προβλήματα όσον αφορά τη φορολογική συμμόρφωση και σε αντίθεση με το πρώτο ΠΟΠ την ανάγκη ριζικής αναδιάρθρωσης της φορολογικής διοίκησης για την οποία συμφωνούσε και η ελληνική κυβέρνηση. Το δεύτερο πρόγραμμα δεν ήταν μόνο πιο λεπτομερές από το πρώτο όσον αφορά τη φορολογική διοίκηση αλλά εισήγαγε και δύο βασικές καινοτομίες. Πρώτον, έθεσε το ζήτημα της αποπολιτικοποίησης της φορολογικής διοίκησης (χωρίς να χρησιμοποιεί τον όρο) και δεύτερον το έπραξε με ένα τρόπο που να ευνοεί τη δημιουργία μίας ημιαυτόνομης υπηρεσίας που θα περιλαμβάνει περιορισμένο βαθμό διοικητικής και οικονομικής αυτονομίας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών (Dimitrakopoulos & Passas, 2020, p. 82). Ως επικεφαλής της νέας υπηρεσίας θα έπρεπε να οριστεί εξωυπηρεσιακό πρόσωπο με εμπειρία επί φορολογικών θεμάτων. Άλλες δράσεις που

σχετίζονταν με τη διαχείριση εσόδων ήταν η συνέχιση της συγχώνευσης των αναποτελεσματικών ΔΟΥ, η εγκαθίδρυση ενός συστήματος πληροφορικής που θα συνέδεε σε πραγματικό χρόνο όλες τις εφορίες, η αύξηση του προσωπικού της μονάδας φορολογούμενων μεγάλου πλούτου, η πρόσληψη νέων ελεγκτών, η κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και η αντικατάσταση του από απλούστερη νομοθεσία ενώ για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, το πρόγραμμα ανέφερε την ανάγκη βελτίωσης του συστήματος προστασίας των πληροφοριοδοτών που ανέφεραν περιπτώσεις διαφθοράς.

Προς εκπλήρωση αυτών των απαιτήσεων, με την υποπαράγραφο Ε2 του ν. 4093/2012 συστήθηκε η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) η οποία αντικατέστησε τη Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων. Μέσα από τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου και τις αρμοδιότητες που η νεοσύστατη γενική γραμματεία αποκτά, παρέχονται σαφείς ενδείξεις ως προς την κατεύθυνση της πορείας του μεταρρυθμιστικού εγχειρήματος μέσω της περιορισμένης αύξησης της διοικητικής και οικονομικής της αυτονομίας (Dimitrakopoulos & Passas, 2020).

Ενδεικτικά στοιχεία της μικρής έστω αυτονομίας που άρχισε να απολαμβάνει η ΓΓΔΕ αποτελούν η δυνατότητα του γενικού γραμματέα να διαμορφώνει και να επικαιροποιεί σε ετήσια βάση το στρατηγικό σχεδιασμό, να τοποθετεί τους προϊσταμένους και να μεταφέρει πόρους μεταξύ των οργανικών μονάδων της ΓΓΔΕ. Επίσης, απέκτησε μερική οικονομική αυτοτέλεια σε θέματα προϋπολογισμού, με κύρια τη μεταφορά πιστώσεων και τη σύναψη συμβάσεων μέχρι του ύψους του προϋπολογισμού των υπηρεσιών και φορέων της (ΑΑΔΕ, 2017). Προκειμένου να διασφαλιστεί ο απαραίτητος βαθμός αυτονομίας κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικού γραμματέα, οι διαδικασίες επιλογής, η διάρκεια και οι προϋποθέσεις πρόωρης λήξης της θητείας του διαφοροποιήθηκαν από τις γενικές ρυθμίσεις για τους Γενικούς Γραμματείς και τους προϊσταμένους Γενικών Γραμματειών των άρθρων 50-52 του π.δ. 63/2005.

Σε αντίθεση με τα δύο πρώτα ΠΟΠ, το τρίτο πρόγραμμα στήριξης (2015) έδωσε έμφαση στην ριζική αναμόρφωση της φορολογικής διοίκησης μέσα από την απομάκρυνση της από την άμεση επιρροή του Υπουργού Οικονομικών. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στις διατάξεις της υποπερ. viii της περίπτωσης 2.3 της υποπαραγράφου 2 της παρ. Γ' του άρθρου 3 του ν. 4336/2015 (τρίτο πρόγραμμα), «η ελληνική κυβέρνηση οφείλει να ενισχύσει την ανεξαρτησία της φορολογικής διοίκησης».



Έτσι με το ν. 4389/2016 ιδρύεται η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ). Η νέα Αρχή απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές, παρά μόνο σε κοινοβουλευτικό έλεγχο. Σύμφωνα με τις απολογιστικές εκθέσεις της ΑΑΔΕ:

*«αποστολή της ΑΑΔΕ είναι να διασφαλίσει τα δημόσια έσοδα, ενισχύοντας τη φορολογική συμμόρφωση και καταπολεμώντας φαινόμενα φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου, παρέχοντας ταυτόχρονα υψηλής ποιότητας υπηρεσίες προς τους πολίτες και τις επιχειρήσεις».*

## **4.5 Αξιολόγηση της φορολογικής διοίκησης για την τελευταία δεκαετία**

Η ΓΓΔΕ την περίοδο επιχειρησιακής της λειτουργίας εφάρμοσε πρακτικές με σκοπό την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης κυρίως μέσω της αποστολής e-mails και τηλεφωνικών οχλήσεων με το ποσοστό της φορολογικής συμμόρφωσης να ανέρχεται για το έτος 2016 στο 41,97% έναντι μόλις 9,7% το 2011 (ΓΓΔΕ, 2014, 2015). Για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ιδρύθηκε η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων με κύριο έργο την καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, καθώς και τον έλεγχο της κίνησης κεφαλαίων και διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών. Η στόχευση των επιλεχθέντων φυσικών ή νομικών προσώπων τόσο για θέματα φορολογικής συμμόρφωσης όσο και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής γίνεται μέσα από προχωρημένες τεχνικές ανάλυσης, παρόμοιες με αυτές που αναπτύχθηκαν στην ενότητα 3.2. Βασικά κριτήρια της επιλογής των υποθέσεων για έλεγχο αποτελούν: ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως ο κλάδος δραστηριότητας και η νομική μορφή, οικονομικά στοιχεία, όπως είναι ο κύκλος εργασιών καθώς και χωροταξικά και χρονικά δεδομένα. Καταλυτικός είναι ο ρόλος του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS, το οποίο μέσω ενός συστήματος μοριοδότησης, επιλέγει τις προς έλεγχο επιχειρήσεις με βάση το βαθμό επικινδυνότητας για φοροδιαφυγή. Παρατηρούμε δηλαδή, την υιοθέτηση και από την ελληνική φορολογική διοίκηση διεθνών πρακτικών με σκοπό την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης και της μείωσης της φοροδιαφυγής.

Ένα δεύτερο στοιχείο που συνηγορεί στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας, αποτελεί η αύξηση της εισπραξιμότητας των φορολογικών εσόδων. Ενδεικτικά, το 2015

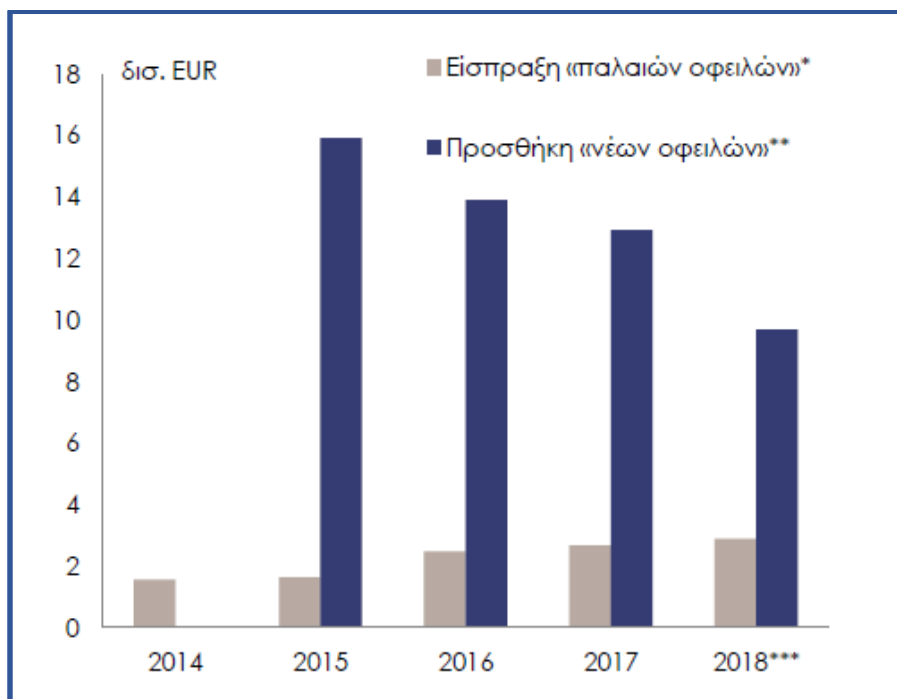
παρατηρείται αύξηση της εισπραξιμότητας σε πέντε κατηγορίες φόρων, ενώ το 2016 η αύξηση ήταν πιο ευμεγέθης, καθώς υπερέβαινε τη μία ποσοστιαία μονάδα σε κάθε κατηγορία φόρου.

Πίνακας 10: Ποσοστό εισπραξιμότητας

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

(Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, επεξεργασία ΤτΕ)

Όσον αφορά την ΑΑΔΕ, έχοντας συμπληρώσει σχεδόν τέσσερα χρόνια λειτουργίας, παρατηρούμε ότι στις τρεις πρώτες χρονιές επιχειρησιακής λειτουργίας έχει επιτευχθεί σημαντική υπέρβαση των στόχων σχετικά με τα φορολογικά έσοδα, στοιχείο που συντέλεσε να πετύχει η Ελλάδα την τελευταία δεκαετία την μεγαλύτερη αύξηση των εσόδων μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ. Οι κυριότεροι δείκτες για τη μέτρηση των επιδόσεων της ΑΑΔΕ δείχνουν εν γένει θετικά αποτελέσματα. Αυτό καταδεικνύει ότι οι δράσεις και οι πρακτικές που χρησιμοποιούνται με σκοπό τη βελτίωση της εισπραξης των φόρων και της ενίσχυσης των ποσοστών φορολογικής συμμόρφωσης αποδεικνύονται εύστοχες αλλά και χρήσιμες. Ενδεικτικό στοιχείο που συνηγορεί σε αυτό, είναι η σταθερή μείωση χρόνου με το χρόνο των νέων ληξιπρόθεσμων οφειλών.



Διάγραμμα 40: Είσπραξη παλαιών οφειλών και προσθήκη νέων  
(Πηγή: ΑΑΔΕ)

Προς επίτευξη των στόχων της, η ΑΑΔΕ συντάσσει στρατηγικά σχέδια και ετήσια επιχειρησιακά σχέδια, ενώ στο πλαίσιο της λογοδοσίας των υπαλλήλων συντάσσονται μηνιαίες αναφορές προόδου με τα αντίστοιχα ποσοστά επίτευξης των στόχων που έχουν τεθεί με τα επιχειρησιακά σχέδια.

Η ΑΑΔΕ δίνει μεγάλη έμφαση στην ανάπτυξη των ηλεκτρονικών της υπηρεσιών με απώτερο στόχο την αποτελεσματικότερη εξυπηρέτηση του πολίτη και την ηλεκτρονικοποίηση των συναλλαγών. Προς αυτή την κατεύθυνση, χρόνο με το χρόνο αυξάνονται οι ηλεκτρονικές εφαρμογές που είναι διαθέσιμες προς τους πολίτες και τους επαγγελματίες φοροτεχνικούς, γεγονός που έχει μειώσει σημαντικά την ανάγκη επιτόπιας επίσκεψης στις αρμόδιες φορολογικές υπηρεσίες και έχει οδηγήσει στη μείωση του διοικητικού κόστους και κόστους συμμόρφωσης. Επίσης, η λειτουργία της πλατφόρμας *mydata* θα βοηθήσει στην αποτελεσματικότερη επιλογή εταιριών για φορολογικό έλεγχο, γεγονός που αναμένεται να μειώσει ακόμη περισσότερο τη φοροδιαφυγή και το λαθρεμπόριο ενώ η δυνατότητα ηλεκτρονικής τιμολόγησης μεταξύ των επιχειρήσεων θα μειώσει περαιτέρω το διοικητικό φόρτο.

Τέλος, όσον αφορά τις διεθνείς συνεργασίες, η ΑΑΔΕ έχει αναπτύξει συνεργασίες καθώς μέσα από αυτές αποκτούνται σημαντικές πληροφορίες, ανταλλάσσεται τεχνογνωσία και υιοθετούνται βέλτιστες πρακτικές σε όλους τους τομείς

λειτουργίας της Αρχής. Πιο αναλυτικά, η ΑΑΔΕ έχει ενεργή διοικητική συνεργασία με τις φορολογικές διοικήσεις άλλων χωρών τόσο στον τομέα της άμεσης φορολογίας μέσω αιτημάτων ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος αλλά και αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών όσο και στον ΦΠΑ στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με στόχο τον έλεγχο της απάτης στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Επίσης έχει αναπτύξει συνεργασίες στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ και της ΕΕ , κυρίως μέσα από τη συμμετοχή της σε ομάδες εργασίας. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν οι συμμετοχές της σε ομάδες εργασίας στο πλαίσιο των BEPS, καθώς και σε ομάδες δράσεις για τα φορολογικά εγκλήματα και την ψηφιακή οικονομία, ενώ το 2019 συμμετείχε σε ομάδα έργου για τη σύνταξη οδηγού σχετικά με την καλή συνεργασία μεταξύ EUROFISC και πλατφόρμας πολυμερών ελέγχων (ΑΑΔΕ, 2020). Τέλος, έχει ενεργή συμμετοχή στα προγράμματα FISCALIS 2020 και CUSTOMS 2020 στο πλαίσιο των οποίων ανταλλάσσονται πληροφορίες, απόψεις και τεχνογνωσία για φορολογικά και τελωνειακά θέματα αντίστοιχα.

## Συμπεράσματα

Τα δημόσια έσοδα και οι δημόσιες δαπάνες αποτελούν τους βασικούς μοχλούς της οικονομίας τους οποίους οι κυβερνήσεις πρέπει να διαχειρίζονται με μεγάλη προσοχή, ώστε να επιτυγχάνεται η βέλτιστη ισορροπία που θα οδηγήσει στην υγιή λειτουργία της οικονομίας. Μεγάλο ύψος δαπανών σε συνδυασμό με χαμηλό επίπεδο εσόδων οδηγεί σε δημοσιονομικά ελλείμματα και αύξηση του δημόσιου χρέους, ενώ υψηλό επίπεδο εσόδων με χαμηλό ύψος δαπανών επιβραδύνουν την οικονομία.

Σχετικά με την ανάλυση της περίπτωσης της Ελλάδας την τελευταία δεκαετία, το πλέον κρίσιμο ερώτημα είναι αν οι δράσεις και οι μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιήθηκαν θεωρούνται επιτυχημένες. Κύριος στόχος των μεταρρυθμίσεων ήταν η αναστροφή του δημοσιονομικού ισοζυγίου και η επίτευξη πρωτογενών πλεονασμάτων. Υπό αυτό το πρίσμα, οι μεταρρυθμίσεις πέτυχαν του στόχους τους, καθώς η Ελλάδα από το 2013 σταθερά επιτυγχάνει πρωτογενές πλεόνασμα, ενώ από το 2016 το ισοζύγιο της γενικής κυβέρνησης είναι πλεονασματικό. Όπως αναφέρθηκε, κύριες αιτίες ήταν οι δραστικές περικοπές στις δαπάνες, οι αυξήσεις των φόρων και η βελτίωση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης.

Όσον αφορά τις δημόσιες δαπάνες, αυτό που είναι προφανές είναι η μεγάλη αλλαγή που συντελέστηκε τη δεκαετία στα δημόσια οικονομικά, καθώς οι περικοπές των δαπανών δεν ήταν ομοιόμορφες. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση του ειδικού βάρους των δαπανών που μειώθηκαν λιγότερο και, αντίστροφα, τη μείωση του ειδικού βάρους των δαπανών που μειώθηκαν περισσότερο. Στην εργασία εξετάστηκαν τρεις κατηγορίες δαπανών, οι δαπάνες για κοινωνική προστασία με βάση την λειτουργική ταξινόμηση, ενώ με βάση την οικονομική ταξινόμηση, η μισθολογική δαπάνη και οι δαπάνες για δημόσιες επενδύσεις.

Διαπιστώσαμε τη μεγάλη μείωση στη μισθολογική δαπάνη ιδιαίτερα την περίοδο 2009-2013, η οποία δεν ήταν επωφελής για την οικονομία, καθώς οδήγησε έμμεσα στην αύξηση της ανεργίας και ταυτόχρονα στη μείωση της αγοραστικής δύναμης μεγάλου μέρους του πληθυσμού, άρα στη μείωση της ιδιωτικής κατανάλωσης, η οποία με τη σειρά της επιδρά αρνητικά στα δημόσια έσοδα. Όσον αφορά τις δαπάνες για δημόσιες επενδύσεις, διαπιστώσαμε ότι η Ελλάδα την τελευταία δεκαετία κατέγραψε τον υψηλότερο ρυθμό μείωσης της συνολικής επενδυτικής δαπάνης στην ΕΕ (OECD, 2020b, p. 25). Αυτό φανερώνει την έλλειψη μίας ξεκάθαρης μακροπρόθεσμης στρατηγικής

δημοσίων επενδύσεων, η οποία θα συμβάλει στη σύνδεση των επενδυτικών στόχων με ευρύτερες κοινωνικοοικονομικές πτυχές.

Όσον αφορά τα έσοδα, οι παρεμβάσεις που πραγματοποιήθηκαν την τελευταία δεκαετία διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, αυτές που αφορούν την φορολογική διοίκηση και αυτές που αφορούν σε δομικές παρεμβάσεις στη φορολογική πολιτική. Στη παρούσα εργασία δόθηκε έμφαση στις πρώτες.

Το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα προέρχεται από την έμμεση φορολογία. Αυτό έρχεται σε αντίθεση με τις διεθνείς τάσεις αλλά και με ό τι προβλέπει η οικονομική θεωρία για τη σύνθεση των φορολογικών εσόδων και το επίπεδο ανάπτυξης μίας χώρας (Καπλάνογλου & Ράπανος, 2014). Σχετικά με τις εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, η Ελλάδα ξεπερνά το μέσο όρο της ΕΕ και αυτό οφείλεται κατά κύριο λόγο στις υψηλές εισφορές. Οι υψηλές εισφορές οδηγούν στη μείωση του διαθέσιμου εισοδήματος. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θεωρεί ότι μία μείωση των εισφορών μπορεί οδηγήσει στην αύξηση της απασχόλησης. Όμως, η οποιαδήποτε μείωση πρέπει να εξετάζεται με μεγάλη προσοχή, γιατί μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα ρευστότητας στα ασφαλιστικά ταμεία.

Το ζήτημα της αυτονομίας της φορολογικής διοίκησης ήταν από τις βασικές προτεραιότητες των μεταρρυθμίσεων. Αν και δεν είναι ξεκάθαρο ποιος βαθμός αυτονομίας φέρνει τα καλύτερα επιθυμητά αποτελέσματα και η οποιαδήποτε σύγκριση δεν βασίζεται σε καθαρά ποσοτικά κριτήρια αλλά σε αντιλήψεις σχετικά με το βαθμό λογοδοσίας που πρέπει να έχει η δημόσια διοίκηση, στην περίπτωση της Ελλάδας, η σταδιακή απεμπλοκή της φορολογικής διοίκησης από το Υπουργείο Οικονομικών, αρχικά με τη σύσταση της ΓΓΔΕ και εν συνεχεία με την ΑΑΔΕ, λειτούργησε θετικά στην βελτίωση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης και κατ' επέκταση στην αύξηση των φορολογικών εσόδων.

Η περαιτέρω βελτίωση της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης μπορεί να επιτευχθεί με μέτρα όπως η εντατικοποίηση των ελέγχων, η χρήση πιστοποιημένων ταμειακών μηχανών, η ηλεκτρονική τιμολόγηση, η διοικητική συνεργασία και η πραγματοποίηση εκτεταμένων διασταυρώσεων μεταξύ εισοδημάτων, καταθέσεων και περιουσιακών στοιχείων. Οι συγκεκριμένες παρεμβάσεις μπορούν να οδηγήσουν στην δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών, να διευρύνουν την

φορολογική βάση και να καταστήσουν την προσπάθεια διατήρησης της δημοσιονομικής ισορροπίας κοινωνικά δικαιότερη.

Γνωρίζοντας ότι η φορολογική συμμόρφωση είναι λιγότερο δαπανηρή από την είσπραξη, η φορολογική διοίκηση οφείλει να επενδύσει στη βελτίωση των σχέσεων με τους φορολογούμενους. Η αντιμετώπιση φαινομένων μη συμμόρφωσης δεν είναι εύκολη υπόθεση. Ωστόσο, μέσα από την αξιοποίηση των εργαλείων που παρέχουν οι νέες τεχνολογίες μπορούμε να οδηγηθούμε σε βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, η οποία με τη σειρά της θα οδηγήσει στη μείωση του κόστους που απαιτείται για τη συμμόρφωση αλλά κυρίως θα βοηθήσει στην οικοδόμηση και διατήρηση σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και πολιτών. Επίσης, σημαντική ώθηση μπορεί να προσφέρει η διενέργεια εκπαιδευτικών σεμιναρίων προς τους φορολογούμενους, τα οποία θα βοηθήσουν στην καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης, στοχεύοντας αφενός στην ενημέρωση των πολιτών για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις αλλά κυρίως στην ευαισθητοποίηση τους για το σημαντικό ρόλο που διαδραματίζει η φορολογία στην κοινωνία.

Εν κατακλείδι, η βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης και της φορολογικής διοίκησης και, κατά συνέπεια, η αύξηση των φορολογικών εσόδων θα οδηγήσουν στην εξασφάλιση σημαντικών οικονομικών πόρων για την άσκηση δημοσίων πολιτικών που θα χρηματοδοτούν την εκπαίδευση, την υγεία, τις δημόσιες επενδύσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για την οικονομική μεγέθυνση αλλά κυρίως για τη δημιουργία μιας δίκαιης κοινωνίας.

## Βιβλιογραφία

### Ξένη Βιβλιογραφία

**Bakirtzi, E. and Leuven, K.U. (2010)** *Case Studies in Merging the Administrations of Social Security Contribution and Taxation*. European Institute of Social Security (EISS). Washington: IBM Center for The Business of Government.

**CASE (2019)** *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*. Warsaw: Institute for Advanced Studies. Available at: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf) [accessed 21.08.2020]

**CRA (2020)** *Voluntary Disclosures Program*. Available at: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/voluntary-disclosures-program-overview.html> [accessed 05.08.2020]

**Crandall, W. (2010)** *Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model*, IMF, Washington, pp. 1-4.

**Cremer, H., Pestieau, P. & Rochet, J. (2001)** Direct versus indirect taxation: The design of the tax structure revisited. *International Economy Review*. 40(3), pp. 781-799. Available at: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1468-2354.00133> [accessed 30 July 2020]

**Dewan, S. & Ettliger, M. (2009)** *Comparing Public Spending and Priorities Across OECD Countries*. Center for American Progress. Available at: [https://cdn.americanprogress.org/wp-content/uploads/issues/2009/10/pdf/oecd\\_spending.pdf?\\_ga=2.108921472.382005964.1598704253-400005244.1598704253](https://cdn.americanprogress.org/wp-content/uploads/issues/2009/10/pdf/oecd_spending.pdf?_ga=2.108921472.382005964.1598704253-400005244.1598704253) [accessed 29.08.2020]

**Diamond, J. and Tait, A.A. (1988)** *The Growth of Government Expenditure: A Review of Quantitative Analysis*. International Monetary Fund Working Paper. No. WP/88/17. Available at: [https://www.elibrary.imf.org/doc/IMF001/14554-9781451922844/14554-9781451922844/Other\\_formats/Source\\_PDF/14554-9781455241262.pdf](https://www.elibrary.imf.org/doc/IMF001/14554-9781451922844/14554-9781451922844/Other_formats/Source_PDF/14554-9781455241262.pdf) [accessed 26 July 2020].



**Dimitrakopoulos, D., Passas, A. (2020)** *The Depoliticisation of Greece's Public Revenue Administration*. Cham: Springer.

**European Commission (2016)** *A European Taxpayers' Code*. Available at: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf) [accessed 05.08.2020]

**European Commission (2019)** *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT Country Report Greece 2019*. Available at: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/2019-european-semester-country-report-greece\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/2019-european-semester-country-report-greece_en.pdf) [accessed 08.08.2020]

**European Commission (2020a)** *Taxation Trends in the European Union – 2020 edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Available at: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2020.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2020.pdf) [accessed 03.08.2020]

**European Commission (2020b)** *Cohesion Policy against Coronavirus*. Available at: [https://ec.europa.eu/regional\\_policy/en/newsroom/coronavirus-response/#:~:text=Background,to%20the%20SMEs%20working%20capital](https://ec.europa.eu/regional_policy/en/newsroom/coronavirus-response/#:~:text=Background,to%20the%20SMEs%20working%20capital). [accessed 19.08.2020].

**European Commission (2020c)** *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT Country Report Greece 2020*. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1584543810241&uri=CELEX%3A52020SC0507> [accessed 08.08.2020]

**European Parliament (2020)** *Composition of Public Expenditures in the EU*. Luxembourg: Governance Support Unit - E.G.O.V. Available at: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/634371/IPOL\\_BRI\(2019\)634371\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/634371/IPOL_BRI(2019)634371_EN.pdf) [accessed 02.08.2020]

**European Union (2013)** *European System of Accounts ESA 2010*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

**European Union (2019)** *Government finance statistics*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

**Eurostat (2020)** *Tax Revenue Statistics*. Available at: [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax\\_revenue\\_statistics](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics)

[accessed 03.08.2020]

**Gruber, J. (2017)** *Δημόσια Οικονομική και Πολιτική*, στο Σ. Χατζηδήμα και Κ. Ελευθερίου (επιμ.), μτφ: Β. Καταβέλης, Αθήνα: Εκδόσεις DaVinci.

**Henrekson, M. (1993)** The Peacock – Wiseman Hypothesis. In N. Gemmel, ed., *The Growth of the Public Sector, Theories and International Evidence*. Cheltenham: Edward Elgar publishing.

**IMF (2010)** *Greece: Staff Report on Request for Extended Arrangement under the Extended Fund Facility*. Country Report 10/110. Washington DC

**IMF (2012)** *Greece: Staff Report on Request for Extended Arrangement under the Extended Fund Facility*. Country Report 12/57. Washington DC

**IMF (2017)** *Greece: Selected Issues*. Washington D.C. Ioannides, Y. and Pissarides, C. (2015) “Is the Greek debt crisis one of supply or demand? *Brookings Papers on Economic Activity*, Fall 2015, pp 349-373.

**IRS (2014)** *IRS Offshore Voluntary Disclosure Efforts Produce \$6.5 Billion; 45,000 Taxpayers Participate*. Available at: <https://www.irs.gov/newsroom/irs-offshore-voluntary-disclosure-efforts-produce-65-billion-45000-taxpayers-participate> [accessed 05.08.2020]

**Junquera-Varela, R.F. et al (2019)** *Thinking strategically about revenue administration reform: The creation of integrated, autonomous revenue bodies*. Governance Global Practice of the World Bank. Discussion Paper No 4. Available at: <http://documents1.worldbank.org/curated/en/940661576565536211/pdf/Thinking-Strategically-about-Revenue-Administration-Reform-The-Creation-of-Integrated-Autonomous-Revenue-Bodies-Policy-Note.pdf> [accessed 06.08.2020]

**Martinez-Vazquez, J., Vulovic, V. and Liu, Y. (2009)** *Direct versus Indirect Taxation: Trends, Theory and Economic Significance*. [International Center for Public Policy Working Paper Series](#), at [AYSPS, GSU](#) paper 10-14, International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University. [Online] Available at: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp1014.pdf>

**Mourre, G. and Reit, A. (2017)** *Non-Tax Revenue in the European Union: A Source of Fiscal Risk?*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.

**OECD (2008)** *Taxation and Economic Growth*. OECD Economics Department Working Papers No. 620. Available at: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/241216205486.pdf?expires=1598811284&id=id&accname=guest&checksum=10013C7C63D7D7880EE1E9B054FA4DD5> [accessed 30.08.2020]

**OECD (2010)** *Offshore Voluntary Disclosure Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*. Paris. Available at: [www.oecd.org/ctp/exchange-of-taxinformation/46244704.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-taxinformation/46244704.pdf).

**OECD (2011)** *Classification of the Functions of Government (COFOG)*. [Online] Available at: <https://www.oecd.org/gov/48250728.pdf>. [accessed 26 July 2020].

**OECD (2013)** *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en>

**OECD (2014)** *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. OECD Publishing. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>

**OECD (2015)** *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en>

**OECD (2017a)** *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en>

**OECD (2017b)** *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*. Available at: <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm> [accessed 06.08.2020]

**OECD (2017c)** *Pensions at a Glance 2017*. Available at: [https://www.oecd-ilibrary.org/finance-and-investment/oecd-pensions-at-a-glance\\_19991363](https://www.oecd-ilibrary.org/finance-and-investment/oecd-pensions-at-a-glance_19991363) [accessed 18.08.2020]

**OECD (2017d)** *OECD Employment Outlook 2017*. Paris: OECD Publishing. Available at: [http://dx.doi.org/10.1787/empl\\_outlook-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/empl_outlook-2017-en). [accessed 27.08.2020]

**OECD (2019a)** *Government at a Glance 2019*. Paris: OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/8ccf5c38-en>.

**OECD (2019b)** *Revenue Statistics 2019*. Paris: O.E.C.D. Publishing. <https://doi.org/10.1787/0bbc27da-en> [accessed 28 July 2020].

**OECD (2019c)** *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing. Available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en>

**OECD (2020a)** *Automatic Exchange Portal*. Available at: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/> [accessed 10.08.2020]

**OECD (2020b)** *OECD Economic Surveys GREECE, July 2020*. Available at: [https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-surveys-greece\\_19990286](https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economic-surveys-greece_19990286) [accessed 23.08.2020].

**Richter, C. and Paparas D. (2012)** *The Validity of Wagner's Law in Greece During the Last 2 Centuries*. International Network for Economic Research Working Paper. No 2012/2. Available at: [https://www.researchgate.net/publication/235219540\\_The\\_Validity\\_of\\_Wagner's\\_Law\\_in\\_Greece\\_During\\_the\\_Last\\_2\\_Centuries](https://www.researchgate.net/publication/235219540_The_Validity_of_Wagner's_Law_in_Greece_During_the_Last_2_Centuries) [accessed 27 July 2020].

**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].

**Schneider, F., Buehn A. & Montenegro, C.E. (2010)** Shadow economies all over the world: New estimates for 162 countries from 1999 to 2007, World Bank, *Policy Research Working Paper Series No. 5356*, June.

**Singh, S.K. (2015)** *Public Finance in Theory & Practice*. 9<sup>th</sup> ed. New Delhi: S Chand & Company Pvt Ltd.

**The joint Committee on Taxation (2010)** *Estimated Revenue Effects Of The Revenue Provisions Contained In An Amendment To The Senate Amendment To The House Amendment To The Senate Amendment To H.R. 2847, The “Hiring Incentives To Restore Employment Act” Scheduled For Consideration By The House Of Representatives On March 4, 2010.* Available at: <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3650> [accessed 10.08.2020]

**Treasury (2020)** *Foreign Account Tax Compliance Act.* Available at: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act> [accessed 10.08.2020]

**US Senate. Committee on Finance (2011)** *Best practices in tax administration a look across the globe.* Hearing, 12 April. Washington: Government Printing Office. Available at: <https://www.finance.senate.gov/download/best-practices-in-tax-administration-a-look-across-the-globe> [accessed 05.08.2020]

### **Ελληνική βιβλιογραφία**

**ΑΑΔΕ (2017)** *Έκθεση απολογισμού ΓΓΔΕ και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της ΑΑΔΕ για το έτος 2017.* Available at: [https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-06/apologistiki\\_ekthesi\\_2016.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-06/apologistiki_ekthesi_2016.pdf) [accessed 11.08.2020]

**ΑΑΔΕ (2018)** *ΕΚΘΕΣΗ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΑΔΕ 2017 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της για το έτος 2018.* Available at: <https://www.aade.gr/sites/default/files/2018-03/%CE%91%CE%A0%CE%9F%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%A3%CE%A4%CE%99%CE%9A%CE%97%20%CE%95%CE%9A%CE%98%CE%95%CE%A3%CE%97%20%CE%91.%CE%91.%CE%94.%CE%95.%202017.pdf> [accessed 05.08.2020]

**ΑΑΔΕ (2020)** *ΕΚΘΕΣΗ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΑΔΕ 2019 και προγραμματισμού δραστηριοτήτων της για το έτος 2020.* Διαθέσιμο στο: <https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-04/ΕΚΘΕΣΗ%20ΠΕΠΡΑΓΜΕΝΩΝ%20ΑΑΔΕ%202019.pdf> [Τελευταία πρόσβαση 16.08.2020]

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

**Βασαρδάνη, Μ. (2011)** *Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: μία γενική επισκόπηση*. Στο Οικονομικό Δελτίο τεύχος 35. Αθήνα: Τράπεζα της Ελλάδος.

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

**ΓΓΔΕ (2015)** *ΕΚΘΕΣΗ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΓΓΔΕ 2014 και προγραμματισμού δράσεων της για το έτος 2015*. Διαθέσιμο στο: [https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-07/ekthesi\\_apologismou\\_2014.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-07/ekthesi_apologismou_2014.pdf) [Τελευταία πρόσβαση: 03.09.2020]

**ΓΓΔΕ (2016)** *ΕΚΘΕΣΗ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΓΓΔΕ 2015 και προγραμματισμού δράσεων της για το έτος 2016*. Διαθέσιμο στο: [https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-07/apologistiki\\_ekthesi2015.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2017-07/apologistiki_ekthesi2015.pdf) [Τελευταία πρόσβαση: 03.09.2020]

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

**ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ (2018)** *Η Φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα*. Διαθέσιμο στο: [https://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2018/05/Forologia\\_Eisodimatos\\_Stin\\_Ellada\\_Upd\\_090518.pdf](https://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2018/05/Forologia_Eisodimatos_Stin_Ellada_Upd_090518.pdf), [τελευταία επίσκεψη: 23.08.2020].

**Δρανδάκης, Ε., Μπήτρος, Γ. και Μπαλτάς, Ν. (1991)** *Μικροοικονομική θεωρία: τόμος Α*. Αθήνα: εκδόσεις Σμπίλιας «το Οικονομικό».

**Ελληνική Στατιστική Αρχή (2020)** *Η Ελληνική Οικονομία 31.07.2020*. Διαθέσιμο σε: [https://www.statistics.gr/documents/20181/16865424/greek\\_economy\\_31\\_07\\_2020.pdf/1aff7808-396f-67c8-3636-b26663b8d584](https://www.statistics.gr/documents/20181/16865424/greek_economy_31_07_2020.pdf/1aff7808-396f-67c8-3636-b26663b8d584) [τελευταία πρόσβαση 08.08.2020]

**Ινστιτούτο Εργασίας ΓΣΕΕ (2016)** *Η Ελληνική Οικονομία και Απασχόληση: ετήσια έκθεση 2016*. Διαθέσιμο στο: <https://www.inegsee.gr/ekdosi/etisia-ekthesi-2016-inegsee-i-elliniki-ikonomia-ke-i-apascholis/> [τελευταία πρόσβαση 14.08.2020]

**Ινστιτούτο Εργασίας ΓΣΕΕ (2019)** *Η Ελληνική Οικονομία και Απασχόληση: ετήσια έκθεση 2019*. Διαθέσιμο στο: <https://gsee.gr/?p=36482> [τελευταία πρόσβαση 14.08.2020]

**IOBE (2018)** *Οι ηλεκτρονικές πληρωμές μετά τους κεφαλαιακούς περιορισμούς: Μέτρα ενίσχυσης και φορολογικά έσοδα*. Available at: [http://iobe.gr/docs/research/RES\\_05\\_F\\_04072018\\_REP.pdf](http://iobe.gr/docs/research/RES_05_F_04072018_REP.pdf) [accessed 11.08.2020]

**Ιωακείμογλου, Η. (2018)** *Οι μεταβολές των αμοιβών εργασίας στον δημόσιο τομέα 2006-2017*. Κοινωνικό Πολύκεντρο ΑΔΕΔΥ.

**Καπλάνογλου, Γ. & Ράπανος, Β. (2014)** Ποιοι πληρώνουν τους έμμεσους φόρους στην Ελλάδα; Πρώτες ενδείξεις στην περίοδο της κρίσης. *Δημοσιονομική προσαρμογή: πόσο δίκαιη είναι η κατανομή των βαρών*; Βουλή των Ελλήνων. 23 Νοεμβρίου 2013. Αθήνα, Βουλή των Ελλήνων Γραφείο Προϋπολογισμού του κράτους στη βουλή.

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

**Μπάρμπας, Ν. και Φινοκαλιώτης Κ. (2011)** *Δημόσια Οικονομικά, Φόροι – Δημόσια δάνεια – Δημόσιες συμβάσεις*. 3<sup>η</sup> εκδ. Αθήνα - Θεσσαλονίκη: ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ.

**Οδηγία του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 9ης Δεκεμβρίου 2014 2014/107/ΕΕ για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον φορολογικό τομέα**. Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=EN>

[accessed 10.08.2020]

**Τράπεζα της Ελλάδος (2017)** *Νομισματική Πολιτική Ενδιάμεση Έκθεση 2017*. Διαθέσιμο στο: [https://www.bankofgreece.gr/Publications/Inter\\_NomPol2017.pdf](https://www.bankofgreece.gr/Publications/Inter_NomPol2017.pdf)

[τελευταία πρόσβαση 06.08.2020]

**Τράπεζα της Ελλάδος (2018)** *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2017*. Διαθέσιμο στο: <https://www.bankofgreece.gr/Publications/ekthdkth2017.pdf> [τελευταία πρόσβαση

02.09.2020]

**Τράπεζα της Ελλάδος (2019)** *Έκθεση του διοικητή για το έτος 2018*. Διαθέσιμο στο: <https://www.bankofgreece.gr/Publications/ekthdkth2018.pdf> [τελευταία πρόσβαση

03.09.2020]

**Τράπεζα της Ελλάδος (2020)** *Νομισματική Πολιτική Έκθεση 2019-2020*. Διαθέσιμο στο: <https://www.bankofgreece.gr/Publications/NomPol20192020.pdf> [τελευταία πρόσβαση

19.08.2020]

**Υπουργείο Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης (2016)** *Η αλήθεια για το ελληνικό δημόσιο*. Διαθέσιμο στο: <http://minadmin.ypes.gr/?p=16772> Τελευταία πρόσβαση: [13.08.2020]

**Υπουργείο Οικονομικών (2019)** *Εισηγητική Έκθεση Προϋπολογισμού 2020*.



## Παραρτήματα

### Παράρτημα Α

*Αναλυτική περιγραφή λειτουργικής ταξινόμησης (COFOG)*

<b>Κοινωνική Προστασία</b>	Συντάξεις γήρατος και επιζώντων, για ασθένεια και αναπηρία. Οικογενειακά επιδόματα, επιδόματα ανεργίας, E&A για κοινωνική προστασία.
<b>Υγεία</b>	Υπηρεσίες δημόσιας υγείας, ιατρικά προϊόντα, συσκευές και εξοπλισμός, υπηρεσίες νοσοκομείων, E&A για την υγεία.
<b>Γενικές Δημόσιες Υπηρεσίες</b>	Εκτελεστικά και νομοθετικά όργανα (π.χ. Υπουργεία, Βουλή), οικονομικές και δημοσιονομικές υποθέσεις, συναλλαγές για το δημόσιο χρέος, εξωτερικές υποθέσεις (πρεσβείες).
<b>Εκπαίδευση</b>	Προσχολική και πρωτοβάθμια εκπαίδευση, Δευτεροβάθμια εκπαίδευση, Μεταδευτεροβάθμια μη τριτοβάθμια εκπαίδευση, τριτοβάθμια εκπαίδευση, εκπαίδευση που δεν προσδιορίζεται ανά επίπεδο, επικουρικές υπηρεσίες στην εκπαίδευση E&A για την εκπαίδευση.
<b>Οικονομικές Υποθέσεις</b>	Γενικές οικονομικές, εμπορικές και εργασιακές υποθέσεις, γεωργία, δασοκομία, αλιεία και κυνήγι, καύσιμα και ενέργεια, εξόρυξη, μεταποίηση και κατασκευές, μεταφορές, επικοινωνία.
<b>Δημόσια τάξη και ασφάλεια</b>	Αστυνομία, πυροσβεστική, δικαστήρια, φυλακές. E&A για δημόσια τάξη και ασφάλεια.
<b>Άμυνα</b>	Υπηρεσίες στρατιωτικής και πολιτικής άμυνας, E&A για άμυνα.
<b>Ψυχαγωγία, πολιτισμός, θρησκεία</b>	Ψυχαγωγικές και αθλητικές υπηρεσίες, πολιτιστικές υπηρεσίες, υπηρεσίες ραδιοτηλεοπτικών και εκδοτικών υπηρεσιών, θρησκευτικές υπηρεσίες. E&A για ψυχαγωγία, πολιτισμό και θρησκεία
<b>Προστασία περιβάλλοντος</b>	Διαχείριση αποβλήτων, διαχείριση αποβλήτων των υδάτων, μείωση της ρύπανσης, προστασία της βιοποικιλότητας, E&A για προστασία περιβάλλοντος.
<b>Στέγαση</b>	Οικιστική ανάπτυξη, παροχή νερού, φωτισμός. E&A για στέγαση.

(Πηγή: Eurostat – ίδια επεξεργασία)

## Παράρτημα Β

*Δράσεις σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μεταφορά κερδών*

<b>Δράση 1</b>	Αντιμετώπιση των φορολογικών προκλήσεων της Ψηφιακής Οικονομίας
<b>Δράση 2</b>	Εξουδετέρωση των επιπτώσεων των υβριδικών αναντιστοιχιών
<b>Δράση 3</b>	Ενίσχυση των Κανόνων των Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών
<b>Δράση 4</b>	Περιορισμός της Διάβρωσης της Φορολογητέας Βάσης μέσω της Έκπτωσης Τόκων και άλλων Χρηματοοικονομικών Πληρωμών
<b>Δράση 5</b>	Πιο αποτελεσματική αντιμετώπιση των Επιβλαβών Φορολογικών Πρακτικών, λαμβάνοντας υπόψη τη διαφάνεια και την ουσία
<b>Δράση 6</b>	Αποτροπή κατάχρησης συμβάσεων
<b>Δράση 7</b>	Αποτροπή της τεχνητής αποφυγής του καθεστώτος της Μόνιμης Εγκατάστασης
<b>Δράσεις 8-10</b>	Διαβεβαίωση ότι οι ενδοομιλικές τιμολογήσεις είναι σύμφωνες με την πραγματοποίηση κερδών
<b>Δράση 11</b>	Μέτρηση και παρακολούθηση των BEPS
<b>Δράση 12</b>	Απαίτηση από τους φορολογούμενους να αποκαλύψουν τις ρυθμίσεις επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού
<b>Δράση 13</b>	Επανεξέταση των Εγγράφων Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων
<b>Δράση 14</b>	Αποτελεσματικότητα των μηχανισμών διοικητικής επίλυσης διαφορών
<b>Δράση 15</b>	Ανάπτυξη ενός Πολυμερούς Εργαλείου

*(Πηγή: ΟΟΣΑ, ίδια επεξεργασία)*

## Παράρτημα Γ

*Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την Ανταλλαγή Εκθέσεων ανά Χώρα  
και ημερομηνία υπογραφής*

### SIGNATORIES OF THE MULTILATERAL COMPETENT AUTHORITY AGREEMENT ON THE EXCHANGE OF COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTS (CbC MCAA) AND SIGNING DATES

Last updated 23 July 2020

1. Andorra	18-10-2018	24. Czech Republic	27-01-2016	48. Korea	30-06-2016	72. San Marino	10-10-2018
2. Anguilla	11-04-2019	25. Denmark	27-01-2016	49. Latvia	21-10-2016	73. Saudi Arabia	06-08-2019
3. Argentina	30-06-2016	26. Estonia	27-01-2016	50. Liechtenstein	27-01-2016	74. Senegal	04-02-2016
4. Aruba	12-03-2020	27. Finland	27-01-2016	51. Lithuania	25-10-2016	75. Seychelles	09-07-2019
5. Australia	27-01-2016	28. France	27-01-2016	52. Luxembourg	27-01-2016	76. Singapore	21-06-2017
6. Austria	27-01-2016	29. Gabon	26-01-2017	53. Malaysia	27-01-2016	77. Slovak Republic	27-01-2016
7. The Bahamas	10-12-2018	30. Georgia	30-06-2016	54. Malta	26-01-2017	78. Slovenia	27-01-2016
8. Bahrain	22-12-2019	31. Germany	27-01-2016	55. Mauritius	26-01-2017	79. South Africa	27-01-2016
9. Belgium	27-01-2016	32. Gibraltar	07-05-2020	56. Mexico	27-01-2016	80. Spain	27-01-2016
10. Belize	20-06-2017	33. Greece	27-01-2016	57. Monaco	02-11-2017	81. Sweden	27-01-2016
11. Bermuda	15-04-2016	34. Guernsey	21-10-2016	58. Morocco	25-06-2019	82. Switzerland	27-01-2016
12. Brazil	21-10-2016	35. Haiti	22-06-2017	59. Netherlands	27-01-2016	83. Tunisia	26-11-2019
13. British Virgin Islands	08-07-2019	36. Hong Kong, China	26-07-2018	60. New Zealand	12-05-2016	84. Turks and Caicos Islands	21-06-2017
14. Bulgaria	17-11-2017	37. Hungary	01-12-2016	61. Nigeria	27-01-2016	85. United Arab Emirates	24-06-2018
15. Canada	11-05-2016	38. Iceland	12-05-2016	62. Norway	27-01-2016	86. United Kingdom	27-01-2016
16. Cayman Islands	21-06-2017	39. India	12-05-2016	63. Oman	16-07-2020	87. Uruguay	30-06-2016
17. Chile	27-01-2016	40. Indonesia	26-01-2017	64. Pakistan	21-06-2017		
18. China (People's Republic of)	12-05-2016	41. Ireland	27-01-2016	65. Panama	24-01-2019		
19. Colombia	21-06-2017	42. Isle of Man	21-10-2016	66. Peru	09-11-2018		
20. Costa Rica	27-01-2016	43. Israel	12-05-2016	67. Poland	27-01-2016		
21. Croatia	06-07-2017	44. Italy	27-01-2016	68. Portugal	27-01-2016		
22. Curaçao	30-06-2016	45. Japan	27-01-2016	69. Qatar	19-12-2017		
23. Cyprus	01-11-2016	46. Jersey	21-10-2016	70. Romania	19-12-2017		
		47. Kazakhstan	12-06-2018	71. Russian Federation	26-01-2017		

## Παράρτημα Δ

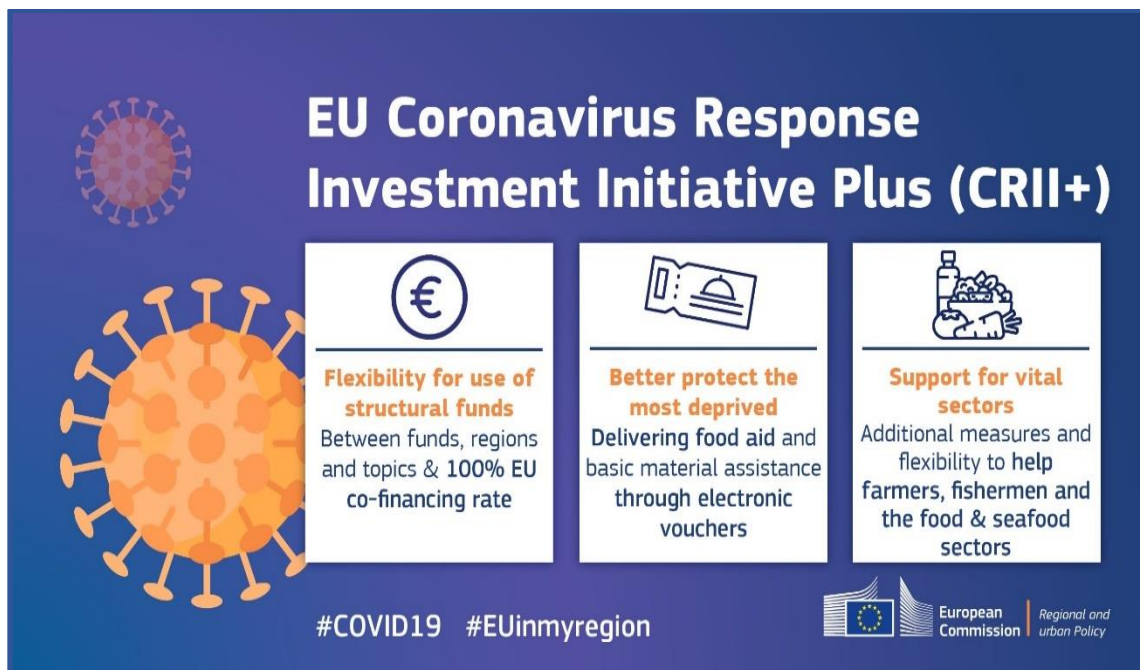
### *Η επίδραση της πανδημίας του Covid-19 στα δημοσιονομικά μεγέθη*

Ενώ το 2019 ολοκληρώθηκε με τις καλύτερες προοπτικές για την πορεία της ελληνικής οικονομίας και τη δημοσιονομική διαχείριση και το 2020 έδειχνε ότι θα συνεχιστούν οι υψηλές δημοσιονομικές επιδόσεις, η εκδήλωση της πανδημίας Covid-19 διέκοψε βίαια την ομαλή λειτουργία της οικονομίας, μείωσε τα δημόσια έσοδα και οι κυβερνήσεις με σκοπό τον περιορισμό των επιπτώσεων της οδηγήθηκαν σε συσταλτικές πολιτικές μέσω αύξησης των δημοσίων δαπανών, με στόχο αφενός τη στήριξη του συστήματος υγείας και αφετέρου τη στήριξη επιχειρήσεων και εργαζομένων. Όπως είναι αναμενόμενο, ο συνδυασμός μειωμένων εσόδων και αυξημένων δαπανών θα επιβαρύνει το δημοσιονομικό αποτέλεσμα και το δημόσιο χρέος της χώρας.

Τα κύρια μέτρα περιλάμβαναν αύξηση του ορίου των δαπανών του τακτικού προϋπολογισμού του Υπουργείου Οικονομικών κατά 5 δις €, ενώ οι κυριότερες παρεμβάσεις χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες: α) μέτρα αναστολής πληρωμής φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων, δίνοντας όμως κίνητρα έγκαιρης καταβολής, β) συσταλτικά δημοσιονομικά μέτρα για την στήριξη του συστήματος υγείας, των εργαζομένων του ιδιωτικού τομέα και των επιχειρήσεων και γ) μέτρα ενίσχυσης της ρευστότητας επιχειρήσεων μέσω δανείων και παροχής εγγυήσεων.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο, η Επιτροπή έκρινε ότι για πρώτη φορά από την έναρξη εφαρμογής της πληρούνται οι προϋποθέσεις για την ενεργοποίηση της γενικής ρήτρας διαφυγής του Αναθεωρημένου Συμφώνου Σταθερότητας και Ανάπτυξης, η οποία εισήχθη με το 2011 με το «Εξάπτυχο», ενώ εξαιρέθηκαν από τους δημοσιονομικούς κανόνες οι αυτόματοι σταθεροποιητές, δηλαδή η μείωση των φορολογικών εσόδων και η αύξηση των επιδομάτων ανεργίας εξαιτίας της απότομης πτώσης της οικονομικής δραστηριότητας (ΤτΕ, 2020). Επίσης, η Επιτροπή στο πλαίσιο της Πολιτική Συνοχής δρομολόγησε τον Απρίλιο του 2020 δύο δέσμες μέτρων: την επενδυτική πρωτοβουλία Coronavirus Response Investment Initiative (CRII) και την πρωτοβουλία Coronavirus Response Investment Initiative Plus (CRII+), οι οποίες εγκρίθηκαν άμεσα από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο. Μέχρι τον Ιούλιο του 2020, 26 χώρες της ΕΕ και το Ηνωμένο Βασίλειο είχαν θέσει σε εφαρμογή το CRII, αξιοποιώντας τις ευελιξίες που αυτό παρέχει (European Commission, 2020b). Όσον αφορά την Ελλάδα, η Επιτροπή ενέκρινε την τροποποίηση δεκατριών Περιφερειακών Επιχειρησιακών

Προγραμμάτων 2014-2020 και δύο εθνικών Επιχειρησιακών Προγραμμάτων. Αυτές οι τροποποιήσεις θα κάνουν διαθέσιμα 1,14 δις € για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της πανδημίας, δίνοντας έμφαση σε δράσεις χρηματοδότησης των Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων (ΜΜΕ).



Εικόνα 6: Coronavirus Response Investment Initiative Plus (CRII+).  
(Πηγή: European Commission)

Επίσης, άλλα εργαλεία που ενεργοποιήθηκαν είναι α) η δημιουργία από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων ενός εγγυοδοτικού ταμείου με μόχλευση 200 δις € προς ΜΜΕ, (β) η θέσπιση από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας (ESM) ενός ειδικού δανειοδοτικού μηχανισμού, μέσω της υφιστάμενης Προληπτικής Γραμμής Στήριξης Ενισχυμένων Προϋποθέσεων, με δυνατότητα άντλησης δανείων σχεδόν μηδενικού επιτοκίου χωρίς επιπλέον προϋποθέσεις από τα κράτη-μέλη ύψους ίσου με το 2% του ΑΕΠ τους στο τέλος του 2019 και (γ) η θέσπιση από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ενός προσωρινού δανειοδοτικού μέσου για την προστασία της εργασίας, με δυνατότητα παροχής χαμηλότοκων δανείων ύψους 100 δις €.

Σχετικά με τις επιπτώσεις της πανδημίας για την Ελλάδα, υπάρχει σημαντική απόκλιση των προβλέψεων μεταξύ Επιτροπής και ΔΝΤ, δείγμα της αβεβαιότητας σχετικά με τη διάρκεια της κρίσης και του πραγματικού δημοσιονομικού κόστους που θα έχουν στην οικονομία οι αναγκαίες παρεμβάσεις για την αντιμετώπιση της. Πιο συγκεκριμένα, η Επιτροπή προβλέπει συρρίκνωση της ελληνικής οικονομίας κατά 9,7% το 2020 και ανάκαμψη το 2021 με ρυθμό 7,9%, πρωτογενές έλλειμμα ύψους 3,4% του

ΑΕΠ το 2020 και 0,6% το 2021, ενώ το δημόσιο χρέος το 2020 θα φτάσει στο 195,4% του ΑΕΠ. Από την άλλη πλευρά το ΔΝΤ προβλέπει συρρίκνωση 10% το 2020 και ανάκαμψη 5,1% το 2021 ενώ όσον αφορά τα δημοσιονομικά μεγέθη, το πρωτογενές έλλειμμα αναμένεται να εκτιναχθεί στο 5,1% του ΑΕΠ το 2020 και 4,4% το 2021 με το δημόσιο χρέος να ξεπερνά οριακά το 200% του ΑΕΠ.



Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης

Ε.Π.  
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ**  
ΙΩΝΕΥ



ΕΣΠΑ  
2014-2020  
ανάπτυξη - εργασία - αλληλεγγύη

Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)

Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Τάυρος

τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479

[www.ekdd.gr](http://www.ekdd.gr)