



1997-2022: 25 ΧΡΟΝΙΑ
ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ
ΝΙΚΟΣ ΠΟΥΛΑΝΤΖΑΣ

Ένα δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό σύστημα





ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ
ΠΑΡΑΓΩΓΗ
ΒΙΩΣΙΜΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ



ΒΙΕΤΡΟΤΟ
ΚΙΟΣΕ ΠΟΛΙΤΕΙΑΣ

«Ένα δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό σύστημα»

Συγγραφική ομάδα:

Τριανταφυλλιά Γιαννοπούλου
Νίκος Γιανναγός
Κώστας Φωθιαδάκης
Μαρία Κουμερτά
Χρήστος Τσίτσικας
Βασίλης Κρίνης
Νίκος Παπανδρέου

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2022

Γιαννοπούλου, Τ., Γιανναγός, Ν., Φωθιαδάκης, Κ., Κουμερτά, Μ., Τσίτσικας, Χρ., Κρίνης, Β., Παπανδρέου, Ν., Ένα δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό σύστημα, Ινστιτούτο Νίκος Πουλιαντζάς, 2022



1997-2022: 25 ΧΡΟΝΙΑ
ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ
ΝΙΚΟΣ ΠΟΥΛΑΝΤΖΑΣ

Σε συνεργασία με το δίκτυο



Περιεχόμενα

Ευρετήριο Γραφημάτων	4
Ευρετήριο Πινάκων	5
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή	7
Κεφάλαιο 2: Στόχος και ρόλος της φορολογίας και φορολογικά έσοδα	9
2.1. Ποιες δαπάνες καλύπτονται με τα φορολογικά έσοδα;.....	9
2.2. Γενικές κατηγορίες φόρων	14
2.3. Κύριες πηγές φορολογικών εσόδων	14
2.4. Διαφορές στη φορολογία μεταξύ κρατών	17
2.5. Ανώτατοι φορολογικοί συντελεστές εισοδήματος	20
2.7. Σύνοψη των φόρων στην Ελλάδα και στην ΕΕ	28
2.8. Βέλτιστη φορολογία (Optimal Taxation).....	32
2.8.1. Καμπύλη Laffer	32
2.8.2. Βασικές παραδοχές της ανάλυσης βέλτιστης φορολογίας.....	33
2.8.3. Φορολογία εισοδήματος εργασίας	34
2.8.4. Φόρος επί των εισοδημάτων από χρηματοπιστωτικό κεφάλαιο	35
2.8.5. Έμμεση φορολογία	36
2.8.6. Περιβαλλοντικοί Φόροι.....	37
2.8.7. Συμπέρασμα	37
Κεφάλαιο 3: Φορολογία φυσικών προσώπων	39
3.1. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων– Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.....	40
3.1.1. Γενικός Φόρος.....	40
3.1.2. Εισφορά αλληλεγγύης.....	41
3.2. Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	42
3.2.1. Γενικός Φόρος	42
3.2.2. Εισφορά αλληλεγγύης	42
3.2.3. Τέλος Επιτηδεύματος.....	42
3.2.4. Αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα	42
3.2.4.1. Αγρότες	42
3.2.4.2. Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία	43
3.2.4.3. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	43
3.2.4.4. Άλλα εισοδήματα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα).....	43
3.3. Φοροαπαλλαγές.....	44
3.4. Τεκμήρια	45
3.5. Φόρος Περιουσίας	48
3.5.1. ΕΝ.Φ.Ι.Α. & Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας	48
3.5.2. Φόρος κληρονομιάς	48
3.5.3. Φορολογία Δωρεών και Γονικών Παροχών	49
3.6. Δημοσιονομική αποτύπωση	49

3.7. Επισημάνσεις και προτάσεις πολιτικής.....	51
3.7.1. Φοροδιαφυγή	51
3.7.2. Φόρος περιουσίας.....	52
3.7.3. Φορολογική κλίμακα του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων	52
3.7.4. Ειδικά καθεστώτα αυτοτελούς φορολόγησης.....	53
Κεφάλαιο 4: Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.....	55
4.1. Φορολόγηση πολυεθνικών εταιριών και ζητήματα διεθνούς φορολογικής πολιτικής	55
4.1.1. Φορολογική επιβάρυνση – Βιβλιογραφική επισκόπηση.....	56
4.1.2. Τρέχουσα κατάσταση και συγκριτικά δεδομένα.....	58
4.2. Ελληνικό θεσμικό και δημοσιονομικό πλαίσιο.....	60
4.3. Προτάσεις πολιτικής για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων	64
4.4. Ειδικά θέματα φορολογικής πολιτικής.....	65
4.4.1. Ενίσχυση επενδύσεων – ανάπτυξης.....	65
4.4.2. Ψηφιακή οικονομία – Πυλώνες I & II του ΟΟΣΑ	66
4.4.3. Περιβαλλοντικοί Φόροι και Κίνητρα.....	66
Κεφάλαιο 5: Έμμεσοι Φόροι	69
5.1. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).....	69
5.1.1. Ευρωπαϊκό και εθνικό πλαίσιο	69
5.1.2. Κενό ΦΠΑ (VAT GAP).....	69
5.1.2.1. Ορισμός	71
5.1.2.2. Το κενό ΦΠΑ ως δείκτης του φορολογικού συστήματος.....	73
5.1.2.3. Αιτίες δημιουργίας του κενού ΦΠΑ	74
5.1.2.4. Συγκριτικά δεδομένα	75
5.1.2.5. Βέλτιστες πρακτικές για τη μείωση του κενού ΦΠΑ	75
5.1.2.6. Λύσεις για τη μείωση του ΚΕΝΟΥ ΦΠΑ στην Ελλάδα	76
5.2. Άλλοι έμμεσοι φόροι.....	78
5.2.1. Φόρος μεταβίβασης ακινήτων	78
5.2.2. Φόρος πολυτελείας	78
5.2.3. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων	78
5.2.4. Τέλη χαρτοσήμου	79
5.2.5. Φόρος ασφαλίσεων.....	79
5.2.6. Ειδικοί φόροι κατανάλωσης.....	79
5.2.7. Τέλος ταξινόμησης οχημάτων.....	79
5.2.8. Τέλη κυκλοφορίας οχημάτων	80
5.3. Σχέση άμεσων/έμμεσων φόρων και κοινωνικές συνέπειες.....	80
Κεφάλαιο 6: Φορολογική Πολιτική & Φορολογική Διοίκηση.....	83
6.1. Εισαγωγικά – Βασικές Έννοιες – Ορισμοί	83
6.2. Διεθνής Εμπειρία Οργάνωσης και Λειτουργίας Φορολογικών Διοικήσεων.....	87

6.3. Σύντομο Ιστορικό «Οργανισμού Υπουργείου Οικονομικών» κατά τη διάρκεια των «μνημονίων»	88
6.4. Υφιστάμενη κατάσταση – Κριτική αποτίμηση	94
6.4.1. Απώλεια ανθρώπινων πόρων και τεχνογνωσίας	94
6.4.2. Φορολογική νομοθεσία και ερμηνεία της.....	95
6.4.3. Έλεγχος - λογοδοσία-ευθύνη.....	97
6.4.4. Αποτελεσματικότητα – αποδοτικότητα	98
6.4.5. Φορολογικές διαδικασίες-Ψηφιοποίηση.....	111
6.5. Συμπεράσματα	112
6.6. Προτάσεις.....	114
6.6.1. Αποτελεσματικότητα - Αποδοτικότητα	115
6.6.2. Απώλεια ανθρώπινων πόρων και τεχνογνωσίας	115
6.6.3. Φορολογικές διαδικασίες – Ψηφιοποίηση	116
6.6.3.1. Η διαδικασία για τη φορολογική πληροφορία.....	117
6.6.3.2. Η διαδικασία για την επικοινωνία με τους φορολογούμενους.....	118
6.6.3.3. Η αποφυγή της τεχνολογικής παγίδας.....	118
6.6.3.4. Το αποτέλεσμα.....	118
6.6.4. Νομοθεσία και ερμηνεία της.....	119
6.6.5. Έλεγχος – Λογοδοσία – Ευθύνη	120
Κεφάλαιο 7: Τελικά συμπεράσματα	121
7.1. Διεθνείς τάσεις στην οικονομική και φορολογική πολιτική	121
7.2. Σύνθεση των φόρων στην Ελλάδα και στην ΕΕ	122
7.3. Επιμέρους κατηγορίες φόρων – Προτάσεις πολιτικής	123
7.3.1. Άμεσοι φόροι.....	123
7.3.2. Έμμεσοι φόροι	125
7.4. Φορολογική διοίκηση	125
Βιβλιογραφία.....	127
Βιογραφικά συγγραφέων	133

Ευρετήριο Γραφημάτων

Γράφημα 1: Κρατικές δαπάνες 1880-2011 σε επιλεγμένες χώρες	10
Γράφημα 2: Δαπάνες γενικής κυβέρνησης ανά κατηγορία στην ΕΕ (2019, % του ΑΕΠ).....	11
Γράφημα 3: Εξέλιξη της συνολικής δαπάνης της γενικής κυβέρνησης ανά κατηγορία στην ΕΕ (1995-2019)	13
Γράφημα 4: Μέσα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό της συνολικής φορολογίας ανά κατηγορία φόρου (2018, χώρες ΟΟΣΑ - περιλαμβάνεται η κοινωνική ασφάλιση)	15
Γράφημα 5: Δομή φορολογίας στον ΟΟΣΑ ως % του ΑΕΠ	15
Γράφημα 6: Φόροι εισοδήματος (ατομικό και εταιρικό) έναντι φόρων σε αγαθά και υπηρεσίες (περιλαμβανομένου του ΦΠΑ και των φόρων πωλήσεων) - 2015	16
Γράφημα 7: Συνολικά φορολογικά έσοδα (2019 - % του ΑΕΠ).....	17
Γράφημα 8: Συλλογή φόρων ως ποσοστό του ΑΕΠ ανάλογα με τα επίπεδα εισοδήματος κάθε χώρας	18
Γράφημα 9: Ανώτατος συντελεστής φορολογίας εισοδήματος στις πλούσιες χώρες (1900-2017)	20
Γράφημα 10: Η μείωση των φορολογικών συντελεστών αυξάνει τα έσοδα; Συνολικές δαπάνες και έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ.....	21
Γράφημα 11: Μεριδίο πλούτου που κατέχει το πλουσιότερο 1% (1913-2015): Η πτώση και η άνοδος της ανισότητας προσωπικού πλούτου	23
Γράφημα 12: Μεριδίο εισοδήματος του φτωχότερου 50% και του πλουσιότερου 1% παγκοσμίως (1980-2016)	23
Γράφημα 13: Φορολογικά έσοδα (φόροι, περιλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών, ως ποσοστό του εθνικού εισοδήματος) 1868-2008	25
Γράφημα 14: Έσοδα από το φόρο εισοδήματος στην Ευρώπη (ποσοστό επί των συνολικών κυβερνητικών εσόδων), 1871-2013.....	25
Γράφημα 15: Αναλογία χωρών που εφαρμόζει καθένα από τα συστήματα επιβολής Φόρου Εισοδήματος, Φόρου Εισοδήματος με Παρακράτηση στην Πηγή και ΦΠΑ (διαχρονικά)	26
Γράφημα 16: Τάσεις στους φόρους κατανάλωσης - Χώρες με σύστημα ΦΠΑ (1960-2020) ..	27
Γράφημα 17: Ανώτατοι οριακοί συντελεστές φόρου εισοδήματος σε επιλεγμένες χώρες - 1979-2002	27
Γράφημα 18: Σύνθεση φορολογικών εσόδων (Ελλάδα/ΕΕ).....	31
Γράφημα 19: Ποσοστιαία συμμετοχή των φόρων κατανάλωσης στα δημόσια έσοδα στα ευρωπαϊκά κράτη - μέλη του ΟΟΣΑ	70
Γράφημα 20: Οι συντελεστές ΦΠΑ την 1.1.2020 στα κράτη-μέλη της ΕΕ	71
Γράφημα 22: Μηχανισμός παραγωγής Δημόσιας Πολιτικής	83
Γράφημα 23: Μεταβολή του δείκτη κόστους/είσπραξης σε διάφορες χώρες.....	106
Γράφημα 24: Ώρες που χρειάζεται ετησίως μια μεσαίου μεγέθους επιχείρηση προκειμένου να διασφαλίσει τη φορολογική της συμμόρφωση (ανά χώρα - 2008-2018) ..	107

Γράφημα 25: Χρόνος που απαιτείται να καταναλώσει μια επιχείρηση μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης (επιστροφές, έλεγχοι κ.λπ.) - 2018	108
Γράφημα 26: Ηλεκτρονική κατάθεση των αιτημάτων επιστροφής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (% επί του συνόλου) - 2009-2017	109
Γράφημα 27: Αναλογία φορολογικών οφειλών προς φορολογικά έσοδα (2016-2017)	110

Ευρετήριο Πινάκων

Πίνακας 1: Δομή των δαπανών της γενικής κυβέρνησης ανά κατηγορία(OECD, 2015 - ανά χώρα)	11
Πίνακας 2 : Μεταβολή των δαπανών της γενικής κυβέρνησης ανά κατηγορία (2015 σε σύγκριση με το 2007 - ΟΟΣΑ)	
Πίνακας 3: Συνολικές δαπάνες γενικής κυβέρνησης για την κοινωνική προστασία στις χώρες της ΕΕ ανά επιμέρους κατηγορία (2019, % του ΑΕΠ)	13
Πίνακας 4: Κατηγορίες φόρων.....	14
Πίνακας 5: Αναλογία φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ (ανά επίπεδο ανάπτυξης)	17
Πίνακας 6: Ανώτατος οριακός συντελεστής Φόρου Εισοδήματος (1979-1990-2002)	22
Πίνακας 7: Φορολογικά έσοδα στην ΕΕ-27	29
Πίνακας 8: Φορολογικά έσοδα - Ελλάδα.....	30
Πίνακας 9: Φορολογικοί συντελεστές για το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία στην Ελλάδα	41
Πίνακας 10 : Συντελεστές Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	41
Πίνακας 11: Φορολογικοί συντελεστές εισοδήματος από ακίνητη περιουσία	43
Πίνακας 12: Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων στην Ελλάδα για το φορολογικό έτος 2018	47
Πίνακας 13: Τριμηνιαίοι μη χρηματοοικονομικοί λογαριασμοί Γενικής Κυβέρνησης (1 ^ο Τρίμηνο 2017 - 4ο Τρίμηνο 2019, σε εκατ. ευρώ)	50
Πίνακας 14: Διαχρονική εξέλιξη εσόδων από φόρους (2015-2019)	50
Πίνακας 15: Ποσοστιαία συμμετοχή βασικών φορολογιών στα συνολικά φορολογικά έσοδα	62
Πίνακας 16: Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων- Κόστος φορολογικών δαπανών που ποσοτικοποιήθηκαν.....	63
Πίνακας 18: Κενό ΦΠΑ - Μεθοδολογία CASE.....	72
Πίνακας 19: Το κενό ΦΠΑ στα κράτη-μέλη της ΕΕ που το μετρούν	73
Πίνακας 20: Δράσεις ΥΠΟΙΚ στον τομέα της φορολογικής πολιτικής.....	85
Πίνακας 21: Δείκτες απόδοσης ΑΑΔΕ	101
Πίνακας 22: Επισκόπηση των Κρίσιμων Δεικτών Παρακολούθησης της Απόδοσης της Φορολογικής και Τελωνειακής Διοίκησης (KPIs) 2020	103

Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή

Το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα προκαλεί συνεχή προβληματισμό καθώς η ταυτόχρονη επίτευξη αποτελεσματικότητας και δικαιοσύνης φαίνεται να μην επιτυγχάνεται, γεγονός που αποτελεί τροχοπέδη στην άμβλυση των ανισοτήτων αλλά και για τα δημόσια έσοδα. Την ίδια στιγμή, οι συνεχείς αλλαγές του και οι ελλείψεις στη φορολογική διοίκηση, δεν αντιμετωπίζουν αποτελεσματικά το πρόβλημα της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Τέλος, επίκαιρο παραμένει το ζήτημα της αξιολόγησης των φορολογικών μέτρων που λήφθηκαν τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα και το ερώτημα αν το σύστημα, όπως διαμορφώθηκε και τείνει να διαμορφωθεί το επόμενο διάστημα, ευνοεί την ουσιαστική αναπτυξιακή πορεία της χώρας, αλλά και την απαραίτητη ανάκαμψή της μετά την πανδημία του COVID-19, χωρίς να επιβαρύνει στρώματα του πληθυσμού και της οικονομικής δραστηριότητας που ήδη σήκωσαν ένα άνισο βάρος.

Το αποτέλεσμα της χρηματοπιστωτικής κρίσης για την Ελλάδα και της επεκτατικής λιτότητας ως επιλεγμένης πολιτικής οδήγησε σε δραματική μείωση των δημόσιων και ιδιωτικών επενδύσεων, σε έκρηξη του ποσοστού ανεργίας, ιδιαίτερα των νέων, και σε εξαθλίωση μεγάλου τμήματος του πληθυσμού. Όταν αναφερόμαστε λοιπόν σε ένα δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό σύστημα, είναι απαραίτητο να λαμβάνουμε υπόψη τον ρόλο των φόρων στη χρηματοδότηση κρατικών δαπανών, οι οποίες είναι απαραίτητες είτε για την οικονομική μεγέθυνση, είτε για την ανάκαμψη της οικονομίας μετά από ένα ισχυρό εξωτερικό σοκ, όπως η περίπτωση της πανδημίας του 2020. Ωστόσο, ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα δεν μπορεί να παραλείψει επίσης τη σημασία του αναδιανεμητικού ρόλου του κράτους, ώστε να αμβλύνεται η άνιση κατανομή των πόρων.

Στόχος της μελέτης για τη φορολογική μεταρρύθμιση, που υλοποιήθηκε για λογαριασμό του Ινστιτούτου Νίκος Πουλαντζάς, με την υποστήριξη του δικτύου transform! Europe, είναι αρχικά να περιγράψει τη δομή και τους στόχους του φορολογικού συστήματος στην Ελλάδα. Χρησιμοποιεί επίσης διεθνείς πρακτικές και συντελεστές για τη σύγκριση και ανάλυση, ώστε να γίνουν πιο ευκρινείς οι ελλείψεις και οι ανισότητες των εφαρμοσμένων μέτρων και πολιτικών. Τέλος, επιχειρεί να καταγράψει προτάσεις πολιτικής που αποσκοπούν σε ένα δίκαιο και αποδοτικό φορολογικό σύστημα.

Κεφάλαιο 2

Στόχος και ρόλος της φορολογίας και φορολογικά έσοδα

Όπως είναι γνωστό, οι φόροι είναι υποχρεωτικές πληρωμές, που απαιτούνται από το κράτος. Βασικό χαρακτηριστικό της φορολογίας στα σύγχρονα φορολογικά συστήματα είναι ότι αυτή διέπεται από νομοθεσία που ορίζει εκ των προτέρων τη βάση της ατομικής φορολογικής υποχρέωσης. Συνήθως, μια τέτοια νομοθεσία θα καθορίσει τη **φορολογική βάση** – με άλλα λόγια, τις πτυχές της οικονομικής δραστηριότητας επί της οποίας θα επιβληθεί ο φόρος, όπως το εισόδημα, οι δαπάνες ή η αξία της περιουσίας– και τον **τρόπο υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης** ενός ατόμου, με **σαφή και προβλέψιμο τρόπο**.

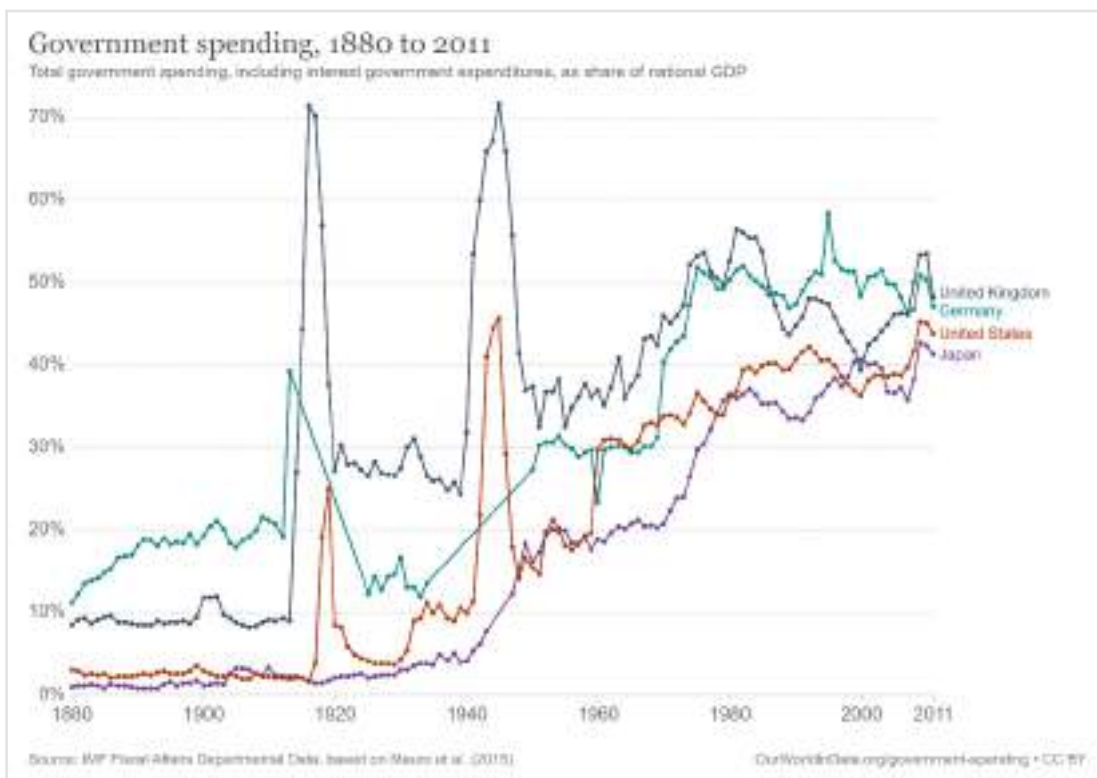
Σήμερα, ακόμα και η νεοκλασική οικονομική αντίληψη, και στην ακραία μορφή του νεοφιλελευθερισμού, δεν αμφισβητεί το ρόλο του κράτους για την αντιμετώπιση των ατελειών της αγοράς (π.χ. ρύθμιση φυσικών μονοπωλίων, παροχή δημόσιων αγαθών, αντιμετώπιση εξωτερικοτήτων, παρέμβαση σε ατελείς αγορές, κ.λπ.) και την αναδιανομή των πόρων (τόσο μέσω της φορολογίας όσο και μέσω των κοινωνικών δαπανών). Συνεπώς, η φορολογία έχει –ακόμα και κατά τις σχολές οικονομικής σκέψης που την αντιμετωπίζουν ως «αναγκαίο κακό»– κομβικό ρόλο στη χρηματοδότηση των κρατικών δραστηριοτήτων στην παραπάνω κατεύθυνση.

Η μείζονα διαφοροποίηση μεταξύ των διαφορετικών σχολών σκέψης, αλλά και των διαφορετικών πολιτικών αντιλήψεων, προκύπτει από την απάντηση στο ερώτημα ποιες –και πόσο εκτεταμένες– δαπάνες πρέπει να πραγματοποιεί το κράτος (και άρα πόσα έσοδα έχει ανάγκη) και, δευτερευόντως, στο ερώτημα με ποια κριτήρια πρέπει το κράτος να εισπράττει μέσω της φορολογίας τα έσοδα αυτά (δηλαδή ποια πρέπει να είναι η δομή του φορολογικού συστήματος).

2.1. Ποιες δαπάνες καλύπτονται με τα φορολογικά έσοδα;

Οι δαπάνες που καλύπτονται από τα φορολογικά έσοδα αφορούν στο σύνολο των λειτουργιών των σύγχρονων κρατών. Παρακάτω παρουσιάζεται ένα γράφημα με την εξέλιξη των δαπανών ως ποσοστό του ΑΕΠ για τέσσερις χώρες: τις ΗΠΑ, τη Γερμανία, το Ηνωμένο Βασίλειο και την Ιαπωνία κατά τη διάρκεια του προηγούμενου αιώνα.

Γράφημα 1: Κρατικές δαπάνες 1880-2011 σε επιλεγμένες χώρες

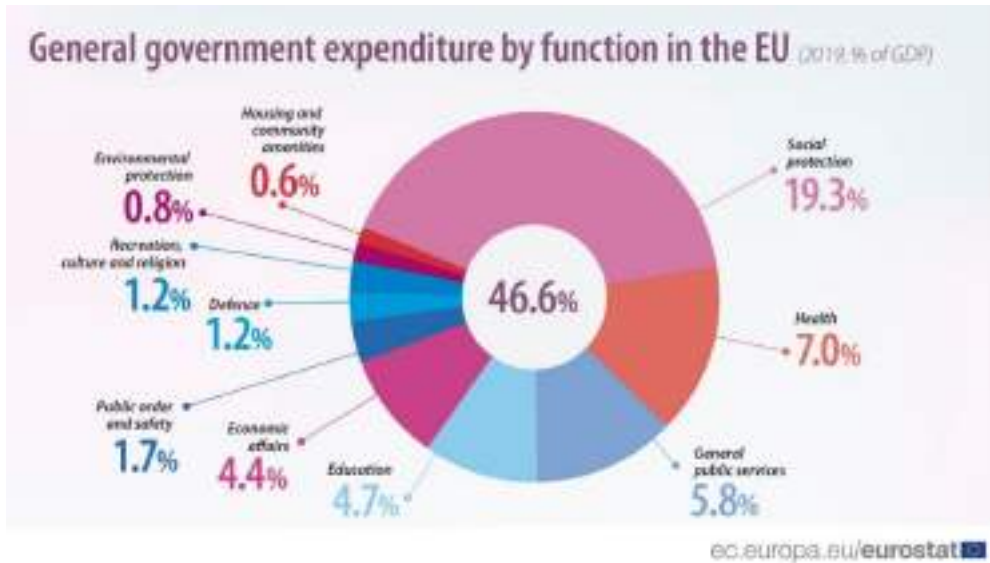


Πηγή: IMF – Fiscal Affairs Departmental Data, based on Mauro et. Al. (2015)
 – OurWorldInData.org/government-spending – CC BY

Όπως παρατηρούμε, πριν από τον πρώτο παγκόσμιο πόλεμο οι κρατικές δαπάνες ήταν σε χαμηλά επίπεδα. Χαρακτηριστικά, στις ΗΠΑ οι κρατικές δαπάνες αποτελούσαν μόλις το 2% του ΑΕΠ και εξυπηρετούσαν μόνο κάποιες στοιχειώδεις λειτουργίες, όπως η διατήρηση της τάξης και η επιβολή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας. Αντίθετα, με τους δύο παγκόσμιους πολέμους, οι δαπάνες αυξάνονται σημαντικά: αρχικά εξαιτίας της ανάγκης αμυντικών δαπανών, ενώ μετά το πέρας του πολέμου λόγω της οικοδόμησης και αποφασιστικής επέκτασης του σύγχρονου κοινωνικού κράτους, που αποτέλεσε τη βάση της μεταπολεμικής κοινωνικής συναίνεσης και τον πυρήνα της κυριαρχίας σοσιαλδημοκρατικών κυβερνήσεων τουλάχιστον σε μεγάλο μέρος της Δυτικής Ευρώπης. Ως συνέπεια αυτού, βλέπουμε μια συνεχή σταθερή αύξηση των δαπανών, οι οποίες φαίνονται να σταθεροποιούνται ως ποσοστό του ΑΕΠ μετά το 1980. Αυτή η αύξηση των κοινωνικών δαπανών κατέστη δυνατή ακριβώς λόγω της ιστορικής αύξησης των κρατικών εσόδων κατά την ίδια περίοδο.

Στην εποχή μας, το μεγαλύτερο ποσοστό των κρατικών δαπανών κατευθύνεται σε δαπάνες κοινωνικής προστασίας, τόσο στην Ευρωπαϊκή Ένωση (19,3%) όσο και στις χώρες του ΟΟΣΑ (32,6%). Ακολουθούν οι δαπάνες υγείας (7% στην ΕΕ, 18,7% στις χώρες του ΟΟΣΑ), γενικές δημόσιες υπηρεσίες (5,8% στην ΕΕ, 13,2% στις χώρες του ΟΟΣΑ) και δαπάνες για εκπαίδευση (4,7% στην ΕΕ, 12,6% στις χώρες του ΟΟΣΑ) (Γράφημα 2 & Πίνακας 1).

Γράφημα 2: Δαπάνες γενικής κυβέρνησης ανά κατηγορία στην ΕΕ (2019, % του ΑΕΠ)



Πηγή: Eurostat

Πίνακας 1: Δομή των δαπανών της γενικής κυβέρνησης ανά κατηγορία (OECD, 2015 - ανά χώρα)

Government at a Glance 2017 - © OECD 2017
 G1 Table 2.32. Structure of general government expenditures by function, 2015
 Version 1 - Last updated: 25-Jun-2017
 Disclaimer: http://dx.doi.org/10.1787/gov_glance

2.32. Structure of general government expenditures by function, 2015

	General public services	Defence	Public order and safety	Economic affairs	Environmental protection	Housing and community amenities	Health	Recreation, culture and religion	Education	Social protection
Australia	12.5	4.4	4.4	9.3	2.4	1.6	19.4	2.0	14.8	39.2
Austria	13.0	1.1	2.7	11.3	0.9	0.7	15.5	2.4	6.8	41.0
Belgium	12.1	1.0	3.3	12.1	1.6	3.9	14.2	2.2	11.4	31.2
Canada	16.0	2.2	4.4	15.3	2.6	1.6	18.2	3.2	11.3	36.1
Czechia	12.5	2.0	1.4	4.1	0.6	0.4	10.4	3.2	12.4	43.0
Denmark	16.0	4.7	4.4	11.4	1.7	0.4	13.7	3.9	16.1	30.1
Estonia	14.8	0.0	0.0	6.2	0.4	0.7	10.4	2.6	11.0	44.0
France	11.0	3.1	2.9	10.3	1.0	1.4	14.3	2.0	4.8	31.1
Germany	13.4	2.2	3.4	7.1	1.4	2.4	14.3	2.2	6.4	33.1
Greece	17.5	4.0	3.3	9.3	2.7	0.4	8.3	1.3	7.8	37.0
Hungary	17.0	1.1	4.1	17.3	2.5	3.2	10.4	4.0	15.3	25.9
Iceland	18.0	0.0	3.8	11.4	1.3	1.1	17.4	2.8	17.4	22.1
Ireland	13.0	1.2	5.7	11.3	1.4	3.0	18.3	2.0	12.4	30.7
Israel	13.0	14.0	3.4	2.9	1.2	0.1	12.7	2.5	17.3	27.4
Italy	14.0	3.4	3.7	6.1	1.0	1.3	14.1	1.4	7.4	33.4
Japan	16.4	2.5	3.3	6.3	2.0	1.7	16.4	0.9	6.7	40.7
Korea	18.0	7.6	6.8	8.1	2.5	2.8	12.5	2.1	16.3	14.4
Luxembourg	14.0	2.7	4.4	11.4	1.4	2.4	10.3	4.4	16.3	31.0
Netherlands	16.0	0.7	2.4	11.3	2.6	1.2	10.4	2.0	12.4	44.0
Netherlands	11.1	3.4	3.4	6.4	0.2	0.7	12.7	2.1	12.0	36.4
Norway	19.4	3.1	2.2	10.3	1.5	1.3	12.2	3.0	11.2	35.4
Poland	11.0	3.0	5.3	11.1	1.5	1.7	11.2	2.7	12.0	36.3
Portugal	14.0	2.2	4.4	10.2	0.6	1.3	12.7	1.6	12.4	37.0
Slovakia	14.0	3.0	4.3	11.4	2.3	1.9	15.7	2.0	6.3	33.0
Slovenia	14.2	1.0	3.0	10.4	2.1	1.3	16.9	3.4	11.0	36.1
Spain	14.4	2.2	4.4	11.3	2.0	1.1	14.2	2.6	4.3	34.1
Sweden	14.1	2.0	2.4	6.4	0.4	1.4	13.4	2.2	10.4	41.4
Switzerland	12.5	2.0	5.2	11.2	2.1	0.9	8.3	2.4	11.2	31.0
United Kingdom	16.0	4.0	4.7	7.7	1.4	1.1	17.4	1.6	19.0	36.4
United States	13.0	0.4	4.4	4.7	0.0	1.4	24.3	0.7	16.3	36.4
OECD	13.2	3.1	4.3	9.5	1.5	1.4	16.7	1.6	12.6	33.0
Colombia	14.1	4.0	4.4	11.4	1.4	1.7	16.3	2.3	11.3	37.3
Costa Rica	16.4	0.0	5.4	6.6	1.4	2.0	16.3	0.0	22.3	25.4
Costa Rica	12.0	3.0	4.3	11.4	1.5	0.4	10.5	2.7	15.4	31.7

Source: OECD (2016) *Government at a Glance 2016* (Paris: OECD Publishing). Data for Australia are based on G16 (ANZ) (2015) (2015) provided to the Australian Bureau of Statistics.
 Data for Iceland are not included from OECD average due to missing time series.
 Data are not available for Canada, Chile, Mexico, New Zealand and Turkey.
 Data for Korea, Colombia and Costa Rica refers to 2014 rather than 2015.
 Information on data for Israel: <http://fsd.doi.gov.il> (17/11/2015) 15:00

Πηγή: ΟΟΣΑ

**Πίνακας 2 : Μεταβολή των δαπανών της γενικής κυβέρνησης ανά κατηγορία
 (2015 σε σύγκριση με το 2007 - ΟΟΣΑ)**

Government at a Glance 2017 - © OECD 2017
 Q Table 2.33. Change in the structure of general government expenditures by function, 2007 to 2015
 Version 1 - Last updated: 26-Jun-2017
 Disclaimer: <http://oe.cd/disclaimer>

2.33. Change in the structure of general government expenditures by function, 2007 to 2015										
	General public services	Defence	Public order and safety	Economic affairs	Environmental protection	Housing and community amenities	Health	Recreation, culture and religion	Education	Social protection
Australia	1.9	0.1	-0.2	-2.0	0.3	-0.8	0.5	-0.4	0.3	0.3
Austria	-2.1	-0.4	0.0	-0.1	-0.1	-0.1	0.5	-0.5	0.1	2.8
Belgium	-3.0	-0.5	-0.2	0.5	0.2	-0.3	0.4	-0.3	0.5	2.8
Czech Republic	-0.5	-0.6	-0.4	-0.3	0.2	-0.8	1.7	0.3	0.0	0.3
Denmark	0.0	-0.8	0.0	0.8	-0.2	-0.2	0.2	-0.2	0.9	-0.3
Estonia	0.8	1.0	-1.8	-0.9	-0.8	-0.9	0.9	-1.1	-2.2	4.9
Finland	0.7	-0.5	-0.3	-1.0	-0.3	0.0	-1.5	0.4	-1.4	4.0
France	-2.8	-0.2	0.1	1.9	0.1	-0.3	0.1	-0.2	-0.5	1.7
Germany	-0.7	0.1	0.1	-0.5	0.2	-1.0	1.5	0.5	0.4	-0.7
Greece	-8.9	-1.0	0.8	7.1	1.0	0.0	-4.8	-0.1	0.2	3.7
Hungary	-1.3	-1.4	0.2	4.3	1.2	0.2	0.7	1.3	-0.7	-4.5
Ireland	4.1	0.0	-0.8	0.7	-1.7	-3.8	0.0	-0.1	0.0	1.1
Israel	-4.2	-1.6	0.3	0.1	-0.1	-0.7	1.3	0.4	2.5	2.1
Italy	-1.7	-0.1	-0.3	-0.9	0.3	-0.2	-0.2	-0.3	-1.8	5.1
Japan	-2.0	-0.1	-0.2	-0.3	-0.3	-0.5	1.9	0.0	-1.0	2.8
Korea	-1.0	-0.1	-0.2	-4.0	-0.5	-1.1	2.0	-0.2	0.8	4.2
Latvia	2.7	-1.4	-1.8	-3.0	-0.7	-0.9	-1.8	-0.8	-0.1	7.8
Luxembourg	-1.8	0.0	0.0	-0.3	-0.3	-0.4	-0.5	-0.5	0.5	3.2
Netherlands	-1.8	-0.5	-0.3	-1.1	-0.5	-0.2	1.9	-0.5	0.0	3.0
Norway	-4.8	-0.8	0.1	1.4	0.4	0.1	0.4	0.1	-0.5	3.1
Poland	-0.8	-0.7	0.1	0.3	0.1	-0.8	0.8	0.0	-0.7	1.7
Portugal	1.5	-0.5	0.3	1.1	-0.8	-1.1	-3.0	-0.7	-2.0	5.0
Slovak Republic	1.9	0.2	0.1	2.0	0.2	0.0	-1.0	0.0	-0.4	-3.0
Slovenia	1.3	-1.5	-0.7	2.7	0.3	-0.1	0.1	0.5	-2.4	0.0
Spain	2.2	-0.4	-0.2	-3.3	-0.8	-1.2	-0.4	-1.5	-1.0	8.2
Sweden	-1.4	-0.8	0.0	0.5	-0.1	0.1	1.0	0.1	0.3	0.3
Switzerland	-0.3	-0.2	0.2	-1.9	0.5	-0.1	0.4	0.1	-0.2	1.4
United Kingdom	0.3	-0.3	-1.0	0.0	-0.4	-1.3	2.0	-0.8	-2.0	3.4
United States	-1.4	-1.9	-0.4	-1.0	0.0	-0.4	3.5	-0.2	-0.9	2.8
OECD	-1.2	-0.9	-0.3	-0.5	0.0	-0.5	1.7	-0.1	-0.7	2.8
Lithuania	1.0	-1.4	-0.3	-1.5	-1.0	0.1	1.8	-0.3	0.4	1.3

Sources: OECD National Accounts Statistics (databases); Eurostat Government finance statistics (databases). Data for Australia are based on Government finance statistics provided by the Australian Bureau of Statistics.

Data are not available for Canada, Chile, Iceland, Mexico, New Zealand and Turkey.

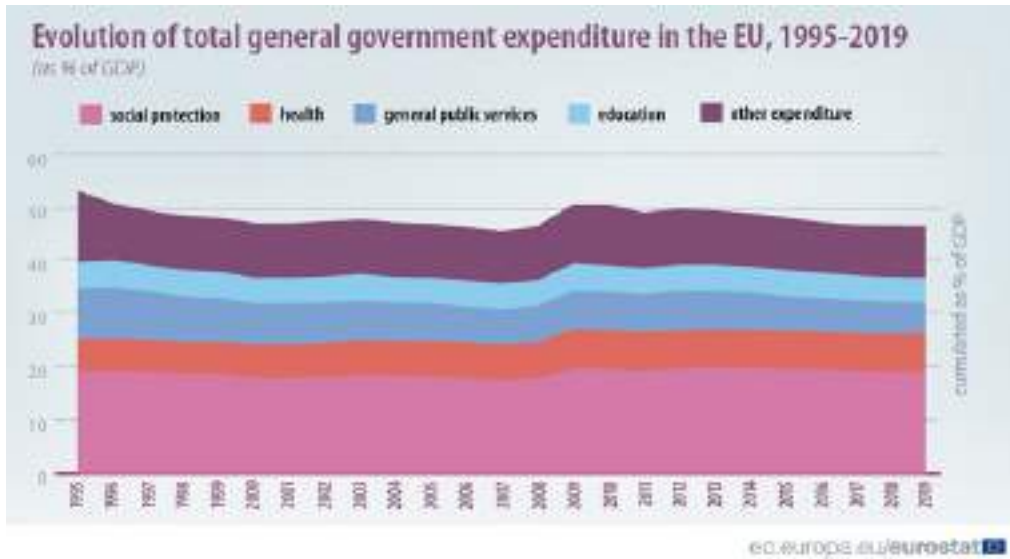
Data for Korea refer to 2014 rather than 2015.

Information on data for Israel: http://data.oecd.org/0_1787898932319802.

Πηγή: ΟΟΣΑ

Η διάρθρωση των κρατικών δαπανών στις χώρες της ΕΕ παραμένει σχετικά σταθερή από το 1995 και μετά, όπως φαίνεται και στο Γράφημα 3. Για τις χώρες του ΟΟΣΑ στον Πίνακα 2 φαίνονται οι κοινωνικές δαπάνες μετά το 2007. Είναι εμφανής μια – πρόσκαιρη – αύξηση στις κοινωνικές δαπάνες στην ΕΕ με τη χρηματοπιστωτική κρίση του 2009 (Γράφημα 3). Στα δε επιμέρους, από τις κοινωνικές δαπάνες, το μεγαλύτερο ποσοστό στην ΕΕ κατέχουν οι δαπάνες για τους ηλικιωμένους (Πίνακας 3).

Γράφημα 3: Εξέλιξη της συνολικής δαπάνης της γενικής κυβέρνησης ανά κατηγορία στην ΕΕ (1995-2019)



Πηγή: Eurostat

Πίνακας 3: Συνολικές δαπάνες γενικής κυβέρνησης για την κοινωνική προστασία στις χώρες της ΕΕ ανά επιμέρους κατηγορία (2019, % του ΑΕΠ)

Total general government expenditure on social protection, 2019, % of GDP										
	Social protection	Sickness and disability	Old age	Survivors	Family and children	Unemployment benefit	Unemployment benefit	Social exclusion s.e.c.	F&D Social protection	Social protection s.e.c.
EU-27	19.3	2.7	9.5	1.3	1.9	1.3	6.3	6.8	8.0	2.3
Austria	19.2	2.8	10.7	1.7	1.9	1.4	6.4	6.8	8.2	2.2
Belgium	19.4	3.1	9.4	1.9	2.2	1.5	6.2	1.9	8.0	2.2
Bulgaria	11.5	0.8	8.4	-	1.9	0.4	6.1	6.1	-	6.9
Czechia	12.8	2.2	7.4	2.9	1.9	0.1	6.2	6.2	8.0	2.2
Denmark	21.4	4.1	8.9	8.8	4.3	1.9	6.7	1.8	8.0	6.8
Germany	19.7	3.1	6.7	1.9	1.7	1.5	6.3	6.8	8.0	2.7
Estonia	10.2	2.1	6.7	8.1	2.7	1.3	6.6	6.2	8.0	2.9
Ireland	8.9	1.7	3.8	8.8	1.3	0.8	1.1	6.3	8.0	2.2
France	19.8	1.6	10.8	3.9	2.9	0.6	6.3	6.8	8.0	6.0
Spain*	17.4	2.5	9.5	2.3	2.9	1.8	6.6	6.4	8.0	2.1
Finland*	23.9	2.6	11.1	1.5	2.3	1.9	6.4	1.3	8.0	10.2
Croatia	14.5	2.3	8.8	1.3	1.9	0.5	6.6	6.1	8.0	2.5
Italy	21.2	1.8	10.8	2.9	1.9	1.1	6.6	1.9	8.0	6.1
Cyprus	12.4	0.4	5.1	1.4	2.7	0.5	6.6	1.2	8.0	2.1
Lithuania	12.1	2.4	7.8	2.2	1.2	0.5	6.1	6.4	8.0	2.5
Luxembourg	12.3	2.7	6.2	8.3	1.7	0.7	6.1	6.4	8.0	2.2
Latvia	18.0	3.6	8.8	8.8	3.5	1.0	6.1	6.7	8.0	6.2
Hungary	12.7	2.2	6.4	2.8	2.1	0.3	6.1	6.8	8.0	2.2
Malta	20.8	0.9	6.8	1.2	6.9	0.2	6.1	6.3	8.0	1.4
Poland	10.4	4.1	6.6	6.1	1.4	1.3	6.4	1.9	8.0	1.0
Austria	20.1	1.8	10.8	1.3	2.9	1.2	6.1	1.9	8.0	6.2
Poland	16.7	2.8	8.5	1.6	2.8	0.3	6.6	6.3	8.0	2.1
Portugal**	16.9	1.3	11.4	1.7	1.1	0.6	6.3	6.4	8.0	2.3
Romania	11.0	1.8	8.7	2.1	1.4	0.1	6.6	6.1	8.0	1.4
Slovenia	16.6	2.8	8.8	1.2	1.9	0.4	6.6	6.8	8.0	2.2
Slovakia*	14.4	3.2	7.7	2.9	1.1	0.2	6.6	6.2	8.0	1.2
Iceland	24.0	3.1	13.7	6.9	3.9	1.7	6.6	6.9	8.0	6.3
Sweden	19.0	3.8	10.4	2.2	2.5	1.1	6.3	1.8	8.0	2.0
Iceland	17.0	3.4	7.3	2.8	2.2	0.6	6.4	6.9	8.0	2.4
Norway	19.7	6.8	7.4	2.2	3.4	0.3	6.1	6.8	8.0	2.4
Switzerland	12.9	2.8	6.9	3.3	2.8	1.0	6.6	1.8	8.0	2.0

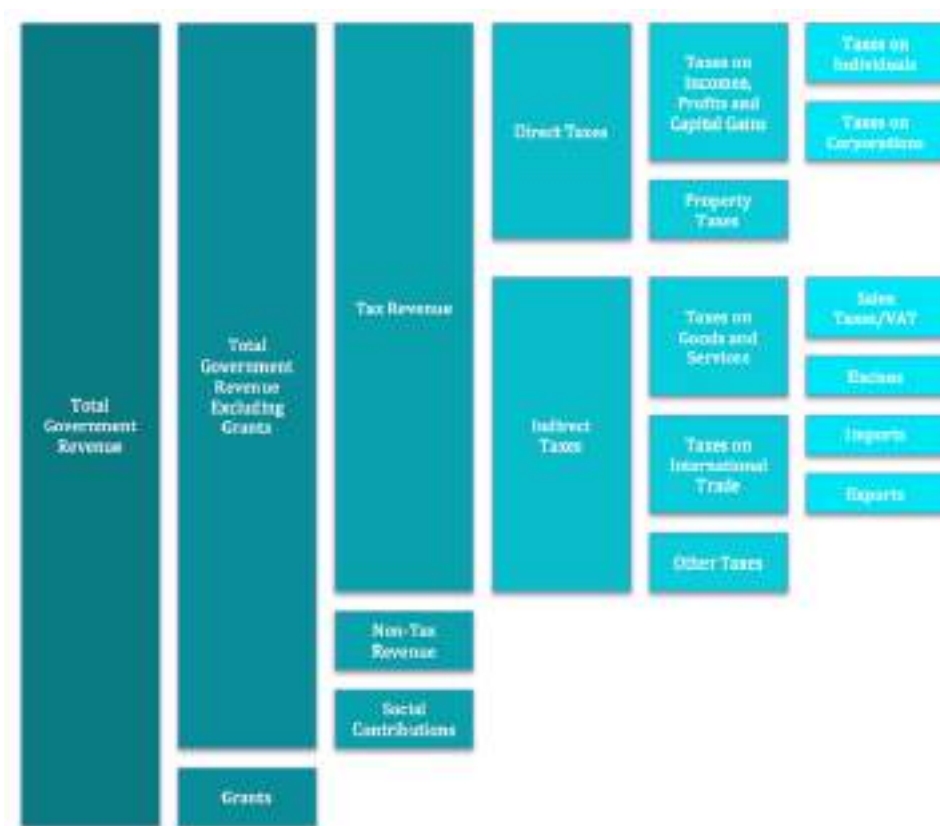
(*) data not available
 * preliminary
 ** estimated
 Source: Eurostat (online data code: gov_10a_exp)

Πηγή: Eurostat

2.2. Γενικές κατηγορίες φόρων

Οι φόροι, που όπως είπαμε αποτελούν τη βασική πηγή εσόδων του κράτους, διακρίνονται σε **άμεσους και έμμεσους**. Στους άμεσους περιλαμβάνονται οι φόροι σε εισόδημα, περιουσία, κέρδη και στους έμμεσους οι φόροι πωλήσεων, οι ειδικόι φόροι, οι φόροι εισαγωγών και εξαγωγών. Διακριτή κατηγορία αποτελούν οι **ασφαλιστικές εισφορές** οι οποίες μπορούν να θεωρηθούν φόροι ειδικού σκοπού.

Πίνακας 4: Κατηγορίες φόρων



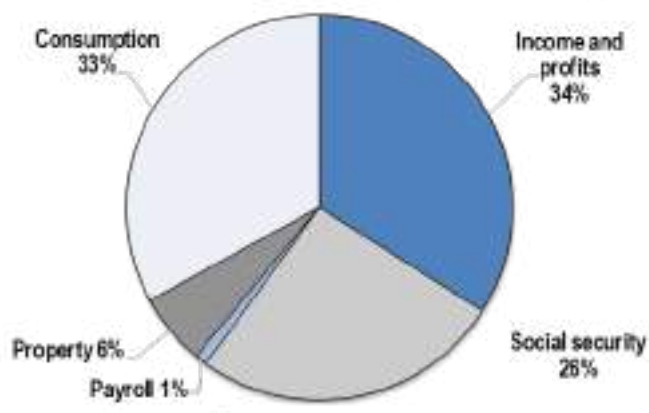
Πηγή: Prichard, W., Cobham, A., & Goodall, A. (2014). *ICTD Government Revenue Dataset ICTD working paper 19*. Institute of Development Studies, Brighton.

2.3. Κύριες πηγές φορολογικών εσόδων

Στο Γράφημα 4 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι κύριες πηγές φορολογικών εσόδων (συμπεριλαμβανομένων ασφαλιστικών εισφορών) στις χώρες του ΟΟΣΑ το 2018. Ενώ, όπως μπορούμε να δούμε στο Γράφημα 5, η διάρθρωση παραμένει σχετικά σταθερή διαχρονικά, με αφετηρία το 1965.

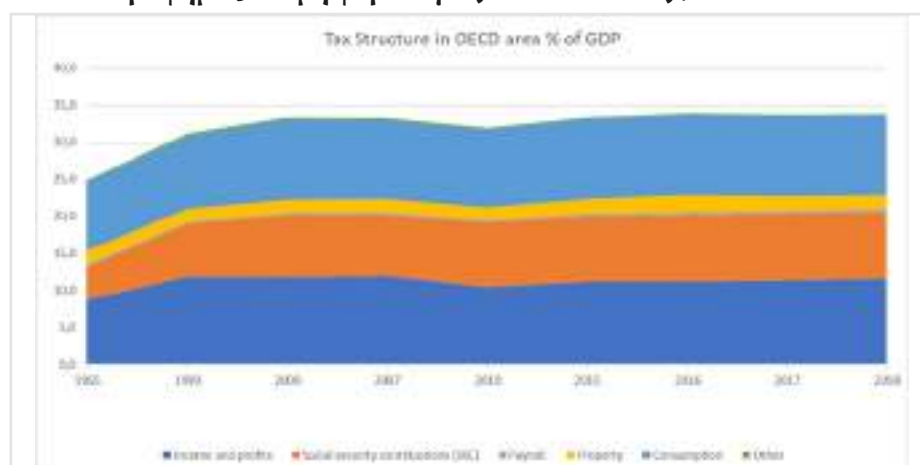
Γράφημα 4: Μέσα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό της συνολικής φορολογίας ανά κατηγορία φόρου (2018, χώρες ΟΟΣΑ - περιλαμβάνεται η κοινωνική ασφάλιση)

Average tax revenue as a percentage of aggregate taxation, by category of tax 2018



Πηγή: OECD

Γράφημα 5: Δομή φορολογίας στον ΟΟΣΑ ως % του ΑΕΠ



Πηγή: OECD

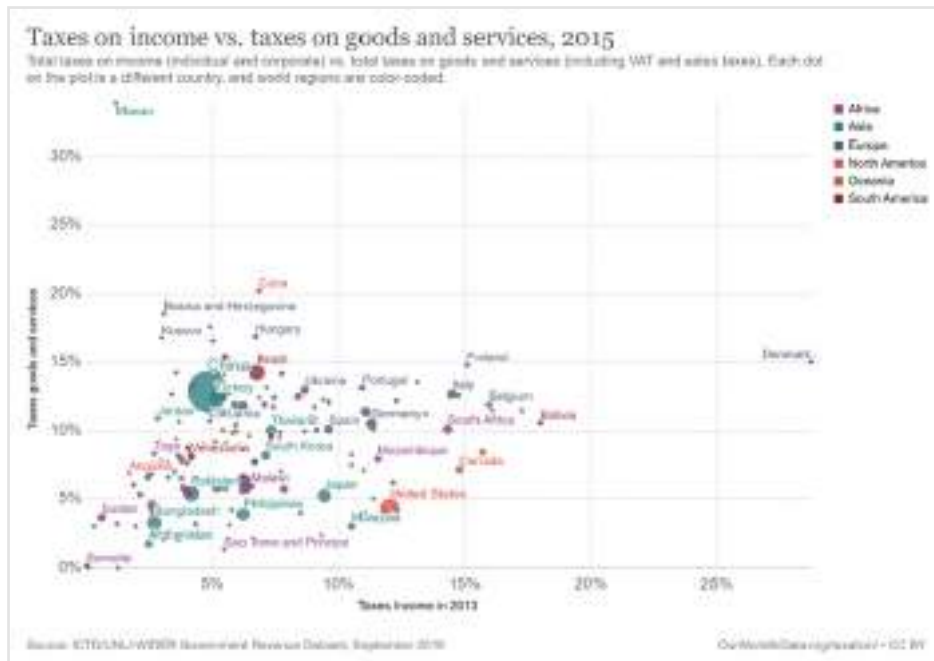
Στο Γράφημα 6 παρουσιάζεται η σχέση μεταξύ φόρου εισοδήματος (φυσικών και νομικών προσώπων) και φόρου σε αγαθά και υπηρεσίες (ΦΠΑ και άλλοι φόροι επί των πωλήσεων) το 2015. Χώρες όπως ο Καναδάς, η Δανία, η Φινλανδία, οι ΗΠΑ, φαίνονται να εισπράττουν περισσότερους φόρους από το εισόδημα, ενώ χώρες όπως το Κόσοβο στηρίζονται σε φόρους αγαθών και υπηρεσιών. Σε πολύ φτωχές χώρες όπως η Σομαλία, το Σουδάν ή το Αφγανιστάν, είναι εμφανής η αδυναμία του κράτους να εισπράξει φόρους.

Στην Ευρώπη οι πιο πλούσιες χώρες στηρίζονται σε φορολογία εισοδήματος, σε αντίθεση με αυτές του πρώην ανατολικού μπλοκ που βασίζονται σε φόρους αγαθών και υπηρεσιών.

Στις χώρες της Λατινικής Αμερικής το μεγαλύτερο κομμάτι των φορολογικών εσόδων αφορά φόρους σε αγαθά και υπηρεσίες. Επίσης στην Ωκεανία και στη Βόρεια Αμερική παρατηρούμε το ίδιο μοτίβο, δηλαδή οι πλουσιότερες χώρες έχουν περισσότερους φόρους εισοδήμα-

τος. Στην Ασία το μοτίβο ανάμεσα στις χώρες είναι πιο ομοιογενές, με μεγαλύτερη έμφαση στο φόρο εισοδήματος από τις πλουσιότερες χώρες.

Γράφημα 6: Φόροι εισοδήματος (ατομικό και εταιρικό) έναντι φόρων σε αγαθά και υπηρεσίες (περιλαμβανομένου του ΦΠΑ και των φόρων πωλήσεων) - 2015



Πηγή: ICTD/UNU-WIDER Government Revenue Dataset, September 2019

2.4. Διαφορές στη φορολογία μεταξύ κρατών

Το ποσοστό των φορολογικών εσόδων στο ΑΕΠ διαφέρει από χώρα σε χώρα. Οι αναπτυγμένες χώρες γενικά συλλέγουν περισσότερους φόρους (Γράφημα 7 & Πίνακας 5).

Γράφημα 7: Συνολικά φορολογικά έσοδα (2019 - % του ΑΕΠ)



Πηγή: ICTD/UNU-WIDER Government Revenue Dataset, September 2019
 – OurWorldInData.org/taxation/ - CC BY

Πίνακας 5: Αναλογία φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ (ανά επίπεδο ανάπτυξης)

	1990 to 1995		1996 to 2002	
	Countries	Median	Countries	Median
Complete Sample	123	20.3	111	20.2
Developed Countries	24	30.8	23	31.3
Transitional Economies	16	28.4	19	25.4
Developing Countries	83	17.3	69	15.7
Africa	28	19.2	22	17.4
Latin America & Caribbean	25	17.3	19	15.2
Asia & Oceania	30	16.6	26	15.2

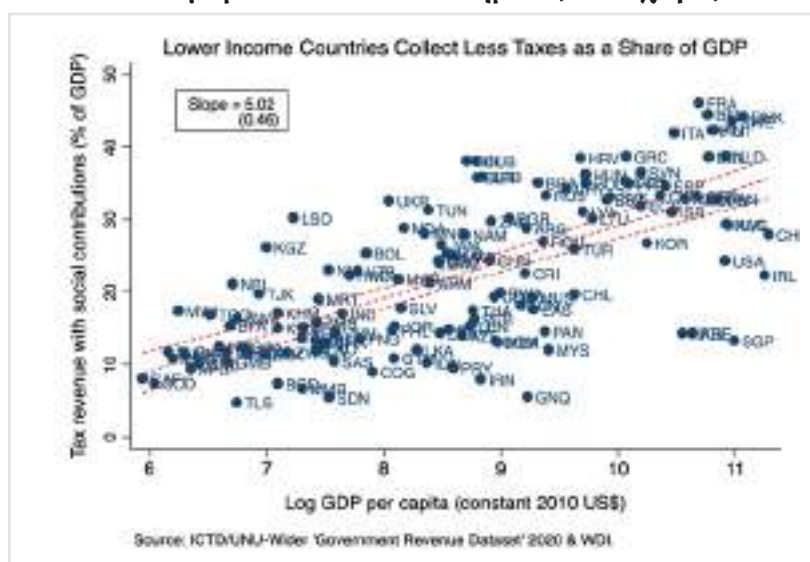
Source: UNPAN Statistics http://www.unpan.org/statistical_database-publicsector.asp [accessed 6 February 2007].

Πηγή: UNPAN Statistics – www.unpan.org/statistical_database-publicsector.asp

Σύμφωνα με μελέτη της Παγκόσμιας Τράπεζας (Bachas et al., 2021), η εισπραξη φορολογικών εσόδων ως ποσοστό του ΑΕΠ είναι μόνο 15% έως 20% στις χώρες χαμηλότερου και μεσαίου εισοδήματος, αλλά πάνω από 30% στις χώρες υψηλότερου εισοδήματος. Αυτό το χάσμα είναι σημαντικό, διότι συνεπάγεται ότι οι αναπτυσσόμενες χώρες έχουν λιγότερα φορολογικά έσοδα να δαπανήσουν σε δημόσια αγαθά, όπως οι υποδομές και η χρηστή διακυβέρνηση. Η γεφύρωση αυτού του χάσματος δεν είναι τόσο εύκολη όσο φαίνεται εκ πρώτης όψης, διότι το χάσμα προκαλείται λιγότερο από την επιλογή χαμηλών φορολογικών συντελεστών και περισσότερο από προκλήσεις που σχετίζονται με την εισπραξη φόρων στις αναπτυσσόμενες χώρες: αυτές περιλαμβάνουν την άτυπη οικονομία και την εσφαλμένη αναφορά εισοδημάτων και κερδών, τόσο από τους εργαζόμενους όσο και από τις επιχειρήσεις (Besley & Persson, 2009). Αυτές οι προκλήσεις δημιουργούν έναν φαύλο κύκλο, όπου οι αναπτυσσόμενες χώρες παραμένουν φτωχές επειδή δεν είναι σε θέση να κινητοποιήσουν έσοδα για να επενδύσουν σε δημόσια αγαθά.

Όταν το κράτος έχει μεγαλύτερο μερίδιο στην οικονομία μέσω ενός αναπτυγμένου φορολογικού συστήματος, μπορεί να διαδραματίσει παραγωγικό ρόλο στην οικονομία, ως συμπλήρωμα του φορολογικού του ρόλου. Παραδείγματα περιλαμβάνουν την κατασκευή έργων υποδομής υψηλής απόδοσης και την ανάπτυξη του νομικού συστήματος για τη μείωση της έκτασης της άτυπης οικονομίας. Αυτή η συμπληρωματικότητα μπορεί να δημιουργήσει θετικές συνέργειες μεταξύ φορολογίας και ανάπτυξης. Επιπλέον, τα καλά σχεδιασμένα φορολογικά συστήματα μπορούν να ελαχιστοποιήσουν τις απώλειες αποδοτικότητας που επιβάλλονται από τους φόρους και ακόμη και να αυξήσουν τον ρυθμό ανάπτυξης (Barro & Sala-I-Martin, 1992), ενώ παράλληλα τα φορολογικά έσοδα μπορούν να δαπανηθούν για δημόσια αγαθά και επενδύσεις που καθιστούν την οικονομία πιο παραγωγική (Barro, 1990). Το παραπάνω επιβεβαιώνεται από το Γράφημα 8, στο οποίο φαίνεται ότι υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των φορολογικών εσόδων ως ποσοστού του ΑΕΠ με το κατά κεφαλήν ΑΕΠ.

Γράφημα 8: Συλλογή φόρων ως ποσοστό του ΑΕΠ ανάλογα με τα επίπεδα εισοδήματος κάθε χώρας



Πηγή: ICTD/UNU-WIDER "Government Revenue Dataset" 2020 & WDI
 – Όπως παρατίθεται στο (Bachas et al., 2021)

Οι πολιτικοί επιστήμονες και κοινωνιολόγοι μερικές φορές επισημαίνουν ακόμη περαιτέρω το ρόλο της φορολογίας στην ανάπτυξη, υποστηρίζοντας ότι η φορολογία μπορεί να αποτελέσει καταλύτη για πολιτικές και οικονομικές αλλαγές. Η διαφάνεια και η χρηστή διαχείριση των εσόδων αποτελούν μέρος της «φορολογικής σύμβασης» μεταξύ των πολιτών και του κράτους που με τη σειρά της είναι απαραίτητη για το κτίσιμο ενός ισχυρού φορολογικά κράτους.

Όσο σημαντική και αν είναι, η οικονομική ανάπτυξη δεν μεταφράζεται αυτόματα σε αυξήσεις της φοροεισπρακτικής ικανότητας του κράτους. Ακόμη και σε ταχέως αναπτυσσόμενες οικονομίες, όπως η Ινδία, απαιτούνται αποφάσεις από το κράτος προκειμένου να αυξηθεί το ποσοστό φορολογικών εσόδων επί του ΑΕΠ. Για παράδειγμα, οι Piketty και Qian (2009) υποστηρίζουν ότι οι αυξήσεις των φοροαπαλλαγών έχουν ως αποτέλεσμα τα έσοδα από φόρους εισοδήματος στην Ινδία να έχουν παραμείνει στάσιμα στο 0,5% περίπου του ΑΕΠ από το 1986. Η διεύρυνση της φορολογικής βάσης, καθώς οι φόροι εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας είναι εφικτά μόνο εάν συνοδεύονται από επενδύσεις σε δομές συμμόρφωσης.

Τα διαρθρωτικά χαρακτηριστικά κάθε εθνικής οικονομίας επηρεάζουν την ικανότητα φορολόγησης και τα είδη των φόρων που μπορούν να επιβληθούν. Για παράδειγμα, ένας φθίνων άτυπος τομέας της οικονομίας διευρύνει το φορολογικό δίκτυο, η ανάπτυξη των μεγαλύτερων επιχειρήσεων δημιουργεί ένα όχημα συμμόρφωσης και η επέκταση του χρηματοπιστωτικού τομέα ενθαρρύνει διαφανείς λογιστικές διαδικασίες που διευκολύνουν τη φορολογία (Burgess & Stern, 1993; Tanzi, 1992). Σημαντικό ρόλο έχει επίσης η ποιότητα της διοίκησης και της συμμόρφωσης (Slemrod & Yitzhaki, 2000). Ο Bird (2004) παρατηρεί ότι «η καλύτερη φορολογική πολιτική στον κόσμο αξίζει ελάχιστα εάν δεν μπορεί να εφαρμοστεί αποτελεσματικά».

Άλλες μελέτες δίνουν έμφαση σε ιστορικά δεδομένα για το πώς εξελίχθηκαν τα φορολογικά συστήματα και εξετάζουν τον ρόλο των κινήτρων των κυβερνήσεων για την αύξηση των φόρων (Brewer, 1989; Dincecco, 2011). Τα πολιτικά κίνητρα θεωρούνται κεντρικά για την κατανόηση του τρόπου με τον οποίο προχωρά η ανάπτυξη και για να εξηγήσουν γιατί ορισμένες χώρες μένουν στάσιμες ενώ άλλες ευημερούν. Σύμφωνα με αυτήν την προσέγγιση, τα χαρακτηριστικά και η ποιότητα λειτουργίας των πολιτικών θεσμών και ο βαθμός πολιτικής αστάθειας αποτελούν βασικούς παράγοντες για τις επενδύσεις σε δημοσιονομική ικανότητα. Οι αλλαγές στη δυνατότητα φορολόγησης μπορεί επίσης να αντικατοπτρίζουν περιστάσεις –π.χ. απειλές ξένων συγκρούσεων ή ξένη οικονομική εποπτεία– που δημιουργούν ευνοϊκό κοινωνικό και πολιτικό κλίμα για την οικοδόμηση ενός ισχυρού κράτους.

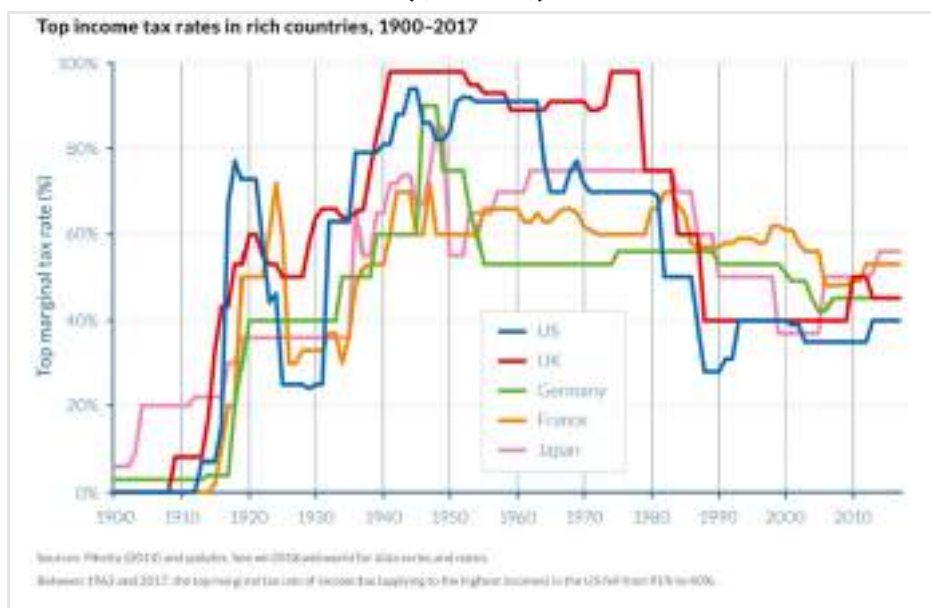
Οι μελετητές της ιστορίας έχουν τονίσει τον καίριο ρόλο των κυβερνητικών κινήτρων για την οικοδόμηση της δημοσιονομικής ικανότητας, και ιδιαίτερα την κεντρική θέση του πολέμου σε αυτήν. Η σχετική έρευνα έχει αποφέρει πολλές ενδιαφέρουσες περιπτωσιολογικές μελέτες (Bonney, 1999; Brewer, 1989; O'Brien, 2001), αλλά και προσπάθειες για ευρύτερες γενικεύσεις (Hoffman & Rosenthal, 1997; Levi, 1989; Schumpeter, 1918; Tilly, 1990).

2.5. Ανώτατοι φορολογικοί συντελεστές εισοδήματος

Οι ανώτατοι φορολογικοί συντελεστές εισοδήματος αφορούν το ποσοστό φορολόγησης των εισοδημάτων της ανώτατης φορολογικής κλίμακας. Διαφέρουν από το μέσο συντελεστή φορολόγησης, γιατί εφαρμόζονται μόνο στο ανώτατο κλιμάκιο των εισοδημάτων.

Στο Γράφημα 9 από το World Inequality Report του 2018 παρουσιάζεται η εξέλιξη των ανώτατων φορολογικών συντελεστών δείγματος αναπτυγμένων χωρών από το 1900 έως το 2017. Όπως φαίνεται, στις αρχές του προηγούμενου αιώνα στις χώρες αυτές (Ηνωμένο Βασίλειο, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, ΗΠΑ) οι κάτοχοι των μεγαλύτερων εισοδημάτων δεν πλήρωναν σχεδόν τίποτα για την ανώτατη κλίμακα των εισοδημάτων τους. Ωστόσο, την περίοδο 1910-1920 αυτό φαίνεται να αλλάζει, καθώς εισάγονται μεγάλοι φορολογικοί συντελεστές, κάτι που παραμένει σε ισχύ σχεδόν έως το 1980. Μάλιστα, οι συντελεστές αυτοί πλησίαζαν σε ορισμένες περιπτώσεις το 100%. Από εκεί και έπειτα παρατηρούμε μια δραστική μείωση σχεδόν στο μισό.

Γράφημα 9: Ανώτατος συντελεστής φορολογίας εισοδήματος στις πλούσιες χώρες (1900-2017)



Πηγή: World Inequality Report (2018), <https://wir2018.wid.world/>
 - Με στοιχεία από Piketty (2014) και επικαιροποιήσεις.

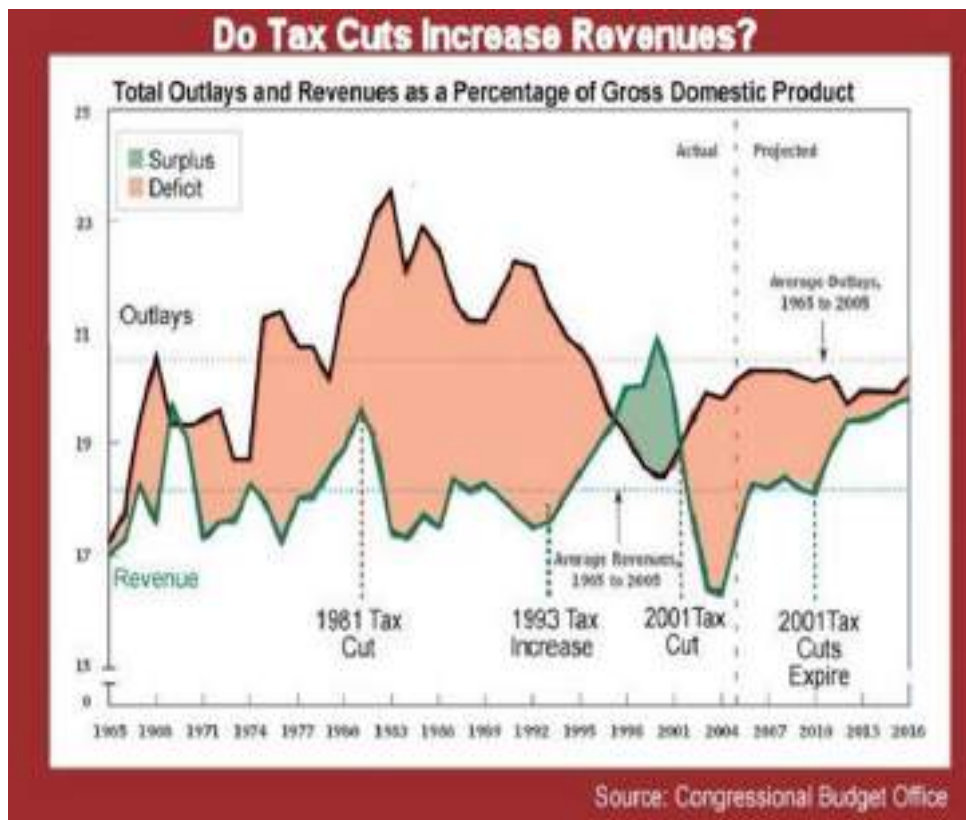
Η τάση αυτή της μείωσης των ανώτατων φορολογικών συντελεστών από τη δεκαετία του 1980 και μετά δεν αφορά μόνο τις αναπτυγμένες χώρες, αλλά το σύνολο σχεδόν των αναπτυγμένων και αναπτυσσόμενων χωρών, όπως αποτυπώνεται παρακάτω στον Πίνακα 6.

Η μείωση αυτή των ανώτατων φορολογικών συντελεστών στηρίχθηκε στη θεώρηση ότι κάτι τέτοιο θα μείωνε τις στρεβλώσεις και παράλληλα θα αύξανε την προσφορά εργασίας των ανώτατων μισθολογικών κλιμακίων (που θεωρείται και πιο αποδοτική), καθώς και την προσφορά κεφαλαίου, μέσω των αποταμιεύσεων. Παράλληλα, η εκτίμηση ήταν ότι με την εισαγωγή λιγότερο προοδευτικής φορολογίας θα μειώνονταν τα κίνητρα και η δυνατότητα για φοροα-

ποφυγή. Συνέπεια αυτών θα ήταν η ισχυρότερη ανάπτυξη. Μάλιστα σύμφωνα με την διάσημη καμπύλη Laffer, αν οι φορολογικοί συντελεστές ήταν αρκετά υψηλοί, τότε η μείωση τους θα απέφερε τελικά μεγαλύτερα φορολογικά έσοδα μέσω της ανάπτυξης.

Το τελευταίο σίγουρα αποδείχθηκε λάθος στην πράξη όπως απεικονίζεται και στο Γράφημα 10. Επιπλέον υπάρχει μια σειρά εμπειρικών μελετών που ανέλυσαν την σχέση μεταξύ ανάπτυξης και μείωσης των ανώτατων συντελεστών φορολογίας. Κάποιες από αυτές διαπιστώνουν θετική συσχέτιση (Gemmell et al., 2014; Mertens et al., 2013), κάποιες άλλες αρνητική ή καθόλου (Lee & Gordon, 2005; Milasi, 2013; Piketty et al., 2014), αλλά μεταξύ των περισσότερων εξ' αυτών οικονομολόγων θεωρείται κοινός τόπος ότι δεν υπάρχει συσχέτιση μεταξύ μείωσης των ανώτατων φορολογικών συντελεστών και ανάπτυξης.

Γράφημα 10: Η μείωση των φορολογικών συντελεστών αυξάνει τα έσοδα; Συνολικές δαπάνες και έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ



Πηγή: Γραφείο Προϋπολογισμού του Κογκρέσου των ΗΠΑ

Όμως οι ανισότητες φαίνονται να διευρύνονται σταδιακά μετά το 1980, όπως απεικονίζεται και στο παρακάτω Γράφημα 11 από την World Inequality Report 2017.

Τα περίφημα trickle-down economics, σύμφωνα με τα οποία αν η οικονομία αναπτυχθεί ταχύτερα, όλοι θα επωφεληθούν, δεν επιβεβαιώνονται στην πράξη. Τις τελευταίες δεκαετίες τα διάμεσα εισοδήματα έχουν παραμείνει στάσιμα, παρόλο που τα εισοδήματα στην κορυφή έχουν αυξηθεί περαιτέρω (Γράφημα 12).

Πίνακας 6: Ανώτατος οριακός συντελεστής Φόρου Εισοδήματος (1979-1990-2002)

Top marginal Income Tax Rates			
	1979	1990	2002
Argentina	45	30	35
Australia	62	48	47
Austria	62	50	50
Belgium	76	55	52
Bolivia	48	10	13
Botswana	75	50	25
Brazil	55	25	28
Canada (Ontario)	58	47	46
Chile	60	50	43
Colombia	56	30	35
Denmark	73	68	59
Egypt	80	65	40
Finland	71	43	37
France	60	52	50
Germany	56	53	49
Greece	60	50	40
Guatemala	40	34	31
Hong Kong	25*	25	16
Hungary	60	50	40
India	60	50	30
Indonesia	50	35	35
Iran	90	75	35
Ireland	65	56	42
Israel	66	48	50
Italy	72	50	52
Jamaica	58	33	25
Japan	75	50	50
South Korea	89	50	36
Malaysia	60	45	28
Mauritius	50	35	25
Mexico	55	35	40
Netherlands	72	60	52
New Zealand	60	33	39
Norway	75	54	48
Pakistan	55	45	35
Philippines	70	35	32
Portugal	84	40	40
Puerto Rico	79	43	33
Russia	NA	60	13
Singapore	55	33	26
Spain	66	56	48
Sweden	87	65	56
Thailand	60	55	37
Trinidad and Tobago	70	35	35
Turkey	75	50	45
United Kingdom	83	40	40
United States	70	33	39**

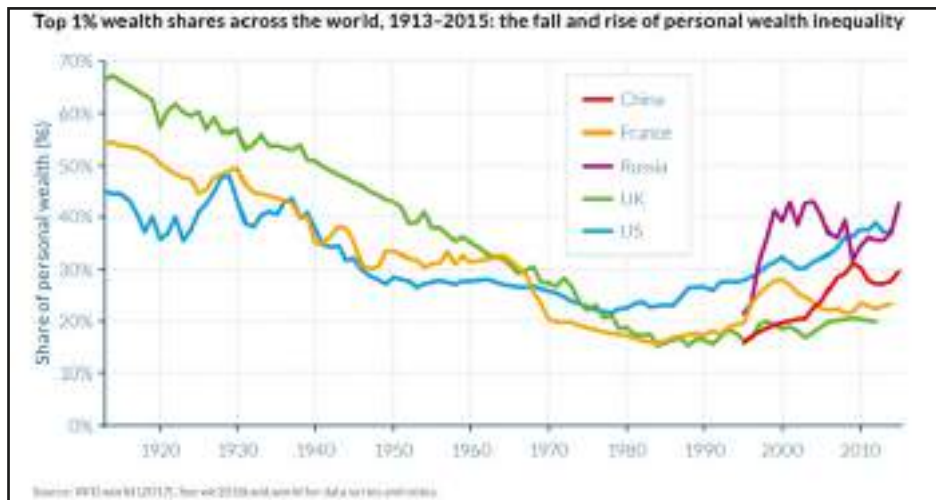
*. Hong Kong's maximum tax (the "standard rate") has normally been 15 percent, effectively capping the marginal rate at high income levels (in exchange for no personal exemption).

** The highest U.S. tax rate of 39.6 percent after 1993 was reduced to 33.6 percent in 2001 and to 35 percent in 2003.

Source: Reynolds (2008), Marginal Tax Rates, The Library of Economics and Liberty

Πηγή: (Reynolds, 2008) - <https://www.econlib.org/library/Enc/MarginalTaxRates.html>

**Γράφημα 11: Μερίδιο πλούτου που κατέχει το πλουσιότερο 1% (1913-2015):
 Η πτώση και η άνοδος της ανισότητας προσωπικού πλούτου**



Πηγή: World Inequality Report (2017) – Περισσότερα <https://wir2018.wid.world/>

Γράφημα 12: Μερίδιο εισοδήματος του φτωχότερου 50% και του πλουσιότερου 1% παγκοσμίως (1980-2016)

Global Bottom 50% and Top 1% income shares, 1980-2016



Source: WIIW and WI (2017). See also 2018 and 2019 for full data on inequalities.
 In 2016, 20% of global income was received by the Top 1% against 22% for the Bottom 50%. In 1980, 14% of global income was received by the Top 1% against 8% for the Bottom 50%.

Πηγή: World Inequality Report (2017) – Περισσότερα <https://wir2018.wid.world/>

Η αποτυχία της θεωρίας “Trickle-Down”

Η σημερινή κυβέρνηση, υιοθετώντας την έκθεση της «επιτροπής Πισσαρίδη» ακολουθεί πιστά τη σχολή των «trickle-down» οικονομικών. Σύμφωνα με αυτή –και σε συνάφεια με την καμπύλη Laffer – θεωρείται δεδομένο ότι τα οφέλη από τη μείωση των φόρων, τα κέρδη κεφαλαίου, τα μερίσματα, ακόμη και τους χαλαρότερους κανονισμούς για τις εταιρείες και τα ανώτερα εισοδηματικά στρώματα, τελικά αποβαίνουν προς όφελος των μεσαίων και των χαμηλών εισοδηματικών στρωμάτων και ο επιπλέον πλούτος που προέρχεται από τις εκπτώσεις θα ωθήσει τους πλούσιους να επενδύσουν ή να επεκτείνουν τις επιχειρήσεις, ενισχύοντας την οικονομική ανάπτυξη.

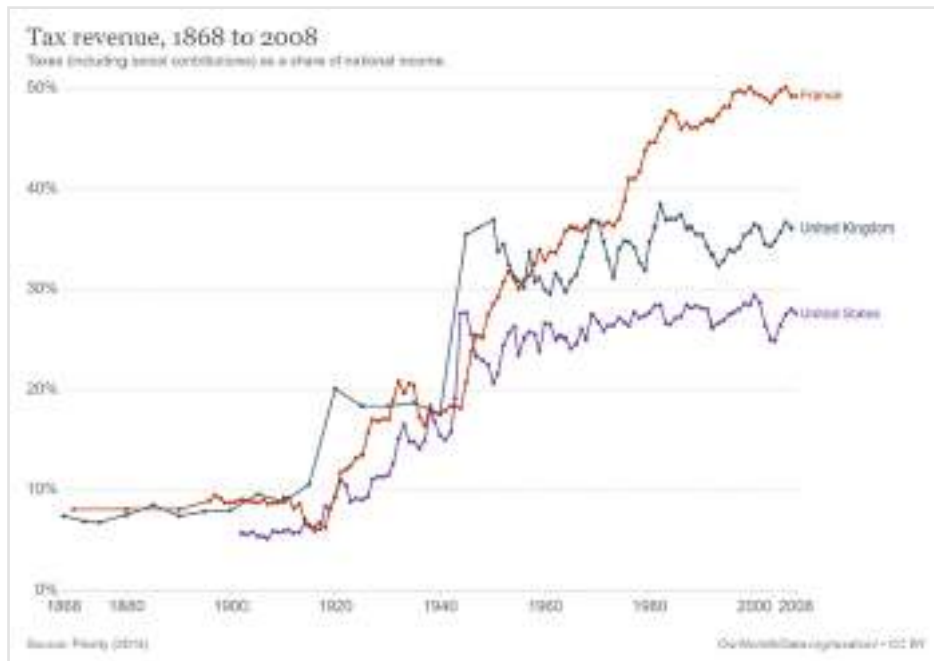
Η θεωρία «trickle-down» όμως έχει αποτύχει όπου έχει εφαρμοστεί, καθώς η μείωση των φόρων για τις πολυεθνικές ουδέποτε οδήγησε σε αυξημένα ποσοστά απασχόλησης, καταναλωτικών δαπανών και κρατικών εσόδων μακροπρόθεσμα, αντιθέτως συμβάλλει στην αύξηση της εισοδηματικής ανισότητας.

Όπως υποστηρίζεται σε κείμενο εργασίας ερευνητών του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου (Staff Discussion Note) (Dabla-Norris et al., 2015), το οποίο απορρίπτει τη θεωρία «trickle-down», «... η αύξηση του μεριδίου εισοδήματος των μεσαίων και χαμηλότερων στρωμάτων αυξάνει στην πραγματικότητα την ανάπτυξη, ενώ ένα αυξανόμενο μερίδιο εισοδήματος για τα ανώτερα εισοδηματικά στρώματα οδηγεί σε χαμηλότερη ανάπτυξη, δηλαδή όταν οι πλούσιοι γίνονται πλουσιότεροι, τα οφέλη δεν μετακυλούν προς τα κάτω».

Στο συμπέρασμα του κειμένου καθίσταται σαφές ότι οι δαπάνες των μεσαίων και χαμηλών στρωμάτων είναι οι κινητήριες δυνάμεις της οικονομίας, καθώς μια απλή αύξηση του πλούτου κατά 1% για το 20% των χαμηλότερων εισοδημάτων αποφέρει αύξηση 0,38% του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος (ΑΕΠ). Αντιθέτως, αντίστοιχη αύξηση του εισοδήματος του 20% των υψηλότερων εισοδημάτων έχει ως αποτέλεσμα μείωση 0,08% του ΑΕΠ.

Όπως υπαινιχθήκαμε ήδη, η ικανότητα των κρατών να εισπράττουν φόρους άρχισε να αναπτύσσεται σε πρώιμα βιομηχανοποιημένες χώρες μετά τον Πρώτο Παγκόσμιο Πόλεμο. Στο παρακάτω Γράφημα 13 παρουσιάζεται η εξέλιξη των φορολογικών εσόδων, ως ποσοστό του εθνικού εισοδήματος, σε αντιπροσωπευτικές χώρες (Γαλλία, Ηνωμένο Βασίλειο, ΗΠΑ) από τα μισά του 19ου αιώνα ως το ξέσπασμα της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης το 2008.

Γράφημα 13: Φορολογικά έσοδα (φόροι, περιλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών, ως ποσοστό του εθνικού εισοδήματος) 1868-2008



Πηγή: Piketty (2014), όπως παρατίθεται στο OurWorldInData.org/taxation/ - CC BY

Γράφημα 14: Έσοδα από το φόρο εισοδήματος στην Ευρώπη (ποσοστό επί των συνολικών κυβερνητικών εσόδων), 1871-2013

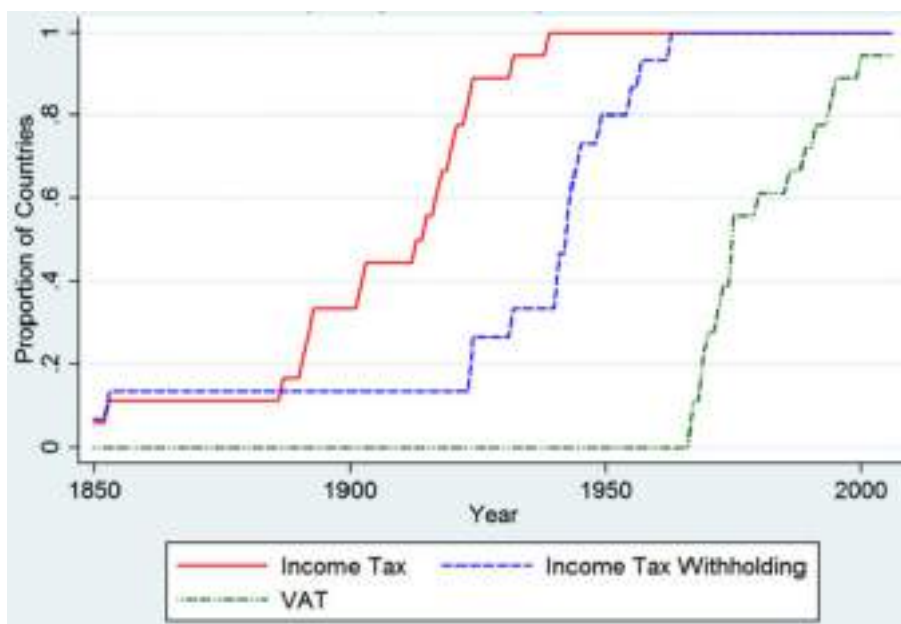


Πηγή: Flora et al. (1983) και ICTD (2021), όπως παρατίθεται στο OurWorldInData.org/taxation/ - CC BY

Αυτό απαιτούσε από τα κράτη να δημιουργήσουν συστήματα φορολογικής διοίκησης και να εφαρμόσουν παρακράτηση φόρου στην πηγή, προκειμένου να αυξηθεί αποτελεσματικά η συμμόρφωση. Στο παρακάτω Γράφημα 15 των Besley και Persson (2013) απεικονίζεται η εξέλιξη του τρόπου φορολόγησης σε μια ομάδα 18 χωρών, προκειμένου να δείξει πώς τα διαφορετικά φορολογικά μέσα έγιναν όλο και πιο κοινά κατά τη διάρκεια του 20ού αιώνα.

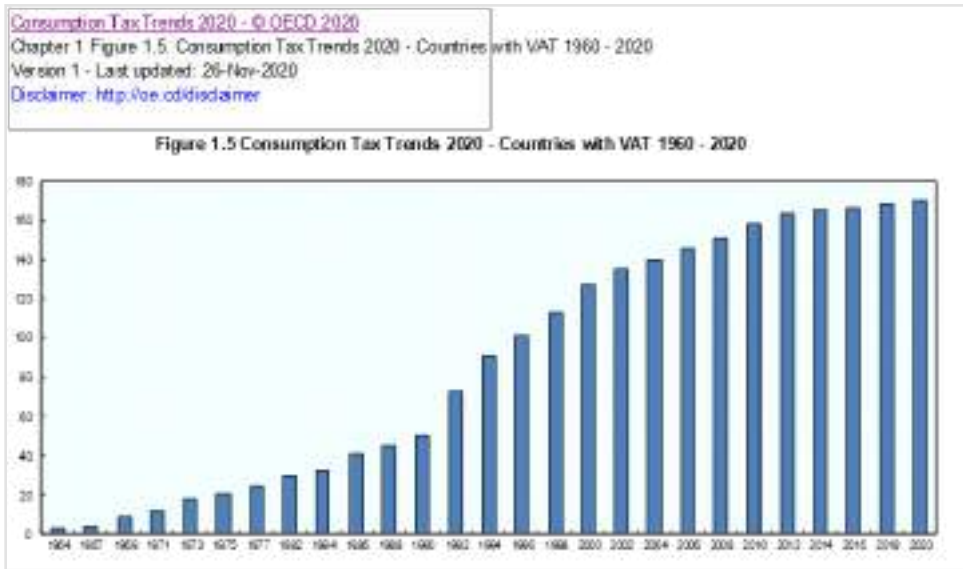
Όπως μπορούμε να δούμε, οι φόροι εισοδήματος άρχισαν να εμφανίζονται γύρω στο 1850, η άμεση παρακράτηση άρχισε να αναπτύσσεται αργότερα και ο ΦΠΑ αρκετά πιο μετά. Μέχρι το 1950 όλες οι χώρες του δείγματος είχαν ήδη τόσο φορολογία εισοδήματος όσο και άμεση παρακράτηση, ενώ, όπως φαίνεται και στο Γράφημα 16, ο ΦΠΑ έχει εξαπλωθεί σε όλο τον κόσμο τις τελευταίες μόλις δεκαετίες.

Γράφημα 15: Αναλογία χωρών που εφαρμόζει καθένα από τα συστήματα επιβολής Φόρου Εισοδήματος, Φόρου Εισοδήματος με Παρακράτηση στην Πηγή και ΦΠΑ (διαχρονικά)



Πηγή: Besley & Persson (2013), όπως παρατίθεται στο OurWorldInData.org/taxation/ - CC BY

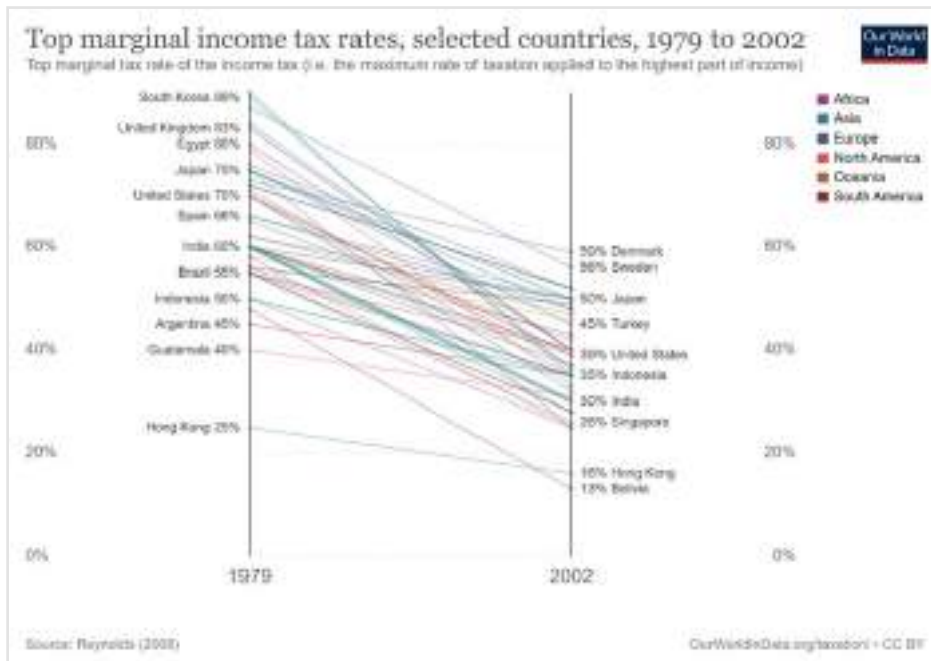
Γράφημα 16: Τάσεις στους φόρους κατανάλωσης - Χώρες με σύστημα ΦΠΑ (1960-2020)



Πηγή: ΟΑΣΑ – Consumption Tax Trends 2020

Ιδιαίτερο, τέλος, ενδιαφέρον παρουσιάζει η εξέλιξη των ανώτερων φορολογικών κλιμακίων. Από την δεκαετία του 1980 και μετά παρατηρείται μια καθολική τάση μείωσης των συντελεστών των ανώτερων φορολογικών κλιμακίων εισοδήματος τόσο φυσικών προσώπων όσο και επιχειρήσεων (Γράφημα 17).

Γράφημα 17: Ανώτατοι οριακοί συντελεστές φόρου εισοδήματος σε επιλεγμένες χώρες - 1979-2002



Πηγή: Reynolds (2008), όπως παρατίθεται στο OurWorldInData.org/taxation/ - CC BY

2.7. Σύνοψη των φόρων στην Ελλάδα και στην ΕΕ

Στους παρακάτω πίνακες αποτυπώνεται η εξέλιξη των βασικών κατηγοριών των φόρων ως ποσοστό του ΑΕΠ από το 2007 μέχρι και το 2019, όπως παρουσιάζονται σε πίνακες της Eurostat. Στην Ευρώπη τα συνολικά έσοδα παρουσιάζουν μια μικρή αύξηση κατά μια ποσοστιαία μονάδα (για την ακρίβεια 1,1), και αυτό φαίνεται σε όλες τις βασικές κατηγορίες. Η αύξηση αυτή, επιμερίζεται στους άμεσους (αύξηση 0,3 μονάδες) και έμμεσους φόρους (αύξηση 0,3 μονάδες), καθώς και στις κοινωνικές εισφορές (αύξηση 0,5 μονάδες). Η Ελλάδα πριν από την κρίση ήταν πολύ χαμηλότερα από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο, τόσο στο σύνολο των εσόδων, όσο και στις βασικές κατηγορίες. Στα χρόνια της κρίσης υπάρχει μια σημαντική αύξηση των φορολογικών εσόδων, που πλέον πλησιάζουν τον ευρωπαϊκό μέσο όρο. Η αύξηση αυτή φαίνεται ότι προέρχεται κυρίως από έμμεσους φόρους. Όπως αναλύθηκε και προηγουμένως, αυτό πιθανώς αντανακλά την αδυναμία είσπραξης άμεσων φόρων. Η μείωση κατά μισή ποσοστιαία μονάδα των φορολογικών εσόδων το 2019, προέρχεται από μείωση στους άμεσους φόρους, και συγκεκριμένα στο φόρο εισοδήματος.

Πίνακας 7: Φορολογικά έσοδα στην ΕΕ-27

EU-27
Table EU-27.1: Tax Revenue

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A. Structure by type of tax	as % of GDP												
Indirect taxes	13,4	13,0	12,8	13,1	13,2	13,5	13,6	13,7	13,7	13,6	13,6	13,7	13,7
VAT	6,9	6,8	6,5	6,8	6,9	6,9	6,9	7,0	7,0	7,0	7,1	7,1	7,2
Taxes and duties on imports excluding VAT	0,5	0,5	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,5	0,6	0,5
Taxes on products, except VAT and import duties	3,8	3,6	3,6	3,5	3,6	3,6	3,6	3,6	3,6	3,6	3,6	3,6	3,5
Other taxes on production	2,2	2,2	2,2	2,2	2,3	2,5	2,6	2,6	2,6	2,5	2,4	2,4	2,5
Direct taxes	13,0	12,8	12,1	11,9	12,2	12,6	12,9	12,9	12,9	13,0	13,2	13,2	13,3
Personal income taxes	8,8	9,0	8,9	8,7	8,8	9,2	9,4	9,5	9,4	9,3	9,4	9,5	9,6
Corporate income taxes	3,2	2,8	2,1	2,2	2,3	2,4	2,4	2,4	2,4	2,6	2,7	2,7	2,7
Other	0,9	0,9	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,0	1,0
Social contributions	12,6	12,7	13,2	12,9	13,0	13,2	13,2	13,2	13,1	13,2	13,1	13,2	13,1
Employers'	7,3	7,3	7,5	7,4	7,4	7,4	7,4	7,4	7,4	7,3	7,3	7,4	7,3
Households'	5,3	5,4	5,6	5,5	5,6	5,7	5,8	5,8	5,8	5,8	5,8	5,8	5,8
Less: capital transfers (1)	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Total	39,0	38,4	38,0	37,9	38,4	39,3	39,8	39,9	39,7	39,8	39,9	40,1	40,1

Πηγή: Eurostat

Πίνακας 8: Φορολογικά έσοδα - Ελλάδα

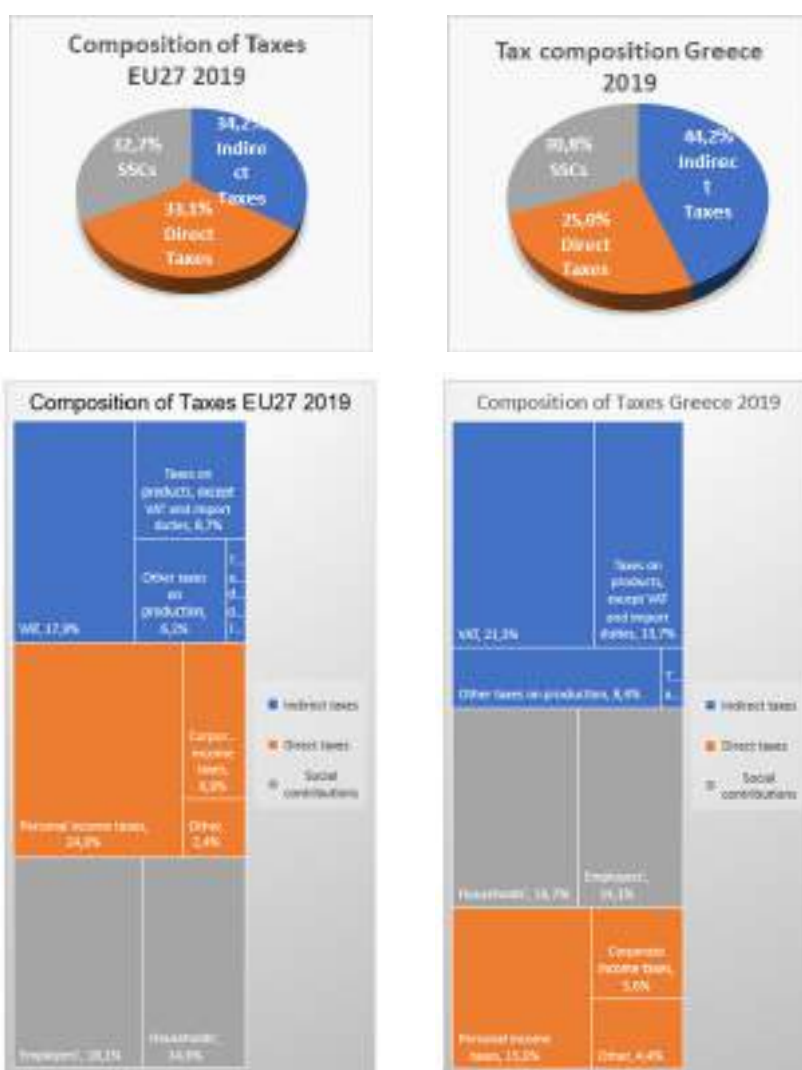
Greece
Table Greece.1: Tax Revenue

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A. Structure by type of tax	as % of GDP												
Indirect taxes	12,7	12,7	11,8	12,8	13,9	14,2	14,5	15,9	16,3	17,5	17,5	17,6	17,5
VAT	7,1	7,0	6,3	7,1	7,4	7,3	7,0	7,1	7,3	8,2	8,3	8,5	8,4
Taxes and duties on imports excluding VAT	0,2	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,4
Taxes on products, except VAT and import duties	4,8	4,5	4,3	4,7	5,1	4,9	5,2	5,2	5,0	5,3	5,1	5,4	5,4
Other taxes on production	0,6	0,9	1,0	0,8	1,2	1,8	2,1	3,4	3,8	3,8	3,8	3,4	3,3
Direct taxes	8,4	8,4	8,8	8,4	9,5	11,1	10,6	9,9	9,6	10,3	10,1	10,4	9,9
Personal income taxes	4,5	4,5	4,4	4,0	4,8	7,0	6,0	5,9	5,7	5,9	6,3	6,4	5,9
Corporate income taxes	2,3	2,1	2,5	2,6	2,1	1,1	1,2	1,9	2,2	2,5	2,0	2,2	2,2
Other	1,6	1,7	1,8	1,9	2,6	2,9	3,5	2,1	1,8	1,8	1,8	1,9	1,7
Social contributions	10,7	10,7	10,2	11,0	10,9	11,1	10,8	10,5	10,7	11,1	11,7	11,9	12,2
Employers'	5,0	5,0	4,7	5,1	4,9	4,9	4,7	4,5	4,4	4,4	4,8	5,3	5,6
Households'	5,8	5,7	5,5	5,9	6,0	6,2	6,1	6,0	6,3	6,7	6,9	6,6	6,6
Less: capital transfers (1)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Total	31,8	31,8	30,8	32,3	34,3	36,3	35,9	36,3	36,6	38,9	39,3	40,0	39,5

Πηγή: Eurostat

Στα επόμενα γραφήματα παρουσιάζεται η σύνθεση των φορολογικών εσόδων το έτος 2019. Στην ΕΕ των 27, οι φόροι είναι σχεδόν εξίσου μοιρασμένοι σε άμεσους, έμμεσους και ασφαλιστικές εισφορές. Στην Ελλάδα αντίθετα τα έσοδα από έμμεσους φόρους είναι υψηλότερα από αυτά των άμεσων φόρων κατά 20 ποσοστιαίες μονάδες. Πιο συγκεκριμένα, τα έσοδα από έμμεσους φόρους αφορούν το 25% των συνολικών φορολογικών εσόδων ενώ τα έσοδα από άμεσους φόρους αποτελούν το 44,2% των φορολογικών εσόδων της Ελλάδας. Οι αποκλίσεις αυτές οφείλονται στη διαφοροποίηση της σύνθεσης των φόρων μεταξύ του μέσου όρου της ΕΕ και της Ελλάδας. Η Ελλάδα υπολείπεται κατά 9 ποσοστιαίες μονάδες στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ έχει επιπλέον 3,5 ποσοστιαίες μονάδες στον ΦΠΑ και 7 ποσοστιαίες μονάδες στους λοιπούς έμμεσους φόρους σε σύγκριση με την αντίστοιχη φορολογία στην ΕΕ

Γράφημα 18: Σύνθεση φορολογικών εσόδων (Ελλάδα/ΕΕ)



Πηγή: Eurostat

2.8. Βέλτιστη φορολογία (Optimal Taxation)

Ένα από τα βασικά ερωτήματα που έχουν να αντιμετωπίσουν οι οικονομολόγοι, αλλά και αυτοί που αποφασίζουν για τη χάραξη οικονομικής πολιτικής είναι ποιο είναι το βέλτιστο επίπεδο φορολογίας – με την πολιτική, ασφαλώς, να είναι εκείνη που θέτει τις προτεραιότητες και τους στόχους των κρατικών πολιτικών, άρα και τις ανάγκες σε κρατικά έσοδα, εκτός των άλλων, αλλά και τους αναδιανεμητικούς στόχους.

Στο πλαίσιο της οικονομικής θεωρίας (Aiyagari, S. Rao, 1995; Diamond and Saez, 2011; Jacobs, 2013; Mirrlees, 2011) ως βέλτιστη θεωρείται η φορολογία που μεγιστοποιεί την κοινωνική ευημερία υπό κάποιους οικονομικούς περιορισμούς. Στην πράξη, ο στόχος είναι να βρεθεί το είδος και το ύψος των φόρων που θα επιτρέψουν τη χρηματοδότηση των λειτουργιών του κράτους (υγεία, παιδεία, κοινωνικές πολιτικές κ.λπ.), οι οποίες ενισχύουν την κοινωνική συνοχή και καταπολεμούν τις ανισότητες –και άρα αυξάνουν την κοινωνική ευημερία. Την ίδια στιγμή ωστόσο, το είδος και το ύψος των φόρων πρέπει, σύμφωνα με τη θεώρηση αυτή, να καθορίζονται έτσι ώστε να διασφαλίζεται η μέγιστη αποδοτικότητα και ελαχιστοποίηση του κόστους προς την οικονομική δραστηριότητα (για παράδειγμα την παραγωγή, τις επενδύσεις, την απασχόληση κ.λπ.)¹.

Ενδεικτικά ερωτήματα που τίθενται σε αυτό το πλαίσιο μπορεί να είναι:

- Ποια μορφή πρέπει να έχει ένας φόρος επί του εισοδήματος; Πρέπει να είναι σταθερός ή προοδευτικός;
- Ποιος είναι πιο αποδοτικός; Ένας φόρος επί της κατανάλωσης (π.χ. ΦΠΑ) ή ένας φόρος επί του εισοδήματος;
- Ένας φόρος επί του κεφαλαίου πόσο επηρεάζει τις επενδύσεις;
- Ποιο είναι το μείγμα φορολογικής πολιτικής που ενισχύει την κοινωνική ευημερία και μειώνει τις ανισότητες;

Η παρούσα ενότητα παρουσιάζει κάποια από τα επιχειρήματα σε αυτή τη συζήτηση που θα βοηθήσουν στην κατανόηση των διλημάτων που έχει οποιοσδήποτε εμπλέκεται στην διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής.

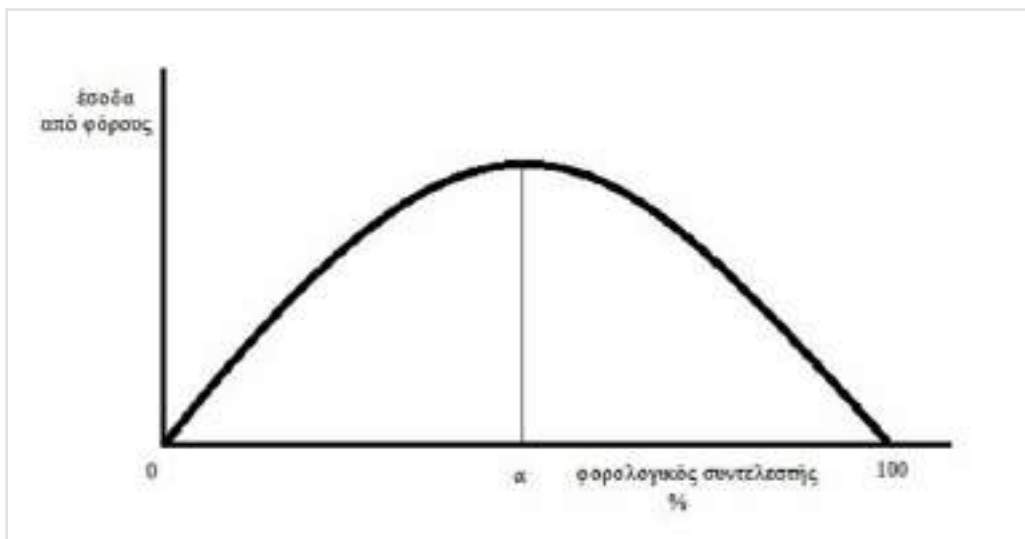
2.8.1. Καμπύλη Laffer

Αναφερθήκαμε ήδη στην θεωρία –και στη γνωστή καμπύλη– του Laffer, μια από τις πιο διαδεδομένες, αλλά και ταυτόχρονα από τις πιο απλές προσεγγίσεις που θα συναντήσει κανείς στη βιβλιογραφία. Η καμπύλη Laffer παρουσιάζει το ύψος των φορολογικών εσόδων ως συνάρτηση του ύψους ενός φορολογικού συντελεστή. Σύμφωνα με αυτή, τα φορολογικά έσοδα αυξάνονται καθώς αυξάνεται ο φορολογικός συντελεστής, μέχρι ενός σημείου στο οποίο μεγιστοποιούνται και μετά το οποίο κάθε αύξηση του φορολογικού συντελεστή οδηγεί σε μείωση των εσόδων, γιατί επηρεάζει τις επιλογές παραγωγής και κατανάλωσης (μειώνοντας το προς φορολόγηση

¹ Βλ. όμως παραπάνω για τις διαφορετικές οικονομικές θεωρίες και τα εμπειρικά δεδομένα που αφορούν την συσχέτιση της φορολογίας με την ανάπτυξη.

εισόδημα) ή γιατί η φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων μειώνεται και άρα επιλέγουν να μην καταβάλουν τους φόρους για να ικανοποιήσουν άλλες ανάγκες τους.

Εικόνα 1: Η καμπύλη Laffer



Ωστόσο, η απλότητα δεν αποτελεί εν προκειμένω αρετή, καθώς στις σύγχρονες οικονομίες δεν είναι εύκολο να εντοπίσει κανείς για κάθε μεμονωμένο τύπο φόρου ποιο είναι το βέλτιστο επίπεδο χρησιμοποιώντας μόνο τη θεωρία του Laffer. Επίσης, η θεωρία αυτή παραγνωρίζει το γεγονός ότι η συνολική φορολογική επιβάρυνση – αλλά και συνολικά η οικονομική συμπεριφορά κάθε ατόμου – επηρεάζεται όχι μόνο από το ύψος των φόρων αλλά και από τη θέση του στην κοινωνική διαστρωμάτωση/στην παραγωγή, το ατομικό εισόδημα και την καταναλωτική και παραγωγική του συμπεριφορά, καθώς και άλλες εξω-οικονομικές (π.χ. πολιτισμικές) παραμέτρους.

2.8.2. Βασικές παραδοχές της ανάλυσης βέλτιστης φορολογίας

Είναι σημαντικό, πριν προχωρήσουμε στην επισκόπηση των χαρακτηριστικών των επιμέρους φόρων, να περιγραφούν κάποιες βασικές παραδοχές που γίνονται στη σχετική βιβλιογραφία (Mirrlees, 1971; Atkinson and Stiglitz, 1976; Mirrlees, 1976) ως προς τη μεγιστοποίηση της κοινωνικής ευημερίας. Και αυτό γιατί οι παραδοχές που γίνονται επηρεάζουν τα αποτελέσματα στα οποία καταλήγει.

Το ζήτημα της βελτιστοποίησης της κοινωνικής ευημερίας είναι περίπλοκο και περιλαμβάνει –εκτός της μεγιστοποίησης του σταθμισμένου μέσου της ατομικής ευημερίας των πολιτών, που συνήθως αναφέρεται στη σχετική βιβλιογραφία– το μείζον ζήτημα του ορισμού της ατομικής και, κατ' επέκταση, της συλλογικής ευημερίας των πολιτών και που μπορεί να περιλαμβάνει στοιχεία όπως ο ελεύθερος χρόνος, η ποιότητα του περιβάλλοντος, το κοινωνικό κράτος, καθώς και στοιχεία κοινωνικής δικαιοσύνης και διανομής.

Μέσα στο πλαίσιο αυτό –και αν υποθέσουμε ότι μέσω της πολιτικής μια κοινωνία έχει ορίσει τους στόχους της συλλογικής της ευημερίας– η διάδραση μεταξύ κυβέρνησης και πολιτών

περιλαμβάνει, αφενός από την πλευρά της κυβέρνησης την επιλογή των φορολογικών εργαλείων που μεγιστοποιούν την κατά τα ανωτέρω κοινωνική ευημερία, αφετέρου από την πλευρά των πολιτών την επιλογή της καταναλωτικής και παραγωγικής συμπεριφοράς μέσω της οποίας μεγιστοποιούν την ευημερία τους, υπό τους περιορισμούς του ισχύοντος φορολογικού πλαισίου. Και βέβαια, και πάλι εδώ, με την επισήμανση ότι η ατομική ευημερία, αλλά και τα περιθώρια που έχει κάθε μεμονωμένο άτομο να την επιδιώξει, καθορίζονται τόσο από οικονομικές και κοινωνικές/ταξικές, όσο και από άλλες (λ.χ. πολιτισμικές παραμέτρους).

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, πρέπει να επιστημανθεί ότι η προσπάθεια που γίνεται στη σχετική βιβλιογραφία να αποσυνδεθεί το ζήτημα της κοινωνικής δικαιοσύνης στο πλαίσιο της φορολογίας από την αύξηση της κοινωνικής ευημερίας, αποτελεί στην πραγματικότητα μια –ηθελημένη ή μη– λήψη ζητουμένου: εμμέσως, αφαιρεί την προβληματική της ισότητας και της κοινωνικής δικαιοσύνης από τον σχεδιασμό της φορολογικής πολιτικής. Επίσης, με τον ίδιο τρόπο, επιχειρείται να αποσυνδεθεί η αξιολόγηση των επιλογών που υπάρχουν για φορολόγηση από το ζήτημα της χρήσης αυτών των πόρων, κάτι που – όπως αναφέραμε στην αρχή – αποτελεί τη βάση και τη λογική προϋπόθεση οποιασδήποτε φορολογικής πολιτικής.

2.8.3. Φορολογία εισοδήματος εργασίας

Το κρίσιμο ερώτημα για τη φορολόγηση του εισοδήματος από εργασία είναι αν και πόσο προοδευτική θα είναι. Με άλλα λόγια τίθεται το ερώτημα αν θα αυξάνεται ο φορολογικός συντελεστής καθώς θα αυξάνεται το εισόδημα ή αν αυτός θα είναι οριζόντιος για κάθε επίπεδο εισοδήματος. Όσο πιο πολύ αυξάνεται τόσο μεγαλύτερη η προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας. Ένα άλλο ερώτημα που τίθεται συνήθως στη δημόσια συζήτηση είναι το ύψος του φορολογικού συντελεστή για το υψηλότερο εισοδηματικό κλιμάκιο².

Για τους υπέρμαχους της μη-προοδευτικής φορολόγησης, αλλά και αυτούς που υποστηρίζουν χαμηλούς συντελεστές στα υψηλά φορολογικά κλιμάκια, το βασικό επιχείρημα είναι ότι ένας υψηλός φόρος αποτελεί στρέβλωση, καθώς μπορεί να οδηγήσει ανθρώπους να εργαστούν λιγότερο από αυτό που θα εργαζόταν αν η φορολογία ήταν χαμηλότερη, καθώς και ότι δημιουργείται κίνητρο για φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή που δεν θα υπήρχε με έναν ενιαίο – οριζόντιο φορολογικό συντελεστή.

Αν και το παραπάνω επιχείρημα έχει κάποια απήχηση, στη σχετική βιβλιογραφία (Mirrlees, 1971, 1976) φαίνεται να είναι κοινά αποδεκτό ότι μια προοδευτική κλίμακα είναι καλύτερη από ένα σταθερό φόρο εισοδήματος, ανεξαρτήτως των υποθέσεων που γίνονται για το πόσο αναδιανεμητική πρέπει να είναι η φορολογία. Με άλλα λόγια, τα οφέλη που προκύπτουν από την αναδιανομή εισοδημάτων πάντα υπερτερούν οποιονδήποτε άλλων απωλειών αποτελεσματικότητας. Το επιχείρημα της μειωμένης εργασίας παραγνωρίζει ότι στις σύγχρονες κοινωνίες η παροχή εργασίας για την πλειοψηφία των εργαζομένων ελάχιστα εξαρτάται από ατομικές αποφάσεις, είτε πρόκειται για μισθωτούς και μισθωτές είτε για αυτοαπασχολούμενους/ες είτε για εργαζόμενους/ες επιχειρηματίες. Επιπλέον, το πρόβλημα της μετατροπής εισοδήματος από

² Για την Ελλάδα την περίοδο 1995 – 2021 ο υψηλότερος συντελεστής φορολογίας εισοδήματος ήταν μεταξύ 40% και 45%, ενώ από το 2020 και μετά είναι στο 44%.

εργασία σε άλλες μορφές εισοδήματος για να επιτευχθεί χαμηλότερη φορολόγηση δεν επιλύεται με έναν οριζόντιο φορολογικό συντελεστή, καθώς το κίνητρο για φοροαποφυγή αυτής της μορφής θα υπάρχει πάντα όταν υπάρχουν διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές για διαφορετικές πηγές εισοδήματος. Τέλος, η έκταση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής εξαρτάται πρωτίστως από την ποιότητα της φορολογικής νομοθεσίας και την επάρκεια των φορολογικών υπηρεσιών του κράτους.

Συνεπώς μια προοδευτική κλίμακα φαίνεται να είναι η προτιμητέα λύση. Ωστόσο, αυτό που δεν μπορεί να πει κάποιος εκ των προτέρων είναι ποια είναι η βέλτιστη κλίμακα και ποιο το υψηλότερο φορολογικό κλιμάκιο. Αυτό εξαρτάται τόσο από το ειδικότερα χαρακτηριστικά της οικονομίας, αλλά και από τις λοιπές προτεραιότητες της οικονομικής και φορολογικής πολιτικής.

2.8.4. Φόρος επί των εισοδημάτων από χρηματοπιστωτικό κεφάλαιο

Υπάρχουν αρκετοί που υποστηρίζουν ότι ο φόρος στα εισοδήματα από το χρηματοπιστωτικό κεφάλαιο θα έπρεπε να είναι μηδενικός. Ο βασικός κορμός αυτής της προσέγγισης στηρίζεται στην υπόθεση ότι ένας τέτοιος φόρος ουσιαστικά επηρεάζει τις αποφάσεις για αποταμίευση, ενώ ταυτόχρονα μπορεί κανείς να επιτύχει καλύτερα αποτελέσματα από τη φορολόγηση των εισοδημάτων από εργασία.³

Ωστόσο, υπάρχουν ισχυρά επιχειρήματα (Conesa et al, 2009; Jacobs, 2013; Mirrlees, 2011) εναντίον αυτής της λογικής, καθώς υπέρ της μη μηδενικής φορολογίας στο εισόδημα από κεφάλαιο, μεταξύ άλλων, συνηγορούν και τα παρακάτω:

- Αυτή περιορίζει τη φοροαποφυγή μέσω της μεταμπίεσης εισοδήματος από εργασία σε εισόδημα από κεφάλαιο.
- Έσοδα από χρηματοπιστωτικό κεφάλαιο είναι, σε κάποιο βαθμό, και αποτέλεσμα εισοδημάτων από ενοίκια/εκμετάλλευση κάποιου σταθερού παραγωγικού συντελεστή ή της γης (π.χ. γη, ακίνητα, κεφαλαιουχικός εξοπλισμός). Συνεπώς ένας θετικός φορολογικός συντελεστής στην υπεραξία του κεφαλαίου αποτελεί φόρο σε αυτά τα εισοδήματα. Το ίδιο ισχύει και για προσόδους από μερίσματα μετοχών και αύξηση αξίας μετοχών εταιρειών.
- Η φορολόγηση του εισοδήματος από κεφάλαιο βοηθάει στην αντιμετώπιση του προβλήματος της αδυναμίας νοικοκυριών να δανειστούν όταν υπάρχουν ατέλειες στις αγορές κεφαλαίου. Αναδιανέμοντας, μέσω της φορολογίας, πόρους από τα νοικοκυριά που μπορούν να δανειστούν σε νοικοκυριά που δεν μπορούν να δανειστούν αντιμετωπίζεται αυτή η ατέλεια στην αγορά.
- Ενισχύει την επένδυση στην εκπαίδευση. Ένας μηδενικός φόρος εισοδήματος από κεφάλαιο δεν είναι ουδέτερος όσον αφορά την επένδυση σε ανθρώπινο κεφάλαιο.

³ Η υπόθεση στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι ότι αρχική πηγή το εισοδήματος είναι η εργασία. Στη συνέχεια το τμήμα που δεν καταναλώνεται, αποταμιεύεται και γίνεται κεφαλαιακή επένδυση η οποία αποφέρει εισόδημα. Το εισόδημα αυτό δεν πρέπει να φορολογείται, αν έχει φορολογηθεί αρχικά πλήρως.

Συνεπώς φορολογώντας το εισόδημα από κεφάλαιο ενισχύουμε την επένδυση στην εκπαίδευση και την απόκτηση δεξιοτήτων.

Υπάρχουν λοιπόν αρκετά επιχειρήματα γιατί είναι ωφέλιμο για την κοινωνία να φορολογούνται τα εισοδήματα από την υπεραξία του κεφαλαίου. Ωστόσο και πάλι είναι δύσκολο, και εξαρτάται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συνολικού φορολογικού συστήματος, να ορίσει κάποιος το βέλτιστο ύψος φόρου. Γιατί εξαρτάται από την αλληλεπίδραση με το φόρο επί του εισοδήματος από την εργασία, το φόρο του εισοδήματος από ενοίκια γης και ακινήτων και εκμετάλλευσης κεφαλαιουχικού εξοπλισμού.

2.8.5. Έμμεση φορολογία

Οι έμμεσοι φόροι αποτελούν μία σημαντική πηγή εσόδων για τον κρατικό προϋπολογισμό. Ο κυριότερος έμμεσος φόρος είναι ο ΦΠΑ. Το ερώτημα που πρέπει να τεθεί για την έμμεση φορολογία είναι υπό ποιες προϋποθέσεις είναι απαραίτητη, αλλά και κατά πόσο αποτελεί μια κοινωνικά δίκαιη μορφή φορολόγησης.

Σχετικά με το δεύτερο ο βασικός κορμός κριτικής που ασκείται στην έμμεση φορολογία κάθε μορφής είναι ότι πρόκειται για μια αντίστροφα προοδευτική μορφή φορολογίας. Νωρίτερα, περιγράφοντας τους άμεσους φόρους, επισημάνθηκε ότι μια προοδευτική φορολογική κλίμακα αποσπά ένα μεγαλύτερο ποσοστό του εισοδήματος από τα υψηλά εισοδήματα, και χαμηλότερα ποσοστά από τα χαμηλότερα εισοδήματα. Ακόμη και αν είχαμε οριζόντια φορολογία εισοδήματος, τότε για όλους τους φορολογούμενους ο φόρος θα ήταν ένα σταθερό ποσοστό του εισοδήματος, ανεξάρτητα από το ύψος του τελευταίου. Αυτό το χαρακτηριστικό δεν υπάρχει στους έμμεσους φόρους. Αντίθετα, για παράδειγμα, αν υποθέσουμε ότι δύο νοικοκυριά έχουν το ίδιο επίπεδο καταναλωτικών δαπανών, τότε οι έμμεσοι φόροι (ΦΠΑ, δασμοί κλπ.) που θα καταβάλουν ως απόλυτο ποσό θα είναι ίσοι, όμως θα αποτελούν μεγαλύτερο ποσοστό του εισοδήματος για το νοικοκυριό με το χαμηλότερο εισόδημα, καθιστώντας τους αντίστροφα προοδευτικούς.

Έτσι προκύπτει το ερώτημα γιατί να χρησιμοποιήσει κανείς έμμεσους φόρους, ενώ θα μπορούσε να επιτύχει καλύτερα αποτελέσματα αναδιανομής με άμεσους φόρους και σωστές μεταβιβάσεις και επιδοτήσεις. Μια απάντηση έρχεται από τη βασική αδυναμία που έχουν οι άμεσοι φόροι: οι φόροι επί της κατανάλωσης εισπράττονται και από αυτούς που έχουν αποκρύψει εισοδήματα και έχουν αποφύγει τη φορολογία εισοδήματος. Με αυτόν τον τρόπο επανέρχεται ένα είδος φορολογικής δικαιοσύνης. Μια δεύτερη απάντηση είναι η δυνατότητα που δίνεται στο κράτος, μέσω της επιβολής διαφορετικών συντελεστών έμμεσης φορολογίας, να επηρεάσει τα κίνητρα κατανάλωσης προς αγαθά που θεωρούνται επωφελή ή παραγωγικά, και να μειώσει την κατανάλωση αυτών που θεωρούνται λιγότερο επωφελή. Έτσι για παράδειγμα ένας χαμηλός ΦΠΑ στις υπηρεσίες εκπαίδευσης ή υγείας επηρεάζει θετικά τις δαπάνες σε αυτές, μειώνοντας τους πόρους που κατευθύνονται σε αγαθά που φορολογούνται με υψηλούς έμμεσους φόρους (π.χ. καπνικά προϊόντα, αλκοόλ, αγαθά πολυτελείας). Στη σχετική βιβλιογραφία (Atkinson and Stiglitz, 1976; Cnossen, 2010; Mankiw et al, 2009; Mirrlees, 2011) δεν υπάρχει ξεκάθαρο συμπέρασμα στο ερώτημα αν αυτή η στρατηγική είναι βέλτιστη σε όρους αναδιανεμητικούς

και κοινωνικής ευημερίας. Ωστόσο, ακόμα και αν υποθέσουμε ότι υπάρχει ένας ικανοποιητικός μηχανισμός άμεσης φορολογίας και κοινωνικής –αναδιανεμητικής– πολιτικής που, όπως αναφέρθηκε νωρίτερα, έχει καλύτερα χαρακτηριστικά προοδευτικότητας και μεγαλύτερη δυνατότητα στόχευσης των μέτρων, η δυνατότητα επηρεασμού των επιλογών μέσω διαφορετικών συντελεστών ΦΠΑ αποτελεί πλεονέκτημα των έμμεσων φόρων.

2.8.6. Περιβαλλοντικοί Φόροι

Οι περιβαλλοντικοί φόροι είναι μια ειδική κατηγορία φόρων που έχουν ως βασικό στόχο να κοστολογήσουν τις αρνητικές εξωτερικότητες ρυπογόνων παραγωγικών διαδικασιών. Παράλληλα στόχος μπορεί να είναι και να αποτρέψουν την κατανάλωση προϊόντων που ρυπαίνουν το περιβάλλον. Παραδείγματα περιβαλλοντικών φόρων/τελών είναι η φορολόγηση με βάση τους ρύπους CO₂ ή τα τέλη που επιβάλλονται στην κατανάλωση πλαστικών.

Η επιβολή περιβαλλοντικών φόρων, όπως είναι προφανές, είναι και αυτή σε θέση να επηρεάσει τόσο τις επιλογές παραγωγής όσο και τις επιλογές κατανάλωσης. Έτσι λοιπόν η στόχευσή τους και το ύψος τους θα πρέπει να αποφασίζονται με κριτήριο την επίτευξη των περιβαλλοντικών στόχων και όχι την αύξηση των εσόδων, χωρίς ωστόσο να παραγνωρίζεται πρώτον ότι οι φόροι αυτοί δεν είναι εισπρακτικά ουδέτεροι και δεύτερον ότι υπάρχει πάντοτε το ζήτημα της ανισότητας ως προς την επιβάρυνση.

2.8.7. Συμπέρασμα

Γίνεται προφανές ότι στο ερώτημα ποιο είναι το βέλτιστο μείγμα φόρων, η απάντηση δεν είναι εύκολη. Και στις περισσότερες περιπτώσεις υπάρχουν περισσότεροι του ενός συνδυασμοί που θα έχουν συγκρίσιμα αποτελέσματα. Η εκάστοτε κυβέρνηση πρέπει να θέσει τους στόχους αναδιανομής, και λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της φορολογικής βάσης και τις δυνατότητες της φορολογικής διοίκησης, να επιλέξει το κατάλληλο μείγμα πολιτικής. Αυτό όμως που φαίνεται ότι βρίσκει ξεκάθαρη στήριξη στη βιβλιογραφία είναι ότι η άμεση φορολογία –εφόσον είναι σε θέση να εντοπίσει και να φορολογήσει όλα τα εισοδήματα– μπορεί να φέρει καλύτερα αποτελέσματα προοδευτικής φορολόγησης και να επιτρέψει την καλύτερη στόχευση στην αναδιανεμητική πολιτική. Αυτό βέβαια χωρίς να παραγνωρίζει κανείς ότι και οι άλλες μορφές φορολόγησης έχουν προτερήματα που μπορεί να ενσωματωθούν σε ένα ευρύτερο πλαίσιο οικονομικής πολιτικής.

Κεφάλαιο 3

Φορολογία φυσικών προσώπων

Ο φορολογούμενος που έχει την φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Αντίθετα, ο φορολογούμενος που δεν έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο του εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) διακρίνει τις ακόλουθες τέσσερις (4) κατηγορίες ακαθαρίστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα και εισόδημα από ακίνητη περιουσία),
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας, τίτλων, μετοχών).

Θεωρητικά, η προοδευτική φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων, όπως διαμορφώνεται και από τις κλίμακες φορολογίας, στοχεύει στο να φορολογούνται περισσότερο τα μεγάλα εισοδήματα και λιγότερο τα μικρά. Ωστόσο, είναι εμφανές το γεγονός ότι άμεσους φόρους πληρώνει ένα ποσοστό μόνο των θεωρητικώς υπόχρεων και όχι αυτό με τη μεγαλύτερη φορολογική ικανότητα. Το ποσοστό αυτό αφορά κυρίως τους μισθωτούς και συνταξιούχους, που το εισόδημά τους καθορίζει «στην πηγή» το ποσοστό φορολόγησής τους και πολλές φορές καλούνται να καλύψουν και το κενό που αφήνει η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή και συχνά η νομιμοποιημένη φοροαπαλλαγή.

Επιπλέον, στον γενικό κανόνα σύμφωνα με τον οποίο κάθε πρόσωπο φορολογείται ανάλογα με το εισόδημά του υπάρχουν δύο μεγάλες κατηγορίες εξαιρέσεων: η απαλλαγή συγκεκριμένων εισοδημάτων (βάσει ύψους, προέλευσης ή ιδιότητας του υπόχρεου) από τη φορολογία για οικονομικούς και κοινωνικούς λόγους και η θέσπιση φορολογικών τεκμηρίων. Η σταδιακή κατάργηση, ήδη από τη δεκαετία του 1990, εισοδημάτων που απαλλάσσονται από τη φορολογία για οικονομικούς και κοινωνικούς λόγους έγινε με επίκληση της ανάγκης διεύρυνσης της φορολογικής βάσης και σύμφωνα με τη Συνθήκη του Μάαστριχτ και το Σύμφωνο Σταθερότητας και Ανάπτυξης. Αντίθετα, τα φορολογικά τεκμήρια αποτέλεσαν και εξακολουθούν να αποτελούν πεδίο αέναου προβληματισμού για τους συνταγματολόγους.

Συνολικά, οι φορολογικές πολιτικές που αφορούν το εισόδημα των φυσικών προσώπων συχνά επηρεάζονται από τις νεοκλασικές θεωρίες περί ορθολογισμού, καθώς και περί της αγοράς που αυτορυθμίζεται. Βασίζονται δηλαδή στην πίστη ότι οι χρηματοπιστωτικές αγορές είναι αποτελεσματικές, η κατανάλωση και οι επενδύσεις γίνονται με ορθολογικά κριτήρια και

προσδοκίες και ότι η ισορροπία μετά από ένα εξωτερικό σοκ για την οικονομία θα επέλθει ως από μηχανής θεός, οπότε οι μισθωτοί απλά πρέπει να αναμένουν χωρίς να παρεμβαίνουν. Το επιχείρημα αυτό, παρόλο που αποδομήθηκε πλήρως από την πανδημία του COVID-19, φαίνεται να βρίσκει ακόμα υποστηρικτές στις πολιτικές επιλογές φορολόγησης.

Πριν από τη χρηματοπιστωτική κρίση και την επιβολή μνημονιακών υποχρεώσεων στην Ελλάδα, η φορολόγηση εισοδήματος φυσικών προσώπων χωριζόταν σε α) Μισθωτούς και συνταξιούχους και β) Μη μισθωτούς και επαγγελματίες. Ο διαχωρισμός αυτός παύει μετά το 2011, εξακολουθεί όμως να επιβαρύνει τα μεσαία στρώματα. Αυτό, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα φορολογικά έσοδα στηρίζονται περισσότερο στην έμμεση φορολόγηση των φυσικών προσώπων και δευτερευόντως στην άμεση (γεγονός που επηρεάζεται έντονα από την οικονομική δραστηριότητα), οδηγεί εν τέλει στην εν συνόλω αύξηση της φορολογίας των φυσικών προσώπων στην Ελλάδα σε σχέση με το μέσο όρο της Ευρωζώνης, παρόλο που υπάρχουν χώρες όπου οι κλίμακες φορολόγησης είναι αρκετά υψηλότερες.

Όπως προαναφέρθηκε, ο φόρος εισοδήματος μπορεί να εφαρμόζεται με σταθερούς ή προοδευτικούς ενιαίους συντελεστές. Στην ΕΕ, οι προοδευτικοί συντελεστές φόρου εισοδήματος εφαρμόζονται σε κράτη όπως η Ελλάδα, η Αυστρία, το Βέλγιο, η Γαλλία, η Δανία κ.α. Οι σταθεροί/ενιαίοι συντελεστές φόρου εισοδήματος εφαρμόζονται στη Βουλγαρία, Εσθονία, Ρουμανία κ.α. Με το σύστημα της παρακράτησης στην πηγή, ο φόρος εισοδήματος καταβάλλεται κάθε μήνα και παρακρατείται από τον εργοδότη, από το εισόδημα από μισθωτή εργασία, ο οποίος αποδίδει τον παρακρατηθέντα φόρο εισοδήματος στον κρατικό προϋπολογισμό. Στην ΕΕ, τις φορολογικές δηλώσεις υποβάλλουν άλλοτε οι εργοδότες και άλλοτε οι υπόχρεοι μισθωτοί. Στην Ελλάδα, το ισχύον καθεστώς έχει υιοθετήσει το σύστημα του ενιαίου φόρου. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων επιβάλλεται κάθε χρόνο με κριτήριο το εισόδημα τους που έχει αποκτηθεί από εργασία, κέρδη, τόκους ή ενοίκια.

3.1. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων – Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

3.1.1. Γενικός Φόρος

Στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον ΚΦΕ όπως ισχύει, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που αποκτάται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Πίνακας 9: Φορολογικοί συντελεστές για το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία στην Ελλάδα

Φορολογητέο εισόδημα (σε ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %
0-10.000	9%
10.001-20.000	22%
20.001-30.000	28%
30.001-40.000	36%
40.001-	44%

Το αφορολόγητο, με την έννοια με την οποία ίσχυε παλιότερα (ένα ελάχιστο εισοδηματικό κατώφλι) δεν ισχύει πλέον. Υπολογίζεται στη βάση του συνόλου των δαπανών που χρειάζεται να διενεργήσει (κατά κανόνα ηλεκτρονικά) κάθε φορολογούμενος για να μην του επιβληθεί πρόσθετος φόρος και βάσει του φορολογητέου εισοδήματος κάθε υπόχρεου.

3.1.2. Εισφορά αλληλεγγύης

Από τη νομοθεσία προβλέπεται η παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.⁴ Την ειδική αυτή εισφορά την πληρώνουν οι φορολογούμενοι των οποίων το ετήσιο εισόδημα είναι πάνω από 12.000 ευρώ. Στο σύνολο των εισοδημάτων που αποκτάται από φυσικά πρόσωπα, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είτε αυτό είναι φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό και εφόσον αυτό υπερβαίνει τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης και υπολογίζεται βάσει κλίμακας (Πίνακας 10). Από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης **εξαιρούνται**, για όλα τους τα εισοδήματα, οι ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας από 80% και άνω καθώς οι ολικώς τυφλοί (αναλυτικά οι εξαιρέσεις αναφέρονται στο άρθρο 43α παρ.2 του Κ.Φ.Ε).

Πίνακας 10 : Συντελεστές Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης

από (€)	έως (€)	Φορολογικός Συντελεστής
0 €	12.000 €	0,00%
12.001 €	20.000 €	2,20%
20.001 €	30.000 €	5,00%
30.001 €	40.000 €	6,50%
40.001 €	65.000 €	7,50%
65.001 €	220.000 €	9,00%
220.001 €		10,00%

⁴ Έχει εξαγγελθεί η κατάργησή της για συγκεκριμένες κατηγορίες μισθωτών και επαγγελματιών.

3.2. Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

3.2.1. Γενικός Φόρος

Σύμφωνα με τον ισχύοντα ορισμό, ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις.

3.2.2. Εισφορά αλληλεγγύης

Η εισφορά αλληλεγγύης από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με τον ίδιο τρόπο, όπως προβλέπεται για το εισόδημα από μισθωτή εργασία.

3.2.3. Τέλος Επιτηδεύματος

Το τέλος επιτηδεύματος είναι ένα είδος φόρου που επιβάλλεται σε όλους τους επαγγελματίες και αποτελεί έναν «έκτακτο» φόρο.⁵ Το τέλος επιτηδεύματος θεσπίστηκε ως ένας κατώτατος φόρος που πρέπει να πληρώσουν οι επιτηδευματίες και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που δηλώνουν μικρά ποσά στη δήλωσή τους, με την προϋπόθεση ότι τηρούν βιβλία συγκεκριμένων κατηγοριών του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Το σκεπτικό της επιβολής του φόρου ήταν ότι θα βοηθούσε στην πάταξη της φοροδιαφυγής, καθώς θα συμμετείχαν περισσότεροι φορολογούμενοι στα φορολογικά βάρη.

Από την καταβολή τέλους επιτηδεύματος απαλλάσσονται οι νέοι επαγγελματίες (όσοι/ες δεν έχουν συμπληρώσει 5 χρόνια από την έναρξη της δραστηριότητας), καθώς και όσοι/ες βρίσκονται 3 χρόνια από τη συνταξιοδότησή τους, με εξαίρεση τους ελεύθερους επαγγελματίες. Το ύψος του τέλους κυμαίνεται από 600 έως 1000 ευρώ, ανάλογα με το είδος της επιχείρησης και την τοποθεσία που βρίσκεται η έδρα της, χωρίς να εξαρτάται από το εισόδημα από την επιχειρηματική/επαγγελματική δραστηριότητα.

3.2.4. Αυτοτελώς φορολογούμενα εισοδήματα

3.2.4.1. Αγρότες

Για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα I της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολο τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται αυτοτελώς με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή

⁵ Έχει επίσης εξαγγελθεί η σταδιακή κατάργησή του.

εργασία και συντάξεις. Ο φόρος που προκύπτει για το εισόδημα από ατομική αγροτική επιχείρηση μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται στο άρθρο 16 του Φορολογικού Κώδικα. Η μείωση του φόρου εφαρμόζεται μόνο για τους κατ' επάγγελμα αγρότες, όπως αυτοί ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εφόσον τουλάχιστον το 50% του εισοδήματός τους προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα.

3.2.4.2. Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία

Ειδικά, για τους φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνεται ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, εφόσον αυτό καταβάλλεται στους εργαζομένους τους.

3.2.4.3. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Ο όρος εισόδημα από ακίνητη περιουσία σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης:

- α) γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους,
- β) μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα,
- γ) από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών,
- δ) κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται αυτοτελώς, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα (Πίνακας 11):

Πίνακας 11: Φορολογικοί συντελεστές εισοδήματος από ακίνητη περιουσία

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (σε ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %
0-12.000	15%
12.001-35.000	35%
35.001-	45%

3.2.4.4. Άλλα εισοδήματα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα)

Ο όρος μερίσματα σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη),

καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα. Τόκος σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα. Ο όρος δικαιώματα σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας.

Τα μερίσματα, οι τόκοι και τα δικαιώματα φορολογούνται με συντελεστές 5%, 15% και 20% αντίστοιχα και με την ανωτέρω φορολόγηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα φυσικά πρόσωπα. Επίσης, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα. Οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους τόκους που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο στην Ελλάδα.

3.3. Φοροαπαλλαγές

Πραγματικές απαλλαγές από τον φόρο εισοδήματος είναι αυτές που παρέχονται λόγω της κατηγορίας στην οποία ανήκει το εισόδημα, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου που το αποκτά. Τέτοιες απαλλαγές είναι π.χ. η απαλλαγή από το φόρο του τεκμαρτού εισοδήματος που προκύπτει από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου χωρίς αντάλλαγμα και η απαλλαγή από το φόρο του συνολικού τεκμαρτού εισοδήματος λόγω ιδιοκατοίκησης οικοδομής. Ακόμα, η απαλλαγή των εμπορικών επιχειρήσεων από τον φόρο επί των κερδών που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων, τα οποία υπόκεινται στον ειδικό φόρο για πλοία. Απαλλάσσονται επίσης από τη φορολογία εισοδήματα από κινητές αξίες (τόκοι καταθέσεων σε ξένο νόμισμα) το οποίο ισχύει μόνο για μόνιμους κατοίκους εξωτερικού και εφόσον τα κατατεθέντα ποσά είναι σε ξένο νόμισμα εκτός ζώνης ευρώ. Στις περιπτώσεις απαλλαγής από τη φορολογία εισοδήματος δεν περιλαμβάνονται τα εισοδήματα που φορολογούνται αυτοτελώς και με εξάντληση της υποχρέωσης του φορολογουμένου.

Στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων ισχύουν συγκεκριμένες ρυθμίσεις που προβλέπουν φοροαπαλλαγές και εκπτώσεις φόρου. Από τις ρυθμίσεις αυτές ξεχωρίζουν ιδιαίτερα:

- Οι πλήρεις απαλλαγές διαφόρων κατηγοριών εισοδημάτων από τη φορολογία εισοδήματος (οι απαλλαγές αυτές αφορούν για το 2021 -οικονομικό έτος 2020- 2.219.025 φορολογούμενους και τη μη καταβολή φόρων συνολικού ύψους 931,73 εκατ. ευρώ)
- Η έκπτωση φόρου εισοδήματος 1.900 - 2.100 ευρώ η οποία καθιερώθηκε από το 2016 για τους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες και ισοδυναμεί με αφορολόγητο όριο εισοδήματος 8.636 - 9.545 ευρώ (η έκπτωση αυτή για το 2021 -οικονομικό έτος 2020-

αφορά περίπου 272.964 κατά κύριο επάγγελμα αγρότες και τη μη καταβολή φόρων συνολικού ύψους 225,3 εκατ. ευρώ).

- Η έκπτωση φόρου εισοδήματος ύψους 200 ευρώ που παρέχεται σε κάθε φορολογούμενο με αναπηρία 67% (δικαιούχοι της έκπτωσης αυτής ήταν το 2021 -οικονομικό έτος 2020- 197.235 φορολογούμενοι και το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν ανήλθε σε 14,29 εκατ. ευρώ).
- Το ειδικό καθεστώς αυτοτελούς φορολόγησης των αμοιβών των ναυτικών (για το 2021 -οικονομικό έτος 2020- αφορούσε συνολικά 28.963 φορολογούμενους με μείωση φορολογικών επιβαρύνσεων συνολικού ύψους 88,75 εκατ. ευρώ).
- Οι απαλλαγές από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης και το τέλος επιτηδεύματος (το 2021 -οικονομικό έτος 2020- αφορούσαν 160.255 φορολογούμενους με απαλλαγή από την πληρωμή ποσού συνολικού ύψους 20,38 εκατ. Ευρώ).
- Η απαλλαγή του ΕΚΑΣ από τον φόρο εισοδήματος (αφορούσε για το 2021 -οικονομικό έτος 2020- 197.500 χαμηλοσυνταξιούχους και την μη καταβολή φόρων συνολικού ύψους 1,3 εκατ. ευρώ).
- Η απαλλαγή του επιδόματος ανεργίας του ΟΑΕΔ από τον φόρο εισοδήματος (αφορούσε για το 2021 -οικονομικό έτος 2020- 599.908 άνεργους φορολογούμενους και την μη καταβολή φόρων συνολικού ύψους 9,2 εκατ. ευρώ).
- Έκπτωση από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, των δαπανών για τη λήψη υπηρεσιών οι οποίες σχετίζονται με την ενεργειακή, λειτουργική και αισθητική αναβάθμιση κτιρίων και πραγματοποιούνται από 1.1.2020 έως και 31.12.2022
- Επίσης, κατά διαστήματα υπάρχουν φοροαπαλλαγές και ελαφρύνσεις για έκτακτα περιστατικά, όπως για παράδειγμα προς πληγέντες από φυσικές καταστροφές.

3.4. Τεκμήρια

Ως τεκμήριο ορίζεται το βέβαιο πόρισμα από το οποίο προκύπτει ότι το εισόδημα που δηλώνει ο φορολογούμενος είναι μικρότερο από αυτό που πραγματικά απέκτησε. Το πόρισμα αυτό (τεκμήριο) προκύπτει από διάφορα στοιχεία που αναγράφονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Με τα τεκμήρια, προσδιορίζεται η δαπάνη διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, συζύγου και των προσώπων που (κατά την φορολογία εισοδήματος) συνοικούν μαζί τους και τους επιβαρύνουν, και ως ποσοτικό μέγεθος συγκρίνεται με τα δηλωθέντα εισοδήματα για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης και την επιβολή του φόρου. Σκοπός των τεκμηρίων είναι η εμφάνιση των πραγματικών εισοδημάτων κάθε πολίτη, και με αυτό τον τρόπο τον έμμεσο περιορισμό της φοροδιαφυγής, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι σε όλες τις περιπτώσεις η εφαρμογή του τεκμηρίου εμφανίζει την πραγματική εισοδηματική κατάσταση του φορολογουμένου.

Στην ελληνική φορολογική νομοθεσία τα τεκμήρια αφορούν μόνο τα φυσικά πρόσωπα, και όχι τις εταιρείες και τα λοιπά νομικά πρόσωπα. Οι διατάξεις που διέπουν τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες περιέχονται στο βασικό νόμο 2238/94 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» (άρθρα 15 έως 19). Τα τεκμήρια διακρίνονται σε

δυο κατηγορίες: τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης και τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες).

Με βάση τα παραπάνω, στον Πίνακα 12 αποτυπώνεται η φορολογική βάση και τα φορολογικά έσοδα από τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων στην Ελλάδα (2018).

Πίνακας 12: Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων στην Ελλάδα
για το φορολογικό έτος 2018

	ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ	ΔΙΑΔΡΑΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	% επί του Συνόλου	ΦΟΡΟΔΟΥΗΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	% επί του Συνόλου	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ	% επί του Συνόλου
0-14.000	4.549.734	22.143.013.500	70,3%	28.416.382.820	34,8%	894.532.262	10,6%
14.000-30.000	1.422.549	28.051.331.348	22,0%	28.173.421.977	34,5%	2.837.247.835	33,6%
30.000-50.000	376.939	13.999.229.383	5,8%	14.006.480.117	17,2%	2.022.639.519	23,9%
50.000-100.000	98.588	6.394.350.272	1,5%	6.396.045.068	7,8%	1.437.982.869	17,0%
100.000-310.000	18.999	2.811.917.207	0,3%	2.812.259.489	3,4%	846.901.893	10,0%
310.000 και άνω	2.235	1.824.682.759	0,0%	1.824.705.376	2,2%	411.970.639	4,9%
Γενικό σύνολο	6.469.044	75.224.524.468	100,0%	81.629.294.848	100,0%	8.451.275.017	100,0%

Πηγή: Επεξεργασία στοιχείων από ΑΑΔΕ

(https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-03/apologistiko_deltio_esodwn_2019.pdf)

3.5. Φόρος Περιουσίας⁶

Ο φόρος περιουσίας επιβάλλεται στη συνολική αξία κάθε ακίνητου περιουσιακού στοιχείου που ανήκει είτε σε φυσικό είτε σε νομικό πρόσωπο. Ορισμένοι από τους φόρους αυτούς εισπράττονται από την Τοπική Αυτοδιοίκηση –ανεξάρτητα από τον χαρακτηρισμό τους ως «τέλη»–, συχνά συνεισπραττόμενοι με τους λογαριασμούς των παρόχων ηλεκτρικής ενέργειας, άλλοι επιβάλλονται κατά τη μεταβίβαση ενός ακινήτου με αγορά, δωρεά ή γονική παροχή. Αντίθετα, στο ελληνικό φορολογικό σύστημα δεν προβλέπεται φορολόγηση της κινητής περιουσίας.

3.5.1. ΕΝ.Φ.Ι.Α. & Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας

Το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.) αντικαταστάθηκε τον Ιούλιο του 2013 από τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων, τον γνωστό ΕΝ.Φ.Ι.Α. Ο υπολογισμός του ΕΝ.Φ.Ι.Α. πραγματοποιείται με διαφορετικά συστήματα, ανάλογα με το αν το κτίσμα είναι διαμέρισμα, επαγγελματική στέγη, μονοκατοικία, βοηθητικός χώρος ή ξενοδοχειακές εγκαταστάσεις, ξενώνες ή κάμπινγκ. Κριτήρια αποτελούν τα τετραγωνικά μέτρα, η τιμή ζώνης και διάφοροι συντελεστές (παλαιότητα κτιρίου, όροφος, πρόσοψη, ημιτελές κτίσμα). Ένας συμπληρωματικός φόρος στα φυσικά πρόσωπα επιβάλλεται σε αξία ακίνητης περιουσίας άνω των € 300.000 με συντελεστές από 0,1% έως και 1% με προοδευτική κλίμακα.

3.5.2. Φόρος κληρονομιάς

Μια άλλη μορφή φόρου περιουσίας είναι ο φόρος κληρονομιάς που πληρώνουν οι κληρονόμοι για να αποκτήσουν τα δικαιώματα ιδιοκτησίας στην περιουσία του θανόντος. Στην Ελλάδα ακολουθούνται κάποιες βασικές αρχές που προσδιορίζουν το νομοθετικό καθεστώς της φορολογίας κληρονομιών:

- α) Δεν επιβάλλεται φόρος στην αξία της κληρονομιάς ως σύνολο, αλλά αποτιμάται η αξία της κληρονομικής μερίδας κάθε κληρονόμου ξεχωριστά.
- β) Η επιβολή του φόρου στην αξία της κληρονομικής μερίδας κάθε κληρονόμου γίνεται με βάση της αρχή της προοδευτικότητας (όσο αυξάνεται η αξία τόσο αυξάνεται και ο φόρος και το αντίστροφο).
- γ) Στη διαμόρφωση της επιβάρυνσης του φόρου ασκεί καθοριστική επίδραση η συγγένεια μεταξύ κληρονομούμενου και κληρονόμου ή κληροδόχου (όσο πιο κοντινή η συγγένεια τόσο μικρότερος ο φόρος και το αντίστροφο).
- δ) Σε φόρο υποβάλλεται η καθαρή αξία της κληρονομικής μερίδας κάθε κληρονόμου δηλαδή αφαιρείται το παθητικό της κληρονομιάς (χρέη και βάρη), που είναι το σύνολο των υποχρεώσεων του κληρονομούμενου που μεταβιβάζονται με το θάνατό του.

⁶ Τα στοιχεία προέρχονται από: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=222296>

3.5.3. Φορολογία Δωρεών και Γονικών Παροχών

Ανάλογη λογική με τον φόρο κληρονομιάς –τη φορολόγηση δηλαδή της κτήσης περιουσίας– έχει και η φορολογία των δωρεών και γονικών παροχών. Από τον Οκτώβριο του 2021, οι γονικές παροχές και δωρεές μεταξύ συγγενών πρώτου βαθμού και έως του ποσού των 800.000 ευρώ είναι πλέον αφορολόγητες.

3.6. Δημοσιονομική αποτύπωση

Όπως φαίνεται στους Πίνακες 13 και 14, ο φόρος εισοδήματος αποτελεί σημαντική πηγή δημοσίων εσόδων, όχι ωστόσο τη σημαντικότερη, αφού υπολείπεται σταθερά του δημοσιονομικού αποτελέσματος των έμμεσων φόρων (επί αγαθών και υπηρεσιών).

Πίνακας 13: Τριμηνιαίοι μη χρηματοοικονομικοί λογαριασμοί Γενικής Κυβέρνησης (1ο Τρίμηνο 2017 - 4ο Τρίμηνο 2019, σε εκατ. ευρώ)

Κατηγορίες	2017				2018				2019			
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4
Σύνολο	18.121	20.436	23.073	25.157	19.036	20.214	23.252	26.053	17.638	22.364	23.930	25.548
Φόροι στην παραγωγή και στις εισαγωγές	5.792	7.031	8.367	9.401	6.438	6.837	8.714	9.343	6.643	7.246	8.809	9.077
Φόροι στα εισοδήματα και την περιουσία	3.309	4.839	4.938	4.648	3.556	4.652	5.405	4.983	2.747	5.035	5.454	4.570
Κοινωνικές εισφορές	6.467	6.445	6.602	6.449	6.567	6.521	6.533	6.683	6.595	6.695	6.774	6.655
Λοιπά τρέχοντα έσοδα	2.330	1.955	2.430	3.320	2.082	2.080	2.153	3.507	1.472	3.040	2.349	3.235
Κεφαλαιακές μεταβιβάσεις	223	166	736	1.339	398	124	447	1.735	181	348	544	2.011

Πηγή: ΕΛ.ΣΤΑΤ.

Πίνακας 14: Διαχρονική εξέλιξη εσόδων από φόρους (2015-2019)

Τύπος από φόρους	2015	2016	2017	2018	2019	% μεταβολή 2019/2018
Έσοδα επί εμπορίου και υπηρεσιών (Α.Δ.Ε. 111)	23.042,48	26.201,13	28.343,08	27.427,14	28.013,61	21,9%
Έσοδα και έσοδα επί εισαγωγών (Α.Δ.Ε. 112)	177,17	192,23	201,21	251,80	296,19	18,7%
Ταμειακά έσοδα αλληλεγγύης μαζικών (Α.Δ.Ε. 113)	3.646,10	3.487,59	3.100,33	3.081,63	3.796,87	-6,5%
Λοιπά έσοδα επί παραγωγής (Α.Δ.Ε. 114)	994,18	1.091,37	1.383,07	1.338,26	980,31	-9,4%
Έσοδα εισοδήματος (Α.Δ.Ε. 115)	15.029,08	16.390,91	16.209,84	16.942,06	16.710,63	11,1%
Έσοδα κεφαλαίων (Α.Δ.Ε. 116)	191,09	152,21	194,45	161,40	244,72	27,7%
Άλλα τρέχοντα έσοδα (Α.Δ.Ε. 118)	2.078,26	2.317,72	2.429,26	2.384,64	2.386,27	11,8%
Σύνολο εσόδων (Α.Δ.Ε. 11)	44.369,43	49.128,06	49.840,01	51.362,61	51.400,13	15,7%

Πηγή δεδομένων: Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

3.7. Επισημάνσεις και προτάσεις πολιτικής

3.7.1. Φοροδιαφυγή

Η φοροδιαφυγή στη φορολογία φυσικών προσώπων φαίνεται να είναι εκτεταμένη. Ένδειξη γι' αυτό είναι το πολύ χαμηλό ποσοστό φορολογικών δηλώσεων με υψηλά ή πολύ υψηλά εισοδήματα (Πίνακας 12), σε σύγκριση με άλλες χώρες.

Οι δυνατότητες φοροδιαφυγής είναι σχετικά μικρές για εισοδήματα από μισθούς (περιορίζονται στην αδήλωτη εργασία ή σε μη δηλωμένες παροχές σε χρήμα και σε είδος σε υπαλλήλους ή σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και σε μετόχους (αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο) και μηδενική για εισοδήματα από συντάξεις, καθώς αυτά τα εισοδήματα φορολογούνται στην πηγή. Φοροδιαφυγή παρατηρείται από μισθούς και συντάξεις που καταβάλλονται από πηγές του εξωτερικού σε πρόσωπα με φορολογική έδρα στην Ελλάδα και δεν δηλώνονται. Αυτές οι περιπτώσεις μπορούν να ελεγχθούν με τα στοιχεία που διαβιβάζουν στην ΑΑΔΕ οι ξένες φορολογικές αρχές.

Επομένως η μεγαλύτερη φοροδιαφυγή στη φορολογία φυσικών προσώπων υπάρχει στις εμπορικές συναλλαγές προσώπων ή επιχειρήσεων που α) είτε δεν δηλώνουν ή υποτιμολογούν πωλήσεις είτε β) υπερτιμολογούν δαπάνες (π.χ. με έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων) ώστε να παρουσιάζουν μειωμένο κέρδος. Το πρώτο είδος φοροδιαφυγής συνδέεται στενά με τη φοροδιαφυγή στους έμμεσους φόρους (βλ. σχετικό κεφάλαιο), αλλά και στους άμεσους αφού οι αδήλωτες ή υποδηλωμένες πωλήσεις με σκοπό να μην καταβληθεί ο έμμεσος φόρος οδηγούν και σε απόκρυψη εισοδήματος (του κέρδους του πωλητή). Επομένως, τα μέτρα και ο τρόπος καταπολέμησης της φοροδιαφυγής που αναφέρονται εκεί είναι τα ενδεδειγμένα και για αυτό το είδος φοροδιαφυγής στο εισόδημα φυσικών προσώπων. Το δεύτερο είδος μπορεί να καταπολεμηθεί μόνο με την πλήρη ψηφιοποίηση των παραστατικών και την άμεση σύνδεσή τους με τις φορολογικές αρχές.

Γενικά, η αποτελεσματικότερη μέθοδος καταπολέμησης της φοροδιαφυγής στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι ο έλεγχος των δαπανών και της αποταμίευσης των φορολογουμένων. Σε αυτή τη συνάφεια μεταξύ εισοδήματος και δαπανών/αποταμίευσης κεντρικό ρόλο μπορεί να παίζει το περιουσιολόγιο που θα περιέχει τις περιουσίες όλων των φορολογούμενων, θα ελέγχει ψηφιακά κάθε αλλαγή της περιουσιακής τους κατάστασης και θα διασταυρώνει αλλαγές με το εισόδημα που έχει δηλωθεί. «Έξυπνα» ψηφιακά συστήματα μπορούν σήμερα να παρακολουθούν συναλλαγές και να ειδοποιούν για ασυνήθιστα φαινόμενα που ίσως υποκρύπτουν φοροδιαφυγή. Επιπλέον, η επέκταση του «πόθεν έσχες» σε κάθε μεγαλύτερη συναλλαγή μπορεί να ανασχέσει ή να περιορίσει τη φοροδιαφυγή.

3.7.2. Φόρος περιουσίας

Η φορολόγηση της περιουσίας επικρίνεται συχνά ως διπλή φορολόγηση, επειδή η περιουσία αποκτάται με εισόδημα που έχει ήδη φορολογηθεί. Το αντεπιχείρημα είναι ότι η αξία της περιουσίας αυξάνει συν τω χρόνω, ενώ δεν λείπουν και επιχειρήματα που αφορούν άλλες πλευρές δημόσιας πολιτικής (όπως λ.χ. η δημιουργία αντικινήτρων στη συσσώρευση μεγάλης περιουσίας, ώστε το εισόδημα/τα κέρδη να επενδύονται σε αναπτυξιακές δραστηριότητες ή ώστε να περιορίζονται οι κοινωνικές ανισότητες). Συνήθως προτείνεται ένας ιδιαίτερα χαμηλός φορολογικός συντελεστής με ήπια κλιμάκωση ανάλογα με το ύψος της περιουσίας (0,5 έως 2%), ώστε ο φόρος να μην οδηγεί σε απαλλοτρίωση. Επίσης προτείνεται η θέσπιση υψηλού αφορολόγητου (500.000 - 1.000.000 ευρώ), ώστε να μην επιβαρύνονται σχετικά μικρές περιουσίες. Όπως και στον φόρο κληρονομιάς, οι φόροι επί της περιουσίας πρέπει να αφορούν μόνο την καθαρή περιουσιακή θέση του φορολογούμενου, να αφαιρούνται δηλαδή δανειακές του υποχρεώσεις.

Στην Ελλάδα φορολογείται μόνο η ακίνητη περιουσία (ΕΝΦΙΑ). Ο λόγος είναι ότι η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας είναι ευκολότερη και συναντά μικρότερες αντιδράσεις. Ωστόσο, η φορολόγηση μόνο της ακίνητης περιουσίας, δηλαδή η δυσμενής φορολογική μεταχείριση της ιδιοκτησίας ακινήτων δεν έχει επαρκή εξήγηση. Η φορολόγηση του συνόλου της περιουσίας φυσικών προσώπων και της περιουσίας νομικών προσώπων στο μέτρο που αυτή δεν σχετίζεται άμεσα με την οικονομική τους δραστηριότητα προτείνεται σε πολλά κράτη, ιδίως από προοδευτικές πολιτικές δυνάμεις. Η επιβολή γενικού φόρου περιουσίας προϋποθέτει βέβαια την ύπαρξη και τη διαρκή ενημέρωση περιουσιολογίου που με τα σημερινά μέσα είναι απολύτως και εύκολα εφικτή.

3.7.3. Φορολογική κλίμακα του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Η εξέλιξη της φορολογικής κλίμακας στην Ελλάδα αντικατοπτρίζει τη διένεξη μεταξύ των οπαδών του ενιαίου συντελεστή και της προοδευτικής φορολόγησης. Η σημερινή κλίμακα είναι προϊόν συμβιβασμού μεταξύ των δύο, αλλά και αποτέλεσμα της ανικανότητας ή απροθυμίας να συλληφθούν φορολογικά τα υψηλά και πολύ υψηλά εισοδήματα. Η ισχύουσα φορολογική κλίμακα επιφέρει δυσμενή φορολογική μεταχείριση των μεσαίων εισοδημάτων και του κατώτερου τεταρτημορίου των υψηλότερων εισοδημάτων, αφού ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής επιβάλλεται ιδιαίτερα νωρίς. Στον Πίνακα 12 φαίνεται ότι τα πολύ υψηλά εισοδήματα (>310.000 ευρώ) πλήρωσαν το 2018 μόλις το 22,6% του εισοδήματός τους.

Η αύξηση του φορολογικού συντελεστή για υψηλά και πολύ υψηλά εισοδήματα δεν θα είχε, με τη σημερινή κατάσταση, σημαντικό εισπρακτικό αποτέλεσμα, επειδή το ποσοστό των δηλούμενων υψηλών εισοδημάτων είναι πολύ χαμηλό (βλ. Πίνακα 12). Ωστόσο, ως πρώτο βήμα φορολογικής δικαιοσύνης και παράλληλα με την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, δηλαδή τη φορολογική σύλληψη των υψηλών και πολύ υψηλών εισοδημάτων (βλ. παραπάνω), προτείνεται η προσθήκη νέων κλιμακίων με αισθητή αύξηση του ανώτατου συντελεστή και η παράλληλη μείωση των συντελεστών στα εισοδήματα από 10.000 έως 30.000 ευρώ με αισθητή διεύρυνση της κλίμακας και αύξηση του αριθμού των συντελεστών στα κατώτερα και μεσαία εισοδήματα.

3.7.4. Ειδικά καθεστώτα αυτοτελούς φορολόγησης

Η αυτοτελής φορολόγηση αποσκοπεί στη διακριτική, δυσμενή ή ευμενή, μεταχείριση ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων είτε για λόγους αναπροσανατολισμού της οικονομικής πολιτικής είτε για λόγους ικανοποίησης ομάδων συμφερόντων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ο συντελεστής φορολογίας των κερδών νομικών προσώπων, ο οποίος ήταν ίσος με τον ανώτατο συντελεστή φορολογίας φυσικών προσώπων και σταδιακά μειώθηκε και εξισώθηκε με τον δεύτερο κατώτερο. Το ίδιο συνέβη με τον συντελεστή φορολογίας των μερισμάτων που σήμερα είναι ο μικρότερος όλων των συντελεστών. Οι προφανείς λόγοι είναι, εκτός από την ευνοϊκή μεταχείριση πλούσιων μεγαλομετόχων, η προσέλκυση ξένων επενδυτών και η στροφή της αποταμίευσης από τους τραπεζικούς λογαριασμούς στις μετοχές. Το αποτέλεσμα είναι η μεγάλη συγκέντρωση του κεφαλαίου σε λίγα κερδοσκοπικά funds και η μετατροπή της στόχευσης των μεγάλων επιχειρήσεων από τη μεσοπρόθεσμη και μακροπρόθεσμη ανάπτυξη στην αύξηση της αξίας των μετοχών τους.

Η φορολογική δικαιοσύνη και η απλούστευση του φορολογικού συστήματος υπηρετούνται καλύτερα με την κατάργηση των ειδικών καθεστώτων αυτοτελούς φορολόγησης και την υπαγωγή κάθε εισοδήματος στη φορολογική κλίμακα, ενώ η στήριξη συγκεκριμένων τομέων της οικονομίας (π.χ. αγροτική οικονομία, κοινωνική και αλληλέγγυα οικονομία) ή συγκεκριμένων ευάλωτων κοινωνικών ομάδων, όπου απαιτείται, θα πρέπει να εξετάζεται ειδικά και να συνδυάζεται με θετικά μέτρα.

Κεφάλαιο 4

Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων

4.1. Φορολόγηση πολυεθνικών εταιριών και ζητήματα διεθνούς φορολογικής πολιτικής

Τα τελευταία χρόνια το πρόβλημα της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής έχει ενταθεί σημαντικά και η επίλυσή του αποτελεί μείζονα προτεραιότητα τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο. Τα διεθνή φορολογικά θέματα δεν ήταν ποτέ τόσο υψηλά στην πολιτική ατζέντα όσο είναι σήμερα. Η ενσωμάτωση των εθνικών οικονομιών και αγορών έχει αυξηθεί ουσιαστικά τα τελευταία χρόνια, θέτοντας έναν περιορισμό στους διεθνείς φορολογικούς κανόνες που σχεδιάστηκαν τουλάχιστον έναν αιώνα πριν.

Επιπρόσθετα, και κυρίως έπειτα από τη χρηματοπιστωτική κρίση του 2008 είναι προφανές ότι έχει αυξηθεί η εστίαση στο πρόβλημα του φόρου των πολυεθνικών επιχειρήσεων οι οποίες, μέσα και στα πλαίσια του εντεινόμενου φορολογικού ανταγωνισμού στις λεγόμενες, κυρίως, αναπτυσσόμενες χώρες, επιτυγχάνουν να βρίσκουν τρόπους μείωσης της φορολογητέας ύλης τους. Οι συζητήσεις και πρωτοβουλίες που άπτονται του φορολογικού ανταγωνισμού και των φορολογικών συντελεστών που επικρατούν στις αναπτυσσόμενες αυτές χώρες οδήγησαν σε πρωτοβουλίες του ΟΟΣΑ και έτσι αρχής γενομένης από το 2016, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις με ετήσιο ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από €750 εκατ. υποχρεούνται στην υποβολή χρηματοοικονομικών αναφορών σχετικά με το παγκόσμιο εισόδημα, το κέρδος και τον πραγματικά καταβληθέντα φόρο. Η αναφορά ανά χώρα παρέχει περισσότερες συγκριτικές πληροφορίες και διαφάνεια σχετικά με την πραγματική οικονομική δραστηριότητα των πολυεθνικών εταιρειών (Morgan, 2016).

Είναι σχεδόν βέβαιο ότι η υιοθέτηση αυτής της υποχρεωτικής υποβολής, θα δώσει τη δυνατότητα στις φορολογικές αρχές κάθε χώρας να αντιδρούν σε επιζήμιες φορολογικές πρακτικές και να διαπιστώνουν κατά πόσο επιχειρήσεις έχουν επιδοθεί σε πρακτικές που έχουν ως αποτέλεσμα την τεχνητή μετατόπιση σημαντικών ποσών εισοδήματος σε περιβάλλοντα με φορολογικά πλεονεκτήματα. Από την άλλη, είναι πάλι σχεδόν βέβαιο ότι αυτοί οι πολυεθνικοί όμιλοι θα επιδιώξουν να μειώσουν, τουλάχιστον μακροπρόθεσμα, την φορολογική τους επιβάρυνση έτσι ώστε να εμφανίζεται σκανδαλωδώς πολυεθνικοί όμιλοι να επιτυγχάνουν τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων πολύ πιο κάτω από το θεσπισμένο φορολογικό συντελεστή που ισχύει στη χώρα που εδρεύουν.

Παρά ταύτα, το αποτέλεσμα της αυξημένης διαφάνειας έναντι των φορολογικών αρχών είναι η, με σχετικά μεγάλη βεβαιότητα και σε βραχυπρόθεσμο, τουλάχιστον ορίζοντα, ενδεχό-

μενη αύξηση της εθελοντικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων νομικών προσώπων που με τη σειρά της θα οδηγήσει σε αύξηση των φορολογητέων εσόδων των κρατών. Σε ένα διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον, η αύξηση της διαφάνειας που προέρχεται από την υποχρεωτική γνωστοποίηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων των πολυεθνικών ομίλων δύναται να οδηγήσει σε μείωση της φοροαποφυγής αυτών. Αποτέλεσμα της μείωσης είναι η πεποίθηση ότι θα οδηγήσει σε αύξηση των κρατικών εσόδων, *ceteris paribus*, και μάλιστα σε μια εποχή που ειδικά στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι ανάγκες του κοινωνικού κράτους αυξάνονται καθώς τα όποια αρνητικά αποτελέσματα της παγκοσμιοποίησης και άλλων εξωγενών παραγόντων (περιπτώσεις πανδημιών, οικολογικών και φυσικών καταστροφών) είναι εμφανή. Για την άμβλυνση των ανισοτήτων που ενσκήπτουν αλλά και για την αντιμετώπιση νέων προκλήσεων απαιτούνται έσοδα που θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη λήψη μέτρων προς μια τέτοια κατεύθυνση.

Σε μια εποχή που αποκαλύψεις από οργανισμούς όπως το Eurodad (Anning et al., 2015) για σκανδαλώδη ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των πολυεθνικών επιχειρήσεων από τα κράτη-μέλη και παρά τα γενναία πρόστιμα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σε επιχειρηματικούς κολοσσούς που ευνοήθηκαν από αυτή τη μεταχείριση όπως και την αυστηρότερη νομοθεσία, υπάρχει η πεποίθηση ότι οι μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις επιτυγχάνουν και βρίσκουν τον τρόπο και τα μέσα έτσι ώστε να μειώνουν τη συνολική φορολογική τους επιβάρυνση. Μάλιστα, αυτό συμβαίνει όταν στοιχεία μελέτης των Financial Times⁷ δείχνουν ότι από την παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση του 2008 και έπειτα ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής των πολυεθνικών επιχειρήσεων μειώθηκε κατά 9% ενώ αντίθετα σε αυτό το διάστημα τα εθνικά κράτη αύξησαν τη φορολόγηση των φυσικών προσώπων κατά 6%. Επιπλέον, υπάρχουν αρκετά σημαντικά περιστατικά που προσελκύουν την προσοχή και καταδεικνύουν ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις έχουν πετύχει να μειώσουν τη φορολογική τους επιβάρυνση σε χώρες όπου ταυτόχρονα εμφανίζουν σημαντικά έσοδα. Μια έκθεση αναφοράς που επικεντρώνεται κυρίως στον παγκόσμιο τεχνολογικό κολοσσό Google (House of Commons Committee of Public Accounts, 2013) υπογραμμίζει ότι από το 2006 έως το 2011 η συγκεκριμένη επιχείρηση παρήγαγε έσοδα από το Ηνωμένο Βασίλειο ύψους 18 δισεκατομμυρίων δολαρίων ενώ πλήρωσε το σχετικά μικρό ποσό των 16 εκατομμυρίων δολαρίων σε φόρο εισοδήματος κατά την ίδια περίοδο. Σύμφωνα με τον Zucman (2014) ο συνδυασμένος πραγματικός φορολογικός συντελεστής της Google στα κέρδη εκτός των Η.Π.Α (όχι μόνο στο Ηνωμένο Βασίλειο) κυμάνθηκε τα τελευταία χρόνια από 2% έως 8%.

4.1.1. Φορολογική επιβάρυνση – Βιβλιογραφική επισκόπηση

Όπως έχει ήδη αναφερθεί στο εισαγωγικό μέρος, πολλές κυβερνήσεις, κυρίως αναπτυσσόμενων κρατών, αλλά και φορείς και διεθνείς Οργανισμοί (ΟΟΣΑ) έχουν στρέψει την προσοχή τους στην εξέλιξη των φορολογικών συντελεστών των νομικών προσώπων καθώς διαφαίνεται ότι οι πολυεθνικοί όμιλοι πετυχαίνουν με νόμιμους τρόπους να μειώνουν τη φορολογητέα τους ύλη. Αυτή η μείωση οδηγεί και σε συρρικνωμένα δημοσιονομικά έσοδα σε μια εποχή όπου οι ανάγκες για

⁷ <https://www.ft.com/content/2b356956-17fc-11e8-9376-4a6390addb44>

όσο μεγαλύτερη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γενικότερα του δημοσίου συμφέροντος είναι πιο επιτακτική από ποτέ.

Η υπάρχουσα και πρόσφατη βιβλιογραφία, αρθρογραφία αλλά και μελέτες στο διεθνή περιοδικό τύπο καταδεικνύουν εμφανώς ότι υπάρχουν επιχειρήσεις (κυρίως πολυεθνικοί όμιλοι) οι οποίες επιτυγχάνουν μείωση των πραγματικών φορολογικών συντελεστών τους. Μία από αυτές τις μελέτες είναι των Dyreng κ.ά. (2008) που διαπιστώνουν ότι ενώ οι φορολογικοί συντελεστές στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής (Η.Π.Α.) έχουν παραμείνει σχετικά σταθεροί τα τελευταία χρόνια, εντούτοις υπάρχουν ενδείξεις ότι αρκετές μεγάλες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να μειώνουν τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή τους μέσω στρατηγικών φορολογικού σχεδιασμού και ευνοϊκών προβλέψεων που συμπεριλαμβάνονται στο φορολογικό κώδικα. Επίσης, οι Markle κ.ά. (2012) διαπιστώνουν ότι οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές έχουν μειωθεί τις τελευταίες δύο δεκαετίες και επιπρόσθετα βρίσκουν μικρή διαφορά μεταξύ των πραγματικών φορολογικών συντελεστών των πολυεθνικών και των αμιγώς εγχώριων επιχειρήσεων. Οι Henry κ.ά. (2016) διερευνούν κατά πόσο νέες απαιτήσεις γνωστοποίησης συμπίπτουν με τις μακροπρόθεσμες αλλαγές στη φοροαποφυγή των επιχειρήσεων. Επιπλέον, εξετάζουν εάν και κατά πόσο οι αλλαγές στην αποφυγή φορολόγησης επιχειρήσεων που συνδέονται με αυτές τις γνωστοποιήσεις διαφέρουν για τις εγχώριες και τις πολυεθνικές επιχειρήσεις των Η.Π.Α. Διαπιστώνουν ότι οι απαιτήσεις γνωστοποίησης φορολογικών δηλώσεων (Πρόγραμμα M-3 και Πρόγραμμα UTP) συνδέονται με υψηλότερα επίπεδα φοροαποφυγής ενώ η απαίτηση γνωστοποίησης FIN 48 συνδέεται με χαμηλότερα επίπεδα φοροαποφυγής. Οι Hoopes κ.ά. (2012) βρίσκουν ότι η εντατικοποίηση των ελέγχων από τις φορολογικές αρχές των Η.Π.Α. μειώνει τη φοροαποφυγή των επιχειρήσεων και οδηγεί σε αύξηση των φορολογικών εσόδων. Εντούτοις, οι πολυεθνικές έχουν τον τρόπο να μειώνουν τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή τους με τη χρήση προηγμένων φορολογικών συμφωνιών (Huesecken & Overesch, 2015). Η επιπρόσθετη επίδραση των προηγμένων αυτών συμφωνιών στους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές των πολυεθνικών συνίσταται σε μια πτώση περίπου τεσσάρων ποσοστιαίων μονάδων. Η σημαντική αυτή μείωση συνεπάγεται ότι οι επιχειρήσεις αποφεύγουν τους φόρους μέσω των συμφωνιών και οι πολυεθνικές χρησιμοποιούν τις φορολογικές αυτές συμφωνίες ως μέθοδο επιθετικής φοροαποφυγής.

Οι Dyreng κ.ά. (2014) ερευνούν την τάση των εταιρικών πραγματικών φορολογικών συντελεστών για 25 έτη. Καθώς οι φορολογικοί συντελεστές στις Η.Π.Α έχουν παραμείνει σχετικά σταθεροί για τα χρόνια της έρευνας, εντούτοις υπάρχουν ενδείξεις ότι πολλές επιχειρήσεις επιτυγχάνουν να μειώσουν τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές τους μέσω στρατηγικών φορολογικού σχεδιασμού (Gravelle, 2013). Και ενώ ο ΟΟΣΑ έχει στρέψει την προσοχή του στη συμπεριφορά των επιχειρήσεων αναφορικά με τους πραγματικούς φορολογικούς συντελεστές αυτών, διαπιστώνεται ότι ακόμη και σήμερα οι πολυεθνικές επιχειρήσεις επιτυγχάνουν τη μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης σε παγκόσμιο επίπεδο.

4.1.2. Τρέχουσα κατάσταση και συγκριτικά δεδομένα

Ο φορολογικός ανταγωνισμός ανάμεσα στις χώρες έχει εντατικοποιηθεί, και ταυτόχρονα, έχουν αναδυθεί δεκάδες φορολογικοί παράδεισοι που προσφέρουν μικρή έως καθόλου φορολογική υποχρέωση. Ωστόσο, με την πανδημία να έχει αυξήσει τις δημόσιες δαπάνες σε όλες σχεδόν τις χώρες και άρα την ανάγκη χρηματοδότησής τους, οι κυβερνήσεις ψάχνουν κάθε τρόπο να αυξήσουν τα φορολογικά τους έσοδα. Στο πλαίσιο αυτό, ο νέος πρόεδρος των ΗΠΑ ανακοίνωσε την αύξηση της εταιρικής φορολογίας στις ΗΠΑ, από το 21% στο 28%, αν και όπως φαίνεται στα πλαίσια έντονων πολιτικών συζητήσεων και συμβιβασμών, η όποια αύξηση θα είναι αρκετά πιο κάτω από το 28%. Επιπλέον, η διοίκηση Μπάιντεν δεν περιορίστηκε στους εγχώριους φόρους, αφού στις 5 Απριλίου του 2021, η Υπουργός Οικονομικών των ΗΠΑ, Γιάνετ Γέλεν, δήλωσε την υποστήριξή της για τη θέσπιση ενός ελάχιστου παγκόσμιου εταιρικού φόρου στο ύψος του 21% (Goldstein, 2021). Με την αύξηση της οικονομικής παγκοσμιοποίησης, από τη δεκαετία του '80 και μετά, ευνοήθηκε η κινητικότητα του κεφαλαίου, με αποτέλεσμα οι χώρες να ανταγωνίζονται μεταξύ τους στη μείωση του εταιρικού φόρου, με σκοπό την προσέλκυση ξένων επενδύσεων. Χαρακτηριστικό είναι ότι το 1980 ο παγκόσμιος μέσος φορολογικός συντελεστής ήταν περίπου 40%, ενώ το 2020 περίπου 24%. Έτσι, πολλές πολυεθνικές μεταφέρουν την έδρα και τα κέρδη τους είτε σε χώρες με χαμηλό συντελεστή, όπως η Ιρλανδία, ή σε φορολογικούς παραδείσους, όπως στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους ή τα Νησιά Κέιμαν, για να πληρώσουν όσο το δυνατόν λιγότερους φόρους. Με αυτόν τον τρόπο, εκτιμάται ότι οι κυβερνήσεις χάνουν έσοδα μεταξύ 200 και 600 δισεκατομμυρίων δολαρίων κάθε χρόνο (Shaxson, 2019).

Στη βάση όλων αυτών, για να αποφευχθούν φαινόμενα φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και οι χώρες G20 ηγήθηκαν μιας πολυμερούς διαπραγματεύσεως μεταξύ 140 χωρών, που κατέληξε μεταξύ άλλων στη θέσπιση ενός ελάχιστου παγκόσμιου εταιρικού φόρου με ελάχιστο συντελεστή 15%. Στόχος του ελάχιστου παγκόσμιου εταιρικού φόρου είναι να εμποδίσει τη μεταφορά των κερδών των πολυεθνικών, από τη χώρα στην οποία έχουν εισπραχθεί σε μια άλλη με χαμηλότερους φόρους. Στο εσωτερικό των χωρών, οι κυβερνήσεις θα διατηρούν το δικαίωμα να επιβάλουν όποιο φορολογικό συντελεστή επιλέγουν.

Ο ελάχιστος παγκόσμιος εταιρικός φόρος θα λειτουργεί στη βάση ότι όταν μια επιχείρηση φορολογείται σε μια χώρα με χαμηλότερο συντελεστή και καταβάλλει λίγους φόρους, θα παρεμβαίνει η κυβέρνησή της για να επιβάλλει υψηλότερους φόρους, ώστε η συνολική φορολογική επιβάρυνσή της να φτάνει στο επίπεδο του ελάχιστου εταιρικού φόρου. Με αυτόν τον τρόπο, οι κυβερνήσεις θα αποτρέπουν τις πολυεθνικές εταιρείες να μεταφέρουν τα κέρδη τους αλλού και έτσι θα αυξήσουν τα φορολογικά τους έσοδα. Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, εκτιμάται ότι οι εταιρείες παγκοσμίως θα πληρώσουν 50 – 80 δισεκατομμύρια δολάρια επιπλέον σε εταιρικούς φόρους.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι η φοροαποφυγή, σπάνια, έχει συζητηθεί στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής υπευθυνότητας. Πάρα αυτά, υπάρχει κάποια ένδειξη ότι η φοροαποφυγή, όπως διακρίνεται από τη φοροδιαφυγή (και επομένως, παρά την αναγνωρισμένη νομιμότητά της), έχει αρχίσει να γίνεται αντιληπτή ως ηθικά καταδικαστέα επιχειρηματική πρακτι-

κή. Μία πιθανή εξήγηση για την έλλειψη προσοχής στη φοροαποφυγή μπορεί να είναι ότι η φορολογία στερείται γενικότερα της προσοχής σε σχέση με άλλες πρακτικές παραβίασης των συμφερόντων του κοινωνικού συνόλου όπως οι περιβαλλοντικές παραβιάσεις και αυτές των ανθρωπίνων δικαιωμάτων (Fisher, 2014). Ωστόσο, η συνεχιζόμενη αναφορά και κριτική από μέσα ενημέρωσης για τις φορολογικές πρακτικές πολυεθνικών επιχειρήσεων όπως της Apple, της Google, της Amazon και των Starbucks μπορεί να υποδηλώνει ότι η φοροαποφυγή πράγματι γίνεται ένα θέμα που προσελκύει ολοένα το αυξανόμενο ενδιαφέρον του κοινωνικού συνόλου.

Η θέσπιση ενός παγκόσμιου εταιρικού φόρου – έστω και στον συντελεστή 15% που υπολείπεται του 21% που είχε προταθεί από τις ΗΠΑ – φαίνεται να είναι επωφελής για κάποιες χώρες της ΕΕ, περισσότερο από τις ΗΠΑ, αφού σύμφωνα με το World Inequality Database (Tørsløen et al., 2018), τα κράτη μέλη της ΕΕ, που δεν αποτελούν κάποια μορφή φορολογικού παραδείσου, φαίνεται να είναι οι μεγαλύτεροι χαμένοι του φορολογικού ανταγωνισμού με περίπου το 35% των μετατοπισμένων κερδών να προέρχονται από αυτές τις χώρες της ΕΕ, σε σύγκριση με το 25% από τις Ηνωμένες Πολιτείες. Ταυτόχρονα, η μετατόπιση των κερδών μειώνει τα έσοδα των εταιρικών φόρων των κρατών μελών της Ένωσης κατά περίπου 20%, ενώ σε παγκόσμιο επίπεδο, η απώλεια αυτή είναι περίπου 10%.

Ωστόσο, στην Ευρωπαϊκή Ένωση υπάρχει μεγάλη ανομοιογένεια στους εταιρικούς φορολογικούς συντελεστές. Από τη μια πλευρά, έχουμε χώρες με υψηλούς συντελεστές, όπως η Γαλλία, που πιέζουν εδώ και χρόνια να υπάρξει μία εναρμόνιση των εταιρικών φόρων και από την άλλη, υπάρχουν χώρες με χαμηλούς συντελεστές, όπως η Ιρλανδία, η Κύπρος και η Μάλτα. Ιδιαίτερη είναι η περίπτωση της Ιρλανδίας, που βασίζει την οικονομική της ανάπτυξη στην προσέλκυση πολυεθνικών εταιρειών μέσω χαμηλής εταιρικής φορολογίας και έχει αντισταθεί σε κάθε προσπάθεια της Ένωσης για εναρμόνιση των φορολογικών κανόνων. Η Ιρλανδία έχει συντελεστή εταιρικού φόρου μόλις 12,5%, που της επέτρεψε να προσελκύσει μεγάλες αμερικανικές επενδύσεις και εταιρείες που έχουν επεκτείνει τις δραστηριότητές τους στο Δουβλίνο, όπως οι Facebook, Google και Microsoft. Ουσιαστικά, με τη θέσπιση ενός παγκόσμιου ελάχιστου φόρου, χώρες της ΕΕ όπως η Ιρλανδία δεν θα μπορούν να χρησιμοποιήσουν ως ανταγωνιστικό εργαλείο τη χαμηλή φορολογία, που θα έχει αναμφίβολα σημαντικό αντίκτυπο στην οικονομία τους.

Εν ολίγοις, όσον αφορά την αποτροπή της μεταφοράς εταιρικών κερδών και, συνεπώς, την αύξηση των φορολογικών εσόδων, η εισαγωγή ενός ελάχιστου παγκόσμιου φόρου εταιρειών αναμφίβολα έχει μεγάλες δυνατότητες. Ωστόσο, στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η υιοθέτηση ενός τέτοιου φορολογικού συντελεστή θα έχει διαφορετικά αποτελέσματα, διότι θα επωφεληθούν μεγάλες χώρες με υψηλή φορολογία, ενώ θα πλήξει τις μικρότερες χώρες που έχουν ως μόνο μέσο ανταγωνιστικότητας τους χαμηλούς φόρους, αφού δεν διαθέτουν τα ίδια πλεονεκτήματα κλίμακας με τις μεγαλύτερες χώρες. Ταυτόχρονα, πολλοί ανησυχούν για τον αντίκτυπο που θα έχει ένας τέτοιος συντελεστής στην ανταγωνιστικότητα και την οικονομική ανάπτυξη. Σε κάθε περίπτωση, είναι σίγουρο ότι η συμφωνία αυτή θα αλλάξει τον τρόπο με τον οποίο οι πολυεθνικές εταιρείες δραστηριοποιούνται εδώ και δεκαετίες.

Διεθνής ανταγωνιστικότητα. Είναι οι χαμηλοί φόροι μονόδρομος;

Η χρήση του όρου «φορολογικός ανταγωνισμός» αφορά τη μείωση των φορολογικών συντελεστών για τις εταιρείες και την συνεχή απορρύθμιση της αγοράς για την προσέλκυση ξένων επενδύσεων, με βάση την εσφαλμένη αντίληψη ότι οι χώρες μπορούν να ανταγωνιστούν η μία την άλλη, όπως οι εταιρείες σε μια αγορά. Στην πραγματικότητα, ο ανταγωνισμός μεταξύ εταιρειών σε μια αγορά δεν μοιάζει με τη λειτουργία και την αλληλεξάρτηση των τοπικών και παγκόσμιων οικονομιών, ούτε τη χρηματοδότηση ή τη λειτουργία των εθνικών κρατών.

Ο φορολογικός ανταγωνισμός οδηγεί σε μια παγκόσμια κούρσα προς τα κάτω, όπου οι χώρες στρέφονται στους χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές με την ελπίδα να αυξήσουν την ανταγωνιστικότητά τους. Οι έρευνες όμως δείχνουν ότι το ύψος του φορολογικού συντελεστή βρίσκεται χαμηλά στη λίστα των παραγόντων που λαμβάνουν υπόψη οι εταιρείες όταν επιλέγουν πού να εγκατασταθούν και να λειτουργήσουν (Button, 2019; Perez-Benitez et al., 2021). Παράγοντες που κατατάσσονται ως πιο σημαντικοί για τις εταιρείες είναι οι υποδομές, το κράτος δικαίου, το υγιές και μορφωμένο εργατικό δυναμικό και άλλα δημόσια αγαθά -τα οποία όμως απαιτούν δημόσιες δαπάνες, άρα υψηλότερη φορολογία.

Η κατάσταση παγκοσμίως ως προς την κούρσα του φορολογικού ανταγωνισμού αλλάζει ευτυχώς. Χαρακτηριστικότερο παράδειγμα αποτελεί το σχέδιο της νέας κυβέρνησης των ΗΠΑ να αυξήσει την εταιρική φορολόγηση από το 21% στο 28%, ώστε να εισπράξει επιπλέον 2.5 τρις δολάρια στα επόμενα 15 χρόνια, με την Υπουργό Οικονομικών των ΗΠΑ να δηλώνει ότι η κούρσα προς τα κάτω θα πρέπει να τελειώσει. Στο ίδιο μήκος κύματος είναι η πρόθεση της συντηρητικής κυβέρνησης του Ηνωμένου Βασιλείου να αυξήσει τον εταιρικό φορολογικό συντελεστή από το 19% στο 25% το 2023.

Μέσα σε αυτό το πλαίσιο η στρατηγική της σημερινής κυβέρνησης στην Ελλάδα να μειώσει τον εταιρικό φορολογικό συντελεστή στο 20% δείχνει ότι κινείται κόντρα στο ρεύμα και στην κοινή πεποίθηση διεθνώς ότι οι φόροι είναι απαραίτητοι ώστε να ενισχύσουν τις κρατικές δαπάνες για τη στήριξη των παγκόσμιων οικονομιών που εξέρχονται της κρίσης της πανδημίας.

4.2. Ελληνικό θεσμικό και δημοσιονομικό πλαίσιο⁸

Η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων επιβάλλεται με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ). Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: α) κερδοσκοπικού χαρακτήρα και β) μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Ο φόρος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

Για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2019 και εφεξής, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εξαιρούμενων των πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και οι νομικές οντότητες και οι προσωπικές εταιρείες, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, συνεταιρισμοί, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς κοινοπραξίες που

⁸ Τα στοιχεία της παραγράφου αυτής από Υπουργείο Οικονομικών (2021).

τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 24%, ενώ τα πιστωτικά ιδρύματα εφόσον έχουν ενταχθεί και για τα φορολογικά έτη που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 27Α του ΚΦΕ φορολογούνται με συντελεστή 29%. Κατά τη διανομή μερισμάτων από τα πρόσωπα αυτά διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή φόρου 5% για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2020 και μετά. Με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση. Σε περίπτωση που δικαιούχος του εισοδήματος είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογική κατοικία σε χώρα με την οποία υφίσταται Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, εφαρμόζεται ο χαμηλότερος συντελεστής της σύμβασης.

Σε περίπτωση απόληψης κερδών από τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Όπως φαίνεται στον Πίνακα 15, από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για το έτος 2020 προήλθε μόλις το 5,46% των συνολικών φορολογικών εσόδων, έναντι 23,51% από τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το γεγονός αυτό –εκτός της μεγάλης έκτασης της πολύ μικρής επιχειρηματικότητας στην Ελλάδα που παίρνει τη μορφή μεμονωμένων επιτηδευματιών (φυσικών προσώπων)– σχετίζεται και με το πλήθος των φοροαπαλλαγών που προβλέπονται για τα νομικά πρόσωπα (Πίνακας 16).

Πίνακας 15: Ποσοστιαία συμμετοχή βασικών φορολογιών στα συνολικά φορολογικά έσοδα

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ		ΕΤΟΣ 2020	
		ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ	ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ
A.	Φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών (1+2+3+4+5+6+7)	23.945	55,43%
1.	ΦΠΑ	15.008	34,74%
1.α	ΦΠΑ στα πετρελαιοειδή και στα παραγόμενα αγαθά αυτών	1.428	3,31%
1.β	ΦΠΑ καπνικών προϊόντων	633	1,47%
1.γ	ΦΠΑ λοιπών προϊόντων και υπηρεσιών	12.947	29,97%
2.	Ειδικοί φόροι κατανάλωσης = ΕΦΚ	6.427	14,88%
2.α	ΕΦΚ ενεργειακών προϊόντων	3.828	8,86%
2.β	ΕΦΚ καπνικών προϊόντων	2.097	4,85%
2.γ	ΕΦΚ λοιπών προϊόντων	502	1,16%
3.	Φόροι με μορφή χαρτοσήμου	293	0,68%
4.	Φόροι επί χρηματοοικονομικών και κεφαλαιακών συναλλαγών	391	0,91%
5.	Φόροι ταξινόμησης οχημάτων	229	0,53%
6.	Λοιποί φόροι επί συγκεκριμένων υπηρεσιών	1.553	3,60%
	<i>εκ των οποίων: Φόρος ασφαλίστρων</i>	452	1,05%
7.	Λοιποί φόροι επί αγαθών	44	0,10%
B.	Φόροι και δασμοί επί εισαγωγών	245	0,57%
Γ.	Τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας	2.427	5,42%
	<i>εκ των οποίων ΕΝΦΙΑ</i>	2.379	5,62%
Δ.	Λοιποί φόροι επί παραγωγής	1.069	2,48%
Ε.	Φόρος εισοδήματος (Ε.1+Ε.2+Ε.3)	13.589	31,46%
Ε.1	Φόρος εισοδήματος Φ.Π.	10.155	23,51%
Ε.2.	Φόρος εισοδήματος Ν.Π.	2.361	5,46%
Ε.3	Λοιποί φόροι εισοδήματος	1.073	2,48%
ΣΤ.	Φόροι κεφαλαίου	180	0,42%
Z.	Λοιποί τρέχοντες φόροι	1.743	4,04%
	<i>εκ των οποίων: φόροι οχημάτων</i>	581	1,35%
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Α+Β+Γ+Δ+Ε+ΣΤ+Ζ)	43.198	100%

**Πίνακας 16: Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων
- Κόστος φορολογικών δαπανών που ποσοτικοποιήθηκαν**

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΕΡΙΤΙΘΕΣΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΣΕΜΕΙΩΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ
ΑΠΛΗΛΟΓΩΓΗ ΕΠΙ ΤΡΑΠΕΖΙΑΣ ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΡΑΠΕΖΙΟΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ		
Πόσοι φόροι που εκπίπτουν από τους κατ'εξουσίαν τόν προνόμιας ΠΦ	22	229.442
Σταθερό από μισθώσεις ή ενοίκια από συλλογική εκ μτ	272	444.210.245
Υπερβολή από εισοδήματα μερίδων ΟΕΚΕΑ	55	9.402.396
Υπερβολή από εισοδήματα μερίδων ΟΕΚΕΑ	33	9.462.496
Επιπτώσεις από μεταβολές ή ελάττωση οφειλών και επίπτωσης ελαφύνσης της ετήσιας έκδοσης από παραρτήρ. 2 ΟΥΚΕΚΕ	28	121.320
Επιπτώσεις από μεταβολές ή ελάττωση οφειλών και επίπτωσης ελαφύνσης της ετήσιας έκδοσης από παραρτήρ. 2 ΟΥΚΕΚΕ	8	2.592
Πρόσθετο από τη θεμελίωση φόρων από πώληση εξ-αποσκευασμένων περιουσιακών στοιχείων (παρ. 2 άρθρ. 72 ν. 4620/2016)	18	18.882.974
Πρόσθετο από τη θεμελίωση φόρων από πώληση εξ-αποσκευασμένων περιουσιακών στοιχείων (παρ. 3 άρθρ. 27 ν. 4722/2021)	18	98.628
Επιπτώσεις από μεταβολές ή ελάττωση οφειλών και επίπτωσης ελαφύνσης της ετήσιας έκδοσης από παραρτήρ. 2 ΟΥΚΕΚΕ	22	24.222.752
ΑΠΛΗΛΟΓΩΓΗ ΕΠΙ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ		
Πρόσθετο από εισοδήματα από μεταβιβάσεις δικαιωμάτων	87	228.222
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4773/2021)	2	0
Επιπτώσεις διατάξεων - Λειτουργία ποσών		
Διατάξεις επιπτώσεων και τροποποιήσεις έσοδων	148	24.302.500
Πρόσθετο φόρος από μεταβιβάσεις δικαιωμάτων (παρ. 2 άρθρ. 72 ν. 4620/2016)	128	200.228.272
Πρόσθετο φόρος από μεταβιβάσεις δικαιωμάτων	37	142.742.992
Πρόσθετο φόρος από μεταβιβάσεις δικαιωμάτων (παρ. 18 άρθρ. 26 ν. 4722/2021)	22	737.476
Διατάξεις αρ. 228 ν. 4722/2021	125	185.406
Διατάξεις αρ. 228 ν. 4722/2021	162	62.892.867
Διατάξεις αρ. 228 ν. 4722/2021	17	11.717
ΑΠΛΗΛΟΓΩΓΗ ΚΑΘΙΣΤΑΝΤΑΙ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ		
Υπερβολή από εισοδήματα	8	8.892.208
Αποσβαστικά οφέλη		
Οικονομική αξία (παρ. 2 άρθρ. 4722/2021)	23	13.816.822
Οικονομική αξία (παρ. 2 άρθρ. 4722/2021)	88	8.877.722
Αποσβαστικά οφέλη (παρ. 2 άρθρ. 4722/2021)	28	1.912.282
Διατάξεις επιπτώσεων και τροποποιήσεις νομικών προσώπων		
Κατά τη διαδικασία παραγωγής φορολογικών ενοχλημάτων	102	168.267
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4773/2021)	2	2.845.216
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4773/2021)	2	0
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4773/2021)	2	732.800
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4773/2021)	2	0
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4773/2021)	107	189.122
Επιπτώσεις από μεταβολές ή ελάττωση οφειλών και επίπτωσης ελαφύνσης της ετήσιας έκδοσης από παραρτήρ. 2 ΟΥΚΕΚΕ	11	1.172.247
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΕΡΙΤΙΘΕΣΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΣΕΜΕΙΩΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ
Διατάξεις άλλων διατάξεων αναγκαίων φορολογικών μεταρρυθμίσεων - COVID-19		
Μεταβολές ποσών της απαλλαγής προσαρτημένης στην ετήσια φορολογική δήλωση COVID-19	2.592	10.147.882
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4722/2021)	32.202	9.201.886
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4722/2021)	448	1.227.878
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4722/2021)	912	712.747
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4722/2021)	2	2.227
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4722/2021)	262	842.202
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4722/2021)	22	1.262.266
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4722/2021)	74	224.222
Αποκρίσιμα αποδοτικά οφέλη (ν. 4722/2021)	28	87.724
Σύνολο	38.892	1.022.328.882

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, ό.π.

Τέλος, με τον νόμο 4799/2021 θεσπίστηκαν φορολογικές διατάξεις αποκλειστικά στην κατεύθυνση μειώσεων φόρων με την αίσθηση ότι μια μείωση φόρων δίνει την απαραίτητη ώθηση στην οικονομική μεγέθυνση. Αυτό δεν είναι απαραίτητα ορθό και υπάρχουν παραδείγματα τόσο από τη χώρα μας όσο και από άλλες χώρες που καταδεικνύουν το ακριβώς αντίθετο, καθώς μια σταθερή οικονομική μεγέθυνση προϋποθέτει το συνδυασμό πολλών παραγόντων (π.χ. εκπαιδευμένο εργατικό δυναμικό, ταχύτατη απονομή δικαιοσύνης, ύπαρξη σύγχρονων τεχνολογικών υποδομών κ.ά) – στοιχεία που ωστόσο εκφεύγουν του πεδίου της παρούσας μελέτης.

4.3. Προτάσεις πολιτικής για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, το υπάρχον φορολογικό πλαίσιο τόσο σε εθνικό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο, αλλά και τις έντονες συζητήσεις που ανακύπτουν από ένα ευμετάβλητο πολιτικό και οικονομικό περιβάλλον, μια καλώς εννοούμενη προοδευτική πολιτική θα πρέπει να υποστηρίζει τις αρχές της κοινωνικής δικαιοσύνης, των άμβλυνσης των εντεινόμενων ανισοτήτων, της ορθολογικής διαχείρισης των πεπερασμένων οικονομικών πόρων και της οικονομικής μεγέθυνσης και ανάπτυξης.

Στο πλαίσιο αυτό, ειδικά σε ό,τι αφορά το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, τα μέτρα που θα μπορούσαν να προταθούν σε μια τέτοια κατεύθυνση είναι τα ακόλουθα:

1. Ελάχιστος εθνικός εταιρικός φόρος στη βάση της συζήτησης ενός ελάχιστου παγκόσμιου εταιρικού φόρου. Αυτό σημαίνει ότι μια επιχείρηση θα πρέπει να φορολογηθεί με ένα κατά ελάχιστο φορολογικό συντελεστή επί των φορολογητέων κερδών που προκύπτουν όταν οι δαπάνες της επιχείρησης προσαυξηθούν με εξωλογιστικό τρόπο λόγω διάφορων κινήτρων που υπάρχουν στη φορολογική μας νομοθεσία (βλ. άρθρα 22 και 71 του ν.4172/2013). Εξυπακούεται ότι από τη συγκεκριμένη πρόταση εξαιρείται ο συμψηφισμός των ζημιών που με το υπάρχον φορολογικό πλαίσιο είναι μέχρι και πέντε (5) έτη.

2. Επαναφορά του φορολογικού συντελεστή φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στο 24% που ίσχυε μέχρι και το φορολογικό έτος 2020. Η αύξηση αυτή θα πρέπει να συνοδεύεται με την εισαγωγή ή ενίσχυση φορολογικών κινήτρων πράσινης οικονομίας, αύξησης θέσεων πλήρους απασχόλησης, τεχνολογικών υποδομών κ.ά. Παρά ταύτα, η ύπαρξη ενός ελάχιστου εθνικού φορολογικού συντελεστή υποχρεώνει τις επιχειρήσεις ακόμη και μετά την ωφέλεια των όποιων κινήτρων, εφόσον είναι φορολογικά κερδοφόρες, να φορολογούνται με τον ελάχιστο αυτό συντελεστή.

3. Κατάργηση της προκαταβολής φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Η προκαταβολή φόρου, όπως υποδηλώνει και το όνομά της, αφαιρεί επί της ουσίας ρευστότητα από την επιχείρηση, αφού έτσι και αλλιώς κάποια στιγμή θα συμψηφιστεί είτε με ζημίες είτε θα επιστραφεί εφόσον η επιχείρηση παύσει τη λειτουργία της για οποιονδήποτε λόγο. Η κατάργηση της προκαταβολής φόρου θα ενισχύσει τη ρευστότητα των επιχειρήσεων αλλά το πιο σημαντικό είναι ότι θα ενισχύει και την εμπιστοσύνη αυτών προς τη κεντρική Διοίκηση. Καθώς κατά την πρώτη χρονιά εφαρμογής το κενό στα έσοδα θα είναι αρκετά σημαντικό, θα πρέπει να έρθει χρονικά πιο μπροστά η πληρωμή του φόρου εισοδήματος τους και να βρεθεί ένα δημοσιονομικό, σχετικά, ισοδύναμο.

4. Επιμήκυνση του χρόνου συμψηφισμού των ζημιών από πέντε (5) σε κατ' ελάχιστο επτά (7) και μέχρι δώδεκα (12) έτη, με διατήρηση της πρόβλεψης ότι η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. Πρόκειται για μια πρόταση που έρχεται σε συνέχεια των πιο πάνω μέτρων αλλά και της διεθνούς πρακτικής, ενώ ταυτόχρονα προτείνεται συνδυαστικά, για την όσο το δυνατόν μη καταστρατήγηση του συμ-

ψηφισμού των ζημιών, ο υποχρεωτικός φορολογικός έλεγχος επιχειρήσεων που λειτουργούν με φορολογική ζημιά για πάνω από 3 χρόνια (εξαιρέση η νεοσύστατη, μέχρι 5 έτη).

Οι πιο πάνω είναι προφανώς ένα μέρος προτάσεων που θα μπορούσαν να υιοθετηθούν και σκοπό τους έχουν να συμβάλλουν στην υπό διαμόρφωση συζήτηση. Επιμέρους προτάσεις θα μπορούσαν να είναι και:

- η κατάργηση του ΦΠΑ σε συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων,
- η επαναφορά –με ηλεκτρονικό τρόπο και μόνο– των λεγόμενων «πρόσθετων» βιβλίων,
- η εντατικοποίηση των ελέγχων και η περαιτέρω ψηφιοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων,
- η ενιαία φορολόγηση όλων των εισοδημάτων από όλες τις πηγές σε προοδευτική κλίμακα,
- η διασύνδεση των ταμειακών μηχανών με τα POS και με το σύστημα Taxisnet, κ.ά.

4.4. Ειδικά θέματα φορολογικής πολιτικής

4.4.1. Ενίσχυση επενδύσεων – ανάπτυξης

Η ενίσχυση των επενδύσεων στην έρευνα και την ανάπτυξη παραμένει μία από τις κορυφαίες προτεραιότητες για τις προηγμένες οικονομίες, κυρίως επειδή η Ε&Α είναι ένας σημαντικός μοχλός καινοτομίας και μακροχρόνιας οικονομικής ανάπτυξης. Εξάλλου, η μετάβαση σε μια βιώσιμη οικονομία απαιτεί νέες τεχνολογίες. Έτσι, η παροχή κινήτρων και οι διασφάλιση των προϋποθέσεων για την πραγματοποίηση επενδύσεων Ε&Α από τον επιχειρηματικό τομέα θα πρέπει να κατατάσσεται στην κορυφή της ατζέντας κάθε πολιτικής καινοτομίας μίας χώρας. Στο ίδιο πνεύμα, ένας από τους βασικούς στόχους της στρατηγικής «Ευρώπη 2020» είναι το 3% του ΑΕΠ της ΕΕ να επενδυθεί στην Ε&Α έως τα τέλη του 2020.

Ωστόσο, οι επενδύσεις ιδιωτικών επιχειρήσεων στην Ε&Α τείνουν να είναι μη βέλτιστες, λόγω της διαφοράς μεταξύ ιδιωτικών και κοινωνικών αποδόσεων που αναμένει η κάθε επιχείρηση. Σε αυτή την περίπτωση, η συμμετοχή της κυβέρνησης στην προώθηση επιχειρηματικών επενδύσεων Ε&Α είναι δικαιολογημένη, αν όχι αναγκαία. Για να αντιμετωπίσουν τις υποεπενδύσεις του ιδιωτικού τομέα στην Ε&Α, οι κυβερνήσεις έχουν διαφορετικές πολιτικές απαντήσεις στη διάθεσή τους. Μπορούν να επιλέξουν μεταξύ μέσων άμεσης στήριξης, όπως άμεσες επιδοτήσεις Ε&Α και έμμεσους μηχανισμούς στήριξης, μέσω φορολογικών κινήτρων για έρευνα και ανάπτυξη. Ωστόσο, στο περιβάλλον μετά το COVID-19 όπου οι κυβερνήσεις θα πρέπει να αποκαταστήσουν τη βιωσιμότητα των δημόσιων οικονομικών και να αυξήσουν την αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης, τίθεται το ερώτημα εάν οι μηχανισμοί δημόσιας στήριξης για επενδύσεις Ε&Α του ιδιωτικού τομέα είναι πραγματικά αποτελεσματικοί.

Στο πλαίσιο αυτό, κάποιες ενδεικτικές προτάσεις φορολογικής πολιτικής στο συγκεκριμένο πεδίο θα μπορούσαν να είναι οι ακόλουθες:

1. Για ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία (όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας) που χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες Ε&Α οι οποίες σχετίζονται με

νέα προϊόντα και προηγμένες τεχνολογίες που δεν έχουν αρνητικές επιπτώσεις στο περιβάλλον, έκπτωση φόρου σε ένα ποσοστό επί της επενδυτικής αξίας (ταυτόχρονα) ή σε ένα ποσοστό της ετήσιας απόσβεσης (κλιμακωτή αφαίρεση).

2. Για διπλώματα ευρεσιτεχνίας που αποκτήθηκαν ή αναπτύχθηκαν από την εταιρεία, αφαίρεση ενός ποσοστού επί της επενδυτικής αξίας.

4.4.2. Ψηφιακή οικονομία – Πυλώνες I & II του ΟΟΣΑ

Όπως ήδη αναφέραμε παραπάνω, στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ έχει γίνει σημαντική πρόοδος στα θέματα που αφορούν τη φορολόγηση πολυεθνικών εταιριών. Μεγάλο μέρος αυτών –και, αντικειμενικά, ειδική κατηγορία λόγω της έντονα αποεδαφικοποιημένης φύσης της δραστηριότητάς τους– είναι επιχειρήσεις στον τομέα της ψηφιακής οικονομίας. Στο πεδίο αυτό:

1. Ο Πυλώνας I του ΟΟΣΑ επιδιώκει να επεκτείνει τα φορολογικά δικαιώματα των περιοχών της δικαιοδοσίας αγοράς/χρηστών, όταν υπάρχει «ενεργή και συνεχής συμμετοχή μιας επιχείρησης στην οικονομία αυτής της δικαιοδοσίας μέσω δραστηριοτήτων σε αυτήν τη δικαιοδοσία». Επιδιώκει επίσης τη βελτίωση της φορολογικής βεβαιότητας μέσω μέτρων πρόληψης και επίλυσης διαφορών. Τα τρία βασικά στοιχεία του Πυλώνα I είναι ένα νέο φορολογικό δικαίωμα για δικαιοδοσίες αγοράς/χρηστών που βασίζονται σε ένα μερίδιο των υπολειπόμενων κερδών μιας επιχείρησης («Ποσό Α»), μια σταθερή απόδοση για ορισμένες δραστηριότητες διανομής και μάρκετινγκ σε μια αγορά/δικαιοδοσία χρήστη («Ποσό Β») και διαδικασίες πρόληψης και επίλυσης διαφορών για τη βελτίωση της φορολογικής ασφάλειας.

2. Ο Πυλώνας II έχει τέσσερις νέους κανόνες που παρέχουν στις δικαιοδοσίες πρόσθετα φορολογικά δικαιώματα, όταν άλλες δικαιοδοσίες δεν έχουν ασκήσει τα κύρια φορολογικά τους δικαιώματα ή το εισόδημα υπόκειται σε χαμηλούς συντελεστές φόρου: (α) Έναν Κανόνα Συμπερίληψης Εισοδήματος (IIR), ο οποίος υπάγει τα ξένα έσοδα υποκαταστημάτων και ελεγχόμενων οντοτήτων σε συμφωνημένο ελάχιστο φόρο στη μητρική δικαιοδοσία. (β) Έναν Κανόνα Υποχρεωτικών Πληρωμών (UTPR), που λειτουργεί ως στήριξη του IIR και αρνείται τις εκπτώσεις ή εισάγει φορολογία βάσει πηγής υπό ορισμένες προϋποθέσεις. (γ) Έναν Φορολογικό Κανόνα που συμπληρώνει το UTPR σε ορισμένες περιπτώσεις. (δ) Έναν Κανόνα Εναλλαγής, που ισχύει όταν μια επιχείρηση με μόνιμη εγκατάσταση υπο-φορολογείται, απενεργοποιώντας μια εξαίρεση βάσει συνθήκης στη δικαιοδοσία των κεντρικών γραφείων και αντικαθιστώντας την με μια μέθοδο φορολόγησης που βασίζεται σε πίστωση.

4.4.3. Περιβαλλοντικοί Φόροι και Κίνητρα

Η ανάκαμψη από τις κοινωνικές και οικονομικές διαταραχές που προκαλούνται από την πανδημία COVID-19 θα απαιτήσει συντονισμένη πολιτική δράση. Καθώς οι χώρες εξετάζουν τα πακέτα ανάκαμψης, υπάρχουν ευκαιρίες να δοθεί προτεραιότητα στις επιλογές πράσινης πολιτικής που συμβάλλουν στην προώθηση περιβαλλοντικών στόχων και στην επιτάχυνση των διαρθρωτικών αλλαγών προς τη μετάβαση σε χαμηλές εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα, αυξάνοντας την ανθεκτικότητα της κοινωνίας στα μελλοντικά σοκ και μειώνοντας τους μελλοντικούς κινδύνους (“Report on the Impact of Climate Change on Migration,” 2011). Επιπλέον, οι δημοσιονο-

μικές δαπάνες κατά την ανάκαμψη με πράσινους στόχους μπορούν επίσης να δικαιολογηθούν οικονομικά λόγω ισχυρών δημοσιονομικών πολλαπλασιαστών και δημιουργίας θέσεων εργασίας (Georgeson & Maslin, 2019; ILO, 2018). Μακροπρόθεσμα, τα πράσινα πακέτα ανάκαμψης μπορούν επίσης να βοηθήσουν στη χρηματοδότηση των έκτακτων δαπανών που σχετίζονται με την πανδημία μέσω προσεγγίσεων και επενδύσεων που είναι οικονομικά αποδοτικές.⁹

Οι πράσινοι φόροι πρέπει να στοχεύουν τις επιχειρήσεις με ρυπογόνα συμπεριφορά. Επιπλέον η κυβέρνηση θα πρέπει να παρέχει μακροπρόθεσμη βεβαιότητα για την περιβαλλοντική της φορολογική πολιτική για να στηρίζει τις επενδυτικές αποφάσεις των επιχειρήσεων, ιδίως στο πεδίο της αλλαγής τεχνολογίας.

⁹ Υπενθυμίζεται ότι στην Ευρωπαϊκή Ένωση λ.χ. θα δοθούν για την τόνωση της ανάκαμψης μετά την πανδημία 2 τρις ευρώ (https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_el)



1997-2002: 21 SPONOR
MILITONIA
MILITONIA

Κεφάλαιο 5 Έμμεσοι Φόροι

5.1. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)

5.1.1. Ευρωπαϊκό και εθνικό πλαίσιο

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) είναι γενικός φόρος κατανάλωσης που εισπράττεται σε όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ). Είναι γενικός έμμεσος φόρος που επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή και ενσωματώνεται στη τελική τιμή του πωλούμενου προϊόντος ή υπηρεσίας. Επιβάλλεται σε όλα τα στάδια παραγωγικής διαδικασίας και επιβαρύνει κάθε φορά την προστιθέμενη αξία κάθε σταδίου, με στόχο την επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή. Επιβαρύνει κατά τον ίδιο τρόπο αγαθά και υπηρεσίες.

Ο ΦΠΑ είναι φόρος ενωσιακός, με την έννοια ότι ρυθμίζεται ενιαία νομοθετικά στη βάση της Οδηγίας ΦΠΑ και ένα μέρος των εσόδων του αποδίδεται στην ΕΕ. Από εισπρακτικής πλευράς, ο ΦΠΑ είναι φόρος σημαντικός τόσο για την ΕΕ όσο και για τη χώρα μας. Τα έσοδα ΦΠΑ είναι το 1/5 των συνολικών εσόδων της ΕΕ, ενώ στη χώρα μας το 57% των εσόδων του εκτελούμενου προϋπολογισμού είναι από φόρους κατανάλωσης (ΦΠΑ και ειδικοί φόροι κατανάλωσης) σε αγαθά και υπηρεσίες.

Στην Ελλάδα ο ΦΠΑ είναι σε ισχύ από 1.1.1987. Θεσπίστηκε με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 και κωδικοποιήθηκε με το ν. 2859/2000, όπως ισχύει. Οι ισχύοντες συντελεστές Φ.Π.Α. είναι τρεις: 24% (από 01.06.2016), 13% και ο υπερμειωμένος 6%. Οι συντελεστές αυτοί μειώνονται κατά 30% σε συγκεκριμένα νησιά του Αιγαίου.

5.1.2. Κενό ΦΠΑ (VAT GAP)

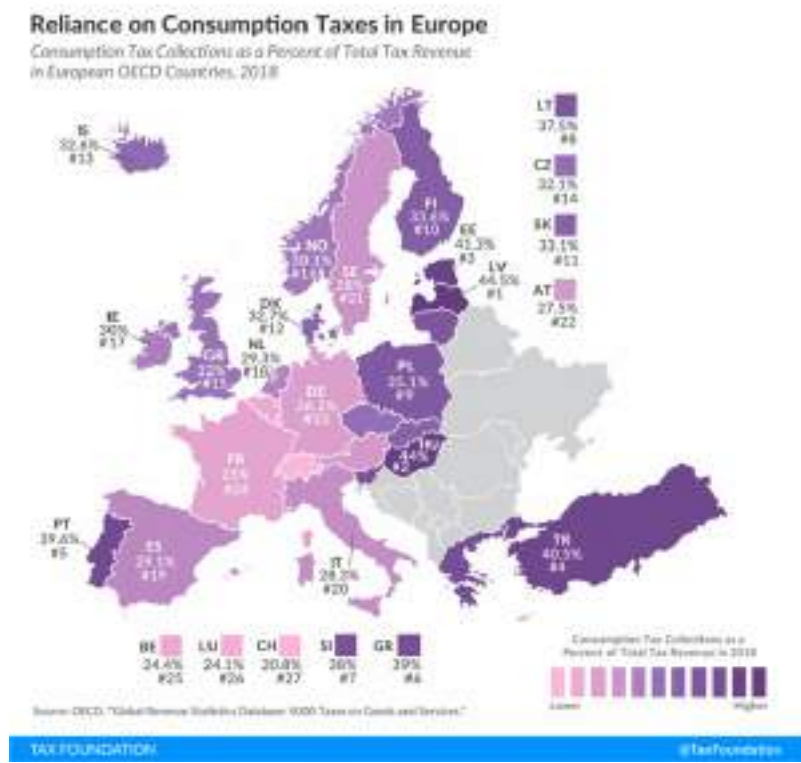
Η πορεία των εσόδων ΦΠΑ, λόγω ακριβώς της σημαντικής συμμετοχής τους στα συνολικά δημόσια έσοδα αλλά και λόγω της υψηλής φοροδιαφυγής που έχουν, αποτελεί αντικείμενο συστηματικής παρακολούθησης από την ΕΕ από το έτος 2009 και εφεξής. Συγκεκριμένα η ΕΕ μετρά το κενό ΦΠΑ, δηλαδή την απώλεια εσόδων σε κάθε κράτος μέλος και σε κάθε έτος. Σε αυτή την κατάταξη, η χώρα μας –κάθε έτος– τοποθετείται στα κράτη με την υψηλότερη απώλεια εσόδων ΦΠΑ.

Η ένταση της απώλειας αυτής καθιστά έναν εξ αρχής άνισο φόρο ακόμη πιο άνισο. Πέραν των ιδίων χαρακτηριστικών του ΦΠΑ που ενέχουν ανισότητα –ο ΦΠΑ επιβάλλεται στην αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η φοροδοτική ικανότητα του προσώπου που αποκτά το αγαθό ή λαμβάνει την υπηρεσία–, η φοροδιαφυγή επιτείνει την ανισότητα

αυτή. Ακόμη περισσότερο, σε κράτη όπως η χώρα μας που διαχρονικά η κατανάλωση είναι η κύρια πηγή των δημοσίων εσόδων, το κενό ΦΠΑ αποκτά σημαντικές κοινωνικές και οικονομικές διαστάσεις (Γράφημα 19).

Με την έννοια ότι, το κενό ΦΠΑ περιορίζει τους δημοσιονομικούς πόρους του κράτους, οδηγεί στην επιβολή υψηλών συντελεστών φορολογίας (Γράφημα 18), προκειμένου να αποκατασταθεί η απώλεια εσόδων ΦΠΑ, δημιουργεί στρέβλωση στους όρους του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων και τέλος, επιβαρύνει άμεσα τους συνεπείς φορολογούμενους σε σχέση με τους μη συνεπείς. Στη χώρα μας, η παθογένεια αυτή διαμορφώνεται σε υψηλή κλίμακα, αφού το κενό ΦΠΑ ήταν το δεύτερο μεγαλύτερο στην ΕΕ μετά την Ρουμανία (European Commission, 2021). Οπότε η συζήτηση των αιτιών του και η αναζήτηση λύσεων για τη μείωση του κρίνεται αναγκαία για έναν ακόμη λόγο πέραν των προαναφερθέντων: η αποτελεσματική είσπραξη των φόρων είναι ακρογωνιαίος λίθος του δίκαιου κράτους.

Γράφημα 19: Ποσοστιαία συμμετοχή των φόρων κατανάλωσης στα δημόσια έσοδα στα ευρωπαϊκά κράτη - μέλη του ΟΟΣΑ



Γράφημα 20: Οι συντελεστές ΦΠΑ την 1.1.2020 στα κράτη-μέλη της ΕΕ



5.1.2.1. Ορισμός

Ο φόρος εισπράττεται από τη φορολογική διοίκηση ως ένα ορισμένο ποσό σε μια δεδομένη χρονική περίοδο. Είναι πιθανό το ποσό που εισπράττεται να υπολείπεται του ποσού που πραγματικά μπορεί να συλλεχθεί. Η πιθανότητα αυτή εγείρει το εξής ερώτημα: ποιο είναι το ποσό του φόρου που δεν συλλέγεται; Ποια είναι η απώλεια εσόδων, με την έννοια της υποχρεωτικότητας καταβολής φόρου σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, που δεν καταβάλλεται; Αυτή η διαφορά ανάμεσα στο ποσό του φόρου που θεωρητικά θα μπορούσε να συλλεχθεί σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία σε διάστημα ενός έτους και στο ποσό του φόρου που πράγματι συλλέγεται είναι γενικά το κενό ΦΠΑ.

Στο κενό ΦΠΑ κατηγοριοποιούνται εντάσσονται κατ' αρχήν δύο τύποι διαφορών: α) η διαφορά ανάμεσα στον φόρο που καταλογίζεται σε συνέχεια δηλώσεων και ελέγχων και στον φόρο που θεωρητικά θα μπορούσε να καταλογιστεί και β) η διαφορά ανάμεσα στον φόρο που καταλογίζεται και στο φόρο που τελικά εισπράττεται. Επιπλέον, από εισπρακτική πλευρά, στο κενό ΦΠΑ εντάσσεται και η διαφορά φόρου που δημιουργείται λόγω της ελλιπούς εθελοντικής συμμόρφωσης ή/και λόγω καθυστερημένης ή μη καταβολής του φόρου σε μια δεδομένη χρονική περίοδο.

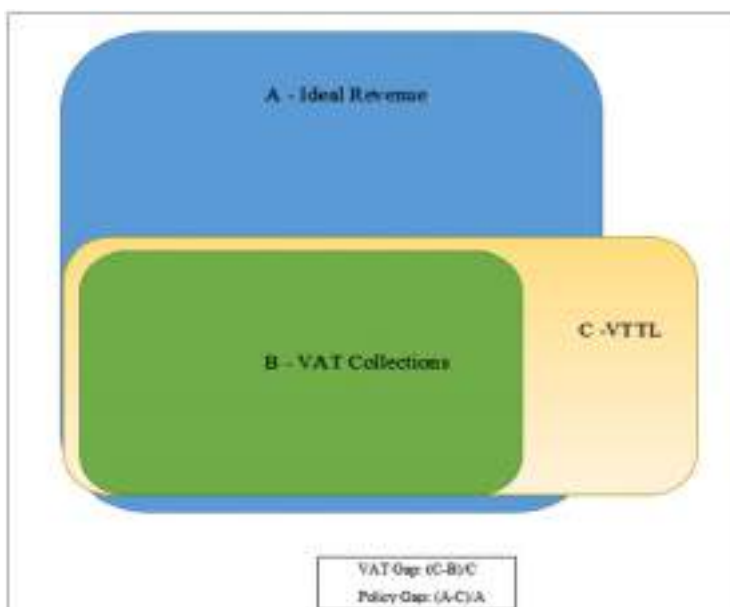
Σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, αυτό της φορολογικής πολιτικής, κενό ΦΠΑ είναι η διαφορά ανάμεσα στον φόρο που δεν απαιτείται λόγω των νομοθετικών επιλογών (απαλλαγές, εξαιρέσεις, χαμηλότεροι συντελεστές, ερμηνείες της φορολογικής διοίκησης κ.ά.) σε σχέση με εκείνο που θα μπορούσε να απαιτηθεί, με βάση τους γενικούς κανόνες ΦΠΑ.

Η αποτύπωση του κενού ΦΠΑ γίνεται στη βάση συγκεκριμένης κάθε φορά μεθοδολογίας. Το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο έχει αναπτύξει τη μεθοδολογία RA-GAP, ο ΟΟΣΑ τη μεθο-

δολογία VRR και η ΕΕ την CASE. Ιδιαίτερη μεθοδολογία αποτύπωσης χρησιμοποιούν οι ΗΠΑ και το Ηνωμένο Βασίλειο.

Στη μεθοδολογία CASE (European Commission, 2016) χρησιμοποιούνται οι έννοιες του κενού ΦΠΑ και του κενού πολιτικής ΦΠΑ. Ως κενό ΦΠΑ ορίζεται η διαφορά μεταξύ του ποσού του ΦΠΑ που έχει πραγματικά εισπραχθεί και εκείνου που θα μπορούσε να εισπραχθεί σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία ΦΠΑ (VTTL) και αναφέρεται σε ποσοστιαία τιμή. Ως κενό πολιτικής ΦΠΑ ορίζεται ο λόγος μεταξύ του VTTL και του «ιδανικού» ΦΠΑ. Τα ιδανικά έσοδα ΦΠΑ υπολογίζονται εφαρμόζοντας τον γενικό συντελεστή ΦΠΑ στην τελική κατανάλωση, εξαλείφοντας έτσι τις επιπτώσεις των μειωμένων συντελεστών και των εξαιρέσεων. Έτσι, το κενό πολιτικής ΦΠΑ αποτυπώνει τα πρόσθετα έσοδα ΦΠΑ που ένα κράτος μέλος δυνητικά θα μπορούσε να συλλέξει εάν εφαρμόσει ομοιόμορφη φορολογία σε όλη την κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών.

Πίνακας 18: Κενό ΦΠΑ - Μεθοδολογία CASE



Πηγή: 2015 Report to the VAT Gap Study 14, CASE et. al. (2015) - <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/cf1fc6b6-9af5-11e6-868c-01aa75ed71a1>

Αξίζει να σημειωθεί ότι έντεκα (11) κράτη μέλη της ΕΕ μετρούν το κενό ΦΠΑ. Η χώρα μας δεν συγκαταλέγεται στα κράτη αυτά.

Πίνακας 19: Το κενό ΦΠΑ στα κράτη-μέλη της ΕΕ που το μετρούν

Tax Gap Estimations				
EU Member State	PIT	CIT	SSC	VAT
Belgium	X	X	X	X
Czech Republic	X	X	X	YES
Estonia	YES	X	YES	YES
Finland	X	X	X	YES
France	X	X	X	YES
Germany	X	YES	X	YES
Italy	YES	YES	X	YES
Latvia	YES	X	YES	YES
Lithuania	X	X	X	X
Poland	X	X	X	YES
Portugal	X	X	X	YES
Slovak Republic	X	X	X	YES
Slovenia	X	X	X	YES
Spain	X	X	X	X
United Kingdom	YES	YES	YES	YES
Number of countries estimating tax gap	4	3	3	12

Πηγή: FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041) (2016)

5.1.2.2. Το κενό ΦΠΑ ως δείκτης του φορολογικού συστήματος

Το κενό ΦΠΑ πέραν της βασικής λειτουργίας του αυτής δηλαδή της αποτύπωσης της απώλειας εσόδων, αποτελεί δείκτη αποτελεσματικότητας του φορολογικού συστήματος. Ως δείκτης, με βάση τη μεθοδολογία που χρησιμοποιείται για το κενό ΦΠΑ, προσδιορίζει τους τομείς και τις αιτίες της φοροδιαφυγής και απάτης, παρακολουθεί τις επιπτώσεις ενός νομοθετικού ή διοικητικού μέτρου στην εισπραξιμότητα του φόρου και προσδιορίζει τους κινδύνους στη φορολογική συμμόρφωση –κάτι που ενδιαφέρει την παρακολούθηση των δηλούμενων εισοδημάτων και των ασφαλιστικών εισφορών. Συνοπτικά, το κενό ΦΠΑ δίνει πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την αποτίμηση της αποτελεσματικότητας των νομοθετικών μέτρων και του επιχειρησιακού σχεδιασμού της φορολογικής διοίκησης.

5.1.2.3. Αιτίες δημιουργίας του κενού ΦΠΑ

Βασική αιτία δημιουργίας του κενού ΦΠΑ είναι η φοροδιαφυγή. Η φοροδιαφυγή συντελείται είτε με την απόκρυψη εμπορικών συναλλαγών από τον φορολογούμενο είτε με την ελλιπή δήλωση στη φορολογική διοίκηση. Η απόκρυψη ή η ελλιπής δήλωση μπορεί να γίνεται είτε στο πλαίσιο της φανεράς οικονομίας είτε στο πλαίσιο της σκιάδους οικονομίας είτε στο πλαίσιο της νομιμοφανούς οικονομίας (φοροαποφυγή). Άλλη αιτία δημιουργίας του κενού ΦΠΑ είναι η φορολογική απάτη, με την έννοια του συνόλου των εγκληματικών δραστηριοτήτων που αποσκοπούν στην παράνομη δημιουργία επιστροφών φόρου.

Η ένταση με την οποία αναπτύσσεται το κενό ΦΠΑ εξαρτάται από: α) το μέγεθος της σκιάδους οικονομίας ή παραοικονομίας οικονομίας σε σχέση με τη συνολική οικονομία της χώρας, β) τη γενικότερη οικονομική κατάσταση της χώρας, γ) την εξάρτηση των οικονομιών από τα μετρητά και δ) την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών σε συνδυασμό με την ψηφιακή ικανότητα τους. Οι δύο παράγοντες, αυτοί της σκιάδους οικονομίας ή παραοικονομίας και της (α)αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης, όταν ενυπάρχουν σε ικανό βαθμό δημιουργούν κενό που συνήθως δεν μπορεί ούτε καν να ανιχνευθεί.

Άλλες αιτίες δημιουργίας κενού ΦΠΑ είναι τα αθέλητα λάθη από την πλευρά των φορολογουμένων, κάτι που επιβαρύνει τη φορολογική διοίκηση πρώτον να τα εντοπίσει και στη συνέχεια να επαληθεύσει το αθέλητο, οι κύκλοι ύφεσης που επηρεάζουν πάντα αρνητικά την κατανάλωση και, ακόμη, το φορολογικό και γενικότερα το νομικό σύστημα της χώρας που ενδέχεται να ενθαρρύνει τη μη συμμόρφωση.

Εικόνα 2: Ορισμός του κενού ΦΠΑ

WHAT IS THE VAT GAP ? 2 December 2021

The VAT GAP is the overall difference between the expected VAT revenue and the amount actually collected.

- In 2019, the VAT Gap in the EU was €134 billion, equating to a total revenue loss across the EU of 10.3%.
- Quantifying the scale of the VAT Gap can help to develop well-targeted measures and monitor their effectiveness.

WHAT CAUSES THE VAT GAP ?

- Fraud and tax evasion
- Corporate insolvency
- Corporate bankruptcy
- Maladministration
- Legal tax optimisation

Despite the positive trend registered in the last few years, the VAT Gap remains a major concern – particularly in view of the immense investment needs our Member States must address in the coming years. This year's figures correspond to a loss of more than €4,000 per second. These are unacceptable losses for national budgets, and mean that ordinary people and businesses are left to pick up the shortfall through other taxes to pay for vital public services. We need to make a joint effort to crack down on VAT fraud, a serious crime that takes money out of consumers' pockets, undermines our welfare systems and depletes government coffers.

Paolo Gentiloni, Commissioner for Economy

Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή, VAT gap in the E.U. report 2021

5.1.2.4. Συγκριτικά δεδομένα

Το ελληνικό κενό ΦΠΑ, σύμφωνα με την σχετική έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (2021), είναι το δεύτερο μεγαλύτερο στην ΕΕ. Συγκριτικά, στην Ευρώπη των 28 κρατών μελών (συμπεριλαμβανομένου του Ηνωμένου Βασιλείου), τα κράτη με το χαμηλότερο κενό ΦΠΑ είναι η Σουηδία (1,4%), η Κροατία (1%) και η Κύπρος (2,7%). Τα κράτη με το υψηλότερο κενό είναι η Ρουμανία (34,9%), η Ελλάδα (25,8%) και η Μάλτα (23,5%). Σε απόλυτες τιμές απώλειας ποσών φόρου τα υψηλότερα κενά ΦΠΑ σημειώνονται στην Ιταλία (30,1 δις €) και στη Γερμανία (23,4 δις €). Η Κύπρος, η Κροατία, η Ελλάδα, η Λιθουανία, η Βουλγαρία και η Σλοβακία παρουσιάζουν μείωση του κενού Φ.Π.Α. συγκριτικά με την έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (2020).

Γράφημα 21: Το κενό ΦΠΑ στα κράτη-μέλη της ΕΕ το 2018



Πηγή: Ευρωπαϊκή Επιτροπή – https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en#heading_2

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκτιμά ότι στην Ελλάδα η απώλεια εσόδων ΦΠΑ ανέρχεται σε απόλυτες τιμές 5,35 δις ευρώ για το έτος 2019 ενώ ο ΟΟΣΑ είχε εκτιμήσει την απώλεια για το έτος 2019 στα 7,3 δις ευρώ. Στην έκθεση του ΟΟΣΑ (2020a), ως αιτίες δημιουργίας του κενού ΦΠΑ αναφέρονται η απόκρυψη των συναλλαγών και η μη ευρεία φορολογητέα βάση λόγω νομοθετικών και κανονιστικών επιλογών.

5.1.2.5. Βέλτιστες πρακτικές για τη μείωση του κενού ΦΠΑ

Παρακάτω παρατίθενται ορισμένες βέλτιστες πρακτικές ευρωπαϊκών και άλλων χωρών για τη μείωση του κενού ΦΠΑ:

Ιταλία: Χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου. Αυθεντικοποίηση του τιμολογίου από την Φορολογική Διοίκηση και ενημέρωση της έκδοσης σε πραγματικό χρόνο (real time). Διαγραφή από το μητρώο όσων υποπίπτουν σε απάτη ΦΠΑ. Συνεχής υπενθύμιση των φορολογικών υποχρεώσεων στους risky traders και σε περίπτωση μη απάντησης σε ηλεκτρονικά μηνύματα διαγραφή τους από το σύστημα VIES (σύστημα παρακολούθη-

σης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών). Ένταξη στον έλεγχο των συναλλασσόμενων στο ηλεκτρονικό εμπόριο.

Νορβηγία: Εκτεταμένοι έλεγχοι για την «μαύρη» εργασία. Εκτεταμένοι έλεγχοι στις επιστροφές φόρων λόγω COVID-19. Χρήση αλγορίθμων για τον εντοπισμό της φοροδιαφυγής ΦΠΑ.

Αρμενία, Χιλή, Βραζιλία, Μεξικό και Αργεντινή: Χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου. Ενημέρωση της έκδοσης σε πραγματικό χρόνο.

Ουγγαρία: Διαδικτυακή διασύνδεση των ταμειακών μηχανών με την Φορολογική Διοίκηση και διαβίβαση των τιμολογίων σε πραγματικό χρόνο. Δωρεάν διάθεση του απαραίτητου λογισμικού στις επιχειρήσεις για την υποστήριξη των παραπάνω υποχρεώσεων. Ψηφιακή παρακολούθηση των φορτίων που μεταφέρονται με φορτηγά οχήματα.

Ολλανδία: Αυθεντικοποίηση του τιμολογίου από την Φορολογική Διοίκηση και αυτόματη ενημέρωση της έκδοσης των τιμολογίων. Δράση με έμφαση στην συμμόρφωση.

Ισπανία: Αποστολή των εκδοθέντων τιμολογίων ηλεκτρονικά εντός τεσσάρων ημερών στην Φορολογική Διοίκηση.

Πολωνία: Ψηφιακή παρακολούθηση των φορτίων που μεταφέρονται με φορτηγά οχήματα.

Φιλανδία: Προσυμπλήρωση της Δήλωσης ΦΠΑ από την Φορολογική Διοίκηση.

Εσθονία: Ψηφιακή παρακολούθηση της φορολογικής συμπεριφοράς των υποκείμενων σε ΦΠΑ και παροχή συμβουλευτικής υποστήριξης.

Φιλανδία, Δανία, Νορβηγία, Εσθονία, Κροατία και Σλοβενία: Συνεχής ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης για τραπεζικές συναλλαγές που αφορούν εμπορικές πράξεις εντός των χωρών καθώς τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Γαλλία και Γερμανία: Οι ηλεκτρονικές πλατφόρμες επιτρέπεται (βάσει νομοθετικής διάταξης) να φιλοξενούν ιστοσελίδες επιχειρήσεων μόνο αν οι τελευταίες έχουν λάβει Α.Φ.Μ. από τις Φορολογικές Διοικήσεις και είναι ενεργές φορολογικά.

Η ανεύρεση λύσεων για τη μείωση του ΚΕΝΟΥ ΦΠΑ πέραν των κρατών έχει απασχολήσει και διεθνείς οργανισμούς. Ο ΟΟΣΑ έχει εκδώσει οδηγίες και πρότυπα για την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ¹⁰ και έχει συγκροτήσει το VAT Global Forum στο πλαίσιο των εργασιών του G20/OECD Inclusive Framework. Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει αναλάβει περισσότερες δράσεις μέχρι σήμερα για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής ΦΠΑ, με πλέον πρόσφατη αυτή για το VAT e-commerce package¹¹.

5.1.2.6. Λύσεις για τη μείωση του ΚΕΝΟΥ ΦΠΑ στην Ελλάδα

Μετά από επισκόπηση των προτάσεων των διεθνών οργανισμών και των πρακτικών που εφαρμόζονται στη χώρα μας και σε άλλα κράτη, προτείνουμε τις εξής δυνατές λύσεις για τη μείωση του κενού ΦΠΑ στην Ελλάδα.

¹⁰ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

¹¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/modernising-vat-cross-border-e-commerce_en

Πρώτον, έχει διαπιστωθεί ότι η αύξηση της χρήσης του πλαστικού χρήματος στη χώρα μας έχει συμβάλει στη μείωση του κενού: κάθε 1% αύξηση της χρήσης καρτών σε αξία συναλλαγών οδήγησε κατά μέσο όρο στην περίοδο 2015-2019 σε αύξηση των εσόδων ΦΠΑ κατά 0,13 ποσοστιαίες μονάδες (IOBE, 2021)¹². Η μείωση του ποσού για την πληρωμή του οποίου απαιτείται πλαστικό χρήμα στα 300 ευρώ, από τα 500 που είναι σήμερα, καθώς και η μαζική χρήση κινητών POS, θα συμβάλει θετικά προς αυτή την κατεύθυνση. Επίσης ένα δυννητικό μέτρο είναι και η επιστροφή ενός ποσού χρημάτων από τις τράπεζες (cashback) σε φορολογούμενους που χρησιμοποιούν πλαστικό χρήμα σε συναλλαγές μετρίου κινδύνου φοροδιαφυγής.

Η φορολοταρία αποδείξεων είναι ένα αποτελεσματικό μέτρο στην κατεύθυνση της μείωσης του κενού. Χρειάζεται ωστόσο να τονωθεί το ενδιαφέρον των φορολογούμενων με καλύτερα έπαθλα και επίσης να γίνεται κάθε έτος στόχευση στις αποδείξεις συναλλαγών που παρουσιάζουν υψηλό κίνδυνο φοροδιαφυγής (όπως στη Πορτογαλία).

Η υποχρεωτική χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου και της ηλεκτρονικής απόδειξης καθώς και η διαβίβαση τους στη φορολογική διοίκηση σε πραγματικό χρόνο, δηλαδή αυτού της έκδοσης, είναι μέτρα που έχουν υιοθετηθεί από περισσότερα κράτη με θετικά αποτελέσματα (όπως σε Ισπανία, Ουγγαρία, Κροατία).

Αντίστοιχα, θετικά θα μπορούσαν να λειτουργήσουν και επιμέρους μέτρα, όπως:

- Η υποχρέωση των εταιρειών ταχυμεταφορών να αποστέλλουν στοιχεία των πραγματοποιηθέντων συναλλαγών των πελατών τους ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Ομοίως και οι ηλεκτρονικές πλατφόρμες που φιλοξενούν επιχειρηματικές δραστηριότητες.
- Η συνεχής ενημέρωση και εκπαίδευση των επιχειρήσεων στις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από τον Κώδικα ΦΠΑ από την ίδια τη Φορολογική Διοίκηση - ενδεχόμενα και μέσω του «ψηφιακού εφοριακού» (όπως στη Σουηδία).
- Η συγγραφή εγχειριδίου ελέγχου του ΦΠΑ για τους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης.

Καθοριστικής σημασίας είναι η σύνταξη και δημοσιοποίηση κάθε έτος έκθεσης κενού ΦΠΑ στην Ελλάδα –ενδεχόμενα από το Γραφείο Προϋπολογισμού της Βουλής–, όπου εκτός της ποσοστιαίας αποτύπωσης της απώλειας εσόδων ΦΠΑ, θα εκτίθενται οι αιτίες της απώλειας εσόδων, οι δημοσιονομικές επιπτώσεις του κενού, καθώς και οι επιπτώσεις στην ομαλή εκτέλεση του προϋπολογισμού, οι κίνδυνοι στη φορολογική συμμόρφωση, με τις τάσεις τους κάθε έτος, και, ακόμη, οι επιπτώσεις των νομοθετικών και διοικητικών μέτρων στην εισπραξιμότητα του ΦΠΑ. Μια τέτοια έκθεση που δημοσιοποιείται κάθε χρόνο θα αποτελεί τη βάση του επιχειρησιακού σχεδιασμού ΦΠΑ (και όχι μόνο) της ελληνικής φορολογικής διοίκησης. Τέλος, η συνεργασία των τραπεζών θα επιτρέψει τη δυνατότητα πληρωμών ΦΠΑ με ποικίλα μέσα (split payment), σύμφωνα εξάλλου και με σχετική μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (2017).

¹² Η μελέτη εκτιμά επίσης ότι, η διείσδυση των καρτών συνέβαλε τουλάχιστον στο 17% της συνολικής ετήσιας αύξησης εσόδων από ΦΠΑ το 2019 ή, άλλως, σε επιπλέον έσοδα ΦΠΑ 273 εκατ. ευρώ το 2019.

Προαπαιτούμενα της επιτυχούς εφαρμογής των παραπάνω προτάσεων είναι η **ψηφιακή ικανότητα της ελληνικής φορολογικής διοίκησης**, δηλαδή ικανότητα για εξόρυξη μεγάλων δεδομένων (data mining), για ανάλυση δεδομένων (data analysis), για αντιστοίχιση δεδομένων (data matching), για χρήση τεχνητής νοημοσύνης (AI, open source intelligence methods), για γεωεντοπισμό μεταφοράς φορτίων (tracking), για αποτύπωση των συναλλαγών (blockchain) και, τέλος, για ψηφιακή διασύνδεσή της με τις άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες για άμεση ανταλλαγή πληροφοριών¹³.

Εκτίμησή μας είναι ότι, η μείωση του κενού ΦΠΑ θα επιτρέψει τη μείωση του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ από το 24% που είναι σήμερα στο 21% και του μειωμένου συντελεστή από το 13% στο 11% –συντελεστές που είναι δηλαδή περίπου στον μέσο όρο των εφαρμοζόμενων συντελεστών από τα κράτη μέλη της ΕΕ.

5.2. Άλλοι έμμεσοι φόροι

5.2.1. Φόρος μεταβίβασης ακινήτων

Ο φόρος επιβάλλεται σε κάθε μεταβίβαση με αντάλλαγμα ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο. Υπολογίζεται στην αντικειμενική αξία του μεταβιβασθέντος ακινήτου ή στο δηλωθέν τίμημα, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής. Ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με συντελεστή 3% για φορολογικές υποθέσεις από 1.1.2014 και έπειτα.

5.2.2. Φόρος πολυτελείας

Ο φόρος πολυτελείας (άρθρο 17 του ν. 3833/2010, όπως ισχύει) επιβάλλεται σε ορισμένα είδη πολυτελείας, όπως αεροσκάφη ιδιωτικής χρήσης, δέρματα άγριων ζώων, μαργαριτάρια, κοσμήματα με πολύτιμες πέτρες κ.α.

Ο φόρος πολυτελείας επιβάλλεται ποσοστιαία επί της φορολογητέας αξίας, όπως αυτή διαμορφώνεται από τα άρθρα 19 και 20 του ν. 2859/2000 για τα ενδοκοινοτικώς αποκτούμενα και εισαγόμενα από τρίτες χώρες και επί της τιμής πώλησης προ ΦΠΑ για τα εγχωρίως παραγόμενα και ειδικά για τα πωλούμενα λιανικώς, μειωμένη κατά 30%. Ο φόρος αυτός δεν επιβάλλεται εάν τα αγαθά αυτά εξάγονται ή αποτελούν αντικείμενο ενδοκοινοτικής παράδοσης. Επιπλέον, ο φόρος πολυτελείας δεν επιβάλλεται σε ορισμένες κατηγορίες ειδών για λόγους ενίσχυσης ανταγωνιστικότητας των συγκεκριμένων κλάδων καθώς και σε είδη που παραλαμβάνονται σαν πρώτες ύλες για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων.

5.2.3. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων

Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων είναι σε ισχύ από το έτος 1987 (ν. 1676/1986) και αφορά κάθε νομικό πρόσωπο, δηλαδή εταιρεία ή ένωση προσώπων (κοινοπραξία, συνεταιρισμό κ.ά.) με

13 Βλ. σχετικά και το υλικό της ακρόασης που διοργάνωσε στις 25/5/2021 η υποεπιτροπή FISC του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, με θέμα “How can technology help in reducing fraud and making tax compliance simpler?”, εδώ: <https://www.europarl.europa.eu/committees/en/how-can-technology-help-in-reducing-fraud/product-details/20210511CHE08823>

κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η σύσταση και η αύξηση του κεφαλαίου ή του ενεργητικού νομικών προσώπων, β) δάνεια μεταξύ των νομικών προσώπων και των μελών τους με την προϋπόθεση ότι έχουν το ίδιο αποτέλεσμα με την αύξηση του εταιρικού μεριδίου, γ) μετατροπή ή συγχώνευση νομικών προσώπων. Κατ' εξαίρεση, από 7.4.2014 δεν επιβάλλεται ΦΣΚ κατά τη σύσταση των υποκείμενων στο φόρο αυτό. Ο φόρος επιβάλλεται με συντελεστή 1% επί της πραγματικής αξίας κάθε εισφερόμενου στοιχείου.

5.2.4. Τέλη χαρτοσήμου

Η φορολογία χαρτοσήμου κωδικοποιήθηκε με το προεδρικό διάταγμα της 28.7.1931 (Α' 239) και διακρίνει τα τέλη χαρτοσήμου σε πάγια (σταθερά ποσά) και αναλογικά (ποσοστιαίος υπολογισμός). Αντικείμενο της φορολογίας χαρτοσήμου είναι κατά βάση οι εγγράφως καταρτιζόμενες συμβάσεις, τα μισθώματα οικοδομών και γαιών, τα ασφάλιστρα και οι εγγραφές στα βιβλία επιτηδευματιών. Οι συντελεστές των τελών χαρτοσήμου κυμαίνονται από 1% έως 3%.

Τα εισπραττόμενα τέλη χαρτοσήμου προσαυξάνονται, σε κάθε περίπτωση, κατά ποσοστό 20% υπέρ ΟΓΑ, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 11, παρ. 1Γ του ν.4169/1961, όπως ισχύει. Επομένως, οι απαλλαγές που θεσπίζονται από τα τέλη χαρτοσήμου, μειώνουν αντίστοιχα και την είσπραξη της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

5.2.5. Φόρος ασφαλίστρων

Ο φόρος ασφαλίστρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3492/2006, επιβάλλεται στα απαιτητά ασφάλιστρα και κάθε φύσης δικαιώματα που απορρέουν από τις ασφαλιστικές συμβάσεις. Υποκείμενο του φόρου είναι η ασφαλιστική επιχείρηση και ο φορολογικός συντελεστής διαφοροποιείται από 4% έως 20% κατά περίπτωση κλάδου ασφάλισης (συντελεστής για ασφάλιστρα: κλάδου ζωής 4%, κλάδου πυρός 20%, λοιπών κλάδων 15%). Με την περ. β της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν. 4334/2015, καταργήθηκαν οι προβλεπόμενες διατάξεις περί απαλλαγών από τον εν λόγω φόρο.

5.2.6. Ειδικοί φόροι κατανάλωσης

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που επιβάλλονται στα ενεργειακά προϊόντα και στην ηλεκτρική ενέργεια, στα βιομηχανοποιημένα καπνά και στην αιθυλική αλκοόλη και αλκοολούχα ποτά είναι εναρμονισμένοι φόροι που ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο με τον ν. 2127/1993, ο οποίος κωδικοποιήθηκε σε ενιαίο κείμενο με το ν. 2960/2001 (Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας). Είναι έμμεσοι φόροι οι οποίοι επιβάλλονται σε επιλεγμένα προϊόντα που παράγονται τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και σε αυτά που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη της ΕΕ ή εισάγονται από τρίτες χώρες.

5.2.7. Τέλος ταξινόμησης οχημάτων

Το τέλος ταξινόμησης είναι φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2960/2001 στα επιβατικά και φορτηγά οχήματα καθώς και τις μοτοσυκλέτες που μεταφέρονται ή αποστέλλονται στη χώρα μας από άλλα κράτη μέλη της ΕΕ ή εισάγονται από τρίτες χώρες, με

σκοπό να ταξινομηθούν και να κυκλοφορήσουν στην Ελλάδα με ελληνικές πινακίδες. Οι συντελεστές του τέλους ταξινόμησης για επιβατικά οχήματα προσδιορίζονται ανάλογα με την φορολογητέα αξία των αυτοκινήτων και διαφοροποιούνται περαιτέρω με βάση δύο κριτήρια: α) την εκπεμπόμενη μάζα διοξειδίου του άνθρακα (CO₂) και β) και τις προδιαγραφές του ευρωπαϊκού προτύπου εκπομπών ρύπων (EURO), ως προς την ταξινόμηση που αυτά πληρούν εκ κατασκευής. Για τον υπολογισμό του τέλους ταξινόμησης των μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων λαμβάνεται υπόψη η φορολογητέα αξία που διαμορφώνεται από την τιμή λιανικής πώλησης προ φόρων που είχε ως καινούργιο όχημα, μειούμενης βάσει ποσοστιαίας κλίμακας ανάλογα με τα έτη παλαιότητας του οχήματος, τα διανυθέντα χιλιόμετρα και την κατηγορία αμαξώματος κατά περίπτωση.

5.2.8. Τέλη κυκλοφορίας οχημάτων

Τα τέλη κυκλοφορίας θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του ν. 2367/1953, όπως αυτές ισχύουν, και επιβάλλονται στα αυτοκίνητα οχήματα για την κυκλοφορία τους στους δημόσιους δρόμους. Η πληρωμή των τελών κυκλοφορίας γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαρ. ε7 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 και του άρθρου 46 του ν. 4410/2016. Η βάση υπολογισμού του φόρου είναι:

- α) για τα επιβατικά αυτοκίνητα που έχουν ταξινομηθεί για πρώτη φορά στην Ελλάδα ή ΕΕ/ΕΟΧ έως την 31.10.2010 και για τις δίκυκλες και τρίκυκλες μοτοσυκλέτες ανεξαρτήτως της ημερομηνίας πρώτης ταξινόμησής τους στην Ελλάδα/ΕΕ/ΕΟΧ, ο κυλινδρισμός του κινητήρα τους σε κυβικά εκατοστά,
- β) για τα φορτηγά αυτοκίνητα ΙΧ και ΔΧ το μικτό βάρος τους σε χιλιόγραμμα,
- γ) για τα λεωφορεία ΙΧ και ΔΧ ο αριθμός των θέσεων τους.

Τα τέλη κυκλοφορίας των επιβατικών αυτοκινήτων που ταξινομούνται πρώτη φορά στην Ελλάδα/ΕΕ/ΕΟΧ από την 1.11.2010 και μετά υπολογίζονται αποκλειστικά με βάση τις εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα (γραμμάρια CO₂ ανά χιλιόμετρο). Για τα επιβατικά ρυμουλκούμενα ΙΧ (τροχόσπιτα) και για αυτοκίνητα που δεν ανήκουν στις παραπάνω κατηγορίες (ρυμουλκά ΙΧ, επιβατικά ΔΧ κ.α.) καταβάλλεται πάγιο ποσό.

5.3. Σχέση άμεσων/έμμεσων φόρων και κοινωνικές συνέπειες

Όπως αναφέραμε ήδη στην εισαγωγή, το βασικό μειονέκτημα των έμμεσων φόρων –και κυρίως του ΦΠΑ που αφορά αγαθά και υπηρεσίες μαζικής κατανάλωσης και, δευτερευόντως, των ειδικών φόρων κατανάλωσης, τελών κυκλοφορίας οχημάτων κ.λπ.– είναι ότι αυτοί είναι κατά κανόνα αντίστροφα προοδευτικοί, αφού επιβαρύνουν το εισόδημα όλων των φορολογούμενων/νοικοκυριών, ανεξάρτητα από το ύψος του, με αποτέλεσμα τα χαμηλότερα εισοδήματα να επιβαρύνονται ποσοστιαία περισσότερο.

Από την άλλη πλευρά, εκτός από πολιτική επιλογή, η επιβολή τους συνιστά δημοσιονομική αναγκαιότητα στο βαθμό που τα έσοδα από τους άμεσους φόρους παραμένουν χαμηλά, λόγω φοροδιαφυγής/φοροαποφυγής, λόγω του ίδιου του σχεδιασμού των φορολογικών συντε-

λεστών κ.λπ. Ωστόσο, πρέπει να επισημανθεί ο ρόλος της ύπαρξης υψηλών έμμεσων φόρων στην κατανάλωση στην ενίσχυση της σκιάδους οικονομίας, του λαθρεμπορίου και της φοροδιαφυγής, γεγονός που καθιστά αμφίβολη τη δημοσιονομική αποτελεσματικότητα της διαρκούς προσφυγής σε έμμεσους φόρους, που μάλιστα συμπαρασύρει και τα έσοδα από τον φόρο εισοδήματος, εκτός φυσικά του γεγονότος ότι είναι και άδικη, αφού επιβαρύνει τους συνεπείς επαγγελματίες και καταναλωτές.

Την ίδια στιγμή βέβαια δεν μπορεί να παραγνωρισθεί το γεγονός ότι –εκτός από εργαλείο εισπραχθέντων εσόδων– οι έμμεσοι φόροι είναι και ένας τρόπος παρέμβασης στην παραγωγή και την κατανάλωση, αφού επηρεάζουν τις επιλογές των οικονομικών δρώντων και μπορούν σε κάποιες περιπτώσεις να τις στρέφουν προς τη μία ή την άλλη κατεύθυνση, με χαρακτηριστικότερο παράδειγμα τα κριτήρια επιβολής των τελών κυκλοφορίας, ανάλογα με την περιβαλλοντική τεχνολογία που ενσωματώνει κάθε όχημα.

Χαρακτηριστικό της κατάστασης που επικρατεί στη χώρα μας είναι το γεγονός ότι οι φόροι επί αγαθών και υπηρεσιών αποδίδουν το 55,43% των συνολικών φορολογικών εσόδων (με τον ΦΠΑ να κατέχει το μεγαλύτερο μερίδιο – 34,74%), ενώ από τον φόρο εισοδήματος τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων προέρχεται μόλις το 28,97% των συνολικών φορολογικών εσόδων (βλ. Πίνακα 15).

Με δεδομένη επομένως την δημοσιονομική βαρύτητα των έμμεσων φόρων, οι παρεμβάσεις σε αυτό το σκέλος θα πρέπει να γίνονται στο πλαίσιο ενός συνολικού ανασχεδιασμού του φορολογικού συστήματος και της επιχειρησιακής ικανότητας της φορολογικής διοίκησης και άλλων ελεγκτικών μηχανισμών (βλ. και παραπάνω τις προτάσεις πολιτικής για το ΦΠΑ).



Κεφάλαιο 6

Φορολογική Πολιτική & Φορολογική Διοίκηση

6.1. Εισαγωγικά – Βασικές Έννοιες – Ορισμοί

Ως **Δημόσια Πολιτική** νοείται η διαδικασία προσδιορισμού και σχεδιασμού στρατηγικών σκοπών επί συγκεκριμένου πεδίου κρατικού ενδιαφέροντος, ο προσανατολισμός μέσων και πόρων (ανθρώπινων, υλικών και άυλων) για την επίτευξή τους και η εκπόνηση στρατηγικής και εξειδικευμένων μέτρων, ώστε αυτοί να επιτευχθούν. Περαιτέρω η έννοια της **δημόσιας πολιτικής** έχει διττή θετική λειτουργία, καθότι αφενός μεν επιτρέπει τη διάκριση των διαφορετικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των διαφόρων φορέων της Διοίκησης αφετέρου δε επιτρέπει να προσδιορίζονται και οριοθετούνται τα διαφορετικά επίπεδα άσκησης της δημόσιας εξουσίας μεταξύ της **πολιτικής** και της **διοίκησης**.

Γράφημα 22: Μηχανισμός παραγωγής Δημόσιας Πολιτικής



Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω δεδομένα, κάθε υπουργείο απαιτείται να συγκροτείται γύρω από την έννοια της αποστολής. Την αποστολή (ή κύρια ή βασική αρμοδιότητα) συγκροτούν εν προκειμένω οι δημόσιες πολιτικές οι οποίες ανήκουν στο αντίστοιχο πεδίο αρμοδιότητας και μάλιστα, για να προβλέψουμε το ενδεχόμενο κατανομής σε περιφερειακά όργανα, αντιστοιχούν στις διαδικασίες σχεδίασης, παρακολούθησης, αξιολόγησης και επανεξέτασης μιας δημόσιας πολιτικής, όσα δηλαδή επιτάσσει το Σύνταγμα ορίζοντας ότι «τα κεντρικά όργανα... έχουν τη γενική κατεύθυνση, τον συντονισμό και τον έλεγχο...» (101 παρ.3).

Η **αποστολή** του **Υπουργείου Οικονομικών** είναι η δίκαιη και αποδοτική κατανομή των δημοσίων πόρων, η χάραξη και η άσκηση φορολογικής πολιτικής, η δημοσιονομική βιωσιμότητα και η οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Το Υπουργείο Οικονομικών διασφαλίζει τη χρη-

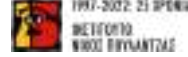
στή διαχείριση των δημοσίων οικονομικών και την προστασία και αξιοποίηση της δημόσιας περιουσίας, συμβάλει στη σταθερότητα του χρηματοπιστωτικού συστήματος και εκπροσωπεί διεθνώς τη χώρα, συνδιαμορφώνοντας την οικονομική και δημοσιονομική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εκπροσωπώντας τη χώρα στους διεθνείς οικονομικούς οργανισμούς στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του.

Ειδικά στο επίπεδο της φορολογικής πολιτικής, αυτή εκφράζει, υπό κανονικές συνθήκες, το σχεδιασμό και τις αποφάσεις του εκάστοτε Υπουργού Οικονομικών/της εκάστοτε κυβέρνησης και κοινοβουλευτικής πλειοψηφίας αναφορικά με τα υποκείμενα και αντικείμενα φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές, τη φορολογική βάση, τις φορολογικές δαπάνες κ.ά. Οι αποφάσεις αυτές δεν λαμβάνονται σε ένα στεγανό, προβλέψιμο και σταθερό περιβάλλον. Αντίθετα, το φορολογικό σύστημα –δηλαδή το σύνολο των φόρων που ισχύουν σε μια δεδομένη στιγμή λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του φορολογικού δικαίου, του οποίου «δομικό στοιχείο» είναι η φορολογική πολιτική– σε όρους συστημικής ανάλυσης, είναι ένα ανοικτό σύστημα. Οι εισροές του περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τις οικονομικές εξελίξεις της χώρας, αλλά και διεθνώς, τις κατευθύνσεις της ΕΕ στο τομέα της φορολογίας, τα στοιχεία εισπραξιμότητας των φόρων, τη φορολογική βάση, τα επίπεδα φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Αυτές τις εισροές και τα στοιχεία επεξεργάζεται τόσο η πολιτική ηγεσία όσο και η φορολογική διοίκηση προκειμένου να ληφθούν αποφάσεις σε επίπεδο φορολογίας. Στην όλη διαδικασία το στοιχείο της συνεχούς ανατροφοδότησης θα πρέπει να έχει ειδική βαρύτητα, καθώς μέσω αυτής θα φανεί ο βαθμός επίτευξης των επιθυμητών αποτελεσμάτων, αλλά και των διορθωτικών ενεργειών που πρέπει να λάβουν χώρα, σε περίπτωση απόκλισης.

Σύμφωνα με το ετήσιο σχέδιο δράσης 2021 του Υπουργείου Οικονομικών (Υπουργείο Οικονομικών, 2020b), οι στόχοι που έχουν τεθεί για τον τομέα της φορολογικής πολιτικής είναι η μείωση της φορολογίας νοικοκυριών και επιχειρήσεων και η διεύρυνση της φορολογικής βάσης με έτος έναρξης το 2019. Οι δύο αυτοί στόχοι συνδέονται, αντίστοιχα, με τις στρατηγικές επιλογές του υψηλότερου διαθέσιμου εισοδήματος για όλους και του σύγχρονου, λιτού και αποτελεσματικού κράτους στην υπηρεσία του πολίτη. Επιπλέον, περιλαμβάνεται ο διαρθρωτικός μεταρρυθμιστικός στόχος του ψηφιακού μετασχηματισμού και της ενίσχυσης λειτουργίας των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών με έτος έναρξης το 2021. Οι επιμέρους δράσεις και έργα ανά στόχο παρουσιάζονται ως εξής:

Πίνακας 20: Δράσεις ΥΠΟΙΚ στον τομέα της φορολογικής πολιτικής

ΣΤΟΧΟΣ	ΔΡΑΣΗ	ΕΡΓΟ
<p>1. ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΝΟΙΚΟΚΥΡΙΑΝ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</p>	<p>1.1. Μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης με βάση τον διαθέσιμο δημοσιονομικό χώρο</p>	<p>1.1.1. Μείωση φορολογικής επιβάρυνσης στην εργασία</p> <p>1.1.2. Κατάργηση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης</p> <p>1.1.3. Θέσπιση υπεραποσβέσεων σε δαπάνες Ε&Α και σε επενδύσεις σε πράσινη οικονομία, ενέργεια, ψηφιοποίηση</p> <p>1.2. Διοικητική κωδικοποίηση της Άμεσης Φορολογίας (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος)</p> <p>1.2.2. Νομοθετική Κωδικοποίηση των διατάξεων περί Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και λοιπές συναφείς διατάξεις)</p> <p>1.2.3. Νομοθετική Κωδικοποίηση των διατάξεων περί του Κώδικα ΦΠΑ</p> <p>1.2.4. Νομοθετική Κωδικοποίηση των διατάξεων περί τελών και λοιπών έμμεσων φορολογικών βαρών (φόροι συναλλαγών κλπ)</p> <p>1.2.5. Νομοθετική Κωδικοποίηση των διατάξεων του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) και των διατάξεων Φορολογίας Κεφαλαίων, Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Τυχερών Παιγνίων και λοιπών σχετικών διατάξεων</p> <p>1.2.6. Νομοθετική Κωδικοποίηση των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ)</p> <p>1.2.7. Νομοθετική Κωδικοποίηση των διατάξεων του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα</p> <p>1.2.8. Εισαγωγή νομοθετικού πλαισίου για τη σύσταση Ομίλων ΦΠΑ</p>
	<p>1.2. Αναμόρφωση και απλοποίηση φορολογικού νομοθετικού πλαισίου</p>	<p>1.3.1. Ενσωμάτωση Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455: Για ορισμένες υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως.</p> <p>1.3.2. Συμμόρφωση με παράβαση 2011/4145: Φορολόγηση του τσίπουρου και της τσιουδιάς. Απόφαση ΔΔΕ της 11ης.07.2019 (C-91/18). Συμμόρφωση με πρόωρη (πριν από τις 31.12.2021) ενσωμάτωση της Οδηγίας 2020/1151 της 29ης Ιουλίου 2020, με την οποία τροποποιείται η Οδηγία 92/83/ΕΟΚ στο πλαίσιο της οποίας είχε διαπιστωθεί η παράβαση.</p> <p>1.3.3. Συμμόρφωση με παράβαση 2018/4044: Διαφορετική φορολογική μεταχείριση ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ζήμιών μονίμων εγκαταστάσεων που προκύπτουν σε άλλα κράτη της ΕΕ/ΕΟΧ σε σχέση με τις ζημίες που προκύπτουν στην Ελλάδα. Περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης.</p> <p>1.3.4. Συμμόρφωση με παράβαση 2020/4060: Περιορισμός της ελευθερίας κυκλοφορίας των κεφαλαίων λόγω της απαλλαγής από τον φόρο κληρονομιάς στις καταθέσεις τραπεζικών λογαριασμών και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων που κατέχουν από κοινού οι σύζυγοι μόνο όσον αφορά τις ημεδαπές τράπεζες. Προθεσμία απάντησης σε Προειδοποιητική Επιστολή της Ε. Επιτροπής.</p> <p>1.3.5. Συμμόρφωση με παράβαση 2020/9626: Απαλλαγή από τον ΕΦΚ των προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ και διατίθενται από Καταστήματα Αφορολόγητων Ειδών που λειτουργούν εκτός αερολιμένα ή λιμένα.</p>
<p>1.3. Αναμόρφωση με ενωσιακή νομοθεσία</p>	<p>1.3.1. Ενσωμάτωση Οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455: Για ορισμένες υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως.</p> <p>1.3.2. Συμμόρφωση με παράβαση 2011/4145: Φορολόγηση του τσίπουρου και της τσιουδιάς. Απόφαση ΔΔΕ της 11ης.07.2019 (C-91/18). Συμμόρφωση με πρόωρη (πριν από τις 31.12.2021) ενσωμάτωση της Οδηγίας 2020/1151 της 29ης Ιουλίου 2020, με την οποία τροποποιείται η Οδηγία 92/83/ΕΟΚ στο πλαίσιο της οποίας είχε διαπιστωθεί η παράβαση.</p> <p>1.3.3. Συμμόρφωση με παράβαση 2018/4044: Διαφορετική φορολογική μεταχείριση ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ζήμιών μονίμων εγκαταστάσεων που προκύπτουν σε άλλα κράτη της ΕΕ/ΕΟΧ σε σχέση με τις ζημίες που προκύπτουν στην Ελλάδα. Περιορισμός της ελευθερίας εγκατάστασης.</p> <p>1.3.4. Συμμόρφωση με παράβαση 2020/4060: Περιορισμός της ελευθερίας κυκλοφορίας των κεφαλαίων λόγω της απαλλαγής από τον φόρο κληρονομιάς στις καταθέσεις τραπεζικών λογαριασμών και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων που κατέχουν από κοινού οι σύζυγοι μόνο όσον αφορά τις ημεδαπές τράπεζες. Προθεσμία απάντησης σε Προειδοποιητική Επιστολή της Ε. Επιτροπής.</p> <p>1.3.5. Συμμόρφωση με παράβαση 2020/9626: Απαλλαγή από τον ΕΦΚ των προϊόντων που υπόκεινται σε ΕΦΚ και διατίθενται από Καταστήματα Αφορολόγητων Ειδών που λειτουργούν εκτός αερολιμένα ή λιμένα.</p>	



2. ΔΙΕΥΡΥΝΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	
<p>2.1. Μείωση της φοροδιαφυγής μέσω αύξησης των ηλεκτρονικών συναλλαγών</p> <p>2.2. Ηλεκτρονικοποίηση της φορολογικής διαδικασίας και ελέγχου</p> <p>2.3. Καταπολέμηση του λαθρεμπορίου Υλοποίηση του νόμου για την περιστολή του λαθρεμπορίου, κυρίως σε προϊόντα υποκείμενα σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (καπνικά, αλκοολούχα και ενεργειακά), με σκοπό την αύξηση των δημόσιων εσόδων</p> <p>2.4. Μεταρρύθμιση του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας της ακίνητης περιουσίας</p> <p>Επέκταση του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων (ΑΠΑΑ) σε όλη την επικράτεια, ψηφιοποίηση όλων των δεδομένων, τυποποίηση της μεθοδολογίας εκτιμήσεων και βελτίωση της συνολικής διαδικασίας</p>	<p>2.1.1. Εφαρμογή του νέου πλαισίου μέτρων ενίσχυσης των ηλεκτρονικών συναλλαγών και μείωσης της φοροδιαφυγής</p> <p>2.1.2. Θέσπιση κινήτρων σε συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών που πραγματοποιούνται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής</p> <p>2.2.1. Υποχρεωτική εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων</p> <p>2.2.2. Υποχρεωτική εφαρμογή του μέτρου της ηλεκτρονικής τιμολόγησης</p> <p>2.3.1. Υλοποίηση του νέου θεσμικού πλαισίου για την περιστολή του λαθρεμπορίου, κυρίως σε προϊόντα υποκείμενα σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (καπνικά, αλκοολούχα και ενεργειακά) με σκοπό την αύξηση των δημόσιων εσόδων.</p> <p>2.4.1. Επέκταση του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων σε όλη την επικράτεια, ψηφιοποίηση όλων των δεδομένων, τυποποίηση της μεθοδολογίας εκτιμήσεων και βελτίωση της συνολικής διαδικασίας.</p>

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, ό.π.

6.2. Διεθνής Εμπειρία Οργάνωσης και Λειτουργίας Φορολογικών Διοικήσεων

Τα μοντέλα θεσμικής οργάνωσης και λειτουργίας των συστημάτων των φορολογικών διοικήσεων ομαδοποιούνται, σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ (OECD, 2019), γύρω από δύο γενικές κατηγορίες: (i) διεύθυνση (-εις) ή μονάδα (-ες) εντός του Υπουργείου Οικονομικών (MOF) και (ii) ενιαίοι ημι-αυτόνομοι οργανισμοί. Τα μοντέλα αυτά μπορούν να αναλυθούν περαιτέρω σε τέσσερις υποκατηγορίες:

- Μία μεμονωμένη διεύθυνση ή μονάδα εντός του Υπουργείου Οικονομικών.
- Πολλαπλές διευθύνσεις ή μονάδες εντός του Υπουργείου Οικονομικών.
- Ενιαία ημι-αυτόνομη αρχή με τον επικεφαλής της να αναφέρεται στον Υπουργό.
- Ενιαία ημι-αυτόνομη αρχή με διοικητικό συμβούλιο, όπου η φορολογική διοίκηση και τα καθήκοντα υποστήριξης είναι ευθύνη ενός Επιτρόπου ή ενός Γενικού Διευθυντή που αναφέρεται σε ένα όργανο εποπτείας / διοικητικό συμβούλιο που μπορεί να περιλαμβάνει εξωτερικά μέλη. Το διοικητικό συμβούλιο μπορεί να έχει είτε αποφασιστικό είτε συμβουλευτικό ρόλο.

Υπάρχουν μερικές εξαιρέσεις από τις παραπάνω κατηγορίες: Στην Ελβετία, η φορολογική διοίκηση διαρθρώνεται σε μεγάλο βαθμό σε υποεθνικό επίπεδο. Στη Γερμανία, οι περιφερειακές κυβερνήσεις (Länder) είναι υπεύθυνες για τη συλλογή των φόρων, ενώ ένα σχετικά μικρό κεντρικό όργανο έχει ένα συντονιστικό ρόλο υψηλού επιπέδου.

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση του ΟΟΣΑ το εύρος της αυτονομίας που παρέχεται σε μια φορολογική διοίκηση εξαρτάται από διάφορους παράγοντες. Η υιοθέτηση του μοντέλου της «ημι-αυτόνομης» αρχής στην οργάνωση της φορολογικής διοίκησης αποβλέπει σύμφωνα με τεχνική έκθεση του ΔΝΤ (Crandall, 2010) στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητάς της: υπό συνθήκες αυτονομίας, η φορολογική διοίκηση θεωρείται ότι είναι σε θέση να διαχειρίζεται τις υποθέσεις της με ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια, ελεύθερη από πολιτικές παρεμβάσεις, αλλά και από τους εγγενείς περιορισμούς του δημόσιου τομέα, έτσι ώστε να μπορεί να προσλαμβάνει, να διατηρεί (ή να απολύει) και να παρέχει κίνητρα στο προσωπικό της, προκειμένου να αυξάνει την απόδοσή του. Η αυτονομία (OECD, 2019) μπορεί να λάβει πολλές μορφές, αλλά στον πυρήνα της περιλαμβάνει την κυβέρνηση να θέτει στόχους για το φορολογικό σύστημα (συμπεριλαμβανομένης της φορολογικής νομοθεσίας) καθώς και ένα πλαίσιο λογοδοσίας, παρέχοντας παράλληλα ευελιξία στις φορολογικές διοικήσεις στους ακόλουθους τομείς για να αποφασίσουν πώς θα επιτύχουν αυτούς τους στόχους:

- Διαχείριση δαπανών προϋπολογισμού –συμπεριλαμβανομένης της διακριτικής ευχέρειας για την κατανομή/προσαρμογή των προϋπολογισμένων διοικητικών κονδυλίων σε διάφορες λειτουργίες.
- Οργάνωση και καθορισμός της εσωτερικής οργανωτικής δομής της φορολογικής διοίκησης, συμπεριλαμβανομένης της γεωγραφικής θέσης των φορολογικών γραφείων.
- Σχεδιασμός και διαμόρφωση στρατηγικών και επιχειρησιακών σχεδίων.

- Πρότυπα απόδοσης.
- Πρόσληψη, ανάπτυξη και αμοιβή προσωπικού.
- Διαχείριση συστημάτων Τεχνολογίας πληροφοριών και επικοινωνιών (ΤΠΕ).

Επίσης, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων που υιοθετούν το μοντέλο της ημι-αυτόνομης αρχής, ο βαθμός αυτονομίας ποικίλλει σημαντικά ενώ στα κράτη μέλη της Ε.Ε. διαπιστώνεται μία συγκέντρωση λιγότερο αυτόνομων μορφών θεσμικών διαρρυθμίσεων (OECD, 2015). Ενδιαφέρον παρουσιάζει και έγγραφο εργασίας του ΔΝΤ (Allen et al., 2015), το οποίο συγκρίνοντας την κατανομή της αρμοδιότητας φορολογικής πολιτικής ανάμεσα στις 34 χώρες του ΟΟΣΑ και σε δείγμα 25 αναπτυσσόμενων χωρών παρατηρεί ότι αυτή ασκείται στις χώρες του ΟΟΣΑ από το ίδιο το Υπουργείο Οικονομικών με ελάχιστες εξαιρέσεις ανάθεσής της σε μία Ανεξάρτητη Αρχή. Αντιθέτως, στις αναπτυσσόμενες χώρες θα λέγαμε ότι ασκείται τόσο από το Υπουργείο Οικονομικών όσο και από Ανεξάρτητες Αρχές. Επίσης αναφέρει ότι, δεδομένης της έλλειψης ικανότητας σε πολλά Υπουργεία Οικονομικών, η ανάλυση των ζητημάτων φορολογικής πολιτικής πραγματοποιείται συχνά (de facto αν όχι de jure) από τον οργανισμό που είναι υπεύθυνος για την είσπραξη εσόδων.

Επιπλέον, σε έρευνα που έγινε αναφορικά με την μέτρηση της αποτελεσματικότητας των επιδόσεων του μοντέλου των ανεξάρτητων Αρχών Εσόδων (Sarr, 2016), από τις 20 περιπτώσεις που μελετήθηκαν μόνο οι 5 βρέθηκαν να αποδίδουν καλύτερα στη συλλογή φόρων για το κράτος, συγκριτικά με το Υπουργείο Οικονομικών. Σε άλλες 5 περιπτώσεις τα αποτελέσματα ήταν συγκεχυμένα και σε 6 χώρες οι ανεξάρτητες αρχές είχαν χειρότερα αποτελέσματα από εκείνα που εμφάνιζαν παλαιότερα τα ΥΠΟΙΚ αυτών των χωρών.

Από τα παραπάνω, είναι σαφές ότι η οργανωτική δομή του Υπουργείου Οικονομικών αλλά και της φορολογικής διοίκησης δεν είναι κοινή σε όλες τις χώρες και, όπως αναφέρθηκε, υπάρχουν πολλοί παράγοντες που επηρεάζουν τις σχετικές με την οργανωτική δομή αποφάσεις και την αποτελεσματικότητά τους.

6.3. Σύντομο Ιστορικό «Οργανισμού Υπουργείου Οικονομικών» κατά τη διάρκεια των «μνημονίων»

Στην εποχή της οικονομικής κρίσης και των μνημονίων συντελέστηκε μία σημαντική θεσμική αλλαγή, αυτή της καθιέρωσης μίας θεμελιώδους διαχωριστικής γραμμής μεταξύ φορολογικής πολιτικής και φορολογικής διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα, η ψήφιση του Δεύτερου Μνημονίου Συνεννόησης, το οποίο εντάχθηκε στην ελληνική νομοθεσία με τον νόμο 4046/2012, έθεσε επί τάπητος την αποτελεσματικότερη εφαρμογή της ελληνικής φορολογικής και εν γένει οικονομικής πολιτικής. Αξίζει να σημειωθεί ότι η δημιουργία ανεξάρτητης φορολογικής αρχής που θα υπάγεται στο Κοινοβούλιο προβλεπόταν από το πρώτο μνημόνιο, χωρίς να συσταθεί όμως η νέα δομή.

Το 2012¹⁴ συστάθηκε στο Υπουργείο Οικονομικών η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και αντίστοιχη θέση Γενικού Γραμματέα, σε μια προσπάθεια υιοθέτησης στοιχείων από τη

¹⁴ Με τον ν. 4093/2012 «Εγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016»

λειτουργία της ιδιωτικής οικονομίας. Η αλλαγή αυτή στον «Οργανισμό» του Υπουργείου Οικονομικών εδράζεται, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4093/2012, στα εξής: «Η συνέχεια και αποτελεσματικότητα της δημόσιας διοίκησης στον κρίσιμο τομέα των δημοσίων εσόδων και η αλλαγή της από κάθε είδους πολιτικές παρεμβάσεις, με ταυτόχρονη διασφάλιση μηχανισμών λογοδοσίας και διαφάνειας, είναι θεμελιώδους σημασίας προκειμένου να εξασφαλιστεί η πραγμάτωση των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης και φορολογικής ισότητας. Προκειμένου να καταστεί δυνατή η επίτευξη αυτών των στόχων και ο περιορισμός του Υπουργού Οικονομικών στην άσκηση της φορολογικής πολιτικής, σύμφωνα με τους ορισμούς του Συντάγματος, η προτεινόμενη ρύθμιση προβλέπει τη σύσταση στο Υπουργείο Οικονομικών Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, της οποίας θα προϊσταται ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων και στην οποία θα υπάγονται όλες οι υπηρεσίες που υπάγονταν ως τώρα στη Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων και θα μεταβιβασθούν σταδιακά οι αρμοδιότητες του Υπουργού Οικονομικών, ή του καθ' ύλην αρμόδιου Υφυπουργού Οικονομικών, που συνδέονται με την άσκηση της φορολογικής διοίκησης».

Επικεφαλής της ΓΓΔΕ τέθηκε ο Γενικός Γραμματέας και αναφορικά με τις αρμοδιότητες, τον τρόπο επιλογής, τη διάρκεια και τις προϋποθέσεις πρόωρης λήξης της θητείας του τέθηκαν σε ισχύ ειδικές ρυθμίσεις, προκειμένου σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση «να διασφαλίσουν τον αναγκαίο βαθμό αυτονομίας στην άσκηση καθηκόντων του». Ο Γενικός Γραμματέας ως επικεφαλής της δομής συγκέντρωνε σημαντική εξουσία και διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τη διαμόρφωση του στρατηγικού σχεδιασμού, τη στοχοθεσία, την αξιολόγηση του προσωπικού και την εποπτεία των μονάδων που υπάγονται στη ΓΓΔΕ. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι, ως προς τις τοποθετήσεις σε θέσεις ευθύνης ο Γενικός Γραμματέας είχε την εξουσία επιλογής, τοποθέτησης και πρόωρης λήξης της θητείας προϊσταμένων. Για την επιλογή προβλεπόταν η τήρηση των κριτηρίων όχι όμως και της διαδικασίας του Υπαλληλικού Κώδικα ν.3548/2007. Επιπλέον, προβλέφθηκε η περιέλευση στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αρμοδιοτήτων που κατά την κείμενη νομοθεσία ασκούσαν από τον Υπουργό Οικονομικών, τον αρμόδιο Υφυπουργό ή τους προϊσταμένους των οργανικών μονάδων του Υπουργείου Οικονομικών, εντός του πεδίου των αρμοδιοτήτων τους, σχετικά με την άσκηση της φορολογικής διοίκησης και την εφαρμογή της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας που άπτεται της είσπραξης εσόδων. Επίσης, στο βαθμό που η φορολογική νομοθεσία προέβλεπε εξουσιοδοτήσεις για την έκδοση κανονιστικών πράξεων¹⁵, οι εξουσιοδοτήσεις αυτές στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων δεν αναφέρονταν πλέον στον Υπουργό Οικονομικών, αλλά απευθείας στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Στις αρμοδιότητες της ΓΓΔΕ συγκαταλέγονταν, μεταξύ άλλων, η υποβολή προτάσεων νομοθετικών ρυθμίσεων. Σύμφωνα με ρητή επιταγή του νόμου 4093/2012 οι αρμοδιότητες που μεταβιβάζονται στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με τον τρόπο αυτό δεν μπορούν να αναμεταβιβασθούν στον Υπουργό Οικονομικών με μεταγενέστερη κανονιστική διοικητική πράξη· για κάτι τέτοιο απαιτείται διάταξη τυπικού νόμου.

Στη ΓΓΔΕ υπήχθησαν με το ν. 4152/2013 τρεις επιπρόσθετες, και ιδιαίτερα κρίσιμες κατηγορίες αρμοδιοτήτων, μαζί με το προσωπικό και τους διαθέσιμους πόρους: η Υπηρεσία Εσωτερικών Υποθέσεων του Υπουργείου Οικονομικών, οι οργανικές μονάδες της πρώην Γενικής

¹⁵ Αρμοδιότητα έκδοσης όλων των ατομικών πράξεων, όπως επίσης ερμηνευτικών εγκυκλίων και οδηγιών, καθώς και η υποβολή ερωτημάτων στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους και της αποδοχής των γνωμοδοτήσεών του

Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων που αφορούσαν στην άσκηση της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης, όπως επίσης οι αρμοδιότητες που μέχρι πρότινος ασκούσε το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ) για τον προληπτικό έλεγχο εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και τον προσωρινό φορολογικό έλεγχο καθώς και τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας. Με τον τρόπο αυτό, στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων εντάχθηκαν όλες οι οργανικές μονάδες της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης.

Ως εγγύηση λογοδοσίας και διαφάνειας προβλέφθηκε η υποχρέωση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων να υποβάλλει στον Υπουργό Οικονομικών σε ετήσια βάση αναλυτική έκθεση απολογισμού και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων του, που συζητείται στην Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων της Βουλής και αναρτάται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών. Προβλέφθηκε δηλαδή μια υποτυπώδης μορφή κοινοβουλευτικού ελέγχου, η αποτελεσματικότητα της οποίας φάνηκε να είναι περιορισμένη, όπως περιορισμένες ήταν και οι ελεγκτικές αρμοδιότητες της Κυβέρνησης επί της φορολογικής διοίκησης. Έτσι, ο ελεγκτικός ρόλος ανατέθηκε σε πενταμελές γνωμοδοτικό συμβούλιο το οποίο ως αποστολή είχε την παροχή συμβουλών στη φορολογική διοίκηση σε μείζονα θέματα στρατηγικής, τον έλεγχο της επίδοσης σε σχέση με το σχεδιασμό και τους τεθέντες στόχους και την επιβεβαίωση ότι ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων ασκεί τις εξουσίες του δεόντως. Ωστόσο, ο θεσμός αυτός δε φάνηκε να λειτουργεί.

Από τα παραπάνω προκύπτει ο ιδιαίτερος χαρακτήρας της Γ.Γ.Δ.Ε. λόγω της υπαγωγής της από τη μία στο Υπουργείο Οικονομικών και της διατήρησης αποκλειστικών αρμοδιοτήτων από την άλλη.

Η μεταβολή αυτή στην οργανωτική δομή του Υπουργείου Οικονομικών αλλά και ο διαχωρισμός αυτών των αρμοδιοτήτων και λειτουργιών της φορολογικής πολιτικής και της φορολογικής διοίκησης αποτυπώθηκε στο π.δ. 111/2014. Σύμφωνα με το νέο «Οργανισμό» η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων αποτελούσε υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών. Ως προς τη διάκριση αρμοδιοτήτων φορολογικής διοίκησης και φορολογικής πολιτικής προβλέφθηκαν τα εξής: Στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων υπάγονταν η Διεύθυνση Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης. Οι επιχειρησιακοί στόχοι της Διεύθυνσης Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας, ήταν οι ακόλουθοι: (α) Η διασφάλιση της ορθής και ενιαίας εφαρμογής της νομοθεσίας ανά φορολογία και η υποβολή προτάσεων για την αναμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας και την ενσωμάτωση της Κοινοτικής νομοθεσίας στο εσωτερικό δίκαιο. (β) Η παρακολούθηση, η μελέτη και η αξιοποίηση των νομικών αποφάσεων σε θέματα φορολογίας. (γ) Η αξιολόγηση των επιπτώσεων από την εφαρμογή της νομοθεσίας. (δ) Η κατεύθυνση των υπηρεσιών και η αρωγή αυτών στην επίλυση σύνθετων θεμάτων. Αντίστοιχα, στη Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Πολιτικής της Γενικής Γραμματείας Οικονομικής και Δημοσιονομικής Πολιτικής εντάχθηκε η νεοσυσταθείσα Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής με τους εξής επιχειρησιακούς στόχους: (α) Την ανάλυση και επεξεργασία δεδομένων που αφορούν στο σχεδιασμό και την υλοποίηση της φορολογικής πολιτικής, την παρακολούθηση και αξιολόγηση των διεθνών εξελίξεων στον τομέα αυτό, και ιδίως την αξιολόγηση των εξελίξεων σε επίπεδο Ο.Ο.Σ.Α. και Ευρωπαϊκής Ένωσης και τη διενέργεια προβλέψεων για τα έσοδα από την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής.

(β) Την υποβολή τεκμηριωμένων εισηγήσεων για τροποποιήσεις στη φορολογική νομοθεσία, ώστε να διασφαλίζεται η εναρμόνιση με τις βέλτιστες πρακτικές, με τις δεσμεύσεις της χώρας ως μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των διεθνών οργανισμών και με το υφιστάμενο γενικότερο πλαίσιο φορολογικής πολιτικής, οι οποίες συνοδεύονται υποχρεωτικά με εκτίμηση για την προσδοκώμενη ωφέλεια ως προς τα έσοδα αλλά και τη δυνατότητα συμμόρφωσης των φορολογουμένων. (γ) Τον αποτελεσματικό συντονισμό και συνεργασία με όλες τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και ιδίως με τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων & Διοικητικής Υποστήριξης του Υπουργείου Οικονομικών για την επίτευξη των παραπάνω στόχων, καθώς και η συνεργασία με τις υπηρεσίες του δημοσίου τομέα, των οποίων οι πολιτικές σχετίζονται με τη φορολογική πολιτική. (δ) Τον σχεδιασμό, συντονισμό και ανάπτυξη των διεθνών οικονομικών σχέσεων σε θέματα φορολογικής πολιτικής που συνοδεύεται και από εισηγήσεις για την υιοθέτηση του κατάλληλου κανονιστικού πλαισίου. (ε) Την αξιολόγηση των επιπτώσεων της φορολογικής νομοθεσίας στη δημοσιονομική πολιτική της χώρας, και των επιπτώσεων κοινωνικών, οικονομικών, διοικητικών και δημοσιονομικών παραγόντων στο σχεδιασμό και την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής.

Το 2015 το τρίτο μνημόνιο¹⁶ περιλάμβανε και συμφωνία δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων. Σύμφωνα με αυτήν, η κυβέρνηση δεσμεύτηκε σε μεταρρυθμίσεις της φορολογικής πολιτικής και τη φορολογικής διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα ως προς τη φορολογική διοίκηση αναφέρεται ότι: «Μια μακρά ιστορία περίπλοκης νομοθεσίας, κακοδιοίκησης, πολιτικών παρεμβάσεων και γενναιόδωρων φορολογικών αμνηστιών, με χρόνια ελλιπή επιβολή του νόμου, έχει παρεμποδίσει την ικανότητα είσπραξης φόρων. Για να δοθεί τέλος σε αυτήν την πρακτική και να ενισχυθεί η κουλτούρα καταβολής του φόρου και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, η κυβέρνηση δεσμεύεται αταλάντευτα να λάβει ισχυρά μέτρα για τη βελτίωση της είσπραξης και να μη θεσπίσει νέες ρυθμίσεις δόσεων ή διακανονισμού ή αμνηστίας ούτε να επεκτείνει τις ισχύουσες ρυθμίσεις».

Έτσι, το 2016¹⁷ με βάση τις αναληφθείσες δεσμεύσεις με το τρίτο μνημόνιο και με στόχο τη περαιτέρω θωράκιση της θεσμικής ανεξαρτησίας της ελληνικής φορολογικής διοίκησης συστάθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων η οποία ήταν εκτός της οργανωτικής δομής του Υπουργείου Οικονομικών. Η αιτιολογική έκθεση του ν. 4389/2016 επικαλείται τόσο τα διεθνή πρότυπα περί αυτονομίας στη φορολογική διοίκηση, όσο και την αμεροληψία και δίκαιη αντιμετώπιση των φορολογουμένων. Σημειώνεται, ωστόσο, ως προς την αναφορά στην αιτιολογική έκθεση στα διεθνή πρότυπα ότι αυτά δεν υιοθετούν ένα συγκεκριμένο μοντέλο οργάνωσης της φορολογικής διοίκησης.

Από την έναρξη λειτουργίας¹⁸ της ΑΑΔΕ, καταργήθηκε η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων. Όργανα διοίκησης της Αρχής ορίστηκαν το Συμβούλιο Διοίκησης και ο Διοικητής.

16 Ν. 4336/2015 «Συνταξιοδοτικές διατάξεις - Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης», (Α' 94/14.08.2015)

17 Ν. 4389 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» (Α' 94/27.5.2016)

18 Ορίστηκε με το ν.4389/2016 η 1η Ιανουαρίου 2017.

Το Συμβούλιο Διοίκησης θα πρέπει να παρέχει τη σύμφωνη γνώμη του για ζητήματα όπως, το στρατηγικό και επιχειρησιακό σχέδιο, την οργάνωση, την πολιτική προσωπικού και τον προϋπολογισμό της Αρχής. Ο Διοικητής έχει ακόμα πιο διευρυμένες αρμοδιότητες σε σχέση με τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Σκοπός της ΑΑΔΕ είναι ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και η είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της, καθώς και το σύνολο των αρμοδιοτήτων που ασκούσε η ΓΓΔΕ. Ως προς τη νομοθετική λειτουργία, ο Διοικητής της ΑΑΔΕ εισηγείται στον Υπουργό Οικονομικών νομοθετικές διατάξεις για ζητήματα που εμπίπτουν στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της. Πριν από την υποβολή προς ψήφιση στη Βουλή νομοθετικών διατάξεων για ζητήματα φορολογικής και τελωνειακής πολιτικής, καθώς και της εφαρμογής τους, ο Υπουργός Οικονομικών τις γνωστοποιεί στην Αρχή. Η Αρχή εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έλαβε γνώση διατυπώνει γνώμη επ' αυτών, η οποία σε κάθε περίπτωση δεν είναι δεσμευτική για τον Υπουργό Οικονομικών. Επίσης, πριν από την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων και εγκυκλίων που αφορούν εν γένει στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας και της νομοθεσίας που άπτεται των αρμοδιοτήτων του Γενικού Χημείου του Κράτους, η Αρχή τις γνωστοποιεί στον Υπουργό Οικονομικών για παροχή απόψεων, οι οποίες σε κάθε περίπτωση δεν είναι δεσμευτικές για την Αρχή. Σε περίπτωση διαφωνίας του Υπουργού Οικονομικών με τον Διοικητή της Αρχής, σχετικά με την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής, το ζήτημα παραπέμπεται από τον Υπουργό Οικονομικών στο Συμβούλιο Διοίκησης της Αρχής. Αξίζει να σημειωθεί ότι στις αρμοδιότητες του διοικητή εμπίπτει και η υποβολή ερωτημάτων στο ΝΣΚ για φορολογικά και τελωνειακά θέματα και η αποδοχή των αντίστοιχων γνωμοδοτήσεων.

Για τη διάρθρωση και τις αρμοδιότητες των υπηρεσιών της εκδόθηκε το 2017^{19,20} ο «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)». Ως προς το βαθμό αυτονομίας της ΑΑΔΕ φαίνεται ότι ακολουθήθηκε κατά γράμμα η έκθεση του ΟΟΣΑ. Έτσι, στις αρμοδιότητες της προβλέφθηκε, μεταξύ άλλων, η κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού δαπανών της, η οργάνωση της εσωτερικής οργανωτικής δομής της, η διαμόρφωση στρατηγικών και επιχειρησιακών σχεδίων, τα πρότυπα απόδοσης, η πρόσληψη, ανάπτυξη και αμοιβή προσωπικού και η διαχείριση δικών της συστημάτων Τεχνολογίας Πληροφοριών και Επικοινωνιών (ΤΠΕ).

Αναφορικά με το βαθμό ανεξαρτησίας της ΑΑΔΕ, η οποία στερείτο νομικής προσωπικότητας, στο συστατικό της νόμο ορίζεται ότι αυτή «απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές». Τα όργανα της ΑΑΔΕ «δεσμεύονται μόνο από το νόμο και τη συνειδήσή τους και δεν υπόκεινται σε ιεραρχικό έλεγχο ούτε σε διοικητική εποπτεία από κυβερνητικά όργανα ή άλλες διοικητικές αρχές ή άλλον δημόσιο ή ιδιωτικό οργανισμό», ενώ «απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας». Σε αντιδιαστολή, οι δυνατότητες ελέγχου της ΑΑΔΕ εκ μέρους είτε του Υπουργείου Οικονομικών είτε της νομοθετικής εξουσίας είναι περιορισμένες. Ρητά προβλέπεται ότι η Αρχή δεν υπόκειται σε ιεραρχικό

19 Αριθμ. Πρωτ.:Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 968/22.03.2017).

20 Ο ως άνω Οργανισμός έχει καταργηθεί και σε ισχύ είναι η με Αριθμ. Πρωτ.: Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Οργανισμός της ΑΑΔΕ» (Β' 4738/26-10-2020)

έλεγχου ή εποπτεία από τον Υπουργό Οικονομικών. Αναφορικά με τον κοινοβουλευτικό έλεγχο αυτός παραμένει υποτυπώδης, όπως ήταν και στην περίπτωση της ΓΓΔΕ. Έτσι, προβλέπεται ότι τα όργανα της ΑΑΔΕ, μετά από αίτημα διαρκούς ή άλλης Επιτροπής της Βουλής ή κατόπιν δικής τους πρωτοβουλίας, καταθέτουν ενώπιον της Επιτροπής Θεσμών και Διαφάνειας της Βουλής σχετικά με θέματα που αφορούν στις αρμοδιότητες της ΑΑΔΕ. Επιπλέον υποβάλλεται η ετήσια έκθεση απολογισμού της ΑΑΔΕ μέχρι την 31η Μαρτίου κάθε έτους και συζητείται στην Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων της Βουλής κατά τα οριζόμενα στον Κανονισμό της Βουλής.

Η οριστική αυτή απόσχιση αρμοδιοτήτων και λειτουργιών από το Υπουργείο Οικονομικών είναι εμφανής στο π.δ. 142 (Α' 181/23.11.2017), όπου πλέον δεν εμφανίζονται οι υπηρεσίες και αρμοδιότητες της πρώην ΓΓΔΕ και νυν ΑΑΔΕ. Αναφορικά με τις αρμοδιότητες των τμημάτων της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής επήλθαν οι αναγκαίες τροποποιήσεις προκειμένου να αντικατασταθεί η όποια αναφορά στη ΓΓΔΕ με την ΑΑΔΕ αλλά και για να αποτυπωθεί η φύση της συνεργασίας μεταξύ των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και της ΑΑΔΕ. Ως εκ τούτου στους επιχειρησιακούς στόχους της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής προστέθηκε περίπτωση ως εξής: «*Η αξιολόγηση και η παρακολούθηση των νομοθετικών διατάξεων που εισηγείται η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων καθώς και των κανονιστικών πράξεων που εκδίδει για ζητήματα που εμπίπτουν στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής*». Επιπλέον, προστέθηκαν οι απαραίτητες αρμοδιότητες για τη λειτουργία της Διεύθυνσης. Έτσι για παράδειγμα στο Τμήμα Α' - Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας, προστέθηκε ως αρμοδιότητα «*η προώθηση στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων των σχεδιαζόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων για ζητήματα Φορολογικής και Τελωνειακής Πολιτικής για τη διατύπωση των απόψεων ή των εισηγήσεων της, η επεξεργασία και αξιολόγηση επί των προτάσεων ή επί των εισηγήσεων που διατύπωσε η Αρχή και η προώθηση αυτών για την τελική έγκρισή τους από την πολιτική ηγεσία του Υπ. Οικονομικών*». Στο Τμήμα Β' - Ανάλυσης Οικονομικών και Δημοσιονομικών Επιπτώσεων Φορολογικής Πολιτικής, προβλέφθηκε ρητά η συμμετοχή του εκτός από τη διενέργεια προβλέψεων και στις ποσοτικοποιήσεις των εσόδων του προϋπολογισμού από την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας σε συνεργασία με τις συναρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και της ΑΑΔΕ. Επίσης, «*η εκπόνηση μελετών και αναφορών για θέματα φορολογικής πολιτικής και τέλος η εισήγηση στον Υπουργό Οικονομικών για κάθε θέμα που αφορά στη στοχοθεσία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και του Διοικητή αυτής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις σε συνεργασία με το Τμήμα Α και τις συναρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών*». Παράλληλα, προστέθηκε στη Διεύθυνση και νέο Τμήμα Δ' Διαχείρισης Φορολογικών και Οικονομικών δεδομένων με κύριες αρμοδιότητες τη διαμόρφωση απαιτήσεων της διεύθυνσης σε μηχανογραφικές εφαρμογές, τη συλλογή και επεξεργασία στοιχείων μικροδεδομένων, τη διαχείριση βάσεων δεδομένων και γενικότερα κάθε απαραίτητης πληροφορίας για τις ανάγκες της φορολογικής πολιτικής, την παρακολούθηση υλοποίησης εφαρμογών κ.ά.

Τέλος, το 2019 με το π.δ. 84 (Α' 123/17.07.2019) συστάθηκε στο Υπουργείο Οικονομικών η Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας. Ρόλος της νέας Γενικής Γραμματείας είναι αφενός η ανάλυση, ο σχεδιασμός και η αξιολόγηση εφαρμογής της φορολογικής πολιτικής με στόχο τη δημοσιονομική βιωσιμότητα και την οικονομική ανάπτυξη και αφετέρου η εποπτεία, ο συντονισμός και ο έλεγχος εφαρμογής της κυβερνητικής πολιτικής για

τη διοίκηση, διαχείριση, αξιοποίηση και προστασία της δημόσιας και κοινωφελούς περιουσίας, καθώς και της ιδιωτικής περιουσίας του δημοσίου. Επιπρόσθετα, η Γενική Γραμματεία κατευθύνει, παρακολουθεί, συντονίζει και ελέγχει τη λειτουργία και το έργο των υπηρεσιών που υπάρχουν σε αυτή, μεταξύ των οποίων και η Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής.

Είναι εμφανές ότι από το 2012 μέχρι το 2019 συντελέστηκαν ριζικές τροποποιήσεις του «Οργανισμού» του Υπουργείου Οικονομικών. Τα κύρια επιχειρήματα, που χρησιμοποιήθηκαν για τις επισυρόμενες αλλαγές, ήταν η κακοδιαχείριση, η διαφθορά, η μειωμένη αποτελεσματικότητα στην είσπραξη δημοσίων εσόδων, οι πελατειακές σχέσεις και οι πολιτικές παρεμβάσεις. Υπάρχουν όντως στοιχεία που συγκλίνουν στα ανωτέρω συμπεράσματα όπως ότι, σύμφωνα με χρονολογικά στοιχεία της Διεθνούς Διαφάνειας (Transparency International, 2013), ο Δείκτης Αντίληψης Διαφθοράς για την Ελλάδα το έτος 2012 ήταν 36²¹. Επίσης, την ίδια χρονιά κατείχαμε μία από τις χαμηλότερες θέσεις μεταξύ των 28 χωρών της ΕΕ ως προς το δείκτη αποτελεσματικότητας της δημόσιας διοίκησης (Pitlik et al., 2012), όπως αυτός υπολογίζεται από την Παγκόσμια Τράπεζα.

Ωστόσο, είναι σε κάθε περίπτωση, κρίσιμο να αποτιμώνται οι όποιες μεταρρυθμιστικές δράσεις ως προς το βαθμό επίτευξης της επιθυμητής αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της φορολογικής διοίκησης και της φορολογικής πολιτικής.

6.4. Υφιστάμενη κατάσταση – Κριτική αποτίμηση

6.4.1. Απώλεια ανθρώπινων πόρων και τεχνογνωσίας

Με δεδομένη τη «διάσπαση» στον οργανισμό του Υπουργείου Οικονομικών γεννάται προβληματισμός για το συγχρονισμό στη συλλογή των φόρων και στην εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής. Καθώς βρίσκονται σε δύο διαφορετικούς οργανισμούς, οι σχέσεις τους δεν μπορεί να είναι πάντοτε αρμονικές. Η διάσπαση ρόλων, αρμοδιοτήτων και καθηκόντων δημιουργήσε στελέχη και υπαλλήλους διαφορετικών ταχυτήτων και ιεραρχικής-διοικητικής αντιμετώπισης, γεγονός που μπορεί να αποβαίνει σε βάρος της φορολογικής αποτελεσματικότητας και, εντέλει, της εισπραξιμότητας.

Αρκεί να σημειωθεί ότι σήμερα στη Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής κατανέμονται 29 οργανικές θέσεις προσωπικού. Επιπλέον, των θέσεων αυτών με το άρθρο 84 του ν.4714 (Α' 148/31.07.2020) συστήθηκαν στη Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας 10 οργανικές θέσεις Ειδικού Επιστημονικού Προσωπικού Ιδιωτικού Δικαίου Αορίστου Χρόνου. Το Νοέμβριο του 2021 προκηρύχθηκε η πλήρωση των θέσεων Ειδικού Επιστημονικού Προσωπικού (Τεύχος Α.Σ.Ε.Π. 61/24.11.2021).

Αντίστοιχα, το 2020²², αναφέρεται ενδεικτικά ότι σε υπηρεσίες της ΑΑΔΕ επιφορτισμένες με ζητήματα εφαρμογής φορολογικής πολιτικής κατανέμονται στη Διεύθυνση Εισπράξεων 80 θέσεις, στη Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας 53 θέσεις, στη Διεύθυνση Εφαρμογής

21 Σε μια κλίμακα μέτρησης όπου το μηδέν σημαίνει ότι μια χώρα θεωρείται απολύτως διεφθαρμένη και το εκατό θεωρείται απολύτως «καθαρή».

22 Αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 059459 ΕΞ2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 2240/11-06-2020)

Έμμεσης Φορολογίας 51, στη Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περουσιολογίου 42. Η πλειονότητα των θέσεων αφορούν τον κλάδο ΠΕ Εφοριακών. Στη Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης κατανέμονται 811 οργανικές θέσεις εκ των οποίων 112 στη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών και 107 στη Διεύθυνση Ανάπτυξης Τελωνειακών Εφαρμογών. Η αναφορά αυτή, από μόνη της, στα αριθμητικά δεδομένα αποτελεί μία ένδειξη του ότι οι υπηρεσίες της ΑΑΔΕ με αρμοδιότητες που άπτονται της άσκησης φορολογικής πολιτικής διαθέτουν επαρκείς ανθρώπινους πόρους προκειμένου να ασκήσουν τις αρμοδιότητες που τους έχουν ανατεθεί αλλά και να συνδράμουν στην υλοποίηση της αποστολής της ΑΑΔΕ. Εν αντιθέσει, ο αριθμός των ανθρώπινων πόρων που έχουν διατεθεί στη Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής δημιουργεί αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα υλοποίησης της φορολογικής πολιτικής.

Ως προς τις αρμοδιότητες του τμήματος Δ' Διαχείρισης Φορολογικών και Οικονομικών δεδομένων επισημαίνεται ότι αυτές είναι δύσκολο να ασκηθούν. Αφού, προκειμένου να διαμορφωθούν και υλοποιηθούν εφαρμογές πληροφοριακών συστημάτων, αλλά και να τύχουν επεξεργασίας στοιχεία μικροδεδομένων και γενικότερα πληροφοριών απαραίτητων για τις ανάγκες της φορολογικής πολιτικής, απαιτούνται ανθρώπινοι πόροι με συγκεκριμένη εξειδίκευση αλλά και απρόσκοπτη πρόσβαση σε φορολογικά δεδομένα. Παρότι, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν.4389/2016, τα δεδομένα που διαχειρίζεται η Αρχή ανήκουν στο Υπουργείο Οικονομικών, εντούτοις υφίσταται μία γραφειοκρατική διαδικασία ως προς τη λήψη επικαιροποιημένων στοιχείων από τη Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής προκειμένου να ασκήσει τις αρμοδιότητές της.

Σημαντικό είναι και το ζήτημα εκπροσώπησης αλλά και παρακολούθησης των εξελίξεων στο τομέα της φορολογίας τόσο σε διεθνές όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Ως προς την ΑΑΔΕ, κατά το έτος 2020 πραγματοποιήθηκαν πάρα πολλές αποστολές υπαλλήλων για συμμετοχή τους σε ομάδες και συσκέψεις εργασίας. Έτσι, προστίθενται διαρκώς στο αποθετήριο της γνώσης της βάσης πληροφορίες, εμπειρογνωμοσύνη, βέλτιστες πρακτικές κ.λπ. το οποίο είναι θεμιτό και επιθυμητό. Από την άλλη το Υπουργείο Οικονομικών, με τους ελάχιστους πόρους που διαθέτει (π.χ. 3 υπάλληλοι στο Τμήμα Γ'-Διεθνών Πρακτικών και Σχέσεων Φορολογικής Πολιτικής), είναι αδύνατο να παρακολουθήσει όλες τις εξελίξεις που διαδραματίζονται και τις ζυμώσεις που γίνονται σε ομάδες για ζητήματα φορολογίας π.χ. στον ΟΟΣΑ. Σημειώνεται ότι οι υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών δε μπορούν να λάβουν επιμόρφωση ούτε μέσω των εκπαιδευτικών προγραμμάτων της Φορολογικής & Τελωνειακής Ακαδημίας τα οποία απευθύνονται μόνο σε υπαλλήλους της ΑΑΔΕ.

Από τα ανωτέρω ενδεικτικά ζητήματα που επισημάνθηκαν, καθίστανται εμφανή τα προβλήματα λειτουργίας, αλλά κυρίως δυνατότητας άσκησης των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών.

6.4.2. Φορολογική νομοθεσία και ερμηνεία της

Λόγω της διάσπασης και της απώλειας τεχνογνωσίας και συνέχειας της διοίκησης από πλευράς Υπουργείου Οικονομικών, που περιγράφηκε παραπάνω, καθίσταται «ανισοβαρής» η αλληλεπίδραση της φορολογικής διοίκησης με την φορολογική πολιτική, που έχει στόχο τη διαμόρφω-

ση της πολιτικής και την εκπόνηση νομοθεσίας, διοικητικών διαδικασιών και θεσμών για την πραγματική εφαρμογή του φορολογικού συστήματος, Έτσι, κατά την εισήγηση από την ΑΑΔΕ προς τον Υπουργό Οικονομικών νομοθετικών διατάξεων για ζητήματα που εμπίπτουν στο πεδίο των αρμοδιοτήτων της δεν υπάρχει πάντα επαρκής τεχνογνωσία, αλλά και επαρκή μέσα ελέγχου τους. Ως προς τη πρόβλεψη του ν. 4389/2016 για γνωστοποίηση από τον Υπουργό Οικονομικών στην Αρχή νομοθετικών διατάξεων για ζητήματα φορολογικής και τελωνειακής πολιτικής, πριν από την υποβολή προς ψήφιση στη Βουλή, δημιουργούνται αμφιβολίες ως προς τον τρόπο εφαρμογής της διάταξης. Αφού οι φορολογικές και τελωνειακές διατάξεις συντάσσονται, ως επί το πλείστον, από την ίδια την ΑΑΔΕ.

Επίσης, πριν από την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων και εγκυκλίων που αφορούν εν γένει στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας και της νομοθεσίας που άπτεται των αρμοδιοτήτων του Γενικού Χημείου του Κράτους, η Αρχή τις γνωστοποιεί στον Υπουργό Οικονομικών για παροχή απόψεων, οι οποίες σε κάθε περίπτωση δεν είναι δεσμευτικές για την Αρχή. Ωστόσο, είναι μείζονος σημασίας το ότι με τις διοικητικές κανονιστικές πράξεις ασκείται, κατά περιεχόμενο, νομοθετική λειτουργία²³. Σε περίπτωση δε διαφωνίας του Υπουργού Οικονομικών με τον Διοικητή της Αρχής, σχετικά με την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής, το ζήτημα παραπέμπεται από τον Υπουργό Οικονομικών στο Συμβούλιο Διοίκησης της Αρχής. Δηλαδή η Αρχή μπορεί να ερμηνεύει τις διατάξεις που εκφράζουν τον πολιτικό σχεδιασμό του Υπουργού Οικονομικών, οι υπηρεσίες του Υπουργείου παρέχουν μεν απόψεις αλλά όχι δεσμευτικές και σε περίπτωση διαφωνίας δεν υπερισχύει η γνώμη του Υπουργού, αλλά παραπέμπεται στο Συμβούλιο Διοίκησης της Αρχής, στο οποίο όμως δεν εμπίπτουν αρμοδιότητες ερμηνείας διατάξεων φορολογικής πολιτικής. Η παραπομπή αυτή των διαφωνιών στο Συμβούλιο Διοίκησης είναι αμφίβολο κατά πόσο συνάδει με τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρμοδιότητα της Κυβέρνησης για τον καθορισμό της πολιτικής της χώρας²⁴ δεδομένου μάλιστα ότι το Συμβούλιο Διοίκησης δεν πάυει να είναι όργανο της ΑΑΔΕ. Και ας μη ξεχνάμε ότι σύμφωνα με το άρθρο 77 του Συντάγματος η αυθεντική ερμηνεία των νόμων ανήκει στη νομοθετική λειτουργία. Κριτική έχει επίσης διατυπωθεί αναφορικά με το κομβικό ζήτημα της διαχείρισης της φορολογικής και τελωνειακής πολιτικής μέσω του μη δεσμευτικού χαρακτήρα της γνωμοδότησης του Υπουργού Οικονομικών επί των κανονιστικών αποφάσεων της Αρχής και της δυνατότητας που δίνεται στον Διοικητή να αποταθεί σε κάποιον ιδιωτικό φορέα για την εποπτεία των σχετικών δραστηριοτήτων. Υπάρχει δηλαδή το περιθώριο να προωθούνται τα συμφέροντα των ιδιωτικών ελεγκτικών μηχανισμών, έναντι των κρατικών. Πρόκειται για ένα μοντέλο που έχει ήδη εφαρμοστεί στην αγγλική έννομη τάξη χωρίς, ωστόσο να αποφέρει τα αναμενόμενα αποτελέσματα με συνέπεια να εγκαταλειφθεί (Γεμελιάρης, 2017).

Αντίστοιχα, η υποβολή ερωτημάτων στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους και η επιλογή περί αποδοχής τους ή όχι, η οποία συνακόλουθα δεσμεύει τη Διοίκηση, αποτελεί μία από τις σημαντικότερες εκφάνσεις της άσκησης πολιτικής. Ερωτήματα δύνανται να υποβάλλονται από την πολιτική ηγεσία οποιουδήποτε φορέα σχετικά με την ερμηνεία των νόμων, το τρόπο και την

23 ΣτΕ 1122/2008

24 Άρθρ.82 παρ. 1 Συντάγματος

έκταση εφαρμογής των νομοθετικών ή κανονιστικών διατάξεων, την εξουσία που δίνεται στη Διοίκηση εκ του Νόμου και για πλείστα ακόμα θέματα που αποτελούν εν δυνάμει άσκηση πολιτικής. Περαιτέρω, ο τρόπος και το περιεχόμενο του εκάστοτε ερωτήματος καθώς και οι απόψεις που διατυπώνονται από τον υπογράφοινα αυτού δύνανται σε μεγάλο βαθμό να επηρεάσουν την κρίση του Συμβουλίου. Τέλος, η επιλογή αποδοχής ή μη της εκάστοτε γνωμοδότησης συνιστά κατεξοχήν πράξη άσκησης πολιτικής, καθότι με τον τρόπο αυτό διαμορφώνεται η πρακτική της Διοίκησης αναφορικά με όλα τα ζητήματα που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο μίας γνωμοδότησης.

Στο ίδιο ακριβώς πλαίσιο κινείται και η έκδοση ερμηνευτικών του νόμου εγκυκλίων, με τις οποίες δύνανται να συντελείται τελολογική ερμηνεία, διασταλτική ή και συσταλτική ερμηνεία και, γενικότερα, να αποδίδεται στην εκάστοτε διάταξη το επιθυμητό νόημα, εντός της γραμματικής διατύπωσης του νόμου ή ακόμα και στο όριο αυτής. Επιπλέον, παρατηρείται το παράδοξο άλλος να είναι ο νομοθέτης και άλλος αυτός που ερμηνεύει τη βούληση του πρώτου, με αμφίβολα αποτελέσματα όσον αφορά την επιτέλεση του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε η ρύθμιση.

Σε έκθεση του ΟΟΣΑ (OECD, 2019), σχετικά με την παροχή συμβουλευτικών απόψεων από πλευράς φορολογικών διοικήσεων σε ζητήματα φορολογικής πολιτικής, αναφέρεται ότι στην πλειονότητα των περιπτώσεων που παρέχονται συμβουλές για νομοθετικά ζητήματα, αυτό γίνεται από τις φορολογικές διοικήσεις από κοινού με τα κύρια όργανα πολιτικής που συμβουλεύουν την κυβέρνηση, ενώ μόνο σε πέντε περιπτώσεις οι φορολογικές αρχές είναι ο κύριος πάροχος συμβουλών φορολογικής πολιτικής.

Εν γένει ως προς τη νομοθετική εξουσία παρατηρείται το παράδοξο η ΑΑΔΕ, εν τοις πράγμασι, να έχει συγκεντρώσει όλη τη νομοθετική λειτουργία καθώς εισηγείται τις νομοθετικές διατάξεις, εκδίδει τις κανονιστικές πράξεις και υποβάλλει και ερωτήματα στο ΝΣΚ τις γνωμοδοτήσεις επί των οποίων η ίδια αποφαινεται αν θα τις αποδεχτεί ή όχι. Η συγκέντρωση αυτών των «αρμοδιοτήτων» και εξουσιών σε μία Αρχή, πέραν του ότι θα έπρεπε να ασκούνται αποκλειστικά από τον Υπουργό Οικονομικών, κρίνεται και διάτρητη σε όρους διαφάνειας και διαφθοράς. Σε ανάλογη εφαρμογή της αρχής της διάκρισης των εξουσιών η νομοθετική, εκτελεστική και δικαστική εξουσία δεν θα έπρεπε να ασκούνται από ένα μόνο όργανο.

6.4.3. Έλεγχος - λογοδοσία-ευθύνη

Από το Σύνταγμα πηγάζουν ουσιαστικά όρια ως προς τους τομείς διοικητικής δράσης που μπορούν να οργανωθούν με τη μορφή ανεξάρτητων αρχών προκειμένου να μην τεθεί σε δοκιμασία η αρχή της κοινοβουλευτικής ευθύνης της κυβέρνησης²⁵, η σημασία της οποίας επεκτείνεται και στη Διοίκηση, που πρέπει να οργανώνεται κατά τρόπο που να επιτρέπει τον έλεγχο της κυβέρνησης από τη βουλή την εποπτεία της κυβέρνησης επί της δημόσιας διοίκησης.

Στην περίπτωση της ΑΑΔΕ, ο κοινοβουλευτικός έλεγχος έχει συμβολικό χαρακτήρα²⁶. Από την άλλη πλευρά η άσκηση του κοινοβουλευτικού ελέγχου κατά του αρμόδιου Υπουργού

²⁵ Δε νοείται κοινοβουλευτική ευθύνη χωρίς πολιτικές ή νομικές συνέπειες.

²⁶ Υποβολή στη Βουλή, αναλυτικής ετήσιας έκθεσης πεπραγμένων, η οποία συζητείται απλώς στην Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων χωρίς να προβλέπεται κάποια διαδικασία κύρωσης. Περαιτέρω, δε φαίνεται να έχει τύχει ουσιαστικής εφαρμογής ούτε η διαδικασία «κατάθεσης» των οργάνων της ΑΑΔΕ ενώπιον της Επιτροπής Θεσμών

μάλλον στερείται του οποιουδήποτε ουσιαστικού περιεχομένου, καθώς ο Υπουργός λογοδοτεί για το έργο της ΑΑΔΕ και ο Διοικητής συμμετέχει υποχρεωτικά στη διαδικασία προετοιμασίας των απαντήσεων. Ο Υπουργός δηλαδή λογοδοτεί σε θέματα εκτός των νομίμων αρμοδιοτήτων και δυνατοτήτων επιρροής του, ιδίως με δεδομένο ότι δεν ασκεί ιεραρχικό έλεγχο ή εποπτεία στην ΑΑΔΕ. Έτσι, κατ' ουσίαν, για πλημμέλειες της ΑΑΔΕ δεν είναι δυνατή η επιβολή κυρώσεων σε μέλος της Κυβέρνησης.

Παρότι λοιπόν η ΑΑΔΕ είναι ανεξάρτητη αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα και άρα υπάγεται απευθείας στο νομικό πρόσωπο του κράτους, ωστόσο, αυτό δεν αρκεί για να αναπληρώσει τις ελλείψεις ως προς την τήρηση της κοινοβουλευτικής αρχής κατά την άσκηση της φορολογικής διοίκησης. Για τον σκληρό πυρήνα της εκτελεστικής λειτουργίας, στον οποίο ανήκει και η είσπραξη των δημοσίων εσόδων, επιβάλλεται η αυστηρή τήρηση του κοινοβουλευτικού ελέγχου ως διαδικασίας που επισύρει κυρώσεις. Θα έπρεπε λοιπόν να προβλέπονταν διαδικασίες απόδοσης πολιτικής ευθύνης για την φορολογική διοίκηση.

Αντιθέτως, τα περιθώρια ελέγχου της εκ μέρους της δημοκρατικά νομιμοποιημένης πολιτικής εξουσίας είναι εξαιρετικά περιορισμένα και ο έλεγχος έχει ανατεθεί στο Συμβούλιο Διοίκησης της ίδια της ΑΑΔΕ. Ως προς τις κυρώσεις, στον ν. 4389/2016 προβλέπεται ότι το Συμβούλιο Διοίκησης κινεί τη διαδικασία πρόωρης παύσης του Διοικητή, «όταν συντρέχουν αναμφισβήτητα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν λόγο παύσης του Διοικητή». Σε αυτό το σημείο γεννώνται ερωτήματα όπως: Είναι το Συμβούλιο Διοίκησης ο δημοκρατικός φορέας ελέγχου του Διοικητή της ΑΑΔΕ; Συρρικνώνεται η έννοια της κοινοβουλευτικής ευθύνης, αφού δεν φαίνεται να διέπει τη σχέση νομοθετικής και εκτελεστικής εξουσίας; Ο πολιτικός έλεγχος δεν είναι ο δημοκρατικός έλεγχος; Η απόκλιση από τα ανωτέρω για την περίπτωση της ΑΑΔΕ δε φαίνεται να δικαιολογείται.

6.4.4. Αποτελεσματικότητα – αποδοτικότητα

Στον ν. 3230/2004²⁷ ορίζονται οι έννοιες της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας, όπου αποτελεσματικότητα είναι η ικανότητα της Δημόσιας Διοίκησης να εκπληρώνει τους προγραμματισθέντες στόχους και αποδοτικότητα είναι η ικανότητά της να επιτυγχάνει, στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό, τους στόχους αυτούς με το μικρότερο δυνατό κόστος.

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται από απλότητα, επάρκεια και διαφάνεια. Θα πρέπει να υπηρετεί την βασική αρχή της δικαιοσύνης, που από τη μία μεριά ο καθένας και η καθεμιά θα συνεισφέρουν και θα επιβαρύνονται ανάλογα με την φοροδοτική τους ικανότητα και ισότιμα μεταξύ των ίδιων φορολογικών κλιμακίων, ενώ από την άλλη τα υψηλότερα εισοδηματικά κλιμάκια θα επιβαρύνονται με περισσότερους φόρους. Ως εκ τούτου, η αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος έγκειται στο γεγονός της συλλογής των φορολογικών εσόδων, υπηρετώντας τις προαναφερθείσες αρχές, ενώ αντίστοιχα η αποδοτικότητα σημαίνει

και Διαφάνειας, ούτε άλλωστε προβλέπεται η οποιαδήποτε κύρωση σε περίπτωση που τα αποτελέσματα της εν λόγω κατάθεσης δεν κριθούν ικανοποιητικά από το νομοθετικό σώμα

27 Ν. 3230/2004 «Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις»

ότι το φορολογικό σύστημα παράγει ένα συγκεκριμένο και δεδομένο επίπεδο ποιότητας με το ελάχιστο δυνατό κόστος.

Οι αποτελεσματικές και αποδοτικές φορολογικές διοικήσεις και ο υψηλός βαθμός φορολογικής βεβαιότητας για τους φορολογούμενους είναι απαραίτητα στοιχεία για την ενθάρρυνση των επενδύσεων, της συμμόρφωσης και της ανταγωνιστικότητας. Οι φορολογούμενοι τείνουν να έχουν μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στις φορολογικές διοικήσεις που θεωρούνται αποτελεσματικές. Οι λειτουργικές φορολογικές διοικήσεις παρέχουν φορολογική βεβαιότητα και βοηθούν στη δημιουργία ενός υποστηρικτικού επιχειρηματικού περιβάλλοντος.

Στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον ιδρυτικό νόμο²⁸ της ΑΑΔΕ, στις αρμοδιότητες της εμπίπτουν και ο στρατηγικός και επιχειρησιακός σχεδιασμός²⁹ των δράσεων όλων των υπηρεσιών της και η κατάρτιση στοχοθεσίας και δεικτών απόδοσης. Συγκεκριμένα, η φορολογική και τελωνειακή διοίκηση αξιολογείται με τη χρήση Κρίσιμων Δεικτών Απόδοσης (KPIs, Key Performance Indicators). Τα στοιχεία απόδοσης ανά στόχο αναρτώνται στο δημόσιο ιστότοπο της ΑΑΔΕ³⁰. Αναφορικά με τον στρατηγικό σχεδιασμό της Αρχής, ο Υπουργός Οικονομικών μπορεί να υποβάλει στρατηγικές προτάσεις και να παρέχει στρατηγικές οδηγίες στην Αρχή για την υλοποίηση της κυβερνητικής πολιτικής σε ζητήματα που άπτονται των αρμοδιοτήτων της Αρχής και σε εξαιρετικές περιστάσεις. Οι στρατηγικές οδηγίες και οι προτάσεις δεν μπορούν να επεκταθούν σε οργανωτικά και λειτουργικά ζητήματα της Αρχής ή σε θέματα του προσωπικού αυτής. Επίσης, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδεται μέχρι 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, καθορίζονται αναλυτικά οι ετήσιοι στόχοι εσόδων για είσπραξη από την Αρχή, σύμφωνα με τον ψηφισθέντα ετήσιο Κρατικό Προϋπολογισμό. Ο Διοικητής με την ανάληψη των καθηκόντων του, υπογράφει συμβόλαιο απόδοσης με τον Υπουργό Οικονομικών, το οποίο καθορίζει τις υποχρεώσεις του, τη σχέση εργασίας του, την αμοιβή για τις υπηρεσίες του και τους ποιοτικούς και ποσοτικούς στόχους, οι οποίοι πρέπει να επιτευχθούν κατά τη διάρκεια της θητείας του, όπως επίσης και σε ετήσια βάση. Στο συμβόλαιο μπορεί να προβλέπεται ετήσια ειδική ανταμοιβή (bonus) του Διοικητή σε περίπτωση υπέρβασης «ή επίτευξης, κατά περίπτωση» των ετήσιων στόχων που τίθενται στο συμβόλαιο απόδοσής του ή επίτευξης των βασικών δεικτών απόδοσης της φορολογικής διοίκησης που προβλέπονται σε αυτό.

Σύμφωνα με το στρατηγικό σχέδιο³¹ της ΑΑΔΕ οι στόχοι της για τα έτη 2020-2024 είναι: η μεγιστοποίηση των δημοσίων εσόδων και ο περιορισμός των φαινομένων μη συμμόρφωσης, η εξυπηρέτηση των συναλλασσόμενων και η προστασία του κοινωνικού συνόλου και ο αποτελεσματικός, δυναμικός και καινοτόμος οργανισμός. Ο βαθμός επίτευξης (ΑΑΔΕ, 2021) των ετήσιων στόχων εσόδων για είσπραξη όπως αυτοί καθορίστηκαν με απόφαση του Υπουργού

28 Ν. 4389/2016 (Α'94)

29 Αριθμ. Δ.Σ.Σ. Α 1024950 (ΦΕΚ Β' 1584/19.04.2021) Επιχειρησιακό Σχέδιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) για το έτος 2021.

30 <https://www.aade.gr/open-data/KPIs>

31 Β' 680/03.03.2020

Οικονομικών³², αλλά και των υπολοίπων στόχων που συνδέονται με το στρατηγικούς στόχους της ΑΑΔΕ για το 2020, παρουσιάζονται συνοπτικά ως εξής:

- Τα συνολικά έσοδα ανήλθαν το 2020 σε 43.938,0 εκατ. €, παρουσιάζοντας μείωση κατά 16,7% σε σχέση με το 2019 και επιτυγχάνοντας το 82,7% του ετήσιου στόχου. Ειδικά, τα συνολικά έσοδα από φόρους ανήλθαν το 2020 σε 42.512,4 εκατ. €, επιτυγχάνοντας τον ετήσιο στόχο κατά 82,5% (υστέρηση σε απόλυτο μέγεθος κατά 9.003,3 εκατ.€).
- Τα αποτελέσματα των δράσεων φορολογικής συμμόρφωσης εμφανίζονται ελαφρώς αυξημένα συγκριτικά με το προηγούμενο έτος 2019.
- Τα αποτελέσματα των κατασταλτικών δράσεων³³ καταπολέμησης της φοροδιαφυγής παρουσίασαν σημαντική μείωση.
- Διενεργήθηκε πλήθος ερευνών και μερικών επιτόπιων ελέγχων από τις Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων από τις οποίες εντοπίστηκε παραβατικότητα. Επιπλέον, προέκυψαν διαφυγόντα έσοδα, πρόστιμα και αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη αυξημένα.
- Τα αποτελέσματα των δράσεων καταπολέμησης του λαθρεμπορίου ξεπέρασαν τους στόχους που είχαν τεθεί.
- Στο πλαίσιο εξυπηρέτησης των συναλλασσόμενων αναπτύχθηκαν και υλοποιήθηκαν ηλεκτρονικές υπηρεσίες. Για παράδειγμα, αναπτύχθηκε το πληροφοριακό σύστημα διαχείρισης αιτημάτων ραντεβού για τον προγραμματισμό και την παρακολούθηση των επισκέψεων στις ΔΟΥ και τα Ελεγκτικά Κέντρα, όπως και η πλατφόρμα myAADElive για την παροχή δυνατότητας στους πολίτες αποδόσεως κλειδαρίθμου εξ αποστάσεως μέσω βιντεοκλήσης. Επιπλέον, οι εκκρεμείς επιστροφές παρουσίασαν μείωση έναντι του 2019.
- Οι ετήσιοι στόχοι που σχετίζονται με την προστασία της δημόσιας υγείας και του περιβάλλοντος επιτεύχθηκαν. Οι στόχοι αυτοί αφορούν δράσεις όπως η διενέργεια από το Γενικό Χημείο του Κράτους (ΓΧΚ) ελέγχων σε προϊόντα και υλικά, όπως είναι τα τρόφιμα, ποτά, νερά, βιομηχανικά και χημικά προϊόντα και η πραγματοποίηση επιθεωρήσεων σε χώρους παρασκευής, χρήσης και διακίνησης χημικών ουσιών, προκειμένου να διαπιστωθεί η τήρηση των όρων και προϋποθέσεων σύμφωνα με τη νομοθεσία.
- Τέλος, επιτευχθήκαν και οι στόχοι που είχαν τεθεί ως προς την εσωτερική λειτουργία της ΑΑΔΕ.

Διαχρονικά οι δείκτες απόδοσης της ΑΑΔΕ σε σχέση με τους τρεις στρατηγικούς στόχους που έχουν τεθεί παρουσιάζονται στον Πίνακα 21. Αντίστοιχα, τα αποτελέσματα ως προς τους στόχους που είχαν τεθεί για τους κρίσιμους δείκτες παρακολούθησης της απόδοσης της ΑΑΔΕ για το έτος 2020 παρουσιάζονται στον Πίνακα 22.

32 αριθμό πρωτ. 27060 ΕΞ2020 (ΦΕΚ 791 Β'/11.03.2020)

33 Διενέργεια φορολογικών ελέγχων και ενίσχυση μέσων και μηχανισμών ελέγχου

Πίνακας 21: Δείκτες απόδοσης ΑΑΔΕ

ΣΤ	Α/Α	Περιγραφή δείκτη	Τμή Δείκτη 2017	Τμή Δείκτη 2018	Τμή Δείκτη 2019	Τμή Δείκτη 2020
Επιχειρησιακός Στόχος 1	1	Συνολικά έσοδα ΑΑΔΕ (σε εκατ. €)	50.288	52.213	52.769	42.939
	2	Ποσοστό συνολικών εσόδων ΑΑΔΕ ως προς το ΑΕΠ ¹	28,4%	29,1%	28,8%	26,5%
	3	Μεταβολή συνολικών εσόδων ΑΑΔΕ σε σχέση με το προηγούμενο έτος	0,3%	-4,0%	0,9%	-16,7%
	4	Ποσοστό εμπεδωμένων πόρων για Φόρο εισοδήματος (ΦΠ και ΝΠ), ΦΠΑ και ΕΠΦΑ βάσει δηλώσεων	80,7%	80,8%	81,1%	81,7%
	5	Ποσοστό μεταβολής συνολικού ληξιπρόθεσμου χρέους της Φορολογικής Διοίκησης (σε σχέση με το προηγούμενο έτος)	6,4%	4,4%	1,7%	2,4%
	6	Συνολικό "νέο" ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο που προστίθεται στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης (σε εκατ. €)	12.930,8	10.942,7	8.018,4	7.125,4
	7	Ποσοστό μεταβολής συνολικού "νέου" ληξιπρόθεσμου υπολοίπου της Φορολογικής Διοίκησης (σε σχέση με το προηγούμενο έτος)	-7,0%	-15,4%	-26,7%	-11,1%
	8	Συνολικός καταρτίσιμος έσοδος ληξιπρόθεσμων οφειλών της Φορολογικής Διοίκησης (σε εκατ. €)	5.117	5.554	5.326	4.124
	9	Ποσοστό καταρτίσιμου έσοδος πραγματοποιημένων ληξιπρόθεσμων οφειλών	5,9%	6,4%	6,3%	4,9%
	10	Εισπράξεις έσοδων των ασφαλιστικών ληξιπρόθεσμων οφειλών από Τελωνιακές Υπηρεσίες	34.791.055,33	28.564.721,97	28.155.269,80	29.059.413,87
	11	Φορολογική κενό στα έσοδα από ΦΠΑ (VAT Gap) ²	31,1%	30,1%	31,4%	-
	12	Αριθμός φορολογικών ελέγχων (όλην ελέγχων επιστροφών)	18.905	18.548	20.747	18.239
	13	Πλήθος ελέγχων επιστροφών φόρων	7.874	7.816	6.311	6.124
	14	Βεβαιωμένα ποσά (φόρων και προστίμων) φορολογικών ελέγχων (σε εκατ. €)	3.755	1.898	1.466	1.629
	15	Εισπράξεις φορολογικών ελέγχων (σε εκατ. €)	342,45	408,3	404,4	369,8
	16	Ποσοστό παραβίασής των προληπτικών ελέγχων από ΔΟΥ και εισπραξιμής προληπτικών ελέγχων από ΥΕΔΔ	30,2%	27,7%	36,3%	26,0%
	17	Πλήθος κατασχέσεων/δωρεμάτων τελωνιακών εγγων για την καταβολή του λαθρομετρίου και του παραμετρίου	2.249	2.080	1.709	1.234
	18	Διαπραχθέντες σε των ετήσιων ελέγχων από τα Τελωνία και το ΕΛΥΤ	6.044	6.093	5.406	4.099
	19	Ποσοστό παραβίασής των τελωνιακών ελέγχων διατάχ	6,96%	7,71%	7,26%	6,74%
	20	Πλήθος ενσπόμενων λαθρομετρίου παραβάσεων από τους τελωνιακούς ελέγχους, για τις οποίες έχουν εκδοθεί ήδη οι απαιτούμενες καταληκτικές πράξεις	2.805	2.763	3.520	6.387
Χρηματικός Στόχος 2	21	Υπόλοιπο εισπραξιμής επιστροφών φόρων άνω των 90 ημερών	791.488.445,9	458.412.705,0	435.148.483,4	471.864.444,1
	22	Υπόλοιπο εισπραξιμής επιστροφών φόρων άνω των 90 ημερών χωρίς ΑΔΕΚ και με ΑΔΕΚ χωρίς ειδικολογή	654.145.151,8	204.199.917,2	145.558.353,9	115.008.363,2
Επιχειρησιακός Στόχος 2		Ποσοστό τελωνιακών ελέγχων:				
	23	στις εισαγωγές	16,12%	13,48%	13,85%	21,75%
	24	στις εξαγωγές	1,49%	1,10%	5,77%	5,58%
		Ποσοστό των διασφαλίσεων που καταβάλλονται μέχρι το μία ώρα ³ :				
	25	στις εισαγωγές	46,50%	47,88%	54,27%	70,12%
	26	στις εξαγωγές	73,25%	78,80%	78,18%	77,04%
	27	Πλήθος καθήκον πιστοποιητικού Εμπόρευμα Οικονομικού Φερέα	131	149	171	201
	28	Ποσοστά μεταβολή του % των υποθέσεων ΔΕΔ που εξετάζονται εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας σε σχέση με το προηγούμενο έτος ⁴	19,10%	1,21%	-3,76%	7,02%
	29	Πλήθος εισπράξιμων υποθέσεων το δικαστηρίων προσφυγών	9.554	7.052	6.789	59.638
	30	Πλήθος ολοκληρωμένων υποθέσεων δικαστηρίων προσφυγών	10.291	8.170	7.138	4.951
	31	Πλήθος αποφάσεων ΔΕΔ (μητών ή συμπτών) που προβαλλούνται στα Δικαστηριακά Διαστήματα	2.380	1.712	3.069	2.908
	32	Ποσοστά μεταβολή πραγματοποιημένων ελέγχων του ΤΒΕ σε δείγματα προϊόντων και υλικών ⁵	1,70%	6,90%	1,49%	-5,4%



	32	Ποσοστά μεταβολή λειτουργικών ελλείμων του ΤΣΕ σε διάγραμμα προϊόντων και υφιστάμεν*	3,70%	6,90%	3,89%	-5,4%
	33	Διατηρηθείσα επιθυμητότητα σε χρέωση παρασκευαστή, χρήση και διακίνησης γραμμάτων εισαγωγών και προϊόντων κατ' έτος	831	661	600	448
	34	Ποσοστό επιτηδίων που μετατράπηκε σε λειτουργίες ενσυναίσθητης ανάλογης δραστηριότητας και επενδύσεων μεμβλ*	94,40%	96,50%	98%	97,3%
Στατιστικά Έργα 3	35	Ποσοστό ετήσιων βελτιστοποιήσεων ως προς το συνολικό προσωπικό της Φορολογικής Διοίκησης	19,0%	19,9%	22,7%	22,4%
	36	Ποσοστό ετήσιων εισφορών ως προς το συνολικό προσωπικό της Φορολογικής Διοίκησης	8,8%	8,3%	11,5%	9,2%
	37	Έσοδα ΑΑΔΕ από επενδύσεις (σε γλ. €)	4.326,57	4.507,05	4.491,70	3.818,17
	38	Διατηρηθείσα κόστος / εισπράξεις*	0,82%	0,79%	0,76%	0,97%
	39	Ποσοστά μεταβολή διαχειριστικού κόστους (σε σχέση με το προηγούμενο έτος)	8,90%	0,10%	-2,01%	5,55%
	40	Ποσοστό καταρτιζόμενων υπαλλήλων κατ' έτος	25,5%	33,5%	26,62%	28,94%
	41	Συνολικός αριθμός ελλείμων παρασκευαστή καταστάσεις προϊόντων και υπαλλήλων	182	133	118	83

Παρακίνηση

- 1 Πηγή: https://www.statistics.gr/documents/d20181/1718217/greek_statistics_12_13_2021.pdf με τίτλο: ΕΣΦΑ - Εθνικά - Έσοδα - € (€) - 18/10/2021 (ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ - Η ΕΣΦΑ)
- 2 Πηγή: https://ec.europa.eu/economic_finance/economic_finance/eu/eu-gdp-fall-report-2020_en.pdf (Study and Reports on the VAT Gap in the EU 28 Member States, 2020 Final Report)
- 3 Ως προς το μέγεθος της οικονομικής δραστηριότητας με τα εθνικά κράτη: ΕΕΕ εισαγωγής τίτλων Α.Β.Ε.Ε.Ε.Ε.Ε. ή υποβληθέντων εργασιών: ταξίς σε εταιρεία ή, αν περιλαμβάνονται τα ΕΕΕ στον υπολογισμό. Οι χρήσιμες εισπράξεις αρχίζονται ο χρόνος μεταξύ της κρώσης φοροεισφοράς που ένα παρασκευαστής μετρήσει σε κατάσταση υφιστάμεν εναντίον της πλειστάρας φοροεισφοράς και έγινε υπό πληρωμή. Ως προς το μέγεθος της εθνικής δραστηριότητας με τα εθνικά κράτη: 144 εισαγωγής τίτλων Α.Β.Ε.Ε.Ε.Ε.Ε. ή υποβληθέντων εργασιών εργαζόμενων εργατών, χωρίς τους εφελκόμενους, υποκαταμάχων. Αν περιλαμβάνονται τα ΕΑΕ καταστάσεις, οι χρήσιμες εισπράξεις αρχίζονται ο χρόνος μεταξύ της κρώσης φοροεισφοράς και ένα παρασκευαστής μετρήσει σε κατάσταση υφιστάμεν εναντίον της πλειστάρας φοροεισφοράς και έγινε υπό πληρωμή για τα ελλείματα.
- 4 Πηγή: Στατιστική αναφοράς ΔΕΚ Εξαμήνιο 2020 (DW), §167, §168, §169
- 5 Ως προς δόση διαφόρων φοροεισφοράς της λειτουργίας: 1) Πρόσθετες, πρόσθετες τριτοβάθμιας υφιστάμεν σε σχέση με πρόσθετες, 2) Αποδοχές και ποσά με δόσεις, 3) Ως προς τον λειτουργικό Πρώτο, 4) Παρασκευαστής κώδικας ή άλλα κώδικες (CIT), 6) Διαφορές παραβλέψεων, 7) Αποδοχές και ποσά με δόσεις, 8) Διαφορές λειτουργίας, 9) Διαφορές λειτουργίας.
- 6 Ως προς λειτουργικό κόστος παραβλέψεων σε εφελκόμενα: 1) Διαφορές, Επιδότηση, Επιδότηση, 2) Αποδοχές και ποσά με δόσεις, 3) Διαφορές λειτουργίας & 4) Διαφορές λειτουργίας (αξία, παρασκευαστής, παρασκευαστής, λειτουργικός Πρώτος κώδικες, CIT), 5) Διαφορές λειτουργίας, 6) Διαφορές λειτουργίας, 7) Διαφορές λειτουργίας, 8) Διαφορές λειτουργίας, 9) Διαφορές λειτουργίας. Ως προς το λειτουργικό υφιστάμεν και το κόστος παραβλέψεων στους (αποδοχές) ΕΕΕ. Αν περιλαμβάνονται οι ελλείματα για έκταση Διαφορών Αποδοχών (ΑΔ) (288 080 084 080) και οι Διαφορές ΕΕΕ (288 080 080 080) με αριθμούς από 1/1/2019 αν αναφέρεται στην τακτοποίηση πέντε της ΑΑΔΕ.

Πηγή: Υπ' αριθμ. Δ.Σ.Α 1024950/12.04.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β'1584) - <https://aaed.gr/sites/default/files/2021-04/102495oada.pdf>

Πίνακας 22: Επισκόπηση των Κρίσιμων Δεικτών Παρακολούθησης της Απόδοσης της Φορολογικής και Τελωνειακής Διοίκησης (KPIs) 2020

	Q1		Q2		Q3		Q4		
	ΑΠΟΤΕΛΣΜΑ	ΣΤΟΧΟΣ	ΑΠΟΤΕΛΣΜΑ	ΣΤΟΧΟΣ	ΑΠΟΤΕΛΣΜΑ	ΣΤΟΧΟΣ	ΑΠΟΤΕΛΣΜΑ	ΣΤΟΧΟΣ	
	Είσπραξη φετιλών								
KPI 1	Εισπράξεις έναντι παλαιού ληξιπρόθεσμου χρέους (σε εκατ. €)	871,95	911,56	1.400,16	1.613,44	2.004,01	2.247,99	2.435,84	2.799,21
KPI 2	Εισπράξι-μόττητα έναντι νέου ληξιπρόθεσμου χρέους	14,7%	14,3%	23,5%	18,8%	28,3%	21,4%	31,0%	25,0%
KPI 3	Εισπράξεις έναντι ληξιπρό-θεσμου χρέους από την Επιχειρη-σιακή Μονάδα Είσπραξης (ΕΜΕΙΣ) (σε εκατ. €)	164,22	125,00	261,73	250,00	401,11	375,00	524,33	500,00
	Έλεγχος φρέσκων υποθέσεων στο σύνολο της ΑΑΔΕ								
KPI 4	Ποσοστό ελέγχων φρέσκων υποθέσεων στο σύνολο των ολοκληρω-μένων ελέγχων	63,2%	70,0%	68,4%	70,0%	59,5%	70,0%	30,7%	70,0%
	Έλεγχοι και εισπράξεις ΚΕΜΕΕΠ								
KPI 5	Εισπράξι-μόττητα ελέγχων ΚΕΜΕΕΠ	143,4%	-	146,3%	-	102,3%	-	76,8%	40,0%
	Έλεγχοι και εισπράξεις ΚΕΦΟΜΕΠ								
KPI 6	Εισπράξι-μόττητα ελέγχων ΚΕΦΟΜΕΠ	67,4%	-	31,9%	-	3,5%	-	4,7%	40,0%
	Επιστροφές φόρων								
KPI 7	Ποσοστό αιτημάτων επιστροφής ΦΠΑ που διεκπεραι-ώθηκαν εντός 90 ημερών	92,7%	95,0%	95,0%	95,0%	90,4%	95,0%	89,4%	95,0%
	Συμμόρφωση και αναγκαστικά μέτρα								
KPI 8	Ποσοστό εμπρόθε-σμων πληρωμών για ΦΠΑ, ΦΕΦΠ, Φ.Ε.Ν.Π και Φόρου Ιδιοκτησίας	79,7%	84,0%	81,8%	84,0%	83,0%	84,0%	81,7%	84,0%
KPI 9	Ποσοστό οφειλετών υπό αναγκαστικά μέτρα εισπράξης	72,1%	68,0%	77,0%	68,0%	74,8%	67,0%	69,9%	63,0%
	Επίλυση φορολογικών διαφορών								
KPI 10	Ποσοστό των υποθέσεων που εξετάζονται πριν από την κατά νόμο προβλεπό-μενη καταληκτική ημερομηνία.	95,8%	75,0%	99,6%	80,0%	92,0%	70,0%	95,7%	87,0%
	Έλεγχοι διώξης από τις ΚΟΕ								
KPI 11	Έλεγχοι διώξης από τις Κινητές Ομάδες Ελέγχου (ΚΟΕ)	3.246	4.250	6.579*	8.500	12.252	12.750	17.462	17.000

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ:

1. Τα δεδομένα για τα ΚΡΙs είναι σωρευτικά από τις αρχές του 2020, με εξαίρεση τα ΚΡΙs 4, 7 και 10 που υπολογίζονται σε τριμηνιαία βάση.

* Επικαιροποιημένα στοιχεία αναφοράς 20/08/2020

Αντίστοιχα, για το έτος 2021³⁴, η ΑΑΔΕ στοχεύει να εισπράξει έσοδα ύψους 59,685 δις. € και να επιστρέψει φόρους ύψους 5,256 δις.€. Προκειμένου να επιτύχει αυτούς τους στόχους εσόδων, αλλά και τους στρατηγικούς της στόχους, συνοπτικά έχουν τεθεί οι εξής προτεραιότητες:

- ανάπτυξη δράσεων ενδυνάμωσης της φορολογικής υπευθυνότητας μέσω πραγματοποίησης στοχευμένων τουλάχιστον 55.000 τηλεφωνικών επικοινωνιών με σκοπό την ενημέρωση των φορολογουμένων,
- πραγματοποίηση εκτεταμένων ηλεκτρονικών διασταυρώσεων,
- αξιολόγηση του χαρτοφυλακίου οφειλών και ρυθμίσεων,
- ανάπτυξη νέου πλαισίου ενημέρωσης για την τήρηση των ρυθμίσεων,
- εφαρμογή κεντροποιημένου συστήματος για την επιλογή υποθέσεων ληξιπρόθεσμων οφειλών μέσω κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου,
- ανάπτυξη ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος για την παρακολούθηση, διαχείριση και αυτοματοποίηση διαδικασιών ληξιπρόθεσμων οφειλών (Eispraxis),
- ολοκλήρωση διαδικασίας προτεραιοποίησης υποθέσεων ελέγχου,
- εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου,
- ψηφιοποίηση περισσότερων υπηρεσιών με μεγαλύτερο έργο την ψηφιοποίηση των υπηρεσιών σχετικών με την εκπλήρωση των λογιστικών και φορολογικών υποχρεώσεων το οποίο αναπτύσσεται σε τρία μέρη: τα ηλεκτρονικά βιβλία, την ηλεκτρονική τιμολόγηση και τις Online ταμειακές μηχανές,
- στόχευση ελέγχων,
- πλήρης ψηφιοποίηση του Κεφαλαίου,
- επέκταση της ψηφιοποίησης του Μητρώου,
- επέκταση των νέων υπηρεσιών εξυπηρέτησης συναλλασσόμενων (myadelive, myBusinessSupport κ.α.),
- ταχύτερη εκκαθάριση και εξέταση εκκρεμών επιστροφών,
- έκδοση εγχειριδίων/οδηγιών/ενημερωτικών φυλλαδίων,
- διενέργεια εσωτερικών ελέγχων, ελέγχων περιουσιακής κατάστασης,
- κατάρτιση νέων περιγραμμάτων θέσεων εργασίας,
- καθιέρωση ειδικού βαθμολογίου,
- εκπαίδευση τουλάχιστον του 20% του προσωπικού της Αρχής,
- αξιοποίηση της τεχνολογίας.

Υπάρχουν διάφοροι δείκτες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη μέτρηση αποδοτικότητας/αποτελεσματικότητας. Για παράδειγμα ο ΟΟΣΑ (OECD, 2019) κάνει αναφορά στο **δείκτη κόστους/εισπράξης**, όπου στον αριθμητή χρησιμοποιούνται οι εισροές δηλαδή οι διοικητικές δαπάνες και στον παρονομαστή οι εκροές δηλαδή οι εισπράξεις εσόδων. Ωστόσο, υπάρχουν διάφοροι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν τη σχέση κόστους/εσόδων και οι οποίοι ενδέχεται να μη σχετίζονται με αυτή κάθε αυτή την αποτελεσματικότητα/αποδοτικότητα της φορολογικής διοίκησης, όπως για παράδειγμα αλλαγές στη φορολογική πολιτική, μακροοικονομικές αλλαγές κ.α. Έτσι, απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή κατά τον υπολογισμό του συγκεκρι-

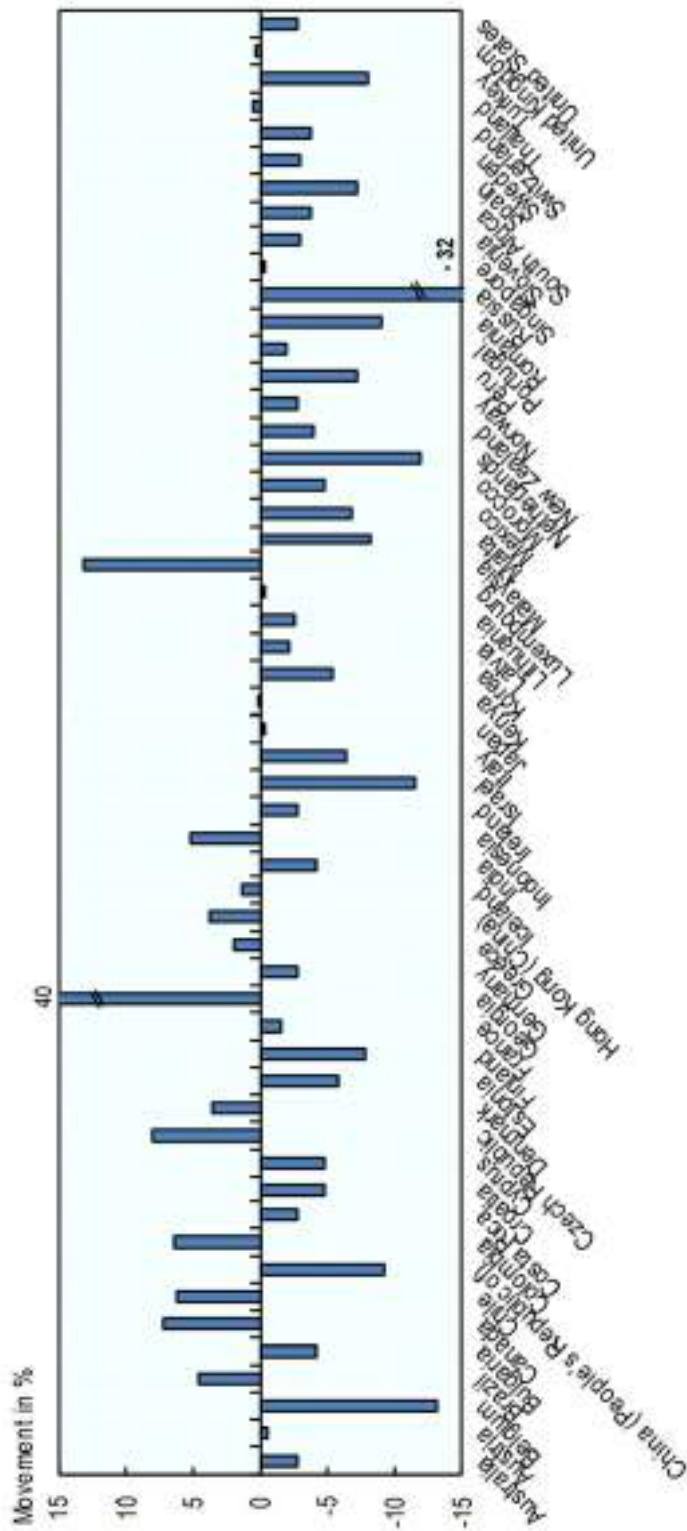
34 Υπ'αριθμ. Δ.Σ.Σ.Α 1024950/12.04.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β'1584)

μένου δείκτη προκειμένου να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα. Στο Γράφημα 23 παρατηρείται ως προς την Ελλάδα μία αύξηση του λόγου κόστους/είσπραξης από το έτος 2016 στο έτος 2017. Η αυξητική αυτή τάση επιβεβαιώνεται και από το επιχειρησιακό σχέδιο της ΑΑΔΕ για το έτος 2021 όπου το διαχειριστικό κόστος/είσπραξεις παρουσίασε αύξηση από 0,82% σε 0,97% από το έτος 2017 στο έτος 2020. Επίσης, ως προς τη βελτίωση των φορολογικών διοικήσεων, η ετήσια έκθεση για τη φορολογία 2021 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (European Commission, 2021) κάνει αναφορά σε μία σειρά δεικτών μεταξύ των οποίων: οι ώρες που δαπανά ετησίως μία επιχείρηση μεσαίου μεγέθους προκειμένου να εξασφαλιστεί η φορολογική της συμμόρφωση³⁵, οι ώρες που δαπάνη για λειτουργίες που έπονται της υποβολής δηλώσεων όπως αυτές που σχετίζονται με την επιστροφή φόρων, ελέγχων, η ηλεκτρονικοποίηση της υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και το ύψος των ληξιπρόθεσμων οφειλών ως ποσοστό των καθαρών συνολικών εσόδων. Διαγραμματικά η απόδοση της ελληνικής φορολογικής διοίκησης ως προς αυτούς τους δείκτες μέτρησης παρουσιάζεται παρακάτω.

35 Για δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ, ΦΜΥ κ.α.

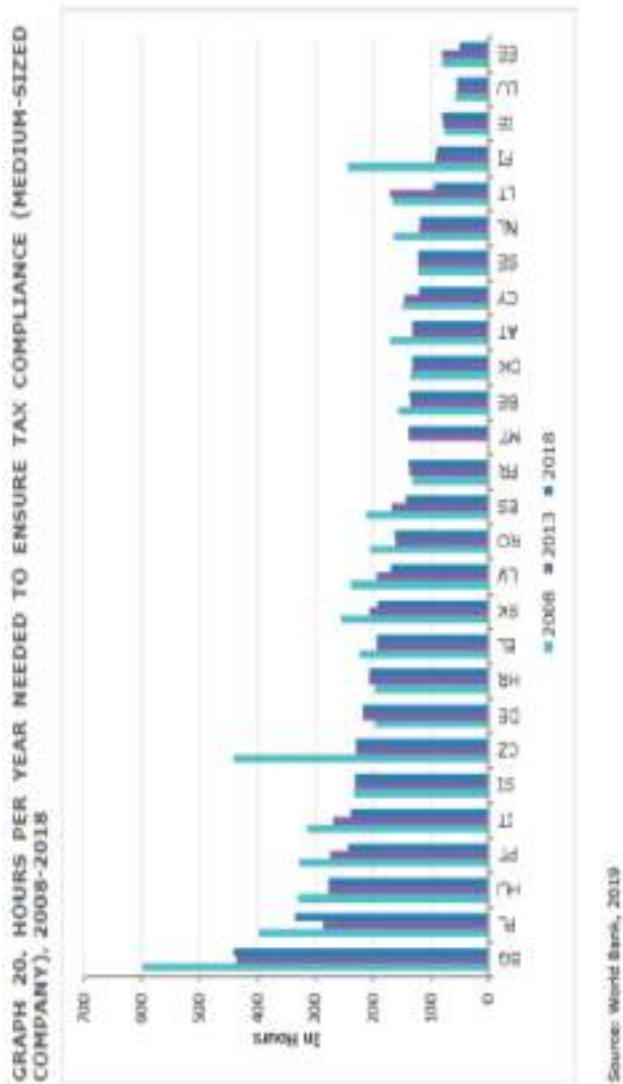


Γράφημα 23: Μεταβολή του δείκτη κόστους/εισπραξής σε διάφορες χώρες



Πηγή: OECD (2019)

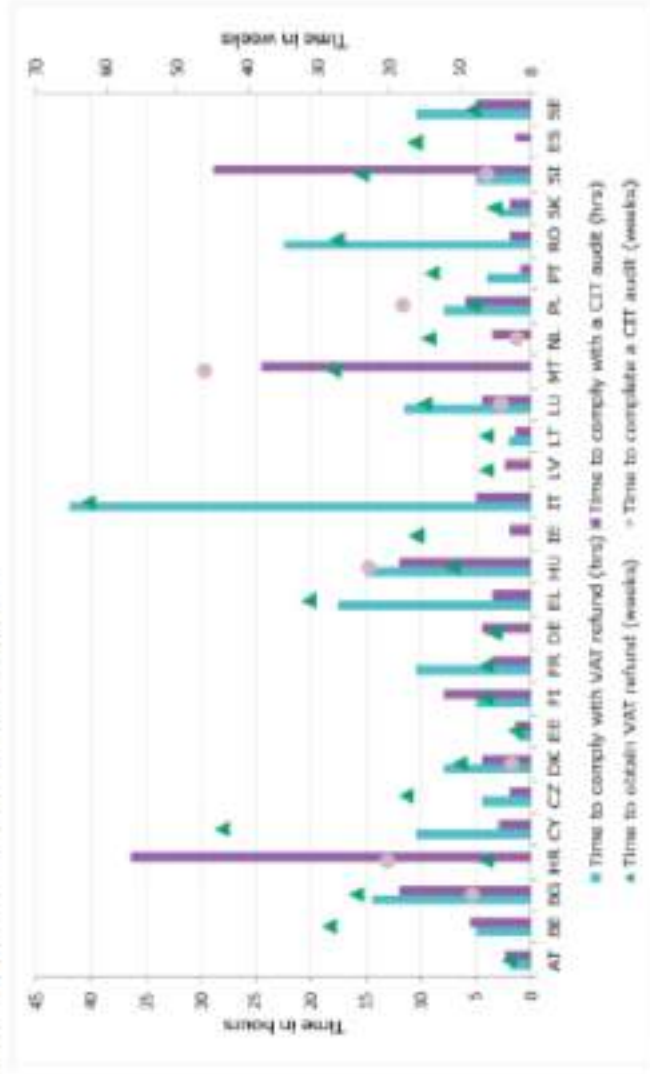
Γράφημα 24: Ώρες που χρειάζεται ετησίως μια μεσαίου μεγέθους επιχείρηση προκειμένου να διασφαλίσει τη φορολογική της συμμόρφωση (ανά χώρα - 2008-2018)



Πηγή: Παγκόσμια Τράπεζα, όπως παρατίθεται στο European Commission (2021)

Γράφημα 25: Χρόνος που απαιτείται να καταναλώσει μια επιχείρηση μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης (επιστροφές, έλεγχοι κ.λπ.) - 2018

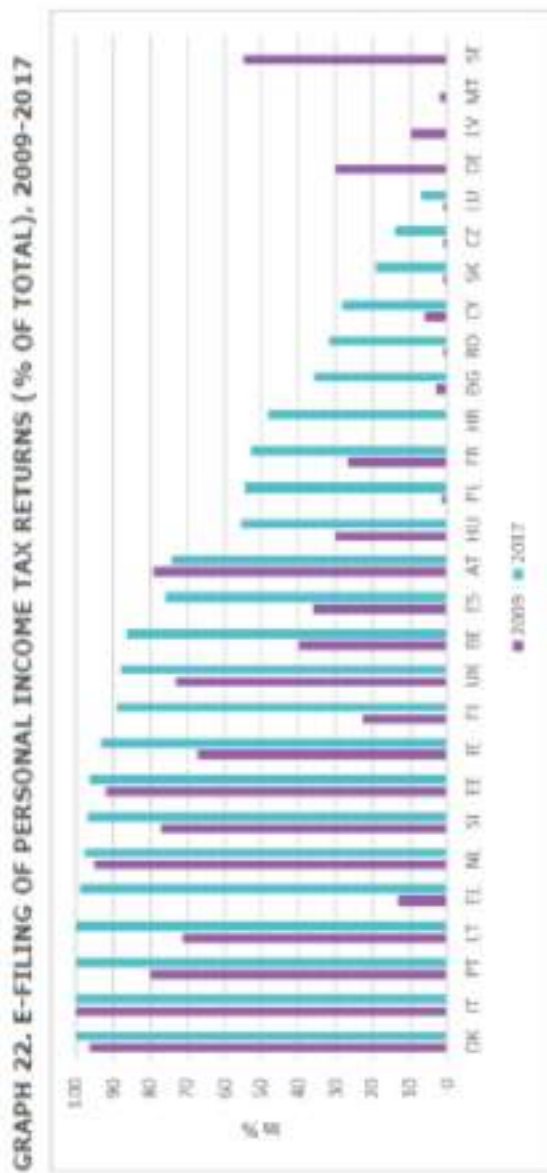
GRAPH 21. POST-FILING INDEX, 2018



Source: World Bank, 2019

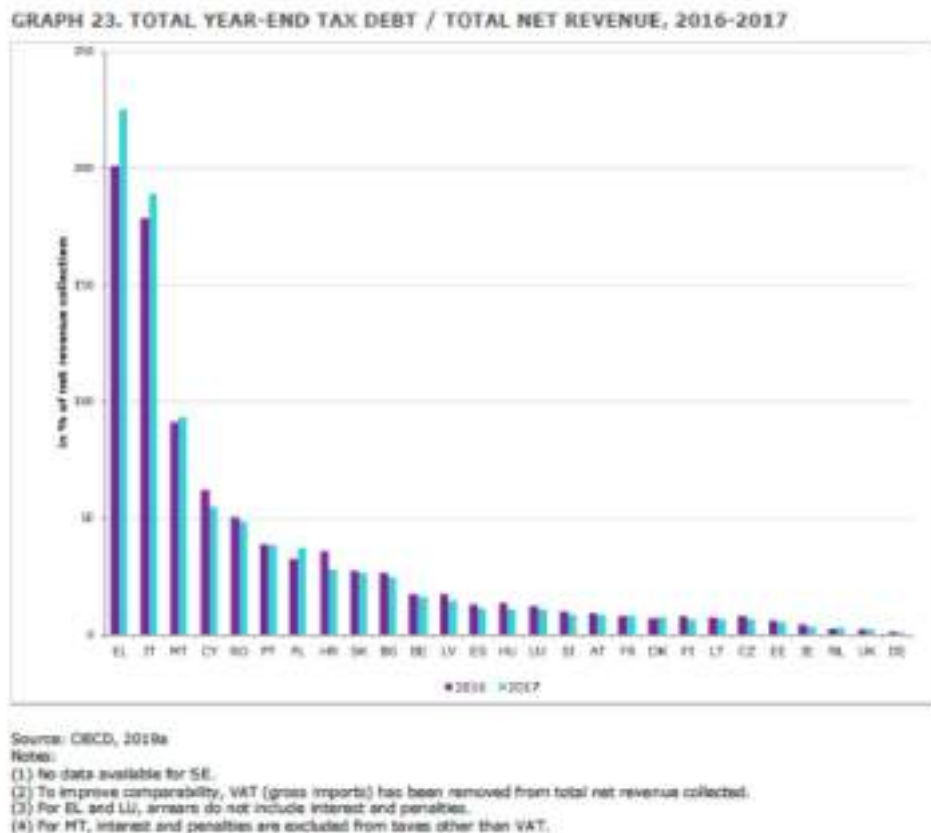
Πηγή: Παγκόσμια Γράμματα, όπως παραρτήματα στο European Commission (2021)

Γράφημα 26: Ηλεκτρονική κατάθεση των αιτημάτων επιστροφής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (% επί του συνόλου) - 2009-2017



Πηγή: ΟΟΣΑ, όπως παραρτήρεται στο European Commission (2021)

Γράφημα 27: Αναλογία φορολογικών οφειλών προς φορολογικά έσοδα (2016-2017)



Πηγή: ΟΟΣΑ, όπως παρατίθεται στο European Commission (2021)

Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι υπάρχουν διάφοροι δείκτες μέτρησης αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των φορολογικών διοικήσεων. Σύμφωνα με κάποιους η ελληνική φορολογική διοίκηση αποδίδει ικανοποιητικά, σύμφωνα με άλλους όχι και τόσο. Για παράδειγμα, ως προς τις ετήσιες ώρες που απαιτούνται για την υποβολή δηλώσεων, σύμφωνα με τα στοιχεία της Παγκόσμιας Τράπεζας,³⁶ από το 2013 μέχρι και το 2019 παραμένουν σταθερές και ανέρχονται στις 193 ώρες.

Το κρίσιμο ζήτημα είναι ότι η επιλογή δεικτών ανήκει στην αρμοδιότητα της ίδιας της ΑΑΔΕ καθώς και ο στρατηγικός σχεδιασμός της. Ο εκάστοτε Υπουργός Οικονομικών περιορίζεται στην υποβολή στρατηγικών προτάσεων και παροχή στρατηγικών οδηγιών στην Αρχή για την υλοποίηση της κυβερνητικής πολιτικής σε ζητήματα που άπτονται των αρμοδιοτήτων της Αρχής και σε εξαιρετικές περιστάσεις. Ακόμα όμως και για να ασκηθεί η περιορισμένη αυτή αρμοδιότητα του Υπουργού θα πρέπει να επενδύσει στις υπηρεσίες που φέρουν την αρμοδιότητα εισήγησης για τα σχετικά ζητήματα. Θα πρέπει να επενδύσει στο ανθρώπινο δυναμικό, στη διαρκή εκπαίδευση και πληροφόρησή του αλλά και στις υλικοτεχνικές υποδομές και τεχνολογία που θα επιτρέπουν σε τεκμηριωμένες εισηγήσεις που θα φέρουν τα επιθυμητά αποτε-

36 <https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?locations=GR>

λέσματα εάν εφαρμοστούν. Για παράδειγμα παρατηρούμε ότι στο ετήσιο σχέδιο δράσης 2021 του Υπουργείου Οικονομικών έχει τεθεί ως στόχος η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης για επιχειρήσεις και νοικοκυριά. Ένας στόχος που συνδέεται με τη στρατηγική επιλογή του υψηλότερου διαθέσιμου εισοδήματος για όλους. Από την άλλη σύμφωνα με το στρατηγικό σχέδιο της ΑΑΔΕ στους στόχους της για τα έτη 2020-2024 περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων και η μεγιστοποίηση των δημοσίων εσόδων. Πώς θα επέλθει αυτή η μεγιστοποίηση εσόδων με την εκ παραλλήλου μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης για όλους; Θα λέγαμε μέσω της διεύρυνσης της φορολογικής βάσης. Ωστόσο, στη περίπτωση μη επίτευξης της διεύρυνσης αυτής, ποιος θα σχεδιάσει και θέσει σε εφαρμογή τα επιχειρησιακά σχέδια επίτευξης του στόχου της μεγιστοποίησης των εσόδων; Σε ποιους θα στοχεύσει η ΑΑΔΕ προκειμένου να πετύχει τους ποσοτικούς στόχους εσόδων; Υπήρξε εισήγηση από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τη διεθνή πρακτική και τις τάσεις που διαμορφώνονται στα ζητήματα φορολογίας; Η τάση αυτή συνάδει με τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης και η μείωση αυτή πρέπει να αφορά σε όλους; Γεννώνται πάρα πολλά ερωτήματα, αλλά και αμφιβολίες ως προς το εάν τελικά οι στόχοι που τίθενται εμπεριέχουν το στοιχείο της σκοπιμότητας έτσι ώστε να παρουσιάζεται το όλο εγχείρημα της ανεξαρτητοποίησης της ΑΑΔΕ ως επιτυχημένο και αποτελεσματικό.

6.4.5. Φορολογικές διαδικασίες-Ψηφιοποίηση

Μείζονος σημασίας ζήτημα είναι και αυτό των πληροφοριακών συστημάτων και της ψηφιοποίησης των υπηρεσιών της ΑΑΔΕ. Σύμφωνα με τον συστατικό της νόμο, το λογισμικό εφαρμογών των Πληροφοριακών Συστημάτων και υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης που άπτονται των αρμοδιοτήτων της Αρχής σχεδιάζεται και αναπτύσσεται μόνο από την Αρχή και τίθεται σε παραγωγική λειτουργία κατ' εντολή της. Η Αρχή έχει την αποκλειστική διαχείριση των δεδομένων και του λογισμικού εφαρμογών των Πληροφοριακών Συστημάτων της και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησής της. Τα δεδομένα που διαχειρίζεται η Αρχή ανήκουν στο Υπουργείο Οικονομικών. Η Αρχή έχει την αποκλειστική διαχείριση των δικτυακών τόπων που χρησιμοποιεί για την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις αρμοδιότητές της.

Στόχοι (Prichard, 2010) της οποίας αναβάθμισης των πληροφοριακών συστημάτων των φορολογικών διοικήσεων –η οποία αποτελεί μέρος σχεδόν όλων των μεταρρυθμιστικών προγραμμάτων– είναι η βελτίωση της διαχείρισης και ανάλυσης δεδομένων, η μείωση του κόστους συμμόρφωσης, η μείωση της γραφειοκρατίας, η μείωση του περιθωρίου διαφθοράς και συμπαιγνίας και η βελτίωση παρακολούθησης. Για να επιτευχθούν αυτοί οι στόχοι θα πρέπει να μην υπάρχουν καθυστερήσεις, να ενσωματώνονται στις υπάρχουσες διαδικασίες και να εφαρμόζονται. Επίσης, ο βαθμός και ο ρυθμός της κρίσιμης ψηφιοποίησης των υπηρεσιών της φορολογικής διοίκησης πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις τάσεις που διαμορφώνει η νέα εποχή της υψηλής ψηφιοποίησης της οικονομίας, σε συνδυασμό με τις ψηφιακές δεξιότητες τόσο της ίδιας της φορολογικής διοίκησης όσο και των φορολογουμένων, καθώς υπάρχει ο κίνδυνος ο σχεδιασμός να είναι ιδιαίτερα φιλόδοξος χωρίς όμως να παράγει τα επιθυμητά αποτελέσματα. Έτσι, μία ανάλυση κόστους/ωφέλειας κρίνεται σκόπιμη.

Επιπλέον, ο σχεδιασμός για την αναβάθμιση αλλά και τη δημιουργία νέων πληροφοριακών συστημάτων και εφαρμογών, πέραν του ότι θα πρέπει να έχει μακροπρόθεσμο στρατη-

γικό ορίζοντα, θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι τα δεδομένα και οι πληροφορίες που θα παρέχει, θα μπορούν να αξιοποιηθούν και σε άλλους τομείς άσκησης κυβερνητικής πολιτικής, όπως ο οικονομικός σχεδιασμός, η προώθηση της επιχειρηματικότητας, η βελτίωση του κλίματος για επενδύσεις και ανάπτυξη, η κοινωνική μέριμνα κ.ά. Έτσι, η διαλειτουργικότητα των συστημάτων αλλά και η διάχυση της πληροφορίας, υπό τις προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 17 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), το άρθρο 11 του Τελωνειακού Κώδικα (ν. 2960/2001, Α' 265), καθώς και τις διατάξεις περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, είναι πολύ σημαντικά για τη βελτίωση των αποτελεσμάτων της ασκούμενης πολιτικής.

Και εδώ βέβαια προκύπτει το ερώτημα ποιος καθορίζει την στρατηγική για τα πληροφοριακά συστήματα και πώς η στρατηγική αυτή συνδέεται και αποτυπώνει τους ειδικότερους ως προς τη φορολογία αλλά και τους γενικότερους κυβερνητικούς στρατηγικούς στόχους.

6.5. Συμπεράσματα

Η δυσπιστία απέναντι στη πολιτική εξουσία οδήγησε στη δημιουργία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Ωστόσο, η φορολογική πολιτική ως τμήμα της ευρύτερης δημοσιονομικής πολιτικής ανήκει στο στενό πυρήνα της δημόσιας εξουσίας και συνδέεται στενά με την κρατική διακυβέρνηση. Η ανάθεσή της σε μία ανεξάρτητη αρχή, και μάλιστα ως συνέπεια δεσμεύσεων που προέκυψαν από την εφαρμογή των μνημονίων, αποδεικνύει πόσο είχε μειωθεί η εμπιστοσύνη τόσο των πολιτών όσο και των διεθνών οργανισμών και της ΕΕ απέναντι στην ελληνική κυβέρνηση. Πρόκειται για μια ιδιαίτερα κρίσιμη μεταβολή, προς την κατεύθυνση της ιδιωτικοποίησης του δημοσίου δικαίου.

Όπως αναφέρθηκε, με τη σύσταση της ΑΑΔΕ εγείρονται ζητήματα συνταγματικότητας και γίνονται εμφανή τα σημάδια παρακμής του κοινοβουλευτικού πολιτεύματος της μεταπολιτευτικής περιόδου. Συναφές είναι και το πρόβλημα του ελέγχου της νομιμότητας των πράξεων της ΑΑΔΕ. Ο αποκλεισμός οποιουδήποτε ιεραρχικού ελέγχου, πέραν του κοινοβουλευτικού, ο οποίος στρέφεται ουσιαστικά κατά του Υπουργού Οικονομικών, επιτρέπει μόνο το εργαλείο της προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια. Ο Διοικητής και το Συμβούλιο Διοίκησης (μη αιρετά όργανα) δε λογοδοτούν στο λαό, παρόλο που ασκούν δημόσιο έργο. Έτσι, παρατηρείται το φαινόμενο της υποχώρησης της δημοκρατικής αρχής, προς όφελος της οικονομικής αποτελεσματικότητας και της προσαρμογής της δημόσιας διοίκησης στις μνημονιακές υποχρεώσεις.

Από την πλευρά των αρμόδιων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών για θέματα φορολογικής πολιτικής κατέστη σαφές ότι, παρά την όποια αποτύπωση αρμοδιοτήτων στο π.δ. 142/2017, είναι αμφίβολο αν αυτές μπορούν να ασκηθούν αποτελεσματικά ή αν μπορούν να ασκηθούν. Το πιο πιθανό είναι είτε ότι συνεχίζουν να ασκούνται από τις υπηρεσίες που μέχρι πρότινος ανήκαν στο Υπουργείο Οικονομικών και πλέον ανήκουν στην ΑΑΔΕ, είτε ότι δεν ασκούνται.

Ίσως δεν έχει γίνει αντιληπτό ότι η επένδυση στο ανθρώπινο δυναμικό, στη συνεχή εκπαίδευση και ενημέρωσή του, καθώς και στο ψηφιακό μετασχηματισμό των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, είναι αυτή που θα επιτρέψει στον εκάστοτε Υπουργό να ασκήσει τις αρμοδιότητές του αποτελεσματικά. Οι αρμοδιότητες του Υπουργού ως προς την ΑΑΔΕ είδαμε ότι περιορίζονται στην υποβολή στρατηγικών προτάσεων και παροχή στρατηγικών οδηγιών

για την υλοποίηση της κυβερνητικής πολιτικής. Δεν κρίνεται χρήσιμη η εισήγηση μίας ισχυρής διοίκησης για τα ζητήματα αυτά; Μάλλον δεν κρίνεται απαραίτητη. Η πολιτική βούληση δε φαίνεται να κινείται προς τη κατεύθυνση δημιουργίας μίας ισχυρής και αποτελεσματικής υπηρεσίας στο τομέα υλοποίησης φορολογικής πολιτικής που να συνεργάζεται επί ίσοις όροις με την ΑΑΔΕ. Σε αυτή τη διαπίστωση συνηγορεί και ο τρόπος διατύπωσης των προτάσεων που περιλαμβάνονται στο εθνικό σχέδιο ανάκαμψης και ανθεκτικότητας Ελλάδα 2.0.³⁷ Συγκεκριμένα, στον «Άξονα 4.1. - Φορολογικά εργαλεία πιο φιλικά για την ανάπτυξη και βελτίωση της φορολογικής διοίκησης», ο οποίος είναι σημαντικός για την συνεχιζόμενη καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, περιλαμβάνονται μεταρρυθμίσεις και επενδύσεις οι οποίες ταυτίζονται ή συνδέονται άρρηκτα με τους στόχους και τις δράσεις του ετήσιου σχεδίου 2021 του Υπουργείου Οικονομικών. Όλες οι δράσεις και τα επιμέρους έργα εμφανίζεται να υλοποιούνται από την ΑΑΔΕ, χωρίς καμία αναφορά στη Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών. Το ύψος δε των επενδύσεων και μεταρρυθμίσεων που αποδίδεται στην ΑΑΔΕ φτάνει στα 182,3 εκ. ευρώ.³⁸

Είναι γεγονός ότι η χώρα μας δεν είναι η μοναδική στην οποία οι λειτουργίες της φορολογικής πολιτικής και της φορολογικής διοίκησης διαχωρίστηκαν. Ωστόσο, όποιες και αν είναι οι θεσμικές ρυθμίσεις, είναι σημαντικό να υπάρχει πολύ στενή σχέση μεταξύ της ανάπτυξης πολιτικής και της διοίκησης. Εάν η χάραξη πολιτικής απομακρυνθεί από την πραγματικότητα του τρόπου με τον οποίο οι πολιτικές αυτές πρέπει να λειτουργούν στην πράξη και από τον τρόπο με τον οποίο συμπεριφέρονται οι φορολογούμενοι, υπάρχει πραγματικός κίνδυνος τα αποτελέσματα να μην είναι αυτά που προορίζονταν. Είναι εξίσου σημαντικό η Αρχή Εσόδων να κατανοεί ποια είναι τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα, έτσι ώστε οι διοικητικές προσπάθειες και οι στόχοι της να μπορούν να ευθυγραμμιστούν σωστά. Και σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να διατηρείται ισορροπία ανάμεσα στην κατοχύρωση θεμελιωδών δικαιωμάτων και στην οικονομική κατεύθυνση της χώρας.

Για τις όποιες μελλοντικές πολιτικές αποφάσεις ίσως θα ήταν χρήσιμο να ληφθούν υπόψη τα παρακάτω (Λιανού, 2020):

- Πρώτον, η συγκριτική έρευνα στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ δικαιολογεί επιφυλάξεις ως προς τη σχέση μεταξύ του μοντέλου της «ημι-αυτόνομης» φορολογικής αρχής και της ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας της φορολογικής διοίκησης (OECD, 2015).³⁹
- Δεύτερον, ως προς το μοντέλο της «αρχής εσόδων» που έχει σχεδιασθεί και προωθηθεί από το ΔΝΤ, για όσες χώρες εφαρμόστηκε, διαπιστώνεται ότι:
- Η αποτίμηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητάς τους είναι αμφιλεγόμενη και δεν είναι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων θετική.

37 <https://government.gov.gr/wp-content/uploads/2021/03/RRF-Plan-det-31032021-EL.pdf>

38 Δεν υπάρχει καμία πρόβλεψη αντίστοιχης ενίσχυσης της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής

39 Βλ. ιδίως τις σελ. 30-31, όπου και ανάπτυξη των πρακτικών δυσκολιών ως προς την ποσοτικοποίηση της αποτελεσματικότητας του μοντέλου

- Οι μετρήσεις που έχουν γίνει είναι στενά οικονομικές και ποσοτικού χαρακτήρα και σε λίγες περιπτώσεις λαμβάνονται υπόψη τα ποιοτικά στοιχεία και τα κοινωνικά χαρακτηριστικά.
- Οι σχέσεις με την πολιτική διοίκηση/ηγεσία δεν είναι πάντοτε άρτιες και εξαρτάται από τη πολιτική και ιδεολογική τοποθέτηση των δύο πλευρών.
- Οι χώρες που θεσμικά εκπροσωπούνται από ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων εφαρμόζουν το νέο δημόσιο μάνατζμεντ (New Public Management), με το οποίο είναι στενά συνδεδεμένη η έννοια της προώθησης των μεταρρυθμίσεων.
- Οι ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων μπορεί να προέρχονται από πολιτικές και ιδεολογικές πρωτοβουλίες και σε πολλές περιπτώσεις δεν είναι ουδέτερες και τεχνοκρατικά σχεδιασμένες.
- Όλες οι ημιαυτόνομες Αρχές Εσόδων, οπουδήποτε έχουν εφαρμοσθεί, αποτέλεσαν κριτήριο ιδιωτικοποίησης υπηρεσιών του Δημοσίου και υλοποίησης πολιτικών με ιδιωτικοοικονομικά χαρακτηριστικά.

6.6. Προτάσεις

Η αποτίμηση βασίζεται πάντοτε σε ορισμένα κριτήρια και υιοθετεί ορισμένη οπτική (Σπανού, 2018). Τα κριτήρια όμως εκτείνονται σε μεγάλο εύρος: από το απλούστερο, που είναι η εκπλήρωση των δεσμεύσεων (συμμόρφωση στις απαιτήσεις των Μνημονίων), στα αποτελέσματα και τις συνέπειες (συμπεριλαμβανομένων και των δευτερογενών) που επέρχονται πέραν των άμεσων εκρικών, μέχρι την καταλληλότητα της μεταρρυθμιστικής ατζέντας και τακτικής (ευστοχία, προτεραιοποίηση, εφικτός χαρακτήρας). Η αποτίμηση επίσης μπορεί να ποικίλλει, ανάλογα με το αν υιοθετείται η οπτική των αποδεκτών των συνεπειών τους, των επιμέρους μετόχων της μεταρρυθμιστικής διαδικασίας κ.λπ. Τέλος, ακόμη δυσκολότερη είναι η αποτίμηση των συνολικών επιπτώσεων των μεταρρυθμίσεων στην κοινωνία και την οικονομία. Η αλυσίδα αιτιωδών σχέσεων είναι μακρά και πολύπλοκη. Όσο πολύπλοκη και εάν είναι η διαδικασία της αποτίμησης κρίνεται απαραίτητο να σχεδιαστεί και να διενεργηθεί για τη περίπτωση της οργανωτικής αλλαγής του Υπουργείου Οικονομικών και της ανεξαρτητοποίησης της ΑΑΔΕ.

Το ζητούμενο της αποτίμησης είναι η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας σε ποσοτικούς και ποιοτικούς όρους της Φορολογικής Διοίκησης αλλά και της Φορολογικής Πολιτικής. Καταρχήν, προτείνεται να χαρτογραφηθούν οι αρμοδιότητες και οι διαδικασίες που ασκούνται από την ΑΑΔΕ που άπτονται όμως της φορολογικής πολιτικής και με νομοθετική ρύθμιση να ενταχθούν στις αρμοδιότητες του Υπουργείου Οικονομικών. Στόχος είναι η επίτευξη της αποστολής του Υπουργείου Οικονομικών και η αποτελεσματική άσκηση των αρμοδιοτήτων του Υπουργού. Επίσης, η επικέντρωση της ΑΑΔΕ στους τομείς του ελέγχου, της φορολογικής συμμόρφωσης και της είσπραξης χωρίς να αναλώνεται σε ζητήματα που άπτονται των αρμοδιοτήτων του Υπουργού.

Ταυτόχρονα, ο βαθμός λειτουργικής ανεξαρτησίας που εκχωρήθηκε στη ΑΑΔΕ δε θα πρέπει να μείνει εκτός των στοιχείων αποτίμησης. Η αποκλειστική αρμοδιότητα του Διοικητή να αποφασίζει για τα ζητήματα του προσωπικού αλλά και της οργάνωσης των υπηρεσιών της

Αρχής πρέπει να αξιολογηθεί, εάν κινούνται στην κατεύθυνση της διαφάνειας, της αξιοκρατίας και της καλύτερης εξυπηρέτησης των πολιτών.

6.6.1. Αποτελεσματικότητα - Αποδοτικότητα

Η μεταρρύθμιση στον οργανισμό του Υπουργείου Οικονομικών και η σύσταση της ΑΑΔΕ θα πρέπει να αξιολογηθούν σε όρους ποσοτικών αλλά και ποιοτικών. Πρέπει να αποτυπωθεί ο βαθμός επίτευξης των στόχων που αιτιολόγησαν την «μεταρρύθμιση» αυτή. Δηλαδή, η εξασφάλιση της πραγμάτωσης των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης και φορολογικής ισότητας, η ενίσχυση της κουλτούρας καταβολής φόρων και η βελτίωση της είσπραξης. Ως προς τους ποσοτικούς στόχους προτείνεται η διαχρονική επισκόπηση των στόχων εσόδων από το 2010 μέχρι και σήμερα προκειμένου να διαπιστωθεί ο βαθμός επίτευξής τους αλλά και ο ρυθμός αύξησης των φορολογικών εσόδων. Επίσης, προτείνεται η συνολική επισκόπηση των δεικτών μέτρησης απόδοσης της Α.Α.Δ.Ε. για να διαπιστωθεί εάν όντως ανταποκρίνονται στους γενικούς πολιτικούς στρατηγικούς στόχους. Ως προς τη μέτρηση της αποδοτικότητας-αποτελεσματικότητας⁴⁰, θα πρέπει να δοθεί προτεραιότητα και στη διαδικασία παραγωγής δημοσίων εσόδων και όχι μόνο στη λήψη τους. Με την επισκόπηση των δεικτών θα διαφανεί εάν η Α.Α.Δ.Ε. προτείνει μορφές διευκόλυνσης των οφειλετών και τρόπους συμψηφισμού των απαιτήσεων, βελτιώνει την εξυπηρέτηση του πληθυσμού, στοχεύει στη μεγέθυνση της αποδοτικότητας, επιβραβεύει τους συνεπείς πολίτες και εν γένει τους αντιμετωπίζει με όρους ισότητας. Η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα θα πρέπει να αξιολογηθούν και ως προς το σεβασμό προς το πολίτη και την προστασία του κοινωνικού συνόλου (ΑΑΔΕ, 2017). Ως προς τους ποιοτικούς δείκτες προτείνεται να εξεταστεί εάν επιτυγχάνονται και στόχοι όπως η ευθύνη, η διαφάνεια, η συνέπεια, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η μείωση της γραφειοκρατίας και η καλύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών.

Ταυτόχρονα, πρέπει να εξεταστεί εάν επιτεύχθηκε μία διαρθρωτική μεταρρύθμιση που βελτιώνει την διοικητική αποτελεσματικότητα και που μειώνει την γραφειοκρατία, με δεδομένο ότι οι γραφειοκρατικές διαδικασίες παρουσιάζουν σημαντικές δυσλειτουργίες, όπως αναποτελεσματικότητα στον σχεδιασμό και την υλοποίηση πολιτικών, έλλειψη προσαρμοστικότητας στις κοινωνικές μεταβολές και μη εκμετάλλευση της τεχνικής εμπειρίας και των δεξιοτήτων του προσωπικού. Από τη μέχρι τώρα ανάλυση φαίνεται πως κάτι τέτοιο δεν επετεύχθη καθώς η ροή εργασιών με τη νέα δομή του Υπουργείου και τη σύσταση της ΑΑΔΕ έγινε πιο γραφειοκρατική. Έτσι, κρίνεται απαραίτητο να χαρτογραφηθούν και επανασχεδιαστούν οι διαδικασίες ώστε να εκλείψουν οι αλληλεπικαλύψεις, να μειωθεί η γραφειοκρατία και να ασκηθούν οι αρμοδιότητες από τις καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες, οι οποίες θα πρέπει να ενισχυθούν δραστικά.

6.6.2. Απώλεια ανθρώπινων πόρων και τεχνογνωσίας

Προκειμένου η οργανωτική δομή του Υπουργείου Οικονομικών να αποτελέσει «εργαλείο» ενεργοποίησης και συντονισμού των διοικητικών πόρων ώστε αυτοί να κατευθύνονται στην υλοποίηση της επιλεγείσας στρατηγικής ως προς τη φορολογική πολιτική, θα πρέπει, σαφώς, να υπάρξει ενίσχυση σε ανθρώπινους, υλικοτεχνικούς πόρους, δεδομένα αλλά και σε τεχνογνωσία.

⁴⁰ Για τον ορισμό τους βλ. παραπάνω.

Θα πρέπει σαφώς να αυξηθεί ο αριθμός οργανικών θέσεων που κατανέμονται στη Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών. Κατόπιν, οι θέσεις αυτές θα πρέπει να καλυφθούν με προσωπικό που να διαθέτει τεχνογνωσία και δεξιότητες που άπτονται των αρμοδιοτήτων της διεύθυνσης.

Ιδιαίτερη βαρύτητα πρέπει να δοθεί και στη συνεχή επιμόρφωση του προσωπικού της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής. Έτσι, προτείνεται να ρυθμιστεί νομοθετικά η δυνατότητα συμμετοχής των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών στα εκπαιδευτικά προγράμματα της φορολογικής και τελωνειακής ακαδημίας. Αντίστοιχα, η δυνατότητα σχεδιασμού και υλοποίησης εκπαιδευτικών προγραμμάτων από το Υπουργείο Οικονομικών για ζητήματα φορολογικής πολιτικής και νομοθεσίας.

6.6.3. Φορολογικές διαδικασίες – Ψηφιοποίηση

Ο λόγος ύπαρξης της φορολογικής διοίκησης είναι η συλλογή των φορολογικών εσόδων με όχημα τις φορολογικές διαδικασίες. Οι φορολογικές διαδικασίες έχουν ως σκοπό την επίτευξη της φορολογικής συμμόρφωσης από πλευράς των πολιτών και ως περιεχόμενο, την παραγωγή και διαχείριση των φορολογικών δεδομένων. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των διαδικασιών (διαφάνεια στη λήψη των αποφάσεων, επίτευξη εμπιστοσύνης της φορολογικής κοινότητας) αποτελούν κριτήρια με βάση τα οποία –μεταξύ των άλλων– μετράται η αποδοτική λειτουργία της φορολογικής διοίκησης.

Οι εξελίξεις στην τεχνολογία και στην επικοινωνία των τελευταίων δεκαετιών έχουν ανοίξει δυνατότητες που έχουν επηρεάσει, πέραν άλλων τομέων λειτουργίας των κρατικών οντοτήτων, και τη λειτουργία της φορολογικής διοίκησης. Οι φορολογικές διαδικασίες έχουν βρεθεί στο επίκεντρο της ψηφιακής αλλαγής, για το λόγο ότι αποτελούν το λειτουργικό όχημα της φορολογίας (Εικόνες 3 και 4).

Δύο είναι οι διαδικαστικές δυνατότητες που αποκτά η φορολογική διοίκηση χάρη στην ψηφιοποίηση. Η μία είναι οι εύχρηστοι όγκοι μεγάλων δεδομένων με πληροφορίες που μπορούν να παράγουν εύκολα πληθώρα φορολογικών στοιχείων. Και η δεύτερη είναι το ευρύ φάσμα υπηρεσιών που μπορούν να παρασχεθούν μέσω των δυνατοτήτων του διαδικτύου χωρίς χαρτί –κάτι που αλλάζει τους όρους της επικοινωνίας σε όλα τα επίπεδα. Πρακτικά, σε όρους καθημερινής διοικητικής λειτουργίας, προκειμένου οι δύο αυτές ψηφιακές δυνατότητες να λειτουργήσουν αποτελεσματικά χρειάζονται α) νέες φορολογικές διαδικασίες (οι υπάρχουσες φορολογικές διαδικασίες έχουν σχεδιαστεί για να εξυπηρετηθεί η λειτουργία σε χαρτί ή σε ηλεκτρονική καταχώρηση) και β) πληροφοριακή χωρητικότητα των τεχνικών υποδομών. Σημειώνεται ακόμη ότι οι νέες φορολογικές διαδικασίες χρειάζεται να εξυπηρετούν τα σύγχρονα κριτήρια αποδοτικότητας της φορολογικής διοίκησης. Δηλαδή, ο σχεδιασμός και η εισαγωγή των νέων διαδικασιών απαιτείται να λαμβάνει υπόψη του: α) τη διαφάνεια και την αποτελεσματικότητα στη δράση της φορολογικής διοίκησης, συνθήκη που οικοδομεί σχέση εμπιστοσύνης με τους πολίτες και έτσι εντείνεται η επίτευξη της συμμόρφωσης και β) την ευρύτητα και την ταχύτητα στη λήψη

της πληροφορίας, συνθήκη που επιτρέπει τον πολύ πιο γρήγορο εντοπισμό του φορολογικού κινδύνου από ό,τι στην εποχή του χαρτιού και μεταγενέστερα της ηλεκτρονικής καταχώρησης.

Κατά τη γνώμη μας, ο σχεδιασμός των νέων διαδικασιών εστιάζεται κυρίως, (α) στη διαχείριση της φορολογικής πληροφορίας, (β) στην επικοινωνία με τους φορολογούμενους, ενώ η πληροφοριακή χωρητικότητα εστιάζεται (γ) στην αποφυγή της τεχνολογικής παγίδας.

Εικόνα 3: Σχηματική απεικόνιση των υπαρχουσών φορολογικών διαδικασιών



Πηγή: OECD (OECD, 2020b)

Εικόνα 4: Σχηματική απεικόνιση των νέων φορολογικών διαδικασιών



Πηγή: OECD (ibid)

6.6.3.1. Η διαδικασία για τη φορολογική πληροφορία

Η διαδικασία για τη φορολογική πληροφορία, δηλαδή για τη διαχείριση των εύχρηστων όγκων μεγάλων δεδομένων (με πληροφορίες π.χ. από την ηλεκτρονική τιμολόγηση, από τις συναλλαγές B2B και B2C, από τις συναλλαγές μέσω διαδικτύου, από social media και mobile apps κ.ά.) που παράγουν φορολογικά δεδομένα αναπτύσσεται σε τρία σημεία. Το πρώτο είναι, οι όροι που επιτρέπουν τη συλλογή της πληροφορίας, την ανταλλαγή της μεταξύ κρατικών και διακρατικών διοικητικών οντοτήτων και το μετασχηματισμό της σε φορολογικό δεδομένο. Το δεύτερο είναι

ο βαθμός διαφάνειας στη συλλογή, στην ανταλλαγή και στο μετασχηματισμό. Και το τρίτο είναι η διασφάλιση της μη δόκιμης διάχυσης της πληροφορίας.

Σχηματικά, στην ψηφιοποιημένη διαδικασία για τη φορολογική πληροφορία, η φορολογική διοίκηση: α) επιλέγει πού τοποθετείται στο σχήμα συμμόρφωση – εμπιστοσύνη – καλή διοικητική λειτουργία και β) με βάση την προηγούμενη επιλογή, καθορίζει την ενσωμάτωση του αποτελέσματος της ανάλυσης μεγάλων δεδομένων στην καθημερινή πρακτική για τη συλλογή των φορολογικών εσόδων.

6.6.3.2. Η διαδικασία για την επικοινωνία με τους φορολογούμενους

Η διαδικασία για την επικοινωνία με τους φορολογούμενους αποσκοπεί στο να διατηρήσει την εμπιστοσύνη προς τη φορολογική διοίκηση αυτών που είναι φορολογικά συνεπείς, να ενθαρρύνει αυτούς που θέλουν να είναι φορολογικά συνεπείς, να ωθήσει στη συμμόρφωση αυτούς που δεν είναι φορολογικά συνεπείς και να αποτρέψει αυτούς που θέλουν να διαφύγουν τον φόρο.

Τα σημεία που λαμβάνονται υπόψη για το σχεδιασμό της διαδικασίας είναι, πρώτον, η επικοινωνία να γίνεται στον πραγματικό χρόνο (real time) του φορολογικού δεδομένου προκειμένου να καθοριστεί η φορολογική υπευθυνότητα (tax liability) και, δεύτερον, να παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να ελέγξει την φορολογική πράξη που τον αφορά, είτε αυτή εκδίδεται αποκλειστικά από τεχνολογικό μέσο είτε από ανθρώπινη συλλογιστική είτε συνδυαστικά.

6.6.3.3. Η αποφυγή της τεχνολογικής παγίδας

Η τεχνολογία επιτρέπει ενέργειες όπως, e-δηλώσεις, προσυμπληρωμένες δηλώσεις, e-πληρωμές, split-πληρωμές, SAF-T, e-τιμολόγιο σε πραγματικό χρόνο, δεδομένα από τρίτες πηγές, αυτόματο υπολογισμό του φόρου, chatbots, online portals, web chats με την υποστήριξη της τεχνολογίας AI, e-τήρηση φορολογικών αρχείων, online ταμειακές μηχανές, ανταλλαγή πληροφορίας και καταγραφή φορολογητέων συναλλαγών μέσω blockchain. Οι δυνατότητες αυτές, όταν τυγχάνουν επεξεργασίας από εξελιγμένα συστήματα data analytics, μεγιστοποιούν τη δυνατότητα εντοπισμού της φοροδιαφυγής/ φοροαποφυγής από τη φορολογική διοίκηση, ενώ παράλληλα μετριάζουν το διοικητικό κόστος της επιχειρηματικότητας.

Το κρίσιμο εδώ είναι το κατά πόσο η φορολογική διοίκηση διαθέτει τέτοια πληροφοριακή χωρητικότητα, ώστε η υπόσχεση που δίνει η τεχνολογία να μη διαψεύδεται (μερικά ή ολικά) στην καθημερινή φορολογική πραγματικότητα. Διαφορετικά, η τεχνολογική υποδομή της φορολογικής διοίκησης εντάσσεται στην τεχνολογική παγίδα, δηλαδή η τεχνολογική υπόσχεση με την καθημερινή πράξη δεν ταυτίζονται.

6.6.3.4. Το αποτέλεσμα

Οι νέες φορολογικές διαδικασίες, όπως προτείνονται παραπάνω –κάτι που διαφέρει από την ψηφιοποίηση των υπάρχουσών φορολογικών διαδικασιών–, υπόσχονται την αυξανόμενη φορολογική συμμόρφωση, την πληρωμή του φόρου σε χρόνο κοντινό στο φορολογικό γεγονός και την ελάφρυνση του διοικητικού επιχειρηματικού κόστους για την τήρηση των διαδικασιών.

Σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, η ενσωμάτωση της ψηφιοποίησης επιφέρει μεταρρύθμιση που δίνει ελπίδα για την αντιμετώπιση των επίμονων φορολογικών κενών (tax gaps) και τη διαρκή συσσώρευση απλήρωτων ή καθυστερούμενων φορολογικών οφειλών (tax arrears).

Σημαντική είναι τέλος η δυνατότητα που δίνουν οι νέες διαδικασίες στη δημοκρατική λειτουργία, τόσο σε σχέση με τον έλεγχο και τη λογοδοσία (accountability) της φορολογικής διοίκησης όσο και σε σχέση με την μέτρηση της ποιότητας της φορολογικής διακυβέρνησης (tax governance).

Επιπλέον, ο ψηφιακός μετασχηματισμός δε θα πρέπει να εστιάζεται μόνο στις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, αλλά και σε αυτές του ίδιου του Υπουργείου Οικονομικών. Η επένδυση στο ανθρώπινο δυναμικό, στην επιμόρφωση και στον ψηφιακό μετασχηματισμό θα βοηθήσουν και σε εισηγήσεις υψηλού επιπέδου ως προς την αρμοδιότητα των στρατηγικών κατευθύνσεων του Υπουργού Οικονομικών, μεταξύ άλλων, και για τα πληροφοριακά συστήματα.

Ο σχεδιασμός αυτός προτείνεται να είναι μακροπρόθεσμος και να συνδιαμορφώνεται από Υπουργεία διαφορετικών τομέων, όπως για παράδειγμα Υπουργείο Οικονομικών, Ανάπτυξης & Επενδύσεων και Εργασίας & Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Έτσι, θα λαμβάνεται υπόψη και η συνολική κυβερνητική πολιτική. Επίσης, θα υπάρχει η δυνατότητα εκ των προτέρων ελέγχου του κόστους συμμόρφωσης που δημιουργείται για τους φορολογούμενους. Ως εκ τούτου θα μπορούν να δοθούν στρατηγικές κατευθύνσεις στην περίπτωση που διαπιστώνεται υψηλό κόστος για τις πολύ μικρές, μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις.

6.6.4. Νομοθεσία και ερμηνεία της

Αναφορικά με τη νομοθετική πρωτοβουλία και τη λήψη αποφάσεων καθορισμού και ανακαθορισμού σκοπών επί της φορολογικής πολιτικής, πρέπει να ληφθεί μέριμνα ούτως ώστε να διασφαλιστεί ότι δε θα εξακολουθήσει το φαινόμενο «κανιβαλισμού», όχι απαραίτητως με πρόθεση, του στρατηγικού αυτού τομέα της φορολογικής πολιτικής από την ΑΑΔΕ. Έτσι, προτείνεται να τροποποιηθεί ο οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών ούτως ώστε οι δύο πυλώνες, νομοθετικός και εκτελεστικός να είναι ισοβαρείς, να αλληλοελέγχονται και να αλληλοϋποστηρίζονται. Ως βέλτιστη λύση προς τούτο και με δεδομένη την υφιστάμενη τεχνογνωσία και εμπειρία δεκαετιών της κεντρικής υπηρεσίας της νυν ΑΑΔΕ ως προς τη νομοθέτηση φορολογικών διατάξεων, προσόντα αναντικατάστατα και δυσεύρετα στο πρόσωπο νεοπροσληφθέντων υπαλλήλων, κρίνεται σκόπιμο να υπαχθούν οι αρμόδιες Γενικές Διευθύνσεις ή Διευθύνσεις κατά περίπτωση της κεντρικής υπηρεσίας της ΑΑΔΕ στην ιεραρχική δομή του Υπουργείου Οικονομικών.

Επιπλέον, προτείνεται να περιέλθουν στην αρμοδιότητα του Υπουργού Οικονομικών οι εκχωρηθείσες αρμοδιότητες της υποβολής ερωτημάτων στο ΝΣΚ για φορολογικά και τελωνειακά θέματα και η αποδοχή των αντίστοιχων γνωμοδοτήσεων, καθώς και η έκδοση των ερμηνευτικών εγκυκλίων που αφορούν σε φορολογικά και τελωνειακά θέματα.

Με αυτόν τον τρόπο, το νομοθετικό έργο θα μπορεί πλέον να παράγεται απρόσκοπτα στο Υπουργείο Οικονομικών από τις υπηρεσίες εκείνες που θα διαθέτουν το έμπειρο προσωπικό και την τεχνογνωσία. Παράλληλα, οι ελεγκτικές, εισπρακτικές, εφαρμοστικές (κεντρικές και περιφερειακές) υπηρεσίες θα εξακολουθήσουν να υπάγονται στην ΑΑΔΕ.

6.6.5. Έλεγχος – Λογοδοσία – Ευθύνη

Στην περίπτωση που από την κατά τα ανωτέρω αποτίμηση προκύψει ως βέλτιστη λύση η διατήρηση της υφιστάμενης οργανωτικής δομής, η απλή υποβολή στη Βουλή από την ΑΑΔΕ μιας ετήσιας έκθεσης, όπως προβλέπεται από τον ν. 4093/2012, δεν επαρκεί. Η παραδεδεγμένη πρόσληψη της κοινοβουλευτικής αρχής απαιτεί τη διασφάλιση, μέσα από τον Κανονισμό της Βουλής, αποτελεσματικών, εξοπλισμένων δηλαδή με κυρώσεις, δυνατοτήτων κοινοβουλευτικού ελέγχου που θα εκτείνονται από την κλήση των οργάνων της ΑΑΔΕ για την παροχή εξηγήσεων, την κατάθεση εγγράφων, τη συγκρότηση και λειτουργία ειδικών επιτροπών μέχρι και την πρόωρη λήξη της θητείας τους. Η σχετικοποίηση των απαιτήσεων αυτών σε σχέση με τις ανεξάρτητες αρχές εν γένει, ιδίως αυτές που κατοχυρώνονται συνταγματικά, δεν αποτελεί επαρκές επιχειρήματα για να δικαιολογήσει την αναίρεσή τους σε σχέση με τη φορολογική διοίκηση, καθώς αυτή εντάσσεται στο σκληρό πυρήνα της δημόσιας διοίκησης.

Κεφάλαιο 7

Τελικά συμπεράσματα

Στις σελίδες που προηγήθηκαν επιχειρήσαμε να δώσουμε μια συνολική εικόνα των διεθνών τάσεων σε πολιτικό και σε επιστημονικό επίπεδο γύρω από τα ζητήματα της φορολογικής πολιτικής, αλλά και να συνδέσουμε τις τάσεις αυτές με την ελληνική περίπτωση, τις αλλαγές που μεσολάβησαν την τελευταία δεκαετία και τις προοπτικές για το μέλλον, με γνώμονα –όπως λέει και ο τίτλος της παρούσας μελέτης– τη δημιουργία ενός δίκαιου και αποδοτικού φορολογικού συστήματος.

Στο κεφάλαιο αυτό, συνοψίζονται τα βασικά σημεία όσων προαναφέρθηκαν.

7.1. Διεθνείς τάσεις στην οικονομική και φορολογική πολιτική

Με δεδομένο ότι η φορολογία αποτελεί το βασικό μέσο προσπορισμού δημοσίων εσόδων προκειμένου το κράτος να είναι σε θέση να επιτελεί τις λειτουργίες που απαιτούνται, όπως αυτές προσδιορίζονται από τις πολιτικές αποφάσεις γύρω από τις κοινωνικές δαπάνες, τα δημόσια αγαθά κ.ο.κ., αλλά και ένα από τα σημαντικότερα εργαλεία αναδιανομής πόρων σε μια κοινωνία, είναι σαφές ότι οι κυρίαρχες απόψεις γύρω από αυτή επηρεάζονται κάθε φορά από τις γενικότερες τάσεις που κυριαρχούν γύρω από το μοντέλο ανάπτυξης που υιοθετεί μια κοινωνία.

Έτσι, σε αντίθεση με την μεταπολεμική συνθήκη και την άνοδο του κοινωνικού κράτους, όπως είδαμε, από τη δεκαετία του 1980 και μετά, υπό την κυριαρχία της νεοφιλελεύθερης οικονομικής σχολής, κυριάρχησε το δόγμα των “trickle-down” economics και η τάση για λιγότερους φόρους –ειδικά στον μεγάλο πλούτο και στις εταιρίες– με την υπόσχεση της διάχυσης των ωφελειών σε όλη την κοινωνία. Όπως αναλύσαμε διεξοδικά παραπάνω, η υπόσχεση αυτή όχι απλώς διαψεύστηκε, αλλά οδήγησε επιπλέον τις χώρες σε έναν προς τα κάτω φορολογικό ανταγωνισμό, επιτρέποντας στον μεγάλο πλούτο και στις πολυεθνικές εταιρίες να αποφεύγουν την φορολόγηση, ενώ την ίδια στιγμή περιόρισε δραστικά τα δημόσια έσοδα όλων των κρατών.

Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται, ευτυχώς, μια σημαντική μεταστροφή, όχι μόνο με την ευθεία αμφισβήτηση –ακόμα και από τον ίδιο τον πρόεδρο των ΗΠΑ– των trickle-down economics, αλλά και με την ανάληψη διεθνών πρωτοβουλιών, όπως η πρόσφατη συμφωνία στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ για τη φορολόγηση των πολυεθνικών εταιριών με έναν ελάχιστο παγκόσμιο φορολογικό συντελεστή. Πλέον, η σημασία της φορολογίας και των δημοσίων δαπανών ως κινητήριου μοχλού της βιώσιμης και δίκαιης ανάπτυξης αναγνωρίζεται όλο και ευρύτερα, ενώ υποστηρίζεται και από πλήθος εμπειρικών δεδομένων. Είναι χαρακτηριστικό λόγου χάρη το χάσμα ως προς τα συνολικά φορολογικά έσοδα μεταξύ αναπτυγμένων και αναπτυσσόμε-

νων χωρών, το οποίο δημιουργεί έναν φαύλο κύκλο, όπου οι αναπτυσσόμενες χώρες παραμένουν φτωχές επειδή δεν είναι σε θέση να κινητοποιήσουν έσοδα για να επενδύσουν σε δημόσια αγαθά. Και βέβαια, ιδιαίτερα η πανδημία της COVID-19 και η ανάγκη κρατικής στήριξης όσον πλήττονται, αλλά κυρίως η ανάγκη χρηματοδότησης της ανάκαμψης την «επόμενη μέρα», συνέβαλε καθοριστικά στο να επαναπροσδιοριστεί η σημασία του κράτους και, κατ' επέκταση, των δημοσίων εσόδων και δαπανών.

Αν ο ρόλος της φορολογίας ως βασικής πηγής δημοσίων εσόδων είναι κάτι που γίνεται πιο εύκολα αντιληπτό, όπως είδαμε, δεν ισχύει στον ίδιο βαθμό αυτό σε ό,τι αφορά τη φορολογία ως μηχανισμό αναδιανομής. Αυτό αφορά ιδιαίτερα τη σχέση άμεσων και έμμεσων φόρων, αλλά και μεταξύ της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και όλη τη συζήτηση περί βέλτιστης φορολόγησης, ανώτατου οριακού συντελεστή και προοδευτικότητας των φορολογικών συντελεστών.

7.2. Σύνοψη των φόρων στην Ελλάδα και στην ΕΕ

Από το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης του 2007/8 και έπειτα, στην Ευρώπη τα συνολικά φορολογικά έσοδα παρουσιάζουν μια μικρή αύξηση της τάξης του 1%. Η Ελλάδα πριν από την κρίση ήταν πολύ χαμηλότερα από τον ευρωπαϊκό μέσο όρο, τόσο στο σύνολο των εσόδων, όσο και στις βασικές κατηγορίες. Στα χρόνια της κρίσης υπάρχει μια σημαντική αύξηση των φορολογικών εσόδων, που πλέον πλησιάζουν τον ευρωπαϊκό μέσο όρο. Ωστόσο, η αύξηση αυτή φαίνεται ότι προέρχεται κυρίως από έμμεσους φόρους.

Ως προς τη σύνοψη των φορολογικών εσόδων, στην ΕΕ των 27 οι φόροι είναι σχεδόν εξίσου μοιρασμένοι σε άμεσους, έμμεσους και ασφαλιστικές εισφορές. Στην Ελλάδα αντίθετα οι έμμεσοι φόροι είναι σχεδόν κατά 20% επί του συνόλου των φόρων περισσότεροι από τους άμεσους φόρους.

Μελετώντας τα ελληνικά δεδομένα για τις επιμέρους κατηγορίες φόρων αναδείχθηκαν στοιχεία που είναι κοινά και σε άλλες χώρες και έχουν καταγραφεί στη διεθνή βιβλιογραφία, αλλά και ιδιαίτερες παθογένειες χαρακτηριστικές της ελληνικής οικονομίας και διοίκησης. Μερικά από τα χαρακτηριστικά του ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι:

- Ο βαρύνων ρόλος των έμμεσων φόρων, και ιδίως του ΦΠΑ, στα δημόσια έσοδα.
- Η πολύ χαμηλή συμβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων στα συνολικά δημόσια έσοδα, στοιχείο που αφ' ενός είναι αποτέλεσμα της δομής της ελληνικής οικονομίας (βαρύνων ρόλος των ΜμΕ και κυρίως της αυτοαπασχόλησης) αφ' ετέρου σχετίζεται με ένα εκτεταμένο πλέγμα φοροαπαλλαγών.
- Η ύπαρξη λίγων φορολογικών συντελεστών στο εισόδημα φυσικών προσώπων που επιβαρύνει κυρίως τα μεσαία και το χαμηλότερο τμήμα των υψηλών εισοδημάτων, καθώς και η ανυπαρξία πολύ υψηλών εισοδημάτων συγκριτικά με άλλες χώρες – στοιχείο ενδεικτικό γενικευμένης φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

7.3. Επιμέρους κατηγορίες φόρων – Προτάσεις πολιτικής

Όπως επισημάνθηκε μετά την επισκόπηση των διεθνών τάσεων σε επιστημονικό και πολιτικό επίπεδο, η απάντηση στο ερώτημα ποιο είναι το βέλτιστο μείγμα φόρων, η απάντηση δεν είναι εύκολη. Και στις περισσότερες περιπτώσεις υπάρχουν περισσότεροι του ενός συνδυασμοί που θα έχουν συγκρίσιμα αποτελέσματα. Η εκάστοτε κυβέρνηση πρέπει να θέσει τους στόχους αναδιανομής, και λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της φορολογικής βάσης και τις δυνατότητες της φορολογικής διοίκησης, να επιλέξει το κατάλληλο μείγμα πολιτικής. Αυτό όμως που φαίνεται ότι βρίσκει ξεκάθαρη στήριξη στη βιβλιογραφία είναι ότι η άμεση φορολογία –εφόσον είναι σε θέση να εντοπίσει και να φορολογήσει όλα τα εισοδήματα– μπορεί να φέρει καλύτερα αποτελέσματα προοδευτικής φορολόγησης και να επιτρέψει την καλύτερη στόχευση στην αναδιανεμητική πολιτική. Αυτό βέβαια χωρίς να παραγνωρίζει κανείς ότι και οι άλλες μορφές φορολόγησης έχουν προτερήματα που μπορεί να ενσωματωθούν σε ένα ευρύτερο πλαίσιο οικονομικής πολιτικής.

Στη βάση των παραπάνω και έχοντας ως αφετηρία την ταυτόχρονη επιδίωξη των στόχων της φορολογικής δικαιοσύνης και της αποδοτικότητας του φορολογικού συστήματος, στα κεφάλαια που προηγήθηκαν καταγράφηκαν ορισμένες ενδεικτικές προτάσεις πολιτικής που θα μπορούσαν να φανούν χρήσιμες στην ελληνική περίπτωση και συνομιλούν με την διεθνή εμπειρία και βιβλιογραφία. Οι σημαντικότερες από αυτές⁴¹ είναι οι ακόλουθες:

7.3.1. Άμεσοι φόροι

✓ **Δημιουργία περιουσιολογίου για τον αποτελεσματικότερο έλεγχο των δαπανών και της αποταμίευσης των φορολογουμένων.** Το περιουσιολόγιο θα περιέχει τις περιουσίες όλων των φορολογουμένων, θα ελέγχει ψηφιακά κάθε αλλαγή της περιουσιακής τους κατάστασης και θα διασταυρώνει αλλαγές με το εισόδημα που έχει δηλωθεί. Πρόκειται για ένα εργαλείο που αναμένεται να συμβάλει καθοριστικά στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, ιδίως των φυσικών προσώπων, ενώ επίσης θα αποτελέσει τη βάση μιας συνολικότερης αντιμετώπισης του ζητήματος της φορολόγησης της περιουσίας (βλ. παρακάτω).

✓ **Αύξηση του φορολογικού συντελεστή για υψηλά και πολύ υψηλά εισοδήματα και προσθήκη νέων κλιμακίων στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, με αισθητή αύξηση του ανώτατου συντελεστή και παράλληλη μείωση των συντελεστών στα εισοδήματα από 10.000 έως 30.000 ευρώ, διεύρυνση της κλίμακας και αύξηση του αριθμού των συντελεστών στα κατώτερα και μεσαία εισοδήματα.**

✓ **Κατάργηση των ειδικών καθεστώτων αυτοτελούς φορολόγησης και την υπαγωγή κάθε εισοδήματος στη φορολογική κλίμακα.** Η στήριξη συγκεκριμένων τομέων της οικονομίας (π.χ. αγροτική οικονομία, κοινωνική και αλληλέγγυα οικονομία) ή συγκεκριμένων ευάλωτων κοινωνικών ομάδων, όπου απαιτείται, θα πρέπει να εξετάζεται ειδικά και να συνδυάζεται με θετικά μέτρα.

41 Βλ. αναλυτικότερα στα οικεία κεφάλαια, όπου και περαιτέρω τεκμηρίωση.

✓ **Ενιαία φορολόγηση του συνόλου της κινητής και ακίνητης περιουσίας στη βάση του περιουσιολογίου (βλ. παραπάνω),** με έναν ιδιαίτερα χαμηλό φορολογικό συντελεστή με ήπια κλιμάκωση ανάλογα με το ύψος της περιουσίας (0,5 έως 2%), ώστε ο φόρος να μην οδηγεί σε απαλλοτρίωση, καθώς και θέσπιση υψηλού αφορολόγητου (500.000 - 1.000.000 ευρώ), ώστε να μην επιβαρύνονται σχετικά μικρές περιουσίες.

✓ **Θέσπιση ελάχιστου εθνικού εταιρικού φόρου στη βάση της συζήτησης ενός ελάχιστου παγκόσμιου εταιρικού φόρου.** Αυτό σημαίνει ότι μια επιχείρηση θα πρέπει να φορολογηθεί με ένα κατά ελάχιστο φορολογικό συντελεστή επί των φορολογητέων κερδών που προκύπτουν όταν οι δαπάνες της επιχείρησης προσαυξηθούν με εξωλογιστικό τρόπο λόγω διάφορων κινήτρων που υπάρχουν στη φορολογική μας νομοθεσία. Εξυπακούεται ότι από τη συγκεκριμένη πρόταση εξαιρείται ο συμψηφισμός των ζημιών.

✓ **Επαναφορά του φορολογικού συντελεστή φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων στο 24% που ίσχυε μέχρι και το φορολογικό έτος 2020.** Η αύξηση αυτή θα πρέπει να συνοδεύεται με την εισαγωγή ή ενίσχυση φορολογικών κινήτρων πράσινης οικονομίας, αύξησης θέσεων πλήρους απασχόλησης, τεχνολογικών υποδομών κ.ά. Παρά ταύτα, η ύπαρξη ενός ελάχιστου εθνικού φορολογικού συντελεστή υποχρεώνει τις επιχειρήσεις ακόμη και μετά την ωφέλεια των όποιων κινήτρων, εφόσον είναι φορολογικά κερδοφόρες, να φορολογούνται με τον ελάχιστο αυτό συντελεστή.

✓ **Κατάργηση της προκαταβολής φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.**

✓ **Επιμήκυνση του χρόνου συμψηφισμού των ζημιών από πέντε (5) σε κατ' ελάχιστο επτά (7) και μέχρι δώδεκα (12) έτη,** με διατήρηση της πρόβλεψης ότι η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. Ταυτόχρονα προτείνεται συνδυαστικά, για την όσο το δυνατόν μη καταστρατήγηση του συμψηφισμού των ζημιών, ο υποχρεωτικός φορολογικός έλεγχος επιχειρήσεων που λειτουργούν με φορολογική ζημία για πάνω από 3 χρόνια (εξαίρεση η νεοσύστατη, μέχρι 5 έτη).

✓ **Κατάργηση του ΦΠΑ σε συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων.**

✓ **Επαναφορά –με ηλεκτρονικό τρόπο και μόνο– των λεγόμενων «πρόσθετων» βιβλίων.**

✓ **Διασύνδεση των ταμειακών μηχανών με τα POS και με το σύστημα Taxisnet.**

✓ **Φορολογικά μέτρα για την ενίσχυση των δραστηριοτήτων Έρευνας και Ανάπτυξης.** Ειδικότερα, για ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία (όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας) που χρησιμοποιούνται για δραστηριότητες E&A που σχετίζονται με νέα προϊόντα και προηγμένες τεχνολογίες που δεν έχουν αρνητικές επιπτώσεις στο περιβάλλον, έκπτωση φόρου σε ένα ποσοστό επί της επενδυτικής αξίας (ταυτόχρονα) ή σε ένα ποσοστό της ετήσιας απόσβεσης (κλιμακωτή αφαίρεση). Για διπλώματα ευρεσιτεχνίας που αποκτήθηκαν ή αναπτύχθηκαν από την εταιρεία, αφαίρεση ενός ποσοστού επί της επενδυτικής αξίας.

7.3.2. Έμμεσοι φόροι

✓ Μέτρα για τη μείωση του κενού ΦΠΑ στην Ελλάδα:

- Αύξηση της χρήσης του πλαστικού χρήματος, με μείωση του ποσού για την πληρωμή του οποίου απαιτείται πλαστικό χρήμα στα 300 ευρώ, από τα 500 που είναι σήμερα, καθώς και μαζική χρήση κινητών POS. Δυνητικό μέτρο είναι και η επιστροφή ενός ποσού χρημάτων από τις τράπεζες (cashback) σε φορολογούμενους που χρησιμοποιούν πλαστικό χρήμα σε συναλλαγές μετρίου κινδύνου φοροδιαφυγής.
- Φορολοταρία αποδείξεων, με μέτρα για την τόνωση του ενδιαφέροντος των φορολογουμένων και στόχευση στις αποδείξεις συναλλαγών που παρουσιάζουν υψηλό κίνδυνο φοροδιαφυγής.
- Υποχρεωτική χρήση του ηλεκτρονικού τιμολογίου και της ηλεκτρονικής απόδειξης καθώς και η διαβίβαση τους στη φορολογική διοίκηση σε πραγματικό χρόνο.
- Υποχρέωση των εταιρειών ταχυμεταφορών να αποστέλλουν στοιχεία των πραγματοποιθέντων συναλλαγών των πελατών τους ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Ομοίως και οι ηλεκτρονικές πλατφόρμες που φιλοξενούν επιχειρηματικές δραστηριότητες.
- Συνεχής ενημέρωση και εκπαίδευση των επιχειρήσεων στις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από τον Κώδικα ΦΠΑ από την ίδια τη Φορολογική Διοίκηση - ενδεχόμενα και μέσω του «ψηφιακού εφοριακού».
- Συγγραφή εγχειριδίου ελέγχου του ΦΠΑ για τους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης.
- Σύνταξη και δημοσιοποίηση κάθε έτος έκθεσης κενού ΦΠΑ στην Ελλάδα.
- Συνεργασία των τραπεζών στον σχεδιασμό της εφαρμογής του split payment στις πληρωμές ΦΠΑ.
- Μείωση του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ από το 24% που είναι σήμερα στο 21% και του μειωμένου συντελεστή από το 13% στο 11%, κάτι που θα γίνει εφικτό στη βάση των παραπάνω μέτρων αντιμετώπισης του κενού ΦΠΑ.

7.4. Φορολογική διοίκηση

Η επιτυχία ή μη κάθε απόπειρας μεταρρύθμισης των ουσιαστικών προβλέψεων του φορολογικού συστήματος εξαρτάται από την αποτελεσματική λειτουργία της φορολογικής διοίκησης. Ειδικά στη χώρα μας, η δομή της φορολογικής διοίκησης υπέστη σημαντικές μεταβολές την τελευταία δεκαετία στο πλαίσιο των προγραμμάτων δημοσιονομικής προσαρμογής, με την δημιουργία της Γενικής Γραμματείας και στη συνέχεια της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Στο οικείο κεφάλαιο επιχειρήθηκε μια αναλυτική αξιολόγηση της μεταβολής αυτής στη βάση της διεθνούς εμπειρίας και βιβλιογραφίας, υπό το φως όχι μόνο της με τη στενή έννοια δημοσιονομικής και διοικητικής αποτελεσματικότητας, αλλά λαμβάνοντας επίσης υπόψη και

τον κεντρικό ρόλο της φορολογικής διοίκησης στην «καρδιά» της δημόσιας διοίκησης και των δημόσιων πολιτικών.

Με βάση τα παραπάνω, ως προς τη φορολογική διοίκηση προτείνεται:

✓ **Η αποτίμηση της λειτουργίας του ισχύοντος συστήματος διάσπασης μεταξύ φορολογικής διοίκησης (ΑΑΔΕ) και φορολογικής πολιτικής (Υπουργείο Οικονομικών) στη βάση ενός ευρέος συστήματος κριτηρίων, με ζητούμενο την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας σε ποσοτικούς και ποιοτικούς όρους της Φορολογικής Διοίκησης αλλά και της Φορολογικής Πολιτικής:**

- Χαρτογράφηση των αρμοδιοτήτων και των διαδικασιών που ασκούνται από την ΑΑΔΕ που άπτονται όμως της φορολογικής πολιτικής και ένταξη με νομοθετική ρύθμιση στις αρμοδιότητες του Υπουργείου Οικονομικών.
- Αποτίμηση των αποτελεσμάτων του βαθμού λειτουργικής ανεξαρτησίας που εκχωρήθηκε στη ΑΑΔΕ.

✓ **Ενίσχυση σε ανθρώπινους, υλικοτεχνικούς πόρους, δεδομένα και τεχνογνωσία της οργανωτικής δομής του Υπουργείου Οικονομικών:**

- Αύξηση του αριθμού οργανικών θέσεων που κατανέμονται στη Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών και κάλυψή τους με προσωπικό που να διαθέτει τεχνογνωσία και δεξιότητες που άπτονται των αρμοδιοτήτων της διεύθυνσης.
- Επιμόρφωση του προσωπικού της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής, με την παροχή νομοθετικά της δυνατότητας συμμετοχής των υπαλλήλων του Υπουργείου Οικονομικών στα εκπαιδευτικά προγράμματα της φορολογικής και τελωνειακής ακαδημίας.
- Δυνατότητα σχεδιασμού και υλοποίησης εκπαιδευτικών προγραμμάτων από το Υπουργείο Οικονομικών για ζητήματα φορολογικής πολιτικής και νομοθεσίας.
- Αξιοποίηση των δυνατοτήτων της ψηφιακής τεχνολογίας, για τη διαχείριση μεγάλων δεδομένων και την παροχή υπηρεσιών στους πολίτες, με δύο προϋποθέσεις: την εισαγωγή νέων φορολογικών διαδικασιών (κυρίως στη διαχείριση της φορολογικής πληροφωρίας και στην επικοινωνία με τους φορολογούμενους) και την πληροφοριακή χωρητικότητα των τεχνικών υποδομών (αποφυγή της τεχνολογικής παγίδας).

✓ **Αναφορικά με τη νομοθετική πρωτοβουλία και τη λήψη αποφάσεων καθορισμού και ανακαθορισμού σκοπών επί της φορολογικής πολιτικής, τροποποίηση του οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών:**

- Υπαγωγή των αρμόδιων Γενικών Διευθύνσεων ή Διευθύνσεων κατά περίπτωση της κεντρικής υπηρεσίας της ΑΑΔΕ στην ιεραρχική δομή του Υπουργείου Οικονομικών.
- Επαναφορά στην αρμοδιότητα του Υπουργού Οικονομικών των αρμοδιοτήτων της υποβολής ερωτημάτων στο ΝΣΚ για φορολογικά και τελωνειακά θέματα και η αποδοχή των αντίστοιχων γνωμοδοτήσεων, καθώς και η έκδοση των ερμηνευτικών εγκυκλίων που αφορούν σε φορολογικά και τελωνειακά θέματα.

Διασφάλιση –εφ’ όσον κριθεί κατά την κατά τα ανωτέρω αποτίμηση σκόπιμη η διατήρηση της υφιστάμενης οργανωτικής δομής, αποτελεσματικών δυνατοτήτων κοινοβουλευτικού ελέγχου που θα εκτείνονται από την κλήση των οργάνων της ΑΑΔΕ για την παροχή εξηγήσεων, την κατάθεση εγγράφων, τη συγκρότηση και λειτουργία ειδικών επιτροπών μέχρι και την πρόωρη λήξη της θητείας τους.

Βιβλιογραφία

- Anning, V., Ravenscroft, J., & Zbola Z. (2015). Fifty Shades of Tax Dodging. *Eurodad*. <https://eurodad.org/files/pdf/1546494-fifty-shades-of-tax-dodging-the-eu-s-role-in-supporting-an-unjust-global-tax-system.pdf>
- Allen, R., Hurcan, Y., Murphy, P., Queyranne, M., & Yläoutinen, S. (2015). *The Evolving Functions and Organization of Finance Ministries* (WP/15/232). <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15232.pdf>
- Bachas, P., Kondylis, F., & Loeser, J. (2021). *Increasing Tax Revenue in Developing Countries*. World Bank Blogs. <https://blogs.worldbank.org/impacitevaluations/increasing-tax-revenue-developing-countries>
- Barro, R. J. (1990). Government Spending in a Simple Model of Endogeneous Growth. *Journal of Political Economy*, 98(5, Part 2), S103–S125. <https://doi.org/10.1086/261726>
- Barro, R. J., & Sala-I-Martin, X. (1992). Public Finance in Models of Economic Growth. *Review of Economic Studies*, 59, 645–661. <https://elischolar.library.yale.edu/egcenter-discussion-paper-series>
- Besley LSE, T., & Torsten Persson, C. (2013). Taxation and Development. *Handbook of Public Economics*, 5.
- Besley, T., & Persson, T. (2009). The origins of state capacity: Property rights, taxation, and politics. *American Economic Review*, 99(4), 1218–1244. <https://doi.org/10.1257/aer.99.4.1218>
- Bird, R. M. (2004). Administrative dimensions of tax reform. *Asia-Pacific Tax Bulletin*.
- Bonney, R. (1999). The Rise of the Fiscal State in Europe c.1200–1815. In R. Bonney (Ed.), *The Rise of the Fiscal State in Europe c.1200–1815*. Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198204022.001.0001>
- Brewer, J. (1989). *The sinews of power : war, money and the English state, 1688-1783*. Harvard University Press.
- Burgess, R., & Stern, N. (1993). Taxation and Development. *Journal of Economic Literature*, 31(2), 762–830.
- Button, P. (2019). Do tax incentives affect business location and economic development? Evidence from state film incentives. In *Regional Science and Urban Economics* (Vol. 77). <https://doi.org/10.1016/j.regsciurbeco.2019.06.002>
- CASE, CPB, CAPP, CEPII, ETLA, IFO, IFS, & IHS. (2015). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/vat_gap2013.pdf
- Crandall, W. J. (2010). Revenue Administration : Autonomy in Tax Administration and the Revenue

Authority Model. *IMF Technical Notes and Manuals*, 12.

- Dabla-Norris, E., Kochhar, K., Suphaphiphat, N., Ricka, F., & Tsounta, E. (2015). Causes and Consequences of Income Inequality: A Global Perspective. *IMF Staff Discussion Notes*, 15(13), 1. <https://doi.org/10.5089/9781513555188.006>
- Dincecco, M. (2011). Political transformations and public finances: Europe, 1650-1913. In *Political Transformations and Public Finances: Europe, 1650-1913*. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139013345>
- Dyreng, S. D., Hanlon, M., Maydew, E. L., & Thornock, J. R. (2014). Changes in corporate effective tax rates over the past twenty-five years... *Journal of Financial Economics*, 124(3), 443–463. <https://doi.org/10.2307/26812181>
- Dyreng, S., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2008). Long-Run Corporate Tax Avoidance. *The Accounting Review*, 83, 61–82.
- European Commission (2016). *The concepts of VAT gaps, Report on VAT Gap Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041), 2016* https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/tgpg_report_en.pdf
- European Commission (2017). *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*
- <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b87224ad-fcce-11e7-b8f5-01aa75ed71a1>
- European Commission. (2020). *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States : 2020 final report*.
- European Commission. (2021). *Taxation and Customs Union Annual Report on Taxation 2021 Review of taxation policies in the EU Member States*. <https://doi.org/10.2778/294944>
- European Commission (2021). *VAT gap in the E.U. report 2021*
- <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/bd27de7e-5323-11ec-91ac-01aa75ed71a1>
- FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041). (2016). *The Concept of Tax Gaps. Report on VAT Gap Estimations*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/tgpg_report_en.pdf
- Fisher, J. M. (2014). Fairer Shores: Tax Heavens, Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility. *Boston University Law Review*, 94, 338–365.
- Flora, P., Alber, J., Eichenberg, R., Kohl, J., Kraus, F., Pfenning, W., & Seebohm, K. (1983). *State, Economy and Society in Western Europe, 1815-1975*. Campus Verlag.
- Georgeson, L., & Maslin, M. (2019). Estimating the scale of the US green economy within the global context. *Palgrave Communications*, 5(1), 1–12. <https://doi.org/10.1057/s41599-019-0329-3>
- Gemmell, N., Kneller, R., & Sanz, I. (2014). The Growth Effects of Tax Rates in the OECD. *Canadian Journal of Economics*, 47, 1217–1255. <http://www.victoria.ac.nz/cpf/working-papers>
- Goldstein, J. (2021, April 7). *The Case for a Global Minimum Corporate Tax*. Atlantic Council. <https://www.atlanticcouncil.org/blogs/new-atlanticist/the-case-for-a-global-minimum-corporate-tax/>
- Gravelle, J. G. (2013). *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*. Congressional Research Service. www.crs.gov

- Henry, E., Massel, N., & Towery, E. (2016). INCREASED TAX DISCLOSURES AND CORPORATE TAX AVOIDANCE. *National Tax Journal*, 69(4). <https://doi.org/10.17310/ntj.2016.4.04>
- House of Commons Committee of Public Accounts. (2013). Tax Avoidance – Google. *Ninth Report of Session 2013-2014, London The Stationery Office Limited, June*, 1–17. <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201314/cmselect/cmpubacc/112/112.pdf>
- Hoffman, P. T., & Rosenthal, J. L. (1997). The Political Economy of Warfare and Taxation in Early Modern Europe: Historical Lessons for Economic Development. In *The frontiers of the new institutional economics*.
- Hoopes, J. L., Mescall, D., Pittman, J. A., Blankespoor, B., Dyreng, S., Hanlon, M., Kenchington, D., Lennox, C., Lundholm, R., Mauler, L., Merkley, K., Miller, G., Mills, L., Omer, T., Outslay, E., Shroff, N., Slemrod, J., Spilker, B., & Yu, G. (2012). Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance? *The Accounting Review*, 87(5), 1603–1639. <http://ssrn.com/abstract=1668628>
- Huesecken, B., & Overesch, M. (2015). *Tax Avoidance through Advance Tax Rulings- Evidence from the LuxLeaks Firms* (SSRN 2664631). <http://ssrn.com/abstract=2664631> Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=2664631>
- ILO. (2018). World Employment and Social Outlook: Greening with jobs. In *International Labour Organization*.
- Lee, Y., & Gordon, R. H. (2005). Tax structure and economic growth. *Journal of Public Economics*, 89(5–6), 1027–1043. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2004.07.002>
- Levi, M. (1989). Of Rule and Revenue. In *Of Rule and Revenue*. California University Press. <https://doi.org/10.1525/9780520909540>
- Markle, K. S., Shackelford, D. A., Altshuler, R., Alworth, J., Blankespoor, E., Clausing, K., Desai, M., Devereux, M., Dyreng, S., Hassett, K., Hanlon, M., Klassen, K., Lang, M., Merrill, P., Neubig, T., Raedy, J., Schroff, N., Shaviro, D., Slemrod, J., & Sullivan, M. (2012). Cross-country comparisons of corporate income taxes. *National Tax Journal*, 65(3), 493–527. <http://www.nber.org/papers/w16839>
- Mertens, K., Olea, J. L. M., & Montiel Olea, J. L. (2013). Marginal tax rates and income: new time series evidence. *The Quarterly Journal of Economics*, 133, 1803–1884. <http://www.nber.org/papers/w19171>
- Milasi, S. (2013). *Top Marginal Taxation and Economic Growth* (No. 281; CEIS Working Paper Series). <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2267911>
- Morgan, J. (2016). Corporation tax as a problem of MNC organisational circuits: The case for unitary taxation. *British Journal of Politics and International Relations*, 18(2), 463–481. <https://doi.org/10.1177/1369148115623213>
- O'Brien, P. K. (2001). *Fiscal Exceptionalism: Great Britain and its European Rivals From Civil War to Triumph at Trafalgar and Waterloo* (No. 65). <https://www.lse.ac.uk/Economic-History/Assets/Documents/WorkingPapers/Economic-History/2001/WP6501.pdf>
- OECD. (2015). *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en
- OECD. (2019). Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. In *OECD Publishing*. <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>
- OECD. (2020a). *OECD Economic Surveys: Greece 2020*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/>

bo4b25de-en.

- OECD. (2020b). *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*. www.oecd.org/termsandconditions
- Perez-Benitez, V., Gemar, G., & Hernández, M. (2021). Multi-criteria analysis for business location decisions. *Mathematics*, 9(20), 1–20. <https://doi.org/10.3390/math9202615>
- Piketty, T. (2014). *Capital in the 21st Century*. Harvard University Press. <http://piketty.pse.ens.fr/en/capital21c2>
- Piketty, T., & Qian, N. (2009). Income inequality and progressive income taxation in China and India, 1986–2015. *American Economic Journal: Applied Economics*, 1(2), 53–63. <https://doi.org/10.1257/app.1.2.53>
- Piketty, T., Saez, E., & Stantcheva, S. (2014). Optimal taxation of top labor incomes: A tale of three elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(1 B), 230–271. <https://doi.org/10.1257/pol.6.1.230>
- Pitlik, H., Hölzl, W., Brandtner, C., Heinemann, F., Misch, F., Yeter, M., Steurs, G., Gagnage, S., & Mertens, K. (2012). *Excellence in public administration for competitiveness in EU Member States*.
- Prichard, W. (2010). *Taxation and State Building: Towards a Governance Focused Tax Reform Agenda*.
- Reynolds, A. (2008). *Marginal Tax Rates*. <https://www.econlib.org/library/Enc/MarginalTaxRates.html>
- Report on the Impact of Climate Change on Migration. (2011). *A Report by the White House*.
- Sarr, B. (2016). Assessing Revenue Authority Performance in Developing Countries: A Synthetic Control Approach. *International Journal of Public Administration*, 39(2), 146–156. <https://doi.org/10.1080/01900692.2014.1003382>
- Schumpeter, J. A. (1918). The crisis of the tax state... *International Economic Papers*, 4, 5–38.
- Shaxson, N. (2019). Tackling Tax Havens: The billions attracted by tax havens do harm to sending and receiving nations alike. *Finance & Development*, September.
- Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2000). Tax Avoidance, Evasion, and Administration. *National Bureau of Economic Research*. <https://doi.org/10.3386/w7473>
- Tanzi, V. (1992). Structural factors and tax revenue in developing countries: a decade of evidence. *Open Economies: Structural Adjustment and Agriculture*. <https://doi.org/10.1017/cbo9780511628559.023>
- Tilly, C. (1990). *Coercion, capital and European states, AD 990-1990*. Basil Blackwell.
- Tørsløv, T., Wier, L. S., & Zucman, G. (2018). *The Missing Profits of Nations* (No. 24701).
- Transparency International. (2013). *Corruption Perceptions Index 2012*. <https://www.transparency.org/en/cpi/2012/index/grc>
- UNU-WIDER Government Revenue Dataset. Version 2021. (2021). <https://doi.org/10.35188/UNU-WIDER/GRD-2021>
- Zucman, G. (2014). Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 121–148. <https://doi.org/10.1257/jep.28.4.121>

ΑΑΔΕ. (2017, March). *Στρατηγικό Σχέδιο ΑΑΔΕ 2017-2020*. <https://www.aade.gr/epiheirisiaka-shedia/stratigiko-shedio-aade-2017-2020>

ΑΑΔΕ. (2021). *Εκθεση Απολογισμού 2020*.

Γεμελιάρης, Ι. (2017). *Εκσυγχρονισμός λειτουργίας της τελωνειακής υπηρεσίας του υπουργείου οικονομικών στα πλαίσια μετατροπής της γενικής γραμματείας δημοσίων εσόδων (ΓΓΔΕ) σε ανεξάρτητη αρχή δημοσίων εσόδων (ΑΑΔΕ) και εναρμόνιση αυτής με την τελωνειακή διοίκηση και τους κανονισμούς της ευρωπαϊκής ένωσης-προτεινόμενες αλλαγές-μεταρρυθμίσεις*. <http://amitos.library.uop.gr/xmlui/handle/123456789/3595>

ΙΟΒΕ. (2021). *Ηλεκτρονικές πληρωμές στην Ελλάδα: Πολιτικές και επιδράσεις στη χρήση καρτών, 2015-2020*. http://iobe.gr/docs/research/RES_05_F_22032021_PRE_GR.pdf

Λιανού, Κ. (2020). *Αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των αρχών φορολογικής διοίκησης στις χώρες της Ευρωζώνης: η δομή και ο τρόπος λειτουργίας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού στην Ελλάδα, μελετώντας τις προοπτικές βελτίωσης του σε σχέση με τις χώρες της Ευρωζώνης*. <https://www.didaktorika.gr/eadd/handle/10442/48049>

Σπανού, Κ. (2018). *Μεταρρυθμίσεις στη δημόσια διοίκηση στη διάρκεια της κρίσης, Επισκόπηση/Περιγραφή/Αποτίμηση*. ΕΛΙΑΜΕΠ.

Υπουργείο Οικονομικών. (2020). *Ετήσιο σχέδιο δράσης 2021 του Υπουργείου Οικονομικών*. <https://www.government.gov.gr/wp-content/uploads/2021/03/%CE%A5%CF%80%CE%BF%CF%85%CF%81%CE%B3%CE%B5%CE%AF%CE%BF-%CE%9F%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CF%8E%CE%BD.pdf>

Υπουργείο Οικονομικών. (2021). *Εκθεση Φορολογικών Δαπανών 2022*. <https://www.minfin.gr/documents/20182/17669520/%CE%95%CE%9A%CE%98%CE%95%CE%A3%CE%97+%CE%A6%CE%9F%CE%A1%CE%9F%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%9A%CE%A9%CE%9D+%CE%94%CE%91%CE%A0%CE%91%CE%9D%CE%A9%CE%9D+2022.pdf/994b4f22-7c3c-4288-a550-a38791850b3d>

Βιογραφικά συγγραφέων

Η **Τριανταφυλλιά Γιαννοπούλου** είναι αριστούχος απόφοιτος του τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, (με κατεύθυνση στα χρηματοοικονομικά), του Πανεπιστημίου Πειραιώς και υπότροφος του Ιδρύματος Μποδοσάκη προκειμένου να ολοκληρώσει τις μεταπτυχιακές τις σπουδές, International MBA, στο Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, ΑΣΣΟΕ. Από το 2003 εργάζεται στο Υπουργείο Οικονομικών και έχει απασχοληθεί σε διάφορα τμήματα της Δ.Ο.Υ. όπως Έσοδα, Λογιστικό, Κεφάλαιο, Κ.Φ.Α.Σ., Μητρώο, Δικαστικό. Επίσης, ασχολήθηκε με τις εφαρμογές Διαχείρισης και Πληροφοριακών Δελτίων του Ο.Π.Σ. Elenxis σε επίπεδο ανάπτυξης, παρακολούθησης ορθής υλοποίησης των συστημάτων αλλά και σε επίπεδο υποστήριξης και εκπαίδευσης των τελικών χρηστών (Ελεγκτών). Υπήρξε υπάλληλος του τμήματος ενδοομιλικών συναλλαγών - πολυμερών και ειδικών ελέγχων της Διεύθυνσης Ελέγχων με αρμοδιότητα την εισήγηση σε ζητήματα ενδοομιλικών συναλλαγών και εκπρόσωπος της Ελλάδας στην ομάδα εργασίας 6 στου ΟΟΣΑ. Από το 2015 έως και το 2019 υπήρξε σύμβουλος του Υπουργού Οικονομικών. Από το 2019 έως τον Μάρτιο του 2020 υπηρέτησε στο Τμήμα Α' - Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής με αντικείμενο την εισήγηση για τη διαμόρφωση θέσεων της Ελλάδας επί ζητημάτων άμεσης φορολογίας συμμετέχοντας στις αντίστοιχες ομάδες εργασίας του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου. Έκτοτε, είναι συνεργάτης του Αν. Τομεάρχη Ανάπτυξης & Επενδύσεων Κ.Ο. ΣΥΡΙΖΑ-ΠΣ. Επιπλέον, είναι ενταγμένη στο μητρώο εισηγητών του ΕΚΔΔΑ και είναι μητέρα δύο ανήλικων παιδιών της Ίριδας και του Θαλή.

Ο **Νίκος Γιανναγός** είναι υπάλληλος της ελληνικής φορολογικής διοίκησης για 36 έτη. Έχει εργαστεί ως ελεγκτής, προϊστάμενος τμήματος ΦΠΑ και εμμέσων φόρων σε ΔΟΥ, προϊστάμενος τμήματος ελέγχου ΣΔΟΕ και συνεργάτης του Αν. Υπουργού Οικονομικών και της Υφυπουργού Οικονομικών (2015-2019). Μέλος της ομάδας για τη δημιουργία του ελεγκτικού συστήματος της φορολογικής διοίκησης ELENXIS και σήμερα μέλος της ομάδας μονιμων εκπαιδευτών της Φορολογικής και Τελωνειακής Ακαδημίας ΑΑΔΕ. Είναι απόφοιτος του Τμήματος Λογιστών ΤΕΙ Πειραιά και διαθέτει πιστοποίηση Μηχανογράφησης/Πληροφορικής του Πανεπιστημίου Πειραιά. Προέρχεται από τον Ελληνισμό της Αιγύπτου και γεννήθηκε στην Ισμαηλία. Γνωρίζει τέσσερις γλώσσες

Ο **Κώστας Φωθιαδάκης** είναι επιστημονικός συνεργάτης της Κοινοβουλευτικής Ομάδας του ΣΥΡΙΖΑ ΠΣ, πρώην Διευθυντής Γραφείου της Υφυπουργού Οικονομικών 2016-2019, απόφοιτος σχολής Διοίκησης και Οικονομίας και Msc Ευρωπαϊκής Κοινωνικής Πολιτικής

Η **Μαρία Κουμερτά** είναι απόφοιτος του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών και είναι κάτοχος μεταπτυχιακού τίτλου MSc in Accounting and Finance του London School of Economics. Έχει εργαστεί στον ιδιωτικό τομέα ως οικονομικός αναλυτής και από το 2003 ανήκει στο προσωπικό του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, έχοντας περάσει από τις διευθύνσεις Δημοσίου Χρέους, Μεσοπροθέσμου, Δημοσιονομικών Ελέγχων και Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης. Έχει υπάρξει ειδική σύμβουλος στο Οικονομικό Γραφείο του πρωθυπουργού, και στο γραφείο του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονο-

μικών και υπεύθυνη του Γραφείου του Γενικού Γραμματέα Δημοσιονομικής Πολιτικής. Από το 2019 είναι συνεργάτιδα του Ευκλείδη Τσακαλώτου.

Ο **Χρήστος Τσίτσικας** είναι απόφοιτος του τμήματος Διεθνών και Ευρωπαϊκών Οικονομικών Σπουδών του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, έχει ολοκληρώσει τις μεταπτυχιακές του σπουδές στο University College London και έχει διδακτορικό στην οικονομική επιστήμη από το τμήμα Διεθνών και Ευρωπαϊκών Οικονομικών Σπουδών.

Ο **Βασίλης Κρίνης** είναι Υπάλληλος της ΑΑΔΕ & Υπουργείο Οικονομικών από το 2003. Υπηρετώ στην Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία και είναι Πτυχιούχος του Τμήματος Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Κρήτης (1999) Κατέχει επίσης Msc in Economics από το University of York, UK, στο Department of Economics and Related Studies (2000). Έχει συγγράψει άρθρα πάνω σε θέματα Φορολογικής Διοίκησης και Φορολογίας.

Ο **Νίκος Παπανδρέου** είναι απόφοιτος του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών. Έχει μεταπτυχιακές σπουδές στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική από το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών και στη Διοίκηση Επιχειρήσεων (άριστα με υποτροφία τμήματος) από το διατμηματικό πρόγραμμα σπουδών που συνδιοργανώνεται από το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών (ΟΠΑ) και το Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο (ΕΜΠ). Είναι υποψήφιος διδάκτορας στη Λογιστική του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών. Από το 2006 έως το 2014 έχει εργαστεί στον ελεγκτικό και φαρμακευτικό κλάδο (PwC και Sanofi Ελλάδα) σε διάφορες θέσεις (ελεγκτής, λογιστής, οικονομικός αναλυτής) ενώ από το 2014 εργάζεται στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. Σήμερα, υπηρετεί στο τμήμα Ενδοομιλικών Συναλλαγών του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) της Α.Α.Δ.Ε.



1997-2022: 25 ΧΡΟΝΙΑ

ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ
ΝΙΚΟΣ ΠΟΥΛΑΝΤΖΑΣ