

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΡΙΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ: ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Θεόδωρος Γεωργακόπουλος

1. Εισαγωγή

Υποστηρίζεται συνήθως ότι σε περιόδους οικονομικής κρίσης, με τα χαρακτηριστικά της ελληνικής κρίσης (έντονες πληθωριστικές πιέσεις και σημαντικά ελλείμματα στον προϋπολογισμό και το ισοζύγιο εξωτερικών συναλλαγών) πρέπει να αποφεύγονται ευρείες μεταβολές στη διάρθρωση των έμμεσων φόρων, γιατί μπορεί να προκαλέσουν μεγάλες αυξήσεις των τιμών, να παραβιάσουν τη μακροοικονομική ισορροπία και να αυξήσουν τα ελλείμματα του προϋπολογισμού και του εξωτερικού ισοζυγίου. Η χώρα μας αναγκάστηκε πρόσφατα, στα πλαίσια των υποχρεώσεών της για εναρμόνιση των έμμεσων φόρων ως μέλος της ΕΟΚ, να προβεί σε μια τέτοια ευρεία φορολογική αναμόρφωση με την εισαγωγή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και την κατάργηση ενός αριθμού φόρων που προϋπήρχαν. Στην παρούσα ομιλία μου, θα προσπαθήσω να σας παρουσιάσω την ελληνική εμπειρία από τη φορολογική αυτή μεταρρύθμιση. Θα σας δώσω πρώτα μια σύντομη εικόνα του συστήματος έμμεσων φόρων που είχαμε πριν από τη φορολογική αναμόρφωση. Στη συνέχεια, θα παρουσιάσω, και πάλι σύντομα, τη διαδικασία εναρμόνισης των έμμεσων φόρων στη χώρα μας και τα κύρια χαρακτηριστικά του νέου φόρου. Ύστερα θα εξετάσω τις επιπτώσεις της φορολογικής αυτής μεταβολής στα έσοδα και στην οικονομία. Τέλος, θα σχολιάσω τα διαχειριστικά προβλήματα που δημιούργησε ο νέος φόρος, πριν παρουσιάσω ορισμένα συμπεράσματα.

2. Οι Έμμεσοι Φόροι στη Χώρα μας πριν από τη Φορολογική Εναρμόνιση

Πριν από τη φορολογική εναρμόνιση, που ακολούθησε την ένταξή της στην Κοινότητα, η χώρα μας εφαρμόζε ένα μεγάλο αριθμό έμμεσων φόρων, ορισμένοι από τους οποίους είχαν ευρεία βάση, ενώ πολλοί ήταν ειδικοί φόροι και κάλυπταν μόνο ορισμένα συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες. Ο βασικός έμμεσος φόρος ευρείας βάσης ήταν το χαρτόσημο, που κάλυπτε τη διακίνηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, εκτός από το λιανικό εμπόριο. Κάλυπτε, επίσης, πολλές άλλες συναλλαγές που συνδέονταν μόνο έμμεσα, πολλές φορές όμως δεν είχαν και καμιά σχέση με την παραγωγή και διακίνηση των αγαθών και αποτελούσε ουσιαστικά φορολογία εισοδήματος. Ο δεύτερος σημαντικός, από άποψη εσόδων, φόρος ήταν ο Φ.Κ.Ε. που κάλυπτε μόνο τα βιομηχανικά προϊόντα και ορισμένες υπηρεσίες οι οποίες αναφέρονταν ρητά στο νόμο. Ο φόρος αυτός επιβαλλόταν μόνο στο στάδιο της βιομηχανοποίησης και περιείχε στοιχεία φορολογίας προστιθέμενης αξίας γιατί επέτρεπε την έκπτωση της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών, εφόσον είχαν υπαχθεί στο φόρο σε προηγούμενο στάδιο. Οι δύο αυτοί φόροι απέφεραν πάνω

από το 90% των συνολικών εσόδων των φόρων με ευρεία βάση και πάνω από το 50% των συνολικών εσόδων των έμμεσων φόρων. Άλλοι φόροι ευρείας βάσης ήταν:

i) ο φόρος μισθών και ημερομισθίων του άρθρου 5 του Α.Ν. 843/48, που κάλυπτε τις αμοιβές των εργαζομένων στις βιομηχανικές επιχειρήσεις του Νομού Αττικής,

ii) ο ειδικός φόρος κύκλου εργασιών επί των εισαγομένων, που κάλυπτε μόνο τα εισαγόμενα και αποσκοπούσε να αντισταθμίσει την επιβάρυνση των εγχώριων προϊόντων από τον προηγούμενο φόρο,

iii) οι φόροι πολυτελείας, που κάλυπταν μια ευρεία σειρά προϊόντων, συνήθως εισαγόμενων από το εξωτερικό, και

iv) ο ειδικός φόρος κατανάλωσης του 1958, που κάλυπτε έναν αριθμό προϊόντων τα οποία δεν υπάγονταν στους φόρους πολυτελείας¹.

Εκτός από τους πιο πάνω φόρους ευρείας βάσης υπήρχαν επίσης πολλοί ειδικοί φόροι με πιο περιορισμένη βάση. Ιδιαίτερη σημασία από άποψη εσόδων είχαν οι φόροι που κάλυπταν τα προϊόντα καπνού, τα υγρά καύσιμα και τα αυτοκίνητα (αρχικό τέλος κυκλοφορίας και ειδικός φόρος κατανάλωσης), ενώ η απόδοση των άλλων ειδικών φόρων δαπάνης, όπως λ. χ. του φόρου στη μύρα, στο οινόπνευμα, στη ζάχαρη, στα απορρυπαντικά, στις κινηματογραφικές ταινίες, στις διάφορες μορφές ψυχαγωγίας κ.ά. ήταν μικρότερη. Ο Πίνακας 1 δείχνει την απόδοση των έμμεσων φόρων στη χώρα μας το έτος 1983 πριν από τη φορολογική αναμόρφωση και την εισαγωγή του ρυθμιστικού φόρου.

Το πιο πάνω σύστημα έμμεσων φόρων είχε μια σειρά από μειονεκτήματα. Περιλάμβανε σωρεία ανεξάρτητων φόρων, καθένας από τους οποίους ήταν εξοπλισμένος με περισσότερους από ένα φορολογικούς συντελεστές, ενώ πρόβλεπε διαφορετικές απαλλαγές και εξαιρέσεις, με συνέπεια το όλο σύστημα να είναι πολύπλοκο και να απαιτεί αυξημένο δημοσιονομικό και κοινωνικό κόστος. Το σύστημα ήταν σωρευτικό και διαφοροποιούσε την επιβάρυνση ανάλογα με τον αριθμό των σταδίων από τα οποία περνούσε το προϊόν και των τιμολογήσεων που γινόταν, με συνέπεια να ευνοεί την κατακόρυφη συγκέντρωση των οικονομικών μονάδων, να παρεμποδίζει την εξειδίκευση και να παραβλάπτει την παραγωγικότητα. Επιπλέον, τα προϊόντα επιβαρύνονταν τόσο άμεσα όσο και έμμεσα με το φόρο των εισροών, με συνέπεια να μη γνωρίζουμε τη συνολική φορολογική τους επιβάρυνση και έτσι να μην μπορούμε να απαλλάξουμε εντελώς τα κεφαλαιουχικά αγαθά και τις εξαγωγές. Εξάλλου, το σύστημα αυτό παρουσίαζε ένα σημαντικό πλεονέκτημα. Παρείχε σημαντική προστασία στην εγχώρια παραγωγή, γιατί επιβάρυνε τα εισαγόμενα πολύ περισσότερο από ό,τι τα αντίστοιχα εγχώρια προϊόντα. Η πρόσθετη επιβάρυνση των εισαγομένων επιτυγχάνονταν κυρίως με την πλασματική προσαύξηση της βάσης του φόρου στην εισαγωγή, υπήρχε όμως σε πολλές περιπτώσεις και διαφοροποίηση των ονομαστικών φορολογικών συντελεστών².

1. Λεπτομέρειες σχετικά με το σύστημα έμμεσων φόρων που ίσχυε στη χώρα μας πριν από τη φορολογική εναρμόνιση βλέπε στις εργασίες Θεόδωρου Α. Γεωργακόπουλου, (1976) και (1977).

2. Ιδιαίτερα σημαντική ήταν η διαφοροποίηση των ονομαστικών συντελεστών στους φόρους πολυτελείας, οι οποίοι επιβάλλονται στα εισαγόμενα με πολύ υψηλούς συντελεστές, ενώ η επιβάρυνση των αντίστοιχων εγχώριων προϊόντων ήταν πολύ μικρότερη.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Η απόδοση των Έμμεσων Φόρων στην Ελλάδα το 1983

	Εκατομμύρια δραχμές	% των έμμεσων φόρων	%στην κατα- ναλωτική δαπάνη
I. Γενικοί φόροι δαπάνης	270.517	58.2	12.9
1. Χαρτόσημο	142.695	30,7	6,8
2. Φ.Κ.Ε.	102.819	22,1	4,9
3. Φόρος μισθών-ημερομισθίων	1.630	0,3	0,1
4. Ειδικός ΦΚΕ εισαγομένων	11.145	2,4	0,5
5. Φόροι πολυτελείας	6.479	1,4	0,3
6. Ειδικός φόρος κατανάλωσης 1958	5.749	1,2	0,3
II. Ειδικοί φόροι δαπάνης	121.139	26.1	5.9
1. Φόρος υγρών καυσίμων	55.696	12,0	2,7
2. Φόρος καπνού	31.278	6,7	1,5
3. Φόροι στα αυτοκίνητα	23.733	5,1	1,1
4. Φόρος μπύρας	3.182	0,7	0,2
5. Φόρος οινοπνεύματος	1.350	0,3	0,1
6. Φόρος ζάχαρης	1.653	0,4	0,1
7. Λοιποί ειδικοί φόροι	4.247	0,9	0,2
III. Άλλοι φόροι δαπάνης	73.302	15.7	3.4
1. Δασμοί	10.843	2,3	0,5
2. Φόροι ψυχαγωγίας	2.009	0,4	0,1
3. Τέλη κυκλοφορίας	32.063	6,9	1,5
4. Φόροι συναλλαγών	11.118	2,4	0,5
5. Λοιποί φόροι	17.209	3,7	0,8
IV. Σύνολο έμμεσων φόρων	464.958	100.0	22.2

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, Απολογισμός Εσόδων 1983.

3. Η Εναρμόνιση των Έμμεσων Φόρων και ο Ρυθμιστικός Φόρος

Με την ένταξη της στην Κοινότητα η χώρα μας έπρεπε να εναρμονίσει το σύστημα έμμεσων φόρων σύμφωνα με τα κρατούντα στις ΕΚ. Οι βασικές μεταβολές που έπρεπε να κάνει ήταν δύο³:

- i) Η κατάργηση της προστασίας που παρείχε το σύστημα έμμεσων φόρων στην εγχώρια παραγωγή, η οποία ήταν ασυμβίβαστη προς το άρθρο 95 της ιδρυτικής της Κοινότητας Συνθήκης και
- ii) Η εισαγωγή του ΦΠΑ.

Η πράξη Προσχώρησης της χώρας μας στις ΕΚ προβλέπει τη σταδιακή κατάργηση της προστασίας που παρείχε το φορολογικό μας σύστημα μέσα σε πέντε χρόνια από την ένταξη και την εισαγωγή του ΦΠΑ την 1/1/1984. Οι μεγάλες πληθωριστικές πιέσεις και τα έντονα προβλήματα ισοζυγίου πληρωμών, που αντιμετώπιζε η χώρα μας στα πρώτα χρόνια της δεκαετίας του '80, όμως, δεν της επέτρεπαν να προχωρήσει σε καμιά από τις πιο πάνω φορολογικές μεταρρυθμίσεις. Σημαντικό περιοριστικό παράγοντα αποτελούσε επίσης και η ανεπάρκεια των φοροτεχνικών μας υπηρεσιών, για τις οποίες εκφράζονταν φόβοι ότι θα αντιμετώπιζε σημαντικά προβλήματα στην εφαρμογή ενός σχετικού φιλόδοξου φόρου όπως είναι ο ΦΠΑ.

Τα πιο πάνω προβλήματα ανάγκασαν την Κυβέρνηση να περιλάβει στο Μνημόνιο, που υπέβαλε στη Κοινότητα στις αρχές του 1982, και αίτημα για αναβολή της κατάργησης της προστασίας από τους έμμεσους φόρους, καθώς και διετή αναστολή της εισαγωγής του ΦΠΑ. Ύστερα από σχετικές διαπραγματεύσεις συμφωνήθηκε η αναβολή υλοποίησης και των δύο πιο πάνω φορολογικών μεταρρυθμίσεων. Ειδικότερα, προκειμένου για την κατάργηση της προστασίας, συμφωνήθηκε να υπολογιστεί η συνολική προστασία την οποία απολάμβαναν τα διάφορα προϊόντα από το φορολογικό σύστημα και να ενσωματωθεί σε ένα ειδικό δασμολόγιο που πήρε την ονομασία ρυθμιστικός φόρος. Ο φόρος αυτός προβλέφθηκε να καταργηθεί σταδιακά μέσα σε πέντε χρόνια μεταξύ 1984 και 1989⁴. Οι συντελεστές του φόρου αυτού ήταν πολύ υψηλοί και μερικές φορές ξεπερνούσαν το 100%, πράγμα που δείχνει ότι η προστασία που παρείχε το φορολογικό σύστημα στην εγχώρια παραγωγή ήταν πολύ μεγάλη. Η μέση επιβάρυνση των εισαγωγών κατά μονοψήφια κατηγορία της ΤΤΔΕ, για το έτος 1984, πριν αρχίσουν οι μειώσεις του φόρου, εμφανίζεται στον Πίνακα 2. Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό, η μέση επιβάρυνση της συνολικής αξίας εισαγωγών από το ρυθμιστικό φόρο ανερχόταν σε 5,3% ενώ η επιβάρυνση της δασμολογηθείσας αξίας ανερχόταν σε 11%. Η προστασία αυτή είναι υπερδιπλάσια της αντίστοιχης προστασίας που παρείχαν οι δασμοί στην εγχώρια παραγωγή, έναντι των εισαγωγών μας από τρίτες χώρες του 1984.

4. Η Εναρμόνιση των Έμμεσων Φόρων και ο ΦΠΑ

Η εισαγωγή του ρυθμιστικού φόρου άνοιξε το δρόμο για την υιοθέτηση του ΦΠΑ, γιατί αφαίρεσε έναν από τους βασικούς περιοριστικούς παράγοντες, δηλαδή τις αρνητικές επιπτώσεις που θα είχε η εισαγωγή του ΦΠΑ, εξαιτίας της κατάργησης της προστασίας που παρείχαν οι προϋπάρχοντες φόροι.

3. Έπρεπε επίσης να εναρμονίσει τη φορολογία σιγαρέττων, όπου οι άλλες χώρες των ΕΚ είχαν ήδη αρχίσει να προχωρούν σε σταδιακή εναρμόνιση και να επιφέρει ορισμένες άλλες μεταβολές μικρότερης σημασίας.

4. Οι μειώσεις αυτές έγιναν ως εξής: από 10% τον Ιούλιο 1984 και 1985, 15% τον Ιούλιο 1986, από 20% το Μάρτιο 1987 και τον Ιανουάριο του 1988 και το υπόλοιπο 25% καταργήθηκε τον Ιανουάριο του 1989.

Εξακολουθούσαν όμως να υπάρχουν τα προβλήματα του υψηλού ρυθμού πληθωρισμού και της σχετικής ανεπάρκειας των φοροτεχνικών υπηρεσιών, με συνέπεια να αναγκάσουν την Κυβέρνηση να

ΠΙΝΑΚΑΣ 2
Η μέση επιβάρυνση των εισαγωγών από το ρυθμιστικό φόρο το 1984

ΤΤΔΕ	Κατηγορία εισαγωγών	%στις συνολικές εισαγωγές	% στη δασμολογ. αξία
0	Τρόφιμα και ζώα ζωντανά	3,7	5,0
1	Ποτά και καπνός	55,4	55,6
2	Πρώτες ύλες πλην καυσίμων	3,3	4,9
3	Καύσιμα και λιπαντικά	0,1	2,3
4	Έλαια και λίπη	3,3	4,0
5	Χημικά προϊόντα	8,4	12,2
6	Βιομηχανοποιημένα είδη ταξινομημένα κατά πρώτη ύλη	7,5	14,2
7	Μηχανήματα και υλικό μεταφορών	7,8	10,8
8	Διάφορα Βιομηχανικά προϊόντα	18,0	21,3
9	Λοιπά μη ταξινομηθέντα	2,8	3,1
0-9	Σύνολο	5,3	11,1

Πηγή: ΕΣΥΕ

ζητήσει επιπλέον ετήσια αναβολή για την εισαγωγή του ΦΠΑ, τον οποίο τελικά υιοθέτησε την 1/1/1987. Το σχέδιο νόμου κατατέθηκε στη Βουλή το Μάρτιο και ψηφίστηκε τον Αύγουστο του 1986.

Η διάρθρωση του ελληνικού ΦΠΑ ακολουθεί τη βασική δομή που προβλέπει η 6η κοινοτική οδηγία⁵. Ο φόρος επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας μέχρι και το λιανικό εμπόριο και καλύπτει όλα τα αγαθά, κινητά και ακίνητα, καθώς επίσης και τις υπηρεσίες. Στα ακίνητα, όμως, ο φόρος περιορίζεται μόνο στα καινούργια κτίρια, ενώ εξαιρεί τα παλαιά κτίρια και τα οικοπέδα και η εισαγωγή του έχει ανασταλεί μέχρι την 1/1/1992. Όλες οι κατασκευαστικές εργασίες υποβάλλονται στο φόρο. Ο φόρος καλύπτει τόσο τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών προς τρίτα πρόσωπα όσο και ορισμένες αυτοπαραδόσεις αγαθών και αυτοπαροχές υπηρεσιών. Η βάση του φόρου περιλαμβάνει την αξία των παραδιδόμενων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών προσαυξημένη με όλα τα συναφή έξοδα, καθώς επίσης και τους διάφορους φόρους και τα τέλη υπέρ του δημοσίου ή τρίτων. Εξαιρούνται ορισμένες υπηρεσίες, όπως λ.χ. οι υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης και κοινωνικής ασφάλισης, οι χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, τα ενοίκια κ.ά. Επίσης προβλέπονται και ορισμένες απαλλαγές που αφορούν κυρίως στις εξαγωγές και στις συναφείς με αυτές πράξεις, καθώς και ορισμένες πράξεις ειδικά αναφερόμενες στο νόμο, λ.χ. η αγορά και η προμήθεια πλοίων και αεροσκαφών κ.ά.

5. Λεπτομέρειες βλέπε στις εργασίες Θεόδωρου Α. Γεωργακόπουλου, (1987) και Παναγιώτη Γιαννακούρη και Βασίλη Κουκοβίνη, (1984).

Ο νέος φόρος υπολογίζεται με βάση τη μέθοδο πίστωσης του φόρου, σύμφωνα με την οποία η φορολογική υποχρέωση των υποκειμένων στο φόρο βρίσκεται με αφαίρεση του φόρου που αναλογεί στις εισροές από το φόρο που αναλογεί στις εκροές. Ο νόμος αναγνωρίζει έκπτωση του φόρου τόσο των αναλωσίμων εισροών όσο και των κεφαλαιουχικών αγαθών, στην έκταση που χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες. Εξαιρέση κάνει μόνο για ορισμένες εισροές, όπως λ.χ. καπνικά προϊόντα και ποτά, δαπάνες φιλοξενίας και δεξιώσεων, δαπάνες μετακίνησης, τροφοδοσίας και διαμονής του προσωπικού και των εκπροσώπων της επιχείρησης και δαπάνες αγοράς, επισκευής, συντήρησης και κυκλοφορίας αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης με αριθμό θέσεων μικρότερο των εννέα.

Ο ΦΠΑ επιβάλλεται με τρεις συντελεστές:

i) Ένα χαμηλό συντελεστή 6% που επιβάλλεται στα είδη πρώτης ανάγκης, σε πολλές πρώτες ύλες και πλείστες υπηρεσίες, και καλύπτει πάνω από το 50% της καταναλωτικής δαπάνης.

ii) Ένα υψηλό συντελεστή 36%, που επιβάλλεται σε ορισμένα είδη πολυτελείας και καλύπτει λιγότερο από το 10% της καταναλωτικής δαπάνης και

iii) Ένα ενδιάμεσο συντελεστή 16% (αρχικά ήταν 18%) που επιβάλλεται σε όλα τα άλλα είδη και καλύπτει ποσοστό λίγο μεγαλύτερο του 25% της καταναλωτικής δαπάνης. Ο φόρος καταβάλλεται στο δημόσιο ταμείο κάθε μήνα από τις μεγάλες επιχειρήσεις, κάθε δίμηνο από τις μικρότερες και κάθε τρίμηνο από τις πολύ μικρές επιχειρήσεις που υπάγονται σε ένα ειδικό καθεστώς φορολογίας.

Ο ΦΠΑ δεν υιοθετήθηκε στη χώρα μας ως νέος φόρος αλλά αντικατέστησε ορισμένους από τους προϋφιστάμενους έμμεσους φόρους. Οι κύριοι φόροι που καταργήθηκαν ήταν τα τέλη χαρτοσήμου τιμολογίων και ο ΦΚΕ. Καταργήθηκαν επίσης ορισμένοι άλλοι ειδικοί φόροι δαπάνης, όπως λ.χ. ο φόρος ζάχαρης, ο φόρος μισθών και ημερομισθίων του άρθρου 5 του Α.Ν. 843/48, οι εισφορές για τον ΟΓΑ, ο φόρος κατανάλωσης αμυλοσιροπιού, ο φόρος κηρωδών υλών, απορρυπαντικών κ.ά. Επίσης μειώθηκε ο φόρος σιγαρέττων, έτσι ώστε να αντισταθμιστεί η αύξηση της επιβάρυνσής τους, από την υπαγωγή τους στον υψηλό συντελεστή ΦΠΑ. Ο Πίνακας 3 εμφανίζει την απόδοση των φόρων που αντικαταστάθηκαν από το ΦΠΑ το έτος 1986.

5. Επιδράσεις του ΦΠΑ στα Έσοδα και στην Οικονομία

Οι επιδράσεις του ΦΠΑ στα έσοδα έχουν ιδιαίτερη σημασία όχι μόνο από άποψη ταμειακής λειτουργίας του φόρου, αλλά κυρίως επειδή η απόδοση του φόρου προσδιορίζει ουσιαστικά το μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης της οικονομίας από το οποίο εξαρτώνται οι οικονομικές και κοινωνικές του επιδράσεις. Όπως είχε ανακοινώσει το Υπουργείο Οικονομικών, οι συντελεστές του ΦΠΑ είχαν προσδιοριστεί σε τέτοιο ύψος ώστε να αποφέρουν τα ίδια έσοδα με τους φόρους που αντικαταστάθηκαν από το ΦΠΑ. Τα έσοδα αυτά είχαν προϋπολογισθεί σε 444,6 δισεκατομμύρια δραχμές για το 1987. Από τον απολογισμό εσόδων του έτους αυτού όμως προκύπτει ότι ο ΦΠΑ απέδωσε 498,7 δισεκατομμύρια δραχμές, δηλαδή 12% περισσότερα⁶. Ο Πίνακας 4 παρουσιάζει την κατανομή των εσόδων από το ΦΠΑ κατά κύριες κατηγορίες δραστηριοτήτων και επιχειρήσεων.

6. Βλέπε Υπουργείο Οικονομικών (1986).

ΠΙΝΑΚΑΣ 3

Η απόδοση των φόρων που αντικαταστάθηκαν από το ΦΠΑ το 1986

Κατηγορία φόρων	Ποσό σε δις.δρχ.	% στο σύνολο
1. Φόρος κύκλου εργασιών	166,1	40,8
2. Χαρτόσημο	196,4	48,2
3. Ειδικοί φόροι κατανάλωσης	31,7	7,8
4. Φόρος στη μεταβίβαση οικοδομών*	13,3	3,2
• Σύνολο	407,5	100,0

*θα καταργηθεί όταν επεκταθεί ο ΦΠΑ στις μεταβιβάσεις καινούργιων ακινήτων.

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, Υπηρεσία ΦΠΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ 4

Η κατανομή των εσόδων από το ΦΠΑ κατά δραστηριότητα

Κατηγορία επιχειρήσεων	1987		1988*		1989**	
	ποσό σε εκατ.δρχ.	%	ποσό σε εκατ.δρχ.	%	ποσό σε εκατ.δρχ.	%
—ΦΠΑ στα εισαγόμενα	168.450	33,8	203.000	33,0	246.700	32,7
—ΦΠΑ στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και γεωργικές επιχειρήσεις	159.318	31,9	196.000	31,9	238.600	31,6
—ΦΠΑ στις εμπορικές επιχειρήσεις	61.959	12,4	86.000	14,0	108.700	14,4
—ΦΠΑ στις επιχειρήσεις μεταφορών, παραγωγής ηλεκτρ. ρεύματος, τηλεπικοινωνιών και ξενοδ. επιχειρήσεων	19.369	3,9	24.600	4,0	30.900	4,1
—ΦΠΑ στις τραπεζικές εργασίες, διαφημίσεις και επισκευές αυτοκινήτων	370	0,1	420	0,1	550	0,1
—ΦΠΑ σε επιχειρήσεις κατασκευής ακινήτων και τεχνικών έργων	11.592	2,3	15.000	2,4	18.850	2,5
—ΦΠΑ στα πετρελαιοειδή προϊόντα και λιπαντικά	61.711	12,4	70.000	11,4	85.500	11,3
—ΦΠΑ σε λοιπές επιχειρήσεις	15.902	3,2	19.980	3,2	25.200	3,3
Σύνολο	498.671	100,0	615.000	100,0	755.000	100,0

*εκτιμήσεις **προϋπολογισθέντα

Πηγή: Υπουργείο Οικονομικών, Γενικός Προϋπολογισμός Οικονομικού Έτους 1989, Αθήνα 1988.

5.2. Επιπτώσεις στις Τιμές

Ο ΦΠΑ επηρέασε αυξητικά τις τιμές στη χώρα μας. Μια σημαντική ένδειξη των αυξητικών αυτών επιπτώσεων προκύπτει από τη σύγκριση των εξελίξεων του δείκτη τιμών καταναλωτή πριν και μετά από την εφαρμογή του νέου φόρου που εμφανίζεται στον Πίνακα 5. Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό, τόσο κατά το μήνα Φεβρουάριο του 1987, οπότε απελευθερώθηκαν οι τιμές που είχαν παγώσει το προηγούμενο τρίμηνο, όσο και κατά το πεντάμηνο Φεβρουαρίου-Ιουνίου, μέσα στο οποίο πιθανόν έγιναν όλες οι μεταβολές τιμών που σχετίζονταν με το ΦΠΑ, ο δείκτης τιμών καταναλωτή αυξήθηκε

ΠΙΝΑΚΑΣ 5

Οι μεταβολές του δείκτη τιμών καταναλωτή πριν και μετά την εφαρμογή του ΦΠΑ

Μήνας	1985	1986	1987
Ιανουάριος	—	2,3	1,1
Φεβρουάριος	-0,2	-0,7	0,4
Μάρτιος	2,9	3,2	3,2
Απρίλιος	1,6	1,5	2,3
Μάιος	0,7	0,5	0,6
Ιούνιος	1,8	1,7	2,0
Φεβρουάριος-Ιούνιος	6,9	6,3	8,6
Ιανουάριος-Δεκέμβριος	19,3	23,0	16,4

Πηγή: ΕΣΥΕ Μηνιαίο Στατιστικό Δελτίο

περισσότερο το 1987 σε σχέση με το 1986 και το 1985, παρά το γεγονός ότι η συνολική ετήσια αύξηση τα δύο τελευταία χρόνια ήταν μεγαλύτερη από ό,τι το 1987. Ανάλογη εικόνα παίρνει κανείς από την εξέταση της εξέλιξης των δεικτών των επιμέρους κατηγοριών καταναλωτικής δαπάνης.

Για την εκτίμηση των επιπτώσεων του ΦΠΑ στο δείκτη τιμών καταναλωτή και στον αποπληθωριστή της καταναλωτικής δαπάνης, χρησιμοποιήσαμε τη μέθοδο των καταλοίπων. Με βάση δηλαδή σχετικό υπόδειγμα προβλέψαμε τις τιμές που έπρεπε να πάρουν οι δείκτες αυτοί στην περίπτωση που δεν είχε εισαχθεί ο ΦΠΑ, και αποδώσαμε την απόκλιση από τις παρατηρηθείσες τιμές στην εισαγωγή του νέου φόρου. Για την πρόβλεψη των θεωρητικών τιμών των δεικτών αυτών χρησιμοποιήσαμε δύο εναλλακτικά υποδείγματα:

i) Ένα υπόδειγμα πολλαπλής παλινδρόμησης όπου ο δείκτης τιμών καταναλωτή ή εναλλακτικά ο αποπληθωριστής της καταναλωτικής δαπάνης εκφράστηκε ως συνάρτηση του αποπληθωριστή του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος που δεν περιλαμβάνει φόρους, του δείκτη μέσης αξίας εισαγομένων και των έμμεσων φόρων μείον τις επιδοτήσεις.

ii) Ένα υπόδειγμα Box-Jenkins, όπου η εξαρτημένη μεταβλητή εκφράστηκε ως συνάρτηση των

τιμών της ίδιας μεταβλητής σε προηγούμενες περιόδους⁷. Η αύξηση του δείκτη τιμών καταναλωτή που θα μπορούσε να αποδοθεί στην εφαρμογή του ΦΠΑ με βάση το πρώτο υπόδειγμα είναι της τάξης του 5%, ενώ με βάση το δεύτερο υπόδειγμα είναι 3,5%. Η αύξηση του αποπληθωριστή της καταναλωτικής δαπάνης βρέθηκε λίγο υψηλότερη, πράγμα που είναι λογικό αν ληφθεί υπόψη η διαφορά στη σύνθεση των δεικτών. Φαίνεται, επομένως, ότι ο ΦΠΑ πρέπει να αύξησε τις τιμές καταναλωτή κατά ποσοστό που κυμαίνεται μεταξύ 4%-5%.

Η πιο πάνω αύξηση είναι λογική και οφείλεται, εν μέρει, στην αύξηση της επιβάρυνσης της καταναλωτικής δαπάνης από το ΦΠΑ και, εν μέρει, σε άλλους παράγοντες. Η αύξηση της επιβάρυνσης της κατανάλωσης οφείλεται στους εξής παράγοντες:

i) Ο ΦΠΑ απέφερε περισσότερα έσοδα από αυτά που είχαν προϋπολογισθεί και τα οποία, σύμφωνα με τις ανακοινώσεις του Υπουργείου, ήταν τα ίδια με τα έσοδα που θα απέφεραν οι φόροι που καταργήθηκαν.

ii) Η καταναλωτική δαπάνη επιβαρύνθηκε με το φόρο που βάρνε τις επενδύσεις και τις εξαγωγές, κάτω από το προηγούμενο σύστημα.

iii) Τα αποθέματα εμπορευμάτων που υπήρχαν την 31/1/86 δεν αποφορολογήθηκαν εντελώς από τους προϋπάρχοντες φόρους⁸. Η συνολική επιβάρυνση του δείκτη τιμών καταναλωτή και από τις τρεις αυτές αιτίες πρέπει να ήταν της τάξης του 2,5%-3%. Το υπόλοιπο αποτελεί πρόσθετη αύξηση που πρέπει να αποδοθεί σε άλλους παράγοντες, όπως:

i) Την άγνοια των επιχειρήσεων σχετικά με το ακριβές ύψος της φορολογικής επιβάρυνσης των προϊόντων τους, που στην περίπτωση της χώρας μας μπορεί να ήταν ένας σημαντικός παράγοντας ενόψει της πολυπλοκότητας του συστήματος έμμεσων φόρων που ίσχυαν πριν από την εισαγωγή του ΦΠΑ.

ii) Τη μη σύμμετρη μεταβολή των τιμών, που συνήθως παρατηρείται σε περιπτώσεις μεταβολών της φορολογικής διάρθρωσης οι οποίες συνεπάγονται αυξήσεις της επιβάρυνσης ορισμένων προϊόντων, που ακολουθούνται από αντίστοιχες αυξήσεις των τιμών τους και μειώσεις της επιβάρυνσης άλλων προϊόντων, που δεν ακολουθούνται από ανάλογες μειώσεις των τιμών τους, με συνέπεια να έχουμε τελικά αύξηση του μέσου δείκτη τιμών.

iii) Τη συνήθη τάση των επιχειρήσεων να χρησιμοποιούν την ευκαιρία φορολογικών αναδιαρθρώσεων και να προβαίνουν σε αυξήσεις των τιμών προκειμένου να καλύψουν άλλα κόστη ή να προσαρμόσουν τα περιθώρια κέρδους τους.

Τέλος, φορολογικές μεταβολές αυτής της έκτασης οδηγούν συνήθως σε κερδοσκοπικές αυξήσεις τιμών που οφείλονται στις διακυμάνσεις της ζήτησης, οι οποίες γίνονται κυρίως στη μεταβατική περίοδο, όπου οι καταναλωτές σπεύδουν να αγοράσουν ορισμένα είδη των οποίων η φορολογική επιβάρυνση θα αυξηθεί, και οι επιχειρήσεις βρίσκουν την ευκαιρία να κερδοσκοπήσουν αυξάνοντας υπερβολικά τις τιμές⁹.

7. Λεπτομέρειες βλέπε στην εργασία Θεόδωρου Α. Γεωργακόπουλου (1990).

8. Ετσι, ενώ ο νέος φόρος επιβλήθηκε με συντελεστές 6%, 18% και 36%, που υποτίθεται ότι συνολικά επέβαλαν την ίδια επιβάρυνση με τους φόρους που καταργήθηκαν, οι επιχειρήσεις είχαν δικαίωμα να εκπέσουν μόνο 4% για τα προϊόντα του χαμηλού συντελεστή και 9% για τα προϊόντα των δύο άλλων συντελεστών.

9. Τέτοιες κερδοσκοπικές αυξήσεις όμως φαίνεται ότι δεν έγιναν στην περίπτωση της χώρας μας, γιατί η κυβέρνηση πάγωσε τις τιμές στο τρίμηνο Νοεμβρίου 1986-Ιανουαρίου 1987, ενόψει κάποιων αυξητικών τάσεων που διαπιστώθηκαν τον Οκτώβριο, ύστερα από την ψήφιση του νόμου στη Βουλή.

5.3 Επιδράσεις στην Κατανομή των Φορολογικών Βαρών και στη Διανομή του Εισοδήματος κατά Εισοδηματικές Τάξεις

Η εισαγωγή του ΦΠΑ στη χώρα μας επηρέασε την κατανομή των φορολογικών βαρών και τη διανομή του εισοδήματος κατά εισοδηματικές τάξεις, γιατί ο νέος φόρος επιβλήθηκε με διαφορετική διάρθρωση συντελεστών από ότι οι φόροι που καταργήθηκαν. Προηγούμενες έρευνες έχουν καταδείξει ότι οι φόροι που αντικαταστάθηκαν από το ΦΠΑ κατένειμαν το φορολογικό βάρος κατά τον ίδιο τρόπο που θα το κατένειμε ένας γενικός φόρος δαπάνης που θα επιβαλλόταν σε όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες με ενιαίο συντελεστή¹⁰. Αυτό είναι λογικό αν ληφθεί υπόψη ότι οι δύο βασικοί φόροι που καταργήθηκαν, δηλαδή το χαρτόσημο και ο ΦΚΕ, επιβάρυναν τα προϊόντα με ενιαίο, κατά βάση συντελεστή¹¹, ενώ ένα μεγάλο μέρος της επιβάρυνσης ήταν έμμεση που επιβάρυνε τα διάφορα προϊόντα μέσω των εισροών, όπου δεν υπήρχε δυνατότητα διαφοροποίησης της επιβάρυνσης των τελικών προϊόντων ανάλογα με το βαθμό πολυτέλειας του είδους. Αντίθετα, ο ΦΠΑ προβλέπει την εφαρμογή τριών διαφορετικών συντελεστών, οι οποίοι διαφοροποιούνται ανάμεσα στα διάφορα προϊόντα ανάλογα με το βαθμό πολυτελείας τους. Κατά συνέπεια, η εφαρμογή του νέου φόρου πρέπει να βελτίωσε ελαφρά την κατανομή του φορολογικού βάρους και τη διανομή του εισοδήματος κατά εισοδηματικά κλιμάκια.

Ο Πίνακας 6 εμφανίζει εκτιμήσεις της κατανομής του φορολογικού βάρους κατά κλιμάκια αγορών. Όπως προκύπτει από τον πίνακα αυτό, η εισαγωγή του ΦΠΑ βελτίωσε την κατανομή των φορολογικών βαρών και τη διανομή του εισοδήματος κατά εισοδηματικές τάξεις, αφού μείωσε την επιβάρυνση των χαμηλών και αύξησε την επιβάρυνση των υψηλών τάξεων.

ΠΙΝΑΚΑΣ 6

Η κατανομή των φορολογικών βαρών κατά εισοδηματικά κλιμάκια

Κλιμάκιο αγορών (μηνιαίες αγορές σε δρχ)	Μέση φορολογική επιβάρυνση	Απόκλιση από την επιβάρυνση αναλογικού φόρου
0 — 9.999	10,12	-2,23
10.000—19.999	10,39	-1,96
20.000—29.999	10,97	-1,38
30.000—39.000	11,58	-0,77
40.000—49.000	12,01	-0,34
50.000—69.999	12,69	0,34
70.000—99.999	12,73	0,38
100.000 και πάνω	12,25	0,10
Μέσος όρος	12,35	—

10. Βλέπε Θεόδωρο Α. Γεωργακόπουλο (1976).

11. Βλέπε σχετικά και D.Karagiorgas (1973), G.Protopoulos (1979) και Δ.Καράγιωργας και Θ.Πάκος (1988).

5.4. Επιπτώσεις στο Εμπορικό Ισοζύγιο

Ο ΦΠΑ είναι ουδέτερος στις διεθνείς συναλλαγές γιατί επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών, καθώς επίσης και την εξίσωση της επιβάρυνσης των εισαγόμενων και εγχώρια παραγόμενων προϊόντων. Κατά συνέπεια, δεν επηρεάζει τις σχετικές τιμές των εξαγωγών στη διεθνή αγορά ούτε τις αντίστοιχες τιμές των εισαγωγών στην εγχώρια αγορά και δεν επηρεάζει τον όγκο ούτε των εξαγωγών ούτε των εισαγωγών¹².

Ο ΦΠΑ όμως δεν υιοθετήθηκε ως πρόσθετος φόρος στη χώρα μας, αλλά αντικατέστησε άλλους έμμεσους φόρους, οι οποίοι δεν ήταν ουδέτεροι ούτε από την πλευρά των εισαγωγών ούτε από την πλευρά των εξαγωγών και, κατά συνέπεια, η κατάργησή τους πρέπει να επηρέασε το εμπορικό ισοζύγιο. Πραγματικά, όπως είδαμε πιο πάνω, οι φόροι που αντικαταστάθηκαν από το ΦΠΑ παρείχαν έντονη προστασία στην εγχώρια παραγωγή, αλλά η προστασία αυτή μεταφέρθηκε στο ρυθμιστικό φόρο και καταργήθηκε σταδιακά. Κατά συνέπεια, η εισαγωγή του ΦΠΑ δεν επηρέασε τις εισαγωγές, η σταδιακή κατάργηση του ρυθμιστικού φόρου όμως πρέπει να άσκησε έντονες αυξητικές επιδράσεις. Αυτό φαίνεται από τη σύγκριση των εξελίξεων των εισαγωγών πριν και μετά από την εισαγωγή και σταδιακή κατάργηση του ρυθμιστικού φόρου. Έτσι, ενώ κατά την τελευταία πενταετία πριν από την ένταξη, οι συνολικές μας εισαγωγές ως ποσοστό του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος κυμαίνονταν γύρω στο 18,5%, μετά την ένταξη άρχισαν να αυξάνονται σταδιακά και ο μέσος όρος της τετραετίας 1981-84 ήταν 20% περίπου. Στην τριετία 1985-87 εξάλλου, όταν άρχισε η σταδιακή κατάργηση του ρυθμιστικού φόρου, η ροπή για εισαγωγές αυξήθηκε στο 24,5% παρά το γεγονός ότι στην περίοδο αυτή εφαρμόστηκε το πρόγραμμα της λιτότητας και οι αυξήσεις των μισθών ήταν σχετικά περιορισμένες. Η χειροτέρευση αυτή της κατάστασης μπορεί ασφαλώς να οφείλεται και σε άλλους παράγοντες, πιστεύουμε όμως ότι οι διαδοχικές μειώσεις του ρυθμιστικού φόρου πρέπει να άσκησαν σημαντικές επιπτώσεις.

Εξάλλου, οι φόροι που καταργήθηκαν δεν ήταν ουδέτεροι από την πλευρά των εξαγωγών γιατί δεν επέτρεπαν την πλήρη αποφορολόγησή τους. Η μέση επιβάρυνση των εξαγωγών ήταν της τάξης του 3,5%. Η πλήρης αποφορολόγηση των εξαγωγών επομένως πρέπει να αύξησε τον όγκο τους. Η αξία των εξαγωγών όμως πρέπει να αυξήθηκε πολύ λιγότερο, γιατί μειώθηκε η τιμή τους ύστερα από την πλήρη αποφορολόγησή τους. Εξάλλου, αν λάβουμε υπόψη μας ότι η αύξηση του όγκου των εξαγωγών αύξησε και τις εισαγωγές που ήταν απαραίτητες για την πρόσθετη αύξηση των εξαγωγών, συμπεραίνουμε ότι η πλήρης αποφορολόγηση των εξαγωγών δεν πρέπει να άσκησε ουσιώδεις επιδράσεις στο εμπορικό μας ισοζύγιο.

Κατά συνέπεια, η φορολογική εναρμόνιση στη χώρα μας επηρέασε αρνητικά το εμπορικό ισοζύγιο από τη πλευρά των εισαγωγών, γιατί κατάργησε τη μεγάλη προστασία που παρείχε το προηγούμενο φορολογικό σύστημα στην εγχώρια παραγωγή μας.

12. Η μόνη επίδραση του ΦΠΑ στο εμπορικό ισοζύγιο μπορεί να προέλθει από τη διαφορετική επιβάρυνση των προϊόντων με διαφορετικά ποσοστά εισαγωγών, όπως ο ΦΠΑ επιβάλλεται με περισσότερους από ένα φορολογικούς συντελεστές.

5.5. Μακρο-Οικονομικές Επιδράσεις

Η εισαγωγή του ΦΠΑ στη χώρα μας δεν φαίνεται να άσκησε σημαντικές μακρο-οικονομικές επιπτώσεις στην οικονομία, παρ' όλο που είναι δύσκολη η απομόνωση των επιπτώσεών του από τις επιπτώσεις άλλων μέτρων πολιτικής που πάρθηκαν την περίοδο εκείνη καθώς επίσης και άλλων εξωγενών παραγόντων που επηρέασαν τα μεγέθη αυτά. Κάποια μείωση της ζήτησης που μπορεί να προήλθε από την αύξηση των φορολογικών εσόδων και τη μείωση των διαθέσιμων εισοδημάτων των καταναλωτών πρέπει να υπεραντισταθμίστηκε από την πιθανή δαπάνη των χρημάτων αυτών από το δημόσιο, το οποίο τα τελευταία χρόνια έχει τεράστια ελλείμματα, πράγμα που σημαίνει ότι δαπανά κάθε πρόσθετη αύξηση των φορολογικών του εσόδων. Η μείωση της κατανάλωσης, που μπορεί να προήλθε από την αύξηση της επιβάρυνσής της, πρέπει να αντισταθμίστηκε από πιθανές αυξήσεις των επενδύσεων και των εξαγωγών που απαλλάχθηκαν από το φόρο. Τέλος, η αύξηση της ζήτησης που μπορεί να προήλθε από τη βελτίωση των φορολογικών βαρών υπέρ των χαμηλότερων εισοδηματικών τάξεων με μεγαλύτερη πιθανόν ροπή για δαπάνη υπεραντισταθμίστηκε από τη μείωση της ζήτησης που ακολούθησε τις δραστικές αυξήσεις των εισαγωγών με την κατάργηση του ρυθμιστικού φόρου. Συνολικά πρέπει να είχαμε κάποια μείωση της ενεργού ζήτησης, η έκταση της μείωσης αυτής όμως δεν πρέπει να ήταν πολύ μεγάλη.

Εξάλλου, δοθέντος ότι ο νέος φόρος είναι λιγότερο αντίστροφα προοδευτικός, η φορολογική αναδιάρθρωση στη χώρα μας πρέπει να αύξησε την ευαισθησία των φορολογικών εσόδων και την εισοδηματική ελαστικότητά τους και να ενίσχυσε την αυτόματη σταθεροποιητική λειτουργία του φορολογικού μας συστήματος.

6. Διαχειριστικά Ζητήματα

Είπαμε πιο πάνω ότι το σύστημα έμμεσων φόρων που εφάρμοζε η χώρα μας πριν από τη φορολογική εναρμόνιση ήταν πολύπλοκο και επομένως το διαχειριστικό και το κοινωνικό του κόστος ήταν υψηλό σε σχέση με το αντίστοιχο κόστος ενός απλούστερου συστήματος. Ο νέος φόρος είναι απλούστερος στην εφαρμογή του αλλά καλύπτει έναν πολύ μεγαλύτερο αριθμό φορολογουμένων, πολλοί από τους οποίους αποτελούν σχετικά μικρές οικονομικές μονάδες με πενιχρή λογιστική οργάνωση, με συνέπεια να είναι δύσκολος ο έλεγχός τους και να αυξάνονται τα διαχειριστικά προβλήματα. Πραγματικά, ενώ ο αριθμός των υποκειμένων στο ΦΚΕ και το χαρτόσημο δεν ξεπερνούσε τις 150 χιλιάδες, ο αριθμός υποκειμένων στον ΦΠΑ ξεπερνά τις 600 χιλιάδες. Έχουμε, επομένως, έναν απλούστερο πιθανό φόρο για καθεμιά μονάδα, αλλά το όλο σύστημα είναι πολύπλοκότερο και, κατά συνέπεια, τόσο το δημοσιονομικό όσο και το κοινωνικό κόστος είναι υψηλότερο. Παρ' όλα αυτά, διαθέτουμε σήμερα μια περισσότερο αποτελεσματική φορολογική διάρθρωση που θα μπορούσε κατάλληλα αξιοποιούμενη να βοηθήσει δραστικά στον περιορισμό της φοροδιαφυγής.

7. Συμπεράσματα

Η ελληνική εμπειρία δεν επιβεβαίωσε τους φόβους ότι ευρείες φορολογικές αναδιρθρώσεις σε περιόδους πληθωριστικών πιέσεων και έντονων μακρο-οικονομικών ανισορροπιών μπορεί να προκα-

λέσουν σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις στην οικονομία. Η πρόσφατη φορολογική μεταρρύθμιση στη χώρα μας δεν φαίνεται να αύξησε υπερβολικά τις τιμές ούτε να προξένησε σημαντικές μακροοικονομικές επιπτώσεις στην οικονομία. Βελτίωσε ελαφρά την κατανομή των φορολογικών βαρών και τη διανομή του εισοδήματος κατά εισοδηματικές τάξεις, αλλά είχε έντονες αρνητικές επιπτώσεις στο εμπορικό ισοζύγιο, από την πλευρά των εισαγωγών, γιατί αφαίρεσε από την εγχώρια παραγωγή την έντονη προστασία που της παρείχαν οι προηγούμενοι φόροι. Τέλος, αύξησε σημαντικά τον αριθμό των υποκειμένων στο φόρο, με συνέπεια να αυξηθεί το δημοσιονομικό και το κοινωνικό κόστος, αλλά εξασφάλισε στη χώρα μια περισσότερο αποτελεσματική φορολογική διάρθρωση που θα μπορούσε να βοηθήσει στο δραστικό περιορισμό της φοροδιαφυγής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Aaron, H.,(ed), (1981), «*The Value-Added Tax: Lessons from Europe*», The Brookings Institution.
- Cnossen, S. (1983): «Harmonisation of Indirect Taxes in the EEC», *British Tax Review*, No 4.
- Γεωργακόπουλος, Θ. (1976): «Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας εις την Ελλάδα», Κέντρον Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, Αθήνα.
- Γεωργακόπουλος, Θ. (1977): «Οι έμμεσοι Φόροι και η Βιομηχανία εις την Ελλάδα», Ινστιτούτον Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών.
- Γεωργακόπουλος, Θ. (1990): «Η εναρμόνιση των έμμεσων φόρων στην Ελλάδα και ο ΦΠΑ», Κέντρο Οικονομικής Έρευνας ΑΣΟΕΕ.
- Γιαννακούρη, Π. και Κουκουβίνη Β. (1984): «Ο φόρος Κύκλου Εργασιών στην Ελλάδα», Αφοί Π. Σάκκουλα, Αθήνα.
- Karagiorgas, D. (1973), «The distribution of tax burden by income groups in Greece », *Economic Journal*, June.
- Καράγιωργας Δ. και Πάκος Θ.(1988): «Η κατανομή του φορολογικού βάρους στην Ελλάδα: 1982» στο βιβλίο *Μνήμη Σάκη Καράγιωργα*, Τμητικός Τόμος, Ινστιτούτο Περιφερειακής Ανάπτυξης Παντείου Ανωτάτης Σχολής Πολιτικών Επιστημών.
- Lindholm, R.W. (1973): «The value-added tax: A short review of the literature», *Journal of Economic Literature*, December.
- Protopoylos, G. (1979): «The distribution of fiscal burdens and benefits by income groups in Greece», *Greece Economic Review*.
- Υπουργείο Οικονομικών, (1986): «Εισηγητική Έκθεση Προϋπολογισμού Οικονομικού Έτους 1987», Αθήνα.