

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ :

**«ΤΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΟ
ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΑΜΕΣΩΝ ΚΑΙ
ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ Η
ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ
ΕΣΟΔΑ»**

Σπουδάστριες ΤΕΙ Πάτρας:

- 1. Μπαλατσού Σωτηρία του Κωνσταντίνου**
- 2. Μπάρδη Ελένη του Γεωργίου**
- 3. Τασούλα Αναστασία του Κλεάνθη**

ΜΑΡΤΙΟΣ 2003



ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	5923
----------------------	------

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΘΕΜΑ : ΤΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΑΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ

ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. ΤΟ ΥΠΑΡΧΩΝ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
2. ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
3. ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΒΑΡΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΣΤΙΣ ΑΛΛΕΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ Ε.Ε
ΓΕΝΙΚΕΣ ΘΕΩΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ
1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ
3. Η ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΗ ΜΟΝΑΔΑ
4. ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ
5. ΘΕΩΡΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗΣ ΙΚΑΝΟΤΗΤΟΣ
6. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΦΟΡΩΝ

1. ΑΜΕΣΟΙ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ
2. ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ
3. ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟΙ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΙ ΚΑΙ ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΩΣ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ

1^Η ΕΝΟΤΗΤΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΤΟΥΣ ΑΜΕΣΟΥΣ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ

ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

1. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

- Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΦΕΦΠ
- ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΦΕΦΠ
- Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΟΥ ΦΕΦΠ
- ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
- ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
- ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
- Η ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΕΦΠ
- ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ Η ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΕΦΠ
- Ο ΑΡΝΗΤΙΚΟΣ ΦΕΦΠ
- Η ΟΥΔΕΤΕΡΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΕΦΠ
- ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΦΕΦΠ
- Ο ΦΕΦΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2. Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

- ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ Α.Ε
- ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΕΩΣ ΤΟΥ ΦΕΝΠ
- ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΦΕΝΠ
- Ο ΦΕΝΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

3. ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΣΤΗ ΕΛΛΑΔΑ (ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ-ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ)

- ΦΟΡΟΙ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ
- ΦΟΡΟΙ ΔΩΡΕΩΝ
- ΦΟΡΟΙ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ
- ΦΟΡΟΙ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ
- ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΟΧΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
- ΦΟΡΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ

ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

1. Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

- ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
- ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
- ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
- Η ΒΑΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
- ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ
- Ο ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΕ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2. ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

- ΛΟΓΟΙ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ
- ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ
- Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ
- ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΡΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
- ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2^Η ΕΝΟΤΗΤΑ

1. ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

- ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
- ΜΟΡΦΕΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
- ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
- ΨΗΦΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
- ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΤΕΛΕΣΕΩΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
- ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
- ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

2. ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ

- ΜΟΡΦΕΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
- ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΣ
- ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΝΕΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΣ
- ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ
- ΔΑΣΜΟΙ
- ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΛΛΕΣ ΧΩΡΕΣ
- ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ
- ΕΠΙΣΤΡΑΤΕΥΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΤΑΞΗ
- ΣΧΕΤΙΚΗ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

3^Η ΕΝΟΤΗΤΑ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΝΑΦΟΡΑ ΚΥΡΙΩΣ ΣΑΝ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΑΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

]

- ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ
- ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ
- ΦΟΡΟΦΥΓΗ
- ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΕΥΗΜΕΡΙΑ ΤΟΥ ΝΟΙΚΟΚΥΡΙΟΥ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΕΥΗΜΕΡΙΑ

ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Το Ελληνικό φορολογικό σύστημα περιλαμβάνει μια ευρεία κατηγορία φόρων. Ορισμένοι από τους φόρους αυτούς έχουν ως βάση την περιουσία, ενώ άλλοι έχουν ως βάση τη δαπάνη και κυρίως την καταναλωτική δαπάνη. Οι περισσότεροι φόροι επιβάλλονται υπέρ του κράτους, ορισμένοι όμως επιβάλλονται υπέρ των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης, ενώ άλλοι επιβάλλονται υπέρ των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται οι κυριότεροι φόροι που επιβάλλονται σήμερα υπέρ του κράτους, οι φόροι αυτοί συμβάλλουν στα έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού. Ο σημαντικότερος από άποψη εσόδων φόρος είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο οποίος αποφέρει το 50% των εσόδων από έμμεσους φόρους και το 1/3 περίπου των συνολικών φορολογικών εσόδων του κράτους. Ακολουθεί ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων που αποφέρει το 40% των εσόδων του κράτους από άμεσους φόρους και το 14% των συνολικών φορολογικών εσόδων του. Τρίτος από άποψη εσόδων είναι ο φόρος υγρών καυσίμων που αποφέρει 20% περίπου των εσόδων του κράτους από έμμεσους φόρους και το 13%

ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ
ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ	ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΦΟΡΟΣ ΥΓΡΩΝ ΚΑΥΣΙΜΩΝ
ΛΟΙΠΟΙ	ΦΟΡΟΣ ΚΑΠΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
	ΦΟΡΟΣ ΟΙΝΩΝ ΠΟΤΩΝ
	ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝ. ΑΥΤΟΚ
	ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΕΡΓ.
	ΛΟΙΠΟΙ ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

συνολικών εσόδων. Σημαντικά ποσοστά των συνολικών εσόδων του κράτους αποφέρουν επίσης ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ο φόρος των καπνοβιομηχανικών προϊόντων και τα τέλη χαρτοσήμου ενώ η απόδοση των άλλων φόρων είναι σχετικά μικρότερη. Τα ποσοστά αυτά των φόρων είναι ενδεικτικά για την Ελλάδα και αναφέρονται σε πρόσφατες χρονολογίες.

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΒΑΡΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΣΤΙΣ ΑΛΛΕΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

Η συνολική φορολογική επιβάρυνση, μετρούμενη με βάση το λόγο των συνολικών φορολογικών εσόδων στο ακαθάριστο εγχώριο προϊόν είναι σήμερα αρκετά μεγάλη τόσο στη χώρα μας όσο και στις περισσότερες χώρες του κόσμου. Ο πιο κάτω πίνακας παρουσιάζει το μέγεθος της φορολογικής επιβάρυνσης στην Ελλάδα και στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε ορισμένα έτη της τελευταίας 25 ετίας. Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό τα συνολικά φορολογικά έσοδα της χώρας μας ανέρχονται σήμερα σε 33% του Α.Ε.Π, ποσοστό κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες μικρότερο του κοινοτικού μέσου όρου. Πάντως η φορολογική επιβάρυνση αυξήθηκε κατά 64% στην τελευταία 25 ετία, ποσοστό υπερδιπλάσιο του αντίστοιχου ποσοστού αύξησης της φορολογικής επιβάρυνσης για όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση ως σύνολο. Το ποσοστό αυτό αύξησης της φορολογικής επιβάρυνσης στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο ποσοστό σε άλλες χώρες της Ένωσης με εξαίρεση την Ισπανία και την Πορτογαλία. Η ραγδαία αυτή αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης στη χώρα μας έλαβε χώρα κυρίως τη δεκαετία του 80', ενώ η αντίστοιχη αύξηση την τελευταία πενταετία είναι σχετικά περιορισμένη. Αξίζει να παρατηρήσουμε ότι η μέση φορολογική επιβάρυνση των λιγότερο αναπτυγμένων χωρών της Ε.Ε είναι μικρότερη από την αντίστοιχη στις πιο αναπτυγμένες χώρες της Ένωσης παρά τη δραστική απόφαση αύξησης της την τελευταία εικοσιπενταετία.

ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ Ε.Ε

ΧΩΡΑ	1970	1980	1990	1996	ΔΕΙΚΤΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ 1996/80	ΔΕΙΚΤΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ 1996/70
ΑΥΣΤΡΙΑ	23,2	44,2	44,1	45,0	1,02	1,94
ΒΕΛΓΙΟ	37,0	46,1	46,6	48,5	1,05	1,31
ΓΑΛΛΙΑ	36,3	43,3	45,0	46,7	1,08	1,29
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	36,6	42,8	40,6	43,3	1,01	1,18
ΔΑΝΙΑ	43,5	46,3	49,5	53,5	1,16	1,23
ΕΛΛΑΔΑ	20,3	23,0	30,4	33,2	1,44	1,64
ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ	35,7	35,2	36,1	35,8	1,02	1,00
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	28,7	32,9	35,4	34,8	1,06	1,21
ΙΣΠΑΝΙΑ	18,9	26,7	35,7	36,2	1,36	1,92
ΙΤΑΛΙΑ	26,8	31,1	39,4	42,2	1,36	1,57
ΛΟΥΞΕΜΒΟΥΡΓΟ	28,8	43,4	n.a	41,2	0,95	1,43
ΟΛΛΑΝΔΙΑ	37,6	45,9	44,8	44,4	0,97	1,18
ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	20,8	25,8	32,1	36,3	1,41	1,76
ΣΟΥΗΔΙΑ	41,5	50,2	56,2	52,7	1,05	1,27
ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ	32,0	39,0	46,1	44,9	1,15	1,40
ΣΥΝΟΛΟ Ε.Ε	34,0	39,2	41,1	42,8	1,09	1,26

ΓΕΝΙΚΕΣ ΘΕΩΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Το φορολογικό σύστημα μιας χώρας είναι το αποτέλεσμα ιστορικών λόγων αλλά και οικονομικών, πολιτικών και κοινωνικών επιδιώξεων και δοξασιών. Οι ιστορικοί λόγοι πάντοτε έπαιξαν ένα σπουδαίο ρόλο, αφού ισχύοντες φόροι σπάνια καταργούνται έστω και αν έπαυσε να υφίσταται η δικαιολογητική τους βάση. Εξ άλλου, οικονομικές πολιτικές και κοινωνικές επιδιώξεις και θεωρήσεις έπαιξαν και παίζουν σπουδαίο ρόλο στη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος μιας χώρας. Το φορολογικό σύστημα μιας χώρας σπάνια εξετάζεται επί μηδενικής βάσεως ως να μην υπήρχε κανένας φόρος. Αντίθετα συνήθως οριακές μεταβολές στο υπάρχον σύστημα γίνονται κάθε χρόνο. Παρά ταύτα είναι χρήσιμο να γνωρίζουμε ποια είναι τα βασικά χαρακτηριστικά ενός καλού αν όχι άριστου φορολογικού συστήματος. Ήδη ο ADAM SMITH με τον ΠΛΟΥΤΟ ΤΩΝ ΕΘΝΩΝ εκθέτει τους περίφημους κανόνες της φορολογίας σύμφωνα με τους οποίους

- Η φορολογία πρέπει να είναι ίση για όλους τους πολίτες κατά την κρατούσα αντίληψη. Ήση φορολογία για τον SMITH σήμαινε αναλογική φορολογία ως προς το εισόδημα του καθενός.
- Οι φόροι δεν πρέπει να είναι αυθαίρετοι ή αβέβαιοι για τους φορολογημένους.
- Οι φόροι δεν πρέπει να είναι απρόσφοροι για τους φορολογουμένους, δηλ. η είσπραξη τους πρέπει να λαμβάνει χώρα κατά τον πλέον πρόσφορο για τους φορολογουμένους τρόπο.
- Η συλλογή των φόρων πρέπει να είναι οικονομική δηλ. τα έξοδα για τη συλλογή των φόρων δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα προς τα έσοδα που τους αποφέρουν.

Οι κανόνες αυτοί του ADAM SMITH είναι προφανείς και γενικά παραδεκτοί. Δεν βοηθούν όμως στον προσδιορισμό ενός πρακτικού συστήματος φορολογίας. Αποκλείουν όμως ορισμένες αυθαιρεσίες της Διοικήσεως. Έτσι π.χ. ο φορολογικός

νομοθέτης δεν μπορεί να επιβάλλει διακριτικά ένα φόρο σε έναν πολίτη ή σε μια ομάδα πολιτών. Αυτό θα ήταν αντισυνταγματικό στις περισσότερες σύγχρονες Δημοκρατίες εκτός εάν οι φορολογούμενοι κατ' αυτό τον τρόπο αποκτούσαν μια δυσανάλογα υψηλή ωφέλεια σε σχέση με το σύνολο του πληθυσμού. Αν π.χ λόγω δημοσίων έργων σε ένα συγκεκριμένο δρόμο οι ιδιοκτήτες των ακινήτων της οδού αυτής φορολογούνται η φορολογία αυτή δε θα εθεωρείτο άνιση.

Αξιζει να σημειωθεί ότι στους κανόνες του ADAM SMITH θα μπορούσαν να προστεθούν και άλλοι όπως π.χ ότι :

- Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποβλέπει στην επίτευξη των στόχων της σταθεροποίησης και ανάπτυξης της οικονομίας

Η αδυναμία προδιαγραφής ενός συγκεκριμένου φορολογικού συστήματος βάσει των γενικών αυτών κανόνων, οδήγησε τους οικονομολόγους στη διατύπωση δυο γενικών θεωριών για την επιβολή των φόρων τις οποίες θα δούμε στα επόμενα τμήματα της εργασίας. Πριν περάσουμε να αναλύσουμε τις θεωρίες αυτές πρέπει να σημειώσουμε την ασυμμετρία που διέπει τους κανόνες της φορολογίας αφού αντίστοιχοι κανόνες δεν διατυπώθηκαν μέχρι πρόσφατα , όσον αφορά τις δαπάνες του Κράτους.

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ

Φορολογική βάση είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλει ο φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογουμένων, οικονομικό και μη οικονομικό. Στην αρχαιότητα για παράδειγμα χρησιμοποιούνταν διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογουμένων ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής τους υποχρέωσης. Ορισμένα από αυτά ήταν οικονομικά στοιχεία όπως το μέγεθος της περιουσίας τους ενώ άλλα δεν είχαν απόλυτα οικονομικό χαρακτήρα όπως για παράδειγμα ο αριθμός των παραθύρων του σπιτιού ενός φορολογούμενου ή ακόμη και η ίδια η ύπαρξη του στη ζωή. Σήμερα όμως ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται συνήθως διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη, ειδικότερα μάλιστα η καταναλωτική δαπάνη.

Στη θεωρία υπάρχει σημαντική διαμάχη σχετικά με το πιο από τα τρία αυτά στοιχεία αποτελεί την καλύτερη βάση για τον υπολογισμό των φόρων και οδηγεί σε δικαιότερη κατανομή της επιβάρυνσης, που όπως θα δούμε, προκαλούν οι φόροι. Η περιουσία χρησιμοποιούνταν ως κύρια βάση για τον υπολογισμό των φόρων, κατά την περίοδο πριν από τη βιομηχανική επανάσταση. Σ' αυτή την περίοδο η περιουσία αποτελούσε την κύρια πηγή εισοδήματος και έδειχνε επομένως το μέγεθος της οικονομικής ευημερίας των πολιτών. Γι' αυτό το θεωρούσαν ως το ικανοποιητικότερο οικονομικό μέγεθος για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης των πολιτών. Μετά από την περίοδο αυτή όμως όπου αναπτύχθηκε ο δευτερογενής και ο τριτογενής τομέας της οικονομίας και το εισόδημα από εργασία πήρε την κύρια θέση στο συνολικό εισόδημα, η περιουσία έπαψε να αποτελεί το πλέον πρόσφορο μέγεθος για τον υπολογισμό των φόρων και τη θέση της πήρε το εισόδημα. Σήμερα πλέον γίνεται δεκτό από την πλειοψηφία των θεωρητικών της δημόσιας οικονομικής ότι το εισόδημα πρέπει να χρησιμοποιείται πρωταρχικά ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης γιατί αποτελεί τον κύριο δείκτη της οικονομικής μας ευμάρειας και επομένως της δυνατότητας των φορολογουμένων να συμβάλλουν στη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών θα πρέπει όμως συμπληρωματικά να

χρησιμοποιείται και η περιουσία. Αυτό είναι ορθό γιατί αν έχουμε δυο φορολογούμενους με το ίδιο εισόδημα αλλά ο ένας έχει περιουσία και ο άλλος όχι ο πρώτος μπορεί να συμβάλλει περισσότερο στη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών .

Εξάλλου πολλοί θεωρητικοί υποστηρίζουν ότι η δαπάνη και μάλιστα η καταναλωτική δαπάνη πρέπει να χρησιμοποιείται πρωταρχικά ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης . Τα επιχειρήματα που προβάλλονται είναι βασικά δύο 1. Η κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης με βάση τη δαπάνη των καταναλωτών είναι δικαιότερη γιατί η καταναλωτική δαπάνη δείχνει τι αποκομίζει κάθε πολίτης από την κοινωνία ενώ το εισόδημα δείχνει τι συνεισφέρει κάθε πολίτης στο κοινωνικό σύνολο.

Θα ήταν επομένως δικαιότερο οι πολίτες να επιβαρύνονται με το κόστος δημοσίων δαπανών ανάλογα με το τι αποκομίζει ο καθένας και όχι ανάλογα με το τι συνεισφέρει στην κοινωνία. 2. Η δαπάνη των φορολογουμένων μπορεί να υπολογιστεί με μεγαλύτερη ακρίβεια , γιατί ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος ένεκα τεχνικών προβλημάτων δεν μπορεί να υποβληθούν σε φορολογία. Όταν όμως ως βάση για τον υπολογισμό των φόρων χρησιμοποιείται η δαπάνη ανεξάρτητα από την κατηγορία εισοδήματος από την οποία καλύπτεται. Αντίθετα όσοι υποστηρίζουν την άποψη ότι το εισόδημα θα πρέπει να αποτελεί την κυριότερη βάση των φόρων ισχυρίζονται ότι το εισόδημα δείχνει το μέγεθος της αγοραστικής δύναμης που κατέχει κάθε φορολογούμενος και παριστάνει επομένως την ικανότητα καθενός να συνεισφέρει στην κάλυψη των δημοσίων δαπανών. Επιπλέον υποστηρίζουν ότι όταν ως βάση χρησιμοποιείται , η καταναλωτική δαπάνη δεν υποβάλλονται στο φόρο οι αποταμιεύσεις οι οποίες αποτελούν ένα μεγάλο μέρος του εισοδήματος των υψηλότερων εισοδηματικών τάξεων , πράγμα που θα οδηγούσε σε σχηματισμό περιουσιών και άνιση διανομή του πλούτου. Τέλος αν χρησιμοποιηθεί η δαπάνη ως βάση για την επιβολή των φόρων η επιβάρυνση των φορολογουμένων δε θα εξαρτάται μόνο από τη δυνατότητα τους να συνεισφέρουν στην κάλυψη των δημοσίων δαπανών αλλά και από τις προσωπικές και οικογενειακές τους συνθήκες . Έτσι , δύο φορολογούμενοι με την ίδια αγοραστική δύναμη θα πλήρωναν διαφορετικό ποσό φόρου και μάλιστα αυτός που θα είχε μεγαλύτερη οικογένεια και θα ήταν ουσιαστικά ο πιο φτωχός θα πλήρωνε περισσότερα. Στην πράξη ως βάση των φόρων χρησιμοποιούνται σήμερα και τα τρία αυτά οικονομικά χαρακτηριστικά των φορολογουμένων δηλαδή η περιουσία το εισόδημα και η δαπάνη. Αλλά μεγαλύτερη

σημασία έχει το εισόδημα και η δαπάνη ενώ η σχετική συμβολή της περιουσίας στα συνολικά φορολογικά έσοδα των δημοσίων φορέων είναι περιορισμένη.

Η ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΗ ΜΟΝΑΔΑ

Το πρόσωπο του οποίου τα χαρακτηριστικά χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων π.χ. το εισόδημα ,η περιουσία του ή οι καταναλωτικές τους δαπάνες και το οποίο είναι συνήθως υποχρεωμένο να καταβάλλει το φόρο στο δημόσιο, λέγεται φορολογούμενη μονάδα .Ένα ζήτημα που γεννιέται σε πολλές κατηγορίες φόρων είναι αν ως φορολογούμενες μονάδες θα πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο τα φυσικά πρόσωπα ή θα πρέπει να θεωρούνται και τα νομικά. Τέτοιο ζήτημα γεννιέται π.χ. στη φορολογία εισοδήματος και σε ορισμένους φόρους περιουσίας και όπως θα δούμε δεν υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση του θέματος ούτε στην επιστήμη της δημόσιας οικονομικής ούτε στη φοροτεχνική πρακτική. Ορισμένοι θεωρητικοί υποστηρίζουν ότι μόνο τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να αποτελούν φορολογούμενες μονάδες , ενώ άλλοι έχουν την άποψη ότι τέτοιες μονάδες πρέπει να αποτελούν και τα νομικά πρόσωπα .Όμοια , στην πράξη ορισμένες χώρες υποβάλλουν σε ορισμένες φορολογίες μόνο τα φυσικά πρόσωπα ενώ σε άλλες χώρες υποβάλλονται τόσο τα φυσικά πρόσωπα όσο και τα νομικά. Ένα δεύτερο ζήτημα που γεννιέται στην περίπτωση ορισμένων φόρων και ιδιαίτερα των προσωπικών φόρων είναι αν ως φορολογούμενη μονάδα θα θεωρείται και η οικογένεια ως σύνολο ή τα επιμέρους άτομα της. Αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία στην περίπτωση των προοδευτικών φόρων, όπως είναι λ.χ. ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων ή ορισμένοι φόροι περιουσίας γιατί όταν ως μονάδα χρησιμοποιείται η οικογένεια η φορολογική επιβάρυνση είναι μεγαλύτερη από την αντίστοιχη επιβάρυνση που προκύπτει όταν ως φορολογούμενες μονάδες χρησιμοποιούνται τα επιμέρους άτομα

Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με τη θεωρία του ανταλλάγματος οι φόροι πρέπει να επιβάλλονται στους πολίτες ,ανάλογα με την ωφέλεια που αυτοί αποκομίζουν από τις δαπάνες .Η θεωρία του ανταλλάγματος είναι δυνατόν να ερμηνευτεί με διαφόρους τρόπους. Μια απρόσφορη ερμηνεία της θεωρίας θα ήταν εκείνη που θα προσπαθούσε να εξισώσει τη συνολική φορολογική υποχρέωση ενός φορολογούμενου με τη συνολική του ωφέλεια από τις δημόσιες δαπάνες. Σε μια όμως ορθολογικά οργανωμένη κοινωνία η ωφέλεια από τις δημόσιες δαπάνες υπερβαίνει το συνολικό του κόστος (και έτσι υπάρχει το πλεόνασμα του φορολογούμενου)διαφορετικά δεν θα έπρεπε να διενεργούνται οι δημόσιες δαπάνες .Σύμφωνα με τη θεωρία του ανταλλάγματος η φορολογική υποχρέωση κάθε φορολογούμενου θα πρέπει να είναι ανάλογη της ωφέλειας που αυτός αποκομίζει από τις δημόσιες δαπάνες. Η επικρατούσα ερμηνεία της θεωρίας του ανταλλάγματος είναι ότι οι φόροι θα πρέπει να επιβάλλονται σε ένα φορολογούμενο ανάλογα με την οριακή του ωφέλεια από τις δημόσιες δαπάνες. Πρόκειται δηλαδή για την επιβολή της ψευδο- τιμής ή του ψευδο - φόρου. Στην πράξη καταβάλλεται προσπάθεια να εφαρμοστεί η θεωρία του ανταλλάγματος κατά προσέγγιση σε διαφορές περιπτώσεις. Η επιβολή διαφόρων τελών (συνδέσεως π.χ. με το δίκτυο αποχετεύσεως) διοδίων χαρτοσήμων αποβλέπει στη κατά προσέγγιση εφαρμογή της θεωρίας του ανταλλάγματος στην πράξη. Σε ορισμένες χώρες ο φόρος στη βενζίνη χρησιμοποιείται για τη χρηματοδότηση της κατασκευής και επισκευής δρόμων σε μια (ατελή) προσπάθεια συνδέσεως φόρου και ανταλλάγματος. Πολλοί οικονομολόγοι θα ήθελαν την εφαρμογή της θεωρίας του ανταλλάγματος σε όλες τις περιπτώσεις παροχής μη αμιγώς δημοσίων αγαθών από το κράτος. Εάν ο στόχος της αρίστης διανομής του εισοδήματος έχει επιτευχθεί , η εφαρμογή της θεωρίας του ανταλλάγματος, όπου είναι δυνατή, είναι μια αποτελεσματική μέθοδος για τη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών. Στη πράξη όμως οι στόχοι της αρίστης κατανομής των πόρων και της αρίστης διανομής του εισοδήματος δεν παρουσιάζονται ως ανεξάρτητοι μεταξύ τους. Και αυτό περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της θεωρίας του ανταλλάγματος, παρά το επιπλέον πλεονέκτημα της θεωρίας αυτής , ότι συνδέει δημόσια έξοδα και έσοδα. Αξίζει τέλος να σημειωθεί ότι η θεωρία του ανταλλάγματος στη θεωρητική της σύλληψη συνεπάγεται την επιβολή διαφορετικού φόρου για κάθε καταναλωτή ενός δημοσίου αγαθού, ανάλογα με την οριακή του αξιολόγηση του αγαθού αυτού. Ένα ενδιαφέρον ερώτημα που ανακύπτει

αν η φορολογία αυτή είναι προοδευτική, αναλογική, η αντιστρόφως προοδευτική υπό την κοινή έννοια. Οι παλαιότεροι οικονομολόγοι συζητούσαν το ερώτημα αυτό εξετάζοντας, εάν ο πλούσιος ή ο φτωχός έχει πιο μεγάλη ανάγκη της προστασίας του κράτους. Συνήθως κατέληγαν στο συμπέρασμα ότι ο φτωχός έχει μεγαλύτερη ανάγκη της προστασίας του κράτους και κατά συνέπεια με βάση τη θεωρία του ανταλλάγματος η φορολογία θα ήταν αντιστρόφως προοδευτική υπό την κοινή έννοια. Για αυτό και συνήθως πρότειναν τη θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας ως οδηγό για την επιβολή των φόρων.

Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗΣ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑΣ

Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας έχει μεγάλη ιστορία στην οικονομική βιβλιογραφία σύμφωνα με τη θεωρία αυτή, κάθε πολίτης πρέπει να πληρώνει φόρους σύμφωνα με την οικονομική του ικανότητα. Η θεωρία αυτή συνεπάγεται δύο αρχές: Την αρχή της οριζοντίου ισότητας σύμφωνα με την οποία άτομα, τα οποία βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες, θα πρέπει φορολογικά να αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιο τρόπο. Η δεύτερη αρχή της καθέτου ανισότητας σύμφωνα με την οποία, άτομα, τα οποία βρίσκονται κάτω από διάφορες συνθήκες, θα πρέπει φορολογικά να αντιμετωπίζονται κατά διάφορο τρόπο. Διάφορα ερωτήματα προκύπτουν όσον αφορά την εφαρμογή της θεωρίας της φοροδοτικής ικανότητας το πρώτο πρόβλημα συνίσταται από τι ακριβώς εννοείται με την έκφραση κάθε πολίτης να πληρώνει φόρους. Εννοείται ο υπόχρεος για την πληρωμή των φόρων στο κράτος, ή αυτός που τελικά και ουσιαστικά επιβαρύνεται από την επιβολή των φόρων; Το πρόβλημα αυτό συνδέεται με το θέμα της μετακυλίσεως των φόρων μετατοπίσεως δηλαδή της ουσιαστικής φορολογικής υποχρεώσεως από τον τυπικά υπεύθυνο για την πληρωμή ενός φόρου σε κάποιον άλλο ο οποίος ουσιαστικά πληρώνει τον φόρο. Ένας βασικός δείκτης φοροδοτικής ικανότητας ενός ατόμου είναι το εισόδημά του. Προφανώς όσο μεγαλύτερο το εισόδημα ενός ατόμου σε σχέση με ένα άλλο άτομο, το οποίο βρίσκεται σ' αυτές τις συνθήκες τόσο μεγαλύτερη είναι η φοροδοτική ικανότητα του πρώτου ατόμου. Το εισόδημα ως δείκτης της φοροδοτικής ικανότητας νοείται υπό ευρεία έννοια. Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τον ορισμό των HAIG - SIMONS - HICKS, εισόδημα ενός έτους είναι η μέγιστη δυνατή κατανάλωση εντός της περιόδου, χωρίς ο λαμβάνων το εισόδημα να είναι στο τέλος της περιόδου φτωχότερος ή πλουσιότερος σε σχέση με την περιουσιακή του θέση στην αρχή της περιόδου. Βεβαίως το εισόδημα δεν είναι ο μόνος δείκτης φοροδοτικής ικανότητας ενός ατόμου έτσι π.χ. ο ιδιοκτήτης έργων τέχνης ή οικοπέδων ασφαλώς και έχει φοροδοτική ικανότητα, αν και δεν έχει χρηματικό εισόδημα. Το ίδιο συμβαίνει και με τον κάτοχο μετοχών σε μια Α.Ε η οποία διανέμει υπό μορφή μερίσματος πολύ μικρό μέρος των κερδών της, επανεπενδύουσα το υπόλοιπο η φοροδοτική ικανότητα του κατόχου των μετοχών αυτών ασφαλώς και δεν προσδιορίζεται από το μικρό εισόδημα του και μόνο. Με άλλα λόγια η περιουσία ενός ατόμου συνιστά επίσης ένα αξιόλογο δείκτη φοροδοτικής ικανότητας. Επί πλέον το αναμενόμενο εισόδημα ενός ατόμου σε αντιδιαστολή προς το τρέχον αποτελεί επίσης δείκτη φοροδοτικής

ικανότητας. Το αναμενόμενο εισόδημα εξαρτάται προφανώς από πολλούς παράγοντες όπως η ηλικία η υγεία ,εκπαίδευση του ατόμου και η παρούσα αξία του αναμενόμενου εισοδήματος αποτελεί επίσης δείκτη φοροδοτικής ικανότητας. Την οικονομική βιβλιογραφία απασχόλησε ιδιαίτερα η επιλογή μεταξύ καταναλώσεως και εισοδήματος ως δείκτη φοροδοτικής ικανότητας .Ήδη ο Hobbes πρότεινε ένα ηθικό επιχείρημα υπέρ της επιλογής της καταναλώσεως ως δείκτη φοροδοτικής ικανότητας. Το επιχείρημα είναι ότι είναι πιο σωστό να φορολογείται κάποιος , με βάση το τι παίρνει από την κοινωνία με τη μορφή της καταναλώσεως παρά με το τι πρόσφερε στην κοινωνία , κάτι που ισούται με τα εισόδημά του. Η μη φόρολογία όμως της αποταμιεύσεως δεν δικαιολογείται , αφού αυτή είναι η εκούσια και ασφαλώς προσφέρει χρησιμότητα στον αποταμιεύοντα όχι μόνο με τη μορφή της δυνατότητας μεγαλύτερης μελλοντικής καταναλώσεως αλλά και υπό τη μορφή της δυνάμεως που η περιουσία προσφέρει στον κάτοχό της. Το επιχείρημα της διπλής της φορολογίας της αποταμιεύσεως έχει επίσης προταθεί , υπέρ της επιλογής της καταναλώσεως ως δείκτη φοροδοτικής ικανότητας. Σύμφωνα με το επιχείρημα αυτό , η αποταμίευση φορολογείται δύο φορές : μια φορά λόγω του φόρου εισοδήματος ο οποίος μειώνει το προς αποταμίευση διαθέσιμο εισόδημα και μια δεύτερη φορά όταν φορολογείται το εισόδημα εκ της αποταμιεύσεως. Στη σύγχρονη εποχή η κατανάλωση προτάθηκε ως δείκτης φοροδοτικής ικανότητας και για το λόγο ότι έτσι ενισχύεται η αποταμίευση που είναι αναγκαία για την προώθηση των επενδύσεων και κατά συνέπεια της οικονομικής αναπτύξεως. Ένας λοιπόν φόρος επί της καταναλώσεως είναι ιδιαίτερα επιθυμητός από αυτή την άποψη ιδιαίτερα στις υπό ανάπτυξη χώρες. Είναι τέλος προφανές ότι οι προσωπικές συνθήκες κάθε ατόμου επηρεάζουν τη φοροδοτική ικανότητα. Τέλος σημειώνουμε ότι οι πιο πάνω δείκτες φοροδοτικής ικανότητας δηλαδή τα εισόδημα η κατανάλωση και η περιουσία, δεν είναι αμοιβαίως αποκλειόμενοι :και οι τρεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επιβολή διαφόρων φόρων πράγμα που περιορίζει και τη δυνατότητα μη πληρωμής φόρων .

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας δεν μπορεί να οδηγήσει σε ένα συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των πολιτών αφού μόνο υπό την έννοια της ίσης οριακής φορολογικής θυσίας μπορούσε να κάνει κάτι τέτοιο. Η έννοια όμως αυτή οδηγεί στην ανεπιθύμητη εξίσωση των διαθεσίμων εισοδημάτων. Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας όπως άλλωστε και η θεωρία του ανταλλάγματος δεν μπορούν ούτε να προσδιορίσουν ,αν θα έχουμε προοδευτική φορολογία ή όχι. Πολλά επιχειρήματα έχουν προταθεί υπέρ και κατά της προοδευτικότητας των φόρων. Εδώ θα περιοριστούμε σε μια σύντομη παρουσίαση των κυριότερων επιχειρημάτων. Κατ' αρχήν η συζήτηση για το επιθυμητό ή όχι της προοδευτικής φορολογίας ,προϋποθέτει ότι οι φόροι επιβαρύνουν τελικά εκείνους οι οποίοι είναι νομικά υπόχρεοι για την καταβολή τους στο δημόσιο . Με άλλα λόγια η συζήτηση προϋποθέτει ότι οι φόροι δεν μετακυλίνουν σε άλλα άτομα από εκείνα που τους πληρώνουν. Το πρόβλημα της μετακύλισης ή επιπτώσεως των φόρων είναι πολύπλοκο και η δυνατότητα ή μη μετακύλισης ενός φόρου εξαρτάται από πολλούς παράγοντες. Ένα πρώτο επιχείρημα υπέρ της προοδευτικότητας των φόρων είναι η αυτόματη σταθεροποιητική επίδραση που έχουν στην οικονομία. Πράγματι ο προοδευτικός φόρος εισοδήματος εξομαλύνει τις κυκλικές διακυμάνσεις του εισοδήματος απ' την φορολογία Αυτό συμβαίνει διότι στην ανοδική φάση του εισοδήματος ο προοδευτικός φόρος εξ' ορισμού αυξάνεται ταχύτερα από το εισόδημα και επομένως το διαθέσιμο εισόδημα αυξάνεται λιγότερο από ότι θα αυξανόταν αν δεν υπήρχε προοδευτική φορολογία. Το αντίθετο συμβαίνει στην καθοδική φάση του εισοδήματος .Έτσι η διακύμανση του διαθέσιμου εισοδήματος είναι μικρότερη από τη διακύμανση του προ φορολογίας εισοδήματος αν η φορολογία είναι προοδευτική. Το δεύτερο ισχυρό επιχείρημα υπέρ της προοδευτικότητας των φόρων είναι το γεγονός ότι ναι μεν, η εξάλειψη της ανισότητας του διαθεσίμου εισοδήματος δεν είναι επιθυμητή αλλά η μείωση αλλά η μείωση της ανισότητας αυτής μπορεί να είναι ευκαταία Βέβαια και πάλι στην περίπτωση της μείωσης της ανισότητας των διαθεσίμων εισοδημάτων καταπολεμάμε το αποτέλεσμα της οικονομικής ανισότητας των ατόμων και όχι τα αίτιά της. Η εξάλειψη των αιτιών της οικονομικής ανισότητας είδαμε ότι είναι αδύνατη αλλά ο μετριασμός των αιτιών αυτών είναι δυνατόν να επιτευχθεί ,και μάλιστα σε μια δημοκρατική κοινωνία επιβάλλεται.

Τα επιχειρήματα τώρα εναντίον της προοδευτικότητας των φόρων είναι ότι πρώτον οδηγεί κατ' ανάγκην σε πιο πολύπλοκο φορολογικό σύστημα και είναι δύσκολη η εφαρμογή του , κάτι που συνεπάγεται κοινωνικό κόστος . Το δεύτερο επιχείρημα είναι ότι σε μια οργανωμένη κοινωνία η προοδευτικότητα του φόρου εισοδήματος μπορεί να οδηγήσει σε ανεύθυνες πολιτικά λύσεις.

1^H

ΕΝΟΤΗΤΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΩΝ ΠΟΥ
ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΤΟΥΣ ΑΜΕΣΟΥΣ
ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ

ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΦΕΦΠ

Το εισόδημα χρησιμοποιείται από όλες σχεδόν τις χώρες ως βάση σημαντικών φόρων -των φόρων εισοδήματος. (Φ.Ε.). Οι φόροι εισοδήματος είναι οι σημαντικότεροι φόροι σε όλες τις χώρες. Η σημασία όμως των φόρων εισοδήματος στο σύνολο των φορολογικών εσόδων διαφέρει από χώρα σε χώρα αφού η σχέση άμεσων και έμμεσων φόρων είναι διαφορετική. Οι φόροι εισοδήματος ως ποσοστό του Ακαθάριστου Εγχώριου Προϊόντος (ΑΕΠ) διαφέρουν επίσης από χώρα σε χώρα αφού και η συνολική φορολογική επιβάρυνση διαφέρει από χώρα σε χώρα.

Η ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΦΕΦΠ

Ο φόρος εισοδήματος υπό την σημερινή τουλάχιστον μορφή του δεν έχει πολύ μεγάλη ιστορία , σε αντίθεση με άλλους φόρους. Η Μεγάλη Βρετανία αναφέρεται ως η χώρα που πρώτη εισήγαγε ένα φόρο εισοδήματος το 1799 ο οποίος όμως γρήγορα καταργήθηκε. Ένας νέος φόρος εισοδήματος εισήχθη το 1842 , ο οποίος με πολλές φυσικά τροποποιήσεις ισχύει ακόμα και σήμερα. Διάφορες χώρες θέσπισαν φόρους εισοδήματος στις αρχές του περασμένου αιώνα..Στην Η.Π.Α. ένας φόρος εισοδήματος με αφανή προοδευτικότητα εισήχθη το 1894 για να κηρυχθεί αντισυνταγματικός . Από το 1913 όμως υπάρχει στις Η.Π.Α. φόρος εισοδήματος. Στην Ελλάδα , θα ήταν δυνατό να υποστηριχθεί ότι ένας κάποιος φόρος εισοδήματος , αν και όχι με τη σύγχρονη μορφή του υπήρχε από αρχαιστάτων χρόνων. Έτσι π.χ. στην Αρχαία Αθήνα , αν και οι φόροι κάλυπταν μικρό μέρος των δημοσίων δαπανών , υπήρχαν αμελητέοι τακτικοί άμεσοι φόροι και σημαντικοί έκτακτοι φόροι. Αμελητέα σημασία είχαν οι άμεσοι φόροι και στην Βυζαντινή Αυτοκρατορία. Επί Τουρκοκρατίας επεβάλλοντο διάφοροι άμεσοι φόροι όπως π.χ. ο έγγειος φόρος και το χαράτσι (ένας κεφαλικός δηλαδή φόρος).

Από της απελευθέρωσης και μέχρι την φορολογική μεταρρύθμιση του 1919 ίσχυαν στην Ελλάδα φόροι επί του ακαθάριστου εισοδήματος όπως οι φόροι επί του ακαθάριστου εισοδήματος όπως ο φόρος επί των γεωργικών προϊόντων εν γένει και οι ειδικοί φόροι επί της σταφίδας, λαδιού, καπνού, κ.τ.λ. Το 1919 εισήχθη η φορολογία των καθαρών προσόδων, δηλαδή του καθαρού εισοδήματος. Ο νόμος διέκρινε τα εισοδήματα αναλόγως των ειδών προσελεύσεως και επέβαλλε φόρο χωριστά στο εισόδημα κάθε πηγής. Ο ισχύων σήμερα Φ.Ε.Φ.Π. εισήχθη βασικά με το Ν. Δ. 3323/1955 ως ενιαίος φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος των φυσικών προσώπων και με το Ν. Δ. 3843/1959 εισήχθη ο Φ.Ε.Ν.Π. Το πρώτο θέμα το οποίο τίθεται σχετικά με το Φ.Ε.Φ.Π αναφέρεται στο ποιος είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου - ποιο είναι δηλαδή το υποκείμενο του φόρου. Ειδικότερα ερωτάται, εάν κάθε μεμονωμένο άτομα που αποκτά εισόδημα είναι υποκείμενο του φόρου χωριστά ή εάν η οικογένεια ως σύνολο είναι το υποκείμενο του φόρου. Η απάντηση προφανώς θα είναι συνάρτηση αξιολογικών κρίσεων που αναφέρονται στο θεσμό της οικογένειας. Παρά ταύτα, δεδομένης της προοδευτικότητας του Φ.Ε.Φ.Π. ορισμένες αδικίες που ασφαλώς δημιουργούνται θα μπορούσαν να εξαλειφθούν με τον κατάλληλο ορισμό του υποκειμένου φόρου.

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΟΥ ΦΕΦΠ

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Η φορολογική βάση του ΦΕΦΠ είναι προφανώς το εισόδημα κάθε υποκειμένου στο φόρο. Το ερώτημα το οποίο τίθεται είναι τι θεωρείται εισόδημα για φορολογικούς σκοπούς. Στις περισσότερες χώρες οι φορολογικές νομοθεσίες διακρίνουν εν προκειμένω τρεις έννοιες το ακαθάριστο το καθαρό και το φορολογητέο εισόδημα. Κατ' αρχήν για να θεωρηθεί ένα έσοδο ενός φορολογουμένου ως εισόδημα θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από μια κάποια περιοδικότητα και όχι είναι εντελώς τυχαία και απρόοπτο μη συνδεδεμένο με την οικονομική δραστηριότητα του φορολογούμενου. Είναι επίσης προφανές ότι το ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι η φορολογική βάση του ΦΕΦΠ αφού αυτό δεν μπορεί να αποτελέσει δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας του. Ο λόγος είναι ότι το ακαθάριστο εισόδημα περιλαμβάνει και τα απαραίτητα έξοδα για την απόκτησή του τα οποία φυσικά δεν αποτελούν στοιχείο της φοροδοτικής ικανότητας του ατόμου που αποκτά εισόδημα. Ο ορισμός του

εισοδήματος των HAIG-SIMONS-HICKS αφορά καθαρό εισόδημα , σύμφωνα με αυτόν τον ορισμό το εισόδημα μιας περιόδου είναι η μέγιστη δυνατή κατανάλωση εντός της περιόδου , χωρίς ο λαμβάνων το εισόδημα να είναι στο τέλος της περιόδου φτωχότερος ή πλουσιότερος σε σχέση με την περιουσιακή του κατάσταση στην αρχή της περιόδου. Παρά τη σαφήνεια του ορισμού αυτού του καθαρού εισοδήματος διάφορα προβλήματα ανακύπτουν. Ο ΦΕΦΠ είναι προσωπικός φόρος : Λαμβάνει δηλαδή υπ' όψιν του τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε φορολογούμενου. Έτσι π.χ. εάν δύο φορολογούμενοι έχουν το ίδιο καθαρό εισόδημα πλην όμως ο ένας έχει πέντε παιδιά και ο άλλος κανένα είναι προφανές ότι οι δύο αυτοί φορολογούμενοι δεν έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα. Οι προσαρμογές που γίνονται στο καθαρό εισόδημα για να ληφθούν υπ' όψιν οι προσωπικές συνθήκες των φορολογουμένων καταλήγουν στο φορολογητέο εισόδημα. Και το φορολογητέο εισόδημα είναι αυτό που τελικά αποτελεί τη φορολογική βάση του ΦΕΦΠ.

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σε μία σύγχρονη οικονομία έχουμε συνηθίσει να σκεφτόμαστε σε όρους χρηματικούς το εισόδημα. Παρά ταύτα το εισόδημα μπορεί να είναι και σε είδος. Έτσι π.χ. η παραχώρηση της χρήσεως αυτοκινήτου στο διευθύνοντα σύμβουλο μίας επιχειρήσεως αποτελεί γι αυτόν εισόδημα (και κατά συνέπεια πρέπει να φορολογηθεί). Το ίδιο συμβαίνει με την παραχώρηση δωρεάν γεύματος ή χώρου σταθμεύσεως των αυτοκινήτων τους στους υπαλλήλους μίας επιχειρήσεως. Εισόδημα εις είδος αποτελεί επίσης και η παραχώρηση ορισμένων μονάδων του προϊόντος μιας επιχείρησης δωρεάν ή σε τιμή κατώτερη της αγοραίας στους υπαλλήλους κ.ο.κ. Εισόδημα εις είδος τέλος αποτελεί και η αξία των αγαθών που παράγονται και καταναλώνονται από ένα άτομο (αυτοκατανάλωση). Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι το εισόδημα εις είδος είναι ένα μέρος του εισοδήματος ενός φορολογούμενου , που θα έπρεπε να φορολογηθεί όπως και το χρηματικό εισόδημα. Ο λόγος είναι ότι το εισόδημα εις είδος αυξάνει τη φοροδοτική ικανότητα ενός ατόμου , όπως ακριβώς και το χρηματικό εισόδημα. Άλλωστε εάν ρητά εξαιρείται το εισόδημα εις είδος του ΦΕΦΠ τότε προφανώς εύκολα θα μπορούσε να αποφευχθεί , ή τουλάχιστον να μειωθεί ο ΦΕΦΠ.

Άλλος ένας παράγοντας που δυσκολεύει τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος είναι και η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου, δηλαδή η αύξηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου εντός μία περιόδου. Μια τέτοια αύξηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση της καταναλώσεως του και κατά συνέπεια εμπίπτει στον ορισμό του εισοδήματος των HAIG-SIMONS-HICKS , εξ' άλλου η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου προφανώς αυξάνει τη φοροδοτική ικανότητα ενός ατόμου σε σχέση με άλλο άτομο το οποίο δεν απολαμβάνει τέτοιου είδους εισόδημα. Κατά συνέπεια η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου αποτελεί μέρος του εισοδήματος του φορολογούμενου που θα πρέπει να φορολογηθεί. Εννοείται εδώ ότι τα περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία αυξήθηκε δεν συνδέονται με τη συνήθη δραστηριότητα των επιχειρήσεων. Άλλωστε η υπερτίμηση των περιουσιακών στοιχείων τα οποία συνδέονται με τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων θα εκφραστεί ως αύξηση του εισοδήματος και θα φορολογηθεί. Επίσης όσον αφορά τα άνισα διαχρονικά εισοδήματα και αυτά δυσκολεύουν τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος συγκεκριμένα, το εισόδημα αναφέρεται σε μια περίοδο , οποία συμβατικά λαμβάνεται ως ίση με ένα έτος. Δεν υπάρχει όμως λόγος , γιατί η αρχή π.χ. της οριζοντίου φορολογικής ισότητας να αναφέρεται κατ' ανάγκη σε ένα έτος. Αντίθετα θα ήταν δυνατό να υποστηριχθεί ότι η αρχή αυτή αναφέρεται σε όλη τη ζωή του φορολογουμένου. Δεδομένου ότι ο ΦΕΦΠ είναι προοδευτικός λόγω της βασικής ιδιότητας της προοδευτικής φορολογίας , έπεται ότι όταν δυο άτομα έχουν το ίδιο εισόδημα σε μια περίοδο π.χ. δύο ετών πλην όμως το ένα λαμβάνει κάθε χρόνο το μισό του διετούς εισοδήματος του ,ενώ το άλλο άτομο λαμβάνει το ένα χρόνο όλο το διετές εισόδημα του , το δεύτερο άτομο πληρώνει περισσότερο φόρο. Αυτό φαίνεται άδικο ,και η αδικία αυτή ενισχύεται εάν το δεύτερο άτομο εργάζεται και τα δυο χρόνια ,πλην όμως λαμβάνει όλο το εισόδημα του τον ένα χρόνο. Για την εξάλειψη του φαινομένου αυτού η φορολογία νομοθεσία προβλέπει στις περισσότερες χώρες κάποια μορφή διαχρονικής εξομαλύνσεως του εισοδήματος των φορολογουμένων. Αυτό μπορεί να γίνει στο πιο πάνω παράδειγμα με το να επιτραπεί η φορολογία του δεύτερου ατόμου κατά έτος στο μισό του διετούς εισοδήματός του. Γενικότερα, η διαχρονική του εξομάλυνση του εισοδήματος των φορολογουμένων μπορεί να γίνει με την πρόβλεψη της φορολογίας του μέσου όρου των εισοδημάτων του φορολογούμενου μιας σειράς ετών. Επίσης κάποια άτομα επιλέγουν να επενδύσουν τα χρήματά τους σε είδη επενδύσεων που δεν αποφέρουν εισόδημα χρηματικό αλλά

εισόδημα σε καταναλωτικές υπηρεσίες ή όπως συνήθως λέγεται το τεκμαρτό εισόδημα πρέπει να αποτελεί μέρος της φορολογικής βάσης. Επίσης κάτι τελευταίο που μπορούμε να αναφέρουμε πως δυσκολεύει στο να προσδιορίσει το καθαρό του εισόδημα είναι και τα έξοδα για την απόκτηση του εισοδήματος θα πρέπει λοιπόν να αφαιρέσουμε τα αναγκαία έξοδα για την απόκτηση του εισοδήματος για να φτάσουμε στο καθαρό εισόδημα που αποτελεί τον πραγματικό δείκτη φοροδοτικής ικανότητας ενός ατόμου. Αν και στη θεωρία η διάκριση αυτή είναι σαφής στην πράξη ο ακριβής προσδιορισμός των αναγκαίων εξόδων για την απόκτηση του εισοδήματος δεν είναι πάντοτε εύκολος. Η δυσχέρεια συνίσταται στο γεγονός ότι ορισμένες δαπάνες συνδυάζουν στοιχεία καταναλώσεως και αναγκαίων εξόδων για την απόκτηση του εισοδήματος.

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι ένας προσωπικός φόρος ένας φόρος δηλαδή ο οποίος προσαρμόζεται στις προσωπικές συνθήκες ενός εκάστου φορολογουμένου, ώστε η φορολογική του βάση να αποτελεί κατά το δυνατόν ένα εξατομικευμένο δείκτη φοροδοτικής ικανότητας. Επομένως η φορολογική βάση του ΦΕΦΠ θα πρέπει να προσδιοριστεί για κάθε φορολογούμενο ώστε να λαμβάνει υπ' όψιν τις ιδιαίτερες συνθήκες του φορολογουμένου. Αυτή την εξατομικεύση του ΦΕΦΠ γίνεται με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που προκύπτει εάν από το καθαρό εισόδημα κάθε φορολογουμένου αφαιρεθούν διάφορα ποσά ώστε η φορολογική βάση του ΦΕΦΠ να προσεγγίσει την πραγματική φοροδοτική ικανότητα κάθε φορολογουμένου. Όπως θα δούμε στη συνέχεια η εξατομικεύση του ΦΕΦΠ θα μπορούσε να γίνει με την αφαίρεση ορισμένων ποσών όχι από τη φορολογική βάση του ΦΕΦΠ αλλά από τον ίδιο το φόρο (tax credits) εισοδήματος.

Κάθε άτομο έχει ένα ελάχιστο ύψος εισοδήματος, το οποίο είναι απαραίτητο για τη συντήρηση ενός ατόμου και ονομάζεται ελάχιστο όριο συντηρήσεως. Εξ ορισμού λοιπόν το ελάχιστο όριο συντηρήσεως δεν μπορεί να αποτελέσει τμήμα της φορολογικής βάσεως του ΦΕΦΠ αφού αυτό δεν υποδεικνύει φοροδοτική ικανότητα. Έτσι οι περισσότερες χώρες αφαιρούν από το καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου ένα ορισμένο ποσό για να καταλήξουν στο φορολογητέο εισόδημα. Αν και η παραπάνω δικαιολογία υπήρξε ιστορικά η βασική για την έκπτωση από το εισόδημα του ελάχιστου ορίου συντηρήσεως για τον ορισμό του φορολογητέου εισοδήματος παρά ταύτα άλλα επιχειρήματα υπέρ της εκπτώσεως αυτής θα μπορούσαν να προταθούν. Ένα επιχείρημα υπέρ της εκπτώσεως αυτής είναι π.χ. ότι διευκολύνει από διοικητικής απόψεως την εφαρμογή του ΦΕΦΠ. Ο λόγος είναι ότι η έκπτωση του ελαχίστου ορίου συντηρήσεως εξαιρεί από το ΦΕΦΠ ένα αριθμό φορολογουμένων οι οποίοι έχουν καθαρό εισόδημα ίσο ή μικρότερο του ελαχίστου ορίου συντηρήσεως. Άλλωστε το κόστος εισπράξεως του ΦΕΦΠ από άτομα με πολύ μικρό εισόδημα θα ήταν δυσανάλογα μεγάλο προς τα έσοδα του φόρου από τα άτομα αυτά. Ένα άλλο επιχείρημα υπέρ της εκπτώσεως απ' στο καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου ενός ορισμένου ποσού συνδέεται με το γεγονός ότι πολλοί έμμεσοι φόροι είναι αντιστρόφως προοδευτικοί φόροι ως προς το εισόδημα. Έτσι η

παρεχόμενη έκπτωση από το εισόδημα ενός ορισμένου ποσού που αυξάνει την προοδευτικότητα του ΦΕΦΠ λειτουργεί ως αντιστάθμισμα της αντιστρόφου προοδευτικότητας ως προς το εισόδημα των έμμεσων φόρων.

Θα ήταν δυνατόν επίσης να υποστηριχθεί ότι η έκπτωση ενός ορισμένου ποσού από το καθαρό εισόδημα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος καλύπτει διάφορα μικροέξοδα απαραίτητα για την απόκτηση του εισοδήματος, τα οποία από διοικητικής απόψεως θα ήταν δύσκολο να αφαιρεθούν καθ' ένα χωριστά από το ακαθάριστο εισόδημα του φορολογουμένου.

Η ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΕΦΠ

Σε όλες τις χώρες ο ΦΕΦΠ είναι προοδευτικός, αν και ο βαθμός προοδευτικότητας διαφέρει από χώρα σε χώρα. Για την πρακτική εφαρμογή της προοδευτικότητας του ΦΕΦΠ, το εισόδημα χωρίζεται σε κλίμακα και σε κάθε κλιμάκιο εισοδήματος. Φυσικά, σε κάποιο ύψος εισοδήματος σταματάει η αύξηση του οριακού φορολογικού συντελεστού, για λόγους που θα δούμε στη συνέχεια. Εν πάση περιπτώσει, η μέγιστη θεωρητική τιμή του οριακού συντελεστού είναι 99,9%.

ΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΕΦΠ

Ο πληθωρισμός έχει επιδράσεις στα φορολογικά έσοδα μίας χώρας, καθώς και στα έσοδα ενός εκάστου φόρου. Έτσι π.χ. οι *ad valorem* φόροι αυξάνονται *pari passu* με τις τιμές, αν και τα έσοδα από αυτούς τους φόρους εξαρτώνται από τη συμπεριφορά της καταναλώσεως. Αντίθετα οι ειδικοί φόροι μειώνονται σε πραγματικούς όρους αυξανόμενων τιμών.

Όσον αφορά τα έσοδα του ΦΕΦΠ που μας ενδιαφέρει εδώ αυξανόμενου του ονομαστικού εισοδήματος αυξάνεται ο μέσος φορολογικός συντελεστής εφ' όσον ο ΦΕΦΠ είναι προοδευτικός. Κατά συνέπεια το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα μειώνεται ακόμη και αν προβλέπεται πλήρης αυτόματη τιμαριθμική αναπροσαρμογή (ΠΑΤΑ) των εισοδημάτων. Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι η ονομαστική δημοσιονομική απορρόφηση λειτουργεί ως αυτόματη σταθεροποιητική επίδραση επί του διαθέσιμου εισοδήματος αφού εξομαλύνει τις διακυμάνσεις του. Από αυτής της απόψεως θα μπορούσε να θεωρηθεί ως ανεπιθύμητη η τιμαριθμοποίηση του ΦΕΦΠ.

Ο κανόνας λέει πως εάν υπάρχει πληθωρισμός και μάλιστα σημαντικός ο ΦΕΦΠ θα πρέπει να διορθωθεί για να μην αυξηθεί η πραγματική φορολογική επιβάρυνση των φορολογουμένων κατά τρόπο αυθαίρετο. Το ερώτημα το οποίο τίθεται είναι εάν η διόρθωση αυτή θα είναι αυτόματη ή θα υπάγεται στη διακριτική ευχέρεια του κράτους και κατά κάποιο τρόπο θα πρέπει να γίνει. Η αυτόματη πλήρης τιμαριθμοποίηση του ΦΕΦΠ θα μπορούσε να γίνει ως εξής: για όλες τις εκπτώσεις από το εισόδημα και από το φόρο εισοδήματος, που είναι προσδιορισμένες σε απόλυτα χρηματικά ποσά θα ήταν δυνατόν να προβλέπεται η αύξηση τους κατά ποσοστό ίσο με τη σχετική αύξηση του γενικού επιπέδου των τιμών. Βεβαίως, εάν οι

απαλλαγές αυτές εκφράζονται ως ποσοστό του εισοδήματος , τιμαριθμική προσαρμογή τους δεν χρειάζεται αφού υπάρχοντος πληθωρισμού και ισχυρής (ΠΑΤΑ) του εισοδήματος οι απαλλαγές αυτές αυτόματα τιμαριθμοποιούνται. Στη συνέχεια τα κλιμάκια εισοδήματος στην κλίμακα υπολογισμού του ΦΕΦΠ θα πρέπει να αναπροσαρμοσθούν τιμαριθμικά. Εάν αυτά γίνουν τότε εξαλείφεται η ονομαστική δημοσιονομική απορρόφηση. Αν και στη θεωρία η μέθοδος διορθώσεως του ΦΕΦΠ , όταν υπάρχει πληθωρισμός , είναι εύκολη , τα σχετικά πρακτικά προβλήματα δεν απουσιάζουν. Έτσι π.χ. ένα πρώτο πρακτικό πρόβλημα είναι ποιος τιμαριθμός θα χρησιμοποιηθεί για τη διόρθωση. Εάν ληφθεί ένας δείκτης της αύξησεως των αμοιβών (όπως π.χ. στη Δανία) τότε θα καταπολεμηθεί όχι μόνο η ονομαστική αλλά και η πραγματική δημοσιονομική απορρόφηση. Εάν χρησιμοποιηθεί ο δείκτης τιμών καταναλωτού και η αύξηση του οφείλεται σε δεδομένη μεταβολή των όρων εμπορίου τότε θα διευκολυνθεί η μεταφορά πόρων στο εξωτερικό με περαιτέρω πληθωριστικές πιέσεις κ.ο.κ. Η αυτόματη πλήρης τιμαριθμοποίηση έχει το πλεονέκτημα ότι αποφεύγονται οι σχετικές υστερήσεις σε μία επιβαλλόμενη διόρθωση. Έχει επίσης το πλεονέκτημα να σηματοδοτεί την κυβερνητική βούληση για περιορισμό του πληθωρισμού αφού περιορίζει το ίδιο συμφέρον του κράτους στην αύξηση των εσόδων του. Παρ' όλα αυτά στις περισσότερες χώρες χρησιμοποιήθηκε η διακριτική ευχέρεια του κράτους στην τιμαριθμοποίηση του ΦΕΦΠ. Επειδή αυτή ερχόταν με καθυστέρηση και σπάνια είναι πλήρης , έπεται ότι το κράτος αύξανε τα έσοδα του λόγω του πληθωρισμού. Από αυτή την άποψη ο πληθωρισμός λειτούργησε ως φόρος και μάλιστα άδικός φόρος αν λάβουμε υπ' όψιν τις διανεμητικές του επιδράσεις.

Ο ΑΡΝΗΤΙΚΟΣ ΦΕΦΠ

Το πρόβλημα της φτώχειας είναι ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα. Όλες οι χώρες προσπαθούν να μετριάσουν τουλάχιστον το πρόβλημα αυτό. Οι σχετικές προσπάθειες μπορούν να ταξινομηθούν σε δυο μεγάλες κατηγορίες: αυτές που στοχεύουν στην καταπολέμηση των αιτιών της φτώχειας και αυτές που αποβλέπουν στη μείωση των αποτελεσμάτων ή συνεπειών της φτώχειας. Διάφορα κρατικά προγράμματα έχουν ως κύριο ή ως δευτερεύοντα στόχο την καταπολέμηση των αιτιών της φτώχειας. Έτσι π.χ. η έλλειψη εκπαίδευσης αποτελεί μια βαθική αιτία της φτώχειας. Η δωρεάν παροχή της εκπαίδευσης, οι υποτροφίες κ.λ.π. αποτελούν παραδείγματα που ως ένα στόχο έχουν και την καταπολέμηση της φτώχειας. Οι προσπάθειες εξ αλλού για το μετριασμό των αποτελεσμάτων της φτώχειας συνίστανται σε διάφορα κοινωνικά προγράμματα που απευθύνονται στους φτωχούς και σε τελική ανάλυση αποβλέπουν στην ενίσχυση του εισοδήματός τους. Με άλλα λόγια νοικοκυριά που έχουν εισόδημα πάνω από ένα ορισμένο ύψος πληρώνουν φόρο εισοδήματος ενώ τα υπόλοιπα είναι οι κύριοι αποδέκτες ορισμένων κρατικών ενισχύσεων. Αυτή η κατάσταση δίνει τη δυνατότητα ενοποίησης του συστήματος με τη φορολογία των νοικοκυριών που έχουν εισόδημα πάνω από ένα ορισμένο ύψος και την επιδότηση ή αρνητική φορολογία του εισοδήματος των νοικοκυριών που έχουν εισόδημα κατώτερο του εισοδήματος που αναφέραμε. Ο αρνητικός φόρος εισοδήματος προτάθηκε ως υποκατάστατο όλων των άλλων κοινωνικών προγραμμάτων που στόχο έχουν την καταπολέμηση των συνεπειών της φτώχειας. Τα πλεονεκτήματα του είναι κατ' αρχήν η απλή ιδέα του φόρου αυτού που οφείλεται στην ενοποίηση του με τον ΦΕΦΠ. Ο αρνητικός φόρος εισοδήματος φαίνεται απλός αφού το κράτος χρειάζεται να υπολογίσει δυο μόνο μεταβλητές κάθε οικογένειας: το εισόδημα της και το μέγεθός της, και τις δυο αυτές μεταβλητές τις υπολογίζει για την εφαρμογή του ΦΕΦΠ. Πλην όμως ο αριθμός των φορολογουμένων θα αυξανόταν σημαντικά, αφού τώρα μόνο όσοι έχουν φορολογητέο εισόδημα υποβάλλουν δήλωση ΦΕΦΠ. Πέραν όμως αυτού η φορολογική βάση του αρνητικού φόρου εισοδήματος δεν πρέπει να είναι το φορολογητέο εισόδημα όπως αυτό ορίζεται στο ΦΕΦΠ. Διότι για παράδειγμα στην Ελλάδα το εισόδημα από τόκους τραπεζικών καταθέσεων δεν φορολογείται. Ένα δεύτερο πλεονέκτημα είναι η αυτόματη βοήθεια των φτωχών και μάλιστα σε χρήμα πράγμα που αυξάνει τις επιλογές καταναλώσεως των φτωχών και κατά συνέπεια την ευημερία τους. Ένα άλλο σημαντικό πλεονέκτημα του αρνητικού

φόρου εισοδήματος είναι ότι διατηρεί σε μεγάλο βαθμό το κίνητρο για εργασία. Πράγματι ένα ενδιαφέρον και πρωτοπόρο πείραμα έγινε στην Αμερική για να εξετάσει τις συνέπειες της εισαγωγής ενός αρνητικού φόρου εισοδήματος. Οκτώ συνδυασμοί εγγυημένων εισοδημάτων και φορολογικών συντελεστών χρησιμοποιήθηκαν. Το πείραμα διήρκεσε τρία χρόνια και το βασικό συμπέρασμα του πειράματος ήταν μόνο μια μικρή μείωση των ωρών εργασίας των ανδρών αρχηγών της οικογένειας παρατηρήθηκε μεταξύ αυτών που έλαβαν επιδότηση μέσω του συστήματος του αρνητικού φόρου εισοδήματος. Τέλος άλλο ένα σημαντικό πλεονέκτημα του αρνητικού φόρου εισοδήματος είναι η εναρμόνιση της επιδότησης με τον φόρο.

Η ΟΥΔΕΤΕΡΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΦΕΦΗ

Ουδέτεροι είναι οι φόροι, οι φόροι, οι οποίοι δεν διαταράσσουν την ισχύ των συνθηκών της κατά Pareto αριστοποιήσεως. Μπορούμε όμως να αποδείξουμε ότι ουδέτεροι δεν είναι ούτε οι γενικοί ή ειδικοί φόροι καταναλώσεως ούτε οι φόροι εισοδήματος. Ο λόγος είναι ότι οποιοσδήποτε φόρος εισάγει μια σφήνα μεταξύ των τιμών που αντιμετωπίζουν οι καταναλωτές και των τιμών που αντιμετωπίζουν οι παραγωγοί. Υπ' αυτήν λοιπόν την έννοια όλοι οι φόροι έχουν ως συνέπεια τη μη κατά Pareto 'άριστη ισορροπία της οικονομίας και επομένως συνεπάγονται ένα βάρος ή κόστος σε όρους μείωσης της κοινωνικής ευημερίας. Όπως θα δούμε και πιο κάτω αυτό είναι σωστό εφ' όσον ισχύουν οι κατά Pareto 'άριστες συνθήκες ισορροπίας πριν την επιβολή των φόρων. Και το κοινωνικό αυτό κόστος ή βάρος των φόρων είναι πέραν του κόστους που επιβάλλουν οι φόροι σε όρους μείωσης της κατανάλωσης, λόγω της μεταφοράς πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα της οικονομίας γι' αυτό και λέγεται και υπερβάλλον βάρος. Το υπερβάλλον βάρος δεν είναι το ίδιο για όλους τους φόρους. Κατά συνέπεια ένα κριτήριο ενός καλού φόρου είναι το κριτήριο της ουδετερότητας του. Με άλλα λόγια *ceteris paribus* (όλα τα άλλα σταθερά) ένας φόρος θα έπρεπε να προτιμηθεί από έναν άλλο εάν συνεπάγεται μικρότερο υπερβάλλον βάρος. Φόροι των οποίων η φορολογική βάση δεν είναι οικονομικό μέγεθος θα μπορούσαν εκ πρώτης όψεως να χαρακτηριστούν ως ουδέτεροι. Έτσι π.χ. ένας κεφαλικός φόρος δηλ. ένας φόρος X ευρώ σε κάθε πολίτη, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ουδέτερος. Βεβαίως, ένας τέτοιος φόρος δεν είναι ουδέτερος όσον αφορά την επιλογή του γάμου ή της απόκτησης παιδιών. Ο λόγος είναι ότι και για τις δύο αυτές επιλογές θα υπάρχει η τάση να αποφευχθούν, εάν ο αρχηγός της οικογένειας πρόκειται να καταβάλει τον κεφαλικό φόρο για τη σύζυγο του και τα παιδιά του. Είναι επομένως προτιμότερος ένας τέτοιος φόρος που διαταράσσει τις οικονομικές επιλογές; Πέραν αυτού φυσικά, ο κεφαλικός φόρος θα ήταν ανεπιθύμητος διότι όχι μόνο με αυτόν το κράτος δεν θα πετύχαινε τους βασικούς του οικονομικούς στόχους, αλλά η εφαρμογή του θα χειροτέρευε ήδη ανεπιθύμητες καταστάσεις. Έτσι, π.χ. εάν όλοι οι φόροι το 1986 στην Ελλάδα εισπράττονταν με έναν κεφαλικό φόρο σε όλους τους Έλληνες ο κάθε Έλληνας θα έπρεπε να πληρώνει 137.000 δρχ. το χρόνο. Η διανομή του εισοδήματος μεταξύ των

Ελλήνων προφανώς θα γινόταν πιο άνιση, αν υποθέσουμε ότι όλοι οι Έλληνες ήταν σε θέση να το πληρώσουν Επομένως και αν πράγματι ο κεφαλικός φόρος ήταν ουδέτερος θα ήταν παρά ταύτα ανεπιθύμητος από την άποψη της επιτεύξεως του στόχου της άριστης διανομής του εισοδήματος.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΦΕΦΠ

Κάθε φόρος, ως εκ της φύσεως του, επειδή συνιστά υποχρεωτική πληρωμή εκ μέρους των πολιτών προς το κράτος, δημιουργεί αντιδράσεις. Οι αντιδράσεις αυτές των πολιτών σε τελική ανάλυση είναι προσπάθειες των φορολογουμένων να μειώσουν τη φορολογική τους υποχρέωση. Συνίστανται στην ουσία στην αλλαγή της συμπεριφοράς των ατόμων. Σχετικά με τον ΦΕΦΠ έχουμε επίπτωσή του όσον αφορά την προσφορά εργασίας, αποταμιεύσεως καθώς και την επίδραση του στη διάθεση αναλήψεως επενδυτικών κινδύνων.

Ο ΦΕΦΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Ο ΦΕΦΠ στην Ελλάδα είναι ενιαίος, δηλαδή επιβάλλεται στο φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από το των πηγών με βάση την προοδευτική κλίμακα υπολογισμού του φόρου.

Φορολογία συζύγων :Ο σύζυγος είναι υποχρεωμένος να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος από κοινού μετά της συζύγου του, πλην όμως εν γένει ο ΦΕΦΠ υπολογίζεται χωριστά για κάθε σύζυγο, ως αν είχε υποβληθεί ξεχωριστή δήλωση. Εξαιρετικά, το εισόδημα των συζύγων προστίθεται και έτσι φορολογείται το οικογενειακό εισόδημα εάν το εισόδημα του ενός συζύγου προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο ή το εισόδημα του ενός προέρχεται από αστική εταιρία, Ο.Ε, Ε.Ε, Ε.Π.Ε., Κοινοπραξία ή κοινωνία στην οποία μετέχει και ο άλλος σύζυγος. Όσον αφορά το εισόδημα των ανηλίκων παιδιών αυτό δηλώνεται και φορολογείται εν γένει στο όνομα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα. Παρά αυτά στις περιπτώσεις που το παιδί έχει εισόδημα από εργασία διατροφή περιουσία (που δεν προέρχεται από τους γονείς) ή σύνταξη τότε ο ανήλικος υποβάλλει ξεχωριστή δήλωση και φορολογείται ξεχωριστά. Υποχρέωση υποβολής δηλώσεως ΦΕΦΠ έχει κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα καθώς και όποιος κατοικεί στην Ελλάδα και για το

- εισόδημα που αποκτά στο εξωτερικό εφόσον το φορολογητέο εισόδημα είναι μεγαλύτερο από 1.200 ευρώ το χρόνο. Επίσης ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος, έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση ΦΕΦΠ και
- α). Όσοι έχουν στην κυριότητα τους ή με οποιοδήποτε τρόπο διατηρούν στην κατοχή τους επιβατικό αυτοκίνητο Ι.Χ. (εκτός από αγροτικό) ή μοτοσυκλέτα από 500 κ.ε. και πάνω ή κότερο ή άκατο ή θαλαμηγό ή αεροσκάφος ή αυτοκίνητο μεικτής χρήσης ή αυτοκίνητα τύπου jeep ή σκάφος αναψυχής.
- β). Όσοι διατηρούν στην προσωπική τους υπηρεσία ένα ή περισσότερα πρόσωπα ως έμμισθο προσωπικό.
- γ). Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέρω επάγγελμα.
- δ). Όσοι μετέχουν σε προσωπική ή περιορισμένης ευθύνης εταιρία.
- ε). Όσοι έχουν ακαθάριστο συνολικό εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από 600 ευρώ το χρόνο.
- στ). Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.
- ζ). Όσοι διατηρούν δευτερεύουσα κατοικία ή κατοικούν σε οικοδομή πάνω από 150 τετραγωνικά μέτρα.
- η). Όσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των 1500 ευρώ, για προϊόντα φυτικής παραγωγής ή 2250 ευρώ, για προϊόντα ζωϊκής παραγωγής.
- θ). Όσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδικώς ή στις λαϊκές αγορές.
- ι). Όσοι είναι κύριοι ή επικαρπωτές ή νομείς ή κάτοχοι γεωργικής γής, την οποία καλλιεργούν υπό κάλυψη (θερμοκήπια), εφόσον αυτή έχει έκταση από δύο (2) στρέμματα και όσοι εισέπραξαν μέσα στο 2002, επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας από 880 ευρώ και πάνω.

**ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΥΣ 2003**

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
7400	0	0	7400	0
1000	5	50	8400	50
5000	15	750	13400	800
10000	30	3000	23400	3800
Υπερβάλλον	40			

**ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
ΓΙΑ ΜΙΣΘΟΥΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΥΣ 2003**

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
8.400	0	0	8.400	0
5.000	15	750	13.400	750
10.000	30	3.000	23.400	3.750
Υπερβάλλον	40			

Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ Α.Ε.

Οι διαφορετικοί τρόποι φορολογίας των Α.Ε. στις διάφορες χώρες βασίζονται στις διαφορετικές θεωρήσεις των Α.Ε. Έτσι ορισμένοι υποστηρίζουν ότι σε τελευταία ανάλυση όλους τους φόρους τους πληρώνουν φυσικά πρόσωπα . Οι Α.Ε. είναι ένα νομικό κατασκεύασμα που ανήκει σε φυσικά πρόσωπα δραστηριοποιείται χάρις στα φυσικά πρόσωπα και πραγματοποιεί ένα καθαρό εισόδημα για λογαριασμό και προς όφελος των φυσικών προσώπων. Κατά συνέπεια , οι Α.Ε. σύμφωνα με την άποψη αυτή , δεν θ πρέπει να φορολογείται ξεχωριστά. Το καθαρό εισόδημα των Α.Ε. θα πρέπει να κατανεμηθεί στους μετόχους των Α.Ε. και οι μέτοχοι θα πρέπει να φορολογηθούν για το αναλογούν σε αυτούς καθαρό εισόδημα βάσει της κλίμακας του ΦΕΦΠ Η άποψη αυτή μπορεί να είναι θεωρητικά σωστή κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις που αποκλείουν την ατελή λειτουργία των διαφόρων αγορών , αλλά οπωσδήποτε δεν μπορεί να εφαρμοστεί χωρίς προβλήματα στην πράξη όπου οι αγορές δεν λειτουργούν άριστα κατά Pareto . Έτσι στις μεγάλες Α.Ε. υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ ιδιοκτησίας και ελέγχου της Α.Ε. Ο μεμονωμένος μέτοχος τυπικά μόνο αποφασίζει π.χ. για το μέρος του καθαρού εισοδήματος της Α.Ε. που θα διανεμηθεί σ' αυτόν υπό την μορφή μερισμάτων. Τα περισσότερα κράτη έχουν υιοθετήσει μεθόδους φορολογίας οι οποίες θα μπορούσαν να καταταγούν σε τρεις κατηγορίες με διάφορες παραλλαγές κάθε κατηγορίας. Η διάκριση αυτή δεν είναι απόλυτη καθώς ένα συγκεκριμένο σύστημα φορολογίας μιας κατηγορίας μπορεί κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες να μοιάζει με ένα άλλο σύστημα μιας άλλης κατηγορίας. Οι τρεις κατηγορίες που αναφέρθηκαν προηγουμένως είναι οι ακόλουθες

- Η κλασική μέθοδος φορολογίας των Α.Ε.
- Μερική ενοποίηση ΦΕΦΠ και ΦΕΝΠ
- Πλήρης ενοποίηση ΦΕΦΠ και ΦΕΝΠ

Οι παραπάνω μέθοδοι φορολογίας του καθαρού εισοδήματος των Α.Ε. μπορεί στην πράξη να διαφέρουν περισσότερο ή λιγότερο ανάλογα με τις συγκεκριμένες ρυθμίσεις. Έτσι π.χ. η μερική και η πλήρης ενοποίηση του ΦΕΦΠ και ΦΕΝΠ μπορεί να πλησιάσουν σημαντικά. Η αναγκαία επίσης φορολογία του καθαρού εισοδήματος των νομικών προσώπων η μη ταύτιση δηλαδή του ΦΕΦΠ και του ΦΕΝΠ , δημιουργεί επίσης προβλήματα.

Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΦΕΝΠ

Ανεξάρτητα από τη μέθοδο που ακολουθείται στη φορολογία των Α.Ε. πρέπει να εξευρεθεί το καθαρό εισόδημα τους. Ένας γενικός ορισμός του καθαρού εισοδήματος θα ήταν το σύνολο των εσόδων της Α.Ε. εντός μιας περιόδου έστω ενός έτους μείον το σύνολο των εξόδων της εντός της ίδιας περιόδου. Εννοείται ότι τα έξοδα της που λαμβάνονται απ' όψιν για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της, συνέβαλαν στην πραγματοποίηση των εσόδων της. Αν και ο ορισμός αυτός του καθαρού εισοδήματος της εταιρίας είναι από θεωρητικής απόψεως εύκολος ή προφανής παρά ταύτα η πρακτική του εφαρμογή συνιστά πολλά προβλήματα. Η νομοθεσία σε κάθε χώρα και η λογιστική πρακτική προσπαθούν με σειρά ρυθμίσεων να υλοποιήσουν τον πιο πάνω ορισμό. Η σχετική προσπάθεια κάθε άλλο παρά εύκολη είναι. Για να αναφέρουμε ένα απλό παράδειγμα έστω ότι η εταιρία X αγοράζει 50 μονάδες του αγαθού χ στην τιμή των 3 € και 30 μονάδες του χ στην τιμή των 4,5 €. Έστω ότι η X πουλάει 10 μονάδες στην τιμή των 6 €, πως θα πρέπει να υπολογίσουμε το καθαρό εισόδημα της X; Εάν οι 10 μονάδες που πουλήσαμε κοστολογηθούν με 3 € η μια τότε το καθαρό εισόδημα της χ θα είναι 30 €. (μέθοδος -first in- first out-) FIFO. Εάν αντιθέτως οι 10 μονάδες κοστολογηθούν με 4,5 € η μια (μέθοδος -last in - first out) LIFO τότε το καθαρό εισόδημα θα είναι 15 €. Οι νομοθέτες των διαφόρων χωρών και η λογιστική πρακτική λύνουν ακριβώς αυτά τα προβλήματα Έτσι π.χ. στην Ελλάδα η X μπορεί να ακολουθήσει ή τη μέθοδο LIFO ή τη μέθοδο FIFO ; ή να λάβει υπ' όψιν της την τιμή κτήσεως, χωρίς να μπορεί να μεταβάλλει την επιλεγείσα μέθοδο. Δύο θέματα έχουν ιδιαίτερη σημασία από οικονομικής απόψεως εν προκειμένω: το πρώτο αφορά τη φορολογική μεταχείριση των αποσβέσεων και το δεύτερο την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των τόκων των δανείων.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΦΕΝΠ

Οι επιδράσεις του ΦΕΝΠ στην οικονομία είναι πολλές . Το σημαντικότερο είναι το ποιος τελικά πληρώνει το ΦΕΝΠ . Είναι δηλαδή οι μέτοχοι των νομικών προσώπων που υπάγονται στο ΦΕΝΠ αυτοί που φέρουν το βάρος του φόρου; Οι εργαζόμενοι στα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στο ΦΕΝΠ πλήττονται από το φόρο αυτό; Η μήπως οι καταναλωτές των αγαθών, τα οποία παράγουν οι υποκείμενες στο ΦΕΝΠ εταιρίες φέρουν τελικά το βάρος του φόρου; Ή μήπως το ΦΕΝΠ φέρουν τελικά και οι μέτοχοι και οι εργαζόμενοι και οι καταναλωτές των προϊόντων των νομικών προσώπων που υπάγονται στο φόρο αυτό. Το θέμα αυτό είναι πολύ σημαντικό διότι εάν π.χ. οι μέτοχοι τελικά επιβαρύνονται από το ΦΕΝΠ και δεδομένου οτι οι μέτοχοι ανήκουν συνήθως στις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις , τότε ο ΦΕΝΠ θα είναι προοδευτικός ως προς το εισόδημα . Αντιθέτως , εάν από το ΦΕΝΠ τελικά επιβαρύνονται είτε οι καταναλωτές είτε οι εργαζόμενοι τότε ο ΦΕΝΠ θα είναι μάλλον αντιστροφως προοδευτικός ως προς το εισόδημα.

Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων υιοθετήθηκε στη χώρα μας το 1958 με το ΝΔ. 3843 και αντικατέστησε τη φορολογία καθαρών προσόδων που ίσχυε στην Ελλάδα προηγουμένως, σύμφωνα με την οποία φορολογούνταν χωριστά οι πρόσοδοι από κάθε πηγή. Η νομοθεσία έχει έκτοτε τροποποιηθεί πολλές φορές μέχρι σήμερα. Στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στη χώρα μας υπόκεινται : α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες β) οι δημόσιες δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις γ) οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους δ) οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας ε) οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. στ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα. Για την εφαρμογή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων σε αλλοδαπές επιχειρήσεις απαιτείται όπως οι επιχειρήσεις αυτές διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα Γι' αυτό ο νόμος ρητά ορίζει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια ξένη επιχείρηση θεωρείται ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα. Οι περιπτώσεις αυτές είναι οι επόμενες. α) Όταν η επιχείρηση διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα παραρτήματα γραφεία αποθήκες εργοστάσια ή εργαστήρια καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών προσώπων. β) Προβαίνει στη βιομηχανοποίηση των πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές τους εγκαταστάσεις ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και κατά λογαριασμό της. γ) Διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συνάψεις και για λογαριασμό του νομικού προσώπου. Μόνιμη εγκατάσταση θεωρείται ότι κατέχει ακόμη και αν παρέχει υπηρεσίες χωρίς αντιπροσώπους, εφόσον πρόκειται για εργασίες κατάρτισης μελετών ή σχεδίων ή υπηρεσίες διεξαγωγής ερευνών ή τεχνικές και επιστημονικές γενικά υπηρεσίες. δ) Διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων στην Ελλάδα από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό της. ε) Συμμετέχει σε προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης που έχει την έδρα της στην Ελλάδα.

Χρήσιμο τώρα θα ήταν να κάνουμε μια αναφορά στα απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Από το φόρο προβλέπεται μια σειρά απαλλαγών που αναφέρονται ρητά στο νόμο. Οι απαλλαγές αυτές αφορούν το δημόσιο ορισμένα εισοδήματα ναών, των μονών κ.α. ορισμένα εισοδήματα εκπαιδευτικών και κοινοφελών ιδρυμάτων, τα κέρδη από εκμετάλλευση πλοίων με ξένη σημαία, τα εισοδήματα των γεωργικών συνεταιρισμών που εμπίπτουν στους σκοπούς τους κ.α. Επίσης ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων έχει χρησιμοποιηθεί ευρύτατα στη χώρα μας για τη χορήγηση κινήτρων προώθησης στόχων οικονομικής πολιτικής όπως λ.χ. αύξησης των επενδύσεων, διακλαδικής και περιφερειακής κατανομής τους κ.α. Τα κίνητρα αυτά είχαν τη μορφή των επιταχυνόμενων και των πρόσθετων αποσβέσεων, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις περιλάμβαναν και εκπτώσεις πλασματικών δαπανών. Σήμερα ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων περιλαμβάνει περιορισμένες διατάξεις που σκοπεύουν να αποτελέσουν κίνητρα προώθησης της οικονομικής δραστηριότητας σε λιγότερο αναπτυγμένες περιοχές της χώρας.

ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Η φορολόγηση της περιουσίας πέρα από τη φορολόγηση του εισοδήματος που προέρχεται από αυτή επιβάλλεται για πολλούς λόγους . Τα επιχειρήματα που προβάλλονται συνήθως υπέρ της χωριστής φορολόγησης της περιουσίας μπορεί να ταξινομηθούν σε πέντε βασικές κατηγορίες : 1) λόγοι κοινωνικής δικαιοσύνης 2) ευνοϊκές οικονομικές επιδράσεις 3) αύξηση των εσόδων της φορολογίας 4) πλεονεκτήματα φοροτεχνικής φύσης 5) η ανταποδοτική φύση των φόρων περιουσίας

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Τα επιχειρήματα που προβάλλονται συνήθως εναντίον των φόρων περιουσίας μπορεί να ταξινομηθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες : 1) μειονεκτήματα φοροτεχνικής φύσης 2) δυσμενείς οικονομικές επιδράσεις 3) μειονεκτήματα από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης.

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που είδαμε πιο πάνω δεν παρουσιάζονται στον ίδιο βαθμό σε όλες τις μορφές περιουσίας. Αν συγκρίνουμε τις διάφορες μορφές φόρων περιουσίας από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης , παρατηρούμε ότι ο φόρος καθαρού πλούτου πλεονεκτεί έναντι των άλλων φόρων γιατί έχει ως βάση την καθαρή περιουσιακή θέση των φορολογουμένων, που αποτελεί τον καλύτερο δείκτη της πρόσθετης φοροδοτικής ικανότητας που έχει ο κάτοχος περιουσίας. Κατά συνέπεια , ο φόρος αυτός ανταποκρίνεται καλύτερα στις αρχές της οριζόντιας φορολογικής ισότητας και , όταν είναι προοδευτικός , ανταποκρίνεται επίσης και στην αρχή της κάθετης φορολογικής ισότητας. Ομοίως, οι φόροι κληρονομιών και δωρεών ανταποκρίνεται ικανοποιητικά στις βασικές αρχές της κοινωνικής δικαιοσύνης και ιδιαίτερα στην αρχή της κάθετης ισότητας, γιατί οι υψηλοί συντελεστές με τους οποίους είναι συνήθως εξοπλισμένοι περιορίζουν τις ανισότητες στη διανομή του πλούτου. Αντίθετα , οι ονομαστικοί φόροι περιουσίας και ιδιαίτερα

οι ειδικοί φόροι όπως είναι λ.χ. οι φόροι κατοχής ακινήτων εμφανίζουν λιγότερα πλεονεκτήματα από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης , γιατί στη βάση τους δεν περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία , αλλά μόνο τα ενεργητικά ή και ορισμένα μόνο από αυτά τα οποία δεν αποτελούν συνήθως ικανοποιητικό δείκτη της πρόσθετης φοροδοτικής ικανότητας που έχει ο κάτοχος της. Τέλος , οι φόροι μεταβίβασης περιουσίας ένεκα πώλησης ή άλλων αιτιών αποτελούν ίσως τη χειρότερη κατηγορία φόρων περιουσίας από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης γιατί οι διάφορες πράξεις μεταβίβασης , με την ευκαιρία των οποίων επιβάλλονται δε μαρτυρούν πάντοτε αύξηση της φοροδοτικής ικανότητας των συναλλασσόμενων πολιτών Τέλος οι φόροι μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων και ιδιαίτερα ο φόρος κληρονομιών παρέχουν σχετικά περιορισμένες πληροφορίες στις φοροτεχνικές υπηρεσίες και εμφανίζουν επομένως τα λιγότερα πλεονεκτήματα..

ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ ΔΩΡΕΩΝ ΚΑΙ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

Στην Ελλάδα φορολογείται η καθαρή (μετά την αφαίρεση χρεών βαρών κ.λ.π.) αξία κάθε κληρονομικής μερίδας. Στο φόρο κληρονομιών υποβάλλεται κάθε περιουσιακό στοιχείο κινητό ή ακίνητο, ενσώματο ή ασώματο. Ο φόρος κληρονομιών είναι προοδευτικός ως προς τη φορολογική του βάση. Υπολογίζεται ξεχωριστά ανάλογα με το βαθμό συγγένειας κληρονόμου - κληρονομούμενου, φορολογουμένων ελαφρότερα των συγγενέστερων κληρονόμων. Ο νόμος προβλέπει ορισμένες απαλλαγές από το φόρο κληρονομιών. Έτσι απαλλάσσονται από το φόρο κληρονομιών το δημόσιο, οι Δήμοι και κοινότητες, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα ταμεία υγείας, τα αλλοδαπά πρόσωπα, εφ' όσον υπάρχει σχετική σύμβαση μεταξύ Ελλάδος και Κράτους, του οποίου την υπηκοότητα έχει ο αλλοδαπός και με τον όρο της αμοιβαιότητας, κ.λ.π. Πρόσθετες απαλλαγές υπό ορισμένες προϋποθέσεις παρέχονται, εάν η κληρονομική μερίδα περιλαμβάνει γεωργικές ή κτηνοτροφικές περιουσίες. Εάν η ίδια περιουσία μεταβιβασθεί εντός πέντε ετών και δεύτερη φορά λόγω θανάτου, ο αναλογών φόρος κληρονομιάς περιορίζεται στο μισό εάν η δεύτερη μεταβίβαση έγινε εντός έτους από την πρώτη, στα 6/10 εάν παρήλθαν δυο χρόνια 7/10 εάν παρήλθαν 3 χρόνια, 8/10 εάν παρήλθαν τέσσερα χρόνια και 9/10 εάν παρήλθαν πέντε χρόνια από την πρώτη μεταβίβαση. Η μείωση αυτή περιορίζεται εάν άλλαξε ο βαθμός συγγένειας ή αυξήθηκε

η περιουσία στη δεύτερη μεταβίβαση. Τέλος στη φορολογική βάση του φόρου κληρονομικών συνυπολογίζεται και η αξία των εν ζωή δωρεών.

Αναλυτικότερα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 αρθρ. 12 του Ν,3091/2002, οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο ή δωρητή, κατατάσσονται πλέον σε τρεις κατηγορίες από 1/1/2003.

Για καθεμία από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία ή δωρεά που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου ή δωρητή, β) κτήτορες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων) και γ) ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού (γονείς).

ΚΛΙΜΑΚΙΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ
20.000 €	-	-	20.000 €	-
40.000 €	5 %	2.000 €	60.000 €	2.000 €
160.000 €	10 %	16.000 €	220.000 €	18.000 €
Υπερβάλλον	20 %			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία ή δωρεά που περιέρχεται σε:

- α) Κατιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών (εγγόνια κ.λπ.).
- β) Ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών (παππούδες, γιαγιάδες κ.λπ.).
- γ) Εκουσίως ή δικαστικώς αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε.
- δ) Κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρισάντος και των ανιόντων αυτού.
- ε) Αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς).
- στ) Συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλάγιου (θείοι, ανιψιοί κ.λπ.).
- ζ) Πατριούς και μητρίδες.
- η) Τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου.
- θ) Τέκνα εξ αγχιστείας (γομπρούς - νύφες).
- ι) Ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερός - πεθερά).

ΚΛΙΜΑΚΙΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ
15.000 €	-	-	15.000 €	-
45.000 €	10 %	4.500 €	60.000 €	4.500 €
160.000 €	20 %	32.000 €	220.000 €	36.500 €
Υπερβάλλον	30 %			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία ή δωρεά που περιέρχεται σε οποιονδήποτε άλλον εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενή του κληρονομούμενου ή δωρητή ή εξωτικό:

ΚΛΙΜΑΚΙΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ
5.000 €	-	-	5.000 €	-
55.000 €	20 %	11.000 €	60.000 €	11.000 €
160.000 €	30 %	48.000 €	220.000 €	59.000 €
Υπερβάλλον	40 %			

Ο ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Ο φόρος αυτός επιβάλλεται με βάση την αξία της μεταβιβαζόμενης περιουσίας ή των πραγματικών δικαιωμάτων πάνω σε ακίνητα, με την προϋπόθεση ότι οι μεταβιβάσεις αυτές γίνονται με αντάλλαγμα γιατί διαφορετικά θα έχουμε δωρεά. Υποκείμενο του φόρου μεταβίβασης ακινήτων είναι συνήθως ο πωλητής, σε ορισμένες όμως περιπτώσεις υποκείμενου του φόρου αυτού είναι ο αγοραστής. Στην πράξη όμως το φόρο αυτό συνήθως τον πληρώνει ο αγοραστής. Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων επιβάλλεται σήμερα με δύο συντελεστές, 9% για αξία ακινήτων μέχρι **15.000 €** και 11% εάν η αξία υπερβαίνει το ποσό αυτό. Οι συντελεστές αυτοί προσαυξάνονται κατά δυο ποσοστιαίες μονάδες στην περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχή στην οποία λειτουργεί ή έχει συσταθεί πυροσβεστική υπηρεσία. Εξάλλου σε ορισμένες περιπτώσεις προβλέπονται μειωμένοι συντελεστές κατά 75%, 50%, και 40%. Μείωση κατά 75% έχουμε στην περίπτωση αυτοψίας διανομής του ακινήτου, διάλυσης προσωπικής εταιρίας και ανάληψης μερίδας από εταίρο που αποχωρεί από την εταιρία. Μείωση κατά 50% του φόρου έχουμε στην περίπτωση υποχρεωτικής ανταλλαγής οικοπέδων προκειμένου να γίνουν άρτια και οικοδομήσιμα, συγχωνεύσεων ανωνύμων εταιριών και συνεταιρισμών αγοράς ακινήτων με κεφάλαια που εισήχθησαν από το εξωτερικό, αγοράς ακινήτων από Έλληνες που εργάζονται στο εξωτερικό για 6 χρόνια ή από Έλληνες ναυτικούς που εργάζονται σε πλοία με Ελληνική σημαία στο ίδιο χρονικό διάστημα. Τέλος μείωση κατά 40% έχουμε στην περίπτωση αγοράς ακινήτων από φυσικά πρόσωπα που κατοικούν σε

νησία με πληθυσμό κάτω των 3100 κατοίκων. Από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων προβλέπονται ορισμένες απαλλαγές. Η κυριότερη απαλλαγή που αφορά σε μεγάλο αριθμό μεταβιβάσεως ακινήτων, είναι η απαλλαγή της αγοράς της πρώτης κατοικίας από Έλληνες υπηκόους που κατοικούν στην Ελλάδα.

Αναλυτικότερα :

α. Αυξάνονται τα απαλλασσόμενα ποσά που παρέχονται κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας :

• Για τον άγαμο

- σε 30.000 ευρώ για οικόπεδο,
- σε 65.000 ευρώ για κατοικία, από 62.000 ευρώ που ίσχυε.

• Για τον έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους

- σε 55.000 ευρώ για οικόπεδο, από 53.000 ευρώ που ίσχυε, προσαυξανόμενο κατά 8.000 ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα, από 7.000 ευρώ που ίσχυε και κατά 10.000 ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο, από 8.800 ευρώ που ίσχυε,
- σε 100.000 ευρώ για κατοικία, από 97.000 ευρώ που ίσχυε προσαυξανόμενο κατά 20.000 ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα από 20.600 ευρώ που ίσχυε και κατά 30.000 ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο.

β. Παρέχεται η δυνατότητα χορήγησης απαλλαγής πρώτης κατοικίας για περισσότερες φορές, εφόσον τα ακίνητα που έχει στην κυριότητα του ο αγοραστής ή ο σύζυγος ή τα ανήλικα τέκνα του κατά τον χρόνο της νέας αγοράς δεν πληρούν τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του ή, σε αντίθετη περίπτωση, ο αγοραστής καταβάλλει τον φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου που έτυχε της προηγούμενης απαλλαγής.

γ. Αυξάνεται από 35 τ.μ. σε 70 τ.μ. το συνολικό εμβαδόν των ακινήτων που θεωρείται ότι καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες του άγαμου και από 15τ.μ. σε 20 τ.μ. η προσαύξηση για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα του δικαιούχου και κατά 25τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα των οποίων έχει την επιμέλεια ο δικαιούχος.

Ο ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΟΧΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Κάθε φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο που έχει ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα, αξίας μεγαλύτερης από ένα αφορολόγητο ποσό, υποχρεούται να πληρώσει φόρο κατοχής ακίνητης περιουσίας (ΚΑΠ).

Αφορολόγητο

Από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, μετά την αφαίρεση των χρεών, παραμένουν από 1ης-1-2002 τα παρακάτω ποσά αφορολόγητα :

α) Ποσό ευρώ 243,600 για τα φυσικά πρόσωπα.

β) Ποσό ευρώ 487.000 για τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας και των δύο συζύγων, το οποίο προσαυξάνεται κατά το ποσό των ευρώ 61.650 για κάθε ένα από τα δύο πρώτα ανήλικα παιδιά τους και κατά το ποσό των ευρώ 73.400 για καθένα από τα επόμενα ανήλικα τέκνα τους.

Στη περίπτωση θανάτου ή διαζυγίου, το αφορολόγητο ποσό του επιζώντος ή διαζευγμένου συζύγου, ο οποίος με δικαστική απόφαση έχει την επιμέλεια του ανήλικου παιδιού, προσαυξάνεται κατά το ποσό των ευρώ 61,650 για κάθε ένα από τα δύο πρώτα ανήλικα παιδιά τους και κατά το ποσό των ευρώ 73.400 για καθένα από τα επόμενα ανήλικα τέκνα τους των οποίων έχει τη γονική μέριμνα ή επιμέλεια στην περίπτωση διαζυγίου (σχετικά υπ' αριθμ.250/1994 γνωμοδότηση Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.)

γ) Ποσό ευρώ 243.600 για τα νομικά πρόσωπα.

δ) Ποσό 607,490 ευρώ για τα ημεδαπά και τα ξένα, με τον όρο της αμοιβαιότητας νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς.

Κλίμακα υπολογισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας

Μετά τον υπολογισμό των παραπάνω αφορολογητών ορίων και των εκπτώσεων και απαλλαγών, το υπόλοιπο υποβάλλεται σε φόρο:

α) Για τα φυσικά πρόσωπα, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

ΚΛΙΜΑΚΙΟ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΤΑ ΚΛΙΜΑΚΙΟ	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΚΑΤΑ ΚΛΙΜΑΚΙΟ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ
146.750,00 €	0,3%	440,25 €	146.750,00 €	440,25 €
146.750,00 €	0,4%	587,00 €	293.500,00 €	1.027,25 €
146.750,00 €	0,5%	733,75 €	440.250,00 €	1.761,00 €
293.500,00 €	0,6%	1.761,00 €	733.750,00 €	3.522,00 €
293.500,00 €	0,7%	2.054,50 €	1.027.250,00 €	5.576,50 €
Υπερβάλλον	0,8%			

β) Για τα νομικά πρόσωπα με πάγιο συντελεστή 0,7%.

γ) Κατ' εξαίρεση, για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπι-

κούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και για τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, που έχουν αφορολόγητο ποσό εξακοσίων επτὰ χιλιάδων τετρακοσίων ενενήντα (607.490) ευρώ, ο πάγιος συντελεστής ορίζεται σε 0,35%.

Ο ΦΟΡΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ

Ο φόρος καθαρού πλούτου εφαρμόζεται σήμερα σε τέσσερις από τις χώρες της Ε.Ε. δηλαδή τη Γερμανία, τη Δανία, το Λουξεμβούργο, και την Ολλανδία. Η Ιρλανδία επίσης υιοθέτησε το φόρο αυτό το 1975 αλλά τον κατάργησε αργότερα, ενώ το Ηνωμένο Βασίλειο ετοίμασε ένα σχέδιο νόμου για την εισαγωγή του φόρου καθαρού πλούτου το 1974 αλλά ακόμα δεν έχει ψηφιστεί από την βουλή.

Βάση του φόρου του καθαρού πλούτου σε όλες τις χώρες της Ε.Ε. αποτελεί βασικά η καθαρή περιουσιακή θέση των φορολογούμενων αλλά υπάρχουν σημαντικές διαφορές ανάμεσα στις διάφορες χώρες σχετικά με τη φύση των απαλλαγών και εξαιρέσεων ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς επίσης και σχετικά με τα χρέη που αφαιρούνται από την αξία της περιουσίας. Οι κυριότερες διαφορές υπάρχουν στη φορολογική μεταχείριση των προσωπικών και οικιακών ειδών, των μικρών αποταμιεύσεων, των ασφαλειών ζωής, των ιδιοκατοικουμένων ακινήτων, της γεωργικής γης, των έργων τέχνης και συλλόγων, της υπεραξίας των επιχειρήσεων, των δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, και των συγγραφικών δικαιωμάτων. Σε δυο από τις χώρες της Ε.Ε. τη Γερμανία και το Λουξεμβούργο, ο φόρος καθαρού πλούτου επιβάλλεται τόσο στα φυσικά πρόσωπα όσο και στα νομικά, ενώ στις υπόλοιπες περιορίζεται μόνο στα νομικά πρόσωπα. Στην περίπτωση των φυσικών προσώπων, εξάλλου, στο φόρο υπόκειται το σύνολο της οικογενειακής περιουσίας, περιλαμβανομένης και της περιουσίας των ανήλικων παιδιών, με εξαίρεση τη Δανία και την Ολλανδία όπου η περιουσία των ανήλικων παιδιών φορολογείται ξεχωριστά. Σημαντικές διαφορές υπάρχουν επίσης

ως προς το ύψος και τη διάρθρωση των αφορολόγητων ελαχίστων και των φορολογικών συντελεστών

Παρά τα πιο πάνω πλεονεκτήματα του φόρου καθαρού πλούτου όμως η εφαρμογή του στη χώρα μας σήμερα είναι δύσκολη ίσως και αδύνατη για τους εξής λόγους : Πρώτον, υπάρχουν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία η ευαισθησία του κοινωνικού συνόλου είναι μεγάλη και δε θα ήταν σκόπιμο να υποβληθούν στο φόρο. Δεύτερον, υπάρχουν άλλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι πολύ δύσκολο να ανεβρεθούν και να αποτιμηθούν , έτσι ώστε ούτε αυτά θα μπορούσαν να φορολογηθούν. Τέλος, οι δυσκολίες εξεύρεσης και αποτίμησης και των άλλων περιουσιακών στοιχείων θα έκαναν την εφαρμογή ενός τέτοιου φόρου αδύνατη. Γι' αυτό το λόγο παρά το γεγονός ότι ο φόρος καθαρού πλούτου θα ήταν απαραίτητος στο φορολογικό μας σύστημα , η εφαρμογή του σήμερα είναι πολύ δύσκολη αν όχι αδύνατη.

ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ

Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΜΟΡΦΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Στη θεωρία, φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) είναι κάθε φόρος δαπάνης, για τον οποίο κάθε υποκείμενος σ' αυτόν αποδίδει στο δημόσιο ποσό ανάλογο με την αξία που προσθέτει σε ένα προϊόν και όχι ανάλογο με τη συνολική αξία πώλησης του προϊόντος. Ο φόρος αυτός ενδέχεται να καλύπτει την αξία που προστίθεται από όλους τους παραγωγικούς συντελεστές ή να περιορίζεται μόνο στην προστιθέμενη αξία από ένα ή περισσότερους παραγωγικούς συντελεστές. Επιπλέον, ο ΦΠΑ μπορεί να καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης στην οικονομία, συνήθως όμως περιορίζεται σε ορισμένες μόνο μορφές και κυρίως στην καταναλωτική δαπάνη. Τέλος ο ΦΠΑ ενδέχεται να καλύπτει την προστιθέμενη αξία σε όλα τα προϊόντα της οικονομίας, δηλαδή να αποτελεί ένα γενικό φόρο της συνολικής εγχώριας δαπάνης ή να επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία σε ορισμένα μόνο προϊόντα, δηλαδή να αποτελεί ειδικό φόρο δαπάνης. Ανάλογα με τη φύση των δαπανών που καλύπτει ο ΦΠΑ διακρίνουμε διάφορες μορφές του. Οι κυριότερες μορφές είναι οι επόμενες: α) φόρος προστιθέμενης αξίας καταναλωτικής μορφής. Ο ΦΠΑ της μορφής αυτής καλύπτει την προστιθέμενη αξία στα καταναλωτικά αγαθά μόνο και δεν επιβαρύνει τις άλλες μορφές δαπάνης στην οικονομία. Είναι ισοδύναμος από την άποψη των επιδράσεων στην οικονομία, με ένα γενικό φόρο κατανάλωσης, που επιβάλλεται στο στάδιο του λιανικού εμπορίου με τους ίδιους συντελεστές με τους

οποίους επιβάλλεται και ο ΦΠΑ. β) φόρος προστιθέμενης αξίας εισοδηματικής μορφής. Η μορφή αυτή ΦΠΑ καλύπτει όλες τις κατηγορίες δαπάνης που δημιουργούν εθνικό εισόδημα. Εκτός από τη δαπάνη για κατανάλωση, δηλαδή, καλύπτει και τις δαπάνες των ιδιωτών για επενδύσεις, καθώς επίσης και τις δαπάνες του δημοσίου για αγαθά και υπηρεσίες. Από τις δαπάνες για επενδύσεις βέβαια αφαιρούνται οι αποσβέσεις, οι οποίες δεν υπολογίζονται στο εθνικό εισόδημα, ώστε στο φόρο να υποβάλλεται μόνο η καθαρή αξία των επενδύσεων. Η μορφή αυτή του ΦΠΑ επομένως είναι ισοδύναμη, από την άποψη των επιδράσεων της στην οικονομία, με έναν φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται με τους ίδιους συντελεστές, με τους οποίους επιβάλλεται και ο ΦΠΑ της μορφής αυτής. γ) φόρος προστιθέμενης αξίας μορφής ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος. Η μορφή αυτή του ΦΠΑ καλύπτει όλες τις μορφές δαπάνης που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος. Στο φόρο της μορφής αυτής δηλαδή υποβάλλεται όχι μόνο η καθαρή αξία των επενδύσεων, αλλά και η συνολική αξία που περιλαμβάνει και τις αποσβέσεις. Η μορφή αυτή του ΦΠΑ είναι ισοδύναμη με ένα φόρο που επιβάλλεται σε όλα τα προϊόντα στο στάδιο του λιανικού εμπορίου με τους ίδιους συντελεστές, που επιβάλλεται και ο ΦΠΑ

δ) φόρος προστιθέμενης αξίας μορφής εισοδήματος από εργασία. Η μορφή αυτή ΦΠΑ καλύπτει μόνο την προστιθέμενη αξία από την συντελεστή εργασία και εξαιρεί την προστιθέμενη αξία από τους άλλους συντελεστές παραγωγής.

Από τις πιο πάνω μορφές του ΦΠΑ η πιο συνηθισμένη στην πράξη είναι η πρώτη. Πραγματικά όλες οι χώρες της Ευρώπης, όσες έχουν υιοθετήσει το ΦΠΑ, περιορίζουν την επιβολή του κυρίως στην καταναλωτική δαπάνη, ενώ δε φορολογούν τις ιδιωτικές επενδύσεις, ο φόρος όμως καλύπτει και τις δαπάνες του δημοσίου για αγαθά και υπηρεσίες από

τρίτους όχι όμως και για τις υπηρεσίες που παράγει και παρέχει το ίδιο.
Γι' αυτό στα επόμενα θα ασχοληθούμε μόνο με τη μορφή αυτή του φόρου
προστιθέμενης αξίας.

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο ΦΠΑ παρουσιάζει ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, σε σύγκριση με τους άλλους φόρους δαπάνης. Τα κυριότερα επιχειρήματα που προβάλλονται συνήθως υπέρ του φόρου αυτού είναι τα επόμενα: α) ο ΦΠΑ είναι ουδέτερος φόρος τόσο στην εγχώρια αγορά όσο και στις διεθνείς συναλλαγές. Στη εγχώρια αγορά ο φόρος είναι ουδέτερος με την έννοια, ότι δεν παρεμβαίνει στην κατακόρυφη οργάνωση της παραγωγής όπως συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης, όπου οι επιχειρήσεις συγκεντρώνονται κατακόρυφα για να αποφύγουν τη σωρευτική φορολόγηση των προϊόντων τους όταν μετακινούνται στα διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Πραγματικά, εφόσον ο φόρος υπολογίζεται με βάση την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο, δεν υπάρχει λόγος για τις επιχειρήσεις να συγκεντρώνονται κατακόρυφα, ώστε να περιορίσουν τον αριθμό των σταδίων από τα οποία περνούν τα προϊόντα τους, γιατί η προστιθέμενη αξία φορολογείται μόνο μια φορά. Επιπλέον, αν ο ΦΠΑ καλύπτει όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας δεν υπάρχει λόγος για τις επιχειρήσεις να μετατοπίσουν δραστηριότητες από το ένα στάδιο στο άλλο πράγμα που θα επηρέαζε την ουδετερότητα του φόρου στην κατακόρυφη οργάνωση παραγωγής. Αναφορικά με την ουδετερότητα του ΦΠΑ στις διεθνείς συναλλαγές παρατηρούμε ότι ο φόρος αυτός επιβαρύνει τα εισαγόμενα και τα εγχώρια προϊόντα με τον ίδιο συντελεστή και, επιπλέον επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγόμενων προϊόντων. Κατά συνέπεια δεν διαφοροποιεί την επιβάρυνση ανάμεσα στην εγχώρια παραγωγή και στις εισαγωγές ούτε ανάμεσα στις εξαγωγές μιας χώρας και στην επιτόπια

παραγωγή στο εξωτερικό. Πραγματικά ο ΦΠΑ την εξίσωση της φορολογικής επιβάρυνσης που επιβάλλεται στις εισαγωγές και στην εγχώρια παραγωγή γιατί επιβαρύνει την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο και δεν επιβάλλεται στην συνολική αξία πωλήσεων όπως συμβαίνει με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης. Αποτελέσματα αυτού είναι ότι η συνολική επιβάρυνση είναι ανάλογη με τον ονομαστικό συντελεστή του φόρου και ανεξάρτητη με τον αριθμό σταδίων που περνάει το προϊόν. Αντίθετα στην περίπτωση των σωρευτικών φόρων δαπάνης τα εγχώρια προϊόντα συνήθως φορολογούνται περισσότερο από τα εισαγόμενα γιατί υποβάλλονται στο φόρο περισσότερες φορές ανάλογα με τον αριθμό σταδίων των οποίων περνούν. Επιπλέον ο ΦΠΑ επιτρέπει την πλήρη απαλλαγή των εξαγωγών ενώ αυτό είναι δύσκολο να γίνει με τους σωρευτικούς φόρους δαπάνης. Πραγματικά εφόσον ο ΦΠΑ υπολογίζεται με τη μέθοδο πίστωσης το ποσό φόρου που πληρώνει κάθε επιχείρηση γράφεται χωριστά πάνω στα τιμολόγια και έτσι μπορούμε να ξεχωρίσουμε για κάθε προϊόν το ποσό φόρου που είναι ενσωματωμένο σ' αυτό. Αντίθετα στην περίπτωση των σωρευτικών φόρων δαπάνης το ποσό του φόρου που ενσωματώνεται σε κάθε προϊόν εξαρτάται από τον αριθμό των παραγωγικών σταδίων, από τα οποία πέρασε το προϊόν και δεν μπορούμε να γνωρίζουμε ακριβώς ώστε το αποστρέψουμε κατά την εξαγωγή των προϊόντων. Τέλος υποστηρίζεται ότι ο ΦΠΑ πλεονεκτεί σχετικά με τους άλλες μορφές έμμεσων φόρων δαπάνης γιατί διευκολύνει στον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Αυτό κατά ένα μέρος οφείλεται στον αυτόματο έλεγχο που επιτρέπει η πίστωση του φόρου. Έτσι όπως είπαμε και πιο πάνω το ποσό του φόρου που καταβάλλει ο πωλητής ενός προϊόντος το αφαιρεί ο αγοραστής από το ποσό του φόρου που οφείλει. Γι' αυτό ο αγοραστής έχει συμφέρον να ζητήσει από τον πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο και να του γράψει πάνω σ' αυτό το ποσό φόρου που αντιστοιχεί στις πωλήσεις του. Επίσης υπάρχει

και ένας άλλος λόγος για τον οποίο η φοροδιαφυγή είναι ίσως μικρότερη στο ΦΠΑ σχετικά με τους άλλους φόρους δαπάνης :η φορολογική υποχρέωση κάθε επιχείρησης είναι συγκριτικά μικρότερη ,γιατί ο φόρος αυτός επιβάλλεται στη προστιθέμενη αξία και όχι στη συνολική αξία των προϊόντων. Κατά συνέπεια το όφελος που θα έχει η επιχείρηση από τη φοροδιαφυγή θα είναι σχετικά μικρότερο. Εξάλλου ορισμένα άλλα χαρακτηριστικά του ΦΠΑ διευκολύνουν μάλλον παρά περιορίζουν τη φοροδιαφυγή. Ο σημαντικότερος λόγος είναι ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και επομένως καλύπτει ένα μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων πολλές από τις οποίες είναι μικρές και με πενιχρή λογιστική οργάνωση. Επιπλέον πολλές φορές στην πράξη εκδίδονται πλαστά τιμολόγια αγορών και έτσι αφαιρείται φόρος που δεν πληρώθηκε ποτέ στο δημόσιο. Αυτό φαίνεται ότι έχει πάρει αρκετά μεγάλες διαστάσεις στις χώρες της Ε.Ο.Κ. και ιδιαίτερα στην Ελλάδα.

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο ΦΠΑ όπως άλλωστε και κάθε φόρος παρουσιάζει ορισμένα μειονεκτήματα. Τα σπουδαιότερα επιχειρήματα που χρησιμοποιούνται συνήθως εναντίον της επιβολής του φόρου αυτού είναι τα επόμενα.

α) Ο ΦΠΑ είναι πολυπλοκότερος σε σχέση με τους άλλους φόρους δαπάνης. Αυτό οφείλεται τόσο στη φύση του φόρου όσο και στη ευρύτητα της βάσης πάνω στην οποία επιβάλλεται, που οπωσδήποτε δυσκολεύει τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου. Πραγματικά ο φόρος αυτός δημιουργεί πολλές φορές προβλήματα κατά την εφαρμογή του γιατί οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν δυσκολίες ακόμη και στην κατανόηση της έννοιας της προστιθέμενης αξίας και αυτό δημιουργεί πρόβλημα στον υπολογισμό του φόρου. Οι δυσκολίες αυτές μετριάζονται βέβαια όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος πίστωσης του φόρου γιατί στην περίπτωση αυτή, δε χρειάζεται να γνωρίζουμε και στην προστιθέμενη από την επιχείρηση αξία. Η όλη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου όμως δημιουργεί προβλήματα για δυο λόγους 1) ο ΦΠΑ συνήθως καλύπτει πολύ μεγαλύτερο αριθμό επιχειρήσεων σε σύγκριση με τις άλλες μορφές έμμεσων φόρων δαπάνης 2) ορισμένες από τις επιχειρήσεις που υποβάλλονται στο φόρο είναι μικρές και η όλη λογιστική τους οργάνωση είναι ανεπαρκής. Τα διαδικαστικά αυτά προβλήματα γίνονται τόσο περισσότερα όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των φορολογικών συντελεστών που χρησιμοποιούνται γιατί όταν χρησιμοποιούνται περισσότεροι από ένα συντελεστές η επιχείρηση πρέπει να διακρίνει στα βιβλία τις πωλήσεις της σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με τον συντελεστή, στον οποίο υπάγεται κάθε είδος.

β) Ο ΦΠΑ αντιμετωπίζει επίσης σημαντικά προβλήματα όταν ορισμένες επιχειρήσεις εξαιρούνται από το φόρο. Τέτοιες εξαιρέσεις επιβάλλονται πολλές φορές είτε για λόγους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής είτε και για περιορισμό των φορολογουμένων επιχειρήσεων, ώστε να απλοποιήσουμε τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου.

γ) Τέλος η επιβολή του ΦΠΑ αντιμετωπίζεται σημαντικά προβλήματα σχετικά με ορισμένες επιχειρήσεις ή και ολόκληρους κλάδους της οικονομικής δραστηριότητας.

Η ΒΑΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η βάση του ΦΠΑ διαφέρει ανάλογα με τη μορφή του. Στην περίπτωση του ΦΠΑ καταναλωτικής μορφής που εφαρμόζεται συνήθως στην πράξη ως βάση του φόρου χρησιμοποιείται η προστιθέμενη αξία στα καταναλωτικά αγαθά. Αντίθετα η προστιθέμενη αξία στα κεφαλαιουχικά αγαθά απαλλάσσεται από τον φόρο, Αυτό δε σημαίνει πως όταν η επιχείρηση αγοράζει ένα κεφαλαιουχικό αγαθό δεν πληρώνει φόρο αλλά ο φόρος που πληρώνει για την αγορά των κεφαλαιουχικών αγαθών αφαιρείται από το φόρο που οφείλει για τις πωλήσεις και έτσι τελικά συμψηφίζεται ο φόρος που καταβλήθηκε για τις αγορές κεφαλαιουχικών αγαθών. Ομοίως απαλλάσσονται από το ΦΠΑ το μεγαλύτερο μέρος του δημοσίου για αγαθά και υπηρεσίες. Το δημόσιο γενικά δεν πληρώνει φόρο για τα αγαθά που παράγει και παρέχει κυρίως δωρεάν στο κοινωνικό σύνολο. Πληρώνει όμως φόρο για τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών, που παράγονται στον ιδιωτικό τομέα. Επομένως επιβαρύνεται με φόρο όταν αγοράζει αγαθά και υπηρεσίες για να τα χρησιμοποιήσει στην κατανάλωση. Επίσης το δημόσιο υποβάλλεται στο φόρο όταν δεν ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή αλλά διεξάγει διάφορες δραστηριότητες που συναγωνίζονται αντίστοιχες δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα. Αυτό κυρίως γίνεται με τις διάφορες δημόσιες επιχειρήσεις, οι οποίες υπόκεινται συνήθως στο φόρο.

Τέλος απαλλάσσονται από το φόρο όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες που προορίζονται για εξαγωγή στο εξωτερικό, ενώ υπόκεινται στο φόρο οι εισαγωγές εφόσον προορίζονται απευθείας για κατανάλωση ή ως ενδιάμεσα προϊόντα για την παραγωγή των καταναλωτικών αγαθών.

Στη βάση του φόρου περιλαμβάνονται συνήθως όλοι οι φόροι καθώς επίσης και τα άλλα τέλη που επιβάλλονται από το δημόσιο εκτός βέβαια από το ΦΠΑ. Κατά συνέπεια σε όρους μικροοικονομικών μεγεθών ο ΦΠΑ καταναλωτικής μορφής καλύπτει τη συνολική εγχώρια καταναλωτική δαπάνη της οικονομίας. Η βάση αυτή όμως παραμένει ουσιαστικά θεωρητική. Στην πράξη ο φόρος αυτός δεν καλύπτει ολόκληρη την καταναλωτική δαπάνη γιατί όλες σχεδόν οι νομοθεσίες αναγνωρίζουν συνήθως διάφορες εξαιρέσεις και απαλλαγές, που είναι απαραίτητες είτε για την απλοποίηση του συστήματος του ΦΠΑ είτε για λόγους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής.

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ

Όταν λέμε ότι ένα προϊόν απαλλάσσεται από το φόρο εννοούμε ότι λαμβάνονται μέτρα ώστε το προϊόν αυτό να ελευθερωθεί εντελώς από το φόρο. Έτσι στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση που το διαθέτει όχι μόνο δεν επιβάλλει φόρο στα προϊόντα της αλλά αποκτά και το δικαίωμα να ζητήσει από το δημόσιο ταμείο το ποσό του φόρου που είχε πληρωθεί σε προηγούμενα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και είχε ενσωματωθεί στο προϊόν, για το οποίο προβλέπεται απαλλαγή. Αυτό μπορεί να γίνει με την εφαρμογή συντελεστή μηδέν στις πωλήσεις της επιχείρησης. Κατ' αυτόν τον τρόπο η επιχείρηση θα οφείλει για τις πωλήσεις της φόρο ίσο με μηδέν θα αφαιρέσει το φόρο που έχει καταβάλλει στις αγορές της κι έτσι θα έχει αρνητική φορολογική υποχρέωση, δηλαδή θα έχει να ζητήσει την επιστροφή του φόρου που έχει πληρωθεί για το προϊόν αυτό από άλλες επιχειρήσεις σε προηγούμενα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

Ο ΦΠΑ ΣΤΙΣ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ Ε.Ε. ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Ο ΦΠΑ εφαρμόζεται σήμερα σε όλες τις χώρες της ΕΕ μεταξύ των οποίων και στη χώρα μας. Ο φόρος επιβάλλεται με σχετικά ενιαίους κανόνες σε όλες τις χώρες, όπως αυτοί καθορίζονται από σχετικές κοινοτικές οδηγίες. Ο φόρος καλύπτει κάθε παράδοση αγαθού και παροχή υπηρεσίας στο εσωτερικό κάθε χώρας, κάθε ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, δηλαδή αγαθών άλλου κράτος - μέλος καθώς επίσης και η εισαγωγή κάθε αγαθού από τρίτες χώρες. Δεν καλύπτει όμως τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ο φόρος καλύπτει τις παραδόσεις τόσο των κινητών αγαθών όσο και των ακινήτων η επιβολή του όμως στα τελευταία έχει ανασταλεί προς το παρόν σε ορισμένες χώρες μεταξύ των οποίων και η χώρα μας.

Ο φόρος επιβάλλεται στη συνολική αξία του τιμολογίου όπως αυτή διαμορφώνεται με βάση την αξία πώλησης του αγαθού ή παροχής της υπηρεσίας όλων των άλλων εξόδων που αναγράφονται στο τιμολόγιο, καθώς επίσης και κάθε άλλου φόρου ή τέλους που επιβαρύνει το προϊόν. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που εκδίδεται το τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου. Από το φόρο προβλέπονται ορισμένες εξαιρέσεις και απαλλαγές που είναι κοινές για όλες τις χώρες της Ε.Ε. Οι κυριότερες εξαιρέσεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό καλύπτουν τις υπηρεσίες υγείας και εκπαίδευσης τα ενοίκια τις χρηματοοικονομικές υπηρεσίες τις υπηρεσίες κοινωνικής ασφάλισης κ.α. Οι κυριότερες απαλλαγές αφορούν τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις και τις εξαγωγές σε τρίτες χώρες σε ορισμένες χώρες όμως υπάρχουν απαλλαγές

και σε πωλήσεις στο εσωτερικό λ.χ. οι πωλήσεις παιδικών ειδών στο Ηνωμένο Βασίλειο κ.α.

Ο ΦΠΑ σήμερα με δυο συντελεστές σε όλες τις χώρες της Ε.Ε. ένα χαμηλό συντελεστή που καλύπτει τα τρόφιμα , τα φάρμακα τη θέρμανση και ορισμένα άλλα αγαθά και υπηρεσίες πρώτης ανάγκης και έναν κανονικό συντελεστή που καλύπτει όλα τα άλλα αγαθά και τις υπηρεσίες.

ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

Εκτός από τη σχετική ευκολία με την οποία εισπράττονται οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης οι βασικοί λόγοι επιβολής τους είναι οι εξής : Κατ' αρχήν , ιδίως εάν επιβάλλονται σε αγαθά των οποίων η ζήτηση είναι ανελαστική αποφέρουν σημαντικά έσοδα στο κράτος. Δεύτερον οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης περιέχουν τη δυνατότητα χρησιμοποίησεως της θεωρίας του ανταλλάγματος. Έτσι π.χ. τα διόδια σε ορισμένους δρόμους ή ο φόρος επί της βενζίνης μπορούν να θεωρηθούν φόροι ανταποδοτικοί για τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών των δρόμων. Τρίτον οι ειδικοί φόροι επιβάλλονται στα αγαθά πολυτελείας βασικό στόχο έχουν την αύξηση του βαθμού της προοδευτικότητας του φορολογικού συστήματος, αφού οι φόροι αυτοί είναι προοδευτικοί ως προς το εισόδημα και καμιά φόρα και ως προς τη φορολογική τους βάση.

Οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως έχουν εξάλλου ορισμένα μειονεκτήματα. Έτσι π.χ. ορισμένοι ειδικοί φόροι καταναλώσεως είναι αντιστρόφως προοδευτικοί ως προς το εισόδημα. Επίσης σαφώς διαστρεβλώνουν τις προτιμήσεις των καταναλωτών. Αν και αυτό μπορεί να είναι επιθυμητό ορισμένες ανεπιθύμητες παρενέργειες μπορεί να ακολουθήσουν. Έτσι π.χ. η φορολογία ενός αγαθού του οποίου η ζήτηση είναι ανελαστική συνεπάγεται ότι μικρότερο εισόδημα θα έχουν στη διάθεση τους οι καταναλωτές για την αγορά άλλων τα όποια μπορεί να θεωρούνται ως αξιόλογα. Όπως θα δούμε οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως επιβάλλουν ένα υπερβάλλον βάρος στην κοινωνία. Τέλος οι ειδικοί φόροι καταναλώσεως παραβιάζουν την αρχή της οριζόντιας

ισότητας αφού άτομα με το ίδιο εισόδημα αλλά με διάφορες καταναλωτικές συνήθειες.

Η ΕΠΙΠΤΩΣΗ ΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΕΩΝ

Η ανάλυση της μεταβολής της ισορροπία στην αγορά ενός προϊόντος μετά την επιβολή ενός ειδικού φόρου καταναλώσεως, χωρίς αναφορά στις εξελίξεις των άλλων αγορών αποτέλεσε αντικείμενο εξετάσεως από την εποχή του Cournot το 1838 και αποτελεί το βασικό αντικείμενο ασκήσεων στα μαθήματα της μικροοικονομικής. Ο λόγος είναι ότι η ανάλυση της μερικής οικονομικής ισορροπίας είναι πρόσφορη για την εξέταση της επιπτώσεως των ειδικών φόρων καταναλώσεως κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις.

Η βασική προϋπόθεση είναι ότι ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επηρεάζει κατά τρόπο αμελητέο όλες τις άλλες αγορές πλην τις αγορές του αγαθού που φορολογείται. Έτσι το εισοδηματικό αποτέλεσμα από την επιβολή ενός ειδικού φόρου καταναλώσεως υποτίθεται ότι διαχέεται σε όλα τα άλλα αγαθά ώστε κάθε ένα από αυτά να επηρεάζεται κατά τρόπο ασήμαντο.

Μια άλλη σιωπηρά υπόθεση στη χρησιμοποίηση της αναλύσεως μερικής ισορροπίας για την εξέταση ενός ειδικού φόρου είναι ότι η παραγωγή του φορολογούμενου αγαθού δεν απαιτεί τη χρησιμοποίηση εξειδικευμένων παραγωγικών συντελεστών καταλλήλων για την παραγωγή λίγων μόνο αγαθών. Η αναγκαιότητα της υποθέσεως αυτής της μπορεί να εξηγηθεί ως εξής: Μετά την επιβολή ενός ειδικού φόρου σε ένα αγαθό η παραγόμενη ποσότητα του αγαθού αυτού συχνά θα μειωθεί. Αυτό σημαίνει ότι οι παραγωγικοί συντελεστές θα απελευθερωθούν από την παραγωγή του φορολογούμενου αγαθού. Εάν οι απελευθερούμενοι αυτοί παραγωγικοί συντελεστές αναζητήσουν απασχόληση στην παραγωγή όλων των άλλων αγαθών έπεται ότι η

καμπύλη προσφοράς αυτών των αγαθών θα επηρεαστεί ασήμαντα, αφού είναι ρεαλιστική η υπόθεση ότι οι απελευθερούμενοι παραγωγικοί συντελεστές αποτελούν αμελητέο ποσοστό των ειδών χρησιμοποιούμενων στην παραγωγή των άλλων αγαθών παραγωγικών συντελεστών.

Έστω όμως ότι συνετεία της επιβολής ενός ειδικού φόρου σε ένα αγαθό απελευθερώνονται από την παραγωγή του αγαθού αυτού εξειδικευμένοι παραγωγικοί συντελεστές κατάλληλοι για την παραγωγή, π.χ. ενός μόνο άλλου αγαθού. Κάτω από τις πιο πάνω υποθέσεις των οποίων ο βαθμός ρεαλιστικότητας είναι μεγάλος, η ανάλυση μερικής οικονομικής ισορροπίας μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εξέταση των αποτελεσμάτων από την επιβολή ενός ειδικού φόρου.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΡΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η θεωρία της άριστης φορολογίας έχει ως αντικείμενο της φορολογίας κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να ελαχιστοποιείται το υπερβάλλον βάρος. Μια πιο πλήρης θεωρία άριστης φορολογίας θα είχε ως παράλληλο στόχο και την επίτευξη της άριστης διανομής του εισοδήματος.

ΟΙ ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.

Πολλοί ειδικοί φόροι κατανάλωσης επιβάλλονται στην Ελλάδα εδώ θα περιοριστούμε σε μια απλή αναφορά των κυριότερων απ' αυτούς:

Φόρος υγρών καυσίμων ο οποίος επιβάλλεται στα διάφορα υγρά καύσιμα και σε τελική ανάλυση ισούται περίπου με τη διαφορά λιανικής πώλησεως των καυσίμων και της τιμής στην οποία διατίθενται τα προϊόντα αυτά από τα εγχώρια διυλιστήρια.

Φόρος καπνού, ο οποίος επιβάλλεται κατά μονάδα ή κατά αξία στα τσιγάρα, πούρα, καπνό πίπας κ.λ.π.

Φόρος μπίρας, ο οποίος επιβάλλεται αναλόγως της περιεχόμενης βύνης.

Φόρος οινοπνεύματος, που επιβάλλεται στο οινόπνευμα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή οινοπνευματωδών ποτών, πέρα από τον φόρο πολυτελείας που επιβάλλεται στο ουίσκι, τζιν κ.λ.π
Εισφορά ειδικός φόρος καταναλώσεως και ειδικά τέλη κυκλοφορίας στα αυτοκίνητα.

Φόρος δημοσίων θεαμάτων με συντελεστή επί της τιμής του εισιτηρίου που κυμαίνεται από 3% για τα θέατρα μέχρι 46% για τις ιπποδρομίες.

Φόρος κέντρων διασκέδασης που κυμαίνεται από 3% για τα εστιατόρια μέχρι 25% για τα κέντρα διασκέδασης πρώτης κατηγορίας και πολυτελείας.

Φόρος καταναλώσεως λιπαντικών, ο οποίος επιβάλλεται κατά μονάδα στα εγχώρια παραγόμενα ή εισαγόμενα λιπαντικά.

Διάφοροι άλλοι ειδικοί φόροι καταναλώσεως επιβάλλονται επίσης όπως π.χ. στις κινηματογραφικές ταινίες, στις τηλεοπτικές διαφημίσεις, φωτογραφικές μηχανές, κλιματιστικές συσκευές κ.λ.π.

Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι επιβάλλονται φόροι πολυτελείας σε μερικά αγαθά (κοσμήματα, γούνες, εμφιαλωμένα κρασιά, οινοπνευματώδη ποτά, δερμάτινα είδη, είδη διακοσμήσεως κ.λ.π.)

2^Η

ΕΝΟΤΗΤΑ

ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Η λήψη των πολιτικών αποφάσεων σχετικά με τα δημοσιονομικά μέσα γίνεται με βάση το δημόσιο προϋπολογισμό. Ο δημόσιος προϋπολογισμός είναι ένα σύνολο λογαριασμών οι οποίοι περιέχουν τα ποσά των δαπανών που σχεδιάζει να πραγματοποιήσει ένας δημόσιος φορέας, και τα ποσά των εσόδων που υπολογίζει να εισπράξει για να καλύψει τις δαπάνες σε μια ορισμένη χρονική περίοδο στο μέλλον. Αν αναλύσει κανείς τον ορισμό αυτό του δημοσίου προϋπολογισμού παρατηρεί ότι ο προϋπολογισμός αποτελεί βασικά ένα σχέδιο δράσης του δημοσίου φορέα, δηλαδή το πρόγραμμα για μια ορισμένη χρονική περίοδο στο μέλλον.

Το πρόγραμμα αυτό διαφέρει από το δημοσιονομικό πρόγραμμα που τυχόν καταρτίζει η κυβέρνηση καθώς επίσης και από το δημοσιονομικό πρόγραμμα που εξαγγέλλουν τα διάφορα κόμματα κατά την προεκλογική περίοδο.

Πρώτον, το δημοσιονομικό πρόγραμμα της κυβέρνησης ή ενός κόμματος είναι συνήθως μακροχρόνιο και καλύπτει περισσότερα έτη, ενώ ο προϋπολογισμός αναφέρεται κατά κανόνα σε ένα έτος.

Δεύτερον, τα δημοσιονομικά προγράμματα είναι συνήθως γενικής φύσης που περιλαμβάνουν τις γενικές γραμμές της πολιτικής της κυβέρνησης ή του κόμματος στον τομέα των δημόσιων εσόδων και δαπανών. Αντίθετα ο προϋπολογισμός είναι ειδικευμένος και περιλαμβάνει λεπτομέρειες για τη διάρθρωση των εσόδων και των δαπανών.

Τρίτον, τα δημοσιονομικά προγράμματα δε δεσμεύουν εκείνους που τα εξαγγέλλουν, αντίθετα ο προϋπολογισμός ενός δημόσιου φορέα είναι δεσμευτικός.

ΜΟΡΦΕΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Οι δημόσιοι προϋπολογισμοί διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες με βάση ορισμένα χαρακτηριστικά τους. Οι κυριότερες διακρίσεις δημοσίων προϋπολογισμών γίνονται με βάση τα επόμενα κριτήρια: α) ανάλογα με τη φύση των κονδυλίων που περιλαμβάνουν. Με βάση το κριτήριο αυτό κάνουμε συνήθως δυο εναλλακτικές διακρίσεις: 1) Προϋπολογισμοί εκμετάλλευσης και προϋπολογισμοί κεφαλαίου.

2) Τακτικοί και έκτακτοι προϋπολογισμοί.

Ο προϋπολογισμός εκμετάλλευσης περιλαμβάνει τα έσοδα και έξοδα του δημόσιου φορέα. Ο προϋπολογισμός κεφαλαίου περιλαμβάνει έσοδα και έξοδα που η πραγματοποίησή τους μεταβάλλει την περιουσία του δημόσιου φορέα.

Ο Τακτικός προϋπολογισμός εξάλλου περιλαμβάνει τα τακτικά έσοδα και τις τακτικές δαπάνες του δημοσίου φορέα, ενώ ο έκτακτος περιλαμβάνει έκτακτα έσοδα και έκτακτες δαπάνες του δημοσίου φορέα.

Β) Ανάλογα με την έκταση των εσόδων και των εξόδων που περιλαμβάνουν. Με βάση το κριτήριο αυτό διακρίνουμε δυο κατηγορίες προϋπολογισμών: 1) τον ακαθάριστο προϋπολογισμό και 2) τον καθαρό προϋπολογισμό.

Ο πρώτος περιλαμβάνει όλα τα έσοδα και τα έξοδα του δημοσίου φορέα και σε όλη τους την έκταση, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα και έξοδα, ενώ ο δεύτερος τα καθαρά έσοδα και έξοδα.

Γ) Ανάλογα με τη χρονική περίοδο που καλύπτουν. Με βάση το κριτήριο αυτό διακρίνουμε δυο κατηγορίες προϋπολογισμών: 1) τον ετήσιο και 2) τον πολυετή συνήθως κυκλικό προϋπολογισμό.

Ο πρώτος αναφέρεται σε ένα μόνο έτος, ενώ ο δεύτερος καλύπτει μια μεγάλη χρονική περίοδο κατά κανόνα ένα οικονομικό κύκλο.

Δ) Ανάλογα με την μέθοδο κατάταξης των εσόδων και εξόδων. Με βάση το κριτήριο αυτό διακρίνουμε δυο κατηγορίες προϋπολογισμών: 1) τους κλασικούς και 2) τους προϋπολογισμούς προγραμμάτων. Στους κλασικούς προϋπολογισμούς τα έσοδα ταξινομούνται συνήθως σε κατηγορίες π.χ. άμεσοι, έμμεσοι φόροι, φόροι εισοδήματος, φόροι περιούσιας κ.λ.π. Οι προϋπολογισμοί προγραμμάτων δίνουν έμφαση στον επιδιωκόμενο στόχο και κατατάσσουν τα έσοδα και έξοδα κατά πρόγραμμα, δηλαδή κατά τελικό επιδιωκόμενο σκοπό.

Στην Ελλάδα ο γενικός προϋπολογισμός του Κράτους περιλαμβάνει τρεις επιμέρους προϋπολογισμούς: τον τακτικό προϋπολογισμό, τον προϋπολογισμό δημόσιων επενδύσεων και το προϋπολογισμό ΕΛΕΓΕΠ (Ειδικός Λογαριασμός Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων).

ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Νόμου 2382/95 περί δημοσίου λογιστικού κ.λ.π. η κατάρτιση του προϋπολογισμού ανήκει στον Υπουργό

Οικονομικών και ενεργείται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Η διαδικασία κατάρτισης του Κρατικού Προϋπολογισμού αρχίζει συνήθως έξι μήνες πριν από την έναρξη του Οικονομικού Έτους, στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός.

Ο Υπουργός Οικονομικών αποστέλλει τότε σε όλα τα υπουργεία, τις περιφερειακές διοικήσεις και τις νομαρχίες εγκύκλιο με οδηγίες σχετικά με την κατάρτιση του νέου προϋπολογισμού.

Οι οικονομικές υπηρεσίες των φορέων αυτών που είναι αρμόδιες για την κατάρτιση του προϋπολογισμού σε συνεργασία με τις υπηρεσίες δημοσιονομικού ελέγχου καταρτίζουν το προσχέδιο του προϋπολογισμού εξόδων, το οποίο αφού εγκριθεί από τον αρμόδιο υπουργό, περιφερειάρχη ή νομάρχη, αποστέλλεται στην διεύθυνση προϋπολογισμού του Γενικού Λογιστηρίου για την τελική επεξεργασία και την ένταξη στον τακτικό προϋπολογισμό του Κράτους.

Κατά την επεξεργασία αυτή ο Υπουργός Οικονομικών με βάση την γενικότερη κυβερνητική πολιτική για το επερχόμενο έτος και σε συνεργασία με τους άλλους υπουργούς της κυβέρνησης προσαρμόζει τα μεγέθη των δαπανών, ώστε να επιτευχθούν οι κυβερνητικοί στόχοι στο δημοσιονομικό τομέα.

Για να πετύχει την ισοσκελίση του προϋπολογισμού ή να δημιουργήσει πλεόνασμα για την χρηματοδότηση των δημοσίων επενδύσεων ο Υπουργός Οικονομικών συνήθως προβαίνει στην περικοπή ορισμένων δαπανών που δεν ανήκουν στην κατηγορία των ανελαστικών δαπανών,

δηλαδή δαπανών που δεν επιδέχονται περικοπή γιατί οι διάφοροι φορείς τείνουν να υπερεκτιμούν τις ανάγκες τους και να ζητούν πιστώσεις περισσότερες από αυτές που χρειάζονται. Το δικαίωμα αυτό του Υπουργού Οικονομικών δεν προβλέπεται ρητά συνάγεται όμως έμμεσα, από τις αρμοδιότητες που έχει αυτός να εποπτεύει τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών και την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Το σχέδιο προϋπολογισμού των δημοσίων εσόδων καταρτίζεται από τον Υπουργό Οικονομικών και ειδικότερα από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους σε συνεργασία και με άλλες υπηρεσίες του υπουργείου.

Η ΨΗΦΙΣΗ ΤΟΥ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Μετά την κατάρτιση του ο προϋπολογισμός εισάγεται από τον Υπουργό Οικονομικών στη Βουλή προς ψήφιση. Αυτό πρέπει να γίνει τουλάχιστον ένα μήνα πριν από την έναρξη του Οικονομικού Έτους, στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός.

Η διαδικασία ψήφισης του προϋπολογισμού διαφέρει από τη διαδικασία ψήφισης των άλλων νομοθετημάτων.

Μόλις κατατεθεί το σχέδιο προϋπολογισμού στη Βουλή διανέμεται στους Βουλευτές και παραπέμπεται στη Διαρκή Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων για μελέτη και ανάλυση. Η επιτροπή ορίζει ένα γενικό εισηγητή από κάθε Κοινοβουλευτική Ομάδα καθώς επίσης και ειδικούς εισηγητές κατά θέματα και κεφάλαια του προϋπολογισμού, οι οποίοι υποβάλλουν σχετικές εκθέσεις.

Κατόπιν ο προϋπολογισμός μαζί με την εισηγητική έκθεση του Υπουργού Οικονομικών και τις εκθέσεις των εισηγητών επαναφέρεται στη Βουλή για συζήτηση και ψήφιση.

Ο προϋπολογισμός δεν ψηφίζεται κατ' αρχήν, όπως συμβαίνει με τους άλλους νόμους, αλλά μόνο κατ' άρθρο. Αυτό σημαίνει ότι η Βουλή δεν έχει δικαίωμα να αρνηθεί την ψήφο της ως σύνολο, μόνο τροπολογίες μπορεί να επιφέρει στα διάφορα κονδύλια του προϋπολογισμού.

Αυτό είναι λογικό να συμβαίνει γιατί θα ήταν άτοπο να κριθεί από τη Βουλή η σκοπιμότητα του προϋπολογισμού ως σύνολο, αφού χωρίς την ύπαρξη του βασικού αυτού νομοθετήματος δεν μπορεί να λειτουργήσει το Κράτος.

Αν ο προϋπολογισμός δεν εγκριθεί έγκαιρα από τη Βουλή και στο μεταξύ αρχίσει το νέο Οικονομικό Έτος τότε εφαρμόζεται η λεγόμενη μέθοδος των Προσωρινών Δωδεκατημορίων. Με βάση αυτή τη μέθοδο η Βουλή

δίνει προσωρινή εξουσιοδότηση στην εκτελεστική εξουσία κάθε μήνα να εισπράττει έσοδα και να ενεργεί δαπάνες ως το ένα δωδέκατο του ύψους του αντίστοιχου κονδυλίου του προϋπολογισμού του προηγούμενου έτους.

Η προσωρινή αυτή λύση δεν μπορεί να εφαρμοσθεί περισσότερο από τρεις μήνες.

ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΟΥ ΚΡΑΤΙΚΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Μετά την ψήφιση του προϋπολογισμού από τη Βουλή και αρχίζει το Οικονομικό Έτος στο οποίο αυτός αναφέρεται αρχίζει η εκτέλεση του.

Η ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού εσόδων πραγματοποιείται σε δυο στάδια: τη βεβαίωση και την είσπραξη.

Η βεβαίωση των εσόδων είναι η διοικητική πράξη με την οποία καθορίζεται η νόμιμη απαίτηση του δημοσίου και προσδιορίζεται το ύψος της. Μετά την βεβαίωση ενός δημόσιου εσόδου ακολουθεί το στάδιο της είσπραξης του. Για να είναι νόμιμη η είσπραξη ενός δημόσιου εσόδου πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋπόθεσης: 1) Να υπάρχει Κανόνας Δικαίου, ο οποίος να προβλέπει την είσπραξη. 2) Να υπάρχει Νόμιμος Τίτλος βεβαίωσης του εσόδου. 3) Η δημόσια αρχή που κάνει την είσπραξη να είναι και αρμόδια για την είσπραξη του εσόδου αυτού και 4) Να εκδοθεί από την αρχή αυτή κατάλληλη απόδειξη για την είσπραξη.

ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ

Για την διασφάλιση του δημοσίου χρήματος ο νόμος περί του Δημοσίου Λογιστικού προβλέπει μια αρκετά πολύπλοκη διαδικασία σχετικά με την πληρωμή των μισθωτών του δημοσίου. Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει πέντε στάδια: 1) Την ανάληψη υποχρέωσης για την διενέργεια μιας δαπάνης, 2) Την αναγνώριση της δαπάνης, 3) Την εκκαθάριση της, 4) Την έκδοση εντολής για την πληρωμή της και 5) Την πληρωμή της.

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ιδιαίτερη σημασία από την άποψη των επιδράσεων του δημοσίου προϋπολογισμού στην οικονομία και κυρίως στην ενεργό ζήτηση και επομένως και στην οικονομική δραστηριότητα έχει η σχέση που υπάρχει ανάμεσα στα έσοδα και τα έξοδα του προϋπολογισμού.

Αν τα έσοδα είναι ίσα με έξοδα τότε λέμε ότι ο προϋπολογισμός είναι ισοσκελισμένος .

Αν τα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα έξοδα, τότε λέμε ότι ο προϋπολογισμός είναι πλεονασματικός, δηλαδή εμφανίζει πλεόνασμα, ενώ αν συμβαίνει το αντίθετο, ο προϋπολογισμός είναι ελλειμματικός, δηλαδή εμφανίζει έλλειμμα.

Ο ελλειμματικός προϋπολογισμός αυξάνει την ενεργό ζήτηση στην οικονομία ενώ ο ελλειμματικός την μειώνει. Πραγματικά όταν υπάρχει έλλειμμα στον προϋπολογισμό ενός δημόσιου φορέα οι δαπάνες του είναι μεγαλύτερες από τα έσοδα του και επομένως η αύξηση της ενεργού ζήτησης που προέρχεται από τις δαπάνες του δημόσιου φορέα είναι μεγαλύτερη από τη μείωση των εισοδημάτων στον ιδιωτικό τομέα.

Αντίθετα όταν υπάρχει πλεόνασμα στον προϋπολογισμό ενός δημόσιου φορέα οι δαπάνες του είναι μικρότερες από τα έσοδα του και συνεπώς η αύξηση της ενεργού ζήτησης που προέρχεται από τις δαπάνες του δημόσιου φορέα , είναι μικρότερη από τη μείωση που προέρχεται από την αφαίρεση των εσόδων από τον ιδιωτικό τομέα.

Σημασία επίσης παρουσιάζει η σχέση που υπάρχει ανάμεσα στα τρέχοντα έσοδα , δηλαδή τα έσοδα που δεν περιλαμβάνουν το προϊόν από δάνεια η από την εκποίηση δημόσιας περιουσίας και στα συνολικά έξοδα του δημοσίου φορέα ,με εξαίρεση τα έξοδα του για την παροχή ή την

εξόφληση δανείων. Αν τα τρέχοντα έσοδα είναι ίσα με τις πιο πάνω συνολικές δαπάνες , λέμε ότι ο προϋπολογισμός εμφανίζει πραγματικό ισοζύγιο. Αν τα πρώτα υπερβαίνουν τα δεύτερα ο προϋπολογισμός είναι πλεονασματικός ενώ στην αντίθετη περίπτωση είναι ελλειμματικός. Εξάλλου ιδιαίτερη σημασία έχει η σχέση που υπάρχει ανάμεσα στα τρέχοντα έσοδα ενός φορέα και στο σύνολο των δαπανών του χωρίς τις δαπάνες για την εξυπηρέτηση του χρέους (χρεολύσια , τόκοι) οι οποίες καλούνται πρωτογενείς δαπάνες. Όταν τα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τις δαπάνες αυτές τότε λέμε ότι ο προϋπολογισμός παρουσιάζει πρωτογενές πλεόνασμα. Αν συμβαίνει το αντίθετο ο προϋπολογισμός παρουσιάζει πρωτογενές έλλειμμα. Το ισοζύγιο ενός προϋπολογισμού ενδέχεται πολλές φορές να είναι εικονικό και όχι πραγματικό Αυτό μπορεί να συμβεί είτε όταν δεν εμφανίζεται στον προϋπολογισμό όλα τα έσοδα του δημόσιου φορέα είτε κυρίως όταν γίνεται υπερεκτίμηση των δαπανών του φορέα αυτού. Τέλος είναι ενδεχόμενο να υπάρχει ισοζύγιο κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού αλλά να μετατρέπεται σε ανισοζύγιο κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού. Στις περιπτώσεις αυτές λέμε ότι ο προϋπολογισμός εμφανίζει ισοζύγιο (ανισοζύγιο) ex-ante και αντίθετα ανισοζύγιο (ισοζύγιο) ex-post.

ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Το έλλειμμα του Γενικού προϋπολογισμού του κράτους καλύπτεται από τις δεσμεύσεις επί των αυξήσεων των καταθέσεων των Εμπορικών Τραπεζών , τα έντοκα γραμματεία του Δημοσίου που διατίθενται απ' ευθείας στο κοινό , την αύξηση της νομισματικής κυκλοφορίας και από το μεγαλύτερο μέρος του εξωτερικού δανεισμού που το Ελληνικό Δημόσιο συνάπτει κυρίως μέσω της Τραπέζης της Ελλάδος.

ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ

ΜΟΡΦΕΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

1) ΦΟΡΟΙ: Στα σύγχρονα Κράτη η πιο σημαντική πηγή εσόδων είναι ,βεβαίως οι φόροι. Φόρος είναι η υποχρεωτική πληρωμή ενός χρηματικού ποσού από τον ιδιωτικό- οικονομικό τομέα προς το Κράτος χωρίς ειδική αντιπαροχή ή αντάλλαγμα. Εάν η πληρωμή του χρηματικού ποσού δεν είναι υποχρεωτική δηλαδή αναγκαστική για αυτόν που πληρώνει τότε δεν πρόκειται για φόρο αλλά για δωρεά. Βεβαίως υπό την έννοια αυτή και η πληρωμή των φόρων είναι προαιρετική και γίνεται με αντάλλαγμα την αποφυγή της αστικής και ποινικής διώξεως εκ μέρους του κράτους. Εάν η πληρωμή ενός χρηματικού ποσού από τον Ιδιωτικό -οικονομικό τομέα προς το Κράτος συνοδεύεται από ειδική αντιπαροχή τότε δεν πρόκειται για φόρο αλλά για τέλος ή πρόκειται για καταβολή τιμής για την αγορά ενός προϊόντος. Έτσι η πληρωμή διοδίων είναι μεν υποχρεωτική για όποιον θελήσει να χρησιμοποιήσει τον Εθνικό δρόμο , πλην όμως τα διόδια δεν είναι φόρος αλλά τέλος αφού αυτός που πληρώνει εισπράττει ειδική αντιπαροχή υπό τη μορφή της καταναλώσεως του συγκεκριμένου δρόμου.

Τέλος σημειώνουμε ότι εδώ ορίσαμε το φόρο ως την πληρωμή ενός χρηματικού ποσού. Μπορεί όμως να υπάρξει κάτι που ήταν σύνηθες σε παλαιότερες εποχές και φόρος σε είδος ενός μέρους της παραγωγής ενός γεωργού.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ Α' ΕΞΑΜΗΝΟΥ 2002

ΧΑΜΗΛΟΥΣ ρυθμούς αύξησης παρουσιάζουν τα φορολογικά έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού, προβληματίζοντας έντονα το οικονομικό επιτελείο της κυβέρνησης, καθώς εάν συνεχιστεί η ίδια τάση και τους επόμενους μήνες, θα οριστικοποιηθεί το άνοιγμα των 500 δισ. Δραχμών.

Από τα στοιχεία που ανακοίνωσε χθες το υπουργείο Οικονομικών προκύπτει ότι τα έσοδα από το φόρο εισοδήματος αυξήθηκαν στο επτάμηνο Ιανουαρίου-Ιουλίου μόνο κατά 4,95%, όταν ο στόχος είναι η μεταβολή τους κατά +7,7%.

Επίσης οι εισπράξεις από το ΦΠΑ αυξήθηκαν με ρυθμό 8,7%, έναντι στόχου 10,4%.

Η συνολική εικόνα των δημοσίων εσόδων εμφανίζεται, πάντως, θετική χάρη στη «δεξαμενή» των μη φορολογικών εσόδων, τα οποία παρουσιάζουν αύξηση κατά 45% ή κατά 220 δισ. δραχμές, με αποτέλεσμα στο επτάμηνο να εμφανίζεται πλεόνασμα 71 δισ. δραχμών. Πρόκειται για τα μερίσματα του Δημοσίου από τα κέρδη

των ΔΕΚΟ, της Τράπεζας της Ελλάδος, ενώ περιλαμβάνουν και εισροές κοινοτικών πόρων. Αυτά όμως δεν θα επαναληφθούν στο β εξάμηνο.

ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΣ

Η δεύτερη σημαντική πηγή εσόδων των σύγχρονων κρατών είναι τα έσοδα από το δημόσιο δανεισμό από τα δάνεια δηλαδή που συνάπτει το κράτος. Κατ' αυτόν τον τρόπο το κράτος εξουσιάζει τη στιγμή της συνάψεως του δανείου αγοραστική δύναμη υπόσχεται όμως να επιστρέψει στο δανειζόμενο κεφάλαιο μαζί με τους τόκους σε ορισμένες χρονικές στιγμές . Υπάρχει μάλιστα και η περίπτωση του δημόσιου δανεισμού έναντι μελλοντικών πληρωμών τόκων σε τακτά χρονικά διαστήματα χωρίς την αποπληρωμή του κεφαλαίου.

Ο δημόσιος δανεισμός είναι συνήθως εκούσιος, ο δανειζών δηλαδή επιλέγει ελεύθερα να απόσχει από τρέχουσα κατανάλωση και σε αντάλλαγμα να εισπράξει ορισμένα χρήματα στο μέλλον . Το κράτος όμως μπορεί να χρησιμοποιήσει την εξουσία που διαθέτει και να συνάψει αναγκαστικό δάνειο. Αναγκαστικά δάνεια συνάπτονται όχι μόνο σε ανώμαλες περιστάσεις , αλλά και συνήθεις συνθήκες

Μια σημαντική διάκριση του δημόσιου δανεισμού είναι σε εσωτερικό και εξωτερικό δημόσιο δανεισμό. Οι συνέπειες της μιας η της άλλης μορφής του δημόσιου δανεισμού είναι πολύ διαφορετικές.

ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΝΕΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΣ

Το κράτος , έχοντας σε τελική ανάλυση υπό τον άμεσο έλεγχό του το εκδοτικό προνόμιο μπορεί να εξουσιάσει αγαθά χρησιμοποιώντας ως μέσον χρήματα που προέρχονται από την αύξηση της ποσότητας του χρήματος που κυκλοφορεί στην οικονομία Υπό αυτή την έννοια είναι αδιάφορο εάν η αύξηση της ποσότητας του χρήματος εμφανίζεται λογιστικά ως δάνειο του κράτους από την κεντρική τράπεζα ή όχι.

Η δυνατότητα βεβαίως του κράτους να αυξήσει την ποσότητα του χρήματος δεν είναι απεριόριστη. Έτσι π.χ. εάν η οικονομία βρίσκεται σε συνθήκες πλήρης απασχόλησης , η αύξηση της ποσότητας του χρήματος με την αύξηση της ενεργού συνολικής ζήτησεως που θα προκαλέσει αργά η γρήγορα θα δημιουργήσει προβλήματα πληθωρισμού ή προβλήματα στο ισοζύγιο πληρωμών και τελικά στην ισοτιμία του νομίσματα σε σχέση με άλλα νομίσματα - εκτός αν υπάρχουν σημαντικά συναλλαγματικά αποθεμάτων οποίων επιδιώκεται η μείωση.

ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ

Εάν θεωρήσουμε ότι το κράτος υπό την ευρεία έννοια περιλαμβάνει και τους ασφαλιστικούς οργανισμούς, οι εισφορές των εργαζομένων και εργοδοτών στους ασφαλιστικούς οργανισμούς αποτελούν μία άλλη σημαντική πηγή εσόδων για το κράτος. Εάν οι εισφορές αυτές προσδιορίζουν ασφαλιστικά το ύψος της συντάξεως που ο ασφαλισμένος θα εισπράξει τότε οι εισφορές αυτές είναι τέλη. Στην άλλη ακραία περίπτωση που το ύψος των εισφορών δεν έχει καμία σχέση με το ύψος της μελλοντικής συντάξεως τότε οι εισφορές αυτές είναι στην ουσία φόροι. Στην πράξη συμβαίνει κάτι το ενδιάμεσο μεταξύ των δύο αυτών ακραίων περιπτώσεων, γι' αυτό οι ασφαλιστικές εισφορές πρέπει να καταταγούν σε ιδιαίτερες κατηγορίες εσόδων.

ΔΑΣΜΟΙ

Δασμοί είναι οι υποχρεωτικές πληρωμές για ένα αγαθό όταν αυτό περνάει τα σύνορα μιας χώρας. Ανάλογα με το μέγεθος των διεθνών συναλλαγών μιας χώρας. Ανάλογα με το μέγεθος των διεθνών συναλλαγών μιας χώρας και φυσικά με το ύψος και την έκταση των δασμών, η πηγή αυτή εσόδων του δημοσίου μπορεί να είναι σημαντική. Στην περίπτωση της Ελλάδος μετά την είσοδο της Ελλάδος στην ΕΟΚ η πηγή αυτή εσόδων έχασε τη σημασία που είχε παλιότερα.

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΛΛΕΣ ΧΩΡΕΣ

Ένα κράτος μπορεί να εισπράττει έσοδα υπό τη μορφή βοήθειας είτε υπό τη μορφή βοήθειας είτε υπό τη μορφή συμμετοχής σε κοινές δαπάνες που προέρχονται από κάποια συμφωνία, είτε για άλλους λόγους από άλλες χώρες.

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Όλα τα σύγχρονα κράτη εισπράττουν διάφορα χρηματικά ποσά από την πώληση των αγαθών. Η σχετική εισπραξη μπορεί να λάβει διάφορες μορφές. Έτσι π.χ. ένα κράτος μπορεί να εισπράττει ένα ποσό από τους άμεσα ωφελούμενους από την παροχή ενός αξιόλογου ή και δημόσιου αγαθού. Η πληρωμή διδάκτρων στα πανεπιστήμια ορισμένων χωρών, η εισφορά υπέρ της Ε.Τ. αποτελούν σχετικά παραδείγματα. Το κέρδος μίας δημόσιας επιχειρήσεως αποτελεί μία άλλη πηγή εσόδου για το κράτος. Το κέρδος του κρατικού μονοπωλίου αποτελεί επίσης άλλη μία περίπτωση.

ΑΛΛΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ

Τα κράτη έχουν και άλλες πηγές εσόδων αν και είναι μικρότερης σημασίας. Έτσι π.χ. έχουμε τα διάφορα πρόστιμα που επιβάλλονται για ανεπιθύμητη συμπεριφορά. Ο κεφαλικός φόρος για την επίσκεψη σε μια χώρα ή σε μια ορισμένη περιοχή της χώρας π.χ. σε ένα μουσείο.

ΣΧΕΤΙΚΗ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Η σημασία των διαφόρων εσόδων διαφέρει από χώρα σε χώρα αλλά και για την ίδια χώρα από περίοδο σε περίοδο. Για παράδειγμα σε κάποιες χώρες υπάρχουν μεγάλα έσοδα από την πώληση συγκεκριμένων αγαθών ή από την επιβολή ειδικών φόρων που διαφέρουν από χώρα σε χώρα ή ακόμα και από περίοδο σε περίοδο.

3^Η

ΕΝΟΤΗΤΑ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΝΑΦΟΡΑ
ΚΥΡΙΩΣ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΟΓΙΑ
ΑΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΣΤΗ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η μετακύλιση των εισφορών στη κοινωνική ασφάλιση γιατί ο νόμος καθορίζει ότι ένα ποσοστό θα παρακρατείται από τον εργαζόμενο ενώ το υπόλοιπο θα καταβάλλεται από την επιχείρηση. Έτσι λ.χ. στην περίπτωση του Ι.Κ.Α το 1/3 των εισφορών καταβάλλεται από τον εργαζόμενο ενώ το υπόλοιπο θα καταβάλλεται από τον εργοδότη, δηλαδή τα 2/3.

Η προσωρινή αυτή κατανομή όμως του φορολογικού βάρους δεν είναι οριστική. Η οριστική κατανομή του φορολογικού βάρους εξαρτάται από την συνθήκες που επικρατούν στην αγορά και από τις ελαστικότητες ζήτησης και προσφοράς εργασίας.

Κάτω από συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού η τελική κατανομή του φορολογικού βάρους εξαρτάται από την ελαστικότητα ζήτησης και την ελαστικότητα προσφοράς της εργασίας και είναι αδιάφορο αν οι εισφορές αυτές παρακρατούνται από τον εργαζόμενο ή πληρώνονται από τον εργοδότη.

Όπως και στους άμεσους φόρους έτσι και στους έμμεσους ο βαθμός μετακύλισης διαφέρει μεταξύ των ειδικών και των γενικών φόρων.

Επίσης διαφέρει ανάμεσα στις διάφορες μορφές αγοράς που πωλείται το προϊόν, και τέλος διαφέρει ανάλογα με το στόχο που έχουν οι επιχειρήσεις.

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

Είναι φυσικό λόγω της φύσης του φόρου της αναγκαστικής δηλαδή πληρωμής των πολιτών στο κράτος, η επιβολή ενός φόρου να συνεπάγεται ποικίλες αντιδράσεις.

Βασικός στόχος των αντιδράσεων αυτών από την πλευρά των πολιτών είναι όπως είναι φυσικό η μη επιβάρυνση τους από το κράτος μέσω των φόρων.

Το κράτος βεβαίως γνωρίζει ότι οι πολίτες θα αντιδράσουν στην επιβολή ενός φόρου. Εάν το κράτος μπορεί να προβλέψει την αντίδραση των πολιτών τότε θα σχεδιάσει την επιβολή ενός φόρου με τέτοιο τρόπο έτσι ώστε, μετά την αντιδράση αυτών που υπόκεινται στην πληρωμή του φόρου οι τελικώς επιβαρυνόμενοι να είναι αυτοί που θέλει να επιβαρύνει το κράτος. Έτσι όταν π.χ. το κράτος επιβάλλει ένα φόρο στους καπνοβιομηχάνους πάνω στην αξία των πωλούμενων τσιγάρων αυτό δεν σημαίνει ότι το κράτος θέλει να επιβαρύνει τους καπνοβιομηχάνους. Το κράτος γνωρίζει ότι οι καπνοβιομηχάνοι θα αναγκαστούν λόγω του φόρου που τους επιβλήθηκε να ανεβάσουν τις τιμές και έτσι ουσιαστικά θα επιβαρυνθούν οι καταναλωτές των τσιγάρων. Αυτή είναι και η ακριβής έννοια της μετकुλίσεως ενός φόρου που αναφέραμε προηγουμένως.

Συνεχίζοντας την ανάλυση των επιπτώσεων των φόρων θα λέγαμε πως ακόμα και να δεχτούμε πως δεν υπάρχει φορολογικό βάρος στην κοινωνία σαν σύνολο υπάρχει φορολογικό βάρος για ορισμένους από τους φορολογουμένους. Ο λόγος είναι πως η διανομή του φορολογικού βάρους δεν είναι ουδέτερη μεταξύ των μελών της κοινωνίας. Πρέπει

όμως για να είμαστε αντικειμενικοί να αναφέρουμε και την ύπαρξη των δημοσίων δαπανών.

ΦΟΡΟΦΥΓΗ

Το θεσμικό πλαίσιο των σύγχρονων κοινωνιών είναι τέτοιο ώστε οι φορολογούμενοι να μην βλέπουν τους φόρους που πληρώνουν ως την τιμή των υπηρεσιών που τους παρέχει το κράτος. Επομένως ένας φορολογούμενος δεν έχει κάποιο άμεσο κίνητρο ώστε να πληρώσει το φόρο για αυτό και προσπαθεί να τον αποφύγει. Η προσπάθεια αυτή του φορολογούμενου μπορεί να πάρει τις εξής μορφές:

- Την μορφή της φοροδιαφυγής η οποία είναι παράνομη ενέργεια για την μη πληρωμή των φόρων
- Άλλη μορφή είναι η φοροαποφυγή η οποία είναι νόμιμη μορφή ενέργειας μη πληρωμής φόρων
- Και τέλος οι φορολογούμενοι προσπαθούν να αναβάλλουν την πληρωμή των φόρων νόμιμα ή παράνομα.

Επειδή η διάκριση των ενεργειών αυτών δεν είναι πάντοτε εύκολη χρησιμοποιούμε τον όρο φοροφυγή για να περιγράψουμε κυρίως τις δυο πρώτες ενέργειες.

ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΣΤΑ ΝΟΙΚΟΚΥΡΙΑ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΕΥΗΜΕΡΙΑ

Οι φόροι μειώνουν το εισόδημα του νοικοκυριού και περιορίζουν την ευημερία του. Ένας φόρος εισοδήματος για παράδειγμα μειώνει το διαθέσιμο εισόδημα του νοικοκυριού και περιορίζει την έκταση των αναγκών που μπορεί να καλύψει ένα νοικοκυριό με βάση το εισόδημα του. Ένας έμμεσος φόρος δαπάνης εξάλλου αυξάνει συνήθως τις τιμές των αγαθών με αποτέλεσμα να επιβαρύνονται οι καταναλωτές τα άτομα δηλαδή από τα οποία αποτελούνται τα νοικοκυριά. Επίσης πολλές οι φόροι αναγκάζουν το νοικοκυριό να αλλάξει τις συμπεριφορά του με βάση τα νέα δεδομένα που του έχει προκαλέσει ο φόρος που έχει επιβληθεί.

Παράλληλα ισχύουν τα παραπάνω και για το κοινωνικό σύνολο το συνολικό βάρος που έχει ένας φόρος εξαρτάται από την μορφή που έχει ο φόρος, γιατί η μορφή του φόρου προσδιορίζει το πρόσθετο βάρος του φόρου στο κοινωνικό σύνολο.

Κλείνοντας σχετικά με τις συνέπειες της φορολογίας θα μπορούσαμε να πούμε πως οι φόροι άμεσοι ή έμμεσοι αποτελούν βασικό έσοδο του κράτους ενώ επιβαρύνουν τα νοικοκυριά και το κοινωνικό σύνολο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **ΜΑΘΗΜΑΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
(Γ.Ε. ΔΡΑΚΟΥ PHD.)**
- **ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
(ΘΕΟΔ. ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΥ)**
- **ΜΑΘΗΜΑΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
(Β.ΔΑΛΑΜΑΓΚΑ, Γ.ΠΡΟΒΟΠΟΥΛΟΥ)**
- **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ-
ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ Π.Ο.Ε.-
Δ.Ο.Υ.**
- **INTERNET : ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**
- **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (ΑΓΑΠΗΤΟΥ Σ.
ΚΡΑΤΣΗ)**
- **ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΒΟΗΘΗΜΑΤΑ
(ΑΓΑΠΗΤΟΥ Σ. ΚΡΑΤΣΗ)**
- **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΑΓΑΠΗΤΟΥ
Σ. ΚΡΑΤΣΗ)**
- **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ
ΑΞΙΑΣ(ΑΓΑΠΗΤΟΥ Σ.ΚΡΑΤΣΗ)**

