

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 6687



Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας
Τμήμα Λογιστικής

Ο ΦΟΡΟΣ ΣΑΝ ΜΕΣΟ ΑΣΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ



Εισηγητής :
Τρύφων Γ. Βασιλάγκος

Κυριάκος Α. Μητρόπουλος
Σπουδαστής Α.Τ.Ε.Ι. Πάτρας

Αναστάσιος Α. Παπανδρέου
Σπουδαστής Α.Τ.Ε.Ι. Πάτρας

ΠΑΤΡΑ, 2005

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

	Σελ.
Πρόλογος	4
Εισαγωγή	5
Η ΠΑΡΕΜΒΑΣΗ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΖΩΗ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ	5
A. Χαρακτηριστικά της κρατικής παρέμβασης	5
A.1 Πληθωρισμός	6
A.2 Πληθωρισμός και φορολογία	9
A.3 Δημόσιες δαπάνες και έσοδα	12

Μ Ε Ρ Ο Σ Π Ρ Ω Τ Ο

Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	17
1.1 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα των φόρων	17
1.2 Βασικές έννοιες και ορισμοί	18
1.2.1 Η φορολογική βάση	18
1.2.2 Η φορολογούμενη μονάδα	21
1.2.3 Ο φορολογικός συντελεστής	22
2. ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	24
2.1 Η ταμειντική λειτουργία του φόρου	24
2.2 Η οικονομική λειτουργία του φόρου	24
2.3 Η κοινωνική λειτουργία του φόρου	25
3. ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	26
3.1 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τη φορολογική βάση	26
3.2 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τη φύση του φορολογικού συντελεστή	28
3.3 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με το δημόσιο φορέα για τον οποίο επιβάλλονται	34
3.4 Ταξινόμηση των φόρων σε προσωπικούς και πραγματικούς	35
3.5 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα σε άμεσους και έμμεσους	36
4. ΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΙ ΦΟΡΕΙΣ ΚΑΙ Ο ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	37
4.1 Η φορολογία ως μέσο βελτίωσης της κατανομής των πόρων	37
4.2 Η φορολογία ως μέσο αναδιανομής του εισοδήματος ..	39
4.3 Η φορολογία ως μέσο σταθεροποίησης της οικονομίας ..	40



4.4 Η φορολογία ως μέσο προώθησης της οικονομικής ανάπτυξης _____	42
5. Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ _____	44
5.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις _____	44
5.2 Αντικείμενο του φόρου _____	44
5.3 Υποκείμενο του φόρου _____	48

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ

6. ΑΝΑΔΙΑΝΟΜΗ ΕΘΝΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ _____	53
6.1 Η αναδιανομή μέσα από τους άμεσους και έμμεσους φόρους _____	53
6.2 Τάσεις μείωσης του περιορισμού των κοινωνικών παροχών _____	54
7. ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΒΑΡΟΥΣ _____	56
7.1 Έννοια του φορολογικού βάρους και κριτήρια δίκαιης κατανομής του _____	56
7.2 Η θεωρία του ανταλλάγματος _____	57
7.3 Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας _____	59
7.4 Ο δείκτης της φοροδοτικής ικανότητας _____	61
7.4.1 Η περιουσία ως δείκτης φοροδοτικής ικανότητας _____	62
7.4.2 Το εισόδημα ως δείκτης φοροδοτικής ικανότητας _____	62
7.4.3 Η δαπάνη ως δείκτης φοροδοτικής ικανότητας _____	63

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ - ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

8. ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ _____	65
8.1 Φοροδιαφυγή _____	65
8.2 Φοροαποφυγή _____	67
8.3 Φοροπαλλαγή _____	68
8.4 Η μετακύλιση των φόρων _____	68
9. ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ _____	71
9.1 Οι επιδράσεις των φόρων στην προσφορά εργασίας _____	71
9.2 Οι επιδράσεις των φόρων στην αποταμίευση _____	73
9.3 Οι επιδράσεις των φόρων στις επενδύσεις _____	74

9.4 Οι επιδράσεις των φόρων στην ευημερία των νοικοκυριών _____	75
---	----

**ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

10. ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ _____	78
10.1 Γενικά για το φορολογικό σύστημα μιας χώρας _____	78
10.2 Το ελληνικό φορολογικό σύστημα _____	81
10.3 Αδυναμίες του ελληνικού φορολογικού συστήματος _____	82
10.4 Συνοπτικές προτάσεις αντιμετώπισής του _____	86

**ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ
ΚΡΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ - ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ**

11. Ο ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ _____	88
11.1 Τα χαρακτηριστικά του Δημόσιου Προϋπολογισμού _____	88
11.2 Το περιεχόμενο και οι μορφές του κρατικού προϋπολογισμού _____	90
11.3 Η εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού _____	92

Βιβλιογραφία _____	94
--------------------	----

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στα πλαίσια της πτυχιακής εργασίας μας επιχειρούμε μια προσέγγιση σε ότι αφορά τον «ΦΟΡΟ ΣΑΝ ΜΕΣΟ ΑΣΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ».

Σκοπός μας είναι να δώσουμε στον αναγνώστη μια σφαιρική αλλά και πλήρη εικόνα για το πώς η φορολογία μπορεί να λειτουργήσει μέσα στα πλαίσια της πολιτικής του κράτους και με τους κατάλληλους χειρισμούς να αποτελέσει ένα από τα βασικά μέσα για την άσκησή της.

Παρ' ότι το θέμα είναι ανεξάντλητο και χρειάζεται να γραφούν πάρα πολλά για την πλήρη κάλυψή του, πιστεύουμε ότι ο αναγνώστης θα λάβει υπόψη του τη δυσκολία του θέματος και θα εκτιμήσει με επιείκεια την προσπάθειά μας αυτή, για μια όσο το δυνατόν αρτιότερη παρουσίαση του θέματος.

Θέλουμε να ελπίζουμε ότι η εργασία μας αυτή θα είναι ένα βοήθημα για τον αναγνώστη που θα θελήσει να ασχοληθεί και να κατανοήσει το ρόλο του φόρου, ως εργαλείο άσκησης της επιθυμητής από το κράτος σύγχρονης πολιτικής στον κοινωνικό και οικονομικό τομέα.

Πάτρα, 2005

Κυριάκος Μητρόπουλος
Αναστάσιος Παπανδρέου

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ΠΑΡΕΜΒΑΣΗ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΖΩΗ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

Α. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΠΑΡΕΜΒΑΣΗΣ

Στις δεκαετίες μετά τον Β' παγκόσμιο πόλεμο, συντελέστηκαν οι πιο σημαντικές διαφοροποιήσεις, που επέφεραν ουσιαστικές αλλαγές στο σύστημα της κρατικής, οικονομικής και κοινωνικής δραστηριότητας.

Στις αρχές του 20^{ου} αιώνα η κρατική οικονομική δράση περιοριζόταν σε χώρους έξω από την οικονομική δυνατότητα των πολιτών.

Η κοινωνική πολιτική του κράτους ήταν σχεδόν ανύπαρκτη. Ο φόρος αποτελούσε μόνο «μέσο» μεταφοράς χρημάτων στα ταμεία του κράτους που χρησιμοποιούνταν για τα στρατιωτικά, αστυνομικά και δικαστικά καθήκοντά του.

Σήμερα όμως έχουν υπεριοχύσει μέσα και μηχανισμοί οικονομικοκοινωνικού περιεχομένου που επηρεάζουν τις συνθήκες που δρα το κεφάλαιο στην οικονομία, όπως επίσης και μηχανισμοί εξισορρόπησης των κυκλικών κρίσεων του καπιταλιστικού συστήματος.

Ο ρόλος του κράτους στην οικονομία και την κοινωνία αυξάνεται από μέσα σε μέρα.

Οι κυριότερες μορφές ύπαρξης και λειτουργίας του κράτους σήμερα είναι :

1. Η αύξηση του ρόλου των Δημοσίων Υπηρεσιών.
2. Η ένταση του κρατικού παρεμβατισμού στον τομέα της χρηματικής πίστης και των χρηματοοικονομικών.

3. Η ενίσχυση της ρυθμιστικής δράσης του κράτους στην διαμόρφωση των μισθών και των τιμών (αγορά).
4. Η διόγκωση του ρόλου του κρατικού προϋπολογισμού.
5. Η επενδυτική δραστηριότητα της χώρας.
6. Η αύξηση της δράσης των δημοσίων επιχειρήσεων στην οικονομία.
7. Η αναδιανομή του εισοδήματος για τον περιορισμό των κοινωνικών και οικονομικών ανισοτήτων.

Η λειτουργία των Δημοσίων Υπηρεσιών και γενικά η θεραπεία όλων των κρατικών αναγκών γίνεται με οικονομικούς πόρους που αντλεί το κράτος από διάφορες πηγές. Οι οικονομικοί αυτοί πόροι ονομάζονται δημόσια έσοδα.

Το κράτος έχει τεράστιες δαπάνες γι' αυτό είναι υποχρεωμένο να εισπράττει από τις διάφορες πηγές που θα δημιουργήσει έσοδα, για την εύρυθμη λειτουργία του. Εκτός από τις υπουργικές επενδυτικές δαπάνες, έχουμε και τις έκτακτες στρατιωτικές δαπάνες, επιστρατεύσεων, εξοπλισμών, άμυνας κ.λ.π., γι' αυτό το κράτος έχει την ανάγκη πόρων για την εξασφάλιση της ευημερίας του κοινωνικού συνόλου.

A.1 Πληθωρισμός

Ως πληθωρισμός ορίζεται η τάση για συνεχή άνοδο του γενικού επιπέδου των τιμών. Συνεπώς πληθωρισμός δεν σημαίνει ένα υψηλό επίπεδο τιμών, αλλά ένα συνεχώς ανερχόμενο επίπεδο τιμών.

Η ποσοστιαία μεταβολή του επιπέδου των τιμών (δείκτη τιμών) μέσα σε μια ορισμένη χρονική περίοδο ονομάζεται ρυθμός πληθωρισμού.

Ο πληθωρισμός είναι ένα φαινόμενο που διαταράσσει την ομαλή λειτουργία του οικονομικού συστήματος και ασκεί σημαντικές επιδράσεις σ' όλους τους τομείς της οικονομίας.

Δεν θα εξετάσουμε λεπτομερώς τις επιπτώσεις του πληθωρισμού γιατί κάτι τέτοιο θα ξεπερνούσε το επίπεδο και την έκταση ανάλυσης του θέματος που διαπραγματευόμαστε.

Θα αναφερθούμε όμως στις δυσμενείς επιπτώσεις που έχει ο πληθωρισμός στην διανομή του εισοδήματος.

Γι' αυτό το λόγο θα υποθέσουμε ότι το πραγματικό εισόδημα είναι σταθερό ή με άλλα λόγια ότι η οικονομία βρίσκεται σε κατάσταση πλήρους απασχόλησης.

Όπως ξέρουμε το πραγματικό εισόδημα εξαρτάται από το ονομαστικό, δηλαδή το χρηματικό εισόδημα και από το επίπεδο των τιμών. Όταν αυξάνεται το επίπεδο των τιμών το πραγματικό εισόδημα μειώνεται και αντίστροφα. Ας δούμε τώρα ποιους πλήττει και ποιους ευνοεί ο πληθωρισμός.

- (α) **Σταθερά χρηματικά εισοδήματα** : Είναι φανερό ότι ο πληθωρισμός πλήττει τα άτομα που το εισόδημά τους είναι σταθερό ή αυξάνεται με ρυθμό μικρότερο από το ρυθμό του πληθωρισμού, γιατί σ' αυτή την περίπτωση μειώνεται το πραγματικό τους εισόδημα (αγοραστική δύναμη) και κατά συνέπεια το βιοτικό τους επίπεδο.
- (β) **Αποταμιευτές** : Ο πληθωρισμός μειώνει την αγοραστική αξία του χρήματος και επομένως την αξία των αποταμιεύσεων. Είναι φανερό ότι ο πληθωρισμός αποτελεί αντικίνητρο για αποταμίευση.
- (γ) **Δανειστές και χρεώστες** : Ο πληθωρισμός τείνει να ευνοεί αυτούς που δανείζονται και να ζημιώνει αυτούς που δανείζουν. Για παράδειγμα έστω ότι ένας δανείζεται 100 δρχ. για ένα χρόνο με επιτόκιο 10% και με άνοδο του

επιπέδου τιμών κατά 25%, τότε η πραγματική αξία των 100 δρχ. που επιστρέφονται είναι $100 / 1.25 = 80$ δρχ.

Αν λάβουμε υπόψιν τον τόκο τότε $100 \times 10\% = 110$

$$110 / 1.25 = 88 \text{ δρχ.}$$

Στην ουσία έχει γίνει μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τους πιστωτές στους χρεώστες.

Οι οικονομολόγοι διακρίνουν διάφορα είδη πληθωρισμού που αντιστοιχούν σε διαφορετικές απόψεις για τα αίτια που τα προκαλούν. Θα δώσουμε τα βασικά σημεία των δύο πιο σημαντικών απόψεων που είναι ο **πληθωρισμός ζήτησης** και ο **πληθωρισμός κόστους**.

Κατά την πρώτη άποψη ο πληθωρισμός είναι αποτέλεσμα υπερβάλλουσας ζήτησης. Καθώς η οικονομία πλησιάζει το επίπεδο της πλήρους απασχόλησης αρχίζουν να δημιουργούνται στενότητες στην αγορά ορισμένων παραγωγικών συντελεστών με συνέπεια την αύξηση της τιμής τους.

Κατά τη δεύτερη άποψη ο πληθωρισμός προέρχεται από την πλευρά της προσφοράς. Η άποψη αυτή τονίζει τη δύναμη των εργατικών σωματείων και των ολιγοπωλίων να μεταβιβάζουν τις αυξήσεις των μισθών στους καταναλωτές αυξάνοντας τις τιμές.

Ας εξετάσουμε τώρα ένα «αντίδοτο» του πληθωρισμού, που έχει άμεση σχέση με το θέμα που διαπραγματευόμαστε, εκτός των βασικών ενεργειών των κρατών για αύξηση της παραγωγικότητας, αύξηση των εξαγωγών, μείωση της ταχύτητας κυκλοφορίας του χρήματος κ.λ.π. Το «αντίδοτο» αυτό είναι η αύξηση της φορολογίας σε είδη μεγάλης κυκλοφορίας και χαμηλής ωφελιματικότητας. Επιβάλλοντας λοιπόν η πολιτεία αυξημένη φορολογία σ' αυτά τα είδη (τσιγάρα – ποτά) αναγκάζει τα άτομα να καταναλώνουν λιγότερα απ' αυτά τα είδη, γιατί η

αυξημένη τιμή τους δημιουργεί πρόβλημα στην ικανοποίηση και άλλων αναγκών τους και δεν τους αφήνει πολλά περιθώρια.

Έτσι πετυχαίνουμε την μείωση της κυκλοφορίας χρήματος για κατανάλωση αυτών των ειδών, αφού τώρα είναι λιγότερο προσιτά σ' αυτούς και κατ' επέκταση την συγκράτηση του πληθωρισμού.

A.2 Πληθωρισμός και φορολογία

Ο πληθωρισμός επηρεάζει κατά διάφορους τρόπους όλους τους πολίτες, διαφοροποιεί την κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των νοικοκυριών και εισοδηματικών ομάδων και συνεπώς το επίπεδο και τη διανομή του διαθέσιμου εισοδήματος.

Ειδικότερα οι φόροι επί της αξίας ακολουθούν την αύξηση των τιμών των προϊόντων, αλλά οι ειδικοί φόροι κατά μονάδα προϊόντος δεν επηρεάζονται από τον πληθωρισμό.

Αντίθετα ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, που βασίζεται σε προοδευτική κλίμακα, αυξάνεται εξαιτίας του πληθωρισμού ταχύτερα απ' ό τι το ονομαστικό εισόδημα.

Επομένως η επίδραση του πληθωρισμού στην φορολογία εξαρτάται από την μορφή του φόρου. Η διαφορετική αυτή επίδραση προκύπτει από τις διαφορετικές ελαστικότητες των διαφόρων κατηγοριών των φόρων, έναντι των αυξήσεων των τιμών.

Συγκεκριμένα η ελαστικότητα αυτή είναι υψηλότερη για τους φόρους εισοδήματος, σε σύγκριση με τους φόρους κατανάλωσης και έτσι ο πληθωρισμός αυξάνει περισσότερο τη φορολογική επιβάρυνση του εισοδήματος παρά της κατανάλωσης.

Κατά συνέπεια, το μέγεθος της επίδρασης του πληθωρισμού στη συνολική φορολογική επιβάρυνση εξαρτάται από την διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και γενικότερα από τη σχέση άμεσων – έμμεσων φόρων.

Στην περίπτωση των προοδευτικών φορολογικών συντελεστών, η φορολογική υποχρέωση ενός φορολογουμένου αυξάνει ταχύτερα από το φορολογητέο εισόδημά του, όσο πιο προοδευτική είναι η διάρθρωση των φορολογικών συντελεστών (π.χ. όσο στενότερα είναι τα κλιμάκια και όσο πιο μεγάλες είναι οι διαφορετικές αυξήσεις των φορολογικών συντελεστών) τόσο περισσότερο η πραγματική φορολογική υποχρέωση αυξάνει όταν ο πληθωρισμός ωθεί προς τα πάνω τα χρηματικά εισοδήματα.

Συμπερασματικά, οι κυριότερες μορφές ύπαρξης και λειτουργίας του σύγχρονου κράτους τις τελευταίες δεκαετίες, εντοπίζονται :

- ❖ Στην αύξηση του ρόλου και των αρμοδιοτήτων των Δημοσίων Υπηρεσιών.
- ❖ Στην επενδυτική και αναπτυξιακή δραστηριότητα της χώρας.
- ❖ Στην αυξημένη δράση των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών.
- ❖ Στην ένταση του κρατικού παρεμβατισμού στον τομέα της χρηματικής πίστης και των χρηματοοικονομικών σχέσεων.
- ❖ Στην διόγκωση του ρόλου του Κρατικού Προϋπολογισμού και του φορολογικού συστήματος.
- ❖ Στην ενίσχυση της ρυθμιστικής παρέμβασης του κράτους στην διαμόρφωση των τιμών και μισθών (πληθωρισμός – εισόδημα).

- ◇ Στην αναδιανομή του εισοδήματος για τον περιορισμό των κοινωνικών και οικονομικών ανισοτήτων.

Η φορολογία στηρίζεται σε ορισμένους κανόνες και αρχές έτσι ώστε να αποτελεί συγκεκριμένο σύστημα δράσης στα πλαίσια της λειτουργίας και του ρόλου του σύγχρονου κράτους, για την επίτευξη στόχων Δημοσιονομικής, Οικονομικής και Κοινωνικής πολιτικής. Η **φορολογική πολιτική** είναι ο τρόπος και η μέθοδος χρησιμοποίησης της φορολογίας, ο δε χαρακτήρας της διαμορφώνεται ανάλογα με την εξυπηρέτηση στόχων και συμφερόντων.

Η φορολογική πολιτική που ασκούν κατά περιόδους οι κυβερνήσεις παρουσιάζουν μεταλλαγές διαχρονικά και διαμορφώνεται ανάλογα είτε με την ανάπτυξη του διεκδικητικού κινήματος των εργαζομένων, είτε από τις ασκούμενες πιέσεις του κεφαλαίου, είτε ομάδων με ενιαία έκφραση συμφερόντων, είτε τέλος από τις ιδιομορφίες των κομμάτων που κυβερνούν.

Από πολλούς οικονομολόγους εκφραζόταν η άποψη ότι η φορολογική πολιτική μπορεί να χρησιμοποιηθεί σαν μέσο εξομάλυνσης των κυκλικών διακυμάνσεων της συνολικής ζήτησης στην οικονομία. Κατά την αντίληψη αυτή σε περιόδους κρίσης πρέπει να μειώνονται οι φόροι, για να αυξάνεται η αγοραστική δύναμη των καταναλωτών, και σε περιόδους ανάκαμψης και αύξησης της συνολικής προσφοράς να αυξάνονται οι φόροι για να μειώνεται η αγοραστική δύναμη και κατά συνέπεια να περιορίζεται η ζήτηση.

Οι αντιλήψεις αυτές εφαρμόστηκαν και εφαρμόζονται ως ένα βαθμό σε περιόδους έντονων πληθωριστικών πιέσεων, στην προσπάθεια συγκράτησης των τιμών, επενδυτικών κινήτρων μέσω φορολογικών απαλλαγών, αύξησης της απασχόλησης,

ανάπτυξης κλάδων κ.λ.π. και αποτελούν μέρος του παρεμβατικού ρόλου του κράτους¹.

Στην διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής του κράτους λαμβάνονται υπόψη ορισμένες φορολογικές αρχές, απαραίτητες από δημοσιονομική άποψη.

Οι φορολογικές αυτές αρχές που πρωτοδιατυπώθηκαν από τους οικονομολόγους ADAM SMITH, WAGNER, BRUNO και συμπληρώθηκαν από τα σύγχρονα δεδομένα, είναι οι εξής :

- (α) Η αρχή της μεγαλύτερης κοινωνικής ωφέλειας.
- (β) Η αρχή της διαφοροποίησης της φορολογητέας ύλης.
- (γ) Η αρχή της καθολικότητας του φόρου.
- (δ) Η αρχή της μη διπλής φορολόγησης.

A.3 Δημόσιες δαπάνες και έσοδα

(a) Τα δημόσια έσοδα

Το κράτος για την κάλυψη των αναγκών του στους τομείς λειτουργίας του, για την κάλυψη κοινωνικών, οικονομικών δαπανών, επενδύσεων, άμυνας κ.λ.π., αποκτά έσοδα από διάφορες πηγές. Η ανάπτυξη και η επέκταση των πηγών αυτών τις τελευταίες δεκαετίες είναι συνδυασμένη με τον συνεχώς αυξανόμενο ρόλο του κράτους στις σύγχρονες κοινωνίες.

Οι κυριότερες πηγές δημοσίων εσόδων είναι οι εξής :

- ✦ Εισοδήματα που προέρχονται από την κτηματική² και κτιριακή περιουσία του κράτους.

¹ Οι απόψεις αυτές είναι επηρεασμένες από την Κεϋνσιανή ή Νεοκεϋνσιανή παράδοση. Πολλοί οικονομολόγοι βλέπουν ότι δεν νοείται σήμερα λειτουργία του καπιταλιστικού συστήματος χωρίς την κρατική παρέμβαση. Εκείνο που συζητείται είναι το μέγεθος της κρατικής παρέμβασης.

² Τις αρχές του Μεσαίωνα τα δημόσια κτήματα αποτελούσαν την βασική πηγή των δημοσίων εσόδων. Τέτοια έσοδα εισέπρατταν οι βασιλιάδες στις χώρες τους, οι φεουδάρχες που δεν έμεναν μόνιμα στην πρωτεύουσα αλλά κυκλοφορούσαν από κτήμα σε κτήμα και από έπαυλη σε έπαυλη, ακολουθούμενοι από αυλικούς και διαχειριστές, κατανάλωναν επιτοπίως τα προϊόντα των κτημάτων τους. Τον 19^ο αιώνα ο φόρος κατέστη η βασική πηγή εσόδων. Αλλά τον 20^ο αιώνα υπάρχει μια αναγέννηση των κτηματικών εσόδων με νέες βέβαια μορφές.

- ❖ Από τις υπηρεσίες, τους δημόσιους οργανισμούς.
- ❖ Από τους φόρους, τα τέλη, τους δασμούς, τα πρόστιμα.
- ❖ Από την επιχειρηματική δραστηριότητα του κράτους.

Τα πιο πάνω έσοδα αποτελούν τα κυρίως δημόσια έσοδα ενώ τα δάνεια είναι ταμιακά μέσα. Τα κρατικά δάνεια είναι μέσο άμεσης εξεύρεσης χρημάτων τα οποία θα επιστραφούν χάρις στα τακτικά έσοδα. Η διάκριση αυτή αντιστοιχεί στην κλασική δημοσιονομική αντίληψη. Σύγχρονοι όμως δημοσιονόμοι δεν αποδέχονται εξ' ολοκλήρου αυτή την διάκριση, και θεωρούν ότι τα ταμιακά μέσα δεν συνιστούν μόνο μια προκαταβολή μελλοντικών εσόδων, αλλά αποτελούν σε μεγάλο βαθμό πραγματικά έσοδα.

Από το σύνολο των δημόσιων εσόδων στην χώρα μας, η πλέον σημαντική πηγή είναι οι φόροι. Η κρατική περιουσία δεν αποτελεί σημαντική πηγή εσόδων του κράτους, γιατί οι αποδόσεις των αστικών και αγροτικών κτημάτων αλλά και των κρατικών κτιρίων είναι χαμηλές. Επίσης η εκμετάλλευση των μεταλλείων της χώρας έχει ανατεθεί σε ιδιώτες ως επί το πλείστον, έναντι πολλές φορές ελάχιστης τιμής³.

Επίσης οι δημόσιοι οργανισμοί (π.χ. Ο.Τ.Ε., Ο.Σ.Ε. κ.λ.π.) λόγω του ότι αποβλέπουν στην εξυπηρέτηση του κοινού, δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα.

Από το σύνολο των εσόδων του τακτικού προϋπολογισμού το 90% περίπου προέρχεται από φόρους.

³ Σχετικά με την εκμετάλλευση του ορυκτού πλούτου της χώρας, ο ελληνικός χώρος διαθέτει πλούσιες εκτάσεις και διαψεύδει αυτούς που μιλάνε για «φτώχεια της Ελλάδας». Πολλά μεταλλεύματα εξορύσσονται δεκαετίες τώρα και εξάγονται στο εξωτερικό ακατέργαστα (βωξίτης, μαγνησίτης, νικέλιο κ.λ.π.). Η εξόρυξη του μεταλλευτικού πλούτου της χώρας, όμως, βρίσκεται έμμεσα ή άμεσα στα χέρια ξένων μονοπωλίων. Αντίθετα η εθνική κρατική εκμετάλλευση είναι μηδαμινή.

(β) Οι δημόσιες δαπάνες

Οι δημόσιες δαπάνες έχουν επιτακτικό χαρακτήρα με την έννοια ότι με αυτές εξασφαλίζεται η λειτουργία του κράτους και η ύπαρξή του. Στις δημόσιες δαπάνες προσδίδεται μεγάλη σημασία από το γεγονός ότι το κράτος πρώτα προϋπολογίζει τις δαπάνες του και προσαρμόζει στην συνέχεια τα έσοδά του, σε αντίθεση με τους ιδιωτικούς προϋπολογισμούς εσόδων – εξόδων, όπου τα έξοδα προσδιορίζονται από το ύψος των εσόδων.

Οι κρατικές ανάγκες εκφραζόμενες σε αριθμούς, καθορίζουν τα χρηματικά ποσά που θα πρέπει να εισπραχθούν από τους φορολογούμενους, έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών και των διοικητικών οργάνων της χώρας.

Σημαντικό ρόλο στις σύγχρονες συνθήκες ερμηνείας και ανάλυσης των δημοσίων δαπανών, δίνεται στο περιεχόμενό τους. Υπάρχουν δημόσιες δαπάνες που σε καμία περίπτωση δεν επεμβαίνουν στην οικονομική ζωή. Για παράδειγμα ο μισθός ενός δημοσίου υπαλλήλου δεν έχει άμεση επίδραση στις οικονομικές συνθήκες, ενώ αντίθετα η κρατική επιχορήγηση σε ένα προϊόν επιδρά σημαντικά στην οικονομική ζωή. Άλλη σημασία μπορεί να πάρει η δαπάνη αποξήρανσης μιας ελώδους περιοχής και άλλη η δαπάνη αγοράς αρμάτων μάχης. Στην πρώτη περίπτωση υπάρχει δυνατότητα απόσβεσης της αρχικής δαπάνης, με την δημιουργία εισοδήματος από την εκμετάλλευση της περιοχής για αγροτική καλλιέργεια, ενώ στην δεύτερη περίπτωση δεν υπάρχει δυνατότητα απόσβεσης της δαπάνης.

Επομένως μπορούμε να συμπεράνουμε ότι το περιεχόμενο και η σημασία των δημοσίων δαπανών διαφέρει από δαπάνη σε δαπάνη. Επίσης υπάρχουν δημόσιες δαπάνες

που έχουν καθαρά κοινωνικό χαρακτήρα και περιεχόμενο (π.χ. υγεία, ασφάλιση, επιχορηγήσεις κρατικών θεάτρων κ.λ.π.). Μπορούμε να διακρίνουμε τις δαπάνες του κράτους **ανάλογα με το περιεχόμενό τους**, σε :

- ❖ Δαπάνες λειτουργικής μορφής (π.χ. δαπάνες λειτουργίας δημοσίων υπηρεσιών, ενοίκια κτιρίων, μισθοί κ.λ.π.).
- ❖ Δαπάνες κοινωνικοοικονομικής μορφής (π.χ. επιχορηγήσεις, νοσοκομεία, πολιτισμός κ.λ.π.).
- ❖ Δαπάνες στρατιωτικοπολιτικές (π.χ. άμυνα, ασφάλεια, κοινοβούλιο κ.λ.π.).

Τέλος, οι δημόσιες δαπάνες διακρίνονται, **ανάλογα με την πρόβλεψη και τον χρόνο δημιουργίας τους**, σε :

- ❖ Τακτικές δημόσιες δαπάνες, δηλαδή σε δαπάνες που έχουν προγραμματιστεί να πραγματοποιηθούν σε ορισμένο χρονικό διάστημα π.χ. σε ένα χρόνο.
- ❖ Έκτακτες δημόσιες δαπάνες, δηλαδή σε δαπάνες που δεν είναι δυνατόν να προβλεφθούν εκ των προτέρων και που καλύπτουν κύρια έκτακτες ανάγκες, π.χ. καταστροφές από σεισμούς.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ
Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1.1 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα των φόρων

Για να μπορούν να διαθέτουν τα δημόσια αγαθά δωρεάν στο κοινωνικό σύνολο, καθώς επίσης και να καλύπτουν τις διάφορες άλλες δαπάνες τους, οι δημόσιοι φορείς χρειάζονται πόρους, τους οποίους δεν διαθέτουν, γιατί η περιουσία τους είναι περιορισμένη και δεν διαθέτουν άλλους ίδιους πόρους. Για την απόκτηση αυτών των πόρων, επομένως, οι δημόσιοι φορείς χρησιμοποιούν διάφορα μέσα. Ορισμένα από αυτά είναι μονομερή και έχουν συνήθως αναγκαστικό χαρακτήρα, τα μέσα αυτά δηλαδή συνεπάγονται παροχή των ιδιωτικών φορέων προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή των τελευταίων,. Τονίζουμε τη λέξη **ειδική** αντιπαροχή, γιατί οι δημόσιοι φορείς κάνουν μια γενική αντιπαροχή προς τους ιδιωτικούς φορείς, που περιλαμβάνει όλες τις υπηρεσίες που προσφέρουν στους ιδιωτικούς φορείς, αλλά η αντιπαροχή αυτή δεν συνδέεται άμεσα με το ποσό φόρου που πληρώνει κάθε ιδιωτικός φορέας. Εξάλλου, άλλα μέσα είναι διμερή, δηλαδή συνεπάγονται παροχή των ιδιωτικών φορέων στους δημόσιους φορείς και αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων στους πρώτους. Τα μέσα αυτά είναι συνήθως προαιρετικά. Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται κυρίως οι φόροι, ενώ στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται τα έσοδα από δανεισμό, καθώς και τα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Από την πιο πάνω ανάλυση φαίνεται, επομένως, ότι οι φόροι έχουν δύο βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα : **(α)** αποτελούν **αναγκαστικό** μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα και **(β)** αποτελούν μέσο **μονομερές**, δηλαδή συνεπάγονται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς φορείς προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων στους πρώτους.

Ο φόρος κατά συνέπεια διαφέρει από το τέλος και από τους δασμούς.

Το **τέλος** είναι μεν υποχρεωτική εισφορά, αλλά καταβάλλεται από τον πολίτη προκειμένου να του δοθεί ειδική αντιπαροχή από το κράτος, άμεση και ανάλογη εξυπηρέτηση, όπως π.χ. τα ταχυδρομικά τέλη, τέλη γραμματοσήμου, τηλεγραφικά, τέλη κυκλοφορίας κ.λ.π.

Ο **δασμός** έχει μεν τα στοιχεία του έμμεσου φόρου αλλά διακρίνεται από αυτόν γιατί αφορά τα εισαγόμενα αγαθά. Με τους δασμούς πραγματοποιείται μεν η αύξηση των κρατικών εσόδων, αλλά πολλές φορές χρησιμοποιούνται για την προστασία της εγχώριας παραγωγής, για συναλλαγματικούς σκοπούς κ.λ.π.

1.2 Βασικές έννοιες και ορισμοί

1.2.1 Η φορολογική βάση

Φορολογική βάση είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό φόρου που πρέπει να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογούμενων, οικονομικό ή μη οικονομικό. 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.

Στην θεωρία υπάρχει σημαντική διαμάχη σχετικά με το ποιο από τα τρία αυτά στοιχεία αποτελεί την καλύτερη βάση για τον υπολογισμό των φόρων και οδηγεί σε δικαιότερη κατανομή της επιβάρυνσης, όπου, όπως θα δούμε, προκαλούν οι φόροι. Η περιουσία χρησιμοποιούνταν ως κύρια βάση της φορολογίας κατά την περίοδο πριν από την βιομηχανική επανάσταση. Κατά την περίοδο αυτή, η περιουσία αποτελούσε την κύρια πηγή εισοδήματος και έδειχνε επομένως το μέγεθος της οικονομικής ευημερίας των πολιτών. Γι' αυτό εθεωρείτο ως το ικανοποιητικότερο οικονομικό μέγεθος για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης των πολιτών. Μετά από την περίοδο αυτή όμως, όταν αναπτύχθηκαν ο δευτερογενής και ο τριτογενής τομέας της οικονομίας και το εισόδημα από εργασία πήρε την κύρια θέση στο συνολικό εισόδημα, η περιουσία έπαυσε να αποτελεί το πλέον πρόσφορο μέγεθος για τον υπολογισμό των φόρων και την θέση της πήρε το εισόδημα.

Σήμερα πλέον γίνεται δεκτό ότι το εισόδημα πρέπει να χρησιμοποιείται πρωταρχικά ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης, γιατί αποτελεί τον κύριο δείκτη της οικονομικής ευμάρειας και επομένως της δυνατότητας των φορολογούμενων να συμβάλλουν στην χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών, θα πρέπει όμως συμπληρωματικά να χρησιμοποιείται και η περιουσία. Αυτό είναι ορθό, γιατί αν έχουμε δύο φορολογούμενους με το ίδιο εισόδημα, αλλά ο ένας έχει περιουσία και ο άλλος δεν έχει, ο πρώτος μπορεί να συμβάλει περισσότερο στην 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 : **(α)** Η κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης με βάση την δαπάνη των καταναλωτών είναι δικαιότερη, διότι 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 των δημοσίων δαπανών, ανάλογα με το τι αποκομίζει ο καθένας και όχι ανάλογα με εκείνο που συνεισφέρει στην ολότητα. **(β)** Η δαπάνη των φορολογούμενων μπορεί να υπολογιστεί με μεγαλύτερη ακρίβεια, γιατί ορισμένες κατηγορίες εισοδήματος, ένεκα τεχνικών προβλημάτων, δεν μπορούν, όπως θα δούμε αργότερα, να υποβληθούν σε φορολογία. Όταν όμως ως βάση για τον υπολογισμό των φόρων χρησιμοποιείται η δαπάνη, οι κατηγορίες αυτές εισοδήματος μπορεί να φορολογηθούν, γιατί η φορολογική υποχρέωση θα υπολογίζεται με βάση την συνολική 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 φορολογούμενων δεν θα εξαρτάται μόνο από τη δυνατότητά 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 πληρώνουν διαφορετικό ποσό φόρου και μάλιστα αυτός που θα έχει μεγαλύτερη οικογένεια, και θα ήταν ουσιαστικά πτωχότερος, θα πλήρωνε περισσότερο.

Στην πράξη, ως βάση των φόρων χρησιμοποιούνται σήμερα και τα τρία αυτά οικονομικά χαρακτηριστικά των φορολογούμενων, 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.

1.2.2 Η φορολογούμενη μονάδα

Το πρόσωπο του οποίου τα χαρακτηριστικά χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων (λ.χ. το εισόδημά του, η περιουσία του ή οι καταναλωτικές δαπάνες) και το οποίο συνήθως είναι 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 αν ως τέτοιες μονάδες πρέπει να θεωρούνται και τα νομικά πρόσωπα. Τέτοιο ζήτημα γεννιέται π.χ. στη φορολογία εισοδήματος και σε ορισμένους φόρους περιουσίας και, όπως θα δούμε παρακάτω, δεν υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση του θέματος ούτε στην επιστήμη της δημόσιας Οικονομικής, ούτε στη

φορολογική 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 όσο και τα νομικά πρόσωπα.

Ένα δεύτερο ζήτημα που προκύπτει στην περίπτωση ορισμένων φόρων, και ιδιαίτερα των προσωπικών φόρων, είναι αν ως φορολογούμενη μονάδα θα θεωρείται η οικογένεια ως σύνολο ή τα επιμέρους άτομά της. Αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία στην περίπτωση των προοδευτικών φόρων, όπως π.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.

1.2.3 Ο φορολογικός συντελεστής

Φορολογικός συντελεστής είναι ο φόρος που αντιστοιχεί σε καθεμία μονάδα φορολογικής βάσης. Διακρίνουμε το μέσο φορολογικό συντελεστή και τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του ποσού φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μια φορολογούμενη μονάδα προς την συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για καθεμία νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης. Έτσι, αν υποθέσουμε ότι ο φόρος, που οφείλεται από μια φορολογούμενη μονάδα, δίνεται από τη σχέση : $T = \varphi(B)$, όπου T α παριστάνει το ύψος του φόρου και B

το μέγεθος της φορολογικής βάσης, ο μέσος φορολογικός συντελεστής δίνεται από τη σχέση $t = T / B$ και ο οριακός φορολογικός συντελεστής από τη σχέση : $t' = \Delta T / \Delta B$.

Όταν η φορολογική βάση μετριέται σε μονάδες ποσότητας, τότε ο φορολογικός συντελεστής ονομάζεται συντελεστής κατά μονάδα (unit tax rate), π.χ. 0,20 ευρώ ανά κιλό, ενώ όταν το μέγεθος της φορολογικής βάσης μετριέται σε μονάδες αξίας, ο φορολογικός συντελεστής ονομάζεται συντελεστής κατ' αξία (ad valorem tax rate), π.χ. 10% της τιμής του προϊόντος. Οι φόροι των οποίων οι συντελεστές εκφράζονται κατά μονάδα προϊόντος είναι περισσότερο αντικοινωνικοί, γιατί δεν διαφοροποιούν την επιβάρυνση ανάλογα με την ποιότητα του είδους και επομένως επιβαρύνουν τις χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις αναλογικά περισσότερο απ' ότι οι φόροι που εκφράζονται κατ' αξία. Έτσι, αν υποθέσουμε ότι ο φόρος που επιβάλλεται στα τσιγάρα είναι 0,20 ευρώ το πακέτο, τότε η επιβάρυνση του φθηνού πακέτου που κοστίζει π.χ. 0,80 ευρώ είναι 25% ενώ η επιβάρυνση του ακριβού πακέτου, που κοστίζει 1,20 ευρώ είναι μόνο 17%. Η επιβάρυνση, δηλαδή, είναι αντίστροφα ανάλογη της τιμής του προϊόντος, ενώ όταν ο συντελεστής εκφράζεται κατ' αξία, η επιβάρυνση είναι ανάλογη της τιμής του. Κατά συνέπεια, όταν ο φορολογικός συντελεστής εκφράζεται κατά μονάδα προϊόντος, τα άτομα που καταναλώνουν τα φθηνότερα τσιγάρα, τα οποία είναι τα φτωχότερα άτομα, επιβαρύνονται περισσότερο από τα άτομα που καπνίζουν τα ακριβότερα τσιγάρα που είναι συνήθως τα πλουσιότερα άτομα, δηλαδή ο φόρος είναι κοινωνικά άδικος. Στην πράξη σήμερα, πάντως, οι περισσότεροι φόροι είναι εξοπλισμένοι με συντελεστές κατ' αξία και μόνο ορισμένοι ειδικευμένοι φόροι ή δασμοί επιβάλλονται με συντελεστές κατά μονάδα προϊόντος.

2. ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

2.1 Η ταμειευτική λειτουργία του φόρου

Κατά την ταμειευτική λειτουργία, ο φόρος λειτουργεί μόνο σαν μέσο μετάθεσης χρηματικών πόρων από τον φορολογούμενο στο κράτος, για την κάλυψη των χρηματικών του αναγκών. Αυτή η λειτουργία του φόρου ήταν και η μοναδική σχεδόν μέχρι τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο. Οι φόροι κάλυπταν τις ανάγκες χρηματοδότησης και μισθοδοσίας του στρατού, των διοικητικών υπαλλήλων, των σωμάτων ασφαλείας κ.λ.π.

Ο φόρος αποτελούσε μοναδικό μέσο συσσώρευσης χρηματικών ποσών στα ταμεία του κράτους.

2.2 Η οικονομική λειτουργία του φόρου

Ο μηχανισμός των τιμών σε μια οικονομία που στηρίζεται στην ελεύθερη ζήτηση και προσφορά αγαθών και υπηρεσιών, αδυνατεί να πραγματοποιήσει τις γενικές επιδιώξεις της κοινωνίας.

Τέτοιες σύγχρονες επιδιώξεις είναι η σταθεροποίηση της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης των συντελεστών της παραγωγής, χωρίς ανεργία και πληθωρισμό, η αναδιανομή του Εθνικού Εισοδήματος προς όφελος των χαμηλών εισοδηματικά τάξεων, η οικονομική ανάπτυξη της χώρας, η προστασία του περιβάλλοντος, η ποιότητα της ζωής.

Για τον περιορισμό των συνεπειών, από την αδυναμία αυτή του μηχανισμού των τιμών, το κράτος παρεμβαίνει στην οικονομική ζωή των σύγχρονων καπιταλιστικών κρατών.

Ένα από τα μέσα άσκησης οικονομικής πολιτικής του κράτους είναι και οι φόροι, άμεσοι και έμμεσοι.

Για παράδειγμα ο φόρος χρησιμοποιείται για τον περιορισμό της ζήτησης ορισμένων πολυτελών προϊόντων, που υπάγονται σε υψηλό συντελεστή Φ.Π.Α (36%), ή με την υπαγωγή των βασικών τροφίμων σε χαμηλό συντελεστή (8%), με την απαλλαγή μέρους των εισοδημάτων από τον φόρο εισοδήματος με σκοπό την αύξηση της αγοραστικής δύναμης των εργαζομένων και την ενίσχυση της ζήτησης, παρέχονται εκπτώσεις από υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που υπάγονται σε αναπτυξιακούς νόμους κ.λ.π.

2.3 Η κοινωνική λειτουργία του φόρου

Ο φόρος αποτελεί μέσο για την άσκηση κοινωνικής πολιτικής του κράτους μέσα από τον λεγόμενο «κοινωνικό μισθό». Η παροχή κοινωνικών υπηρεσιών από την πλευρά του κράτους όπως η υγεία, η εκπαίδευση, ο πολιτισμός, απαλλάσσει ως ένα βαθμό τον φορολογούμενο από αντίστοιχη οικονομική επιβάρυνση για την αγορά αυτών των υπηρεσιών.

Η παροχή αυτών των υπηρεσιών θα πρέπει να είναι ποιοτικά ανεβασμένη, γιατί διαφορετικά δεν υπάρχει αντίστοιχο ενδιαφέρον γι' αυτές και οδηγεί τον πολίτη σε ιδιωτικής μορφής αντίστοιχες υπηρεσίες με συνέπεια να επιβαρύνεται πολλές φορές υπέρογκα το εισόδημά του, ή λόγω των υψηλών τιμών να αποκλείεται από την χρησιμοποίηση αυτών των πολύτιμων υπηρεσιών. Ένα παράδειγμα κοινωνικής λειτουργίας του φόρου είναι όταν τα έσοδα από αυτόν χρησιμοποιούνται για την δημιουργία νοσοκομείων, παιδικών σταθμών, θεάτρων, σχολικών κτιρίων κ.λ.π., δηλαδή για κοινωνικές δαπάνες του κράτους, που ωφελούν κύρια τους εργαζόμενους.

3. ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Για να πετύχουν καλύτερα τους στόχους τους, οι δημόσιοι φορείς επιβάλλουν συνήθως πολλούς φόρους. Για τη διευκόλυνση της ανάλυσης των φόρων και των επιδράσεών τους στην οικονομία, τους ταξινομούμε συνήθως σε διαφορετικές κατηγορίες με βάση διάφορα κριτήρια. Οι κυριότερες ταξινομήσεις είναι οι επόμενες :

3.1 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τη φορολογική βάση

Με βάση το κριτήριο αυτό, οι φόροι ταξινομούνται συνήθως σε δύο μεγάλες κατηγορίες :

- ✦ Φόροι που έχουν ως βάση κάποιο οικονομικό μέγεθος και
- ✦ Φόροι που έχουν ως βάση μη οικονομικό μέγεθος.

Οι φόροι της πρώτης κατηγορίας διακρίνονται περαιτέρω σε δύο κατηγορίες : **(α)** φόροι που επιβάλλονται στην τρέχουσα παραγωγή και στα εισοδήματα και **(β)** φόροι που επιβάλλονται στην κατοχή ή στη μεταβίβαση της περιουσίας. Οι φόροι της πρώτης κατηγορίας είναι δυνατό να επιβάλλονται είτε στον αγοραστή είτε στον πωλητή ενός προϊόντος ή παραγωγικού συντελεστή. Επιπλέον οι φόροι αυτοί είναι δυνατό να επιβάλλονται σε έναν φορολογούμενο είτε από την πλευρά της πηγής του εισοδήματός του είτε από την πλευρά της χρησιμοποίησής του. Οι πρώτοι ονομάζονται φόροι

εισοδήματος, οι δεύτεροι φόροι δαπάνης. Οι φόροι που έχουν ως βάση μη οικονομικό μέγεθος, π.χ. οι κεφαλικοί φόροι, των οποίων το ύψος είναι ανεξάρτητο από την οικονομική θέση του φορολογούμενου, έχουν κυρίως σημασία από αναλυτική άποψη, γιατί θεωρούνται συνήθως ουδέτεροι φόροι, δηλαδή φόροι που δεν προκαλούν ορισμένες οικονομικές επιδράσεις και γι' αυτό πολλές φορές χρησιμοποιούνται ως βάση για την μέτρηση των επιπλέον επιδράσεων και την αξιολόγηση των φόρων που έχουν ως βάση κάποιο οικονομικό μέγεθος. Ο πίνακας 3.1 παρουσιάζει στοιχεία κατανομής των φορολογικών εσόδων του κράτους στη χώρα μας ανάμεσα στις τρεις βασικές κατηγορίες φόρων ταξινομημένων ανάλογα με τη φορολογική βάση, δηλαδή των φόρων εισοδήματος, περιουσίας και δαπάνης, το έτος 2002. Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό, το 61,5% των συνολικών εσόδων του κράτους στη χώρα μας προέρχεται από φόρους δαπάνης και το υπόλοιπο από φορολογία εισοδήματος. Οι φόροι περιουσίας αντίθετα αποφέρουν ελάχιστα έσοδα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.1

Η κατανομή των φορολογικών εσόδων στην Ελλάδα ανάλογα με τη φορολογική βάση, το 2002

Κατηγορία φόρων	Ποσά εκατ. ευρώ	Ποσοστά
Φόροι εισοδήματος	11.915	36,8
Φόροι περιουσίας	545	1,7
Φόροι δαπάνης	19.880	61,5
Σύνολο	32.340	100

Πηγή : Υπουργείο Οικονομικών, Εισηγητική Έκθεση Προϋπολογισμού, οικονομικού έτους 2003.

3.2 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τη φύση του φορολογικού συντελεστή

Με βάση το κριτήριο αυτό οι φόροι διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες : **(i)** αναλογικοί, **(ii)** προοδευτικοί και **(iii)** αντίστροφα προοδευτικοί.

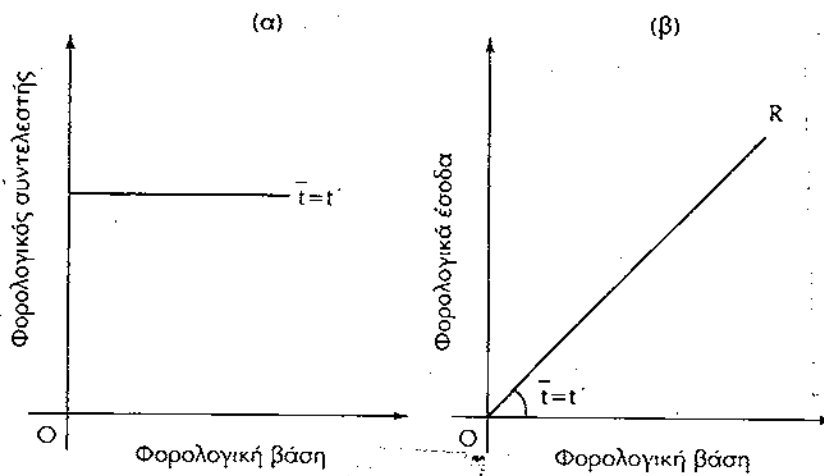
Αναλογικοί είναι οι φόροι όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής τους δεν μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται η φορολογική βάση, είναι δηλαδή ο ίδιος ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Αναλογικός φόρος στην Ελλάδα είναι π.χ. ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ο οποίος επιβάλλεται στο εισόδημα των ανωνύμων εταιρειών και ορισμένων άλλων νομικών προσώπων, με ενιαίο συντελεστή, ανεξάρτητα από το ύψος των κερδών. Επίσης οι φόροι δαπάνης, όπως είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο φόρος καπνού κ.λ.π., είναι αναλογικοί φόροι, διότι επιβάλλονται με τον ίδιο συντελεστή ανεξάρτητα από το μέγεθος των πωλήσεων που αποτελεί τη φορολογική βάση.

Το διάγραμμα 3.1 παριστάνει την εξέλιξη του φορολογικού συντελεστή και των φορολογικών εσόδων από τον αναλογικό φόρο. Όπως φαίνεται στο διάγραμμα 3.1.α, ο φορολογικός συντελεστής στον αναλογικό φόρο είναι σταθερός και επιπλέον ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ίσος με τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Το ίδιο φυσικά φαίνεται και στο διάγραμμα 3.1.β, το οποίο παριστάνει την εξέλιξη των φορολογικών εσόδων καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση. Τα συνολικά φορολογικά έσοδα από τον αναλογικό φόρο, καθώς μεταβάλλεται η φορολογική βάση, αυξάνονται κατά μήκος της ευθείας OR με σταθερό ρυθμό (σταθερή κλίση – οριακός φορολογικός συντελεστής), ενώ σταθερή και ίδια για όλα τα

σημεία είναι και η κλίση της ευθείας που ενώνει κάθε σημείο της OR με την αρχή των αξόνων, που παριστάνει το μέσο φορολογικό συντελεστή, ο οποίος είναι ίσος με τον οριακό φορολογικό συντελεστή στη φορολογία αυτή.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3.1

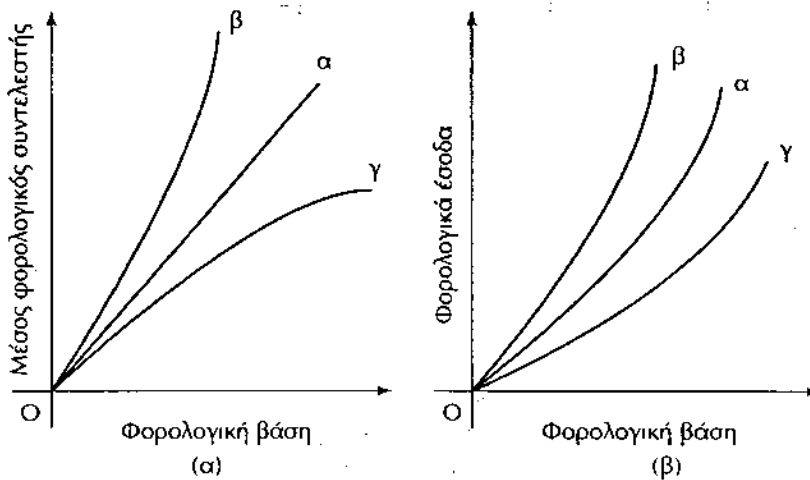
Φορολογικός συντελεστής και έσοδα στην αναλογική φορολογία



Προοδευτικοί είναι οι φόροι όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται ανάλογα με το μέγεθος της φορολογικής βάσης, δηλαδή αυξάνεται όταν αυξάνεται η φορολογική βάση και μειώνεται όταν μειώνεται η φορολογική βάση. Προοδευτικός φόρος στην Ελλάδα είναι π.χ. ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, που χρησιμοποιείται για τη φορολόγηση του εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Προοδευτικός είναι επίσης και ο φόρος κληρονομιών. Αν ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνεται με σταθερό ρυθμό, η προοδευτικότητα λέγεται σταθερή προοδευτικότητα, αν αυξάνεται με αύξοντα ρυθμό, λέγεται αύξουσα προοδευτικότητα και αν αυξάνεται με φθίνοντα ρυθμό λέγεται φθίνουσα προοδευτικότητα.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3.2

Μέσοι φορολογικοί συντελεστές και έσοδα στην προοδευτική φορολογία



Το διάγραμμα 3.2 παριστάνει την εξέλιξη του μέσου φορολογικού συντελεστή και των φορολογικών εσόδων στην περίπτωση της σταθερής, της αύξουσας και της φθίνουσας προοδευτικότητας, κάτω από την υπόθεση ότι η μεταβολή του οριακού φορολογικού συντελεστή είναι συνεχής, δηλαδή ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται σε κάθε μοναδιαία αύξηση της φορολογικής βάσης. Έτσι, η ευθεία Οα στο διάγραμμα 3.2.α παριστάνει την εξέλιξη του μέσου φορολογικού συντελεστή όταν η προοδευτικότητα είναι σταθερή, η καμπύλη Οβ παριστάνει την εξέλιξη του συντελεστή αυτού όταν η προοδευτικότητα είναι αύξουσα και η καμπύλη Ογ παριστάνει την εξέλιξη του όταν η προοδευτικότητα είναι φθίνουσα. Στο διάγραμμα 3.2.β, εξάλλου, οι καμπύλες Οα, Οβ και Ογ παριστάνουν την εξέλιξη των φορολογικών εσόδων σε καθεμία περίπτωση, αντίστοιχα.

Η μεταβολή του φορολογικού συντελεστή στην πράξη βέβαια δεν είναι συνεχής αλλά κλιμακωτή. Για την εφαρμογή του προοδευτικού φόρου η φορολογική βάση διαιρείται σε κλιμάκια για καθένα από τα οποία εφαρμόζεται διαφορετικός οριακός συντελεστής. Ο πίνακας 3.2 εμφανίζει μια απλή κλίμακα προοδευτικού φόρου όπου οι 500 πρώτες χιλιάδες

φορολογούνται με συντελεστή 10%, οι επόμενες 500 χιλιάδες με συντελεστή 15% κ.ο.κ. Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό,

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.2

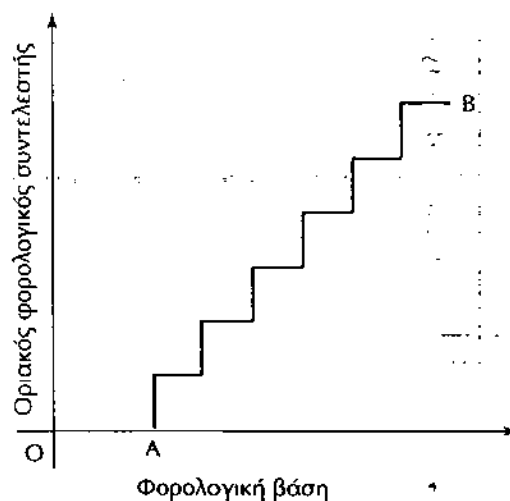
Ενδεικτική κλίμακα φορολογίας προοδευτικού φόρου

Κλιμάκιο φορολογ. βάσης	Οριακός φορολογ. συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο φορολογικ. βάσης	Σύνολο φόρου	Μέσος φορολογ. συντελεστής
500.000	10	50.000	500.000	50.000	10,00
500.000	15	75.000	1.000.000	125.000	12,50
1.000.000	20	200.000	2.000.000	325.000	16,25
2.000.000	25	500.000	4.000.000	825.000	20,63
4.000.000	30	1.200.000	8.000.000	2.025.000	25,30

στην προοδευτική φορολογία, ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος του μέσου. Το διάγραμμα 3.3, εξάλλου, παριστάνει την εξέλιξη του οριακού φορολογικού συντελεστή στην προοδευτική φορολογία όταν η αύξηση του συντελεστή είναι κλιμακωτή, μεταβάλλεται δηλαδή κατά κλιμάκιο φορολογικής βάσης. Όπως φαίνεται στο διάγραμμα αυτό, ο συντελεστής του φόρου είναι μηδέν για μέγεθος φορολογικής βάσης ίσο με ΟΑ, ενώ στη συνέχεια αυξάνεται κλιμακωτά, καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3.3

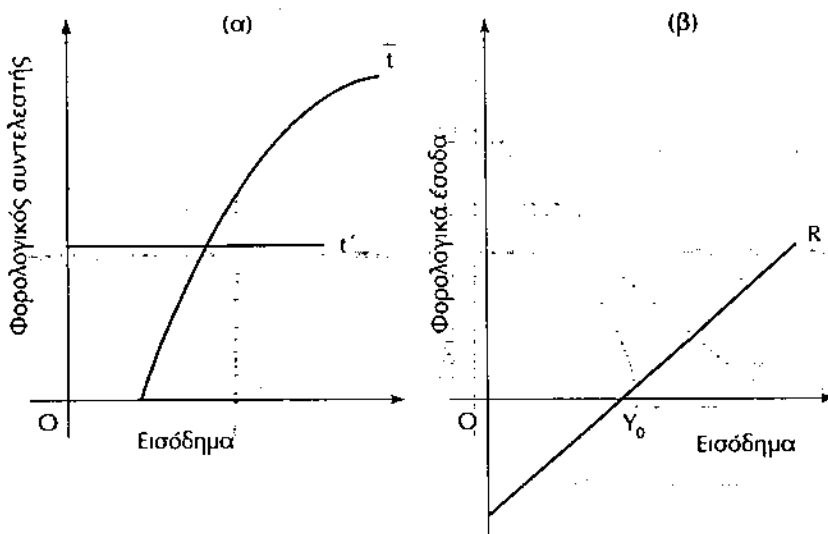
Οριακός φορολογικός συντελεστής στην προοδευτική φορολογία



Ιδιαίτερη σημασία για την ανάλυση των επιπτώσεων της προοδευτικότητας στην οικονομία έχει μια απλή μορφή προοδευτικού φόρου, που είναι γνωστή ως ο **γραμμικός προοδευτικός φόρος**. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται με έναν συντελεστή πάνω στη βάση που προκύπτει όταν από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρέσουμε ένα ορισμένο ποσό, που θεωρείται ως απαραίτητο ελάχιστο για τη συντήρησή του. Φορολογούμενοι με εισόδημα μικρότερο από το ελάχιστο αυτό όριο έχουν αρνητική φορολογική υποχρέωση, δηλαδή παίρνουν επιχορήγηση ίση με το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή πάνω στη διαφορά μεταξύ του εισοδήματός τους και του ελάχιστου ποσού διαβίωσης. Το διάγραμμα 3.4 δίνει την εξέλιξη του μέσου και οριακού φορολογικού συντελεστή, καθώς επίσης και των φορολογικών εσόδων στην περίπτωση του γραμμικού προοδευτικού φόρου εισοδήματος.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3.4

Φορολογικοί Συντελεστές και έσοδα από το γραμμικό προοδευτικό φόρο εισοδήματος

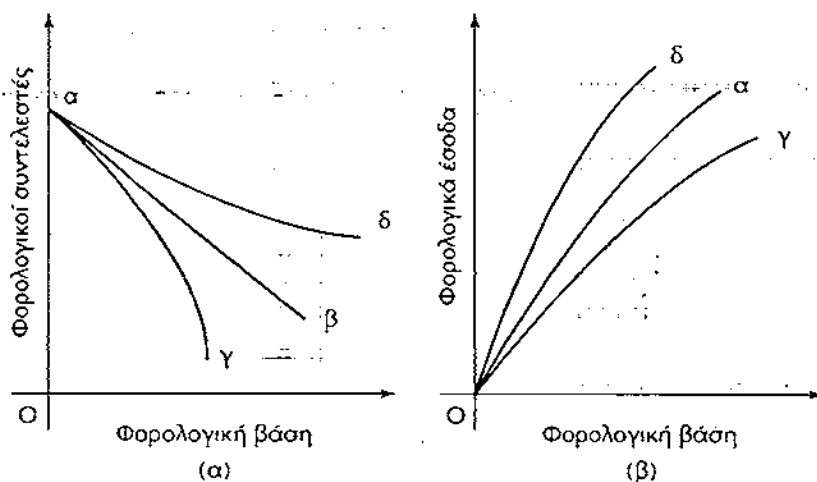


Όπως φαίνεται από το διάγραμμα 3.4.α, ο οριακός φορολογικός συντελεστής του φόρου αυτού είναι σταθερός, ενώ ο μέσος αυξάνεται, γι' αυτό και τον αποκαλούμε προοδευτικό. Τα έσοδα από το φόρο αυτό είναι φυσικά αρνητικά, όταν το εισόδημα του φορολογούμενου είναι μικρότερο από το Y_0 , διότι ο φορολογούμενος παίρνει επιχορήγηση, ενώ όταν το εισόδημα είναι μεγαλύτερο από Y_0 , τα έσοδα είναι θετικά. Το τμήμα της φορολογικής κλίμακας κάτω από το Y_0 αποκαλείται αρνητικός φόρος εισοδήματος και, όπως θα δούμε πιο κάτω, προτείνεται ως ένα κατάλληλο μέτρο για την αναδιανομή του εισοδήματος προς όφελος των χαμηλότερων εισοδηματικών τάξεων για την αντιμετώπιση της φτώχειας.

Τέλος, αντίστροφα προοδευτικοί είναι οι φόροι, όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής τους μεταβάλλεται κατά τρόπο αντίστροφα ανάλογο με το μέγεθος της φορολογικής βάσης, δηλαδή μειώνεται με την αύξηση της φορολογικής βάσης και αντίστροφα. Όπως και στην προοδευτική φορολογία, έτσι κι εδώ μπορεί να έχουμε σταθερή, αύξουσα ή φθίνουσα προοδευτικότητα ανάλογα με το ρυθμό μεταβολής της προοδευτικότητας,

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3.5

**Μέσοι φορολογικοί συντελεστές και έσοδα
στην αντίστροφα προοδευτική φορολογία**



όπως φαίνεται από την ευθεία αβ και τις καμπύλες αγ και αδ στο διάγραμμα 3.5.α. Η εξέλιξη των φορολογικών εσόδων από ένα αντίστροφο προοδευτικό φόρο, εξάλλου, δίνεται από τις καμπύλες Οα, Ογ και Οδ, στο διάγραμμα 3.5.β., για καθεμία από τις τρεις αυτές κατηγορίες αντίστροφα προοδευτικών φόρων, αντίστοιχα. Πάντως, πρέπει να σημειώσουμε εδώ ότι οι αντίστροφα προοδευτικοί φόροι έχουν θεωρητική μόνο αξία, διότι τέτοιου είδους φόροι δεν θεσπίζονται στην πράξη. Στη χώρα μας το 81,3% των φορολογικών εσόδων του κράτους το 2002 προερχόταν από αναλογικούς φόρους και μόνο το 18,7% προερχόταν από προοδευτικούς φόρους.

3.3 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με το δημόσιο φορέα για τον οποίο επιβάλλονται

Με βάση το κριτήριο αυτό οι φόροι διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες : (i) φόροι της κεντρικής διοίκησης ή κρατικοί φόροι, (ii) φόροι για τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, που λέγονται συνήθως εισφορές στην κοινωνική ασφάλιση και (iii) φόροι για τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, δηλαδή δημοτικοί και κοινοτικοί φόροι. Ο πίνακας 3.3 δίνει την

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.3

Η κατανομή των φορολογικών εσόδων κατά Δημόσια Αρχή στην Ελλάδα

(ποσοστιαία σύνθεση)

Δημόσια αρχή	1970	1980	1990	2000
1. Κρατικός Προϋπολογισμός	62,3	62,7	67,2	70,0
2. Κοινωνική Ασφάλιση	30,9	34,3	31,1	29,0
3. Τοπική Αυτοδιοίκηση	2,3	0,8	0,6	1,0
4. Λοιπά Ν.Π.Δ.Δ.	3,5	2,2	1,1	
Σύνολο	100,0	100,0	100,0	100,0

κατανομή των φορολογικών εσόδων της Γενικής Διοίκησης ανάμεσα στις επιμέρους κατηγορίες δημοσίων φορέων. Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό, περίπου τα 2/3 των συνολικών φορολογικών εσόδων στη χώρα μας περιέρχονται στο Κράτος και το υπόλοιπο περιέρχεται στους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, ενώ η συμμετοχή των εσόδων των άλλων φορέων είναι μικρή.

3.4 Ταξινόμηση των φόρων σε προσωπικούς και πραγματικούς

Μια άλλη ταξινόμηση των φόρων, που συνήθως συναντά κανείς στην βιβλιογραφία και αρθρογραφία, είναι σε προσωπικούς και αντικειμενικούς ή πραγματικούς φόρους. Προσωπικοί λέγονται οι φόροι, όταν η φορολογική υποχρέωση εξαρτάται όχι μόνο από το μέγεθος της φορολογικής βάσης, αλλά και από προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, όπως π.χ. το μέγεθος και η σύνθεση της οικογένειας, η κατάσταση της υγείας του κ.λ.π., τα οποία είναι στοιχεία που επηρεάζουν την δυνατότητά του να καταβάλλει φόρους. Αντικειμενικοί αντίθετα είναι οι φόροι όταν για τον υπολογισμό του οφειλόμενου ποσού φόρου δεν λαμβάνονται υπόψη οι προσωπικές συνθήκες του φορολογούμενου. Στην Ελλάδα προσωπικοί φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων και ο φόρος κληρονομιών, που είναι οι δύο κύριοι, προοδευτικοί φόροι στη χώρα μας, ενώ αντικειμενικοί είναι οι άλλοι φόροι, π.χ. ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο φόρος υγρών καυσίμων κ.λ.π. Η συνεισφορά στον κρατικό προϋπολογισμό των πρώτων ανέρχεται σε 18,4% και των δευτέρων σε 81,6%.

3.5 Ταξινόμηση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους

Τέλος, μια παλιά ταξινόμηση των φόρων είναι σε άμεσους και έμμεσους. Η ταξινόμηση αυτή στηρίχθηκε σε διάφορα κριτήρια κατά καιρούς. Ένα τέτοιο κριτήριο είναι αν ένας φόρος επιβαρύνει το άτομο πάνω στο οποίο επιβάλλεται ή αν μεταβιβάζεται (μετακυλιέται) σε άλλους φορολογούμενους. Στην πρώτη περίπτωση ο φόρος πρέπει να θεωρείται ως άμεσος, ενώ στην δεύτερη ως έμμεσος. Ένα άλλο κριτήριο είναι το αν, όταν επιβαλλόταν, ο νομοθέτης είχε την πρόθεση να επιβαρύνει το πρόσωπο πάνω στο οποίο επιβαλλόταν ο φόρος ή πρόθεσή του ήταν να μετακυλιστεί και να βαρύνει άλλα πρόσωπα. Στην πρώτη περίπτωση ο φόρος πρέπει να θεωρείται ως άμεσος, ενώ στην δεύτερη περίπτωση ως έμμεσος. Η δυσκολία βέβαια εδώ είναι να γνωρίζει κανείς ποια είναι κάθε φορά η πρόθεση του νομοθέτη για να κατατάξει ένα φόρο ως άμεσο ή έμμεσο. Πάντως, στην πράξη, ως άμεσοι συνήθως θεωρούνται οι φόροι εισοδήματος και οι φόροι περιουσίας, ενώ ως έμμεσοι θεωρούνται οι φόροι δαπάνης.

4. **ΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

Οι δημόσιοι φορείς προσπαθούν να συμβάλλουν στην προώθηση των στόχων του κοινωνικού συνόλου, υποβοηθώντας τον μηχανισμό των τιμών για την καλύτερη επίτευξή τους. Για το σκοπό αυτό οι δημόσιοι φορείς χρησιμοποιούν διάφορα μέσα. Μια μεγάλη κατηγορία τέτοιων μέσων είναι τα λεγόμενα δημοσιονομικά μέσα, δηλαδή τα μέσα εκείνα που συνεπάγονται δαπάνες και έσοδα. Οι φόροι αποτελούν ένα τέτοιο βασικό δημοσιονομικό μέσο, αφού αποτελούν την κύρια πηγή εσόδων των δημόσιων φορέων και ιδιαίτερα του κράτους. Θα εξετάσουμε εδώ σύντομα πως μπορούν οι δημόσιοι φορείς να χρησιμοποιήσουν τους φόρους για την προώθηση των διαφόρων επιδιώξεων του κοινωνικού συνόλου.

4.1 Η φορολογία ως μέσο βελτίωσης της κατανομής των πόρων

Οι δημόσιοι φορείς μπορεί να χρησιμοποιήσουν, και πολλές φορές χρησιμοποιούν, την φορολογία για τη βελτίωση της κατανομής των πόρων τόσο άμεσα όσο και έμμεσα. Άμεσα μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε τη φορολογία για τη βελτίωση της κατανομής των πόρων όταν με τη φορολογία αποθαρρύνονται ορισμένες δραστηριότητες ή μεταβάλλονται οι μέθοδοι παραγωγής κ.λ.π. Όταν μια δραστηριότητα συνεπάγεται κοινωνικό κόστος μεγαλύτερο από το ιδιωτικό κόστος, όπως π.χ.

οι δραστηριότητες που μολύνουν την ατμόσφαιρα ή καταστρέφουν το περιβάλλον, ο μηχανισμός των τιμών οδηγεί σε παραγωγή μεγαλύτερη από την κοινωνικά επιθυμητή, επειδή οι ιδιώτες δεν λαμβάνουν υπόψη τους το πρόσθετο κοινωνικό κόστος από την μόλυνση της ατμόσφαιρας ή την καταστροφή του περιβάλλοντος. Αν όμως το κράτος τους επιβάλλει ένα φόρο ίσο με το κατά μονάδα πρόσθετο κοινωνικό κόστος που δημιουργούν, τότε θα λάβουν υπόψη τους το συνολικό κόστος για την κοινωνία και θα μειώσουν την παραγωγή τους στο κοινωνικά επιθυμητό επίπεδο.

Ανάλογα αποτελέσματα μπορούμε να πετύχουμε αν επιβάλλουμε ένα φόρο στη χρήση ενός παραγωγικού συντελεστή που θέλουμε να αποθαρρύνουμε. Η επιβολή ενός τέτοιου φόρου θα αυξήσει την τιμή του συντελεστή και θα οδηγήσει σε υποκατάστασή του από άλλους συντελεστές. Ορισμένοι φόροι στην πράξη επιβάλλονται με κύριο στόχο την αποθάρρυνση ορισμένων δραστηριοτήτων και την βελτίωση της κατανομής των πόρων. Κλασσικό παράδειγμα τέτοιων φόρων είναι π.χ. οι φόροι που επιβάλλονται στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα ή στα ποτά, οι οποίοι αποβλέπουν στον περιορισμό της κατανάλωσης των προϊόντων αυτών που θεωρείται ότι προκαλούν εξωτερικές επιβαρύνσεις στο κοινωνικό σύνολο.

Εκτός από την πιο πάνω χρησιμοποίηση της φορολογίας για την αποθάρρυνση ορισμένων δραστηριοτήτων και επομένως την άμεση παρέμβαση στην κατανομή των πόρων, η φορολογία χρησιμοποιείται έμμεσα για την βελτίωση της κατανομής των πόρων, αφού αποτελεί την κύρια πηγή χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών οι οποίες επίσης χρησιμοποιούνται ως μέσο για την βελτίωση της κατανομής των πόρων. Για παράδειγμα, όταν ο μηχανισμός των τιμών δεν κατευθύνει επαρκείς πόρους

σε ορισμένες δραστηριότητες, οι δημόσιοι φορείς θα μπορούσαν να επιδοτήσουν τις δραστηριότητες αυτές, με αποτέλεσμα να μειωθεί το κόστος παραγωγής και η τιμή των προϊόντων και να αυξηθεί η ζήτησή τους. Για να το κάνουν αυτό όμως πρέπει να έχουν τους πόρους, τους οποίους μπορούν να διασφαλίσουν με τη φορολογία. Ακραίο παράδειγμα είναι φυσικά τα δημόσια αγαθά, τα οποία παράγονται από τους δημόσιους φορείς ακριβώς επειδή ο μηχανισμός των τιμών δεν μπορεί να εξασφαλίσει πόρους για την παροχή τους από ιδιωτικούς φορείς. Η φορολογία αποτελεί και εδώ το μέσο για την διασφάλιση των πόρων αυτών στους δημόσιους φορείς.

4.2 Η φορολογία ως μέσο αναδιανομής του εισοδήματος

Ιδιαίτερα σημαντικός είναι ο ρόλος της φορολογίας στην αναδιανομή του εισοδήματος. Και εδώ η φορολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί τόσο άμεσα όσο και έμμεσα για την επίτευξη της επιθυμητής αναδιανομής. Άμεση επίδραση στη διανομή του εισοδήματος ασκεί η φορολογία όταν δεν είναι αναλογική ως προς το εισόδημα. Αν είναι προοδευτική, όπως είναι π.χ. ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, τότε επιβαρύνει λιγότερο τα άτομα με χαμηλότερο εισόδημα και περισσότερο τα άτομα με υψηλό εισόδημα και επομένως αναδιανέμει εισόδημα από τις υψηλότερες στις χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις. Αντίθετα, αν ο φόρος είναι αντίστροφα προοδευτικός ως προς το εισόδημα, όπως είναι π.χ. οι έμμεσοι φόροι, τότε επιβαρύνει περισσότερο τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις και λιγότερο τις υψηλές εισοδηματικές τάξεις και αναδιανέμει εισόδημα από πτωχότερα στα πλουσιότερα άτομα της κοινωνίας.

Εξάλλου, η φορολογία βοηθά και έμμεσα στην αναδιανομή του εισοδήματος, ακριβώς επειδή επιτρέπει τη χρηματοδότηση δαπανών που στοχεύουν στην αναδιανομή αυτή. Για παράδειγμα, οι δημόσιοι φορείς μπορεί να αναδιανείμουν εισόδημα προς όφελος των χαμηλότερων εισοδηματικών τάξεων με τη χορήγηση μεταβιβαστικών πληρωμών, π.χ. συντάξεων, επιδομάτων ανεργίας, οικογενειακών επιδομάτων κ.λ.π. Η φορολογία είναι το μέσο που θα εξασφαλίσει και πάλι τους αναγκαίους πόρους για τη χρησιμοποίηση των αναδιανεμητικών αυτών δαπανών.

4.3 Η φορολογία ως μέσο σταθεροποίησης της οικονομίας

Ο ρόλος της φορολογίας ως μέσο για τη σταθεροποίηση της οικονομίας, όπως άλλωστε και ο ρόλος του κράτους γενικότερα, αμφισβητείται έντονα από πολλούς οικονομολόγους ενώ άλλοι θεωρούν ότι η φορολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την πρόωθηση μακροοικονομικών στόχων της κοινωνίας. Ορισμένοι από τους τελευταίους οικονομολόγους θεωρούν ότι η φορολογία επηρεάζει τα μακροοικονομικά μεγέθη από την πλευρά της ζήτησης, ενώ άλλοι υποστηρίζουν ότι οι επιδράσεις αυτές ασκούνται από την πλευρά της προσφοράς. Οι πρώτοι π.χ. υποστηρίζουν ότι, όταν υπάρχει ανεπάρκεια ενεργού ζήτησης στην οικονομία, η μείωση των φόρων ενισχύει τα διαθέσιμα εισοδήματα των καταναλωτών και αυτό προκαλεί πολλαπλάσιες επιδράσεις στην ενεργό ζήτηση και στην απασχόληση. Αντίθετα, όταν υπάρχουν πληθωριστικές πιέσεις στην οικονομία, η αύξηση των φόρων μειώνει τα διαθέσιμα εισοδήματα των καταναλωτών, με συνέπεια τη μείωση της ενεργούς ζήτησης και τον

περιορισμό των πληθωριστικών πιέσεων. Ανάλογες μεταβολές της ενεργούς ζήτησης θα μπορούσαν να προκληθούν με τη μεταβολή της φορολογίας των επενδύσεων, η οποία θα μπορούσε επίσης να προκαλέσει πολλαπλάσια αύξηση ή μείωση της ενεργούς ζήτησης, με συνέπεια την προώθηση της απασχόλησης ή τη μείωση των πληθωριστικών πιέσεων. Οι οικονομολόγοι αυτοί μάλιστα υποστηρίζουν ότι οι φόροι παίζουν ρόλο αυτόματων σταθεροποιητών στην οικονομία, διότι όταν περιορίζεται η ζήτηση και επομένως η παραγωγή και το εθνικό εισόδημα, μειώνονται αυτόματα τα έσοδα από την φορολογία, με συνέπεια να αυξάνουν τα διαθέσιμα εισοδήματα των καταναλωτών και η ενεργός ζήτηση, έτσι ώστε η τελική μείωση της ενεργούς ζήτησης να είναι μικρότερη από αυτήν που θα ήταν αν δεν υπήρχε αυτή η αυτόματη σταθεροποιητική επίδραση της φορολογίας. Για τους οικονομολόγους αυτούς βέβαια υπάρχει και η έμμεση επίδραση των φόρων, δηλαδή η επίδραση την οποία ασκούν οι φόροι ως μέσο χρηματοδότησης δαπανών που χρησιμοποιούνται για σταθεροποίηση της οικονομίας.

Πολλοί οικονομολόγοι εξάλλου δεν δέχονται ότι οι φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν ως μέσο για την σταθεροποίηση της οικονομίας μέσω μεταβολών της ενεργούς ζήτησης. Ορισμένοι από αυτούς υποστηρίζουν ότι, τουλάχιστον στη μακροχρόνια περίοδο, ο μηχανισμός των τιμών μπορεί να πετύχει ικανοποιητικά τους μακροοικονομικούς στόχους και επομένως κάθε κρατική παρέμβαση για το σκοπό αυτό είναι περιττή. Άλλοι υποστηρίζουν ότι οι φόροι μπορεί να επηρεάσουν την ενεργό ζήτηση, οι μεταβολές της όμως δεν επηρεάζουν την απασχόληση αλλά το επίπεδο τιμών.

Μια άλλη κατηγορία οικονομολόγων, εξάλλου, υποστηρίζει ότι οι φόροι μπορεί να επηρεάσουν τα μακροοικονομικά μεγέθη της οικονομίας, οι επιδράσεις αυτές όμως ασκούνται από την πλευρά της προσφοράς και όχι από την πλευρά της ζήτησης. Οι οικονομολόγοι αυτοί υποστηρίζουν ότι οι φόροι ασκούν έντονες αρνητικές επιδράσεις στα κίνητρα για εργασία, αποταμίευση και επένδυση. Μια μείωση της φορολογίας, και ιδιαίτερα της προοδευτικότητάς της, επομένως, θα μπορούσε να οδηγήσει σε αύξηση της προσφοράς εργασίας, των αποταμιεύσεων και των επενδύσεων, με συνέπεια την αύξηση της παραγωγής και της απασχόλησης και τη μείωση των πληθωριστικών πιέσεων.

4.4 Η φορολογία ως μέσο προώθησης της οικονομικής ανάπτυξης

Τέλος, η φορολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί, και χρησιμοποιείται συνήθως στην πράξη, για την προώθηση των στόχων της οικονομικής μεγέθυνσης ή της οικονομικής ανάπτυξης. Η συμβολή της φορολογίας στην προώθηση του στόχου αυτού μπορεί και πάλι να είναι άμεση, με την χρησιμοποίηση της φορολογίας για την άμβλυση ορισμένων από τους περιοριστικούς παράγοντες της ανάπτυξης που αναφέραμε πιο πάνω ή έμμεση με την χρησιμοποίηση δαπανών που στοχεύουν στην προώθηση του στόχου αυτού.

Πραγματικά, η φορολογία χρησιμοποιείται σε πολλές χώρες για την άμβλυση των δύο πρώτων περιοριστικών παραγόντων της οικονομικής ανάπτυξης, δηλαδή της ανεπάρκειας κεφαλαίου και της μη ορθολογικής κατανομής του στην οικονομία. Για το σκοπό αυτό δίδονται διάφορες φορολογικές εύνοιες στις επενδύσεις, που είναι γνωστές ως

κίνητρα, με σκοπό είτε την αύξηση του συνολικού κεφαλαίου της οικονομίας είτε τη βελτίωση της κατανομής του ανάμεσα στις διάφορες οικονομικές δραστηριότητες ή τις διάφορες περιοχές της χώρας. Μερικές φορές επίσης χρησιμοποιούμε τη φορολογία για την αποθάρρυνση των επενδύσεων σε ορισμένους κλάδους οικονομικής δραστηριότητας ή, κυρίως, σε ορισμένες περιοχές της χώρας, π.χ. τα αστικά κέντρα. Τη φορολογία χρησιμοποιούμε επίσης άμεσα για τη βελτίωση του ισοζυγίου εξωτερικών συναλλαγών με την επιβολή δασμών στις εισαγωγές για την αποθάρρυνσή τους. Εξάλλου, η φορολογία επηρεάζει έμμεσα την οικονομική ανάπτυξη, διότι επιτρέπει τη χρηματοδότηση δαπανών που απαιτούνται για την αντιμετώπιση των πιο πάνω περιοριστικών παραγόντων, π.χ. επιδότησης των επενδύσεων, επιδότησης της εκπαίδευσης και εξειδίκευσης του εργατικού δυναμικού, επιδότησης της τεχνολογίας ή των εξαγωγών κ.α.

5. Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

5.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας υιοθετήθηκε στη χώρα μας και διέπεται από τις διατάξεις του Ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125Α/21.8.86) «Για την εφαρμογή του νόμου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις», όπως τροποποιήθηκαν αργότερα. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου αυτού, επιβάλλεται στη χώρα μας φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία φόρος προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος καλύπτει ολόκληρη την ελληνική επικράτεια. Με βάση ρητή διάταξη του νόμου, ο φόρος δεν εφαρμόζεται στην περιοχή του Αγίου Όρους. Ο νόμος αυτός έχει συνταχθεί με βάση τις ρυθμίσεις της κοινοτικής οδηγίας και οι διατάξεις του είναι εναρμονισμένες με αυτές των άλλων κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που επίσης βασίζονται στην 6^η Οδηγία. Αποκλίσεις υπάρχουν μόνο στις περιπτώσεις όπου η χώρα μας ή τα άλλα κράτη - μέλη της Ένωσης έχουν εξασφαλίσει παρεκκλίσεις από τις ρυθμίσεις της Οδηγίας αυτής.

Στο κεφάλαιο αυτό θα αναλύσουμε τις βασικές διατάξεις του νόμου 1642/86 όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν σήμερα με βάση το Ν. 2859/2000.

5.2 Αντικείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου, είναι (i) η παράδοση αγαθών και η

παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται με αντάλλαγμα στο εσωτερικό της χώρας από κάποιο πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο και ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα, (ii) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, (iii) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

Από την ανάλυση της διάταξης αυτής του νόμου προκύπτει ότι για την επιβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας πρέπει να ικανοποιούνται δύο βασικές προϋποθέσεις : (i) η παράδοση του αγαθού ή η παροχή της υπηρεσίας να γίνεται με κάποιο αντάλλαγμα, και (ii) η πράξη αυτή να γίνεται από πρόσωπο που να υποβάλλεται στο φόρο και να ενεργεί με την ιδιότητα αυτή. Επομένως, αποκλείονται κατ' αρχήν, από το φόρο οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται δωρεάν, μολονότι, όπως θα δούμε πιο κάτω, ο νόμος προβλέπει ρητά τη φορολόγηση ορισμένων πράξεων παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών χωρίς αντάλλαγμα. Για την επιβολή του φόρου όμως αρκεί οποιοδήποτε αντάλλαγμα, χωρίς να απαιτείται το αντάλλαγμα αυτό να καταβάλλεται σε χρήμα, όπως συνήθως συμβαίνει σήμερα με τους έμμεσους φόρους που υπάρχουν στη χώρα μας.

Επίσης για να υποβληθεί στο φόρο μια πράξη παράδοσης αγαθού ή παροχής υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, θα πρέπει να γίνει από πρόσωπο που υποβάλλεται στο φόρο και το οποίο να ενεργεί με την ιδιότητα αυτή. Παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν υποβάλλονται στο φόρο, καθώς επίσης και αυτές που γίνονται από πρόσωπα που υποβάλλονται στο φόρο αλλά, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν ενεργούν με αυτήν την ιδιότητα, δεν φορολογούνται. Έτσι, π.χ. αν ένας υπάλληλος που, όπως θα δούμε πιο κάτω, δεν είναι

υποκείμενος στο φόρο, πουλήσει τα έπιπλά του ή το αυτοκίνητό του, η πράξη αυτή δεν φορολογείται διότι δεν γίνεται από υποκείμενο στο φόρο. Επίσης, αν ένας έμπορος υφασμάτων, που είναι υποκείμενος στο φόρο, πουλήσει το αυτοκίνητό του, η πράξη αυτή δεν υπόκειται στο φόρο, διότι ο έμπορος, σ' αυτή την περίπτωση, δεν ενεργεί με την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον αντικείμενο της εμπορίας του δεν είναι τα αυτοκίνητα.

Εξάλλου, για την επιβολή του φόρου δεν ενδιαφέρει αν η παράδοση του αγαθού ή η παροχή της υπηρεσίας έγινε με τη βούληση των συμβαλλομένων ή ύστερα από επιταγή της δημόσιας αρχής ή σε εκτέλεση νόμου. Επομένως, στο φόρο υπάγονται και οι πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που έγιναν κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της, καθώς επίσης και των αντίστοιχων πράξεων που έγιναν σε εκτέλεση νόμου. Κατά συνέπεια, υποβάλλονται στο φόρο ο πλειστηριασμός, η αναγκαστική απαλλοτρίωση κ.λ.π.

Αντίθετα με την επιβολή του φόρου στο εσωτερικό, ο νόμος δεν προβλέπει καμία προϋπόθεση για την επιβολή του στις εισαγωγές αγαθών από το εξωτερικό. Αυτό σημαίνει ότι οι εισαγωγές υποβάλλονται στο φόρο, ανεξάρτητα από το αν γίνονται με αντάλλαγμα ή όχι και χωρίς να εξετάζεται η ιδιότητα του προσώπου που κάνει την εισαγωγή. Επομένως, εισαγωγές αγαθών που γίνονται από οποιοδήποτε πρόσωπο που ταξιδεύει στο εξωτερικό, π.χ. για τουρισμό, υποβάλλονται στο φόρο, με εξαίρεση φυσικά την ελάχιστη αξία εισαγόμενων ειδών που δικαιούται συνήθως αφορολόγητα κάθε ταξιδιώτης, και η οποία καθορίζεται από τη νομοθεσία.

Τέλος, στην περίπτωση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, δηλαδή αποκτήσεων αγαθών από άλλο κράτος – μέλος, επιβάλλεται φόρος όταν συντρέχουν δύο βασικές προϋποθέσεις : (i) ο πωλητής είναι πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο στο κράτος – μέλος που είναι εγκατεστημένος και δεν απαλλάσσεται λόγω μικρού κύκλου εργασιών ούτε φορολογείται στην Ελλάδα για τις παραδόσεις αυτές και (ii) ο αποκτών τα αγαθά είναι πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο και ενεργεί με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών ή είναι πρόσωπο που υπόκειται στο φόρο αλλά ενεργεί αποκλειστικά πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, ή είναι αγρότης ή νομικό πρόσωπο μη υπαγόμενο στο φόρο, και έχει – για τις τρεις τελευταίες περιπτώσεις – συνολικές ετήσιες αγορές από άλλα κράτη – μέλη μεγαλύτερες των 10.000 ευρώ.

Είναι φανερό ότι η πρώτη προϋπόθεση αποσκοπεί να κάνει το Φ.Π.Α. ουδέτερο ανάμεσα στις εγχώριες παραδόσεις και τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, διότι απαιτεί επιβολή φόρου μόνο στην περίπτωση που ο παραδίδων τα αγαθά είναι υποκείμενος στο φόρο και δεν απαλλάσσεται λόγω μικρού κύκλου εργασιών και επομένως θα επέβαλε φόρο αν παρέδιδε τα αγαθά στο εσωτερικό του κράτους – μέλους που είναι εγκατεστημένος. Εξάλλου, η δεύτερη προϋπόθεση αποσκοπεί να περιορίσει το φόρο σε όσους υπόκεινται στο φόρο και να απαλλάξει του φόρου όσους δεν είναι υποκείμενοι φορολογίας, π.χ. τους τελικούς καταναλωτές οι οποίοι μπορούν να ταξιδεύουν σε άλλο κράτος – μέλος, να αγοράζουν αγαθά, να πληρώνουν το φόρο του κράτους αυτού και να μην υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο στο κράτος της κατοικίας τους. Μόνο στην περίπτωση προσώπων που ενεργούν αποκλειστικά

απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών ή είναι αγρότες που υπάγονται σε ειδικό καθεστώς ή είναι νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται του φόρου και μόνο εφόσον έχουν αγορές από άλλα κράτη – μέλη κατά το ίδιο ή το προηγούμενο έτος μεγαλύτερες των 10.000 ευρώ, ο νόμος απαιτεί την καταβολή φόρου στην Ελλάδα. Η διάταξη αυτή αποσκοπεί επίσης να αποκαταστήσει όρους ίσης μεταχείρισης μεταξύ ενδοκοινοτικών και εγχώριων αποκτήσεων που ασφαλώς θα στρεβλώνονταν αν οι συντελεστές φορολογίας διαφέρουν ανάμεσα στα κράτη – μέλη και τα πρόσωπα αυτά ήσαν ελεύθερα να αγοράσουν σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος.

Εξαιρετικά, σε δύο περιπτώσεις όμως ο νόμος προβλέπει την επιβολή φόρου στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ανεξάρτητα από το πρόσωπο που κάνει την απόκτηση : (i) στην περίπτωση των καινούργιων μεταφορικών μέσων⁴, και (ii) στην περίπτωση αγαθών που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον η απόκτηση γίνει από οποιοδήποτε πρόσωπο πλην τελικών καταναλωτών.

5.3 Υποκείμενο του φόρου

Υποκείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με το άρθρο 3 του νόμου, είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Υποκείμενο φορολογίας είναι επίσης κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί

⁴ Ως καινούργια μεταφορικά μέσα θεωρούνται τα μεταφορικά μέσα : (i) των οποίων η παράδοση έχει πραγματοποιηθεί πριν από την πάροδο τριών μηνών από την ημερομηνία της πρώτης θέσης σε κυκλοφορία, ενώ ειδικά για τα χερσαία οχήματα πριν από την πάροδο έξι μηνών, και (ii) τα οποία δεν έχουν διανύσει περισσότερα από 6 χιλιάδες χιλιόμετρα για τα χερσαία οχήματα, 150 ώρες πλεύσης για τα σκάφη και 40 ώρες πτήσης για τα αεροσκάφη.

περιστασιακά πώληση καινούργιου μεταφορικού μέσου προς άλλο κράτος – μέλος⁵.

Από την ερμηνεία της διάταξης αυτής προκύπτει ότι για να είναι κάποιος υποκείμενο φορολογίας με το Φ.Π.Α. θα πρέπει να ικανοποιούνται δύο βασικές προϋποθέσεις : **(i)** να ασκεί δραστηριότητα, και **(ii)** να ενεργεί ανεξάρτητα. Οι δραστηριότητες που θεωρούνται ότι αποτελούν οικονομικές δραστηριότητες, η άσκηση των οποίων προσδίδει την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο εξάλλου, καθορίζονται περιοριστικά στο άρθρο 4 του νόμου. Ως τέτοιες δραστηριότητες ορίζονται οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές, όπως ορίζεται ρητά, περιλαμβάνονται και οι εργασίες εξόρυξης, οι αγροτικές δραστηριότητες, καθώς επίσης και οι δραστηριότητες των ελεύθερων επαγγελματιών και όσων εξομοιώνονται με αυτούς. Επίσης, ο νόμος θεωρεί ως οικονομική δραστηριότητα γενικά την εκμετάλλευση κάθε ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων, όπως είναι π.χ. η εκμίσθωση ενός μηχανήματος, η παραχώρηση του δικαιώματος ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας, ενός εμπορικού σήματος κ.λ.π.

Μια άλλη βασική προϋπόθεση για την επιβολή του φόρου είναι η ανεξαρτησία του προσώπου που ασκεί την οικονομική δραστηριότητα. Το πρόσωπο αυτό δηλαδή πρέπει να ενεργεί ανεξάρτητα και όχι να παρέχει εξαρτημένη εργασία. Κατά συνέπεια, όπως άλλωστε ρητά προβλέπεται στο νόμο, αποκλείονται από το φόρο αυτό οι μισθωτοί, καθώς επίσης και

⁵ Η διάταξη αυτή αποσκοπεί να παρεμποδίσει την καταστρατήγηση του νόμου και τη στρέβλωση του ανταγωνισμού που θα μπορούσε να συμβεί όταν ένας κάτοικος ενός κράτους – μέλους με χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. αγοράζε ένα αυτοκίνητο και, στη συνέχεια, το μεταπώλούσε σε καταναλωτή άλλου κράτους – μέλους, οπότε το αυτοκίνητο θα επιβαρυνόταν με το χαμηλό συντελεστή του πρώτου κράτους – μέλους, αφού στη δεύτερη περίπτωση δεν θα επιβαλλόταν φόρος.

όλα τα πρόσωπα που συνδέονται με τον εργοδότη με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης όσον αφορά στους όρους εργασίας ή στην αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

Εξάλλου, όπως ρητά αναφέρεται στο νόμο, δεν ενδιαφέρει ούτε ο τόπος εγκατάστασης του υποκειμένου στο φόρο, ούτε ο σκοπός που επιδιώκει ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας που ασκεί. Δεν ενδιαφέρει δηλαδή αν σκοπός είναι το κέρδος ή όχι ούτε αν η πράξη είναι σύννομη ή παράνομη. Φόρος οφείλεται ακόμη και όταν η δραστηριότητα δεν είναι σύμφωνη με το νόμο, ανεξάρτητα από τις συνέπειες του προσώπου που ενεργεί παράνομες πράξεις. Επίσης δεν ενδιαφέρει το αποτέλεσμα της δραστηριότητας, αν δηλαδή η δραστηριότητα αποφέρει κέρδος ή συνεπάγεται ζημιά, διότι ο φόρος αυτός δεν έχει σχέση με το αποτέλεσμα της δραστηριότητας. Στην περίπτωση βέβαια που μια πράξη συνεπάγεται ζημιά, αυτό σημαίνει ότι η προστιθέμενη αξία είναι αρνητική και επομένως ο φόρος που αναλογεί στις πωλήσεις θα είναι μικρότερος από το φόρο που καταβλήθηκε στις εισροές και η επιχείρηση θα δικαιούται επιστροφή φόρου για την πράξη αυτή.

Ο νόμος προβλέπει ρητά την υπαγωγή στο φόρο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων, καθώς επίσης και των ενώσεων προσώπων. Εξάλλου, υποκείμενα φορολογίας είναι τόσο τα ημεδαπά όσο και τα αλλοδαπά πρόσωπα, εφόσον βέβαια ασκούν πράξεις που υποβάλλονται στο φόρο.

Δεν είναι υποκείμενα φορολογίας το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι και οι Κοινότητες, καθώς και τα άλλα πρόσωπα δημοσίου δικαίου, για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής

υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα και εισφορές, εφόσον οι πράξεις τους αυτές δεν διαταράσσουν σημαντικά τους όρους ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά όμως είναι υποκείμενα φορολογίας, όταν ενεργούν ορισμένες πράξεις εμπορικού χαρακτήρα που αναφέρονται περιοριστικά στο παράρτημα Ι του νόμου⁶.

⁶ Οι πράξεις αυτές είναι οι εξής : α) οι τηλεπικοινωνίες, β) η διανομή αερίου, ηλεκτρικού ρεύματος και θερμικής ενέργειας, γ) οι μεταφορές αγαθών, δ) η παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών, ε) οι μεταφορές προσώπων, στ) η παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση, ζ) εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών, η) η εκμετάλλευση πανηγυριών (τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα, θ) η εναποθήκευση, ι) δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων, ια) δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδίων, ιβ) εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων, ιγ) δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα. Οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες αυτές και αν ασκούν οι δημόσιοι φορείς υπόκεινται στο φόρο, εκτός αν οι δραστηριότητες αυτές είναι ασήμαντες, π.χ. κυλικεία που λειτουργούν μέσα σε στρατιωτικές μονάδες (Κ.Ψ.Μ.) ή τα αντίστοιχα που λειτουργούν μέσα σε τμήματα της Ελληνικής Αστυνομίας και Πυροσβεστικής Υπηρεσίας.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ

6. ΑΝΑΔΙΑΝΟΜΗ ΕΘΝΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

6.1 Η αναδιανομή μέσα από τους άμεσους και έμμεσους φόρους

Ως άμεσοι συνήθως θεωρούνται οι φόροι εισοδήματος και οι φόροι περιουσίας, ενώ ως έμμεσοι θεωρούνται οι φόροι δαπάνης.

Ο πίνακας 6.1 εμφανίζει τη συμβολή των άμεσων και έμμεσων φόρων στα συνολικά φορολογικά έσοδα της Γενικής Διοίκησης και του Κράτους στη χώρα μας σε ορισμένα έτη της τελευταίας δεκαπενταετίας. Όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό, το 40% των φορολογικών εσόδων της Γενικής Διοίκησης προέρχεται από άμεσους φόρους και το 60% από έμμεσους φόρους. Στον κρατικό προϋπολογισμό, όμως, μόνο το 41% των συνολικών φορολογικών εσόδων αποτελούν άμεσους, ενώ το 58% αποτελούν έμμεσους φόρους. Η σχετικά μεγάλη συμβολή των έμμεσων φόρων, τόσο στο επίπεδο της Γενικής Διοίκησης, όσο και, κυρίως, στο επίπεδο της Κεντρικής Διοίκησης (Κράτους) έχει ως αποτέλεσμα το φορολογικό μας σύστημα να είναι κοινωνικά άδικο, επειδή οι έμμεσοι φόροι επιβαρύνουν περισσότερο τις χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις. Η διάρθρωση αυτή των φορολογικών εσόδων δεν έχει μεταβληθεί σημαντικά την τελευταία δεκαπενταετία.

ΠΙΝΑΚΑΣ 6.1

Η συμβολή των άμεσων και έμμεσων φόρων στα συνολικά φορολογικά έσοδα στην Ελλάδα κατά τα έτη 1980, 1994 και 2002

Κατηγορία Φόρων	1980		1994		2002	
	Ποσά δισ.δρχ	%	Ποσά δισ.δρχ	%	Ποσά εκατ. €	%
I. Γενική Διοίκηση	484,9	100,0	7.633,5	100,0	33.606	100,0
Άμεσοι	256,1	52,8	3.972,4	52,0	13.393	40,0
Έμμεσοι	228,8	47,2	3.661,1	48,0	20.213	60,0
II. Κρατικός Προϋπολογισμός	303,8	100,0	5.234,9	100,0	35.615	100,0
Άμεσοι	95,5	31,4	1.773,4	33,9	14.790	41,5
Έμμεσοι	208,3	68,6	3.461,5	66,1	20.825	58,5

Πηγή : ΕΣΥΕ, Εθνικοί Λογαριασμοί της Ελλάδος 1996 και εισηγητική έκθεση, Κρατικού Προϋπολογισμού έτους 2003 (Υπουργείου Οικονομικών)

6.2 Τάσεις μείωσης και περιορισμού των κοινωνικών παροχών

Σήμερα αρχίζει να προβάλλεται η λογική της «σταθεροποίησης της οικονομίας δια μέσω της συμπίεσης της ζήτησης» προκειμένου να πληγεί ο καταναλωτισμός και ο πληθωρισμός.

Στη φάση αυτή είναι αναγκαίο να ληφθούν κάποια σκληρά μέτρα, μέσα από παρόμοιες εφαρμογές άλλων ευρωπαϊκών χωρών, όπως η μείωση του μισθού των εργαζομένων, η αύξηση της τιμής των ειδών μεγάλης κατανάλωσης και χαμηλής ωφελιμότητας, γενικά μια πολιτική αυστηρής λιτότητας κ.λ.π., τα οποία έχουν σαν αποτέλεσμα τη μείωση του βιοτικού επιπέδου και την συμπίεση της κατανάλωσης των κατώτερων εισοδηματικών στρωμάτων.

Στη λήψη σκληρών μέτρων μέσα από την εμπειρία των χωρών που κατάφεραν να ξεπεράσουν την κρίση για κατάρτιση και εφαρμογή ενός προγράμματος σταθεροποίησης και ανάκαμψης της οικονομίας, αλλά και για την προώθηση σχεδίων για δομικές αλλαγές, βασίζεται αυτή η λογική της σταθεροποίησης.

Το μοντέλο λοιπόν αυτής της σταθεροποίησης είναι μια πολιτική αυστηρής λιτότητας για το λαό, αν λάβουμε υπόψη μας ότι η βάση του καταναλωτισμού είναι η άνιση κατανομή του εισοδήματος.

Σήμερα, επίσης, στα πλαίσια της πολιτικής μάστιγας και της Ε.Ε., στο όνομα της ανταγωνιστικότητας και ανάπτυξης, ενισχύεται αποφασιστικά το τραπεζικό και ιδιωτικό κεφάλαιο ενώ συρρικνώνεται επικίνδυνα το εισόδημα των εργαζομένων, συνταξιούχων και μικρομεσαίων. Επιπλέον η ανεργία των νέων, των γυναικών και της μέσης και άνω ηλικίας εργαζομένων προς συνταξιοδότηση έχει πάρει επικίνδυνες διαστάσεις.

Από τα στοιχεία που υπάρχουν στην Ε.Σ.Υ.Ε. φαίνεται ότι οι εργαζόμενοι μέσα από την άμεση και έμμεση φορολογία στηρίζουν σταθερά και μόνιμα τα φορολογικά έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού.

Άρα αυτή η τάση μείωσης και περιορισμού των κοινωνικών παροχών έχει πάρει την μορφή χιονοστιβάδας και η ρήση του Αριστοτέλη «ο κατέχων πολλά πρέπει να εισφέρει πολλά και ο κατέχων ολίγα να εισφέρει ολίγα», έχει ξεχασθεί.

Αντιθέτως, πάνω στο θέμα των κοινωνικών παροχών πρέπει να ορίζονται στόχοι και προτεραιότητες που να έχουν κάθετα κοινωνικά κριτήρια.

7.

**ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΔΙΚΑΙΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ
ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΒΑΡΟΥΣ****7.1 Έννοια του φορολογικού βάρους και κριτήρια
δίκαιης κατανομής του.**

Το φορολογικό βάρος δεν είναι τίποτε άλλο παρά το κόστος της δωρεάν παροχής των δημόσιων αγαθών και χρηματοδότησης των άλλων δραστηριοτήτων των δημόσιων φορέων.

Ένα βασικό πρόβλημα που απασχολεί τον κλάδο της Δημόσιας Οικονομικής είναι η εξεύρεση ενός τρόπου δίκαιης κατανομής του φορολογικού βάρους μεταξύ των πολιτών. Δύο βασικά ζητήματα γεννώνται εδώ. Το πρώτο αναφέρεται στον ορισμό της δίκαιης κατανομής του φορολογικού βάρους, ενώ το δεύτερο αναφέρεται στην εξεύρεση κατάλληλων κριτηρίων, με βάση τα οποία πρέπει να επιβάλλονται οι φόροι, ώστε η κατανομή του φορολογικού βάρους να είναι δίκαιη.

Σχετικά με το πρώτο θέμα, η επικρατούσα άποψη είναι ότι στις δημοκρατικά οργανωμένες κοινωνίες, ως δίκαιη θεωρείται η κατανομή του φορολογικού βάρους όταν ανταποκρίνεται στις γενικά παραδεγμένες αντιλήψεις του κοινωνικού συνόλου για κοινωνική δικαιοσύνη. Και συνήθως γίνεται δεκτό ότι τέτοια είναι η κατανομή του φορολογικού βάρους, όταν ανταποκρίνεται σε δύο βασικές αρχές : **(α) την αρχή της οριζόντιας φορολογικής ισότητας** και **(β) την αρχή της κάθετης φορολογικής ισότητας**. Η πρώτη αρχή ικανοποιείται όταν οι

πολίτες, που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες, έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση. Η δεύτερη αρχή ικανοποιείται όταν οι πολίτες, που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες, έχουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση.

Όταν τηρούνται οι δύο πιο πάνω αρχές, η κατανομή του φορολογικού βάρους είναι δίκαιη. Το πρόβλημα που γεννάται όμως είναι, να καθορίσει κανείς πότε δύο πολίτες βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες για φορολογικούς σκοπούς και πότε όχι. Επιπλέον, στην περίπτωση που δύο πολίτες βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες, προκύπτει το πρόβλημα να καθορίσουμε πόσο θα πρέπει να διαφοροποιήσουμε τη φορολογική τους επιβάρυνση. Με άλλα λόγια έχουν το ερώτημα, αν η φορολογία πρέπει να είναι αναλογική, προοδευτική κ.λ.π.

Σχετικά με τα κριτήρια που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για τη δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους, έχουν αναπτυχθεί δύο θεωρίες : 1) η θεωρία του ανταλλάγματος, και 2) η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας.

7.2 Η θεωρία του ανταλλάγματος

Η θεωρία του ανταλλάγματος στηρίζεται στο ότι κάθε πολίτης πρέπει να καταβάλλει φόρο ανάλογο με το όφελος που αποκομίζει από την δραστηριότητα του δημοσίου.

Η θεωρία του ανταλλάγματος φαίνεται να δίνει ικανοποιητική λύση στο πρόβλημα της δίκαιης κατανομής του φορολογικού βάρους, διότι η επιβολή των φόρων με βάση την αρχή αυτή στηρίζεται στην αρχή της αντιπαροχής, που είναι γενικά αποδεκτή ως «ηθική» αρχή από τις κοινωνίες που στηρίζονται στην λειτουργία της ελεύθερης αγοράς. Πραγματικά, αφού οι κοινωνίες αυτές δέχονται σήμερα ότι, για την απόκτηση ενός ιδιωτικού αγαθού πρέπει να καταβάλλεται αντίστοιχη τιμή

ως αντιπαροχή, η αρχή αυτή θα πρέπει να εφαρμόζεται και στο δημόσιο τομέα.

Η εφαρμογή της αρχής αυτής εμφανίζει το πλεονέκτημα ότι επιτρέπει την προσαρμογή της παραγωγής των δημόσιων αγαθών στις προτιμήσεις των πολιτών, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τα ιδιωτικά αγαθά. Επιπλέον η κατανομή του φορολογικού βάρους με βάση το ειδικό όφελος, που αποκομίζει κάθε άτομο, επιβάλλει τη σύνδεση των δαπανών και των φόρων και οδηγεί στη λήψη περισσότερο ορθολογικών αποφάσεων στο δημόσιο τομέα. Τέλος, η εφαρμογή της αρχής της αντιπαροχής θα έχει ως συνέπεια τον περιορισμό των δυσμενών επιδράσεων της φορολογίας, διότι ο φόρος θα προσαρμόζεται κάθε φορά στο όφελος που αποκομίζει από τη δραστηριότητα του δημοσίου και δεν θα αποτελεί πια μονομερή παροχή του φορολογούμενου στο δημόσιο, ένα μέρος της οποίας μπορεί να γίνεται για όφελος, το οποίο αποκομίζουν άλλοι φορολογούμενοι.

Παρά τα πιο πάνω φαινομενικά πλεονεκτήματά της, η θεωρία του ανταλλάγματος δεν δίνει ικανοποιητική λύση στο πρόβλημα της δίκαιης κατανομής του φορολογικού βάρους. Η βασική αντίρρηση κατά της θεωρίας αυτής είναι, ότι δεν μπορούμε συνήθως να καθορίσουμε με ακρίβεια το όφελος που αποκομίζουν τα επιμέρους άτομα από τις διάφορες δραστηριότητες του δημοσίου και κυρίως από τα δημόσια αγαθά. Πραγματικά ένα σημαντικό μέρος από τις δραστηριότητες του δημοσίου αναφέρεται στην παραγωγή των δημόσιων αγαθών, που αποφέρουν όφελος στο κοινωνικό σύνολο, αλλά δεν μπορούμε να γνωρίζουμε τι όφελος απολαμβάνει κάθε πολίτης. Επίσης το όφελος από πολλές άλλες δραστηριότητες του δημοσίου, π.χ. από τη σταθεροποίηση της οικονομίας ή από την επιτάχυνση της οικονομικής ανάπτυξης,

δεν μπορεί εύκολα να διαιρεθεί και να εξατομικευτεί. Κατά συνέπεια, δεν μπορούμε να κατανείμουμε τους φόρους ανάλογα με το όφελος που αποκομίζουν τα διάφορα άτομα του κοινωνικού συνόλου. Η θεωρία του ανταλλάγματος δηλαδή δεν μπορεί εύκολα να εφαρμοσθεί στην πράξη.

Κατά συνέπεια, αν και η θεωρία του ανταλλάγματος θα μπορούσε να εφαρμοσθεί σε ορισμένες περιπτώσεις, η εφαρμογή της δεν θεωρείται συνήθως κοινωνικά σκόπιμη και γι' αυτό αποφεύγεται. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η υγεία όπου αν και θα μπορούσε, τουλάχιστον μερικά, να εφαρμοσθεί η αρχή του ανταλλάγματος, εντούτοις η εφαρμογή της αποφεύγεται κατά κανόνα. Πραγματικά, στην περίπτωση της υγείας, δεν κρίνεται επιθυμητή η εφαρμογή της αρχής της αντιπαροχής, διότι δεν θα επέτρεπε στις χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις να καταναλώνουν αρκετή ποσότητα από το αγαθό αυτό, πράγμα που δεν είναι επιθυμητό από το κοινωνικό σύνολο.

Υπάρχουν βέβαια ορισμένες περιπτώσεις, όπου η εφαρμογή της αρχής του ανταλλάγματος είναι τεχνικά δυνατή και κοινωνικά σκόπιμη. Παράδειγμα αποτελούν τα διόδια, που επιβάλλονται σε ορισμένους δρόμους. Τα διόδια αποτελούν ουσιαστικά το αντίτιμο για την χρήση των δρόμων. Άλλο παράδειγμα είναι ο φόρος βενζίνης, ο οποίος αποτελεί έναν ανταποδοτικό φόρο που έχει ως σκοπό να κατανείμει το κόστος των δρόμων σε όσους τους χρησιμοποιούν και μάλιστα ανάλογα με το πόσο τους χρησιμοποιούν.

7.3 Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας

Σύμφωνα με τη θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας, δίκαιη θεωρείται η κατανομή του φορολογικού βάρους, όταν

γίνεται με βάση την ικανότητα κάθε ατόμου να συνεισφέρει στα κοινά. Άρα κριτήριο για τη δίκαιη κατανομή των φόρων είναι εδώ η φοροδοτική ικανότητα και όχι το ειδικό όφελος που αποκομίζει κάθε πολίτης από τη δραστηριότητα του δημοσίου.

Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας οδηγεί σε κατανομή του φορολογικού βάρους, η οποία ανταποκρίνεται στις αντιλήψεις του κοινωνικού συνόλου για την κοινωνική δικαιοσύνη, που επικρατούν σήμερα. Πραγματικά στις σύγχρονες κοινωνίες γίνεται συνήθως δεκτό ότι κάθε πολίτης πρέπει να συμμετέχει στα κοινά, ανάλογα με τις οικονομικές του δυνατότητες. Το ελληνικό Σύνταγμα π.χ. ορίζει ότι οι Έλληνες πολίτες συμμετέχουν αδιάκριτα στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Παρ' όλα αυτά η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας παρουσιάζει ένα σημαντικό μειονέκτημα ότι δηλαδή δεν συνδέει το ποσό του φόρου, που καταβάλλει κάθε πολίτης, με το όφελος που απολαμβάνει από το δημόσιο, και αυτό είναι ενδεχόμενο να οδηγήσει σε εξασθένιση των κινήτρων για εργασία, αποταμίευση κ.λ.π., διότι στην περίπτωση αυτή φορολογούνται περισσότερο, εκείνοι που καταβάλλουν μεγαλύτερη προσπάθεια, από εκείνους που καταβάλλουν μικρότερη προσπάθεια.

Κατ' εφαρμογή της θεωρίας της φοροδοτικής ικανότητας γεννώνται δύο βασικά ζητήματα. Πρώτον, ποιοι παράγοντες προσδιορίζουν τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων και δεύτερον, πως πρέπει να διαφοροποιείται η φορολογική επιβάρυνση ανάμεσα στους πολίτες που έχουν διαφορετική φοροδοτική ικανότητα ;

Σχετικά με το πρώτο ζήτημα, υπάρχουν δύο κατηγορίες παραγόντων, που προσδιορίζουν τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών. Οι αντικειμενικοί και οι υποκειμενικοί. Ως

αντικειμενικοί παράγοντες θεωρούνται συνήθως το εισόδημα, η περιουσία και καταναλωτική δαπάνη, οι οποίοι γι' αυτό άλλωστε αποτελούν και τα μεγέθη που χρησιμοποιούνται ως βάσεις των φόρων. Οι δύο πρώτοι παράγοντες αποδεικνύουν κατά κάποιο τρόπο την ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας, διότι φανερώνουν πραγματικά ύπαρξη αγοραστικής δύναμης, ένα μέρος της οποίας μπορεί να μεταβιβασθεί στο δημόσιο για τη χρηματοδότηση των δαπανών του. Αντίθετα, ο τρίτος αποτελεί απλή ένδειξη ότι υπάρχει φοροδοτική ικανότητα, διότι όταν ένα άτομο δαπανά μεγάλα ποσά πρέπει να έχει πόρους. Αλλά φυσικά μπορεί να δαπανά μεγάλα ποσά επειδή έχει αυξημένες ανάγκες, επειδή π.χ. έχει μεγάλη οικογένεια ή είναι άρρωστος κ.α., και απλώς δανείζεται για την κάλυψη ορισμένων από τους δαπάνες αυτές. Εξάλλου, ως υποκειμενικοί προσδιοριστικοί παράγοντες της φοροδοτικής ικανότητας θεωρούνται π.χ. η κατάσταση της υγείας του, ο αριθμός των μελών της οικογένειάς του κ.λ.π.

Σχετικά με το δεύτερο ζήτημα, δηλαδή με τον τρόπο διαφοροποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ ατόμων που έχουν διαφορετική φοροδοτική ικανότητα, η επικρατέστερη άποψη είναι ότι η επιβάρυνση πρέπει να αυξάνεται με ρυθμό ταχύτερο από την αύξηση της φοροδοτικής ικανότητας, δηλαδή η φορολογία πρέπει να είναι προοδευτική.

7.4 Ο δείκτης της φοροδοτικής ικανότητας

Στο φορολογικό μας σύστημα χρησιμοποιούνται τρεις δείκτες φοροδοτικής ικανότητας, δηλαδή η περιουσιακή κατάσταση του φορολογούμενου με την εισαγωγή των τεκμηρίων (π.χ. ιδιοκατοίκησης), το φόρο ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.), το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομίας κ.λ.π., και η δαπάνη

με τους έμμεσους φόρους, τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης (π.χ. χρήση Ι.Χ. αυτοκινήτου, σκαφών αναψυχής) και τέλος το εισόδημα που είναι και ο κύριος δείκτης φορολογίας με τους άμεσους φόρους (φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων).

7.4.1 Η περιουσία ως δείκτης φοροδοτικής ικανότητας

Τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει ο φορολογούμενος οπωσδήποτε δείχνουν οικονομική άνεση και κατά συνέπεια αυξάνουν την φοροδοτική του ικανότητα.

Όμως ο φόρος είναι χρηματική απαίτηση και μάλιστα άμεση από την πλευρά του κράτους. Το περιουσιακό στοιχείο δεν σημαίνει πάντα ότι αποτελεί εύκολη και άμεσα μετατρέψιμη σε χρήμα αξία. Πιο πέρα θα εξετασθεί ο δείκτης αυτός σαν κεφάλαιο ή σαν πηγή εισοδήματος. Για το καπιταλιστικό σύστημα με την φορολόγησή του θίγονται, ανάλογα με την έκτασή του, οι βάσεις του ίδιου του συστήματος.

7.4.2 Το εισόδημα ως δείκτης φοροδοτικής ικανότητας

Στην απόκτηση εισοδήματος, σαν δείκτη φοροδοτικής ικανότητας, σημαντικό ρόλο θα πρέπει να παίζει η πηγή εισοδήματος. Για παράδειγμα το εισόδημα από εργασία αποκτάται με μεγαλύτερη ανάλωση πνευματικής και σωματικής δύναμης σε αντίθεση με το εισόδημα ενός κατόχου μετοχών ή εισοδηματία από ενοικιάσεις ακινήτων.

Επίσης, ενώ ο εργαζόμενος που έχει μόνο σαν μέσο απόκτησης εισοδήματος την εργασία του, αν αρρωστήσει ή μείνει ανάπηρος, χάνει την πηγή εισοδήματός του, ο εισοδηματίας ενοικίων από ακίνητα και να του συμβεί κάτι αντίστοιχο, εξακολουθεί να έχει το εισόδημά του.

Η διαφοροποίηση της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων κατά πηγή εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη στο φορολογικό μας σύστημα, είτε με την απαλλαγή από το φόρο μέρους του εισοδήματος, που αποκτάται από μισθωτές υπηρεσίες, είτε με την έκπτωση ποσού φόρου από τον τελικό φόρο μισθωτού.

7.4.3 Η δαπάνη ως δείκτης φοροδοτικής ικανότητας

Αντιλήψεις υπάρχουν σχετικά με την δαπάνη των φορολογουμένων σαν κύριο δείκτη φοροδοτικής ικανότητας.

Ενώ οι αντιλήψεις αυτές ανταποκρίνονται στην σύλληψη της φορολογητέας ύλης, ουσιαστικά καταλήγουν στην επιβάρυνση των χαμηλότερων εισοδηματικά τάξεων του πληθυσμού. Επίσης οδηγεί κατά την άποψή μας, στην είσοδο και διόγκωση της φορολογίας των έμμεσων φόρων που στη χώρα μας είναι ήδη αρκετά υψηλοί.

Υποστηρίζεται και πολύ σωστά, ότι με το κριτήριο – δείκτη της δαπάνης και όχι του εισοδήματος, εξαιρείται από το εισόδημα που φορολογείται η αποταμίευση.

Αυτό ευνοεί τις υψηλότερα εισοδηματικές τάξεις, που κύρια αποταμιεύουν και ένα μεγάλο μέρος της φορολογητέας ύλης θα διαφύγει, με συνέπεια να επιβαρύνονται περισσότερο οι καταναλωτές.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ
ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ - ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ
ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

8. ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ

8.1 Φοροδιαφυγή

Φοροδιαφυγή είναι η παράνομη διαφυγή φόρου από τα φορολογούμενα φυσικά και νομικά πρόσωπα, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης, π.χ. απόκρυψη του πραγματικού ύψους εισοδήματος, κερδών, δήλωση περιουσιακής αξίας μικρότερης από την πραγματική, μη έκδοση τιμολογίων κ.λ.π.

Πιο συγκεκριμένα στην πράξη διακρίνουμε τις εξής μορφές φοροδιαφυγής με την άμεση ή έμμεση απόκρυψη φορολογητέας ύλης :

(α) Απόκρυψη εισοδήματος :

- Από μισθωτούς με την εμφάνιση μικρότερου ύψους αποδοχών, λιγότερα ημερομίσθια από τα πραγματοποιηθέντα, απόκρυψη εισοδημάτων υπερωριακών εργασιών, επιδομάτων, πριμ κ.λ.π., τις περισσότερες φορές με την σύμφωνη θέση του εργοδότη.
- Από τους εισοδηματίες ενοικίασης οικοδομών και γης με την μη δήλωση εισπραγμένων ενοικίων, την απόκρυψη του πραγματικού ενοικίου με κοινή συμφωνία μισθωτή - εκμισθωτή κ.λ.π.
- Από τις επιχειρήσεις όλων των μορφών (ατομικές, προσωπικές εταιρείες, Ε.Π.Ε., Α.Ε. κ.λ.π.) με την απόκρυψη κερδών, με την μη έκδοση τιμολογίων, αποδείξεων λιανικής πώλησης, με υπερτιμολογήσεις,

με την εμφάνιση στα λογιστικά βιβλία εικονικών λογαριασμών εξόδων, με τον μη αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των απογραφών αποθήκης, με τις αποκρύψεις αγορών εμπορευμάτων ή πρώτων υλών (αγορές χωρίς τιμολόγια) κ.λ.π.

➔ Από τους ελεύθερους επαγγελματίες και τεχνίτες και την μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, την πραγματοποίηση εικονικών εξόδων κ.λ.π.

(β) Απόκρυψη περιουσιακών στοιχείων :

Η μορφή αυτή αφορά την απόκρυψη της πραγματικής αξίας περιουσιακού στοιχείου κατά την αποδοχή και δήλωση κληρονομιάς, μεταβίβασης, δωρεάς, γονικής παροχής κ.λ.π.

(γ) Απόκρυψη φόρων παραγωγής και δαπάνης :

Η απόκρυψη αυτή συντελείται με τη μη εμφάνιση φορολογητέας ύλης που υπάγεται στο φόρο.

Για παράδειγμα με την μη εμφάνιση των πραγματικών πωλήσεων ή υπηρεσιών όπου αποφεύγεται ο αντίστοιχος Φ.Π.Α., ή φόρου αμοιβής τρίτων, καρτοσήμου εδάφους κ.λ.π.

Η έκταση της φοροδιαφυγής εξαρτάται από τους εξής παράγοντες :

- ⇒ Από την ροπή των φορολογούμενων για αποφυγή των φόρων. Η ροπή αυτή αυξάνεται όσο υψηλότεροι είναι οι φόροι και μειώνεται η φοροδοτική ικανότητα.
- ⇒ Από την αποτελεσματικότητα της φορολογικής αρχής για την σύλληψη της φορολογητέας ύλης που διαφεύγει. Η αποτελεσματικότητα μειώνεται εφόσον δεν υπάρχει επαρκής φορολογικός έλεγχος, κατάλληλος αριθμός

φορολογικών υπαλλήλων, ειδικό προσωπικό ελεγκτών κ.λ.π.

- ⇒ Από την έλλειψη κατάλληλης φορολογικής νομοθεσίας για την περιστολή της φοροδιαφυγής, που να συνδέεται γενικότερα με αναμορφωμένο σύγχρονο φορολογικό σύστημα.
- ⇒ Τέλος η ροπή των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή συνδέεται με την αμοιβαιότητα συμφερόντων για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα έχουμε στην αμοιβαιότητα συμφερόντων απόκρυψης και μη έκδοσης τιμολογίων, μεταξύ προμηθευτών και αγοραστών, ιδιαίτερα επαγγελματιών που τηρούν βιβλία Α και Β κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., όπου οι συνολικές τους πωλήσεις υπολογίζονται με βάση τις αγορές που πραγματοποιούν.

Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής που στην χώρα μας είναι σε έκταση, επιχειρείται να προσδιοριστεί με νομοθετικά μέτρα κατασταλτικού και προληπτικού περιεχομένου, καθώς επίσης με την ηθική και υλική επιβράβευση των ειλικρινών φορολογουμένων. Στην ίδια κατεύθυνση περιστολής της φοροδιαφυγής υπάγονται και τα τεκμήρια εισοδήματος, δαπάνης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

8.2 Φοροαποφυγή

Φοροαποφυγή έχουμε όταν ο φορολογούμενος με νόμιμα μέσα μειώνει την φορολογική του υποχρέωση ή αποφεύγει την καταβολή του φόρου.

Τέτοια παραδείγματα έχουμε στην περίπτωση της ξεχωριστής φορολόγησης συζύγων, που ωθεί την μεταβίβαση εισοδήματος, από διάφορες πηγές, του συζύγου προς την σύζυγο

και αντίστροφα, για την αποφυγή υψηλών φορολογικών συντελεστών φορολόγησης.

Επίσης οργανωμένες ομάδες του κοινωνικού συνόλου καταφέρνουν στον Α ή τον Β βαθμό να επηρεάζουν την πολιτική εξουσία και να δημιουργούν κενά στο νόμο, για να μπορούν να τα χρησιμοποιούν στην αποφυγή του φόρου.

8.3 Φοροαπαλλαγή

Φοροαπαλλαγή είναι η νόμιμη απαλλαγή από τον φόρο φορολογητέας ύλης ή έκπτωση φόρου, που γίνεται για την επίτευξη στόχων οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής του κράτους.

Φοροαπαλλαγή παρέχεται είτε σε σχέση με την προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου (έγγαμος, προστατευόμενα μέλη κ.λ.π.), είτε στην απόκτηση εισοδήματος (π.χ. εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών), είτε στο αντικείμενο φορολόγησης.

Οι φορολογικές απαλλαγές στα κέρδη των επιχειρήσεων ή σε προβλεπόμενες επενδύσεις (όπως ο Ν. 1262/82) σε συνδυασμό με άλλες απαλλαγές νομισματικής μορφής, χρόνου διάρκειας αποδόσεως τόκων κ.λ.π., ονομάζονται φορολογικά κίνητρα τα οποία παρέχονται με σκοπό την ενθάρρυνση επενδύσεων και παραγωγικής δραστηριότητας του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας.

8.4 Η μετακύλιση των φόρων

Μετακύλιση ενός φόρου είναι η μετάθεση του φόρου από τον ιδιωτικό τομέα, στον οποίο επιβάλλεται αρχικά, σε άλλο ιδιωτικό φορέα. Η μετάθεση αυτή του φόρου γίνεται με αναπροσαρμογή των όρων, με τους οποίους εκείνος που υποχρεώνεται να καταβάλλει το φόρο στο δημόσιο,

συναλλάσσεται με άλλους ιδιωτικούς φορείς στην αγορά. Ας εξετάσουμε ένα φόρο που επιβάλλεται στους παραγωγούς ενός προϊόντος, οι οποίοι τον καταβάλλουν στο δημόσιο ταμείο. Οι παραγωγοί αυτοί θα προσπαθήσουν μετά την επιβολή του φόρου να αυξήσουν την τιμή του προϊόντος και να μεταβιβάσουν το φόρο στους χονδρέμπορους, οι οποίοι με τη σειρά τους θα τον μεταβιβάσουν στους λιανοπωλητές και οι τελευταίοι στους τελικούς καταναλωτές. Όμοια, στην περίπτωση ενός φόρου που επιβάλλεται στους μισθούς, οι μισθωτοί θα προσπαθήσουν να επιτύχουν αύξηση των ακαθάριστων αμοιβών τους και να πετύχουν έτσι μερική τουλάχιστον μετάθεση της φορολογικής τους επιβάρυνσης στους εργοδότες τους ή στους τελικούς καταναλωτές. Βέβαια, οι εργοδότες ή οι τελικοί καταναλωτές θα αντιδράσουν επίσης και θα προσπαθήσουν να αναμεταβιβάσουν ένα μέρος του φόρου πάνω σε εκείνους που υποχρεώνει ο νόμος να καταβάλλουν το φόρο στο δημόσιο ταμείο.

Η μετακύλιση των φόρων άλλοτε προβλέπεται από το νόμο, άλλοτε όμως όχι. Συνήθως οι έμμεσοι φόροι δαπάνης επιβάλλονται με την πρόθεση να μεταβιβασθούν και να επιβαρύνουν τους τελικούς καταναλωτές, ενώ οι φόροι που έχουν ως βάση το εισόδημα ή την περιουσία έχουν σκοπό να επιβαρύνουν εκείνους στους οποίους επιβάλλονται αρχικά. Πάντως πρέπει να σημειώσουμε εδώ, ότι τόσο από την άποψη της οικονομικής όσο και από την άποψη της κοινωνικής πολιτικής, η βούληση του νομοθέτη αναφορικά με τον ποιόν ήθελε να επιβαρύνει ο φόρος δεν έχει μεγάλη σημασία. Σημασία έχει ποιος πραγματικά επιβαρύνεται με το φόρο τελικά, ανεξάρτητα από το ποιόν ήθελε να επιβαρύνει ο νομοθέτης.

Η μετακύλιση διακρίνεται συνήθως σε μετακύλιση προς τα εμπρός και μετακύλιση προς τα πίσω. Μετακύλιση προς τα εμπρός έχουμε, όταν ο φόρος μετατοπίζεται στους τελικούς καταναλωτές των προϊόντων με αύξηση των τιμών τους. Αντίθετα μετακύλιση προς τα πίσω έχουμε, όταν ο φόρος μεταβιβάζεται στους κατόχους των παραγωγικών συντελεστών με μείωση των καθαρών αμοιβών τους, π.χ. των μισθών, των κερδών κ.λ.π.

Ο βαθμός μετακύλισης των διαφόρων κατηγοριών φόρων έχει ιδιαίτερη σημασία από άποψη οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, διότι από αυτόν εξαρτώνται οι κυριότερες επιδράσεις των φόρων.

9.

ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ**9.1 Οι επιδράσεις των φόρων στην προσφορά εργασίας**

Οι φόροι επηρεάζουν την προσφορά εργασίας των νοικοκυριών. Τις επιδράσεις αυτές μπορούμε να τις διακρίνουμε σε δύο κατηγορίες : **(i)** επιδράσεις στο απόθεμα του συντελεστή εργασία που διαθέτει μια χώρα, και **(ii)** επιδράσεις στο βαθμό χρησιμοποίησης του συντελεστή αυτού. Το απόθεμα του συντελεστή εργασία που διαθέτει μια χώρα, μπορεί να επηρεαστεί από τους φόρους μέσω επιδράσεων που ασκούν τα τελευταία στο μέγεθος του πληθυσμού, καθώς επίσης και το μέγεθος και την παραγωγικότητα του εργατικού δυναμικού. Το μέγεθος του πληθυσμού μπορεί πραγματικά να επηρεαστεί από τη φορολογία είτε ένεκα των επιδράσεων που ασκεί στις γεννήσεις ή στους θανάτους ή ακόμα και με τις επιδράσεις της στη μετανάστευση. Έτσι π.χ. η βαριά φορολογία του εισοδήματος σε μια χώρα μπορεί να περιορίζει τα μέσα διαβίωσης ορισμένων νοικοκυριών και να ασκεί αρνητικές επιδράσεις στον αριθμό των παιδιών και να μειώνει έτσι τον ρυθμό αύξησης του πληθυσμού. Επίσης, η βαριά φορολογία εισοδήματος σε μια χώρα μπορεί να αυξάνει την μετανάστευση και να μειώνει έτσι το μέγεθος του πληθυσμού.

Εκτός από τις επιδράσεις τους στο μέγεθος του πληθυσμού, οι φόροι επηρεάζουν επίσης άμεσα το μέγεθος και την παραγωγικότητα του εργατικού δυναμικού και επομένως την

προσφορά εργασίας στη χώρα. Οι επιδράσεις αυτές προέρχονται από τις μεταβολές στον αριθμό των ατόμων που επιθυμούν να εργαστούν σε μια ορισμένη χρονική περίοδο, καθώς επίσης και στην ποσότητα εργασίας που είναι διατεθειμένο κάθε άτομο να προσφέρει, π.χ. ο αριθμός των ωρών εργασίας κάθε ημέρα ή ο αριθμός των ημερών κάθε εβδομάδα κ.ο.κ. Πραγματικά, η φορολογία μπορεί να επηρεάσει σοβαρά τον αριθμό των ατόμων μιας οικογένειας που επιθυμούν να εργαστούν και να έχει έτσι άμεση επίδραση στο μέγεθος του εργατικού δυναμικού. Οι επιδράσεις αυτές είναι συνήθως εντονότερες προκειμένου για τη σύζυγο και τα παιδιά που η απασχόλησή τους δεν είναι πάντοτε αναγκαία, ενώ είναι λιγότερο σημαντική στην περίπτωση του συζύγου, του οποίου η απασχόληση είναι απαραίτητη για την συντήρηση της οικογένειας. Εξάλλου, οι φόροι μπορεί να επηρεάσουν σημαντικά τον αριθμό ωρών εργασίας που είναι διατεθειμένα να προσφέρουν τα επιμέρους άτομα της οικογένειας. Έτσι, π.χ. η βαριά φορολογία του εισοδήματος μπορεί να αποθαρρύνει τα άτομα να εργαστούν υπερωρίες κ.λ.π.

Οι φόροι επηρεάζουν την ποσότητα εργασίας που είναι διατεθειμένο να προσφέρει κάθε άτομο, γιατί μειώνουν το διαθέσιμο εισόδημά του και μειώνουν επομένως τη ζήτησή του για τα διάφορα αγαθά, μεταξύ των οποίων και για το αγαθό ανάπαυση. Επομένως οδηγούν σε αύξηση του χρόνου που είναι διατεθειμένο το άτομο να εργασθεί, δηλαδή σε αύξηση της προσφοράς εργασίας. Αυτή η θετική επίδραση των φόρων στην προσφορά εργασίας λέγεται *εισοδηματική επίδραση*. Οι φόροι δηλαδή ασκούν αρνητική επίδραση στο διαθέσιμο εισόδημα των ατόμων, με συνέπεια να μειώνουν την ζήτησή τους για το αγαθό ανάπαυση και να αυξάνουν την διάθεσή τους για εργασία, έτσι

ώστε να μπορέσουν να αναπληρώσουν ένα μέρος από το εισόδημα που αφαιρέθηκε με το φόρο και να μην μειωθεί πολύ το βιοτικό τους επίπεδο.

9.2 Οι επιδράσεις των φόρων στην αποταμίευση

Η αποταμίευση ενός νοικοκυριού εξαρτάται από διάφορους παράγοντες οι κυριότεροι από τους οποίους είναι ίσως το εισόδημα του νοικοκυριού και το επιτόκιο στην αγορά που προσδιορίζει την αποζημίωση που μπορεί να πάρει το νοικοκυριό για την αποχή του από την κατανάλωση. Όλοι οι φόροι, όπως είναι φανερό, μειώνουν το διαθέσιμο εισόδημα του νοικοκυριού και ασκούν αρνητικές εισοδηματικές επιδράσεις στην αποταμίευσή του. Ορισμένοι φόροι όμως μειώνουν και την απόδοση των αποταμιεύσεων, δηλαδή το επιτόκιο, και ασκούν πρόσθετες αρνητικές επιδράσεις στις αποταμιεύσεις. Οι επιδράσεις αυτές είναι ουσιαστικά επιδράσεις υποκατάστασης, γιατί με τη μείωση του τόκου που αποφέρουν οι αποταμιεύσεις στο νοικοκυριό που αποταμιεύει, μειώνεται ουσιαστικά το κόστος της κατανάλωσης και αυξάνεται η κατανάλωση σε βάρος της αποταμίευσης. Για παράδειγμα, αν επιβάλλουμε ένα φόρο εισοδήματος, ο φόρος αυτός περιορίζει το εισόδημα του νοικοκυριού και ασκεί αρνητική εισοδηματική επίδραση στην αποταμίευση του νοικοκυριού. Συγχρόνως όμως, μειώνει την καθαρή απόδοση των αποταμιεύσεων, εφόσον φυσικά φορολογούνται οι τόκοι των αποταμιεύσεων, που προκαλεί πρόσθετη αρνητική επίδραση υποκατάστασης στις αποταμιεύσεις. Αντίθετα, ένας φόρος κατανάλωσης που αποφέρει τα ίδια έσοδα με το φόρο εισοδήματος, έχει τις ίδιες αρνητικές εισοδηματικές επιδράσεις πάνω στην αποταμίευση, δεν έχει όμως αρνητικές επιδράσεις υποκατάστασης, όπως ο

φόρος εισοδήματος, γιατί δεν επηρεάζει την απόδοση των αποταμιεύσεων.

9.3 Οι επιδράσεις των φόρων στις επενδύσεις

Οι φόροι επηρεάζουν τις επενδύσεις σε μια χώρα, είτε μέσω επιδράσεων που ασκούν στην προσφορά αποταμιευτικών πόρων για επένδυση, είτε μέσω επιδράσεων που ασκούν στην ζήτηση των επιχειρήσεων για επενδύσεις. Εξετάσαμε πιο πάνω συνοπτικά τις επιδράσεις των φόρων στις αποταμιεύσεις. Θα εξετάσουμε εδώ σύντομα τις επιδράσεις τους πάνω στη ζήτηση επιχειρήσεων για επενδύσεις.

Η ζήτηση των επιχειρήσεων για επενδύσεις εξαρτάται βασικά από την οριακή αποδοτικότητα των επενδύσεων. Επίσης εξαρτάται από το ύψος του εισοδήματος σε μια χώρα γιατί το μέγεθος του εισοδήματος επηρεάζει τις προσδοκίες των επιχειρήσεων, καθώς επίσης και τα αδιανέμητα κέρδη, τα οποία οι επιχειρήσεις μπορεί να επενδύσουν. Οι φόροι επομένως μπορεί να επηρεάσουν τις επενδύσεις είτε μέσω επιδράσεων τους πάνω στο διαθέσιμο εισόδημα των επιχειρήσεων, να ασκήσουν δηλαδή εισοδηματικές επιδράσεις, είτε μέσω επιδράσεων τους πάνω στην απόδοση των επενδύσεων. Θα εξετάσουμε τις δύο αυτές κατηγορίες επιδράσεων με τη σειρά.

Οι φόροι εισοδήματος που επιβάλλονται πάνω στα κέρδη των επιχειρήσεων είναι φυσικό ότι μειώνουν τα κέρδη τους και περιορίζουν επομένως τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να πραγματοποιήσουν επενδύσεις. Όμοια, άλλες κατηγορίες φόρων, όπως π.χ. οι εισφορές στην κοινωνική ασφάλιση, ή και οι έμμεσοι φόροι, στην έκταση που επιβαρύνουν τις επιχειρήσεις, περιορίζουν τα κέρδη τους και μειώνουν επομένως την δυνατότητά τους να αυτοχρηματοδοτήσουν ένα σχετικά

υψηλό επίπεδο επενδύσεων. Οι φόροι επομένως ασκούν αρνητικές εισοδηματικές επιδράσεις στις επενδύσεις.

Επιπλέον, οι φόροι μπορούν να επηρεάζουν την οριακή αποδοτικότητα των επενδύσεων και να επηρεάζουν επομένως τη ζήτηση των επιχειρήσεων για επενδύσεις. Έτσι π.χ. ένας φόρος που επιβάλλεται πάνω στα κέρδη μειώνει την οριακή αποδοτικότητα των κεφαλαίων που πρόκειται να επενδυθούν και μειώνει τον όγκο των επενδύσεων. Όμοια, κάθε φόρος που μειώνει την απόδοση των κεφαλαίων που επενδύονται είναι προφανές ότι ασκεί αρνητικές επιδράσεις στις επενδύσεις.

9.4 Οι επιδράσεις των φόρων στην ευημερία των νοικοκυριών

Οι φόροι μειώνουν το διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών και περιορίζουν την έκταση στην οποία ικανοποιούν τις ανάγκες τους, με συνέπεια να προκαλούν μείωση της ευημερίας τους. Ένας φόρος εισοδήματος ή περιουσίας, π.χ. μειώνει το διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών και δεν τους επιτρέπει να ικανοποιήσουν τις ανάγκες τους στην ίδια έκταση όπως προηγουμένως, με συνέπεια να μειώνει την ευημερία τους. Ένας έμμεσος φόρος δαπάνης αυξάνει συνήθως τις τιμές των αγαθών και περιορίζει την αγοραστική δύναμη του εισοδήματος των νοικοκυριών, μειώνει δηλαδή το πραγματικό τους εισόδημα, με συνέπεια να περιορίζεται και πάλι η δυνατότητα ικανοποίησης των αναγκών τους και να μειώνεται έτσι η ευημερία τους. Οι επιδράσεις αυτές στην ευημερία των νοικοκυριών είναι εισοδηματικές επιδράσεις και είναι αρνητικές.

Εκτός όμως από τις πιο πάνω εισοδηματικές επιδράσεις, ορισμένοι φόροι ασκούν επίσης και επιδράσεις υποκατάστασης,

γιατί παρεμβαίνουν στις προτιμήσεις των νοικοκυριών και τα αναγκάζουν να μεταβάλλουν το πρότυπο των αποφάσεών τους, με συνέπεια να μειώνουν την ευημερία τους. Έτσι π.χ. ένας ειδικός φόρος κατανάλωσης πάνω στο αγαθό X, αυξάνει την τιμή του και μειώνει την κατανάλωσή του, ενώ αυξάνει την κατανάλωση των συναγωνιστικών αγαθών που δεν φορολογούνται. Ο φόρος δηλαδή διαστρεβλώνει το πρότυπο κατανάλωσης του νοικοκυριού και το αναγκάζει να αποφύγει την κατανάλωση ορισμένων μονάδων από το αγαθό X που θα τις επιθυμούσε και να καταναλώνει περισσότερες μονάδες από άλλα αγαθά που τις επιθυμούσε λιγότερο. Αυτό συνεπάγεται μια μείωση της ευημερίας του νοικοκυριού, δηλαδή ένα πρόσθετο βάρος που λέγεται υπερβάλλον βάρος.

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

10.**ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ****10.1 Γενικά για το φορολογικό σύστημα μιας χώρας**

Οι διάφοροι φόροι που επιβάλλει μια χώρα λέμε ότι αποτελούν το φορολογικό της σύστημα. Παρόλο που οι περισσότερες χώρες επιβάλλουν ανάλογους φόρους, τα φορολογικά συστήματα των διαφόρων χωρών διαφέρουν μεταξύ τους, γιατί το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας εξαρτάται από διάφορους οικονομικούς, κοινωνικούς και πολιτικούς παράγοντες. Σημαντική όμως διαφορά στη διάρθρωση των φορολογικών συστημάτων παρατηρείται μεταξύ ανεπτυγμένων και αναπτυσσόμενων χωρών. Στις αναπτυγμένες οικονομίες επικρατούν συνήθως οι άμεσοι φόροι, και ιδιαίτερα οι φόροι εισοδήματος, ενώ στις αναπτυσσόμενες οικονομίες επικρατούν κυρίως οι έμμεσοι φόροι δαπάνης. Αυτό γίνεται γιατί στις αναπτυγμένες οικονομίες τα εισοδήματα είναι υψηλά, οι φοροτεχνικές υπηρεσίες πιο οργανωμένες, η λογιστική οργάνωση των οικονομικών μονάδων περισσότερο προχωρημένη και η τάση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή μικρότερη, με συνέπεια να είναι αποδοτική η φορολογία εισοδήματος. Αντίθετα, στις αναπτυσσόμενες οικονομίες, το κατά κεφαλή εισόδημα είναι μικρό και η διανομή του εισοδήματος περισσότερο άνιση, με συνέπεια ένα μικρό μόνο μέρος του πληθυσμού να συμφέρει να υπαχθεί στη φορολογία εισοδήματος. Επιπλέον, στις χώρες αυτές οι φοροτεχνικές υπηρεσίες είναι λιγότερο οργανωμένες, η λογιστική οργάνωση

των οικονομικών μονάδων πενιχρή και η τάση για φοροδιαφυγή σχετικά μεγάλη. Κατά συνέπεια, η απόδοση της φορολογίας εισοδήματος και γενικότερα των άμεσων φόρων είναι μικρή, με αποτέλεσμα οι χώρες αυτές να στηρίζονται κυρίως στους έμμεσους φόρους. Ο πίνακας 10.1 δείχνει την διάρθρωση του φορολογικού συστήματος από άποψη συμβολής των διαφόρων φόρων στα συνολικά φορολογικά έσοδα σε χώρες κατά το έτος 2002. όπως φαίνεται από τον πίνακα αυτό, υπάρχει σημαντική διαφορά στη διάρθρωση των φορολογικών εσόδων μεταξύ των χωρών αυτών. Σε ορισμένες χώρες, και ιδιαίτερα στις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες του Οργανισμού (Ελλάδα, Ιρλανδία, Ισπανία, Πορτογαλία, Τουρκία) επικρατούν οι έμμεσοι, ενώ σε άλλες επικρατούν οι άμεσοι φόροι. Πάντως διαφορές παρατηρούνται ανάμεσα τόσο στις περισσότερο όσο και στις λιγότερο αναπτυγμένες χώρες, επειδή το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας αντανακλά τις ιδιαίτερες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες της χώρας.

ΠΙΝΑΚΑΣ 10.1

**Η διάρθρωση των φορολογικών εσόδων της Γενικής Διοίκησης στις
χώρες του Ο.Ο.Σ.Α. το έτος 2002**

Χώρα	Άμεσοι φόροι			Εμμεσοί φόροι
	Σύνολο	Εισοδήματος και κερδών	Εισφορές κοιν.ασφ	
I. Αναπτυγμένες				
1. Αυστραλία	72,4	57,3	---	15,1
2. Αυστρία	70,1	28,4	34,2	7,5
3. Βέλγιο	73,4	39,2	30,9	3,3
4. Γαλλία	70,2	25,0	36,1	9,1
5. Γερμανία	71,4	30,1	39,0	2,3
6. Δανία	67,2	58,9	4,6	3,7
7. Ελβετία	80,2	38,5	33,6	8,1
8. Ηνωμ. Βασ.	67,3	39,0	16,4	11,9
9. ΗΠΑ	76,7	50,9	23,3	2,5
10. Ιαπωνία	80,9	34,	36,5	10,3
11. Ιταλία	66,0	33,2	28,5	4,3
12. Καναδάς	75,1	49,0	14,3	11,8
13. Λουξεμβ/γο	72,3	36,1	25,6	10,6
14. Νέα Ζηλανδία	65,5	59,2	---	6,3
15. Νορβηγία	65,6	40,7	22,5	2,4
16. Ολλανδία	69,3	25,0	38,9	5,4
17. Σουηδία	79,0	43,2	28,1	7,7
18. Φιλανδία	70,1	42,6	25,6	2,5
II. Διγότερο Αναπτυγμένες				
1. Ελλάδα	63,1	27,7	30,1	5,6
2. Ιρλανδία	62,1	42,9	13,6	5,6
3. Ισλανδία	54,9	40,0	7,8	7,1
4. Ισπανία	69,4	27,9	35,1	6,4
5. Πορτογαλία	58,9	30,0	25,7	3,2
6. Τουρκία	48,5	28,5	16,9	3,1

Πηγή : OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965 - 2003.

10.2 Το ελληνικό φορολογικό σύστημα

Το ελληνικό φορολογικό σύστημα περιλαμβάνει μια ευρεία κατηγορία φόρων. Ορισμένοι από τους φόρους αυτούς έχουν ως βάση το εισόδημα, άλλοι 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. Ο πίνακας 10.2 δίνει μια εικόνα των κυριότερων φόρων που επιβάλλονται σήμερα υπέρ του κράτους και της σχετικής συμβολής τους στα έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού. Όπως φαίνεται από

ΠΙΝΑΚΑΣ 10.2

Οι κυριότεροι κρατικοί φόροι και η αντίστοιχη απόδοσή τους στην Ελλάδα τα έτη 1994, 1998 και 2002

Φόροι	1994		1998		2002	
	Ποσά δισ.δρχ.	%	Ποσά δισ. δρχ.	%	Ποσά εκατ. €	%
I. ΑΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	1.773	33,9	3.111	36,6	13.825	41,0
α. Φόροι εισοδήματος	1.371	26,2	2.602	30,6	11.085	32,9
- Φυσικών προσώπων	(672)	(12,8)	(1.377)	(16,2)	(5.920)	(17,6)
- Νομικών προσώπων	(365)	(7,0)	(801)	(9,4)	(4.200)	(12,5)
- Ειδικές κατηγορίες	(34)	(6,4)	(424)	(5,0)	(965)	(2,8)
β. Φόροι περιουσίας	78	1,5	140	1,6	540	1,6
II. ΕΜΜΕΣΟΙ ΦΟΡΟΙ	3.461	66,1	5.397	63,4	19.855	59,0
α. Φ.Π.Α.	1.718	32,8	2.770	32,5	10.925	32,4
β. Τέλη καρτοσήμου	175	3,4	300	3,5	640	1,9
γ. Μεταβίβαση κεφαλ.	94	1,8	156	1,8	790	2,3
δ. Υγρών καυσίμων	723	13,8	1.136	13,4	2.270	6,6
ε. Καπνοβ. προϊόντων	335	6,4	641	7,5	2.139	6,4
στ. Οινοπν. ποτών	42	0,8	85	1,0	220	0,6
ζ. Ειδ. φόροι κατ. αυτ.	80	1,5	143	1,7	515	1,5
η. Ειδ. φόρος τραπ. εργ.	47	0,9	81	1,0	---	---
θ. Λοιποί έμμεσοι φόροι	247	4,7	85	1,0	2.416	7,2
III Σύνολο φορ. εσόδων	5.234	100,0	8.508	100,0	33.680	100,0

Πηγή : Υπουργείο Οικονομικών, Εισηγητικές Εκθέσεις για τον προϋπολογισμό των οικον. ετών 1994, 1998 και 2002

τον πίνακα αυτό, ο σημαντικότερος από άποψη εσόδων κρατικός φόρος στη χώρα μας είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο οποίος αποφέρει πάνω από 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 43% των εσόδων του κράτους από άμεσους φόρους και το 18% περίπου των συνολικών φορολογικών εσόδων του. Τρίτος, από άποψη εσόδων, είναι ο φόρος υγρών καυσίμων που αποφέρει το 1% περίπου των εσόδων του κράτους από έμμεσους φόρους και το 7% των συνολικών φορολογικών του εσόδων. Σημαντικά ποσοστά των συνολικών εσόδων του κράτους αποφέρουν επίσης ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και ο φόρος καπνοβιομηχανικών προϊόντων, ενώ η απόδοση των άλλων φόρων είναι σχετικά μικρότερη.

10.3 Αδυναμίες του ελληνικού φορολογικού συστήματος

Αν λάβουμε υπόψη τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν ένα «ΚΑΛΟ» φορολογικό σύστημα και τα συγκρίνουμε μ' αυτά που ισχύουν στη χώρα μας, θα δούμε ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα έχει πολλές αδυναμίες και απέχει αρκετά από ένα «καλό» φορολογικό σύστημα.

Συγκεκριμένα, δεν είναι απλό, αλλά αντίθετα πολύπλοκο με την ύπαρξη αναρίθμητων νόμων, πράγμα που συνεπάγεται υψηλό διαχειριστικό κόστος.

Το φορολογικό μας σύστημα δεν χαρακτηρίζεται από την ευκαμψία, ώστε να είναι εύκολο σε μια δεδομένη στιγμή να συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα μιας συγκεκριμένης οικονομικής πολιτικής.

Ταυτόχρονα δεν χαρακτηρίζεται από μια σταθερή συμπεριφορά αλλά αντίθετα αλλάζει πολύ τακτικά, με αποτέλεσμα ο πολίτης ή η οικονομική μονάδα, όχι μόνο να είναι σε δύσκολη θέση να προγραμματίσει, αλλά και να χάνει την εμπιστοσύνη του προς το κράτος.

Από τα στατιστικά στοιχεία βλέπουμε, ότι η μέση φορολογική επιβάρυνση δεν μπορεί να θεωρηθεί υψηλή σε σχέση με άλλες χώρες, εντούτοις το ελληνικό φορολογικό σύστημα δεν έχει κατορθώσει να πετύχει μια δίκαιη ή κοινωνικά αποδεκτή κατανομή του φορολογικού βάρους.

Το ίδιο ακριβώς ίσχυε και πριν από 38 χρόνια και είχε επισημανθεί το 1952 από τον κ. Κ. Βαρβαρέσο : *«Το πρόβλημα της Ελληνικής φορολογίας δεν είναι το υπερβολικό βάρος, αλλά άνιση κατανομή του».*

Αυτό συμβαίνει κυρίως εξαιτίας της ανάπτυξης της παραοικονομίας, που οδηγεί στην απώλεια φορολογικών εσόδων και της αδυναμίας των φοροτεχνικών υπηρεσιών να συλλάβουν ή να διασταυρώσουν τα στοιχεία που αναφέρονται στην φορολογητέα ύλη των ελεύθερων επαγγελματιών, αλλά και εκείνης κατά την διακίνηση των αγαθών.

Επιπλέον, ο αυξανόμενος πληθωρισμός, χωρίς παράλληλα να λαμβάνεται μέριμνα αναπροσαρμογής του φορολογητέου εισοδήματος, οδηγεί στην εικονική διόγκωση της φορολογικής ικανότητας, κυρίως εκείνων των εργαζομένων που δεν μπορούν να αποκρύψουν φορολογητέο εισόδημα.

Ιδιαίτερα στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων ή μη εφαρμογή ενός αυτόματου μηχανισμού αναπροσαρμογής της φορολογικής κλίμακας, οδηγεί στην ανάγκη διακριτικών μεταβολών και ειδικότερα σε περιόδους υψηλού ρυθμού

πληθωρισμού στη δυσβάστακτη επιβάρυνση εκείνων των εισοδηματιών των οποίων ο φόρος παρακρατείται στην πηγή.

Ένα άλλο χαρακτηριστικό στοιχείο του ελληνικού φορολογικού συστήματος που δεν συμβάλλει στην δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους είναι ο τρόπος φορολόγησης του οικογενειακού εισοδήματος.

Συγκεκριμένα, η φορολογική νομοθεσία προβλέπει ότι οι σύζυγοι υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, ο φόρος όμως υπολογίζεται χωριστά σαν να υποβάλλονται δύο χωριστές δηλώσεις, εκτός από ορισμένες περιπτώσεις που προβλέπονται από συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Συνεπώς ο συνολικός οικογενειακός φόρος εξαρτάται από την κατανομή του οικογενειακού εισοδήματος μεταξύ των συζύγων και όπως είναι φυσικό, δεδομένου της προοδευτικότητας της φορολογίας, ο οικογενειακός φόρος μειώνεται όσο μικραίνει η ανισοκατανομή του οικογενειακού εισοδήματος μεταξύ των συζύγων.

Υπάρχουν περιπτώσεις όμως (εκτός των μισθωτών συζύγων) που οι φορολογούμενοι σύζυγοι μπορούν να επηρεάσουν την κατανομή του οικογενειακού εισοδήματος.

Για παράδειγμα, στην περίπτωση που τα εισοδήματα προέρχονται από οικοδομές, μπορεί να γίνει μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από το σύζυγο με χαμηλότερο εισόδημα.

Με τον τρόπο αυτό καταργείται η αρχή της οριζόντιας φορολογικής ισότητας, σύμφωνα με την οποία, οι οικογένειες με το ίδιο φορολογητέο εισόδημα, που ουσιαστικά έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα, θα πρέπει να πληρώσουν ίδιο οικογενειακό φόρο.

Επομένως το σύστημα αυτό ευνοεί τους υψηλούς εισοδηματίες, οι οποίοι συχνά συμβαίνει να διαθέτουν και εισοδήματα από μη εξαρτημένη εργασία και επιπλέον έχουν μικρή οικογένεια με μη εργαζόμενη συνήθως σύζυγο.

Η αδυναμία αυτή μπορεί να αντιμετωπισθεί με την εφαρμογή του συστήματος της ενιαίας φορολόγησης του οικογενειακού εισοδήματος, σύμφωνα με το οποίο, ανάλογα με τα μέλη της οικογένειας, θα διαιρεθεί το εισόδημα που θα φορολογηθεί με την κλίμακα και στη συνέχεια ο φόρος θα πολλαπλασιασθεί με τον αριθμό των μελών.

Τέλος, μια άλλη αδυναμία του ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι η διαφορετική μορφή ορισμένων φορολογιών, σε σχέση με εκείνες που επικρατούν στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα.

Η καθυστέρηση της αναμόρφωσης των φορολογιών που η Ε.Ε. έχει αποφασίσει ή προβλέπεται να εναρμονιστούν στις χώρες – μέλη της έχει αρνητικές επιπτώσεις για την οικονομία μας και οδηγεί στην διατήρηση ενός πολύπλοκου συστήματος έμμεσων φόρων, που δεν βοηθά στην εξυγίανση και ανάπτυξη της ελληνικής κεφαλαιαγοράς.

Παράδειγμα : Υπάρχει διακριτική μεταχείριση των μερισμάτων και η απαλλαγή ενός ποσού ανάλογα με τη μορφή της μετοχής (εισηγμένης ή όχι στο Χρηματιστήριο, ονομαστικής ή ανώνυμης).

Αυτό έχει αρνητικές επιπτώσεις στην κατανομή των πόρων και στην φορολογική ισότητα και γενικότερα δημιουργεί στη δευτερογενή κεφαλαιαγορά, εάν ληφθεί υπόψη και το γεγονός ότι τα αδιανέμητα κέρδη ευνοούνται επειδή δεν υπάρχει ουσιαστικός φόρος υπεραξίας κεφαλαίου.

10.4 Συνοπτικές προτάσεις αντιμετώπισής του

Για να βελτιωθεί το ελληνικό φορολογικό σύστημα, είναι απαραίτητο να εξαφανιστούν σταδιακά οι παραπάνω αδυναμίες με τις κατάλληλες αναμορφώσεις του συστήματος.

Ειδικότερα απαιτείται :

1. **Στελέχωση και μηχανοργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών**, για να είναι δυνατός ο έλεγχος και η διασταύρωση των φορολογικών στοιχείων καθώς και να μειωθεί το διαχειριστικό και κοινωνικό κόστος βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου.
2. **Αναμόρφωση της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων**, ώστε να συγκλίνει προς το προβλεπόμενο σύστημα των χωρών της Ε.Ε.
3. **Αναμόρφωση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων**, ώστε να γίνει αποδοτικότερη και δικαιότερη.
4. **Αναδιάρθρωση της σχέσης άμεσων και έμμεσων φόρων**.

ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ
ΚΡΑΤΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ -
ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

11.

Ο ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**1.1 Τα χαρακτηριστικά του δημόσιου προϋπολογισμού**

Ο δημόσιος ή κρατικός προϋπολογισμός αποτελεί σχέδιο δράσης του δημόσιου φορέα. Ο δημόσιος προϋπολογισμός εισάγεται στη Βουλή και ψηφίζεται. Με αυτόν τον τρόπο η διοικητική πράξη περιβάλλεται τον τύπο του νόμου.

Η διαφορά που υπάρχει μεταξύ των δημόσιων προϋπολογισμών και των ιδιωτικών είναι ότι οι ιδιωτικοί προϋπολογισμοί είναι πράξεις μόνο οικονομικές, πράξεις πρόβλεψης εσόδων και εξόδων της επιχείρησης, ενώ οι δημόσιοι προϋπολογισμοί είναι παράλληλα και πράξεις νομικές, πράξεις που δημιουργούν δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Ο δημόσιος προϋπολογισμός αποτελεί πρόγραμμα δράσης της κάθε κυβέρνησης. Όταν αυξάνονται οι πιστώσεις για την εθνική παιδεία, είναι σαν να προβλέπεται η ανάπτυξη και βελτίωση της δημόσιας εκπαίδευσης, ή όταν μειώνονται οι στρατιωτικές πιστώσεις είναι σαν να προβλέπεται η μείωση της διεθνούς έντασης. Ο χαρακτήρας επομένως της «πρόβλεψης» και της «επιδίωξης» παίζει σημαντικό ρόλο στην κατάρτιση του δημόσιου προϋπολογισμού.

Ένα από τα κύρια χαρακτηριστικά του κρατικού προϋπολογισμού είναι ότι αυτός αποτελεί μέσο αναδιανομής του εθνικού εισοδήματος αφού το σύγχρονο κράτος συμμετέχει άμεσα στην αναπαραγωγή.

Ο ελληνικός κρατικός προϋπολογισμός χαρακτηρίζεται από την συνεχώς αυξανόμενη διόγκωση των κρατικών δαπανών, που η συμμετοχή τους στο Α.Ε.Π. τα τελευταία χρόνια ξεπερνά το 1/3, με συνέπεια η αποκόμιση εσόδων από την χρονιάτικη νεοδημιουργούμενη αξία, δηλαδή το Εθνικό Εισόδημα, να μην μπορεί να ισοσκελιστεί.

Έτσι ένα άλλο χαρακτηριστικό του ελληνικού προϋπολογισμού είναι ότι αυτός μεταπολεμικά είναι συνεχώς ελλειμματικός, δηλαδή τα συνολικά έξοδα του κράτους υπερβαίνουν συστηματικά τα έσοδά του, που εξασφαλίζονται με τον ενεργό παρεμβατισμό του κράτους στον μηχανισμό της αγοράς, των τιμών, των δασμών, του φορολογικού συστήματος κ.λ.π.

Για την κάλυψη των ελλειμμάτων του κρατικού προϋπολογισμού οι κυβερνήσεις, εύκολα προσφεύγουν στον εσωτερικό και εξωτερικό δανεισμό και στην έκδοση χαρτονομίσματος.

Η ακολουθούμενη πολιτική και στην χώρα μας, κάλυψης των ελλειμμάτων αυτών με τις μορφές του δανεισμού, πηγάζουν από τις σύγχρονες αστικές αντιλήψεις στην πολιτική οικονομία για την εξεύρεση μέσων άμβλυνσης των οικονομικών κρίσεων, χωρίς όμως θετικά αποτελέσματα στη χώρα μας. Από την άλλη μεριά η πολιτική έκδοσης χαρτονομίσματος, ενισχύει τις πληθωριστικές τάσεις της οικονομίας.

Για την εξυπηρέτηση του τεράστιου δημόσιου χρέους, απορροφώνται τεράστιες δαπάνες από τα έξοδα του κρατικού προϋπολογισμού, που εξασφαλίζονται σε μεγάλη έκταση από την μεγαλύτερη αύξηση του σκέλους των εσόδων κ.ο.κ., και κατά συνέπεια με την μεγαλύτερη αύξηση των φορολογικών

εσόδων με την επιπρόσθετη αύξηση της συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης του πληθυσμού.

11.2 Το περιεχόμενο και οι μορφές του κρατικού προϋπολογισμού

Ο προϋπολογισμός του κράτους περιέχει όλα τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιεί μέσα σε ένα έτος ο δημόσιος φορέας. Ο κρατικός προϋπολογισμός επομένως είναι αποκλειστικά ετήσιος, ανεξάρτητα από την ένταξή του σε μακροχρόνιο δημοσιονομικό πρόγραμμα.

Ο κρατικός προϋπολογισμός περιλαμβάνει δύο σκέλη. Το σκέλος των εσόδων και το σκέλος των εξόδων.

Το σκέλος των εσόδων περιλαμβάνει αναλυτικά τα προϋπολογισμένα έσοδα του κράτους, από τους φόρους όλων των κατηγοριών, τα έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, τα έσοδα από την κρατική περιουσία, τον δανεισμό και διάφορες άλλες πηγές εσόδων.

Το σκέλος των εξόδων περιλαμβάνει αναλυτικά όλες τις δημόσιες δαπάνες για την υγεία, την παιδεία, την άμυνα, την διοίκηση, την δικαιοσύνη, την γεωργία, την ανάπτυξη της βιομηχανίας, της ενέργειας, της συγκοινωνίας, των μεταφορών, του τουρισμού, του πολιτισμού, της κατασκευής δημόσιων έργων, του αθλητισμού, της ναυτιλίας, του εμπορίου, την περιφερειακή ανάπτυξη, την βελτίωση της εργασίας, την ασφάλεια και πρόνοια, την κατασκευή έργων υποδομής κ.λ.π.

Η κατανομή των αντίστοιχων κονδυλίων γίνεται κατά υπουργείο, το οποίο με τη σειρά του κατανέμει στις διάφορες δημόσιες υπηρεσίες. Δεν νοείται κρατική δαπάνη που να μην είναι αρμοδιότητα συγκεκριμένου υπουργείου.

Ο κρατικός προϋπολογισμός είναι δυνατόν να είναι ισοσκελισμένος, ελλειμματικός ή περισσευματικός.

- ✦ **Ισοσκελισμένος** είναι ο κρατικός προϋπολογισμός που το σκέλος των εξόδων είναι ίσο με το σκέλος των εσόδων. Τέτοιος προϋπολογισμός σπάνια επιτυγχάνεται.
- ✦ **Ελλειμματικός** προϋπολογισμός είναι αυτός που το σκέλος των εξόδων είναι μεγαλύτερο από το σκέλος των εσόδων, δηλαδή τα συνολικά έσοδα του κράτους δεν επαρκούν να καλύψουν τις συνολικές δημόσιες δαπάνες. (Είναι ο πιο συνήθως).
- ✦ **Περισσευματικός** είναι ο προϋπολογισμός που το σκέλος των εσόδων υπερκαλύπτει το σκέλος των εξόδων.

Στην Ελλάδα διακρίνουμε δύο μορφές κρατικού προϋπολογισμού :

1. Τον τακτικό ετήσιο προϋπολογισμό.

Ο τακτικός προϋπολογισμός περιλαμβάνει όλα τα έσοδα του κράτους, εκτός από αυτά που προέρχονται από δάνεια εσωτερικού ή εξωτερικού που κατά περιόδους συνάπτει το κράτος.

Επίσης περιλαμβάνει όλες τις προβλεπόμενες δαπάνες εκτός από τις δαπάνες για δημόσιες επενδύσεις.

2. Τον ετήσιο προϋπολογισμό επενδύσεων.

Ο προϋπολογισμός δημοσίων επενδύσεων περιλαμβάνει μόνο τα έσοδα από δανεισμό, καθώς και τα έσοδα από την εκμετάλλευση των δημοσίων επενδύσεων, ενώ το σκέλος των εξόδων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών του κράτους για επενδύσεις.

Η κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού ανήκει στον Υπουργό Οικονομικών και διενεργείται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Η ακριβής εκτίμηση των εσόδων και των εξόδων έχει μεγάλη σημασία και εξαρτάται από τον χρόνο που καταρτίζεται. Όσο πιο κοντά είναι στο χρόνο έναρξης του οικονομικού έτους η ημερομηνία που συντάσσεται, τόσο περιορίζεται το μέγεθος των σφαλμάτων στην εκτίμηση των δημόσιων δαπανών.

Μετά την κατάρτισή του, ο προϋπολογισμός του κράτους εισάγεται από τον Υπουργό Οικονομικών στη Βουλή για ψήφιση.

Η κατάθεση του προϋπολογισμού γίνεται τουλάχιστον ένα μήνα πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται.

11.3 Η εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού

Η εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού περιλαμβάνει δύο στάδια, την βεβαίωση και την είσπραξη, όσον αφορά το σκέλος των εσόδων.

Η βεβαίωση των εσόδων από το δημόσιο φορέα μπορεί να είναι μονομερής ενέργεια του κράτους, μπορεί να είναι με την συνεργασία κράτους – φορολογούμενου ή μονομερώς από τον φορολογούμενο.

Με την μονομερή βεβαίωση του κράτους ο Οικονομικός Έφορος συντάσσει φορολογικούς καταλόγους. Οι φορολογικοί αυτοί κατάλογοι περιέχουν τα ονόματα των υπόχρεων στην καταβολή του φόρου, καθώς επίσης και τα ποσά του φόρου που τους αντιστοιχούν.

Οι φορολογικοί κατάλογοι αποτελούν και το νόμιμο τίτλο βεβαίωσης του εσόδου. Με βάση αυτούς τους φορολογικούς καταλόγους, ο έφορος συντάσσει τους χρηματικούς καταλόγους

και τους αποστέλλει στον Δημόσιο Ταμία που είναι υπεύθυνος για την είσπραξη των εσόδων του κράτους.

Βεβαίωση εσόδων με την συνεργασία κράτους - φορολογούμενου γίνεται στην περίπτωση εσόδων από δασμούς.

Μονομερή βεβαίωση από τον φορολογούμενο γίνεται όταν ο φόρος καταβάλλεται από τον φορολογούμενο «αμέσως» με την επικόλληση π.χ. καρτοσήμου ή την χρησιμοποίηση εντύπου που περιέχεται και η καταβολή, όπως π.χ. συναλλαγματική, δηλώσεις Ν. 105 κ.λ.π.

Η είσπραξη των εσόδων ακολουθεί την βεβαίωση.

Αρμόδια αρχή για την είσπραξη των δημόσιων εσόδων είναι ο ταμίας της κατοικίας του οφειλέτη ή της επαγγελματικής του εγκατάστασης.

Σε περίπτωση καθυστέρησης πληρωμής από μέρος του οφειλέτη, πέρα από τον καταλογισμό προστίμων, προσαυξήσεων κ.λ.π., ο δημόσιος ταμίας μπορεί να πάρει μέτρα είσπραξης όπως κατάσχεση κινητών και ακινήτων περιουσιακών στοιχείων ιδιοκτησίας του οφειλέτη.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Θεοδώρου Α. Γεωργακόπουλου – Καθηγητή Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Παναγιώτη Γ. Πάσχου – Αναπληρωτή Καθηγητή Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, «Εισαγωγή στην Φορολογία», Β' έκδοση, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα 2003.
2. Κ. Μελισσαρόπουλου, Επίκουρου Καθηγητή Α.Τ.Ε.Ι. Πατρών, «Φορολογική Λογιστική II» (Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων) Σημειώσεις.
3. Θ. Γεωργακόπουλου – Καθηγητή Οικ/κού Παν/μίου Αθηνών / Θ. Λιανού – Καθηγητή Οικ/κού Παν/μίου Αθηνών / Θ. Μπένου – Καθηγητή Παν/μίου Πειραιώς / Γ. Τσεκούρα – Καθηγητή Παν/μίου Μακεδονίας / Μ. Χατζηπροκοπίου – Καθηγητή Παν/μίου Μακεδονίας / Γ. Χρήστου – Καθηγητή Οικ/κού Παν/μίου Αθηνών, «Εισαγωγή στην Πολιτική Οικονομία», Έκδοση ΣΤ', Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα 2002.
4. Δρ. Γ. Θάνου / Δρ. Π. Κιόχου / Δρ. Γ. Παπανικολάου, «Χρηματοδότηση των Επιχειρήσεων», Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2002.
5. Πέτρου Α. Κιόχου, Καθηγητή Πανεπιστημίου Πειραιώς, «Οικονομική της Διοίκησης», Εκδοτικός Οίκος INTER-BOOKS.
6. Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, Καθηγητή Λογιστικής Τ.Ε.Ι. Πειραιά – Μέλους του Ε.ΣΥ.Λ., «Γενική Λογιστική», Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα 2001.
7. Γρηγόρη Σπ. Μέυτη, Δικηγόρου, «Φορολογική Νομοθεσία και Πρακτική II Φ.Π.Α. Νόμος 1642/86», Γ' Έκδοση ανανεωμένη, Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ.
8. George E. Pines, «Χρηματοοικονομική Διοίκηση 2», Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ.
9. Θ. Γεωργακόπουλου – Π.Γ. Πάσχου, «Δημόσια Οικονομική και Δημοσιονομική Νομοθεσία», Εκδόσεις Πηνιώτη.
10. Χ.Ν. Τότση, «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΣΟΣ, 30^η έκδοση.
11. Δ.Π. Καράγεωργα, «Δημόσια Οικονομική», Εκδοτικός Οίκος E-NET.
12. Χ.Ν. Τότση, «Δημόσια Οικονομία», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΣΟΣ.

