

**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΚΕ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ  
ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Ισορροπία μεταξύ άμεσης και έμμεσης φορολογίας.  
Σύσταση του ΟΟΣΑ και εξέταση της εφαρμογής της στους  
φορολογικούς συντελεστές της χώρας μας.**

**ΤΜ. ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ Γενικής Διοίκησης**

**Επιβλέπουσα: Ελένη Βρέντζου**

**Σπουδαστής: Οδυσσέας Κοψιδάς**

**ΑΘΗΝΑ - 2018**

**Ισορροπία μεταξύ άμεσης και έμμεσης φορολογίας. Σύσταση του  
ΟΟΣΑ και εξέταση της εφαρμογής της στους φορολογικούς  
συντελεστές της χώρας μας.**

*Οδυσσέας Κοψιδάς*

**Τελική Εργασία**

**ΑΘΗΝΑ 2018**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή αποτελεί την πτυχιακή εργασία, απαραίτητη για την ολοκλήρωση του προγράμματος σπουδών στην Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης, σύμφωνα με τον κανονισμό λειτουργίας της σχολής. Με την παρούσα εργασία γίνεται προσπάθεια να παρουσιαστεί η άμεση και έμμεση φορολογία στην Ελλάδα και η μακροοικονομική ισορροπία κάτω από τις οδηγίες του ΟΟΣΑ. Το θέμα emπίπτει στα επιστημονικά ενδιαφέροντά μου, ως οικονομολόγου, αποφοίτου του Τμήματος Οικονομικής Επιστήμης του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, ενώ αποτελεί ένα νευραλγικό αντικείμενο της Δημοσιοοικονομικής Λειτουργίας.

Στο κείμενο γίνεται μια ανασκόπηση των αρχών που διέπουν το φορολογικό νομικό πλαίσιο ενός σύγχρονου ευρωπαϊκού κράτους όπως η Ελλάδα, κυρίως υπό το πρίσμα της λειτουργίας σε διεθνείς οργανισμούς με την συνεπαγόμενη αναγκαιότητα συνεχούς εναρμόνισης σε οδηγίες διεθνών οργανισμών όπως ο ΟΟΣΑ. Στη συνέχεια, παρατίθεται μία άποψη για την μελλοντική προσαρμογή του φορολογικού συστήματος, βασισμένοι στις παραδεκτές οικονομικές αρχές και στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά την επιβλέπουσα κυρία Βρέντζου Ελένη για την επίβλεψη και την εν γένει υποστήριξη που παρείχε κατά την εκπόνηση της τελικής αυτής εργασίας.

## **Δήλωση**

‘Δηλώνω ρητά ό,τι, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας, δεν παραβιάζει καθ’ οιονδήποτε τρόπο πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής.’

Αθήνα, 12/12/2018

Υπογραφή

Οδυσσέας Κοψιδάς

## Περιεχόμενα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ .....	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	7
ABSTRACT.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ & ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΟΟΣΑ – ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ .....	11
2.1. Ο Κανόνας της Νομιμότητας του Φόρου .....	11
2.2. Ο Κανόνας της Ισότητας του Φόρου .....	11
2.3. Ο Κανόνας της Καθολικότητας του Φόρου.....	13
2.4. Τα Φορολογικά Συστήματα .....	13
2.4.1. Σύστημα του Ενιαίου Φόρου .....	14
2.4.2. Το Σύστημα Πολλαπλής Φορολόγησης.....	14
2.5. Η Πολλαπλή Φορολογία υπό Στενή Έννοια.....	15
2.6. Η Σκοπιμότητα της Συνύπαρξης Περισσότερων Φόρων.....	15
2.7. Τα Πλεονεκτήματα της Πολλαπλής Φορολογίας .....	16
2.8. Οι Διακρίσεις των Φόρων .....	17
2.8.1. Οι Φόροι Σταθερού Ποσού κατά Φορολογούμενο .....	17
2.8.2. Οι Φόροι του Εισοδήματος.....	18
2.8.3. Οι Φόροι επί της Δαπάνης (Κατανάλωσης).....	18
Εδώ ο φόρος που επιβάλλει το κράτος εξαρτάται από την δαπάνη την οποία διενεργεί η φορολογούμενη μονάδα για την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών....	18
2.8.4. Οι Φόροι επί των Προϊόντων (Έμμεσοι Φόροι Δαπάνης).....	19
2.8.5. Οι Ανταποδοτικοί Φόροι .....	21
2.9. Δομή και Λειτουργία του ΟΟΣΑ.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - Η ΠΡΟΘΕΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΝΟΜΟΘΕΤΗ .....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - Η ΠΡΟΘΕΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΝΟΜΟΘΕΤΗ .....	22
3.1. Το Σύγχρονο Φορολογικό Πλαίσιο .....	22
3.2. Ο Χαρακτήρας του Φορολογικού Συντελεστή .....	23
3.2.1. Οι Αναλογικοί Φόροι .....	24
3.2.2. Οι Προοδευτικοί Φόροι .....	24
3.2.3. Οι Αντιστρόφως Προοδευτικοί Φόροι.....	25
3.2.4. Οι Δασμοί.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΤΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ & ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΜΕΣΩΝ & ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ .....	26
4.1. Άμεση vs Έμμεσης Φορολογίας .....	26
4.2. Η Δικαιολογητική Βάση και τα Επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ των Φόρων Περιουσίας.....	28
4.3. Τα Πλεονεκτήματα και τα Μειονεκτήματα των Δασμών.....	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ - ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ .....	34
5.1. Οι Στόχοι της Φορολογικής Πολιτικής.....	34
5.2. Η Επάρκεια των Φορολογικών Εσόδων .....	34
5.3. Η Ισορροπία της Οικονομίας σε Επίπεδο Πλήρους Απασχόλησης.....	36
5.4. Η Δημοσιονομική Βελτίωση της Κατανομής των Παραγωγικών Πόρων της Οικονομίας.....	37
5.5. Η Μακροοικονομική Ισορροπία που μετριάξει τις Οικονομικές Ανισότητες σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ .....	40

5.6. Η Φορολογία ως Μέσο Επιτάχυνσης της Οικονομικής Ανάπτυξης σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ .....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ & ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ.....	45
6.1. Έννοια του Φορολογικού Βάρους και Κριτήρια Δίκαιης Κατανομής του .....	45
6.2. Το Φορολογικό Βάρος στην Ελλάδα και στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης .....	46
6.3. Οι Αντιδράσεις των Φορολογουμένων – Η Μετακύλιση των Φόρων .....	47
6.4. Η Φοροδιαφυγή.....	49
6.5. Η Φοροαποφυγή .....	52
6.6. Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα .....	55
6.7. Γενικά περί Μετακύλισης του Φόρου.....	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7° ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	59
ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΣΤΗΝ ΙΣΟΡΡΟΠΙΑ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ .....	59
7.1. Οι Επιδράσεις των Δημοσιονομικών Μέσων στην Προσφορά Εργασίας.....	59
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	62
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	63

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση και ερμηνεία της φορολογίας (άμεσης – έμμεσης). Αρχικά γίνεται θεωρητική προσέγγιση των γενικών εννοιών και αρχών που διέπουν το φορολογικό δίκαιο. Έπειτα παρουσιάζεται το ελληνικό φορολογικό και δημοσιονομικό σύστημα, σε συνδυασμό με την εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας στα πλαίσια ενωσιακού (κοινοτικού) δικαίου σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης). Γίνεται αναφορά στα χαρακτηριστικά εκείνα που καταδεικνύουν την μέχρι τώρα ενσωμάτωση των οδηγιών του Οργανισμού.

Η οποιαδήποτε μελλοντική τροποποίηση ή μεταρρύθμιση του εθνικού φορολογικού συστήματος θα πρέπει να ενσωματώσει τις θεμελιώδεις αρχές της εθνικής φορολογικής πολιτικής αλλά και να εναρμονίζεται με τις αρχές και οδηγίες του ΟΟΣΑ. Η περαιτέρω εφαρμογή των συστάσεων του Οργανισμού θα μετατοπίσει την ισορροπία μεταξύ άμεσης κι έμμεσης φορολογίας, οδηγώντας στην ενίσχυση της πρώτης και μείωση της δεύτερης. Οι άμεσοι φόροι αυξάνονται συνεχώς τις τελευταίες δεκαετίες σε σύγκριση με τους έμμεσους, ιδιαίτερος στις ανεπτυγμένες χώρες. Ο κυριότερος λόγος είναι πως η άμεση φορολογία είναι κοινωνικά δίκαιη και αποτελεσματική.

## **ABSTRACT**

This study attempts to analyze and interpret the principles of direct and indirect taxation. Initially, a theoretical approach to the general concepts and principles governing tax law is presented. It is followed by a presentation of the Greek tax and financial system. The key points demonstrating the harmonization of tax legislation, in accordance with the OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) guidelines so far are highlighted.

Any future reform of the Greek national tax system should incorporate the fundamental principles of national tax policy. Additionally, it must be in line with OECD principles and guidelines. The further implementation of the Organization's recommendations will shift the balance between direct and indirect taxation, leading to strengthening the first and reducing the second. Over the last decades, the ratio of

direct to indirect taxes have been on the increase, particularly in developed countries.  
The main reason is that direct taxation is socially just and effective.

**Λέξεις – κλειδιά:** Φορολογία, άμεση, έμμεση, ΟΟΣΑ, OECD, ισορροπία, φορολογική πολιτική, φορολογικό σύστημα



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα εργασία έχει σκοπό να παρουσιάσει τις κατηγορίες των φόρων, τους κανόνες της δίκαιης φορολόγησης και τις οδηγίες του ΟΟΣΑ για μία σύγχρονη φορολόγηση. Μετά την παράθεση της βιβλιογραφικής επισκόπησης παρατίθενται οι απόψεις σχετικά με την ισορροπία μεταξύ άμεση και έμμεσης φορολογίας.

Το Κεφάλαιο 2 αποτελεί μια βιβλιογραφική ανασκόπηση στο πεδίο της φορολογικής πολιτικής. Αναφέρονται ξεχωριστά και αναλυτικά οι τρεις αρχές που διέπουν ένα σύγχρονο φορολογικό σύστημα στα πλαίσια μια κοινωνίας δικαίου που ικανοποιεί τις ανάγκες της χρηστής δημοσιολογιστικής διαχείρισης. Υπάρχει στη συνέχεια μια περιληπτική επισκόπηση της δομής και λειτουργίας του ΟΟΣΑ και της θεσμοθετημένης ισχύος του σε θέματα φορολογικής πολιτικής και λειτουργίας των φοροεισπρακτικών μηχανισμών των κρατών μελών. Ακολούθως, περιγράφονται συνοπτικά τα είδη των φορολογικών συστημάτων και παρουσιάζεται μια ταξινόμηση των διάφορων κατηγοριών των φόρων.

Στο Κεφάλαιο 3 παρουσιάζεται μια ανάλυση της πρόθεσης του νομοθέτη κατά τον σχεδιασμό και την θέσπιση ενός φορολογικού νομικού πλαισίου. Ιδιαίτερη αναφορά γίνεται στο πως η πρόθεση αυτή επηρεάζει τον φορολογικό συντελεστή κατά την δημιουργία του τελικού μίγματος έμμεσων και άμεσων φόρων.

Στο Κεφάλαιο 4 παρουσιάζονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των άμεσων και των έμμεσων φόρων, με μια ειδική αναφορά στους δασμούς.

Στο Κεφάλαιο 5 περιγράφονται οι στόχοι της φορολογικής πολιτικής του κράτους και πως αυτή εναρμονίζεται με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ. Επιχειρείται μια παρουσίαση της επιρροής της πολιτικής αυτής στην Οικονομική Ισορροπία και Ανάπτυξη της Εθνικής Οικονομίας.

Τα προβλήματα που αντιμετωπίζει κάθε φορολογικό σύστημα, κυρίως αυτά που σχετίζονται με την αντίδραση των φορολογουμένων και πως αυτά επηρεάζουν αρνητικά την απόδοση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού είναι το αντικείμενο του Κεφαλαίου 6. Παρουσιάζονται η έννοια της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

Στο Κεφάλαιο 7 παρατίθενται τα συμπεράσματα της εργασίας και ακολουθεί ο Επίλογος.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ & ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΟΟΣΑ – ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ**

### **2.1. Ο Κανόνας της Νομιμότητας του Φόρου**

Ο κανόνας της νομιμότητας του φόρου θεσπίζεται από το Σύνταγμα και συγκεκριμένα από το άρθρο 78 παρ. 1. ‘Κανένας, Φόρος δεν επιβάλλεται, ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος’. Αυτό σημαίνει ότι, για να επιβληθεί κάποιος φόρος και στη συνέχεια να εισπραχθεί, πρέπει να προβλέπεται από νόμο. Ο νόμος πρέπει να είναι τυπικός, δηλαδή να ψηφίζεται από τη Βουλή και όχι κανόνας δικαίου, κατά νομοθετική εξουσιοδότηση (Μιχαηλίδης, 2006).

Το Σύνταγμα περιλαμβάνει ειδική διάταξη (άρθρο 78 παρ. 4) , κατά την οποία το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, η διαδικασία βεβαίωσης των φόρων και οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενα νομοθετικής εξουσιοδότησης (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

Επομένως, εφόσον πρόκειται περί των βασικών αυτών, ρητών οριζομένων, φορολογικών θεμάτων, απαιτείται οπωσδήποτε τυπικός νόμος, ενώ για άλλα δευτερεύοντα θέματα φορολογίας δεν απαγορεύεται, όπως η ρύθμισή των γίνει με κανονιστικό διάταγμα που εκδίδεται κατά νομοθετική εξουσιοδότηση (Μιχαηλίδης, 2006).

### **2.2. Ο Κανόνας της Ισότητας του Φόρου**

Ο κανόνας αυτός πηγάζει από το Σύνταγμα και ειδικότερα από το άρθρο 4. Πράγματι, η παράγραφος 1 του άρθρου τούτου ορίζει ότι οι έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου, η δε παράγραφος 5 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Η συνταγματική αυτή διάταξη προβλέπει την ισότητα των Ελλήνων ενώπιον του νόμου, επομένως και του φορολογικού νόμου.

Με άλλα λόγια, προβλέπει τη φορολογική ισότητα, που σημαίνει ότι δεν επιτρέπονται διακρίσεις και προνόμια μεταξύ των πολιτών ως προς την φορολογική υποχρέωση.

Ούτοι πρέπει να καταβάλλουν τον ίδιο φόρο υπό όμοιες συνθήκες και υπό όμοιους όρους. Υπό διαφορετικές όμως οικονομικές συνθήκες των κατ' ιδίαν πολιτών, ο σε βάρος τούτων φόρος, θα είναι διάφορος. Τούτο δεν αντίκειται στην αρχή της ισότητας. Άλλωστε, και το Σύνταγμα καθιέρωσε υποχρέωση των πολιτών όπως καταβάλλουν φόρο ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Οι οικονομικά αδύνατοι θα πληρώνουν μικρότερο ποσό φόρου, ενώ οι οικονομικά ευρωστότεροι πρέπει να πληρώνουν αναλογικά μεγαλύτερα ποσά, φόρων. Απ' αυτά προκύπτει ότι η ισότητα του φόρου δεν σημαίνει ισότητα μαθηματική, η δε καθιέρωση διάφορου συντελεστή για ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή επιχειρήσεων δεν παραβιάζει τον κανόνα της ισότητας του φόρου, ούτε αντίκειται προς το Σύνταγμα (Μιχαηλίδης, 2006).

Ομοίως, δεν δύναται να θεωρηθεί ότι αντιβαίνει στον κανόνα της ισότητας το σύστημα της προοδευτικής φορολογίας, γιατί και οι οικονομικά ισχυρότεροι πρέπει να καταβάλλουν αναλογικά μεγαλύτερα ποσά φόρου και γι αυτό το λόγο η θέσπιση προοδευτικού φορολογικού συντελεστή δεν παραβιάζει τον κανόνα της ισότητας του φόρου, είναι δε σύμφωνος προς το Σύνταγμα (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

Μία άλλη εκδήλωση του κανόνα της ισότητας του φόρου είναι η δικονομική ισότητα των διαδικών στην φορολογική δίκη. Τούτο σημαίνει ότι, όταν η Φορολογούσα Αρχή έχει από το νόμο δικαίωμα προσφυγής για αναθεώρηση κάποιου νόμου, το ίδιο δικαίωμα θα πρέπει να έχει και ο φορολογούμενος.

Παλαιότερα το Συμβούλιο της Επικρατείας αποφάνθηκε (απόφ.1536/1948) ότι παραβίασε την ισότητα ο νόμος, ο οποίος, επί φορολογίας πλουτισάντων επί κατοχής, όρισε ότι το Δημόσιο δύναται να προσφύγει στο Ελεγκτικό Συνέδριο και να ζητήσει αναθεώρηση του καθορισθέντος φόρου, με το σκοπό να αυξηθεί ούτος, ενώ δεν παρέσχε τέτοιο ένδικο μέσο αναθεώρησης και στον φορολογούμενο. Τούτο θεωρήθηκε από το Συμβούλιο της Επικρατείας ως άνιση δικονομική μεταχείριση των διαδικών και ως αντίθετο προς το Σύνταγμα (Μιχαηλίδης, 2006).

Ο κανόνας της ισότητας του φόρου δεν εφαρμόζεται στους αλλοδαπούς. Τούτο δε διότι το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει : 'Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις κ.λπ.'. Επομένως, η διάταξη αφορά τους Έλληνες πολίτες και όχι τους αλλοδαπούς. Κατά συνέπεια, για τους

αλλοδαπούς επιτρέπεται διάφορη φορολογική μεταχείριση, είτε δυσμενέστερη, είτε ευμενέστερη (Φορτσάκης, Σαββαΐδου, 2013).

### **2.3. Ο Κανόνας της Καθολικότητας του Φόρου**

Ο κανόνας της καθολικότητας του φόρου έχει την έννοια ότι όλοι υπόκεινται σε φόρο. Ο κανόνας αυτός μπορεί να θεωρηθεί ως προέκταση του κανόνα της ισότητας του φόρου, διότι αν υποθεθεί ότι επιβάλλεται φόρος επί ορισμένων προσώπων, ενώ εξαιρούνται άλλα που βρίσκονται υπό όμοιες συνθήκες, τότε ο φόρος δεν είναι καθολικός και επομένως δεν είναι ούτε ίσος (Μιχαηλίδης, 2006).

Κατά τον κανόνα της καθολικότητας του φόρου, πρέπει όλοι να υποβάλλονται σε φόρο χωρίς εξαιρέσεις. Βεβαίως, οι φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις δεν απαγορεύονται. Το Σύνταγμα έμμεσα επιτρέπει αυτές, γιατί ορίζει ότι οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Επομένως, αυτές μπορούν να θεσπισθούν δια νόμου και κατά συνέπεια δεν απαγορεύονται (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

Για να μη θεωρηθούν ότι οι απαλλαγές αυτές αντιβαίνουν στο συνταγματικό κανόνα της ισότητας του φόρου, πρέπει να είναι δικαιολογημένες. Έτσι, δικαιολογημένη απαλλαγή είναι η παρεχομένη στους έχοντες εισόδημα κάτω του ελαχίστου ορίου συντηρήσεως ή η απαλλαγή από το φόρο των σεισμοπλήκτων, των αναπήρων πολέμου κ.λπ. Επίσης, δικαιολογημένες είναι οι φορολογικές απαλλαγές υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων, ή υπέρ φιλανθρωπικών, εκπαιδευτικών και άλλων κοινωφελών ιδρυμάτων (νοσοκομείων, εκπαιδευτηρίων κ.λπ.), ή οι παρεχόμενες προς προστασία και ενίσχυση ορισμένων κλάδων της παραγωγής κ.λπ. (Μιχαηλίδης, 2006)

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φορολογικές απαλλαγές δεν απαγορεύονται από το Σύνταγμα και ότι αυτές πρέπει να προβλέπονται ρητά από το νόμο.

### **2.4. Τα Φορολογικά Συστήματα**

Φορολογικά συστήματα καλούνται το σύνολο των αρχών επί τη βάσει των οποίων προσδιορίζεται ο φόρος ή με άλλη έννοια φορολογικό σύστημα είναι; το σύνολο των φόρων οποίοι έχουν επιλεγεί προσηκόντως και εφαρμόζονται σε δεδομένη στιγμή εντός ορισμένης χώρας. Δεν αρκεί, δηλαδή, να μιλάμε για φορολογικό σύστημα,

ώστε να έχουμε απλώς ένα άθροισμα διαφόρων κατασκευαστεί κατά τέτοιο τρόπο, που να εξυπηρετούν πληρέστερα τους επιδιωκόμενους σκοπούς. Κατ' άλλη έννοια, φορολογικό σύστημα είναι το συγκρότημα των επιμέρους φόρων, δια των οποίων το Κράτος αντλεί από τη μοναδική φορολογική πηγή τα έσοδα και οι οποίοι έχουν κατά τέτοιο τρόπο επιλεγεί και κατασκευαστεί ώστε να συμπληρώνουν ο ένας τον άλλον από την άποψη των διαφόρων σκοπών του φόρου για την κατά το δυνατόν πληρέστερη εξυπηρέτηση των σκοπών τούτων (Μιχαηλίδης, 2006).

Τα φορολογικά συστήματα των διαφόρων χωρών, καθώς και της Ελλάδος αποτελούνται συνήθως από φόρους εισοδήματος, από φόρους περιουσίας, φόρους επί των συναλλαγών, φόρους κατανάλωσης εγχωρίων προϊόντων, τελωνειακών δασμών εισαγωγής κ.λπ. (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

#### **2.4.1. Σύστημα του Ενιαίου Φόρου**

Κατά τον 18ο αιώνα, είχε υποστηριχθεί η ιδέα ενός ενιαίου φόρου, η οποία όμως δεν μπόρεσε να τύχει πρακτικής εφαρμογής. Έτσι, οι φυσιοκράτες πρότειναν την εισαγωγή του ενιαίου φόρου επί της εγγείου προσόδου. Αργότερα, προτάθηκε από άλλους δημοσιονόμους ενιαίος φόρος επί του κεφαλαίου. Επίσης, τελευταία στη Γαλλία προτάθηκε ενιαίος φόρος επί της ενέργειας, ο οποίος θα αντικαθιστούσε τους λοιπούς φόρους (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011). Άλλοι συγγραφείς και δημοσιονόμοι τάχθηκαν κατά καιρούς υπέρ της εισαγωγής ενός ενιαίου φόρου εισοδήματος ή ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ή γενικού φόρου επί του καταναλισκόμενου μόνο εισοδήματος και όχι επί του αποταμιευομένου.

Στην Ελλάδα, ως γνωστό, υφίσταται ενιαίος φόρος εισοδήματος (φυσικών προσώπων αφενός και νομικών προσώπων αφετέρου). Όμως, ο ενιαίος αυτός φόρος δεν έχει την έννοια του εξεταζόμενου ενιαίου φόρου, διότι στο ελληνικό φορολογικό σύστημα υπάρχουν και άλλοι φόροι (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

#### **2.4.2. Το Σύστημα Πολλαπλής Φορολόγησης**

Παρά το γεγονός ότι η ιδέα του ενιαίου (ενός) φόρου είναι πολύ ελκυστική, γιατί η φορολογική νομοθεσία θα είναι απλούστερη τα έσοδα βεβαίωσης και είσπραξης του ενός φόρου θα είναι μικρότερα, η ενόχληση των φορολογουμένων θα είναι μικρότερη κλπ. εν τούτοις, για να είναι αποδοτικός σε έσοδα ο ένας αυτός φόρος, θα πρέπει να έχει πολύ υψηλό συντελεστή και συνεπώς θα είναι δυσβάστακτος. Για αυτό τα

διάφορα κράτη εφαρμόζουν περισσότερους του ενός φόρους, δηλαδή εφαρμόζουν σύστημα, πολλαπλής φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή οι φόροι πρέπει να έχουν επιλεγεί καλώς, ώστε να αποτελούν αρμονικό σύνολο, κατά υγιή δε φορολογική αρχή δεν πρέπει να υπάρχει μεγάλος αριθμός φόρων αλλά λίγοι και αποδοτικοί, ώστε και η αποταμίευση να εξυπηρετείται δια της φορολογικής αξιοποιήσεως παντός στοιχείου φοροδοτικής ικανότητας και η ενόχληση των φορολογουμένων να είναι όσο το δυνατόν μικρότερη. Αλλά και οι σκοποί οικονομικής πολιτικής εξυπηρετούνται δια της πολλαπλής φορολογίας (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

Έτσι, π.χ. για την προώθηση της οικονομικής αναπτύξεως παρέχονται φορολογικά κίνητρα (απαλλαγές) από το φόρο εισοδήματος για την εκτέλεση νέων παραγωγικών επενδύσεων ή τον συγχρονισμό των υφισταμένων βιομηχανιών. Παραλλήλως, οι τελωνειακοί δασμοί εισαγωγής χρησιμεύουν όπως προστατεύσουν τις εγχώριες βιομηχανικές επιχειρήσεις από τον εξωτερικό ανταγωνισμό (στα πλαίσια του νόμιμου και του εφικτού), δηλαδή υποβοηθούν την ανάπτυξη αυτών, εξυπηρετώντας και ούτοι σκοπούς οικονομικής πολιτικής. Επίσης, με τους πολλούς φόρους εξυπηρετούνται σκοποί κοινωνικής πολιτικής, π.χ. η καταπολέμηση χρήσης οιοπνευματωδών ποτών δύναται να επιτευχθεί με την επιβολή φόρου κατανάλωσης (Μιχαηλίδης, 2006).

## **2.5. Η Πολλαπλή Φορολογία υπό Στενή Έννοια**

Πολλαπλή Φορολογία είναι η κατ' επανάληψη φορολόγηση του ίδιου αντικειμένου, (π.χ. Κράτος, Δήμος). Εσωτερική πολλαπλή φορολογία λαμβάνει χώρα στην περίπτωση κατά την οποία το αυτό αντικείμενο Φορολογείται από την ίδια φορολογική αρχή σε δύο διάφορους Φορολογούμενους, (π.χ. Ανώνυμη Εταιρεία). Το ίδιο φορολογικό αντικείμενο φορολογείται επανειλημμένα από τον ίδιο φορολογούμενο και από την ίδια φορολογική αρχή. Η εσωτερική πολλαπλή φορολογία δημιουργεί φορολογικές ανισότητες γιατί έχει ως συνέπεια ότι, άτομα ορισμένου εισοδήματος ή περιουσίας, φορολογούνται βαρύτερα από άλλα άτομα της ίδιας εισοδηματικής ή περιουσιακής κατάστασης (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

## **2.6. Η Σκοπιμότητα της Συνύπαρξης Περισσότερων Φόρων**

Όλοι οι φόροι, ακόμη και εκείνοι οι οποίοι προκαλούν μείωση των ιδιωτικών περιουσιών, καταβάλλονται από το καθαρό εγχώριο προϊόν, δηλαδή με όλους τους

φόρους το Κράτος, και οι άλλοι φορείς Δημοσίων οικονομιών συμμετέχουν στη διανομή του καθαρού εγχώριου προϊόντος, καθότι λαμβάνουν ένα μέρος από τα συνολικώς παραγόμενα αγαθά και υπηρεσίες.

Η πολλαπλή φορολογία είναι το μέσο δια του οποίου επιτυγχάνεται η συμφιλίωση των αντιμαχομένων σκοπών του φόρου και η καλύτερη εξυπηρέτηση καθενός από τους σκοπούς τούτων.

Με την πολλαπλής φορολογίας επιτυγχάνεται μεταξύ άλλων η κατανομή των φορολογικών βαρών κατά τρόπο ανταποκρινόμενο προς την αρχή της μετρήσεως. Τούτο συμβαίνει σε περιορισμένο βαθμό για το λόγο ότι υπό το σύστημα της πολλαπλής φορολογίας καθίσταται τεχνικώς δυνατό να φορολογηθούν οι μικροί και οι μεγάλοι εισοδηματίες και ακόμη να φορολογηθούν όχι μόνο οι πραγματοποιούντες εισόδημα, αλλά και οι κάτοχοι περιουσίας γενικώς να ληφθούν υπόψη η φορολογική ικανότητα του καθενός και το μέγεθος αυτής. Ενώ υπό το σύστημα τού ενιαίου φόρου ορισμένες εισοδηματικές τάξεις θα διέφευγαν εντελώς της Φορολογίας και άλλες θα υφίσταντο μικρή φορολογική επιβάρυνση δυσανάλογοι προς την φοροδοτική ικανότητα αυτών (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

## **2.7. Τα Πλεονεκτήματα της Πολλαπλής Φορολογίας**

Καθόσον αφορά την ταμειυτική λειτουργία των φόρων, αυτή εξυπηρετείται πληρέστερα μέσω της πολλαπλής φορολογίας. Οι λόγοι οι οποίοι συνηγορούν αυτής είναι ότι: Δια της πολλαπλής φορολογίας καθίσταται εφικτή η φορολογική αξιοποίηση παντός στοιχείου φοροδοτικής ικανότητας και η φορολογική επιβάρυνση παντός έχοντος φοροδοτική ικανότητα. Εάν π.χ. δεν υπήρχαν οι φόροι κατανάλωσης και οι φόροι συναλλαγών στην Ελλάδα, αλλά υπήρχε ο φόρος εισοδήματος ως μοναδικός φόρος μόνο σε ένα μικρό ποσοστό του εθνικού εισοδήματος θα υποβάλλονταν σε φορολογία, γιατί αυτό υπόκειται στο φόρο εισοδήματος.

Ακόμη η πολλαπλή φορολογία εξυπηρετεί τον ταμειυτικό σκοπό του φόρου και για το λόγο ότι μέσω αυτής εξουδετερώνεται η φοροδιαφυγή σ' ένα φόρο, (π.χ. στο φόρο εισοδήματος) με την ταυτόχρονη υποβολή του φορολογούμενου σε άλλους φόρους (κατανάλωσης, πολυτέλειας, συναλλαγών κ.α.) ή ακόμα ελέγχεται η φοροδιαφυγή σ' ένα φόρο με την παράλληλη λειτουργία ενός άλλου φόρου (π.χ. φόρος εισοδήματος - φόρος περιουσίας).



Όσον αφορά την κοινωνικοοικονομική λειτουργία του φόρου αυτή εξυπηρετείται γιατί: καθιστά τεχνικώς δυνατή την εξυπηρέτηση περισσότερων επιμέρους σκοπών οικονομικής πολιτικής και καθιστά δυνατή την πληρέστερη εξυπηρέτηση ενός εκάστοτε σκοπού (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

Καθόσον όμως αφορά την κοινωνικοπολιτική λειτουργία της πολλαπλής φορολογίας: δηλαδή ο σκοπός της καταπολέμησης της εισοδηματικής ανισότητας εξυπηρετείται πληρέστερα όταν λειτουργούν περισσότεροι φόροι παρά όταν υπάρχει ένας μόνος φόρος π.χ. ο φόρος εισοδήματος. Γιατί με την συνύπαρξη περισσότερων φόρων καταπολεμάτε κατασταλτικά και προληπτικά η εισοδηματική ανισότητα.

Με την πολλαπλή φορολογία μειώνεται το υποκειμενικό φορολογικό βάρος γιατί: εξυπηρετούνται οι φορολογούμενοι, γιατί το υποκειμενικό βάρος από τη φορολογία είναι μικρότερο όταν είναι μεγαλύτερος ο αριθμός των φόρων και γιατί καθίσταται ταμειακώς ευχερέστερη η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

## **2.8. Οι Διακρίσεις των Φόρων**

### **2.8.1. Οι Φόροι Σταθερού Ποσού κατά Φορολογούμενο**

Με τους φόρους αυτούς, όλα τα άτομα υφίστανται την ίδια φορολογική επιβάρυνση, ανεξάρτητα από τις προσωπικές τους συνθήκες, το μέγεθος της περιουσίας και του εισοδήματος τους κ.ο.κ. Κάθε φορολογούμενος δηλαδή πληρώνει ορισμένο ποσό φόρου, κοινό σε όλους, το οποίο ισούται με το πηλίκο της διαίρεσης των απαιτούμενων φορολογικών εσόδων προς τον αριθμό των φορολογουμένων. Ο κατ' εξοχήν φόρος σταθερού ποσού κατά φορολογούμενο ήταν στο παρελθόν ο κεφαλικός φόρος (head tax), οι περισσότερες όμως σύγχρονες φορολογικές νομοθεσίες τον έχουν αντικαταστήσει: με πιο εκλεπτυσμένες μορφές φόρων, που αξιοποιούν ορισμένους δείκτες οικονομικής ευημερίας των ατόμων και, συνεπώς, είναι δικαιότεροι από κοινωνική άποψη (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

Αν και οι φόροι σταθερού ποσού κατά φορολογούμενο έχουν μηδαμινή πρακτική αξία, γιατί κατά κανόνα δεν χρησιμοποιούνται, η συμβολή τους στη διερεύνηση των οικονομικών επιδράσεων των διαφόρων κατηγοριών φόρων είναι σημαντική. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι φόροι σταθερού ποσού κατά φορολογούμενο είναι

ουδέτεροι με την έννοια ότι δεν επηρεάζουν την κατανομή των παραγωγικών μέσων, δηλαδή τις επιλογές των φορολογούμενων μεταξύ των κατ' ιδίαν αγαθών, μεταξύ κατανάλωσης και αποταμίευσης, μεταξύ εργάσιμου και ελεύθερου χρόνου κ.ο.κ. και αυτό γιατί όλοι οι φορολογούμενοι πληρώνουν τελικά το ίδιο ποσό φόρου, οτιδήποτε και αν καταναλώσουν, οσοδήποτε εισόδημα και αν πραγματοποιήσουν, οποιαδήποτε περιουσία και αν αποκτήσουν. Αποτελούν λοιπόν οι φόροι, αυτοί το καταλληλότερο μέτρο αναφοράς, προς το οποίο συγκρίνονται, οι υπόλοιποι φόροι, προκειμένου να προσδιοριστούν οι αποκλίσεις τους από μια κατάσταση πραγμάτων, που αριστοποιεί την κατανομή των παραγωγικών μέσων (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

### **2.8.2. Οι Φόροι του Εισοδήματος**

Η φορολογική βάση των φόρων εισοδήματος είναι γενικά το εισόδημα που πραγματοποιούν οι ιδιωτικοί φορείς από διάφορες πηγές (εργασία, εταιρεία, ακίνητα, μετοχές κλπ) σε ορισμένη χρονική περίοδο, συνήθως, ετήσια. Οι φόροι αυτοί αναλόγως της νομικής φύσης της φορολογούμενης μονάδας επί του εισοδήματος της οποίας επιβάλλεται ο φόρος διακρίνονται περαιτέρω.

Ο Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (ΦΕΦΠ): Η φορολογική τους βάση συμπίπτει με το ετήσιο εισόδημα των φυσικών προσώπων - στα οποία περιλαμβάνονται και οι ιδιοκτήτες των προσωπικών εταιριών - μετά την αφαίρεση των εξόδων πραγματοποίησης του εισοδήματος και ορισμένων απαλλαγών και εξαιρέσεων.

Ο Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (ΦΕΝΠ) ή ο Φόρος επί των Κερδών των Α.Ε.: Η φορολογική βάση συμπίπτει με το σύνολο των καθαρών κερδών των Ανώνυμων Εταιριών. Στην πράξη εμφανίζονται πολλά προβλήματα στην εφαρμογή του φόρου εισοδήματος όπως: το ακριβές περιεχόμενο του εισοδήματος που τελικά υπόκειται σε φορολογία, ο ακριβής ορισμός της φορολογούμενης μονάδας, η μέθοδος φορολόγησης του εισοδήματος και ο τρόπος φορολόγησης των άστατων εισοδημάτων.

### **2.8.3. Οι Φόροι επί της Δαπάνης (Κατανάλωσης)**

Εδώ ο φόρος που επιβάλλει το κράτος εξαρτάται από την δαπάνη την οποία διενεργεί η φορολογούμενη μονάδα για την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών.

Ο Προσωπικός Φόρος επί της Δαπάνης (Άμεσος Φόρος Δαπάνης): Ο φόρος αυτός επιβάλλεται επί της συνολικής δαπάνης την οποία διενεργεί η φορολογούμενη μονάδα. Ο φορολογούμενος υποβάλλει στην αρχή του έτους, δήλωση στη φορολογούσα αρχή για την συνολική καταναλωτική του δαπάνη του προηγούμενου έτους. Η δαπάνη αυτή υπολογίζεται είτε ως άθροισμα των επιμέρους κονδυλίων για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών κατά τη διάρκεια του έτους, με βάση τις αποδείξεις λιανικής πώλησης (άμεση μέθοδος), είτε ως διαφορά της αποταμίευσης του φορολογούμενου στο τέλος του έτους από άθροισμα του εισοδήματος, που πραγματοποίησε κατά το ίδιο έτος και της αποταμίευσης του στην αρχή του έτους (έμμεση μέθοδος). Από τη δαπάνη αυτή είναι δυνατόν να εκπέσει το ελάχιστο όριο συντήρησης και να ληφθούν υπόψη οι προσωπικές συνθήκες του φορολογούμενου. Φορολογούμενες μονάδες στον προσωπικό φόρο δαπάνης αποτελούν μόνο τα φυσικά και όχι τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός συναντά σημαντικά χειριστικά προβλήματα στην πράξη, όπως εξακρίβωση και ακριβής απολογισμός των δαπανών. Τέλος, υπάρχουν και μεγάλα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου. Για το λόγο αυτό ο προσωπικός φόρος δαπάνης δεν εφαρμόζεται σήμερα.

#### **2.8.4. Οι Φόροι επί των Προϊόντων (Εμμεσοί Φόροι Δαπάνης)**

Οι φόροι επιβάλλονται ανά μονάδα ή κατ' αξία παραγόμενων, καταναλισκομένων ή εισαγόμενων προϊόντων και οι οποίοι φόροι επιβαρύνουν στο σύνολο ή μερικώς τους τελικούς αγοραστές. Μια βασική διάκριση των φόρων αυτών είναι σε εσωτερικούς, που είναι γνωστοί σαν δασμοί και επιβάλλονται σε εισαγόμενα και εξωτερικούς, που καλύπτουν τόσο τα εισαγόμενα αλλά κυρίως τα αγαθά που παράγονται και καταναλίσκονται στο εσωτερικό. Επίσης, ανάλογα με τον αριθμό των προϊόντων που καλύπτουν διακρίνονται περαιτέρω.

Οι γενικοί φόροι επί της δαπάνης επιβάλλονται σε όλα ανεξαιρέτως τα προϊόντα με ενιαίο ποσοστό επιβάρυνσης. Στην πράξη όμως τέτοιοι φόροι δεν υπάρχουν, ως γενικοί φόροι θεωρούνται συνήθως όσοι καλύπτουν μεγάλο αριθμό προϊόντων. Οι γενικοί φόροι μπορεί να επιβάλλονται είτε σε ένα μόνο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (όπως στο στάδιο μεταποίησης, στο στάδιο χονδρικού εμπορίου και στο στάδιο λιανικού εμπορίου) είτε σε δύο ή περισσότερα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Οι φόροι αυτοί πλήττουν είτε την συνολική είτε την προστιθέμενη αξία σε καθ' ένα στάδιο που έχουν επιλεγεί. Έτσι διακρίνονται ως σωρευτικοί φόροι

δαπάνης (συνολική αξία) ή ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (αξία που δημιουργείται σε κάθε φορολογούμενο στάδιο). Στη χώρα μας τέτοιοι γενικοί φόροι είναι: τέλη χαρτοσήμου, φόρος κύκλου εργασιών, φόρος κατανάλωσης.

Οι Ειδικοί Φόροι επί της Δαπάνης επιβάλλονται επί της παραγωγής ή πώλησης ορισμένων μόνον αγαθών ή κατηγοριών αγαθών κατ' αξία ή κατά μονάδα προϊόντος. Για την επιβολή των φόρων χρησιμοποιούνται διάφορα επιχειρήματα και ανάλογα διακρίνουμε τις επόμενες κατηγορίες ειδικών φόρων δαπάνης.

Οι Κανονιστικοί Φόροι (Ρυθμιστικοί) επιβάλλονται στα αγαθά των οποίων η κατανάλωση δημιουργεί εξωτερικές κοινωνικές επιβαρύνσεις (ποτά, τσιγάρα κ.α.) Τα αγαθά αυτά θεωρούνται επιβλαβή για το κοινωνικό σύνολο γιατί πέρα από την οργανική φθορά που προκαλούν στους χρήστες - καταναλωτές, μειώνουν την αποδοτικότητα τους ως συντελεστές παραγωγής και αυξάνουν τις δαπάνες κοινωνικής πρόνοιας.

Κανονιστικοί φόροι επιβάλλονται επίσης στα αγαθά, των οποίων η παραγωγή δημιουργεί εξωτερικές επιβαρύνσεις (μόλυνση ατμόσφαιρας, θάλασσας, ποταμών κλπ). Η επιβολή κανονιστικών φόρων στα παραπάνω αγαθά αυξάνει το ιδιωτικό κόστος παραγωγής (δηλαδή ιδιωτικοποιεί ή εσωτερικεύει το κοινωνικό κόστος) με αποτέλεσμα να περιορίζεται η παραγωγή τους στα κοινωνικώς ανεκτά επίπεδα και να βελτιώνεται η κατανομή των παραγωγικών μέσων.

Οι κανονιστικοί φόροι υπολογίζονται συνήθως σε ορισμένο χρηματικό ποσό ανά μονάδα προϊόντος γιατί ο προσδιορισμός του οφειλόμενου ποσού φόρου γίνεται ευκολότερος.

Η βασική αντίρρηση στον υπολογισμό των κανονιστικών φόρων κατά μονάδα προϊόντος είναι ότι οι φθηνότερες και κατώτερες ποιότητες του προϊόντος (π.χ. φθηνότερα τσιγάρα) επιβαρύνονται με το ίδιο ποσό φόρου σε απόλυτες τιμές με τις ακριβότερες αλλά καλύτερες ποιότητες. Συνεπώς οι κατώτερες ποιότητες, που καταναλώνονται κυρίως από τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις υφίστανται μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση με αποτέλεσμα οι κανονιστικοί φόροι να γίνονται αντιστρόφως προοδευτικοί.

### **2.8.5. Οι Ανταποδοτικοί Φόροι**

Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται με βάση την αρχή του ανταλλάγματος και αντισταθμίζονται από ειδική και άμεση παροχή του Δημοσίου στους φορολογούμενους. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν κυρίως οι φόροι στα καύσιμα και τα διόδια. Οι φόροι αυτοί όχι μόνο δεν προκαλούν αποκλίσεις από την άριστη κατανομή των παραγωγικών μέσων και την δίκαιη κατανομή του εισοδήματος αλλά αντίθετα βοηθούν στην επίτευξη των εν λόγω δημοσιονομικών στόχων.

Εκτός από τους ανταποδοτικούς φόρους, άλλες κατηγορίες φόρων είναι οι ακόλουθοι: οι ταμειυτικοί φόροι, οι φόροι (κατοχής και μεταβίβασης) περιουσίας (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

### **2.9. Δομή και Λειτουργία του ΟΟΣΑ**

Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Organisation for Economic Co-operation and Development ) είναι ένας διεθνής οργανισμός. Τα μέλη του είναι αναπτυγμένα κράτη, όπως τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και άλλα κράτη του πρώτου κόσμου. Σύμφωνα με το καταστατικό του, ο ρόλος του Οργανισμού είναι η συνεργασία των κρατών –μελών προς την επίλυση κοινών προβλημάτων , ο προσδιορισμός πρακτικών και ο συντονισμός εθνικών και διεθνών πολιτικών. Ο ΟΟΣΑ προωθεί την φιλελεύθερη οικονομία, την αντιπροσωπευτική δημοκρατία και το κράτος δικαίου, θεμελιώδεις αρχές τις οποίες τα κράτη μέλη έχουν υιοθετήσει.

Σημαντικό κομμάτι της δραστηριότητας του ΟΟΣΑ είναι οι διαρκής συλλογή δεδομένων κοινωνικών και οικονομικών δεικτών και οι αναλύσεις των δεδομένων αυτών προς την κατάρτιση οδηγιών προς τα κράτη μέλη. Τα πεδία μελέτης και καθοδηγητικής παρέμβασης είναι οι οικονομικές προβλέψεις, οι κοινωνικές αλλαγές , οι πιθανές μεταβολές στο εμπόριο, το περιβάλλον, την γεωργία, την τεχνολογία, την φορολογία και διάφορα άλλα πεδία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - Η ΠΡΟΘΕΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΝΟΜΟΘΕΤΗ

### 3.1. Το Σύγχρονο Φορολογικό Πλαίσιο

Ένα από τα κριτήρια ταξινομεί τους φόρους σε άμεσους και έμμεσους. Η διάκριση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων έχει επικρατήσει τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη, από πολύ καιρό. Η διάκριση όμως δεν είναι πάντοτε εύκολη. Το πρόβλημα της διάκρισης υπάρχει ιδιαίτερα εάν σαν κριτήριο της παραπάνω διάκρισης υιοθετήσουμε τη δυνατότητα ή μη του φορολογούμενου όπως μεταθέτει σε άλλους ιδιώτες με τους οποίους συναλλάσσεται, το φορολογικό βάρος για το οποίο είναι υπόχρεος. Με βάση το κριτήριο αυτό ως άμεσοι φόροι θεωρούμαι εκείνος οι φόροι τους οποίους ο υπόχρεος δε μπορεί να μεταθέσει όπως οι φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων που παρακρατούνται επί των αποδοχών του.

Αντίθετα έμμεσοι φόροι, με βάση το παραπάνω κριτήριο χαρακτηρίζονται οι φόροι τους οποίους ο υπόχρεος έχει τη δυνατότητα να μετακυλήσει μέρος ή ολόκληρο το ποσό σε άλλους ιδιώτες. Παράδειγμα αποτελεί η επιβολή φόρου επί των τσιγάρων όπου ο καπνοβιομήχανος μπορεί να μεταθέσει στο καταναλωτή με ισόποση αύξηση της τιμής των τσιγάρων. Το παραπάνω όμως κριτήριο δεν είναι απολύτως σταθερό. Ο λόγος είναι ότι κάτω από ορισμένες συνθήκες είναι δυνατόν η μετάθεση των θεωρούμενων ως άμεσων φόρων να γίνεται, ενώ η μετάθεση των θεωρούμενων ως έμμεσων φόρων να μη γίνεται (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

Κατ' αντιδιαστολή, έμμεσοι χαρακτηρίζονται οι φόροι, οι οποίοι επιβάλλονται από τη Φορολογική Αρχή: επί στοιχείων που αποτελούν ενδείξεις μόνο της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου, όπως είναι οι φόροι κατανάλωσης και με τη πρόθεση να επιβαρύνουν τα πρόσωπα, με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος για την πληρωμή των φόρων στο Δημόσιο. Π.χ. ο καπνοβιομήχανος είναι κατά τον νόμο υπόχρεος να καταβάλει στο Δημόσιο τον ειδικό φόρο κατανάλωσης καπνού, πλην όμως δεν υφίσταται μείωση των κερδών του, αλλά εισπράττει τον φόρο από τους καταναλωτές των τσιγάρων, υψώνοντας ανάλογα την τιμή πώλησης του προϊόντος του (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

Η πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να επιβαρύνει τον κατά νόμο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου (στην περίπτωση των άμεσων φόρων) ή τα πρόσωπα, με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος (στην περίπτωση έμμεσων φόρων), δεν

πρέπει να συγγέεται με αυτό που συμβαίνει πράγματι στις σχέσεις μεταξύ των συναλλασσόμενων. Είναι δηλαδή δυνατό ο κατά νόμο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου, π.χ. ένας παραγωγός να εμποδίζεται να μετακυλήσει τον φόρο (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

### 3.2. Ο Χαρακτήρας του Φορολογικού Συντελεστή

Το τελευταίο κριτήριο είναι το είδος του φορολογικού συντελεστή. Φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος της φορολογικής επιβάρυνσης (ή της μεταβολής της) από το φόρο προς την αντίστοιχη φορολογική βάση (ή προς δεδομένη μεταβολή της φορολογικής βάσης). Ο φορολογικός συντελεστής διακρίνεται σε μέσο και οριακό. Όταν ο λόγος φορολογικής επιβάρυνσης προς φορολογική βάση αναφέρεται στα επίπεδα τότε ο λόγος μας δίνει τον μέσο φορολογικό συντελεστή.

Αν υποθέσουμε ότι τα έσοδα από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι  $T$  και  $Y$  το εισόδημα το φορολογητέο από την φορολόγηση του οποίου προκύπτουν τα έσοδα  $T$ , τότε ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι:

$$\text{Μέσος Φορολογικός Συντελεστής } E = \frac{T \text{ (Ποσό Φόρου)}}{Y \text{ (αξία φορολογικής βάσης)}}$$

Όταν ο λόγος φορολογικής επιβάρυνσης προς φορολογική βάση αναφέρεται στις μεταβολές αυτών, των μεταβλητών τότε ο λόγος μας δίνει τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Έτσι, εάν  $\Delta T$  η μεταβολή στα φορολογικά έσοδα από τον φόρο εισοδήματος και  $\Delta Y$  η μεταβολή του φορολογητέου εισοδήματος από την οποία προέκυψαν τα παραπάνω έσοδα, τότε ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι:

$$t' = \frac{\Delta T}{\Delta Y}$$

Αλγεβρικά ο  $t'$  είναι η πρώτη παράγωγος της συνάρτησης φορολογικών εσόδων, Καθώς αυξάνει η φορολογική βάση ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι δυνατόν να παραμένει αμετάβλητος, να αυξάνει ή να μειώνεται. Με βάση τη συμπεριφορά του μέσου φορολογικού συντελεστή οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς και αντιστρόφως προοδευτικούς.

### **3.2.1. Οι Αναλογικοί Φόροι**

Οι αναλογικοί φόροι επιβαρύνουν την φορολογική μονάδα με τον ίδιο μέσο φορολογικό συντελεστή ανεξάρτητα του μεγέθους της φορολογικής βάσης. Όταν είναι αναλογική η φορολογία, ο μέσος φορολογικός συντελεστής παραμένει σταθερός καθώς μεταβάλλεται η φορολογική βάση.

Έτσι, η φορολογούσα αρχή αφαιρεί το ίδιο ποσοστό του εισοδήματος, της περιουσίας της καταναλωτικής δαπάνης από όλους τους φορολογούμενους ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Αυτό βεβαίως σημαίνει ότι και ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι σταθερός και ίσος με το μέσο (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

### **3.2.2. Οι Προοδευτικοί Φόροι**

Προοδευτικός είναι ο φόρος του οποίου ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση. Έτσι, η φορολογούσα αρχή αφαιρεί με το φόρο μεγαλύτερο ποσοστό της φορολογικής βάσης από τα άτομα που κατέχουν μεγαλύτερη βάση (εισόδημα, περιουσία ή δαπάνη) και μικρότερο ποσοστό από άτομα με μικρότερη βάση. Καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση, ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι δυνατόν να αυξάνει με αύξοντα σταθερό ή φθίνοντα ρυθμό. Αν ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει με σταθερό ρυθμό η προοδευτικότητα του φόρου καλείται σταθερή, εάν αυξάνει με αύξοντα ρυθμό η προοδευτικότητα του φόρου καλείται αύξουσα και τέλος εάν αυξάνει με φθίνοντα ρυθμό η προοδευτικότητα του φόρου καλείται φθίνουσα. Ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται η προοδευτική φορολογία περιγράφεται παρακάτω.

Η φορολογική βάση (εισόδημα - περιουσία) διαιρείται σε κλιμάκια. Κάθε κλιμάκιο φορολογείται με υψηλότερο συντελεστή από ότι το αμέσως προηγούμενο. Αυτοί οι συντελεστές είναι οι οριακοί, που μας λένε με ποίο ποσοστό του επιπλέον εισοδήματος (κλιμάκιο) φορολογείται. Η νομοθεσία συνήθως ορίζει τους οριακούς συντελεστές και οι μέσοι προκύπτουν από το λόγο του αθροίσματος των ποσών του φόρου στα επιμέρους κλιμάκια δια το αθροισμάτων κλιμακίων. Εννοείται ότι ο φόρος για κάθε κλιμάκιο είναι αναλογικός αφού για όλο το φάσμα των εισοδημάτων που εμπίπτουν στο κλιμάκιο υπάρχει ενιαίο ποσοστό φορολογίας (ο οριακός συντελεστής).



### **3.2.3. Οι Αντιστρόφως Προοδευτικοί Φόροι**

Οι αντιστρόφως προοδευτικοί φόροι έχουν την ιδιότητα να μειώνεται ο μέσος φορολογικός συντελεστής (και επομένως και η φορολογική επιβάρυνση) καθώς αυξάνει η φορολογική βάση. Με άλλα λόγια, ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος από τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Τέτοιου είδους φόροι είναι σπάνιοι. Όμως μερικοί φόροι αν και αναλογικοί ως προς τη φορολογική βάση που επιβάλλονται γίνονται στην πράξη αντιστρόφως προοδευτικοί εάν η φορολογική επιβάρυνση εκφραστεί σαν ποσοστό μιας εναλλακτικής φορολογικής βάσης. Τέτοιο παράδειγμα έχουμε τους φόρους κατανάλωσης και μάλιστα τους ειδικούς.

### **3.2.4. Οι Δασμοί**

Είπαμε ότι οι δασμοί είναι οι φόροι που καλύπτουν μόνο τα αγαθά τα οποία αποτελούν αντικείμενο διεθνούς εμπορίου. Δασμοί επιβάλλονται συνήθως στις εισαγωγές και λέγονται εισαγωγικοί δασμοί, μερικές φορές όμως επιβάλλονται και δασμοί στην εξαγωγή. Αυτό γίνεται κυρίως από χώρες που έχουν μονοπώλιο ενός προϊόντος ή αποτελούν τον κύριο προμηθευτή στη διεθνή αγορά, όπως λ.χ. η Βραζιλία για τον καφέ, η Κεϋλάνη για το κακάο κ.ά. (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΤΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ & ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΜΕΣΩΝ & ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ

### 4.1. Άμεση vs Έμμεσης Φορολογίας

Από ταμειυτική άποψη οι έμμεσοι φόροι είναι περισσότερο αποτελεσματικοί ως προς την Ταμειυτική λειτουργία των φόρων. Ως αποτελεσματικότητα ταμειυτική, θεωρούμε το κόστος διαχείρισης (δηλ. βεβαίωσης και είσπραξης) των φόρων σε σχέση με φορολογικά έσοδα που αποφέρουν. Το πλεονέκτημα των έμμεσων φόρων ως προς την ταμειυτική αποτελεσματικότητα βασίζεται στο ότι: α. Ο αριθμός των υπόχρεων για την πληρωμή του έμμεσου φόρου είναι μικρότερος από τον αριθμό των υπόχρεων για την πληρωμή του άμεσου φόρου. β. Κατά τον υπολογισμό των έμμεσων φόρων η φορολογούσα αρχή δεν χρειάζεται να διερευνήσει τις προσωπικές συνθήκες των φορολογουμένων όπως θα έπρεπε να κάνει όταν επιβάλλουν ένα άμεσο φόρο (εισοδήματος). γ. Τα προβλήματα ορισμού και έξοδα διαπίστωσης της φορολογικής βάσης είναι λιγότερα από ότι με τους άμεσους φόρους.

Σαν επακόλουθο της παραπάνω ταμειυτικής αποτελεσματικότητας είναι η ταχύτερη είσπραξη των φορολογικών εσόδων από έμμεσους σε σύγκριση με τους άμεσους. Οι έμμεσοι φόροι καταβάλλονται ευκολότερα γιατί δεν είναι εμφανής η επιβάρυνση όπως στους άμεσους. Οι έμμεσοι φόροι αποφεύγονται πιο δύσκολα από ότι οι άμεσοι (φοροδιαφυγή) και έχουν μεγαλύτερη ελαστικότητα στις μεταβολές της οικονομικής δραστηριότητας.

Από άποψη οικονομικής ανάπτυξης, για την επίτευξη ενός ανοδικού ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης αναγκαία συνθήκη είναι η ύπαρξη αποταμειυτικών πόρων επαρκών για να χρηματοδοτήσουν τον όγκο των επενδύσεων που απαιτείται για την ανοδική πορεία της οικονομίας.

Έτσι λοιπόν, οι φόροι που πλήττουν τις αποταμιεύσεις και αποτελούν εμπόδιο για τις επενδύσεις θεωρούνται ότι μειονεκτούν έναντι των φόρων που ευνοούν την αποταμίευση και ασκούν μικρή αρνητική επίδραση στις επενδύσεις. Από την άποψη αυτή οι έμμεσοι φόροι (κατανάλωσης) πλεονεκτούν ενός ισόποσου άμεσου φόρου (εισοδήματος) για τους εξής λόγους: α. Αφού οι έμμεσοι φόροι είναι αντιστρόφως προοδευτικοί πλήττουν περισσότερο τα χαμηλά εισοδήματα, τα οποία όμως έχουν χαμηλή ροπή για αποταμίευση. Έτσι τα υψηλά εισοδήματα από τα οποία προέρχεται

το μεγαλύτερο μέρος των αποταμιεύσεων δεν θίγεται. Αντίθετα, οι άμεσοι φόροι πλήττουν, λόγω προοδευτικότητας του φόρου περισσότερο τα υψηλά εισοδήματα. β. Ο έμμεσος φόρος αν και αντιστρόφως προοδευτικός ως προς το εισόδημα, μπορεί να γίνει προοδευτικός σε σχέση με καταναλωτική δαπάνη ώστε να αποθαρρύνει τις δαπάνες των υψηλών εισοδημάτων για αγαθά πολυτελείας και να ενισχύει τις αποταμιεύσεις. γ. Στην έκταση που ο έμμεσος φόρος μετακυλύετε στους καταναλωτές τα κέρδη δεν μειώνονται και συνεπώς δεν επηρεάζεται η ικανότητα αυτοχρηματοδότησης των επενδύσεων. δ. Οι έμμεσοι φόροι επηρεάζουν την αποδοτικότητα των επενδύσεων κατά έμμεσο τρόπο δηλαδή μέσω μεταβολών της ζήτησης ενώ ο άμεσος φόρος εισοδήματος πλήττει άμεσα την αποδοτικότητα των επενδύσεων. Άρα οι άμεσοι φόροι ασκούν λιγότερο δυσμενή επίδραση στις επενδύσεις.

Ο ΟΟΣΑ υποστηρίζει ότι από άποψη σταθεροποίησης, οι έμμεσοι φόροι που επιβαρύνουν τα νοικοκυριά, αυξάνουν τις τιμές των προϊόντων στα οποία επιβάλλονται και μειώνουν το πραγματικό εισόδημα. Η μείωση του πραγματικού εισοδήματος προκαλεί μείωση της κατανάλωσης και επομένως της συνολικής ζήτησης. Το μέγεθος των επιδράσεων των έμμεσων φόρων εξαρτάται από το κατά πόσο οι καταναλωτές αντιλαμβάνονται ότι η επιβολή του φόρου μειώνει το πραγματικό εισόδημα. Από άποψη δίκαιης διανομής εισοδήματος, δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος υπάρχει όταν ο φόρος που επιβάλλεται περιορίζει τις εισοδηματικές διαφορές και καθορίζει υψηλότερη φορολογία στα υψηλότερα εισοδήματα ενώ παράλληλα λαμβάνει υπόψη τις προσωπικές συνθήκες (πλούτος, οικογενειακή κατάσταση κλπ) των φορολογουμένων.

Ενώ οι άμεσοι φόροι πληρούν και τις δύο παραπάνω προϋποθέσεις, οι έμμεσοι δεν τις πληρούν. Επομένως οι άμεσοι φόροι, υπό την προϋπόθεση ότι οι φορολογικές υπηρεσίες έχουν την απαιτούμενη οργάνωση και τα μέσα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου εισοδήματος από τους υπόχρεους, είναι αποτελεσματικό μέσο αναδιανομής του εισοδήματος και επίτευξης ενός κοινωνικά δικαιότερου φορολογικού συστήματος.

Οι άμεσοι φόροι επιβάλλονται απευθείας επί του εισοδήματος / περιουσίας, στοιχεία τα οποία προσδιορίζουν σε μεγάλο βαθμό την φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων.

Κατά την επιβολή των άμεσων φόρων προσδιορίζονται προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές με μεγαλύτερους φορολογικούς συντελεστές σε υψηλότερα εισοδήματα. Όταν επιβάλλονται άμεσοι φόροι είναι δυνατόν να λάβουμε υπόψη τα οικογενειακά βάρη και άλλες ειδικότερες συνθήκες του φορολογούμενου.

#### **4.2. Η Δικαιολογητική Βάση και τα Επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ των Φόρων Περιουσίας**

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

Λόγοι κοινωνικής δικαιοσύνης: Η χωριστή φορολόγηση της περιουσίας επιβάλλεται για λόγους κοινωνικής δικαιοσύνης, γιατί μ' αυτήν προάγεται τόσο η αρχή της οριζόντιας όσο και η αρχή της κάθετης φορολογικής ισότητας, κάτι που δεν μπορεί να γίνει μόνο με τη φορολογία εισοδήματος, ακόμη και αν επιβάλλουμε υψηλότερους φορολογικούς συντελεστές στο εισόδημα από περιουσία.

Ειδικότερα, υποστηρίζεται ότι η κατοχή περιουσίας αποφέρει στον κάτοχο της εκτός από το χρηματικό εισόδημα, το οποίο όπως είπαμε πιο πάνω πρέπει να φορολογείται επαχθέστερα, διάφορα άλλα πλεονεκτήματα, όπως λ.χ. ασφάλεια, ανεξαρτησία, δυνατότητα επικερδών αγορών κ.ά., τα οποία δεν είναι δυνατόν να ληφθούν υπόψη με τη φορολογία εισοδήματος. Αυτό είναι φανερό στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων που δεν αποφέρουν καθόλου χρηματικό εισόδημα και όμως έχουν σημαντική αξία για τον κάτοχο τους. Εξάλλου, σε μια ατελή αγορά, όπως συμβαίνει συνήθως στην πράξη, δεν υπάρχει αναλογική σχέση μεταξύ αξίας περιουσίας και εισοδήματος που προέρχεται απ' αυτή, πολύ περισσότερο δεν υπάρχει τέτοια σχέση μεταξύ αξίας της περιουσίας και χρηματικού εισοδήματος που συνήθως καλύπτει η φορολογία εισοδήματος. Γι' αυτά παράλληλα με τη φορολόγηση του εισοδήματος που προέρχεται από την περιουσία πρέπει να επιβάλλεται φορολογία και πάνω στην περιουσία.

Ευνοϊκές οικονομικές επιδράσεις: Η χρησιμοποίηση της περιουσίας αντί του εισοδήματος ως βάσης για τον υπολογισμό ενός μέρους της φορολογικής υποχρέωσης των φορολογουμένων μπορεί να έχει ευνοϊκές επιδράσεις τόσο στην κατανομή των πόρων και ειδικότερα των επενδύσεων όσο και στα κίνητρα οικονομικής δραστηριότητας (εργασίας, αποταμίευσης, επενδύσεων).

Πράγματι, η φορολόγηση της περιουσίας, αντί του εισοδήματος που προέρχεται από αυτή, μπορεί να ασκήσει ευνοϊκές επιδράσεις στην κατανομή των πόρων μεταξύ των διάφορων επενδυτικών σχεδίων, γιατί με το φόρο περιουσίας πλήττονται εξίσου όλα τα περιουσιακά στοιχεία που υποβάλλονται στο φόρο ανεξάρτητα από την αποδοτικότητα τους. Αντίθετα, με το φόρο εισοδήματος πλήττονται βαρύτερα τα περισσότερο αποδοτικά περιουσιακά στοιχεία και ευνοούνται τα λιγότερο αποδοτικά ή τα μη αποδοτικά περιουσιακά στοιχεία.

Επιπλέον, η φορολόγηση της περιουσίας μπορεί να ασκήσει λιγότερο δυσμενείς επιδράσεις στα κίνητρα οικονομικής δραστηριότητας και ιδίως στην προ αφορά εργασίας σε σχέση με το φόρο εισοδήματος από περιουσία, γιατί η βάση των φόρων περιουσίας σχετίζεται με συσσώρευση κεφαλαίου και προσφορά εργασίας του παρελθόντος και όχι του παρόντος, όπως συμβαίνει με τη φορολογία εισοδήματος.

Αύξηση των εσόδων της φορολογίας: Η φορολόγηση της περιουσίας, παράλληλα με τη φορολόγηση του εισοδήματος, προσθέτει άλλη μία ανεξάρτητη πηγή φόρων και επιτρέπει στους δημόσιους φορείς να αυξήσουν τα έσοδα τους. Το επιχείρημα αυτό αποκτά μεγαλύτερη σημασία όταν ληφθεί υπόψη τόσο η άμεση όσο και η έμμεση απόδοση των φόρων περιουσίας, που είναι αποτέλεσμα της μείωσης της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος, η οποία, όπως θα δούμε πιο κάτω, μπορεί να επιτευχθεί με τη χρησιμοποίηση των φόρων περιουσίας. Πάντως, η άμεση απόδοση των φόρων περιουσίας, ιδιαίτερα στις περισσότερο αναπτυγμένες χώρες, δεν είναι πολύ σημαντική. Η σημασία τους, όμως, θα ήταν πολύ μεγαλύτερη αν γνωρίζαμε και την έμμεση απόδοσή τους από τον περιορισμό της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος, κάτι που είναι φυσικά δύσκολο να υπολογιστεί.

Πλεονεκτήματα φοροτεχνικής φύσης: Οι φόροι περιουσίας παρουσιάζουν επίσης ορισμένα πλεονεκτήματα φοροτεχνικής φύσης. Το κύριο επιχείρημα από την άποψη αυτή είναι ότι οι φόροι περιουσίας αποτελούν ελεγκτικό φόρο για τη φορολογία

εισοδήματος, γιατί τα στοιχεία που συγκεντρώνονται από τις φοροτεχνικές υπηρεσίες με την ευκαιρία της επιβολής τους μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος, με συνέπεια τον περιορισμό της φοροδιαφυγής στη φορολογία αυτή. Το πλεονέκτημα αυτό έχει μεγάλη σημασία για τη χώρα μας, όπου η φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος έχει σήμερα μεγάλες διαστάσεις.

Η ανταποδοτική φύση των φόρων περιουσίας: Τέλος, οι φόροι κατοχής ακινήτων δικαιολογούνται πολλές φορές ως ανταποδοτικοί φόροι. Υποστηρίζεται δηλαδή ότι ορισμένες δραστηριότητες των δημόσιων φορέων και ιδιαίτερα των φορέων τοπικής αυτοδιοίκησης έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων των φορολογουμένων και ιδιαίτερα ορισμένων από αυτά, όπως είναι τα ακίνητα. Γι' αυτό οι φόροι κατοχής ακινήτων επιβάλλονται συνήθως για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων της τοπικής αυτοδιοίκησης.

Επιχειρήματα κατά των φόρων επί της περιουσίας: Τα επιχειρήματα που προβάλλονται συνήθως εναντίον των φόρων περιουσίας μπορεί να ταξινομηθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες: μειονεκτήματα φοροτεχνικής φύσης, δυσμενείς οικονομικές επιδράσεις, μειονεκτήματα από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης.

Μειονεκτήματα φοροτεχνικής φύσης: Η επιβολή των φόρων περιουσίας αντιμετωπίζει σημαντικές δυσχέρειες φοροτεχνικής φύσης με συνέπεια την ύπαρξη ευρείας έκτασης φοροδιαφυγής από τους φόρους αυτούς. Προβλήματα προκύπτουν τόσο για την ανεύρεση των διάφορων περιουσιακών στοιχείων των φορολογουμένων όσο και κυρίως για την αποτίμησή τους. Τα προβλήματα αυτά είναι μεγαλύτερα στην περίπτωση ορισμένων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων και ιδιαίτερα των κινητών.

Με άλλα λόγια, η χαμηλή ιδιωτικό-οικονομική απόδοση μιας επένδυσης, που μπορεί πολλές φορές να είναι και προσωρινή, να αφορά λ.χ. τα πρώτα χρόνια της λειτουργίας της ή μία περίοδο προσωρινής κάμψης της συγκεκριμένης δραστηριότητας, δε σημαίνει κατ' ανάγκην ότι η επένδυση είναι λιγότερο παραγωγική από κοινωνικό-οικονομική άποψη. Μειονεκτήματα από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης: Τέλος, τα αναφερθέντα πιο πάνω πλεονεκτήματα των φόρων περιουσίας από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης δεν είναι αναμφισβήτητα. Ειδικότερα, υποστηρίζεται ότι και οι φόροι

περιουσίας δεν ανταποκρίνονται στις αρχές ούτε της κάθετης ούτε της οριζόντιας φορολογικής ισότητας.

Οι λόγοι που προβάλλονται κυρίως από τον ΟΟΣΑ είναι οι εξής: (i) Είναι δύσκολο να υπολογίσει κανείς τα πρόσθετα μη χρηματικά οφέλη που έχει ο κάτοχος της περιουσίας, με τη μορφή της ανεξαρτησίας, της ασφάλειας και των ευκαιριών για κερδοφόρες τοποθετήσεις που του παρέχει η κατοχή περιουσίας και να επιβάλει ανάλογη φορολογία που να ικανοποιεί τις αρχές της οριζόντιας και κάθετης ισότητας. (ii) Οι διάφορες απαλλαγές και εξαιρέσεις περιουσιακών στοιχείων, που συνήθως αναγνωρίζονται κυρίως για φοροτεχνικούς λόγους, παρεμποδίζουν οπωσδήποτε την πραγματοποίηση φορολογικής ισότητας. (iii) Το σύστημα αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων εμφανίζει πολλές ατέλειες και δεν επιτρέπει τον ακριβή υπολογισμό της αξίας της περιουσίας. (iv) Προβλήματα δημιουργούνται στην περίπτωση που η περιουσία των φορολογουμένων μεταβάλλεται διαφορετικά κατά τη διάρκεια της ζωής τους, όπως συμβαίνει συνήθως. Έτσι, αν δύο άτομα έχουν κατά μέσο όρο την ίδια περιουσία στη ζωή τους, αλλά διαχρονικά η διακύμανση της περιουσίας του ενός είναι μεγαλύτερη από τη διακύμανση της περιουσίας του άλλου, το πρώτο άτομο θα πληρώσει μεγαλύτερο φόρο από το δεύτερο. Πάντως, πρέπει να παρατηρήσουμε ότι τα προβαλλόμενα επιχειρήματα μολονότι ορθά, δεν μπορεί να αντισταθμίσουν τα πλεονεκτήματα των φόρων περιουσίας από άποψη κοινωνικής δικαιοσύνης (Φινοκαλιώτης, 2014).

#### **4.3. Τα Πλεονεκτήματα και τα Μειονεκτήματα των Δασμών**

Οι δασμοί κατέχουν συχνά σημαντική θέση στα φορολογικά συστήματα γιατί: Εξασφαλίζουν σημαντικά φορολογικά έσοδα - ιδίως στις αναπτυσσόμενες οικονομίες - με το μικρότερο δυνατό κόστος. Πράγματι, οι δασμοί καταβάλλονται από τους εισαγωγείς στα τελωνεία (ή στις εξουσιοδοτημένες τράπεζες) πριν αρχίσει η μεταποίηση των εισαγομένων, αν πρόκειται για ενδιάμεσα προϊόντα, η διανομή τους στους καταναλωτές, αν πρόκειται για τελικά προϊόντα, με αποτέλεσμα να περιορίζεται η φοροδιαφυγή. Το κόστος διαχείρισης είναι επίσης μικρό γιατί η βεβαίωση και η είσπραξη των δασμών γίνεται από το ολιγάριθμο προσωπικό των τελωνείων, χωρίς να απαιτείται προηγούμενος έλεγχος των λογιστικών βιβλίων των εισαγωγέων.

Επίσης, οι δασμοί συμβάλλουν στην προώθηση των αναπτυξιακών στόχων γιατί, με την κατάλληλη διάρθρωση, μπορούν να επιβαρύνουν περισσότερο τα εισαγόμενα είδη πολυτέλειας (εξοικονομώντας έτσι συνάλλαγμα και ενισχύοντας το κίνητρο προς αποταμίευση των πλουσιότερων ομάδων) και λιγότερα τα εισαγόμενα κεφαλαιουχικά αγαθά και είδη πρώτης ανάγκης (αυξάνοντας έτσι την παραγωγικότητα της οικονομίας. Επίσης, οι προστατευτικοί δασμοί παρέχουν τη δυνατότητα στην εγχώρια βιομηχανία, που βρίσκεται σε νηπιακή κατάσταση, να ανδρωθεί γιατί περιορίζουν τον ανταγωνισμό των προϊόντων, που εισάγονται από τις βιομηχανικά προηγμένες χώρες. Ακόμη, οι δασμοί δεν ωθούν τις επιχειρήσεις σε κάθετη συγκέντρωση. και, γενικά, δεν επηρεάζουν τις μεθόδους οργάνωσης και παραγωγής, γιατί το στάδιο της εισαγωγής δεν μπορεί να παρακαμφθεί, όπως π.χ. συμβαίνει με το στάδιο του χονδρικού εμπορίου.

Επιπρόσθετα, οι δασμοί χρησιμοποιούνται ευρύτατα ως μέσα αναδιανομής του εισοδήματος με τον καθορισμό υψηλότερων φορολογικών συντελεστών για τα εισαγόμενα είδη πολυτελείας. Επίσης, αν εμφανισθεί στη χώρα πληθωρισμός ζήτησης, που πλήττει περισσότερο τις φτωχότερες ομάδες - γιατί τα εισοδήματά τους (μισθοί, συντάξεις κλ.π.) παρουσιάζουν μικρή ελαστικότητα προσαρμογής στις μεταβολές των τιμών - τότε η μείωση των δασμών αυξάνει τις εισαγωγές και εξασφαλίζει μεγαλύτερες ποσότητες αγαθών στην εσωτερική αγορά. Δηλαδή, η μείωση των δασμών διευκολύνει την έξοδο μέρους του εγχώριου πληθωρισμού στο εξωτερικό και αμβλύνει τις δυσμενείς του επιδράσεις στη διανομή του εισοδήματος.

Οι δασμοί εξασφαλίζουν ίσους όρους ανταγωνισμού μεταξύ εισαγόμενων και εγχωρίων παραγόμενων προϊόντων, στην περίπτωση που η χώρα εξαγωγής ακολουθεί πολιτική ντάμπινγκ, καθορίζοντας χαμηλότερη τιμή για τα προϊόντα της, όταν εξάγονται, και υψηλότερη, όταν διατίθενται στην εσωτερική αγορά. Οι δασμοί που επιβάλλονται από τη χώρα εισαγωγής για να αντισταθμίσουν την πολιτική ντάμπινγκ της χώρας εξαγωγής καλούνται αντισταθμιστικοί δασμοί ή δασμοί αντιντάμπινγκ.

Ένας παράγοντας, που επηρεάζει το μέγεθος των εσόδων από δασμούς, είναι το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης. Σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες, η εγχώρια παραγωγή δεν μπορεί να εξασφαλίσει τη διατροφή του πληθυσμού, με αποτέλεσμα να αναγκάζονται οι χώρες αυτές να εισάγουν τα περισσότερα αγροτικά και βιομηχανικά προϊόντα. Συνεπώς, τα έσοδα από δασμούς στις παραπάνω χώρες αποτελούν την



κυριότερη πηγή φορολογικών εσόδων. Με την πάροδο όμως του χρόνου, δημιουργούνται βιομηχανίες, οι οποίες, αρχικά παράγουν προϊόντα που υποκαθιστούν τα εισαγόμενα γιατί, για τα προϊόντα αυτά, υπάρχει σίγουρη αγορά και οι προτιμήσεις των καταναλωτών είναι γνωστές.

Καθώς προχωρεί η εκβιομηχάνιση, η προστιθέμενη αξία στο εσωτερικό ως ποσοστό επί του ακαθάριστου εγχώριου προϊόντος αυξάνει. Συνεπώς, η οικονομική, ανάπτυξη περιορίζει βαθμιαία τα έσοδα από δασμούς και αυξάνει προοδευτικά την ταμειευτική σπουδαιότητα των εσωτερικών φόρων κατανάλωσης.

Οι δυσμενείς οικονομικές επιδράσεις: Ένα άλλο σημαντικό επιχείρημα κατά των φόρων περιουσίας είναι ότι και αυτοί μπορεί να ασκούν δυσμενείς οικονομικές επιδράσεις τόσο στην κατανομή των, πόρων όσο και στα κίνητρα οικονομικής δραστηριότητας (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ - ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ**

### **5.1. Οι Στόχοι της Φορολογικής Πολιτικής**

Οι Φορείς της Δημόσιας Διοίκησης παίρνουν μέτρα για να παρέμβουν στις αγορές και να υποβοηθήσουν τον μηχανισμό των τιμών, ώστε να επιτυγχάνονται οι στόχοι της κοινωνίας. Έτσι, οι Φορείς της Δημόσιας Διοίκησης αφού έχουν συμμορφωθεί με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, επιδιώκουν: την επάρκεια φορολογικών εσόδων, τη σταθεροποίηση της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης, την βελτίωση της κατανομής των παραγωγικών πόρων, τον περιορισμό των ανισοτήτων στη διανομή του εισοδήματος, την επιτάχυνση του ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης.

Ένα από τα μέσα δράσης για την πραγματοποίηση των παραπάνω γενικών στόχων - είναι τα δημοσιονομικά μέσα που περιλαμβάνει όλα τα μέσα που έχουν σχέση με τις δαπάνες και τα έσοδα των Φορέων της Δημόσιας Διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα, οι στόχοι αυτοί επιδιώκονται και με την κατάλληλη διάρθρωση των φόρων τόσο με την συνύπαρξη πολλών ειδών φόρων όσο και με τις μεταβολές στα μεγέθη των φόρων, δηλαδή με την άσκηση φορολογικής πολιτικής. Οι στόχοι επομένως και της φορολογικής πολιτικής θα είναι όπως αναφέρθηκαν αρχικά.

### **5.2. Η Επάρκεια των Φορολογικών Εσόδων**

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, το κριτήριο της επάρκειας των φορολογικών εσόδων έχει την έννοια ότι, μεταξύ δύο ή περισσότερων φόρων, που ασκούν τις ίδιες επιδράσεις, από κάθε άλλη άποψη, πρέπει να επιλέγεται ο φόρος εκείνος, ο οποίος αποφέρει τα περισσότερα έσοδα. Ακόμα, και αν ένας φόρος επιτυγχάνει άριστη κατανομή των παραγωγικών μέσων και δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, ο φόρος αυτός δεν έχει κατά κανόνα λόγο υπάρξεως, αν δεν αποφέρει έσοδα τουλάχιστον ίσα με το κόστος διαχείρισης του. Τα ανωτέρω ισχύουν και για το φορολογικό σύστημα ως σύνολο, δηλαδή από δύο ή περισσότερα φορολογικά συστήματα, που ασκούν τις ίδιες παρενέργειες στην οικονομία, προτιμάται εκείνο το οποίο αποφέρει τα περισσότερα έσοδα.

Η εφαρμογή του κριτηρίου της επάρκειας των φορολογικών εσόδων δεν θα παρουσίαζε δυσκολίες αν ήταν δυνατός ο σχεδιασμός φορολογικών συστημάτων ισοδύναμων από κάθε άποψη, εκτός από εκείνη των εσόδων. Στην πραγματικότητα

όμως υπάρχει ένας μεγάλος αριθμός φόρων, που ο καθένας τους επηρεάζει με διάφορους τρόπους τις ποικίλες εκδηλώσεις της οικονομικής ζωής, ορισμένες δε από τις επιδράσεις των φόρων δεν μπορούν καν να εκτιμηθούν ποσοτικά, όπως π.χ. η επίδραση τους επί του επιπέδου της (ατομικής ή κοινωνικής) ευημερίας. Συνεπώς, το πρόβλημα του φορολογικού νομοθέτου δεν είναι τι θα επιλέξει μεταξύ φορολογικών συστημάτων ισοδύναμων από κάθε άλλη άποψη, εκτός από εκείνη της αποδοτικότητας - άλλωστε είναι πρακτικά αδύνατο να σχεδιαστούν τέτοια συστήματα αλλά τι θα επιλέξει μεταξύ φορολογικών συστημάτων, που αποφέρουν διαφορετικά έσοδα και επηρεάζουν με διαφορετικό τρόπο τους επιμέρους στόχους της δημοσιονομικής πολιτικής (Μπάρμπας, 2011). Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί το φορολογικό σύστημα μιας χώρας προκειμένου να εξασφαλίζει επαρκή φορολογικά έσοδα είναι οι εξής:

(α) Η προσαρμογή του φορολογικού συστήματος στις κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες: Οι φορολογικές αρχές, όταν διαμορφώνουν το φορολογικό σύστημα, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες που επικρατούν στη χώρα. Λέγοντας οικονομικές συνθήκες εννοούμε το ύψος του εθνικού εισοδήματος σε σχέση με τον πληθυσμό τον τρόπο διανομής του τον βαθμό οικονομικής ανάπτυξης, την οργάνωση της οικονομίας κλ.π.

(β) Η ορθολογική διάρθρωση του φορολογικού συστήματος: Ο φορολογικός νομοθέτης πρέπει να αποκλείει τους φόρους εκείνους, οι οποίοι δυσχεραίνουν την εφαρμογή της αρχής της επάρκειας, και αντίθετα να εμπλουτίζει το φορολογικό σύστημα με φόρους, οι οποίοι διευκολύνουν την εφαρμογή της αρχής αυτής. Στην κατηγορία των φόρων που δυσχεραίνουν" την εφαρμογή της αρχής της επάρκειας, ανήκουν οι φόροι οι οποίοι αποφέρουν έσοδα σε βάρος των εσόδων από άλλους φόρους. Βέβαια, όλοι οι φόροι είναι κατ' αρχήν ανταγωνιστικοί, υπό την έννοια ότι αντλούν στην ίδια πηγή, το εθνικό προϊόν, συνεπώς με δεδομένους του φορολογικούς συντελεστές, ο κάθε φόρος εξασθενεί την αποδοτικότητα των λοιπών, π.χ. ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων μειώνει το διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών, τα οποία αναγκάζονται έτσι, με δεδομένη την οριακή ροπή προς κατανάλωση, να περιορίσουν την καταναλωτική τους δαπάνη. Το αποτέλεσμα είναι ότι οι φόροι κατανάλωσης αποδίδουν λιγότερα έσοδα στο δημόσιο ταμείο.

Στην κατηγορία των φόρων που διευκολύνουν την εφαρμογή της αρχής της επάρκειας ανήκουν:

Οι αυτοελεγχόμενοι φόροι, δηλαδή οι φόροι, οι οποίοι λόγω κατασκευής μπορούν να διασταυρώνουν τα στοιχεία, που αφορούν στην φοροδοτική ικανότητα των ιδιωτικών φορέων, και έτσι να περιορίζουν την παράνομη αποφυγή του φορολογικού βάρους, π.χ. στον φόρο επί της προστιθέμενης αξίας η επιχείρηση Α δεν μπορεί να εμφανίσει στη φορολογούσα αρχή μειωμένη την αξία των πωλήσεων της προς την επιχείρηση Β, δηλαδή να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, διότι η Β θα εμφανίσει οπωσδήποτε στα λογιστικά της βιβλία την πραγματική αξία των αγορών της από την Α.

Οι συνδυασμοί φόρων, που περιορίζουν την αποφυγή του φορολογικού βάρους. Όταν ένας φόρος δεν συγκεντρώνει τις αναγκαίες προϋποθέσεις για να είναι αυτοελεγχόμενος, τότε είναι δυνατόν να συνδυαστεί με κάποιον άλλο φόρο, ώστε και οι δύο μαζί να περιορίζουν την απώλεια φορολογικών εσόδων. Την σκοπιμότητα αυτή εξυπηρετεί ο συνδυασμός π.χ. του φόρου εισοδήματος με ένα ετήσιο φόρο καθαρής περιουσίας.

Οι συνδυασμοί φόρων που παρεμποδίζουν τη νόμιμη αποφυγή του φορολογικού βάρους. Όταν η επιβολή φόρου επί ορισμένης χρήσης του εισοδήματος ή της περιουσίας στρέψει το εισόδημα ή την περιουσία σε άλλες διαζευκτικές χρήσεις, τότε πρέπει και οι χρήσεις αυτές να φορολογούνται ανάλογα, εφόσον αυτό δεν έρχεται σε αντίθεση με διάφορες κοινωνικοοικονομικές σκοπιμότητες. Έτσι, αν επιβληθεί ειδικός φόρος κατανάλωσης σε ορισμένο αγαθό (π.χ. αγαθά τσάι) πρέπει να επιβληθεί ανάλογος φόρος και στα υποκατάστατα του (κρασί, ή καφές) (Μπάρμπας, 2011).

### **5.3. Η Ισορροπία της Οικονομίας σε Επίπεδο Πλήρους Απασχόλησης**

Οι Φορείς της Δημόσιας Διοίκησης μπορούν να χρησιμοποιούν τους φόρους ώστε να παρεμβαίνουν και να διορθώνουν αποκλίσεις από πλήρη απασχόληση, δηλαδή μία κατάσταση ύφεσης ή πληθωρισμού. Η οδηγία του ΟΟΣΑ προτείνει ότι, αν υποθέσουμε ότι υπάρχει υποαπασχόληση του εργατικού δυναμικού στην οικονομία η οποία οφείλεται στο ότι η συνολική ζήτηση της οικονομίας είναι μικρότερη από τη συνολική προσφορά πλήρους απασχόλησης τότε θα πρέπει να αυξηθεί η συνολική ζήτηση, Η φορολογική πολιτική θα πρέπει τότε να μειώσει τους φόρους οπότε να αυξηθεί η αγοραστική δύναμη των νοικοκυριών και των επιχειρήσεων οπότε να

έχουνε αύξηση της ζήτησης (κατανάλωσης), παραγωγής και εισοδημάτων. Εδώ βεβαίως θα πρέπει οι αρμόδιες αρχές να αποφασίσουν ποιους φόρους θα χρησιμοποιήσουν- τους άμεσους ή έμμεσους -ανάλογα με τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα αυτών (βλέπε μειονεκτήματα -πλεονεκτήματα άμεσων - έμμεσων φόρων) (OECD).

Αντίθετα, εάν η οικονομία αντιμετωπίζει πληθωριστικές πιέσεις επειδή η συνολική ζήτηση είναι μεγαλύτερη από την παραγωγή πλήρους απασχόλησης η φορολογική πολιτική φόρων. Ο βαθμός επηρεασμού της ζήτησης εξαρτάται από την κατηγορία των φορέων που επιβαρύνει κάθε φόρος και από την μορφή του φόρου. Έτσι, αν οι φόροι επιβαρύνουν τα νοικοκυριά ασκούν διαφορετικές επιδράσεις από τους φόρους που επιβαρύνουν τις επιχειρήσεις γιατί οι πρώτοι επηρεάζουν την κατανάλωση ενώ οι δεύτεροι τις επενδύσεις. Επίσης, οι επιδράσεις στην ενεργό ζήτηση διαφέρουν ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες φόρων (φόροι εισοδήματος - άμεσοι, φόροι δαπανών - έμμεσοι) (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

#### **5.4. Η Δημοσιονομική Βελτίωση της Κατανομής των Παραγωγικών Πόρων της Οικονομίας**

Οι Φορείς της Δημόσιας Διοίκησης παρεμβαίνουν με πολλούς τρόπους για την πραγματοποίηση της αποτελεσματικής κατανομής των πόρων. Αυτό σημαίνει ότι τα παραγωγικά μέσα πρέπει να κατανέμονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να παράγονται εκείνα τα αγαθά και σε εκείνες TIC ποσότητες που το κοινωνικό σύνολο επιθυμεί. Στις ελεύθερες οικονομίες αυτό επιτυγχάνεται με το μηχανισμό των τιμών που όμως δεν επιτυγχάνεται πάντα.

Δύο κλασσικά μέσα επηρεασμού της κατανομής των πόρων είναι η φορολογία και οι επιδοτήσεις. Στην περίπτωση αγαθών που προκαλούν εξωτερικές κοινωνικές επιβαρύνσεις, μπορεί να επιβληθεί φόρος έτσι ώστε να αυξηθεί το κόστος παραγωγής και να περιοριστεί η παραγωγή του και η κατανάλωση του και η έκταση των εξωτερικών παρεμβάσεων.

Όταν λοιπόν η κατανομή των παραγωγικών μέσων είναι άριστη, το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι ουδέτερο ή όπου αυτό δεν είναι δυνατό, να προκαλεί τη μικρότερη δυνατή απόκλιση από το σημείο, στο οποίο αριστοποιείτε η κατανομή των παραγωγικών μέσων, δηλαδή να ελαχιστοποιεί το υπερβάλλον βάρος.

Όταν όμως η κατανομή των παραγωγικών μέσων δεν είναι άριστη, τότε το φορολογικό σύστημα δεν πρέπει να είναι ουδέτερο. Αντίθετα, οι φόροι πρέπει να επεμβαίνουν διορθωτικά στην κατανομή των συντελεστών παραγωγής και να βοηθούν την οικονομία να μετακινηθεί προς το σημείο, όπου επιτυγχάνεται η αριστοποίηση της εν λόγω κατανομής.

Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα φορολογικό σύστημα, κατάλληλα διαρθρωμένο, μπορεί να αριστοποιήσει την κατανομή των παραγωγικών μέσων, με την ευρεία έννοια του όρου, είναι οι ακόλουθες:

(i) Αν υπάρχει διάσταση μεταξύ ιδιωτικού και κοινωνικού οφέλους από την κατανάλωση ορισμένου αγαθού ή υπηρεσίας, το φορολογικό σύστημα μπορεί να διορθώσει την ανωτέρω απόκλιση από το σημείο της άριστης κατανομής των παραγωγικών μέσων. Ως παράδειγμα μπορούμε να αναφέρουμε τις υπηρεσίες εκπαίδευσης, που παρέχουν κοινωνικό όφελος μεγαλύτερο από το ιδιωτικό. Το ιδιωτικό όφελος των υπηρεσιών εκπαίδευσης συνίσταται στο ότι το ειδικευμένο ή μορφωμένο προσωπικό έχει καλύτερες απολαβές και προοπτικές εξέλιξης. Εκτός όμως από τα πλεονεκτήματα, που εξασφαλίζουν οι υπηρεσίες εκπαίδευσης σε κάθε μεμονωμένο άτομο, ωφελείτε και η κοινωνία ως σύνολο, γιατί το υψηλό μορφωτικό επίπεδο του πληθυσμού διευκολύνει την αφομοίωση των νεότερων τεχνικών μεθόδων οργάνωσης και παραγωγής, την επιτάχυνση της οικονομικής ανάπτυξης, την προαγωγή των πολιτικών και κοινωνικών θεσμών κ.ο.κ.

Οι ιδιώτες - επιχειρηματίες, που προσφέρουν τις υπηρεσίες εκπαίδευσης, μπορούν να εισπράξουν τιμή αντιστοιχούσα μόνο στο ιδιωτικό όφελος, γιατί οι ιδιώτες - καταναλωτές δεν θα ήταν διατεθειμένοι να πληρώσουν τιμή υψηλότερη από το οριακό ατομικό όφελος, που τους παρέχουν οι υπηρεσίες εκπαίδευσης.

Αν ήταν δυνατό να εισπραχθεί υψηλότερη τιμή, ώστε να καλύπτεται και το επιπλέον κοινωνικό όφελος, τότε η παραγωγή των υπηρεσιών εκπαίδευσης θα μπορούσε να αυξηθεί στο κοινωνικά επιθυμητό επίπεδο. Την αδυναμία του μηχανισμού των τιμών να ωθήσει την παραγωγή των υπηρεσιών εκπαίδευσης στο optimum σημείο μπορεί να τη θεραπεύσει μερικά ή ολικά το φορολογικό σύστημα με την ηπιότερη φορολογική επιβάρυνση ή τη φορολογική απαλλαγή των επιχειρηματιών, που προσφέρουν τις

υπηρεσίες αυτές, όπως επίσης και με την αύξηση των δημόσιων δαπανών για την εκπαίδευση.

(ii) Αν υπάρχει διάσταση μεταξύ κοινωνικού και ιδιωτικού κόστους στην παραγωγή ή/και κατανάλωση ορισμένου αγαθού ή υπηρεσίας, το φορολογικό σύστημα μπορεί και πάλι να διορθώσει την ανωτέρω απόκλιση από το σημείο, που αριστοποιεί την κατανομή των παραγωγικών μέσων. Ως παράδειγμα μπορούμε να αναφέρουμε τα οινοπνευματώδη ποτά, η κατανάλωση των οποίων συνεπάγεται κοινωνικό κόστος μεγαλύτερο από το ιδιωτικό. Ειδικότερα, η παραγωγή οινοπνευματωδών ποτών απαιτεί την ανάλωση παραγωγικών μέσων που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή άλλων αγαθών. Το ιδιωτικό κόστος των οινοπνευματωδών ποτών ισούται με την αξία των προϊόντων, που θα μπορούσαν να παραχθούν με την βοήθεια των παραγωγικών μέσων τα οποία διατέθηκαν στον κλάδο παραγωγής των οινοπνευματωδών ποτών (Μπάρμπας, 2011).

Εκτός όμως από το ιδιωτικό κόστος, η παραγωγή οινοπνευματωδών ποτών συνεπάγεται και ένα πρόσθετο κόστος για το κοινωνικό σύνολο, που συνίσταται στη μείωση της παραγωγικότητας αυτών, που καταναλώνουν μεγάλες ποσότητες οινοπνευματωδών ποτών, στην αύξηση της εγκληματικότητας, στην αύξηση των δαπανών κοινωνικής και ιατρικής περίθαλψης για την περιστολή του αλκοολισμού κλ.π.

Επειδή όμως οι ιδιώτες επιχειρηματίες επιβαρύνονται μόνο με το ιδιωτικό κόστος - ενώ το πρόσθετο κοινωνικό κόστος διαχέεται στο κοινωνικό σύνολο - έχουν συμφέρον να επεκτείνουν την παραγωγή τους πέρα από το κοινωνικά επιθυμητό επίπεδο. Αν ήταν δυνατό να αυξηθεί το ιδιωτικό κόστος παραγωγής, ώστε να περιλάβει και το πρόσθετο κοινωνικό κόστος, τότε η παραγωγή των οινοπνευματωδών ποτών θα περιοριζόταν στο κοινωνικά επιθυμητό επίπεδο. Αυτό δύναται να επιτευχθεί με την επιβολή ειδικών φόρων κατανάλωσης στα οινοπνευματώδη και, γενικά, σε όλα τα αγαθά, που προκαλούν διάσταση μεταξύ κοινωνικού και ιδιωτικού κόστους.

(iii) Αν η προσφερόμενη ποσότητα ή ο τρόπος κατανομής των συντελεστών παραγωγής μεταξύ των εναλλακτικών τους χρήσεων δεν ανταποκρίνονται στις επιδιώξεις της δημοσιονομικής πολιτικής, το Δημόσιο μπορεί να προσφύγει στους

φόρους για να πετύχει το επιθυμητό αποτέλεσμα. Έτσι, σε περίπτωση π.χ. που η υπογεννητικότητα του πληθυσμού τείνει να επηρεάσει δυσμενώς την προσφορά εργατικού δυναμικού, το Δημόσιο μπορεί, μεταξύ άλλων, να αυξήσει το ποσό της έκπτωσης, που χορηγείται λόγω οικογενειακών βαρών κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, ώστε να δημιουργήσει κίνητρο για την αύξηση της γεννητικότητας. Επίσης, σε περίπτωση που η διαθέσιμη ποσότητα κεφαλαίου δεν επαρκεί για να απορροφήσει ολόκληρο το εργατικό δυναμικό, το Δημόσιο μπορεί να ενισχύσει το κίνητρο για επενδύσεις, μειώνοντας το συντελεστή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

### **5.5. Η Μακροοικονομική Ισορροπία που μετριάξει τις Οικονομικές Ανισότητες σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ**

Βασική διαπίστωση του ΟΟΣΑ είναι ότι οι φόροι πρέπει να χρησιμοποιούνται όχι μόνο για να εξασφαλίζονται έσοδα για τη χρηματοδότηση των δαπανών αλλά και ως μέσο μετριασμού των οικονομικών ανισοτήτων που δημιουργούνται στην κατανομή του εθνικού εισοδήματος και πλούτου μεταξύ των πολιτών.

Πιο αποτελεσματικός φόρος για τον μετριασμό των ανισοτήτων στη διανομή του εισοδήματος θεωρείται ο προοδευτικός φόρος εισοδήματος και έχει εφαρμοστεί σε όλες τις χώρες του δυτικού κόσμου. Αποτελεσματικοί φόροι για το μετριασμό των ανισοτήτων στην κατανομή του εισοδήματος και του πλούτου θεωρούνται κατά δεύτερο λόγο οι φόροι περιουσίας. Οι φορολογικοί συντελεστές του φόρου αυτού είναι προοδευτικοί, ενώ οι φόροι κληρονομιών έχουν υψηλούς συντελεστές φορολόγησης για την αποτροπή απεριόριστης συσσώρευσης πλούτου (Μπάρμπας, 2011).

Για τον μετριασμό των οικονομικών ανισοτήτων θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν οι έμμεσοι φόροι (κατανάλωσης). Οι φόροι αυτοί, ως γνωστόν είναι αντιστρόφως προοδευτικοί ως προς το εισόδημα και επομένως μεγαλώνουν την ανισότητα στη διανομή του εισοδήματος. Άρα ο διαφορισμός των φορολογικών συντελεστών των έμμεσων φόρων κατανάλωσης, δηλαδή χαμηλό συντελεστή στα ευρείας κατανάλωσης αγαθά και υψηλότερο συντελεστή για τα είδη πολυτελείας, θα μπορούσε να συμβάλει στη δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος (Μπάρμπας, 2011).



Από τις παραπάνω παρατηρήσεις θα μπορούσε να βγει το συμπέρασμα ότι η πολιτική εξουσία με τη νομοθετική θέσπιση προοδευτικών φόρων εισοδήματος και περιουσίας και τον διαφορισμό των φορολογικών συντελεστών ανάλογα με το βαθμό πολυτέλειας των αγαθών που φορολογούνται, μπορεί να επιτύχει την κάθε φορά επιθυμητή διόρθωση στη διανομή του εισοδήματος. Το συμπέρασμα αυτό όμως δεν είναι απόλυτα βάσιμο. Ο προβλεπόμενος από το νόμο επιμερισμός του φορολογικού βάρους είναι, κατά κανόνα, διαφορετικός από εκείνον που πραγματοποιείται τελικά. Ο πραγματικός επιμερισμός του φορολογικού βάρους και επομένως η μεταβολή που επιφέρουν οι φόροι στη διανομή του εισοδήματος, προσδιορίζεται πέρα από τους φορολογικούς συντελεστές που ορίζονται από το νόμο και από άλλους παράγοντες με σπουδαιότερους τους εξής: την αποφυγή του φόρου από ορισμένες κατηγορίες φορολογουμένων, την φοροδιαφυγή σε ορισμένες ομάδες φορολογουμένων και γ) την μετακύλιση των φόρων εισοδήματος, για τους οποίους δεν υπάρχει τέτοια πρόθεση (μετακύλισης) από την πολιτική εξουσία ή αντίθετα την μετακύλιση των έμμεσων φόρων, όταν πρόθεση της πολιτικής εξουσίας είναι να τους μεταθέσει στους καταναλωτές (Μπάρμπας, 2011).

Οι παραπάνω παράγοντες προκαλούν σοβαρές αλλοιώσεις στον επιμερισμό του φορολογικού βάρους όπως ορίζεται νομοθετικά, με αποτέλεσμα να μην πραγματοποιείται ο μετριασμός της εισοδηματικής ανισότητας στην έκταση που επιθυμεί η πολιτική εξουσία. Το φορολογικό σύστημα των περισσότερων χωρών σήμερα περιλαμβάνει πολλές κατηγορίες φόρων, που καθένας επηρεάζει με διαφορετικό τρόπο τη διανομή του εισοδήματος. Το ερώτημα επομένως που ζητά απάντηση είναι τούτο: κατά πόσο το φορολογικό σύστημα στο σύνολο του μετριάξει ή επιτείνει την ανισότητα στη διανομή του εισοδήματος. Για να προσδιοριστεί η διανεμητική επίδραση του φορολογικού συστήματος στο σύνολο του, πρέπει να ακολουθηθεί η εξής διαδικασία: (α) να επιμεριστεί το φορολογικό βάρος κατά εισοδηματικές ομάδες, καταταγμένες κατά τάξη εισοδήματος, αφού ληφθεί υπόψη η μετακύλιση και επίπτωση των φόρων, (β) να συγκριθεί η διανομή του εισοδήματος πριν από τον επιμερισμό του φορολογικού βάρους με τη διανομή του εισοδήματος μετά τον επιμερισμό του φορολογικού βάρους (Μπάρμπας, 2011).

Η σύγκριση αυτή μπορεί να γίνει με πολλούς τρόπους από τους οποίους σπουδαιότερος είναι ο εξής: Το φορολογικό βάρος κάθε εισοδηματικής τάξης

εκφράζεται σαν ποσοστό του εισοδήματος που έχει η τάξη αυτή. Το ποσοστό αυτό αποτελεί τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή που επιβαρύνει τη συγκεκριμένη τάξη, Αν ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής είναι ο ίδιος σε όλες τις εισοδηματικές τάξεις, το φορολογικό σύστημα στο σύνολο του έχει αναλογικό χαρακτήρα και δεν μεταβάλλει τη διανομή του εισοδήματος. Αν ο φορολογικός συντελεστής γίνεται διαδοχικά μεγαλύτερος καθώς κινούμαστε από τις χαμηλές εισοδηματικές ομάδες προς τις υψηλές εισοδηματικές τάξεις, το φορολογικό σύστημα έχει προοδευτικό χαρακτήρα και μετριάζει την ανισότητα στη διανομή του εισοδήματος. Αντίθετα, το φορολογικό σύστημα επιτείνει την ανισότητα στη διανομή του εισοδήματος και χαρακτηρίζεται αντίστροφα προοδευτικό, αν ο πραγματικός συντελεστής γίνεται μικρότερος καθώς κινούμαστε από τις κατώτερες στις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις (Μπάρμπας, Φινοκαλιώτης, 2011).

## **5.6. Η Φορολογία ως Μέσο Επιτάχυνσης της Οικονομικής Ανάπτυξης σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ**

Οι φόροι θεωρούνται σαν αποτελεσματικό μέσο για την εξασφάλιση δύο βασικών προϋποθέσεων της οικονομικής ανάπτυξης, δηλαδή της ανοδικής πορείας του εθνικού προϊόντος διαχρονικά: (α) της δημιουργίας αποταμιεύσεων και από τον ιδιωτικό τομέα, (β) της προώθησης των επενδύσεων και ιδιαίτερα αυτών που συντελούν στην αύξηση της παραγωγικής βάσης της οικονομίας. Οι διαδικασίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν μέσω του φορολογικού μηχανισμού για την υποβοήθηση του στόχου της οικονομικής ανάπτυξης είναι:

Προστατευτικοί δασμοί: Η πολιτική αυτή συνίσταται στην επιβολή δασμών σε ξένα προϊόντα τα οποία ανταγωνίζονται τα αντίστοιχα εγχώρια και των οποίων η παραγωγή θεωρείται επιθυμητή. Βεβαίως για χώρες - μέλη της Ε.Ε. όπως η Ελλάδα, τέτοιου είδους πολιτική είναι περιορισμένη αφού υπάρχει κατάργηση των δασμών μεταξύ των κρατών - μελών.

Φορολογικά κίνητρα: Φορολογικά κίνητρα είναι συνήθως η μειωμένη φορολογική επιβάρυνση ή η πλήρης φορολογική απαλλαγής του εισοδήματος που προέρχεται από μορφές αποταμίευσης και επένδυσης που συμβάλλουν στην οικονομική ανάπτυξη. Η θέσπιση τέτοιων κινήτρων αποβλέπει στον επηρεασμό της συμπεριφοράς των νοικοκυριών και επιχειρήσεων προς την κατεύθυνση των στόχων της οικονομικής μεγέθυνσης. Τέτοια μέτρα, που αποτελούν μορφές κινήτρων για τον επηρεασμό

ανάληψης επενδυτικών προγραμμάτων, είναι: η απαλλαγή από φορολογία των διαφόρων μορφών αποταμιεύσεων (καταθέσεων, ομολόγων, μερισμάτων), η απαλλαγή ή μειωμένη φορολογία των κερδών και επανεπενδυθέντων κερδών ιδιωτικών επιχειρήσεων που αναλαμβάνουν τις επιθυμητές (κλαδικά και χωροταξικά) κατηγορίες επενδύσεων, η επιταχυνόμενη απόσβεση για τις επενδύσεις αυτές, η δασμολογική απαλλαγή του εισαγόμενου κεφαλαιουχικού εξοπλισμού και η ελάφρυνση από φόρους που αυξάνουν το κόστος παραγωγής (φόροι πρώτων υλών, εισφορές κοινωνικής ασφάλισης).

Από τις μέχρι σήμερα εμπειρίες πολλών χωρών που εφάρμοσαν την πολιτική των φορολογικών κινήτρων για να επιταχύνουν την οικονομική τους ανάπτυξη προκύπτει ότι η πολιτική αυτή είχε περιορισμένη αποτελεσματικότητα ως προς την κινητοποίηση της κοινωνικής αποταμίευσης και την κατεύθυνση της σε παραγωγικές επενδύσεις. Κλασικό παράδειγμα είναι η περίπτωση της Ελλάδας. Μολονότι στη χώρα μας θεσπίστηκαν ισχυρά φορολογικά κίνητρα και φορολογικές παραχωρήσεις μεγάλης έκτασης, οι βιομηχανικές επενδύσεις παρέμειναν για πολλά χρόνια στάσιμες, ενώ η αύξηση τους κατά τα μέσα της δεκαετίας του '60 οφείλεται μάλλον στη δραστηριότητα δύο ή τριών ξένων μεγάλων μονάδων που τους δόθηκαν άλλης φύσης οικονομικά προνόμια.

Υπάρχει επομένως μεγάλος κίνδυνος να οδηγήσουν τα φορολογικά κίνητρα σε απώλεια πόρων, που το δημόσιο θα μπορούσε να κατευθύνει σε παραγωγικές επενδύσεις κι επιπλέον να προκαλέσουν σοβαρές αποκλίσεις από τις γενικά αποδεκτές αρχές της φορολογικής ισότητας χωρίς να έχουμε σαν αντιστάθμισμα αυτών των δύο θυσιών σημαντική προώθηση των παραγωγικών επενδύσεων στον ιδιωτικό τομέα. Εφόσον υπάρχουν ενδείξεις ότι τα φορολογικά κίνητρα έχουν περιορισμένη αποτελεσματικότητα, η πολιτική εξουσία πρέπει να είναι επιφυλακτική όσον αφορά την εφαρμογή της πολιτικής αυτής (OECD).

Μια άλλη διαδικασία περισσότερο αποτελεσματική για την πραγματοποίηση των στόχων της οικονομικής ανάπτυξης είναι όπως το κράτος αντλεί πόρους από τον ιδιωτικό τομέα σε μεγάλη έκταση με το δραστικό περιορισμό της πολυτελούς κατανάλωσης και των μη παραγωγικών, επενδύσεων. Τους πόρους αυτούς θα χρησιμοποιεί κατόπιν το κράτος πρώτο για να χρηματοδοτήσει τα έργα υποδομής και τις τρέχουσες δημόσιες δαπάνες που συμβάλλουν στην ανάπτυξη, δεύτερο για να

χορηγήσει δάνεια ή να επιδοτήσει τους ιδιωτικούς φορείς που είναι διατεθειμένοι να αναλάβουν βιομηχανικές επενδύσεις στους επιθυμητούς κλάδους παραγωγής και τρίτο, για να κάνει το ίδιο ή με ημικρατικούς φορείς βιομηχανικές επενδύσεις εκεί όπου οι ιδιώτες είναι απρόθυμοι ή δεν μπορούν να αναλάβουν τις επενδύσεις αυτές.

Εξάλλου, η φορολογική επιβάρυνση αυτού του είδους, δηλαδή της κατανάλωσης και μάλιστα της πολυτελούς ή των μη παραγωγικών επενδύσεων, αποτελεί κίνητρο από αντίρροπη τάση, που συμβάλλει στην αύξηση της κοινωνικής αποταμίευσης και των επενδύσεων στους επιθυμητούς κλάδους της οικονομίας (Μπάρμπας, 2011).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ & ΟΔΗΓΙΕΣ ΤΟΥ ΟΟΣΑ

### 6.1. Έννοια του Φορολογικού Βάρους και Κριτήρια Δίκαιης Κατανομής του

Αναφέρθηκε πιο πάνω ότι οι φόροι είναι μονομερείς παροχές των ιδιωτικών φορέων στο δημόσιο, γιατί δεν αντισταθμίζονται από ειδική αντιπαροχή του δημοσίου στους ιδιωτικούς φορείς, ανάλογη με το ύψος της παροχής του καθενός. Λόγω της μονομέρειας αυτής, οι φόροι προκαλούν μια επιβάρυνση στους ιδιωτικούς φορείς, που είναι γνωστή ως φορολογικό βάρος. Το φορολογικό αυτό 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 γεννιούνται 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 αντί λήψεις 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, (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 γεννιέται 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 έχουμε το ερώτημα, αν η φορολογία πρέπει να είναι αναλογική, προοδευτική κ.λπ. Σχετικά με τα κριτήρια που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για τη δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους, έχουν αναπτυχθεί δύο θεωρίες: η θεωρία του ανταλλάγματος και η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας.

Η θεωρία του ανταλλάγματος: Κατά τη θεωρία του ανταλλάγματος δύο πολίτες βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες για φορολογικούς σκοπούς και επομένως πρέπει να έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση, όταν αποκομίζουν το ίδιο όφελος από τη δραστηριότητα του δημοσίου. Αντίθετα, δύο πολίτες βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες για φορολογικούς σκοπούς και πρέπει να έχουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση, όταν αποκομίζουν διαφορετικό όφελος από τη δραστηριότητα του δημοσίου. Κάθε πολίτης επομένως πρέπει να καταβάλει φόρο ανάλογο με το όφελος που αποκομίζει από τη δραστηριότητα του δημοσίου (Φινοκαλιώτης, 2014).

Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας: Κατά τη θεωρία αυτή, δίκαιη θεωρείται η κατανομή του φορολογικού βάρους, όταν γίνεται με βάση την ικανότητα κάθε ατόμου να συνεισφέρει στα κοινά. Κατά τη θεωρία αυτή δύο άτομα βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες για φορολογικούς σκοπούς και θα πρέπει να έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση, όταν έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα. Αντίθετα τα άτομα αυτά βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες και θα πρέπει να έχουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση, όταν έχουν διαφορετική φοροδοτική ικανότητα. Κατά συνέπεια, 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 (Μπάρμπας, 2011).

## **6.2. Το Φορολογικό Βάρος στην Ελλάδα και στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης**

Η συνολική φορολογική επιβάρυνση, μετρούμενη με βάση το λόγο των συνολικών φορολογικών εσόδων στο ακαθάριστο εγχώριο προϊόν, είναι σήμερα αρκετά μεγάλη τόσο στη χώρα μας όσο και στις περισσότερες χώρες του κόσμου. Τα συνολικά φορολογικά έσοδα στη χώρα μας ανέρχονται σήμερα σε 33% του ΑΕΠ, ποσοστό κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες μικρότερο του κοινοτικού μέσου όρου. Πάντως, η

φορολογική επιβάρυνση αυξήθηκε κατά 84% στην τελευταία εικοσιπενταετία, ποσοστό υπερδιπλάσιο του αντίστοιχου ποσοστού αύξησης της φορολογικής επιβάρυνσης για όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση ως σύνολο. Το ποσοστό αυτό αύξησης της φορολογικής επιβάρυνσης στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο ποσοστό σε όλες τις άλλες χώρες της Ένωσης με εξαίρεση την Ισπανία και την Πορτογαλία (OECD).

Η ραγδαία αυτή αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης στη χώρα μας έλαβε χώρα κυρίως στη δεκαετία του 80, ενώ η αντίστοιχη αύξηση την τελευταία πενταετία είναι σχετικά περιορισμένη. Αξίζει να παρατηρήσουμε και πάλι ότι, όπως και με το ύψος των δαπανών, έτσι η μέση φορολογική επιβάρυνση των λιγότερο αναπτυγμένων χωρών της ΕΕ (Ελλάδα, Ιρλανδία, Ισπανία, και Πορτογαλία) είναι μικρότερη από την αντίστοιχη επιβάρυνση στις πιο αναπτυγμένες χώρες της Ένωσης, παρά τη δραστική αύξηση της την τελευταία εικοσιπενταετία (Φινοκαλιώτης, 2014).

### **6.3. Οι Αντιδράσεις των Φορολογουμένων – Η Μετακύλιση των Φόρων**

Ο φόρος, ως μονομερής οικονομική παροχή των ιδιωτικών φορέων από δημόσιο, ή όποια δεν αντικρίζεται από ειδική και άμεση οικονομική αντιπαροχή του δημοσίου προς τους ιδιωτικούς φορείς, ασκεί ορισμένες επιδράσεις επί της οικονομικής συμπεριφοράς των ιδιωτικών φορέων και προκαλεί ορισμένες ενεργητικές αντιδράσεις εκ μέρους των φορολογουμένων. Η διαφορά μεταξύ των επιδράσεων του φόρου επί της οικονομικής συμπεριφοράς των ιδιωτικών φορέων και των ενεργητικών αντιδράσεων των φορολογουμένων είναι οι εξής:

Στην περίπτωση των επιδράσεων, οι φορολογούμενοι θεωρούν δεδομένο το μέγεθος της φορολογικής τους επιβαρύνσεως και προσπαθούν να αναμορφώσουν ανάλογα την οικονομική τους συμπεριφορά. Π.χ. αν επιβληθεί ένας προοδευτικός φόρος εισοδήματος, οι εργαζόμενοι μπορεί να αυξήσουν τον εργάσιμο χρόνο τους, για να αναπληρώσουν την συνεπεία του φόρου μείωση του εισοδήματος τους, ή να μειώσουν τον εργάσιμο χρόνο τους διότι ή αμοιβή για κάθε πρόσθετη ώρα εργασίας περιέρχεται στο δημόσιο κατά ένα διαρκώς αυξανόμενο ποσοστό, λόγω της προοδευτικότητας του φόρου. Οι εργαζόμενοι δηλ. δεν προσπαθούν με ενεργό τρόπο να απαλλαγούν νόμιμα ή παράνομα από την φορολογική τους υποχρέωση, αλλά ρυθμίζουν την συμπεριφορά τους ανάλογα.

Ομοίως, αν επιβληθεί ένας γενικός φόρος καταναλώσεως, υπάρχουν δύο ενδεχόμενα: αν ο φόρος μετατίθεται στους καταναλωτές, οι τελευταίοι μπορεί να μειώσουν τις αποταμιεύσεις τους, για να χρηματοδοτήσουν την υψηλότερη χρηματική καταναλωτική τους δαπάνη, ή να δεχθούν υποβιβασμό του βιοτικού τους επιπέδου ενώ αν ο φόρος επιβαρύνει τους παραγωγούς. Οι παραγωγοί μπορεί να μειώσουν την προσφορά τους, λόγω αυξήσεως του κόστους παραγωγής, ή να διακόψουν την λειτουργία των επιχειρήσεων τους, αν η συνέχιση της είναι ζημιογόνος κ.ο.κ.

Στα παραπάνω παραδείγματα, οι φορολογούμενοι υφίστανται παθητικά τις συνέπειες των φόρων, γι' αυτό και μιλάμε για παθητικές αντιδράσεις των ιδιωτικών φορέων στην φορολογία. Αντίθετα, στην περίπτωση των ενεργητικών αντιδράσεων, οι φορολογούμενοι, δεν θεωρούν δεδομένο το μέγεθος της φορολογικής τους επιβάρυνσης, άλλα προσπαθούν με διάφορα νόμιμα ή παράνομα μέσα να το ελαχιστοποιήσουν. Οι κυριότερες μορφές ενεργητικών αντιδράσεων των ιδιωτικών φορέων στην φορολογία είναι ή φοροδιαφυγή, ή φοροαποφυγή, ή μετακύλιση και ή κεφαλαιοποίηση του φόρου.

Σημειωτέον ότι δεν υπάρχει αυστηρή λειτουργική διάκριση μεταξύ των επιδράσεων του φόρου επί της οικονομικής συμπεριφοράς των ιδιωτικών φορέων και των ενεργητικών αντιδράσεων των φορολογουμένων, διότι και οι δύο μορφές παρενεργειών έχουν την ίδια γενεσιουργό αίτια (επιβολή ή αύξηση του φόρου) και τα ίδια υποκείμενα (ιδιωτικοί φορείς). Υπάρχει μάλλον μία αλληλεξάρτηση μεταξύ τους και ειδικότερα, μία σχέση αιτίου και αιτιατού.

Πράγματι, ο φόρος επηρεάζει την οικονομική συμπεριφορά των ιδιωτικών φορέων ακριβώς διότι δεν καρποφορούν οι ενεργητικές αντιδράσεις των φορολογουμένων ως σύνολο λαμβανομένων. Αν ήταν δυνατό οι ιδιωτικοί φορείς να αποφύγουν στο σύνολο τους νόμιμα ή παράνομα το φορολογικό βάρος, δεν θα υπήρχε λόγος να αναθεωρήσουν τα οικονομικά τους σχέδια και, συνεπώς, ο φόρος δεν θα επηρέαζε την οικονομική τους συμπεριφορά. Επειδή όμως δεν μπορούν ή δεν θέλουν να απαλλαγούν από την φορολογική τους υποχρέωση, είναι αναγκασμένοι να επανεκτιμήσουν τα καταναλωτικά και επενδυτικά τους σχέδια π.χ. όταν οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να μεταθέσουν το φορολογικό βάρος σε τρίτους, θα πρέπει να μειώσουν την παραγωγή τους όταν οι καταναλωτές δεν μπορούν να πετύχουν αυτόματα αναπροσαρμογή των μισθών τους στο ύψος του τιμαρίθμου, θα πρέπει να



μειώσουν τις αποταμιεύσεις τους ή το βιοτικό τους επίπεδο κ.ο.κ. (Φινοκαλιώτης, 2014).

#### **6.4. Η Φοροδιαφυγή**

Όταν λέμε φοροδιαφυγή (tax evasion), εννοούμε το σύνολο των παρανόμων ενεργειών των ιδιωτικών φορέων, με τις οποίες αποβλέπουν στην μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής του υποχρέωσης. Τέτοιες ενέργειες είναι π.χ. η δήλωση μικρότερου εισοδήματος, η απόκρυψη τζίρου ή εσόδων από τις επιχειρήσεις, η λαθραία εισαγωγή προϊόντων, κ.ο.κ.

Υποκειμενικοί παράγοντες φοροδιαφυγής: Το μέσο μορφωτικό και πολιτιστικά επίπεδο των φορολογούμενων. Όταν είναι χαμηλό, οι φορολογούμενοι δεν έχουν συνείδηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τους φόρους διατίθενται για την χρηματοδότηση του κόστους παραγωγής δημόσιων αγαθών, τα όποια ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες. Η έννοια της ανάγκης ερμηνεύεται στενά και εγωιστικά, και οπωσδήποτε δεν περιλαμβάνει τις ανάγκες των ατόμων ως μελών του κοινωνικού συνόλου.

Οι αντικειμενικοί παράγοντες που προσδιορίζουν την έκταση της φοροδιαφυγής, είναι οι κάτωθι: Το επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως του ατόμου σε σχέση με το εισόδημα του. Όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο της μέσης φορολογικής επιβαρύνσεως του ιδιωτικού φορέα, τόσο μεγαλύτερη είναι η τάση του για φοροδιαφυγή, διότι ο περιορισμός της ικανοποίησης των ατομικών του αναγκών είναι περισσότερο αισθητός και το όφελος από το ποσό του φόρου, πού ενδέχεται να εξοικονομήσει, αντισταθμίζει τον κίνδυνο πού συνεπάγεται η τυχόν αποκάλυψη της φοροδιαφυγής.

Ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών. Όσο περισσότερο η κατανομή των φορολογικών βαρών ανταποκρίνεται στην αντίληψη περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τόσο μικρότερη είναι η τάση για φοροδιαφυγή και αντιστρόφως. Πράγματι, όταν παραβιάζεται ή αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, με την χορήγηση αδικαιολόγητων φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων σε ορισμένες κατηγορίες ιδιωτικών φορέων, τότε καλλιεργείται το αίσθημα της αδικίας και ενισχύεται ή επιθυμία των φορολογούμενων να εξομοιωθούν φορολογικά και με οποιοδήποτε τρόπο με τους απαλλασσόμενους από τον φόρο.

Δημιουργούνται άνισοι όροι ανταγωνισμού μεταξύ ευνοουμένων και μη επιχειρήσεων. Για τους λόγους αυτούς, κάθε παρέκκλιση από την αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών ενισχύει την τάση για φοροδιαφυγή και προκαλεί δυσμενείς κοινωνικοοικονομικές συνέπειες.

Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος: Το είδος και η ταμειυτική σπουδαιότητα των κατ' ιδίαν φόρων, πού απαρτίζουν το φορολογικό σύστημα μιας χώρας, προσδιορίζουν επίσης την έκταση της φοροδιαφυγής. Έτσι, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από άμεσους φόρους, τότε η τάση για φοροδιαφυγή είναι μεγαλύτερη διότι οι ιδιωτικοί φορείς έχουν περισσότερες ευκαιρίες για να αποκρύψουν φορολογητέα ύλη, τα μεν νοικοκυριά (ελεύθεροι επαγγελματίες κλπ.) δηλώνοντας εισόδημα μικρότερο από το πραγματοποιηθέν, οι δε επιχειρήσεις μεταφέροντας ένα μέρος από τα κέρδη του σε λογαριασμούς αποσβέσεων, εξόδων παράστασης, κ.ο.κ.

Αντίθετα, αν το φορολογικό σύστημα κυριαρχείται από έμμεσους φόρους, η τάση για φοροδιαφυγή είναι μικρότερη, διότι ο έλεγχος των φορολογικών οργάνων είναι αποτελεσματικότερος: οι φορολογούμενες μονάδες είναι λιγότερες (μόνο οι ιδιωτικές επιχειρήσεις) και επί πλέον είναι υποχρεωμένες να τηρούν - λογιστικά βιβλία, από τα οποία προκύπτει η φορολογητέα ύλη.

Σημασία όμως εν προκειμένω έχει και η ειδικότερη μορφή, υπό την οποία εμφανίζονται οι άμεσοι ή έμμεσοι φόροι. Συγκεκριμένα, η δυνατότητα φοροδιαφυγής είναι μικρότερη στην περίπτωση που υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου εισοδήματος είναι ως επί το πλείστον μισθωτοί - των οποίων ο φόρος παρακρατείται στην πηγή - και μεγαλύτερη στην περίπτωση πού υπόχρεοι είναι ως επί το πλείστον ελεύθεροι επαγγελματίες. Ομοίως, αν ο φόρος καταναλώσεως εισπράττεται μόνο στο στάδιο της παραγωγής, η δυνατότητα φοροδιαφυγής είναι μικρότερη, σε αντίθεση με την περίπτωση επιβολής του φόρου σε επίπεδο λιανικού εμπορίου.

Από την προηγούμενη ανάλυση των υποκειμενικών και αντικειμενικών παραγόντων προσδιορισμού της φοροδιαφυγής συνάγονται και οι δυσμενείς επιδράσεις της στην οικονομική ζωή. Οι επιδράσεις αυτές είναι:

**(α) Παραβιάζεται η αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών με συνέπεια:** 1. Να δημιουργούνται κοινωνικές προστριβές μεταξύ φοροφυγάδων και

φορολογουμένων. 2. Να προκαλούνται αποκλίσεις από την άριστη κατανομή των παραγωγικών μέσων, διότι ευνοούνται οι φοροδιαφεύγουσες επιχειρήσεις, οι οποίες μπορεί να μη είναι και οι παραγωγικότερες. 3. Να επιτείνεται η αντίστροφη προοδευτικότητα του φορολογικού συστήματος, διότι η φοροδιαφυγή σημειώνεται κυρίως στους άμεσους φόρους, με αποτέλεσμα να αναγκάζεται το κράτος να προσφεύγει σε μεγαλύτερη έκταση στους έμμεσους φόρους για να αναπληρώνει τα φορολογικά έσοδα.

**(β) Δημιουργούνται ταμιακές δυσχέρειες στο κράτος:** Αν μάλιστα συμβαίνει να έχουν εξαντληθεί τα όρια της φορολογικής επιβαρύνσεως της οικονομίας, τότε εμφανίζεται έλλειμμα στον προϋπολογισμό, το οποίο ενδέχεται να καλυφθεί με μέσα ανορθόδοξα για τον συγκεκριμένο χώρο και χρόνο (δανεισμός, έκδοση νέου χρήματος, μείωση δημοσίας δραστηριότητας κλπ.).

**(γ) Εξασθενεί ή αποτελεσματικότητα των λαμβανομένων από την κυβέρνηση φορολογικών μέτρων για την επίτευξη των επί μέρους στόχων της δημοσιονομικής πολιτικής:** Έτσι, αν εκδηλωθούν πληθωρικές τάσεις στην οικονομία και η κυβέρνηση αποφασίσει να τις καταπολεμήσει με αύξηση των φόρων, ή φοροδιαφυγή είναι σε θέση να εξουδετερώσει συνολικά την αντιπληθωριστική πολιτική της κυβέρνησης. Αντίστοιχα αν οι δημόσιοι φορείς αποφασίσουν να θεσπίσουν φορολογικά κίνητρα υπέρ ορισμένων παραγωγικών κλάδων για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης, η φοροδιαφυγή εκ μέρους επιχειρήσεων.

**(δ) Τέλος, οι φοροφυγάδες αποτελούν κακό παράδειγμα προς μίμηση για τους ευσυνείδητους φορολογούμενους:** Είναι λοιπόν επιτακτική ή ανάγκη για το κράτος να λάβει σύντομα μέτρα περιορισμού ή εξαλείψεως της φοροδιαφυγής, καταπολεμώντας τα αίτια που την προκαλούν. Τέτοια μέτρα είναι ή αποκατάσταση πνεύματος εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ φορολογουμένων και Φορολογικής Αρχής, ή ορθολογική οργάνωση και λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών, ή κατάλληλη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος (ελεγκτικοί φόροι, αναπληρωματικοί φόροι κ. λ. π.), η κατά το δυνατό τήρηση της αρχής της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών κ.ο.κ. (Φινοκαλιώτης, 2014).

## 6.5. Η Φοροαποφυγή

Όταν λέμε φοροαποφυγή εννοούμε το σύνολο των νομίμων ενεργειών των ιδιωτικών φορέων, με τις οποίες αποβλέπουν στην μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους επιβάρυνσης από ορισμένους φόρους. Φοροαποφυγή λαμβάνει χώρα όταν π.χ. οι καταναλωτές μειώνουν την ζήτηση των φορολογουμένων προϊόντων και αυξάνουν ανάλογα την ζήτηση των μη φορολογουμένων υποκατάστατων τους (μπύρα - κρασί) όταν το άτομο μεταβιβάζει την περιουσία του με τμηματικές δωρεές εν ζωή, για να μην αναγκασθούν αργότερα οι κληρονόμοι του να πληρώσουν τον βαρύτερο φόρο κληρονομιών κ.ο.κ. (Φινοκαλιώτης, 2014).

Η φοροαποφυγή εξαρτάται γενικά από την διαφορά της φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ των διαφόρων εναλλακτικών τρόπων διάθεσης του εισοδήματος και από τον βαθμό σπουδαιότητας των επιμέρους ατομικών αναγκών που ικανοποιούνται με τους εναλλακτικούς αυτούς τρόπους διάθεσης του εισοδήματος. Ειδικότερα, στους φόρους κατανάλωσης η φοροαποφυγή εξαρτάται από παράγοντες όπως:

**Η ελαστικότητα ζήτησης του αγαθού σε σχέση με την τιμή του:** Αν η ελαστικότητα αυτή είναι μεγαλύτερη από την μονάδα η επιβολή (ή η αύξηση του συντελεστή) του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί του αγαθού θα υψώσει την τιμή του αλλά ταυτόχρονα θα μειώσει (με δεδομένο εισόδημα) την ζητούμενη ποσότητα αναλογικά περισσότερο, με συνέπεια να μειωθεί η φορολογική βάση. Αν η ελαστικότητα ζήτησης του αγαθού είναι μικρότερη από την μονάδα, η επιβολή ή η αύξηση του ειδικού φόρου κατανάλωσης θα μειώσει την ζητούμενη ποσότητα του αγαθού αναλογικά λιγότερο από την ύψωση της τιμής, οπότε και η φορολογική βάση θα διευρυνθεί αναλογικά λιγότερο από την ύψωση της τιμής.

Φοροαποφυγή συμβαίνει και στις δύο περιπτώσεις η ελαστικότητα ζήτησης τα του προϊόντος όμως καθορίζει το μέγεθος της. Η μόνη περίπτωση κατά την οποία η επιβολή ή η αύξηση του ειδικού φόρου κατανάλωσης ενός προϊόντος να μην παρατηρηθεί το φαινόμενο της φοροαποφυγής (ή το φαινόμενο να είναι πολύ περιορισμένο) είναι η ελαστικότητα ζήτησης του προϊόντος να είναι τελείως ανελαστική (είδη πρώτης ανάγκης χωρίς υποκατάστατα προϊόντα).

**Η εισοδηματική κατάσταση των φορολογουμένων:** Αν οι φορολογούμενοι ανήκουν στις ανώτερες εισοδηματικές τάξεις, η καταναλωτική τους συμπεριφορά

ελάχιστα επηρεάζεται από το μέγεθος και τις μεταβολές των συντελεστών των φόρων καταναλώσεως, γι αυτό και η φοροαποφυγή στις τάξεις αυτές είναι περιορισμένη. Αντίθετα, για τους φτωχούς εισοδηματίες, η αύξηση των εμμέσων φόρων επηρεάζει δυσμενώς το βιοτικό τους επίπεδο γι' αυτό και προσπαθούν να συνδυάσουν τις καταναλισκόμενες από αυτούς ποσότητες των αγαθών κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να ελαχιστοποιήσουν την φορολογική τους επιβάρυνση. Η φοροαποφυγή λοιπόν είναι πιο εκτεταμένη στις κατώτερες παρά στις μεσαίες και ανώτερες εισοδηματικές τάξεις.

**Ο βαθμός της ψευδαισθήσεως του χρήματος:** Η ψευδαίσθηση του χρήματος η αυταπάτη χρήματος (money illusion) είναι προϊόν της ατελούς πληροφόρησης των καταναλωτών, του γεγονότος, δηλαδή ότι οι καταναλωτές δεν έχουν τα απαραίτητα μέσα ή τον απαιτούμενο χρόνο για να παρακολουθούν τις μεταβολές των τιμών. Μένουν λοιπόν με την εντύπωση ότι οι τιμές εξακολουθούν να είναι ίδιες, ενώ στην πραγματικότητα υψώθηκαν μετά την επιβολή ή την αύξηση των φόρων κατανάλωσης. Όταν λοιπόν οι καταναλωτές δεν έχουν ψευδαίσθηση χρήματος, δεν σημειώνεται φοροαποφυγή, διότι η περίπτωση αντιστοιχεί σε πλήρως ανελαστική ζήτηση.

Επειδή η αύξηση των έμμεσων φόρων, οδηγεί συνήθως σε μείωση των ζητούμενων ποσοτήτων, οι επιχειρήσεις αναγκάζονται να περικόψουν την παραγωγή τους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την εμφάνιση αργούσας παραγωγικής δυναμικότητας στους φορολογούμενους κλάδους (ανεργία). Κι αν οι συντελεστές παραγωγής στους κλάδους, που επλήγησαν, μπορούν να βρουν απασχόληση στους μη φορολογημένων ή στους ηπιότερα φορολογημένους κλάδους παραγωγής αγαθών και των οποίων (υποκατάστατα) αυξάνεται η ζήτηση δεν δημιουργούνται σοβαρά προβλήματα στην οικονομία. Αν όμως η διακλαδική κίνηση των παραγωγικών μέσων είναι δυσχερής, είτε λόγω υψηλού βαθμού ειδίκευσης τους, είτε λόγω άλλων προβλημάτων, οι συνέπειες της επιβολής (ή αύξησης) του φόρου θα οδηγήσει σε μείωση παραγωγής και της απασχόλησης αλλά και του εθνικού εισοδήματος, ενώ η αύξηση της ζήτησης των μη φορολογούμενων προϊόντων είναι πιθανό να οδηγήσει σε πληθωρισμό.

Η δυσμενής επίδραση της φοροαποφυγής επί της ταμειευτικής λειτουργίας των φορών μπορεί να εκδηλωθεί με διάφορους τρόπους, οι σπουδαιότεροι των οποίων είναι: Αν η ζήτηση του προϊόντος, του οποίου αυξήθηκε η φορολογική επιβάρυνση, είναι πλήρως ανελαστική - όποτε αποκλείεται ή μείωση των φορολογικών εσόδων λόγω

μειώσεως της καταναλισκόμενης ποσότητας του - οι καταναλωτές θα αναγκασθούν, να μειώσουν τις ζητούμενες ποσότητες άλλων φορολογουμένων αγαθών, οπότε θα περιορισθούν οι φορολογικές εισπράξεις από τα αγαθά αυτά.

Πράγματι, με δεδομένη την ροπή προς κατανάλωση και τους λοιπούς προσδιοριστικούς παράγοντες της δαπάνης, η συνεπεία του φόρου αύξηση τιμής ορισμένου αγαθού με πλήρως ανελαστική ζήτηση (ή με μικρή ελαστικότητα ζήτησης) θα επηρεάσει αρνητικά τις ζητούμενες ποσότητες των άλλων φορολογουμένων αγαθών και κατά συνέπεια και τα φορολογικά έσοδα.

Η μείωση της παραγωγής των φορολογούμενων κλάδων θα οδηγήσει σε μείωση των κερδών τους (εκτός αν η ζήτηση για τα προϊόντα τους είναι ανελαστική) και επομένως, σε μείωση των εσόδων από τον φόρο επί των κερδών στους κλάδους αυτούς. Το ίδιο ισχύει και με τα έσοδα από τους λοιπούς άμεσους φόρους, που πλήττουν τις αμοιβές των παραγωγικών μέσων, των οποίων περιορίζεται η απασχόληση (εργασία, έδαφος κλπ.).

Αν τελικά η φοροαποφυγή οδηγήσει σε μείωση της παραγωγής και της απασχόλησης, θα ασκηθούν περαιτέρω δυσμενείς δευτερογενείς επιδράσεις. Η θέση δηλαδή εκτός απασχόλησης ορισμένων παραγωγικών μέσων θα έχει ως αποτέλεσμα την εκ μέρους τους μείωση της ζήτησης, η οποία προστίθεται στην πρωτογενή μείωση της ζήτησης, πού προκλήθηκε από την επιβολή ή αύξηση του φόρου κατανάλωσης. Η δευτερογενής αυτή μείωση της ζήτησης θα περιορίσει ακόμα περισσότερο την παραγωγή και την απασχόληση και παράλληλα την ζήτηση κ.ο.κ. Η διαδικασία αυτή είναι γνωστή ως πολλαπλασιαστική διαδικασία μείωσης του εθνικού εισοδήματος, η δυσμενής της δε επίδραση επί των φορολογικών εσόδων είναι εμφανής.

Μπορεί επίσης να φορολογήσει σχετικώς βαρύτερα τα αγαθά με μικρή ελαστικότητα ζήτησεως παραβιάζοντας βέβαια την αρχή της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, διότι τα αγαθά αυτά είναι συνήθως είδη πρώτης ανάγκης)ή να θεσπίσει ομοιόμορφο φορολογικό καθεστώς για τα προϊόντα, πού είναι υποκατάστατα μεταξύ τους κ.ο.κ. Όταν όμως το κράτος έχει να αντιμετωπίσει την τεράστια ποικιλία των αγαθών, που αποτελούν αντικείμενο συναλλαγών, ο συντονισμός των διαφόρων μορφών έμμεσων φόρων προς τον σκοπό περιορισμού της φοροαποφυγής είναι πράγματι έργο δυσχερές και επίμοχθο (Φινοκαλιώτης, 2014).

## **6.6. Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα**

Η φοροδιαφυγή, καθώς επίσης και η φοροκλοπή, έχει πάρει σημαντικές διαστάσεις στη χώρα μας. Αυτό είναι επόμενο να συμβαίνει αφού ορισμένοι από τους παράγοντες που αναφέρθηκαν πιο πάνω την ευνοούν ιδιαίτερα. Η πιθανότητα να συλληφθεί ο φοροφυγιάς στη χώρα μας είναι σχετικά μικρή, ενώ η πιθανότητα να αποφύγει την ποινή, ακόμη και αν συλληφθεί, είναι μεγάλη, με συνέπεια η πιθανότητα να τιμωρηθεί τελικά να είναι πολύ μικρή. Η μικρή πιθανότητα να συλληφθεί ο φοροφυγιάς οφείλεται στην ανεπαρκή οργάνωση και μηχανοργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών, στην ανεπαρκή εκπαίδευση του προσωπικού, καθώς επίσης και στη δομή της οικονομίας μας, με τη σωρεία των μικρών επιχειρήσεων των οποίων η λογιστική οργάνωση είναι ανεπαρκής και η παρακολούθηση και ο έλεγχος δυσχερής (Φινοκαλιώτης, 2014).

Εξάλλου, η μεγάλη δυνατότητα αποφυγής της ποινής στις περιπτώσεις που εντοπίζεται η φοροδιαφυγή φαίνεται να οφείλεται στην ευρεία έκταση που έχει πάρει ο χρηματισμός των φοροτεχνικών οργάνων στην πράξη, καθώς επίσης και στις διάφορες άλλες παρεμβάσεις που είναι εύκολο να γίνουν σε μια μικρή κοινωνία με την ελληνική νοοτροπία (Μπάρμπας, 2011).

Πόσο ακριβώς είναι το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα δεν γνωρίζει κανείς ούτε είναι, ίσως, δυνατό να γνωρίζει, όλες οι ενδείξεις που έχουμε όμως είναι ότι πρόκειται για φαινόμενο όπου η χώρα μας πρέπει να έχει τα σκήπτρα στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Μια ένδειξη για την έκταση της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων μπορεί να πάρει κανείς από το ύψος και την κατανομή των δηλωθέντων εισοδημάτων (Φινοκαλιώτης, 2014).

## **6.7. Γενικά περί Μετακύλισης του Φόρου**

Μετακύλιση είναι η διαδικασία μετάθεσης του φορολογικού βάρους από τον ένα συναλλασσόμενο στον άλλο, μέσω της μεταβολής της αγοραίας τιμής των αγαθών και υπηρεσιών που αποτελούν αντικείμενο συναλλαγών. Ο όρος ‘μετακύλιση’ συνδέεται συνήθως με τους φόρους κατανάλωσης, διότι οι φόροι αυτοί επιβάλλονται μεν επί των επιχειρήσεων παραγωγής και διανομής των αγαθών, άλλα η πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη επί του τελικού καταναλωτή.

Η μετακύλιση του βάρους από ορισμένο φόρο προϋποθέτει ότι η φορολογική βάση, επί της οποίας υπολογίζεται ο εν λόγω φόρος, αποτελεί αντικείμενα χρηματικών συναλλαγών, υπό την έννοια ότι υπάρχει κάποια τιμή, η οποία καταβάλλεται από τον αγοραστή και εισπράττεται από τον πωλητή του αντικειμένου της συναλλαγής.

Πράγματι, η μετακύλιση εκδηλώνεται με την μεταβολή της τιμής αγοράς η πώλησης του αντικειμένου της συναλλαγής, όταν οι λοιπές συνθήκες παραμένουν αμετάβλητες, όταν δηλαδή δεν λαμβάνει χώρα αυξομείωση της τιμής, οφειλομένη σε πληθωρισμό η ύφεση, σε μεταβολή της τεχνολογίας η των συνθηκών ανταγωνισμού κ.ο.κ. Αν υπάρχει τέτοια αυξομείωση πρέπει φυσικά να διαχωρίζεται από την μεταβολή της τιμής, που οφείλεται στην μετακύλιση (Φινοκαλιώτης, 2014).

Η μετακύλιση λοιπόν αναφέρεται στην διαδικασία μεταβίβασης του φορολογικού βάρους από τον ιδιωτικό φορέα στον οποίο αρχικά επιβλήθηκε ο φόρος - και ο οποίος είναι κατά νόμο υπόχρεος για την πληρωμή του στο δημόσιο - προς τον ιδιωτικό φορέα, ο οποίος τελικά επιβαρύνεται με τον φόρο. Όταν φθάσουμε στο σημείο όπου τερματίζεται η διαδικασία της μετακύλισης, όταν δηλαδή βρεθεί ο ιδιωτικός φορέας, ο οποίος επιβαρύνεται οριστικά με τον φόρο διότι δεν μπορεί η δεν θέλει να τον μετακυλίσει περαιτέρω, τότε μιλάμε για επίπτωση του φόρου.

Αν το σημείο της παραγωγικής διαδικασίας, στο οποίο επιβλήθηκε αρχικά ο φόρος, συμπίπτει με το σημείο του επιβαρύνεται πραγματικά με τον φόρο αυτό, τότε δεν λαμβάνει χώρα μετακύλιση και το φορολογικό βάρος επιπίπτει στον κατά νόμο υπόχρεο για την πληρωμή του φόρου στο δημόσιο. Είναι όμως δυνατό να συνεχίζεται στο διηνεκές η διαδικασία της μετακύλισης, δηλαδή να μη λαμβάνει χώρα επίπτωση του φορολογικού βάρους. Αυτό συμβαίνει π.χ. στην περίπτωση των φόρων κατανάλωσης, οι όποιοι μετακυλούνται από τους παραγωγούς στους καταναλωτές.

**Ο φόρος μπορεί να μετακυλισθεί προς δύο κατευθύνσεις προς τα ‘εμπρός’ και προς τα ‘πίσω’:** Όταν ο κατά νόμο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου στο δημόσιο μεταβιβάζει το φορολογικό βάρος στα επόμενα στάδια της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, δι' αναλόγου υψώσεως της τιμής πώλησης των αγαθών και υπηρεσιών που προσφέρει, τότε η μετακύλιση γίνεται προς τα εμπρός (όταν π.χ. ο παραγωγός η ο έμπορος μετακυλύει το φορολογικό βάρος στους καταναλωτές υπό την μορφή αυξημένης τιμής πώλησεως των φορολογουμένων προϊόντων).



Όταν όμως ο κατά νόμο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου μεταβιβάζει το φορολογικό βάρος στα προηγούμενα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας με ανάλογη μείωση της τιμής αγοράς των υπηρεσιών συντελεστών παραγωγής και των λοιπών εισροών, που χρησιμοποιεί στην διαδικασία παραγωγής των προϊόντων του, τότε η μετακύλιση γίνεται προς τα πίσω (όταν π.χ. ο παραγωγός μισθώνει υπηρεσίες εργατών, πληρώνοντας αμοιβές μειωμένες κατά το ποσό του φόρου).

Τέλος ο φόρος μπορεί να μετακυλισθεί είτε εκ των υστέρων είτε εκ των προτέρων. Όταν ο κατά νόμο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου πληρώνει πρώτα τον φόρο στο δημόσιο και εν συνεχεία το μετακυλύει στους καταναλωτές, τότε η μετακύλιση γίνεται εκ' των υστέρων, π.χ. όταν ο εισαγωγέας πληρώνει τους δασμούς στο δημόσιο και στην συνέχεια τους ενσωματώνει στην τιμή των εισαγόμενων προϊόντων. Αντίθετα, όταν ο κατά τον νόμο υπόχρεος εισπράττει πρώτα τον φόρο από τους καταναλωτές και στην συνέχεια τον αποδίδει στο δημόσιο, τότε η μετακύλιση γίνεται εκ των προτέρων. Αυτό συμβαίνει π.χ. με τον φόρο κύκλου εργασιών, ο οποίος υπολογίζεται επί των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης. Ο βαθμός μετακύλισης των φόρων εξαρτάται από πολλούς παράγοντες κυριότεροι από τους οποίους είναι:

**Η μορφή του φόρου:** Ο βαθμός μετακύλισης των φόρων διαφέρει ανάμεσα στις διάφορες κατηγορίες φόρων. Διαφορετικός είναι λ.χ. ο βαθμός μετακύλισης των φόρων εισοδήματος από τον αντίστοιχο βαθμό μετακύλισης των έμμεσων φόρων δαπάνης.

**Η μορφή της αγοράς:** Η μορφή της αγοράς στην οποία πουλιέται το φορολογούμενο προϊόν ή ο φορολογούμενος παραγωγικός συντελεστής, παίζει επίσης σημαντικό ρόλο στο βαθμό μετακύλισης των φόρων. Έτσι, ο βαθμός μετακύλισης στην αγορά πλήρους ανταγωνισμού είναι διαφορετικός από το βαθμό μετακύλισης στο μονοπώλιο ή σε άλλες μορφές ατελούς ανταγωνισμού.

**Η ελαστικότητα ζήτησης και προσφοράς:** Η ελαστικότητα ζήτησης και προσφοράς των προϊόντων ή των παραγωγικών συντελεστών που φορολογούνται επηρεάζουν επίσης το βαθμό μετακύλισης ενός φόρου προς τα εμπρός ή προς τα πίσω. Αυτό είναι επίσης λογικό να συμβαίνει γιατί οι ελαστικότητες ζήτησης και προσφοράς ενός προϊόντος δείχνουν το βαθμό ευελιξίας των καταναλωτών ή των παραγωγών όταν

μεταβάλλεται η τιμή του προϊόντος και αυτός ο βαθμός ευελιξίας τους είναι επόμενο να επηρεάζει την έκταση στην οποία μπορούν να αποφύγουν το φόρο και να τον μεταβιβάσουν σε κάποιον άλλον.

**Ο χρόνος μέσα στον οποίο εξετάζεται η μετακύλιση:** Ένας άλλος σημαντικός προσδιοριστικός παράγοντας του βαθμού μετακύλισης των φόρων είναι ο χρόνος μέσα στον οποίο εξετάζεται η μετακύλιση. Έτσι λ.χ. διαφορετικός είναι ο βαθμός μετακύλισης ενός φόρου στην αγοραία περίοδο, διαφορετικός στη βραχυχρόνια και άλλος στη μακροχρόνια περίοδο.

**Οι στόχοι των ιδιωτικών φορέων:** Οι στόχοι τους οποίους επιδιώκουν οι ιδιωτικοί φορείς, και ιδιαίτερα οι επιχειρήσεις, μπορεί να επηρεάζουν το βαθμό μετακύλισης των φόρων. Έτσι, λ.χ. διαφορετικός είναι ο βαθμός μετακύλισης των φόρων για επιχειρήσεις που επιδιώκουν μεγιστοποίηση των κερδών τους από τον αντίστοιχο βαθμό μετακύλισης για επιχειρήσεις που επιδιώκουν άλλους στόχους λ.χ. μεγιστοποίηση των πωλήσεων. (Φινοκαλιώτης, 2014) .

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7<sup>ο</sup> ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

### ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΣΤΗΝ ΙΣΟΡΡΟΠΙΑ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

#### 7.1. Οι Επιδράσεις των Δημοσιονομικών Μέσων στην Προσφορά Εργασίας

Τα δημοσιονομικά μέσα, και ιδιαίτερα οι φόροι και οι δημόσιες δαπάνες ιδίως μάλιστα ορισμένες μεταβιβαστικές πληρωμές - 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 τα δημοσιονομικά μέσα μέσω επιδράσεων που ασκούν τα τελευταία στο μέγεθος του πληθυσμού καθώς επίσης και στο μέγεθος και την παραγωγικότητα του εργατικού δυναμικού.

Το μέγεθος του πληθυσμού μπορεί πραγματικά να επηρεαστεί από τη φορολογία ή από τις δημόσιες δαπάνες είτε ένεκα των επιδράσεων που ασκούν τα μέσα αυτά στις γεννήσεις ή στους θανάτους ή ακόμη και με τις επιδράσεις που ασκούν στη μετανάστευση.

Πολλές κατηγορίες δαπανών μπορεί να επηρεάζουν θετικά το μέγεθος του πληθυσμού. Έτσι, λ.χ. οι δημόσιες δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες, που γίνονται για την παροχή δωρεάν στο κοινωνικό σύνολο των δημόσιων αγαθών, αυξάνουν ουσιαστικά το πραγματικό εισόδημα των νοικοκυριών και ενδέχεται να επηρεάζουν ευνοϊκά τον αριθμό των παιδιών και επομένως το μέγεθος του πληθυσμού. Όμοια, τα οικογενειακά επιδόματα ή διάφορες άλλες δαπάνες του κράτους σχετικά με τα παιδιά ενδέχεται να επηρεάζουν θετικά τον αριθμό των γεννήσεων και το μέγεθος του πληθυσμού. Οι δαπάνες υγείας βελτιώνουν την υγεία του πληθυσμού, αυξάνουν το μέσο όρο ζωής και επηρεάζουν επίσης ευνοϊκά το μέγεθος του πληθυσμού (Μπάρμπας, 2014).

Εκτός από τις επιδράσεις τους στο μέγεθος του πληθυσμού, τα δημοσιονομικά μέσα 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 μίαν ορισμένη χρονική περίοδο, καθώς προσφέρει λ.χ. ο αριθμός των ωρών εργασίας κάθε ημέρα ή ο αριθμός των ημερών κάθε εβδομάδα κ.ο.κ.

Πραγματικά, τόσο η φορολογία όσο και οι δημόσιες δαπάνες μπορεί να επηρεάσουν σοβαρά τον αριθμό των ατόμων μίας οικογένειας που επιθυμούν να εργαστούν και να έχουν έτσι άμεση επίδραση στο μέγεθος του εργατικού δυναμικού. Οι επιδράσεις αυτές είναι συνήθως εντονότερες προκειμένου για τη σύζυγο και τα παιδιά, που η απασχόληση τους δεν είναι πάντοτε αναγκαία, ενώ είναι μάλλον ασήμαντη στην περίπτωση του συζύγου, του οποίου η απασχόληση είναι απαραίτητη για τη συντήρηση της οικογένειας. Εξάλλου, τα δημοσιονομικά μέσα μπορεί να επηρεάσουν σημαντικά τον αριθμό ωρών εργασίας που είναι διατεθειμένα να προσφέρουν τα επιμέρους άτομα της οικογένειας. Έτσι λ.χ. η βαριά φορολογία του εισοδήματος μπορεί να αποθαρρύνει τα άτομα να εργαστούν υπερωρίες κ.α.

Οι επιδράσεις των δημοσιονομικών μέσων στο απόθεμα του εργατικού δυναμικού μίας χώρας πιθανόν δεν είναι σημαντικές. Πραγματικά, ενώ είναι ενδεχόμενο τόσο οι φόροι όσο και οι δαπάνες να επηρεάζουν είτε τον αριθμό των γεννήσεων - θανάτων είτε το ρυθμό μετανάστευσης - παλιννόστησης, οι επιδράσεις αυτές είναι μάλλον ασήμαντες, καθόσον τόσο οι γεννήσεις και οι θάνατοι όσο και η μετανάστευση και η παλιννόστηση επηρεάζονται από πολλούς άλλους παράγοντες και οι επιδράσεις των δημοσιονομικών μέσων βγουν μάλλον δευτερεύουσα σημασία.

Αντίθετα, οι επιδράσεις των δημοσιονομικών μέσων στο βαθμό χρησιμοποίησης του συντελεστή εργασίας και ιδιαίτερα οι επιδράσεις στην ποσότητα εργασίας που είναι διατεθειμένο να προσφέρει κάθε άτομο ενδέχεται να είναι σημαντικότερη. Γι' αυτό θα περιοριστούμε μόνο στην εξέταση των τελευταίων αυτών επιδράσεων, θα εξετάσουμε πρώτα τις επιδράσεις των φόρων στον αριθμό ωρών που είναι διατεθειμένο να εργαστεί ένα άτομο και στη συνέχεια θα εξετάσουμε τις επιδράσεις των δημόσιων δαπανών (Μπάρμπας, 2011).

Οι φόροι επηρεάζουν την ποσότητα εργασίας που είναι διατεθειμένο να προσφέρει κάθε άτομο, γιατί μειώνουν το διαθέσιμο εισόδημα του και μειώνουν επομένως τη ζήτηση 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 εργαστεί, 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 τη ζήτησή τους για το αγαθό ανάπαυση και να αυξάνουν τη διάθεση τους για εργασία, έτσι ώστε να μπορέσουν να αναπληρώσουν ένα μέρος από το εισοδήματος που αφαιρέθηκε με το φόρο και να μη μειωθεί πολύ το βιοτικό τους επίπεδο (Μπάρμπας, 2011).

Εκτός όμως από την ευνοϊκή αυτή εισοδηματική επίδραση που ασκούν όλες οι κατηγορίες φόρων, οι περισσότεροι φόροι ασκούν και αρνητική επίδραση στην προσφορά εργασίας, η οποία λέγεται επίδραση υποκατάστασης. Τέτοια επίδραση ασκούν όλοι οι φόροι που δεν καλύπτουν και την ανάπαυση. Πραγματικά, οι φόροι αυτοί, λ.χ. οι φόροι εισοδήματος, που δεν καλύπτουν την ανάπαυση, μειώνουν τις καθαρές μετά τη φορολογία αποδοχές του εργαζομένου και κάνουν την ανάπαυση φθηνότερη σε όρους διαφεύγοντος εισοδήματος, με συνέπεια να προκαλούν αύξηση της ανάπαυσης και, μείωση της προσφορά εργασίας.

Η φορολογία εισοδήματος, όπως και όλοι οι άλλοι φόροι που δεν καλύπτουν την ανάπαυση, όπως λ.χ. οι φόροι περιουσίας και οι φόροι κατανάλωσης, μειώνουν την τιμή του αγαθού ανάπαυσης και οδηγούν τα άτομα να αυξήσουν την κατανάλωση του αγαθού αυτού και να μειώσουν επομένως την προσφορά εργασίας. Γι' αυτό οι φόροι αυτοί ασκούν δύο αντίθετες επιδράσεις στην προσφορά εργασίας από κάθε άτομο: μια θετική εισοδηματική επίδραση και μια αρνητική επίδραση υποκατάστασης.

Η συνολική επίδραση των φόρων πάνω στην προσφορά εργασίας επομένως είναι το αλγεβρικό άθροισμα των δύο αυτών αντίθετων επιδράσεων και μπορεί να είναι θετική ή αρνητική ανάλογα με την ένταση καθεμίας. από τις δύο αντίθετες επιδράσεις. Μόνο οι αυτόνομοι φόροι δεν ασκούν επίδραση υποκατάστασης, γιατί αυτοί πρέπει να πληρωθούν είτε εργαστεί το άτομο είτε αναπαυθεί. Οι φόροι αυτοί δηλαδή καλύπτουν και την ανάπαυση, και επομένως δεν προκαλούν υποκατάσταση της ανάπαυσης έναντι του εισοδήματος και της εργασίας (Μπάρμπας, 2014).

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η άμεση φορολογία αποδίδεται από το υπόχρεο πρόσωπο, ενώ η έμμεση μετακυλιέται ανάλογα με την ικανότητα αντίδρασης του καθενός στη σχετική αγορά.

Ο ΟΟΣΑ υποστηρίζει για τις χώρες – μέλη, την ενίσχυση της άμεσης φορολογίας, η οποία λαμβάνει υπόψη της εισοδηματικά και λοιπά κοινωνικά κριτήρια και ικανοποιεί τόσο το κριτήριο της αποτελεσματικότητας, όσο και το κριτήριο της δίκαιης κατανομής των οικονομικών βαρών. Αντίθετα, η έμμεση φορολογία ανάγεται σε αντιστρόφως προοδευτική φορολογία ως προς το εισόδημα των καταναλωτών και δεν συνάδει με τις αρχές του ΟΟΣΑ για κοινωνικά δίκαιη και αποτελεσματική φορολογία στις οικονομικά αναπτυγμένες χώρες.

Η φορολόγηση των πολιτών εν γένει ακολουθεί την αρχή της συνεισφοράς των πολιτών στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους, διότι δεν υπάρχει κάτι πιο α'δικο από το να αντιμετωπίζεις άνισους ανθρώπους ως ίσους. Από την αναλογική αυτή αντιμετώπιση των φορολογούμενων μονάδων ικανοποιείται εξ' αντανακλάσεως και η συνταγματική Αρχή της Ισότητας.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Μιχαηλίδης, Γ. (2006) 'Εναρμόνιση της Φορολογίας Εισοδήματος των Επιχειρήσεων στην Ε.Ε.', εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη

Μπάρμπας, Ν. (2014) 'Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου', εκδ. Σάκκουλα, ε' έκδοση

Μπάρμπας, Ν. (2011) 'Φορολογία Εισοδήματος', εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη

Μπάρμπας, Ν., Φινοκαλιώτης, Κ. (2011) 'Δημόσια Οικονομικά - Φόροι- Δημόσια Δάνεια-Δημόσιες Δαπάνες', εκδ. Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, γ' έκδοση

Φινοκαλιώτης, Κ. (2014) 'Φορολογικό Δίκαιο', εκδ. Σάκκουλα., ε' έκδοση

Φορτσάκης, Θ., Σαββαΐδου, Κ. (2013) 'Φορολογικό Δίκαιο', εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη

Country Groups. High-income OECD members. [The World Bank](#). Ανακτήθηκε στις 2016-07-18.

Chile invited to become a member of the OECD



Ε.Π.  
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ  
ΔΗΜΟΣΙΟΥ  
ΤΟΜΕΑ**  
LOVEE



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)

Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Ταύρος

τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479

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