

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



Φωτεινή Νότη

**ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ:
ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εισηγητής: Ανδρέας Αναστασάκης, Καθηγητής Εφαρμογών

Ηράκλειο
Φεβρουάριος 2012

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	6
1.1 Γενικά Για Τη Φορολογία.....	6
1.2 Ιστορική Αναδρομή Της Φορολογίας	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	9
2.1. Σκοπός και Βασικά Χαρακτηριστικά των Φόρων.....	9
2.2 Οι Βασικές Λειτουργίες των Φόρων	10
2.3 Κατηγορίες των Φόρων	11
2.3.1 Κατηγοριοποίηση ανάλογα με τη Φορολογική Βάση.....	11
ΠΙΝΑΚΑΣ 2.1	12
2.3.2 Κατηγοριοποίηση ανάλογα τη Φύση του Φορολογικού Συντελεστή.....	12
2.3.3 Κατηγοριοποίηση με Βάση τον Δημόσιο Φορέα για τον οποίο	13
επιβάλλονται.....	13
ΠΙΝΑΚΑΣ 2.2	14
Κατανομή Φορολογικών Εσόδων κατά Δημόσια Αρχή	14
2.3.4 Κατηγοριοποίηση των Φόρων σε Προσωπικούς και	14
Πραγματικούς	14
2.3.5 Κατηγοριοποίηση των Φόρων σε Άμεσους και Έμμεσους	15
ΠΙΝΑΚΑΣ 2.3	15
Η Συμβολή των Άμεσων και Έμμεσων Φόρων στα Φορολογικά Έσοδα στην Ελλάδα	15
2.3.6 Το Φορολογικό Βάρος.....	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	19
3. ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ	19
3.1 Άριστη Διάρθρωση της Φορολογίας -.....	19
Θεωρητική Προσέγγιση.....	19
3.1.1 Η Ανάλυση του Ramsey.....	20

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3.1	22
3.1.2 Η Ανάλυση των Corlett και Hague	23
3.2 Η Άριστη Διάρθρωση της Φορολογίας και η Διανομή του	23
Εισοδήματος	23
3.2.1 Η Άριστη Διάρθρωση της Φορολογίας Εισοδήματος	24
3.2.2 Η Άριστη Διάρθρωση της Φορολογίας και η	27
Αποτελεσματικότητα Παραγωγής	27
3.3 Η Άριστη Διάρθρωση του Φορολογικού Συστήματος	29
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	31
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α	32
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	34

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στις μέρες μας με τη διαρκή και ευρεία απελευθέρωση των οικονομικών, αλλά και τη ραγδαία ανάπτυξή τους, ο ρόλος του φορολογικού κλάδου καθίσταται ολοένα και σημαντικότερος, καθώς αυξάνεται και ο βαθμός επιρροής του σε όλο το οικονομικό και κοινωνικό φάσμα.

Στην παρούσα εργασία γίνεται προσπάθεια ανάπτυξης της άριστης διάρθρωσης της φορολογίας εισοδήματος μέσα από τη παρουσίαση των φόρων και την επίδρασή τους στην οικονομία.

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω τον καθηγητή μου Αναστασάκη Ανδρέα για τη καθοδήγηση και εποπτεία της εργασίας μου.

Για την οικογένειά μου

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στη σύγχρονη εποχή ο σχεδιασμός και η υλοποίηση ενός φορολογικού συστήματος ικανού να επιτύχει τόσο την αναδιανομή του εισοδήματος, όσο και την ελαχιστοποίηση του φορολογικού βάρους των φορολογούμενων αποτελεί μία δύσκολη και πολύπλοκη διαδικασία. Σκοπός λοιπόν της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιαστούν οι πιο σύγχρονες θεωρίες σχετικά με την άριστη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραμέτρους για την υλοποίηση των στόχων του και τη μεγιστοποίηση της κοινωνικής ευημερίας.

Για να επιτευχθεί λοιπόν ο σκοπός αυτός κρίθηκε απαραίτητα να γίνει στο πρώτο κεφάλαιο μία περιγραφή γενικά για τη φορολογία και μία ιστορική αναδρομή σχετικά με αυτή. Στο δεύτερο κεφάλαιο, αναλύονται τα βασικά χαρακτηριστικά και οι λειτουργίες των φόρων αλλά και στις κατηγορίες στις οποίες διακρίνονται. Η κατηγοριοποίηση γίνεται σύμφωνα με τη φορολογική βάση, το δημόσιο φορέα για τον οποίο επιβάλλονται, σε προσωπικούς, πραγματικούς, σε άμεσους και έμμεσους. Τέλος στο κεφάλαιο αυτό δίνεται ιδιαίτερη σημασία στην ανάλυση του φορολογικού βάρους, το οποίο είναι απαραίτητος παράγοντας για τη διαμόρφωση της διάρθρωσης του φορολογικού συστήματος.

Έτσι, έχοντας αναλύσει τις βασικές έννοιες της φορολογίας, στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας διατυπώνονται και αναλύονται όλες οι σύγχρονες προσεγγίσεις στη θεωρία των φόρων, έχοντας ως βάση τη θεωρία της βέλτιστης φορολογίας. Ακόμη, γίνεται παρουσίαση της θεωρίας σπουδαίων οικονομολόγων του Rumsey, Corlett, Hague και του Stiglitz για την άριστη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος δίνοντας κάθε φορά ιδιαίτερη σημασία στους τρόπους που οδηγούν στην επίτευξή της.

Τέλος, το τελευταίο κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παρουσίαση της άριστης διάρθρωσης της φορολογίας σε συνδυασμό με την αναδιανομή του εισοδήματος, όπως επίσης και με την αποτελεσματικότητα της παραγωγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1.1 Γενικά Για Τη Φορολογία

Βασικός σκοπός κάθε οικονομίας ήταν ανέκαθεν η επίτευξη οικονομικού ρυθμού μεγέθυνσης ή ανάπτυξης. Πολλές φορές όμως, λόγω αδυναμίας του μηχανισμού και της μεταβολής των τιμών για να προωθήσει ικανοποιητικά την ανάπτυξη μια χώρας (επίτευξη του προσδοκώμενου ρυθμού ανάπτυξης) που αποδίδεται σε διάφορους παράγοντες απαραίτητη είναι η παρέμβαση των δημόσιων φορέων.

Οι δημόσιοι φορείς με την άσκηση κατάλληλης δημοσιονομικής πολιτικής, συμβάλλουν στο να επιτευχθεί η προώθηση των στόχων της οικονομίας και φυσικά κατ' επέκταση και του κοινωνικού συνόλου. Ένα από τα σημαντικά δημοσιονομικά μέσα που οι δημόσιοι φορείς έχουν στα “χέρια” τους και μπορούν να χειριστούν είναι η Φορολογία.

Η φορολογία αποτελεί την κύρια πηγή εσόδων που διαθέτουν οι δημόσιοι φορείς και ιδιαίτερα το κράτος. Αυτό συμβαίνει γιατί μέσω αυτής εξασφαλίζονται οι απαραίτητοι πόροι για:

- τη παροχή των δημόσιων αγαθών
- τη χρηματοδότηση των δημόσιων δαπανών καθώς και τη χρηματοδότηση άλλων δραστηριοτήτων
- την προώθηση των στόχων του κοινωνικού συνόλου με τον ρόλο της ταμειυτικής λειτουργίας της φορολογίας.

Οι δημόσιοι φορείς μπορεί επίσης να χρησιμοποιήσουν τη φορολογία για:

- την αποθάρρυνση ορισμένων δραστηριοτήτων και επομένως την άμεση παρέμβαση για βελτίωση της κατανομής των πόρων, άλλα και
- ως μέσο αναδιανομής του εισοδήματος.

Αυτό που πρέπει να σημειωθεί είναι ότι προκειμένου να επιτευχθούν καλύτερα οι επιδιώξεις των δημόσιων φορέων, είναι απαραίτητη συχνά η επιβολή περισσότερων του ενός φόρων.

Πολλές φορές αυτό είναι αναπόφευκτο για το εξής λόγο: Ορισμένοι φόροι είναι αποτελεσματικοί στην πραγματοποίηση ορισμένων στόχων των δημόσιων φορέων ενώ άλλοι φόροι στην πραγματοποίηση άλλων στόχων.

Αυτό το οποίο πρέπει να προσεχθεί ιδιαίτερα είναι ότι οι διάφορες κατηγορίες φόρων (ικανές να πετύχουν στόχους οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής) θα πρέπει να συνδέονται κατάλληλα ώστε συνολικά να ελαχιστοποιούνται τα μειονεκτήματα της

φορολογίας και να μεγιστοποιούνται τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από αυτήν ώστε να οδηγηθούμε στην καλύτερη, όσο το δυνατό γίνεται, επίτευξη των στόχων των κρατικών φορέων.

Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι η φορολογία χρησιμοποιείται ως μέσο προώθησης των στόχων της οικονομίας, με θετικές τις περισσότερες φορές επιπτώσεις στο κοινωνικό σύνολο, συχνά συναντά εμπόδια εκ μέρους των φορολογούμενων. Το γεγονός αυτό υφίσταται γιατί η επιβολή των φόρων προκαλεί αντιδράσεις από τη πλευρά των φορολογούμενων, οι οποίες έχουν σαν σκοπό να περιορίσουν τη φορολογική υποχρέωση τους απέναντι στους δημόσιους φορείς. Οι αντιδράσεις αυτές, πρέπει να σημειωθεί ότι ασκούν διάφορες επιδράσεις τόσο οικονομικές όσο και κοινωνικές, διότι οδηγούν σε κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης κατά διαφορετικό τρόπο από αυτό που προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία.

1.2 Ιστορική Αναδρομή Της Φορολογίας

Με μια σύντομη ιστορική αναδρομή¹ θα δούμε ότι η αρχή της φορολογίας τοποθετείται στην αρχαιότητα και φαίνεται να ξεκίνησε ως υποχρέωση των ανθρώπων να καταβάλλουν αντικείμενα ή προϊόντα αξίας σε άρχοντες ή κράτη. Σε κάθε περιοχή υπήρχε ένας άρχοντας με στρατιωτική ή πολιτική εξουσία ή ήταν ένας γαιοκτήμονας στον οποίο αποδίδονταν οι εισφορές, και αυτός με τη σειρά του τις έδινε στην ανώτατη κρατική αρχή. Επιπλέον, κατά την αρχαιότητα και τον Μεσαίωνα, η παροχή υπηρεσιών από τους άρχοντες με το δικαίωμα της είσπραξης των φόρων μιας επαρχίας για δικό τους όφελος αποτελούσε πολύ συχνό φαινόμενο.²

Στον ελλαδικό χώρο, στην εποχή του Βυζαντίου, παρατηρήθηκε το φαινόμενο της καταβολής των εισφορών στην κοινότητα και όχι σε κάποιον άρχοντα και αυτή με τη σειρά της τις απέδιδε στο κράτος.

¹<http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1>

²http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%99%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%81%CE%AF%CE%B1_%CF%84%CE%B7%CF%82_%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%AF%CE%B1%CF%82_%CF%84%CE%B7%CF%82_%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1%CF%82#.CE.97_.CE.BF.CE.B9.CE.BA.CE.BF.CE.BD.CE.BF.CE.BC.CE.AF.CE.B1_.CE.B5.CF.80.CE.AF_.CE.B2.CE.B1.CF.83.CE.B9.CE.BB.CE.B5.CE.AF.CE.B1.CF.82_.CF.84.CE.BF.CF.85_.CE.8C.CE.B8.CF.89.CE.BD.CE.B1_.281832-1862.29

Επιπρόσθετα, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι ιστορικά υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος ένας πολίτης ή περίοικος (κάτοικος χωρίς πολιτικά δικαιώματα) μιας περιοχής, αλλά ένα ολόκληρο κράτος.

Σε αυτές τις περιπτώσεις ένα αναγνωρισμένο κράτος είχε την υποχρέωση να καταβάλλει εισφορά σε ένα άλλο μετά από σχετική συνθήκη που είχε υπογράψει. Συγκεκριμένα, αυτό συνέβη στο Μεσαίωνα, όπου σλαβικά κράτη πλήρωναν στο Βυζάντιο φόρο, ενώ το ίδιο σε άλλες ιστορικές περιόδους πλήρωνε φόρο στη Περσία και την Οθωμανική Αυτοκρατορία.

Στην αρχαιότητα και το Μεσαίωνα, η φορολογία ίσως να συνδεθεί με τη στρατιωτική κατάκτηση ή πολιτική κτήση όπως υποδηλώνει η χαρακτηριστική φράση «φόρος υποτελείας». Σχεδόν ταυτόχρονα με τη φορολογία αναπτύχθηκε δε, και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, ώστε να δημιουργηθούν ειδικές οργανώσεις συλλογής φόρων και υπολογισμού του κάθε φόρου. Αυτές οι οργανώσεις είχαν ακόμη και τη δικαιοδοσία να επιδικάσουν ποινές σε φοροφυγάδες. Έτσι, οι υποχρεωτικές εισφορές αρχικά αποτελούσαν ένα μέρος της σοδειάς, όπως συνέβαινε στην αρχαία Αίγυπτο και αργότερα αντικαταστάθηκαν με χρήματα μετά την εφεύρεσή τους ως μέσο συναλλαγής. Ωστόσο ο υπολογισμός της υποχρεωτικής καταβολής εξακολουθούσε να γίνεται με βάση την έκταση των χρημάτων του φορολογούμενου μέχρι και μετά τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία σε πολλά κράτη. Όμως, η φορολογία δεν ήταν πάντα μοναδική πηγή εσόδων ενός κράτους, υπήρχαν και περισσότερες, όπου το κράτος είχε τον έλεγχο μερικών μονοπωλίων ως κύρια ή συμπληρωματική πηγή εσόδων, όπως συνέβαινε επί εποχής Όθωνα στην Ελλάδα όπου το κράτος είχε τον έλεγχο ορυχείων της Χαλκιδικής. Βέβαια, εκτός από τους φόρους ένα κράτος μπορεί να επιβάλλει εισφορές και σε εμπορικές συναλλαγές που γίνονται μέσα σε αυτό, ακόμα και όταν οι συναλλασσόμενοι δεν είναι πολίτες του κράτους.

Γίνεται κατανοητό ότι οι ρίζες της φορολογίας τοποθετούνται πολύ βαθιά μέσα στο χρόνο ενώ με το πέρασμα του το φορολογικό σύστημα εξελίσσεται προσαρμοσμένο στις ανάγκες κάθε εποχής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

2.1. Σκοπός και Βασικά Χαρακτηριστικά των Φόρων

Το φορολογικό σύστημα μιας χώρας είναι με τέτοιο τρόπο σχεδιασμένο ώστε οι φόροι να αποτελούν ένα αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό τομέα στον δημόσιο έτσι ώστε να μπορούν οι δημόσιοι φορείς να εξασφαλίσουν τους αναγκαίους πόρους για τη δωρεά παροχή στο κοινωνικό σύνολο των δημόσιων αγαθών. Αυτό αποτελεί και τον κύριο σκοπό της ύπαρξης της φορολογίας.

Ποία είναι όμως τα βασικά χαρακτηριστικά των φόρων;³

Από την παραπάνω παράθεση του σκοπού της ύπαρξης των φόρων, γίνεται κατανοητό ότι οι φόροι έχουν δύο βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα και αποτελούν:

- ένα υποχρεωτικό και αναγκαίο μέσο μετάθεσης των πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα
- και ένα μέσο μονομερές, καθώς η παροχή δεν συνεπάγεται ειδική αντιπαροχή των δημόσιων φορέων προς τους ιδιωτικούς φορείς.

Σύμφωνα με τον Stiglitz⁴ ένα καλό φορολογικό σύστημα θα πρέπει να έχει πέντε βασικά επιθυμητά χαρακτηριστικά:

- 1) οικονομική αποτελεσματικότητα
- 2) διαχειριστική απλότητα
- 3) ευκαμψία
- 4) πολιτική υπευθυνότητα και
- 5) δικαιοσύνη

Συνοπτικά θα μπορούσε κανείς να τονίσει ότι το φορολογικό σύστημα ενός κράτους θα πρέπει να εμποδίζει και να αναστέλλει όποτε απαιτείται την παρέμβαση στην αποτελεσματική κατανομή των πόρων, θα πρέπει να είναι αρκετά απλό και εύκολο κατά τη διαχείριση του, θα πρέπει να προσαρμόζεται πολύ εύκολα στην ισχύουσα οικονομική κατάσταση που επικρατεί κάθε φορά.

Επιπλέον, το φορολογικό σύστημα θα πρέπει να είναι δίκαιο κάθε φορά που απαιτείται η συγκριτική αντιμετώπιση των διαφόρων ατόμων καθώς και να είναι σχεδιασμένο με

3 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ:287-288,

Έκδ:Ευγ. Μένου, Αθήνα 2005

4 J.Stiglitz «Οικονομική του δημόσιου τομέα» σελ.466-477 Εκδ: Κριτική Επιστημονική, Βιβλιοθήκη 1992

τέτοιο τρόπο από τους εκάστοτε φορείς της εξουσίας ώστε τα άτομα να είναι σε θέση να μπορούν να εξακριβώσουν το τι ακριβώς πληρώνουν.

Επομένως, το φορολογικό σύστημα θα πρέπει να μπορεί να αντανακλά με πολύ μεγάλη ακρίβεια τις προτιμήσεις των ατόμων.

2.2 Οι Βασικές Λειτουργίες των Φόρων

Οι κύριες λειτουργίες των φόρων είναι τρεις:

- η ταμειυτική
- η οικονομική και
- η κοινωνική λειτουργία

Αναφορικά, η ταμειυτική λειτουργία αποτελεί ίσως την βασικότερη λειτουργία και είναι το βασικό μέσο χρηματοδότησης των δημόσιων δαπανών.

Βέβαια, η ταμειυτική δεν είναι η μοναδική τους λειτουργία, οι φόροι χρησιμοποιούνται και ως μέσο άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής.

Αναφορικά, λοιπόν με την οικονομική λειτουργία τους, πολλές φορές έχει παρατηρηθεί ότι έχουν χρησιμοποιηθεί ως μέσο σταθεροποίησης της οικονομίας στο επίπεδο της πλήρους απασχόλησης, ως μέσο καταπολέμησης της ανεργίας και του πληθωρισμού μιας χώρας. Ακόμη, έχουν χρησιμοποιηθεί και ως μέσο προώθησης και επίτευξης των στόχων που έχουν τεθεί για την οικονομική ανάπτυξη μιας χώρας.

Η κοινωνική λειτουργία των φόρων συνίσταται στην χρησιμοποίησή τους ως μέσων άσκησης της κοινωνικής πολιτικής ενός κράτους.

Συγκεκριμένα, πολλές φορές έχουν χρησιμοποιηθεί προκειμένου να βελτιωθεί η διανομή του εισοδήματος και του πλούτου μεταξύ των μελών μιας κοινωνίας.

Παρατηρείται, ότι η λειτουργία των φόρων είναι πολυδιάστατη και κάθε φορά μπορεί να ενεργοποιηθεί για την επίτευξη διαφορετικού σκοπού, ο οποίος σε κάθε περίπτωση είναι σαφώς ορισμένος.⁵

⁵ Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ:288, Έκδ:Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

2.3 Κατηγορίες των Φόρων

Για τη διευκόλυνση της ανάλυσης της θεωρίας των φόρων και των επιδράσεων που τους συνοδεύουν, η κατηγοριοποίησή τους πραγματοποιείται με βάση διάφορα κριτήρια. Τα βασικότερα από αυτά είναι η φορολογική βάση, η φύση του φορολογικού συντελεστή, ο δημόσιος φορέας για τον οποίο επιβάλλονται, η διάκρισή τους σε προσωπικούς και πραγματικούς, άμεσους και έμμεσους, καθώς και επίσης και η «οικονομική λειτουργία» που επιβαρύνουν.

Στο κομμάτι που ακολουθεί γίνεται μία παρουσίαση της διάκρισης των φόρων με τα παραπάνω κριτήρια.

2.3.1 Κατηγοριοποίηση ανάλογα με τη Φορολογική Βάση

Ως φορολογική βάση θεωρείται το μέγεθος, με βάση το οποίο πραγματοποιείται ο υπολογισμός ενός φόρου. Το μέγεθος που μπορεί να χρησιμοποιηθεί είναι συνήθως ένα οικονομικό μέγεθος, μπορεί όμως να είναι και ένα μη οικονομικό.

Στην πρώτη περίπτωση, διαγράφονται δύο κατηγορίες φόρων. Από τη μία πλευρά οι φόροι που επιβάλλονται στη τρέχουσα παραγωγή και στα εισοδήματα και από την άλλη πλευρά οι φόροι που επιβάλλονται στη κατοχή ή στη μεταβίβαση της περιουσίας. Αναφορικά με τη πρώτη κατηγορία, αυτοί είναι δυνατό να επιβάλλονται είτε στον αγοραστή ενός προϊόντος ή παραγωγικού συντελεστή, είτε από την πλευρά της πηγής του εισοδήματος του, είτε από την πλευρά της χρησιμοποίησης του.

Έτσι, διακρίνονται στους φόρους εισοδήματος και στους φόρους δαπάνης.⁶

Στη δεύτερη περίπτωση, εντάσσονται οι φόροι που δεν έχουν ορισμένες οικονομικές επιδράσεις και που χρησιμοποιούνται πολλές φορές ως βάση για τη μέτρηση των επιπλέον επιδράσεων και την αξιολόγηση των φόρων που έχουν ως βάση ένα οικονομικό μέγεθος. Οι φόροι αυτοί θεωρούνται συνήθως ως ουδέτεροι φόροι.

6 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ:108-109, Έκδ:Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.1

Κατηγορία Φόρων	Ποσά εκατ. Ευρώ (€)	Ποσοστά
Φόροι Εισοδήματος	11.685	35,2
Φόροι Περιουσίας	542	1,6
Φόρος Δαπάνης	20.989	63,2
Σύνολο	33.216	100,0

Πηγή:⁷ Υπουργείο Οικονομικών, Εισηγητική Έκθεση Προϋπολογισμού Οικονομικού Έτους 2004

Στον παραπάνω πίνακα διακρίνουμε την κατανομή φορολογικών εσόδων της Ελλάδας ανάμεσα στις τρεις κατηγορίες των φόρων ανάλογα με τη φορολογική βάση του 2002, δηλαδή των φόρων εισοδήματος, περιουσίας και δαπάνης.

Όπως φαίνεται και στον πίνακα πάνω από 60% των συνολικών φορολογικών εσόδων της χώρας προέρχεται από φόρους δαπάνης και το 40% από φόρους εισοδήματος.

2.3.2 Κατηγοριοποίηση ανάλογα τη Φύση του Φορολογικού Συντελεστή.

Φορολογικός συντελεστής ονομάζεται το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε καθεμία μονάδα της φορολογικής βάσης. Ο φορολογικός συντελεστής διακρίνεται ως μέσος και ως οριακός. Μέσος φορολογικός συντελεστής «είναι ο λόγος του ποσού του φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μία φορολογούμενη μονάδα διαιρεμένο με τη συνολική αξία της φορολογικής βάσης.»⁸ Οριακός φορολογικός συντελεστής «είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για καθεμιά νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης.»⁹

⁷ Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 109, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

⁸ Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 110, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

⁹ Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 110, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

Άρα, με βάση τη φύση του φορολογικού συντελεστή οι φόροι διακρίνονται σε:

- αναλογικοί
- προοδευτικοί
- αντίστροφα προοδευτικοί

Αναλογικοί είναι οι φόροι όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής δεν μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται η φορολογική βάση και είναι ανεξάρτητος, π.χ φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.

Προοδευτικοί είναι οι φόροι όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται και η φορολογική βάση, όταν υπάρχει αύξηση αυξάνεται και όταν υπάρχει μείωση μειώνεται, π.χ φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων. Μία απλή μορφή προοδευτικού φόρου είναι ο γραμμικός προοδευτικός φόρος, ο οποίος προκύπτει όταν από το συνολικό εισόδημα αφαιρέσουμε ένα ελάχιστο ποσό.

Αντίστροφα προοδευτικοί είναι οι φόροι όταν ο μέσος φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται αντίστροφα με τη φορολογική βάση, δηλαδή μειώνεται όταν αυξάνεται η φορολογική βάση και αντίστροφα. Στην Ελλάδα το 75% των φορολογικών της εσόδων προέρχεται από αναλογικούς φόρους, ενώ το 25% προέρχεται από προοδευτικούς φόρους.¹⁰

2.3.3 Κατηγοριοποίηση με Βάση τον Δημόσιο Φορέα για τον οποίο επιβάλλονται.

Με βάση τον δημόσιο φορέα για τον οποίο επιβάλλονται, οι φόροι διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες:

α) στους φόρους της κεντρικής διοίκησης ή στους λεγόμενους κρατικούς φόρους,
β) στους φόρους κοινωνικής ασφάλισης ή στις λεγόμενες εισφορές στη κοινωνική ασφάλιση και γ) στους φόρους για τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ή στους λεγόμενους δημοτικούς και κοινοτικούς φόρους.

Φυσικά η μεγαλύτερη κατηγορία είναι η πρώτη καθώς έχει υπολογιστεί ότι περίπου τα 2/3 των συνολικών φορολογικών εσόδων μιας χώρας περιέρχονται στο Κράτος.

¹⁰ Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 110-115, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.2

Κατανομή Φορολογικών Εσόδων κατά Δημόσια Αρχή

Δημόσια Αρχή	1970	1980	1990	2000
1.Κρατικός Προϋπολογισμός	62,3	62,7	67,2	69,7
2.Κοινωνική Ασφάλιση	30,9	34,3	31,1	29,5
3.Τοπική Αυτοδιοίκηση	2,3	0,8	0,6	0,8
4.Λοιπά Ν.Π.Δ.Δ.	3,5	2,2	1,1	-
Σύνολο	100,0	100,0	100,0	100,0

Πηγή¹¹: ΕΣΥΕ, Εθνικοί Λογαριασμοί Ελλάδος 2000

2.3.4 Κατηγοριοποίηση των Φόρων σε Προσωπικούς και Πραγματικούς

Σημαντική είναι και η διάκριση των φόρων σε προσωπικούς και πραγματικούς φόρους.

Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν εκείνοι που η φορολογική υποχρέωση εξαρτάται όχι μόνο από τη φορολογική βάση αλλά και από τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, π.χ. την οικογενειακή του κατάσταση, τη κατάσταση της υγείας του κ.τ.λ. Στην κατηγορία αυτή εντάσσεται και ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Στη δεύτερη κατηγορία ανήκουν οι φόροι για τον υπολογισμό των οποίων δεν λαμβάνονται υπόψη οι προσωπικές συνθήκες που ισχύουν κάθε φορά για τον εκάστοτε φορολογούμενο.¹²

11 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 117, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

12 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 117, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

2.3.5 Κατηγοριοποίηση των Φόρων σε Άμεσους και Έμμεσους

Η ταξινόμηση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους στηρίχθηκε κατά καιρούς σε διάφορα κριτήρια, λόγω χάρη το αν ένας φόρος επιβαρύνει το άτομο πάνω στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος ή αν μεταφέρεται σε άλλους φορολογούμενους.

Αν επιβαρύνει το άτομο ανήκει στους άμεσους, ενώ αν μεταφέρεται σε άλλους φορολογούμενους ανήκει στους έμμεσους. Το δύσκολο είναι η πρόθεση του νομοθέτη που πρέπει να γνωρίζει κάποιος για να χαρακτηρίσει ένα φόρο άμεσο ή έμμεσο.

Γενικά, ως άμεσοι φόροι θεωρούνται συνήθως οι φόροι εισοδήματος και οι φόροι περιουσίας ενώ, ως έμμεσοι φόροι θεωρούνται οι φόροι δαπάνης.¹³

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.3

Η Συμβολή των Άμεσων και Έμμεσων Φόρων στα Φορολογικά Έσοδα στην Ελλάδα

Κατηγορία Φόρων	1980	1995	2002
1.Γενική Διοίκηση	100,0	100,0	100,0
Άμεσοι	52,8	52,0	58,7
Έμμεσοι	47,2	48,0	41,3
2.Κρατικός Προϋπολογισμός	100,0	100,0	100,0
Άμεσοι	31,4	33,9	42,6
Έμμεσοι	68,6	66,1	57,4

Πηγή:¹⁴ 1) ΕΣΥΕ, Εθνικοί Λογαριασμοί της Ελλάδας, 2) ΕΣΥΕ, Στατιστική Επετηρίδα της Ελλάδας

Στον παραπάνω πίνακα φαίνεται πως το 52% των εσόδων της Γενικής Διοίκησης προέρχεται από άμεσους φόρους, ενώ το 48% από έμμεσους φόρους. Όσον αφορά τον

¹³ Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 117-118, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

¹⁴ Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 118, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

Κρατικό Προϋπολογισμό μόνο το 1/3 των συνολικών εσόδων προέρχονται από άμεσους φόρους και τα 2/3 από έμμεσους.

2.3.6 Το Φορολογικό Βάρος

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι φόροι αποτελούν μονομερείς παροχές των ιδιωτικών φορέων στο δημόσιο αφού δεν αντισταθμίζονται από παροχές του δημοσίου στους ιδιωτικούς φορείς. Επομένως, η επιβάρυνση των φόρων στους ιδιωτικούς φορείς είναι γνωστή ως Φορολογικό Βάρος.

Ουσιαστικά πρόκειται για το κόστος της δωρεάν παροχής των δημόσιων αγαθών και των υπολοίπων δραστηριοτήτων που παρέχονται από το κράτος.

Είναι όμως δίκαιη η κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των πολιτών;

Δίκαιη θεωρείται η κατανομή του φορολογικού βάρους όταν ανταποκρίνεται στις γενικά παραδεκτές αντιλήψεις του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου περί κοινωνικής δικαιοσύνης.

Συγκεκριμένα, όταν οι πολίτες αντιμετωπίζουν τις ίδιες συνθήκες, θα πρέπει να έχουν και την ίδια φορολογική επιβάρυνση (οριζόντια φορολογική ισότητα), ενώ όταν αντιμετωπίζουν διαφορετικές συνθήκες θα πρέπει να έχουν και διαφορετική επιβάρυνση (κάθετη φορολογική ισότητα). Επομένως, όταν εφαρμόζονται οι δύο αυτές φορολογικές αρχές η κατανομή του φορολογικού βάρους είναι δίκαιη.

Βασικά είναι τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τη δίκαιη κατανομή τα οποία στηρίζονται στη θεωρία του ανταλλάγματος και στη θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας.

Σύμφωνα με τη θεωρία του ανταλλάγματος, δύο πολίτες βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες όταν αποκομίζουν το ίδιο όφελος από δραστηριότητα του δημοσίου, ενώ το αντίθετο συμβαίνει σε περίπτωση που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες. Άρα κάθε πολίτης θα πρέπει να καταβάλλει φόρο ανάλογο του οφέλους που αποκομίζει κάθε φορά.

Το σημαντικότερο πλεονέκτημα της θεωρίας του ανταλλάγματος είναι ότι περιορίζονται οι δυσμενείς επιδράσεις της φορολογίας, καθώς ο φόρος είναι ανάλογος του οφέλους που αποκομίζει κάθε φορολογούμενος από τη δραστηριότητα του δημοσίου. Βέβαια σημαντικό μειονέκτημα της συγκεκριμένης θεωρίας είναι ότι πολλές φορές είναι δύσκολος ο ακριβής προσδιορισμός του οφέλους που αποκομίζεται για κάθε άτομο.

Δηλαδή η θεωρία αυτή δε δίνει μία πρακτική λύση στο πρόβλημα της κατανομής του φορολογικού βάρους με αποτέλεσμα να μη θεωρείται κοινωνικά σκόπιμη.

Σύμφωνα με τη θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας, η κατανομή του φορολογικού βάρους θεωρείται δίκαιη όταν πραγματοποιείται με βάση την ικανότητα κάθε ατόμου να συνεισφέρει στα κοινά. Επομένως, κριτήριο για τη δίκαιη κατανομή των φόρων είναι η φοροδοτική ικανότητα και όχι το όφελος που αποκομίζει κάθε πολίτης από τη δραστηριότητα του δημοσίου.

Συγκεκριμένα, κατά τη θεωρία αυτή δύο άτομα βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες για φορολογία και θα πρέπει να έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση, όταν έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα. Οι παράγοντες που την προσδιορίζουν είναι είτε αντικειμενικοί (π.χ. το εισόδημα, η καταναλωτική δαπάνη, η περιουσία κ.α.), είτε υποκειμενικοί (π.χ. η οικογενειακή κατάσταση ή η κατάσταση υγείας του φορολογούμενου).

Αναφορικά με τον τρόπο διαφοροποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ των ατόμων με διαφορετική φοροδοτική ικανότητα, η άποψη που επικρατεί είναι ότι η φοροδοτική επιβάρυνση θα πρέπει να αυξάνεται με ταχύτερο ρυθμό της φοροδοτικής ικανότητας δηλαδή προοδευτική φορολογία.

Σύμφωνα με σύγχρονους μελετητές της θεωρίας των φόρων, κάτι τέτοιο είναι δίκαιο γιατί η αύξηση της φοροδοτικής ικανότητας ενός ατόμου συνεπάγεται με την αύξηση των πόρων του και επομένως μειώνεται η θυσία που υφίσταται από την πληρωμή του φόρου γιατί οι φόροι που πληρώνει στο δημόσιο θα χρησιμοποιηθούν για την ικανοποίηση των λιγότερο επιτακτικών αναγκών του.

Άρα ένα κράτος θα πρέπει να έχει δύο βασικές εξισώσεις για τα άτομα που πληρώνουν φόρο από κάθε πρόσθετη μονάδα εισοδήματος.

- Να αφαιρέσει μεγαλύτερο ποσοστό εισοδήματος από τα άτομα με το υψηλότερο εισόδημα
- Να αφαιρέσει μικρότερο ποσοστό από τα άτομα με χαμηλότερο εισόδημα.

Αυτό ερμηνεύεται ως Προοδευτική Φορολογία.¹⁵

Ωστόσο, η άποψη περί προοδευτικής φορολογίας αμφισβητείται από πολλούς συγγραφείς καθώς υποστηρίζεται ότι είναι πιο δίκαιο τα φορολογικά βάρη να

15 Α. Φλώρος «Φορολογική Λογιστική», σελ:28, Εκδ: Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2005

κατανέμονται με τέτοιο τρόπο ώστε να εξισώνεται η συνολική θυσία. Δηλαδή κάθε άτομο να χάνει απόλαυση ανάλογη με τους συνολικούς πόρους που αποκομίζει.

Βέβαια, η προοδευτική φορολογία μπορεί να θεωρηθεί δίκαιη στο κομμάτι που αφορά την αναδιανομή του εισοδήματος από τις υψηλότερες στις χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις. Η αναδιανομή αυτή θεωρείται ότι

ανταποκρίνεται πλήρως στις αντιλήψεις του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου περί κοινωνικής δικαιοσύνης.¹⁶

¹⁶ Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 297-298, Εκδ: Ευγ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3. ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Στην σύγχρονη εποχή, έχουν κατά καιρούς διατυπωθεί αρκετές προσεγγίσεις στη θεωρία των φόρων. Αυτό οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι ο σχεδιασμός του φορολογικού συστήματος ενός κράτους είναι πολυδιάστατο θέμα. Ωστόσο, η βασική θεωρία της καλύτερης φορολογίας υποστηρίζει ότι το κάθε φορολογικό σύστημα θα πρέπει να επιλέγεται με τέτοιο τρόπο που να μεγιστοποιεί την κοινωνική ευημερία, καθώς αυτή επιτυγχάνεται μέσω της μεγιστοποίησης της χρησιμότητας των ατόμων σε μια κοινωνία. Στο κομμάτι που ακολουθεί γίνεται μία εκτενής παρουσίαση των πιο πρόσφατων προσεγγίσεων στη σύγχρονη θεωρία των φόρων με στόχο να διερευνηθεί ποία είναι τελικά η άριστη διάρθρωση των φόρων.

3.1 Άριστη Διάρθρωση της Φορολογίας -

Θεωρητική Προσέγγιση

Όπως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο κεφάλαιο, όλοι οι φόροι που επιβάλλει ένα κράτος, προκαλούν υπερβάλλον βάρος, αλλάζοντας παράλληλα τις επιλογές των φορολογουμένων. Συγκεκριμένα, ο φόρος εισοδήματος επηρεάζει την απόφαση ενός φορολογούμενου σχετικά με το πώς θα κατανείμει τον χρόνο μεταξύ εργασίας και ανάπαυσης. Οι γενικοί φόροι δαπάνης επηρεάζουν επιπλέον και την απόφασή του να κατανείμει το εισόδημα του μεταξύ κατανάλωσης και αποταμίευσης ενώ οι ειδικοί φόροι δαπάνης ασκούν σημαντική επίδραση στην κατανομή της καταναλωτικής δαπάνης ανάμεσα στα διάφορα αγαθά. Ο μοναδικός φόρος που δεν προκαλεί υπερβάλλον βάρος και δεν επηρεάζει την κατανομή των πόρων σε μία οικονομία είναι ο λεγόμενος «Κεφαλικός Φόρος».¹⁷

Βέβαια, βασική επιδίωξη των δημόσιων φορέων, πέρα από την επίτευξη της αποτελεσματικής κατανομής των πόρων, αποτελεί και η βελτίωση της διανομής του εισοδήματος.

Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος αυτός, αναγκαία είναι η χρήση φόρων που να έχουν ως βάση τα χαρακτηριστικά των φορολογούμενων που αποτελούν δείκτες της φοροδοτικής τους ικανότητας, όπως το εισόδημα, οι δαπάνες κ.α.

17 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 554-555, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

Μάλιστα, οι δημόσιοι φορείς επιλέγουν την προοδευτική φορολογία, έτσι ώστε αν ληφθεί υπόψη το εισόδημα, να μπορούν να επιβαρύνουν περισσότερο τις υψηλότερες εισοδηματικές τάξεις σε σχέση με τις χαμηλότερες, αν και αυτό θα οδηγούσε σε αύξηση του φορολογικού βάρους. Το ερώτημα είναι πως ένα φορολογικό σύστημα θα επιτύχει μια ορισμένη αναδιανομή του εισοδήματος, ελαχιστοποιώντας παράλληλα το υπερβάλλον βάρος, δηλαδή άριστη διάρθρωση του φόρου.

Η απάντηση προκύπτει από πολλούς οικονομολόγους όπως του Ramsey, των Corlett και Hague που θα αναλύσουμε παρακάτω, αρχίζοντας με την ανάλυση του Ramsey¹⁸ το 1927.

3.1.1 Η Ανάλυση του Ramsey

Η ανάλυση του Ramsey στηρίχθηκε στο αρχικό ερώτημα του Pigou¹⁹ :

«Αν το κράτος θέλει να εισπράξει ένα δεδομένο ποσό εσόδων από έμμεσους φόρους, πώς πρέπει να είναι διαρθρωμένοι οι φόροι, ώστε να ελαχιστοποιείται το υπερβάλλον βάρος τους και επομένως να μεγιστοποιείται η κοινωνική ευημερία;»

Οι βασικές υποθέσεις πάνω στις οποίες στηρίχτηκε η ανάλυσή του ήταν ότι:

- Η διανομή του εισοδήματος δεν αποτελεί στόχο της φορολογικής πολιτικής είτε γιατί είναι δίκαιη, είτε γιατί οι δημόσιοι φορείς διαθέτουν άλλα μέτρα για την προώθησή της πιο αποτελεσματικά. Όταν τα άτομα ενός κοινωνικού συνόλου είναι από κάθε άποψη όμοια, δεν υπάρχει ζήτημα αναδιανομής του εισοδήματος.
- Όλες οι αγορές είναι πλήρως ανταγωνιστικές.

Το αποτέλεσμα στο οποίο κατέληξε ο Ramsey είναι ότι η Άριστη Διάρθρωση των φόρων επιτυγχάνεται όταν οι φορολογικοί συντελεστές που επιβάλλονται στα αγαθά είναι τέτοιοι ώστε να εξισώνεται το οριακό υπερβάλλον βάρος ανά μονάδα αύξησης των εσόδων.

Δηλαδή, καθώς αυξάνεται ο φορολογικός συντελεστής, το υπερβάλλον βάρος αυξάνεται με αύξοντα ρυθμό ενώ τα έσοδα αυξάνονται με φθίνοντα ρυθμό, εξαιτίας της μείωσης της κατανάλωσης που προκαλεί ο φόρος.

18 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 556-560, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

19 F. Ramsey, «A contribution to the theory of taxation», σελ 47-61 vol.37 Economic Journal 1927 εκ του βιβλίου του Γεωργακόπουλου

(<http://www.uib.es/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/bibliosecpub/ramsey.pdf>)

Επομένως, οι καμπύλες του οριακού υπερβάλλοντος βάρους ανά μονάδα πρόσθετων εσόδων είναι αύξουσες με αύξοντα ρυθμό. Βέβαια σε αυτές τις καμπύλες διαφορετικό είναι το μέγεθος του υπερβάλλοντος βάρους και το ύψος των εσόδων ανά μονάδα φορολογικού συντελεστή. Έτσι, αν ένας δημόσιος φορέας μπορεί να εισπράξει μία πρόσθετη μονάδα εσόδων με μικρότερο υπερβάλλον βάρος από τη φορολόγηση ενός αγαθού (χ) παρά από τη φορολόγηση ενός αγαθού (ψ), θα πρέπει να αυξηθεί η επιβάρυνση του (χ) και να μειωθεί η επιβάρυνση του (ψ), έτσι ώστε να επιτευχθεί η ελαχιστοποίηση του υπερβάλλοντος βάρους της φορολογίας.

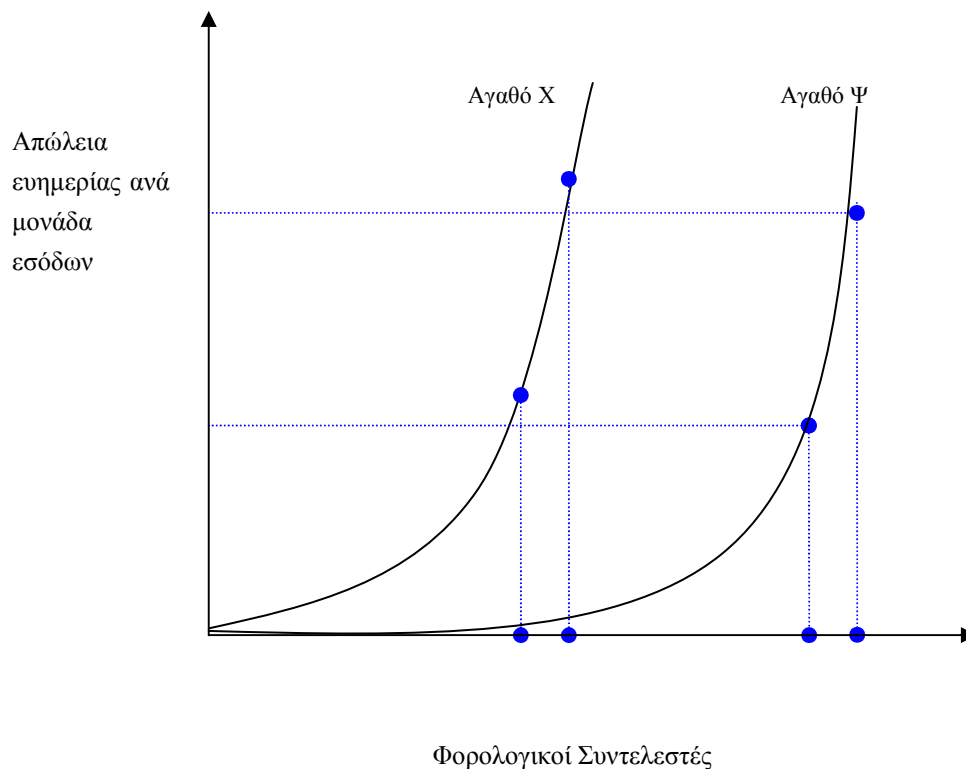
Η διαδικασία αυτή δε μπορεί να σταματήσει μέχρι το οριακό υπερβάλλον βάρος να γίνει ίδιο και για τα δύο αγαθά.

Η ανάλυση του Ramsey εξηγεί ότι όταν η διάρθρωση ενός φόρου είναι τέτοια ώστε να προκαλεί την ποσοστιαία μείωση της ζήτησης όλων των αγαθών αυτό αποτελεί ένδειξη του ότι η επιβολή του φόρου δεν προκάλεσε υποκατάσταση μεταξύ των διαφόρων αγαθών. Αυτό έχει ως συνέπεια οι καταναλωτές δεν αντικατέστησαν αγαθό που προτιμούσαν περισσότερο με άλλο αγαθό που προτιμούσαν λιγότερο, άρα ο φόρος δεν προκάλεσε υπερβάλλον βάρος.

Το μοναδικό υπερβάλλον βάρος που προκαλείται είναι από την αφαίρεση των πόρων και την χρησιμοποίησή τους από το κράτος σε δραστηριότητες αφήνοντας ανεπηρέαστη την κοινωνική ευημερία.²⁰

20 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ: 558, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3.1



Πηγή: Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 558, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

Όπως φαίνεται στο Διάγραμμα 3.1:

- Η άριστη διάρθρωση των συντελεστών των έμμεσων φόρων όταν η διανομή του εισοδήματος δεν αποτελεί στόχο της φορολογίας.
- Άριστη είναι η διάρθρωση της φορολογίας, για ένα ορισμένο ύψος εσόδων, όταν επιβάλλονται φορολογικοί συντελεστές και αγαθά (X) και (Ψ) αντίστοιχα.

3.1.2 Η Ανάλυση των Corlett και Hague

Εικοσιπέντε χρόνια μετά την ανάλυση του Ramsey, οι δύο αναλυτές Corlett και Hague²¹ επαλήθευσαν τα συμπεράσματα της ανάλυσης του Ramsey, παρόλο που δεν ασχολήθηκαν με την αριστοποίηση της διάρθρωσης της φορολογίας αλλά με τη βελτίωση της ευημερίας (αύξηση κοινωνικής ευημερίας) που θα μπορούσε να προέλθει από τη μεταβολή της διάρθρωσης των έμμεσων φόρων με την αύξηση της επιβάρυνσης των συμπληρωματικών αγαθών. Σύμφωνα λοιπόν, με την ανάλυσή τους, το υπερβάλλον βάρος ενός φόρου είναι μικρότερο όταν η διάρθρωση του είναι τέτοια ώστε να επιβάλλονται υψηλότεροι συντελεστές σε αγαθά που είναι συμπληρωματικά της ανάπαυσης και χαμηλότεροι σε αγαθά που είναι υποκατάστατα της ανάπαυσης.

Η λογική που στηρίχθηκαν αυτά τα συμπεράσματα είναι η εξής: δεδομένου ότι η ανάπαυση δε φορολογείται, η υψηλή φορολόγηση των συμπληρωματικών προς αυτήν αγαθών περιορίζει την κατανάλωσή τους και κατ' επέκταση και της ανάπαυσης. Κατά συνέπεια, η φορολόγηση των συμπληρωματικών αγαθών της ανάπαυσης συνεπάγεται και την έμμεση φορολόγηση αυτής. Την ανάπαυση σε καμία περίπτωση δε μπορούμε να φορολογήσουμε με άμεσους φόρους.

3.2 Η Άριστη Διάρθρωση της Φορολογίας και η Διανομή του Εισοδήματος

Μέχρι πρότινος η διανομή του εισοδήματος δεν αποτελούσε στόχο της φορολογικής πολιτικής, και αυτό γιατί όλα τα άτομα θεωρείται ότι είναι όμοια. Τι συμβαίνει όμως στη περίπτωση που η διανομή του εισοδήματος αποτελεί φορολογικό στόχο; Όπου για τον προσδιορισμό της άριστης διάρθρωσης των φόρων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι επιδράσεις τους τόσο στην στατική κατανομή των πόρων όσο και στη διανομή του εισοδήματος. Στο σημείο αυτό, τα πράγματα αρχίζουν να περιπλέκονται γιατί οι δύο στόχοι είναι αλληλοσυγκρουόμενοι και η προώθηση του ενός μπορεί να παραγκωνίσει τον άλλον στόχο.

Έτσι, από τη μία πλευρά για την προώθηση του στόχου της αναδιανομής του εισοδήματος απαιτείται η χρήση προοδευτικής φορολογίας, αυτή με τη σειρά της

21 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 560-561, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

επιδρά αρνητικά στη στατική κατανομή των πόρων ενώ παράλληλα αυξάνει το υπερβάλλον βάρος τους.

Από την άλλη πλευρά για την διανομή του εισοδήματος απαιτείται η επιβολή μεγαλύτερων φόρων στα είδη πολυτελείας²² και η ταυτόχρονη επιβολή χαμηλότερων φόρων στα βασικά είδη διαβίωσης²³. Αυτό βέβαια αποτελεί εμπόδιο στην ελαχιστοποίηση του υπερβάλλον βάρους των έμμεσων φόρων.

Κατά συνέπεια, η άριστη διάρθρωση της φορολογίας μπορεί να επιτευχθεί μόνο εάν υπάρξει άριστος συνδυασμός των δύο αλληλοσυγκρουόμενων στόχων.

Για να μπορέσει να προσδιοριστεί αυτός ο άριστος συνδυασμός των στόχων της αποτελεσματικής κατανομής των πόρων και της δίκαιης διανομής του εισοδήματος θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη σε κάθε περίπτωση, η επίδραση στην κοινωνική ευημερία, όταν η ευημερία ενός ατόμου μεταβάλλεται. Επομένως, το συμπέρασμα που μπορεί να προκύψει είναι ότι η άριστη διάρθρωση της φορολογίας δεν επηρεάζεται σε καμιά περίπτωση μόνο από τους παράγοντες που προσδιορίζουν το μέγεθος του υπερβάλλον βάρους αλλά επηρεάζεται και από την έκταση της αναδιανομής του εισοδήματος και την κοινωνική ευημερία.²⁴

3.2.1 Η Άριστη Διάρθρωση της Φορολογίας Εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος στρεβλώνει την απόφαση ενός ατόμου που αφορά στη κατανομή του χρόνου του μεταξύ εργασίας και ανάπαυσης και προκαλεί υπερβάλλον βάρος, το μέγεθος του οποίου εξαρτάται κυρίως από την ελαστικότητα της προσφοράς εργασίας στις μεταβολές του μισθού καθώς επίσης και από τον βαθμό προοδευτικότητας του φόρου.

Το βασικό θέμα είναι να προσδιοριστεί ο άριστος βαθμός της προοδευτικότητας του φόρου εισοδήματος, δηλαδή ο βαθμός εκείνος που θα οδηγούσε σε ελαχιστοποίηση του υπερβάλλοντος βάρους του φόρου αυτού και ταυτόχρονα θα επιτύχανε ένα επιθυμητό

22 Είδη που καταναλώνονται κυρίως από ανώτερες εισοδηματικές τάξεις

23 Είδη που καταναλώνονται πιο πολύ από χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις

24 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ: 561-564, Εκδ: Ευγ.

Μπένου, Αθήνα 2005

επίπεδο αναδιανομής του εισοδήματος. Το θέμα αυτό μελετήθηκε πρώτη φορά από τον Mirrlees²⁵ το 1971.

Ο Mirrlees²⁶ για να εξάγει τα συμπεράσματά του, υπέθεσε αρχικά ότι αυξάνεται ο φορολογικός συντελεστής σε ένα μόνο κλιμάκιο. Θέλησε με αυτόν τον τρόπο να μελετήσει τις επιπτώσεις της αύξησης αυτής στην προσφορά εργασίας, στα έσοδα και στην κοινωνική ευημερία. Η μελέτη αυτή αφορά τα άτομα του κλιμακίου που αυξήθηκε ο φορολογικός συντελεστής και όχι τα άτομα με συνολικό εισόδημα μικρότερο του κλιμακίου. Επομένως, η προσφορά εργασίας αυτών των ατόμων θα δεχθεί σημαντικές εισοδηματικές επιδράσεις και αυτό επειδή ο αυξημένος φορολογικός συντελεστής εφαρμόζεται σε ένα μικρό μέρος του εισοδήματος τους, η εισοδηματική επίδραση στην προσφορά εργασίας θα είναι μικρή δηλαδή θα μειωθεί η προσφορά εργασίας τους επομένως, θα είναι μικρότερα και τα εισοδήματά τους.

Αναφορικά, τα άτομα που έχουν μεγαλύτερα εισοδήματα του κλιμακίου για τα οποία έγινε η αύξηση του φορολογικού συντελεστή, θα υποστούν εισοδηματική επίδραση με αύξηση της προσφοράς εργασίας, άρα και με έσοδα του δημοσίου.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι τα έσοδα του δημοσίου και η κοινωνική ευημερία επηρεάζονται από τρεις επιμέρους επιδράσεις, το συνολικό άθροισμα των οποίων είναι αυτό που θα καθορίσει την αύξηση ή τη μείωσή τους.

Οι επιδράσεις πρέπει να εξετάζονται κάθε φορά σε μια ενδεχόμενη αύξηση του φορολογικού συντελεστή σε ένα κλιμάκιο και αυτές είναι:

- Το ποσό του φόρου που θα πρέπει να καταβάλλουν τα άτομα των οποίων ο οριακός συντελεστής αυξήθηκε θα είναι μειωμένο.
- Στα άτομα με υψηλότερα εισοδήματα, το ποσό του φόρου που θα πρέπει να καταβληθεί, αυξάνεται.
- Η ευημερία και των δύο κατηγοριών θα μειωθεί λόγω της αύξησης του φορολογικού συντελεστή.

25 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 566-567, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

26 J. Mirrlees, « An exploration in the theory of optimum income taxation » Review of Economic Studies, vol.38, 1971 :

Εκ του βιβλίου του Γεωργακόπουλου

<http://www.econ.yale.edu/~dirkb/teach/pdf/mirrlees/1971%20optimal%20taxation.pdf>

Υπάρχουν επομένως δύο περιπτώσεις που πρέπει να εξεταστούν:

- Αν το άθροισμα των δύο πρώτων επιδράσεων είναι θετικό, δηλαδή αύξηση φορολογικού συντελεστή που οδηγεί σε τελική αύξηση των εσόδων, η αύξηση του φορολογικού συντελεστή είναι επιθυμητή.
- Αν το άθροισμά τους είναι αρνητικό, δηλαδή αν τα συνολικά έσοδα του δημοσίου μειωθούν ως συνέπεια την αύξηση του φορολογικού συντελεστή δεν θα υπάρξουν πρόσθετα έσοδα και η κοινωνική ευημερία θα μειωθεί. Κατά συνέπεια η αύξηση του φορολογικού συντελεστή δεν είναι επιθυμητή.

Από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω , γίνεται κατανοητό ότι το κατά πόσο θα επιδράσει η μεταβολή του φορολογικού συντελεστή στη κοινωνική ευημερία εξαρτάται: α)από την ελαστικότητα της καμπύλης της προσφοράς εργασίας, β)από την έκταση της ανισότητας της διανομής εισοδήματος στη κοινωνία, γ)από την ένταση της επιθυμητής αναδιανομής του εισοδήματος από το κοινωνικό σύνολο και δ)από τον αριθμό των φορολογούμενων που βρίσκονται πάνω από το κλιμάκιο όπου έγινε η αύξηση του φορολογικού συντελεστή.

Όσο μεγαλύτερη είναι η ελαστικότητα της καμπύλης της προσφοράς εργασίας, τόσο μεγαλύτερο είναι το φορολογικό βάρος του φόρου εισοδήματος και υπάρχει μείωση των εσόδων και της ευημερίας.²⁷

Ακόμη, όσο μεγαλύτερη είναι η ένταση της επιθυμητής αναδιανομής του εισοδήματος από το κοινωνικό σύνολο, τόσο μεγαλύτερη θα είναι η κοινωνική ευημερία, έχοντας ως συνέπεια την αύξηση του φορολογικού συντελεστή. Το ίδιο ισχύει και για την ανισότητα της αναδιανομής του εισοδήματος όταν είναι έντονη.

Τέλος, αναφορικά με το ποσοστό των φορολογουμένων που βρίσκονται πάνω από το κλιμάκιο που έγινε η αύξηση του φορολογικού συντελεστή, όσο μεγαλύτερο είναι, τόσο μεγαλύτερη θα είναι η αύξηση των εσόδων με όφελος των χαμηλότερων εισοδηματικών τάξεων έχοντας πιθανή αύξηση της κοινωνικής ευημερίας.

Η θεωρία του Mirrlees θεωρείται ότι είναι αξιόλογη γιατί ένα βασικό της συμπέρασμα είναι ότι *«η άριστη διάρθρωση του φόρου εισοδήματος προσεγγίζει τον γραμμικό προοδευτικό φόρο»*²⁸.

27 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ: 568-569, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

28 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»,σελ:570, Εκδ: Ευγ. Μπένου Αθήνα, 2005

Αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία εξαιτίας των διαφορετικών φορολογικών συστημάτων σε διάφορα κράτη και διαφέρουν σημαντικά ως προς τον φόρο αυτό, αφού δεν περιλαμβάνουν έναν μόνο φορολογικό συντελεστή αλλά περισσότερους και δεν ενσωματώνουν τον αρνητικό φόρο εισοδήματος για τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις.

3.2.2 Η Άριστη Διάρθρωση της Φορολογίας και η

Αποτελεσματικότητα Παραγωγής

Κατά τη διερεύνηση της άριστης διάρθρωσης της φορολογίας είναι σκόπιμο, να διερευνηθεί πόσο επιτυγχάνεται αποτελεσματικότητα στη παραγωγή μετά από την επιβολή ενός φόρου. Όπως είναι γνωστό η αποτελεσματικότητα παραγωγής απαιτεί ο οριακός λόγος τεχνικής υποκατάστασης μεταξύ δύο εισροών, όπως και ο οριακός λόγος μετασχηματισμού μεταξύ δύο εκροών, να είναι ίσος για όλες τις επιχειρήσεις.

Σύμφωνα, με τον J. Stiglitz²⁹, η αποτελεσματικότητα της παραγωγής επιτυγχάνεται όταν όλες οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν ακριβώς τις ίδιες τιμές, τόσο για τις εισροές όσο και για τις εκροές τους. Κατά συνέπεια όλοι οι φόροι που δεν επιβάλλουν την ίδια επιβάρυνση σε έναν συντελεστή που χρησιμοποιείται από όλες τις επιχειρήσεις, όπως επίσης και όλοι οι φόροι που δε καλύπτουν την παραγωγή όλων των επιχειρήσεων με ένα κοινό συντελεστή, προκαλούν αναποτελεσματικότητα στην παραγωγή.

Για παράδειγμα οι δασμοί³⁰ αποτελούν εκείνη την κατηγορία των φόρων, που δεν επιτρέπει τη μεγιστοποίηση της παραγωγής σε διεθνές επίπεδο, αφού η κατανομή της παραγωγής ανάμεσα στις διάφορες χώρες δεν επιτυγχάνεται με βάση το συγκριτικό πλεονέκτημα καθεμιάς. Επομένως το γενικό συμπέρασμα που μπορεί να προκύψει είναι ότι τόσο οι φόροι που επιβάλλονται στους καταναλωτές, όσο και οι φόροι που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις, δε μπορούν να εξασφαλίσουν την αποτελεσματικότητα.

Ωστόσο, δημιουργήθηκε το ερώτημα σχετικά με τους δημόσιους φορείς αν πρέπει να χρησιμοποιούν τους φόρους αφού επιδιώκουν ελαχιστοποίηση τους υπερβάλλον βάρους. Τα ερώτημα αυτό επιδίωξαν να επιλύσουν οι οικονομολόγοι J. Diamond και J.

²⁹ J.Stiglitz «Οικονομική του δημόσιου τομέα» σελ.589-596, Εκδ: Κριτική Επιστημονική Βιβλιοθήκη, 1992

³⁰ Δασμοί: φόροι που καλύπτουν μόνο τα αγαθά τα οποία αποτελούν αντικείμενο διεθνούς εμπορίου και συνήθως επιβάλλονται στις εισαγωγές και λέγονται εισαγωγικοί μερικές φορές επιβάλλονται και στην εξαγωγή.
Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»,σελ:376-377, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

Mirrlees³¹, οι οποίοι αφού μελέτησαν το ζήτημα κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η επιβολή των φόρων που στρεβλώνουν το καταναλωτικό πρότυπο μπορεί να είναι δικαιολογημένη στη περίπτωση που ο βασικός σκοπός τους είναι η αναδιανομή του εισοδήματος. Βέβαια, μια τέτοια επιδίωξη δεν δικαιολογεί την επιβολή των φόρων, οι οποίοι στρεβλώνουν το άριστο επίπεδο παραγωγής³² και που οδηγούν σε τεχνολογική και παραγωγική αναποτελεσματικότητα. Η ουσία του συμπεράσματος αυτού είναι ότι εφόσον η ευημερία ενός ατόμου εξαρτάται από το ύψος του μισθού που λαμβάνει και από τις τιμές που καταβάλλει για την απόκτηση των αγαθών που του είναι χρήσιμα για την ικανοποίηση των αναγκών του, οι δημόσιοι φορείς μπορούν να επιβάλλουν οποιαδήποτε μεταβολή στις τιμές. Αυτό έχει ως σκοπό να επιτευχθεί η αναδιανομή του εισοδήματος με το ελάχιστο δυνατό κόστος ευημερίας, χωρίς να μεταβάλλουν τις τιμές που έχουν οι παραγωγοί.

Συνεπώς, οι φόροι δεν επηρεάζουν τις τιμές που αντιμετωπίζουν οι παραγωγοί αλλά οι καταναλωτές, αφού με αυτόν τον τρόπο υλοποιείται ο στόχος της αναδιανομής του εισοδήματος με ταυτόχρονη μεγιστοποίηση της παραγωγής. Το συμπέρασμα των δύο οικονομολόγων βρίσκει σύμφωνο και τον οικονομολόγο J. Stiglitz³³, με το οποίο ασκείται σημαντική επίδραση στη διάρθρωση των έμμεσων φόρων. Συγκεκριμένα, η άριστη διάρθρωση των έμμεσων φόρων δε θα πρέπει να περιλαμβάνει ούτε συσσωρευμένους φόρους δαπάνης³⁴, ούτε ειδικούς φόρους που καλύπτουν αγαθά που χρησιμοποιούνται σε ενδιάμεσες χρήσεις, ούτε φόρους που να καλύπτουν παραγωγικούς συντελεστές, ούτε δασμούς.

Επιπλέον, η συμπεριφορά των δημόσιων φορέων πρέπει να είναι αντίστοιχη της συμπεριφοράς των ιδιωτικών, δηλαδή θα πρέπει να επιδιώκουν τη μεγιστοποίηση του κέρδους τους και την ελαχιστοποίηση του κόστους τους.

³¹Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»,σελ:571-573, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005 πηγή των πληροφοριών αυτών ήταν:

J. Diamond and J. Mirrlees, «Optimal taxation and Public Production I: Production Efficiency», American Economic Review, Vol. 61, 1971

³² Για να υπάρχει άριστο επίπεδο παραγωγής πρέπει να υπάρχουν πλήρως ανταγωνιστικές συνθήκες στην οικονομία και σταθερές αποδόσεις κλίμακας σε όλες τις αγορές και δεν υπάρχουν υπερκανονικά κέρδη στις επιχειρήσεις.

Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»,σελ:571, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

³³ J.Stiglitz «Οικονομική του δημόσιου τομέα» σελ.591, Εκδ: Κριτική Επιστημονική Βιβλιοθήκη, 1992

³⁴ Είναι οι φόροι που θα πρέπει να αντισταθούν από το φόρο προστιθέμενης αξίας.

Το συμπέρασμα των δύο οικονομολόγων αν και σημαντικό, είναι δύσκολο να εφαρμοστεί στη πράξη. Αυτό συμβαίνει γιατί είναι αρκετά περίπλοκη η διαμόρφωση μιας διάρθρωσης φόρων που να επιτυγχάνει την αναδιανομή του εισοδήματος αποφεύγοντας ταυτόχρονα την αναποτελεσματικότητα στη παραγωγή. Αυτό μπορεί να δικαιολογηθεί γιατί στη πράξη είναι δύσκολο να διακρίνει κανείς αν ένα προϊόν χρησιμοποιείται για μία τελική και μία ενδιάμεση χρήση. Ακόμη, είναι δύσκολο να προσπαθήσει να εξασφαλίσει κανείς τις συνθήκες της άριστης διάρθρωσης των έμμεσων φόρων, καθώς είναι περίπλοκη η διάκριση μεταξύ καθαρών κερδών και απόδοσης κεφαλαίου. Τέλος είναι δύσκολη η διάκριση μεταξύ απόδοσης κεφαλαίου και αμοιβής του επιχειρηματία στις ατομικές επιχειρήσεις, έχοντας ως συνέπεια να μη μπορεί να επεκτείνει το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και στα φυσικά πρόσωπα.³⁵

Επομένως, παρατηρείται ότι αν και σημαντικό το αποτέλεσμα των οικονομολόγων, είναι πολύ δύσκολο να εφαρμοστούν πρακτικά. Βέβαια αν επιτευχθεί η επίλυση των προβλημάτων που αναφέρθηκαν παραπάνω, μπορούν να υλοποιηθούν με πολύ μεγάλη αποτελεσματικότητα.

3.3 Η Άριστη Διάρθρωση του Φορολογικού Συστήματος.

Όπως είδαμε στα προηγούμενα τμήματα του τελευταίου κεφαλαίου, έγινε αναφορά σε ζητήματα που αφορούν στην άριστη διάρθρωση του φόρου εισοδήματος και του φόρου δαπάνης. Στο τμήμα αυτό γίνεται μια προσπάθεια να διερευνηθεί αν στο πλαίσιο ενός φορολογικού συστήματος που οδηγεί σε επίτευξη επιθυμητής αναδιανομής με ταυτόχρονη ελαχιστοποίηση του υπερβάλλοντος βάρους, μπορούν να εμπλακούν τόσο οι άμεσοι, όσο και οι έμμεσοι φόροι.

Ας εξετάσουμε αρχικά την περίπτωση στην οποία όλα τα άτομα έχουν τις ίδιες ανάγκες και το ίδιο εισόδημα, οπότε δεν υπάρχει θέμα αναδιανομής του εισοδήματος. Επειδή η άριστη σχέση μεταξύ φορολογίας εισοδήματος και έμμεσων φόρων δαπάνης είναι εξαρτώμενη τόσο από τους φόρους διάφορων φορέων, όσο και από το βαθμό διαφοροποίησης των ατόμων του κοινωνικού συνόλου, η άριστη φορολογική διάρθρωση θα έπρεπε να στηριζόταν σε ένα γραμμικό φόρο εισοδήματος, όπου ο οριακός φορολογικός συντελεστής του είναι μηδενικός (0).

³⁵ Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»,σελ:572-573, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

Πρακτικά αυτό γίνεται με την επιβολή ενός κεφαλικού φόρου για όλα τα άτομα της κοινωνίας με ενιαίο συντελεστή σε όλα τα προϊόντα, στη περίπτωση βέβαια που η προσφορά εργασίας είναι δεδομένη και δεν επηρεάζεται από την φορολογία.

Σε αντίθετη περίπτωση θα ήταν καλύτερα η διάρθρωση του φόρου να περιλαμβάνει διαφοροποιημένους συντελεστές για τα προϊόντα.

Εξετάζοντας τη δεύτερη περίπτωση, όπου τα άτομα της κοινωνίας δεν έχουν ίδιες ανάγκες και ίδιο εισόδημα, τίθεται θέμα αναδιανομής εισοδήματος. Επομένως, η άριστη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος θα έπρεπε να περιλαμβάνει το γραμμικό φόρο εισοδήματος με οριακό συντελεστή μηδενικό (0), δηλαδή τον κεφαλικό φόρο και φόρους κατανάλωσης με υψηλότερους συντελεστές στα είδη πολυτελείας και χαμηλότερους συντελεστές στα είδη πρώτης ανάγκης.

Συμπερασματικά, από τη μία πλευρά ο γραμμικός φόρος εισοδήματος με οριακό συντελεστή μηδέν προωθεί το στόχο της αποτελεσματικής κατανομής των πόρων, ενώ από την άλλη πλευρά η επιβολή του φόρου κατανάλωσης με διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές συμβάλλει στην αναδιανομή του εισοδήματος.

Τέλος, αυτό που θα πρέπει να προσέξουμε είναι ότι οι έμμεσοι φόροι δαπάνης δεν είναι χρήσιμοι στη περίπτωση που η άριστη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος περιλαμβάνει μόνο τον προοδευτικό φόρο εισοδήματος.

Αυτό ισχύει κυρίως όταν η επιλογή βρίσκεται μεταξύ ενός μη γραμμικού προοδευτικού φόρου εισοδήματος και ενός φόρου κατανάλωσης με διαφοροποιημένους συντελεστές ανάμεσα στα διάφορα προϊόντα.³⁶

36 Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»,σελ:573-575, Εκδ: Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Από την ανάλυση της θεωρίας των φόρων προέκυψαν σημαντικά συμπεράσματα, τα οποία είναι:

Η φορολογία αποτελεί την κύρια πηγή εσόδων που διαθέτουν οι δημόσιοι φορείς και κυρίως το κράτος. Για να επιτευχθούν καλύτερα οι επιδιώξεις των δημόσιων φορέων, είναι απαραίτητη η επιβολή πολλών φόρων.

Το φορολογικό σύστημα θα πρέπει να είναι με τέτοιο τρόπο σχεδιασμένο ώστε οι φόροι να αποτελούν αναγκαστικό μέσο μετάθεσης των πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα.

Ακόμη συμπεραίνουμε, ότι ο διαχωρισμός των επιδράσεων των φόρων προκύπτει από τις διάφορες κατηγορίες τους. Η εκάστοτε επίδραση των φόρων προς το κοινωνικό σύνολο πρέπει να είναι δίκαιη και τέτοια ώστε να μπορούν τα άτομα να ανταπεξέλθουν σε αυτή. Ωστόσο, πρακτικά είναι πιο περίπλοκο γιατί πρέπει να εξασφαλίζονται και τα έσοδα του δημοσίου αλλά και η κοινωνική ευημερία και όλα αυτά πρέπει να γίνονται μέσα σε ένα απόλυτα οργανωμένο και δίκαιο φορολογικό σύστημα. Κάτι τέτοιο βέβαια όσο και να φαντάζει ιδανικό δεν έχει την ανάλογη εφαρμογή στις μέρες μας.

Βασικά συμπεράσματα όμως προέκυψαν και μέσα από θεωρίες σπουδαίων οικονομολόγων σχετικά με την άριστη διάρθρωση της φορολογίας, η οποία εξαρτάται από την αποτελεσματική διανομή των πόρων και της δίκαιης διανομής του εισοδήματος. Σύμφωνα, λοιπόν με τα παραπάνω το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι η άριστη διάρθρωση της φορολογίας επηρεάζεται άμεσα από την έκταση της αναδιανομής του εισοδήματος και την κοινωνική ευημερία. Βέβαια, πολλές φορές υπάρχει μείωση των εσόδων και της κοινωνικής ευημερίας και αυτό προκύπτει από την αύξηση του φορολογικού βάρους γιατί είναι μεγαλύτερη η ελαστικότητα της καμπύλης της προσφοράς εργασίας.

Από τη στιγμή που η προσφορά εργασίας επηρεάζεται από τη φορολογία, τότε η διάρθρωση του φόρου περιλαμβάνει διαφοροποιημένους συντελεστές στα διάφορα προϊόντα, που οδηγούν σε αναλογική μείωση της κατανάλωσης όλων των αγαθών και ταυτόχρονη μείωση της παραγωγής τους.

Τέλος, συμπεραίνουμε ότι για να είναι άριστη η φορολογία μια χώρας πρέπει και το φορολογικό σύστημα και το σύστημα της δικαιοσύνης της να κάνουν κυριολεκτικά πράξη αυτά που έχουν καταγεγραμμένα στη νομοθεσία τους κάτι που στις μέρες μας δυστυχώς δεν εφαρμόζεται.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ο.Ε, Ε.Ε, Κ.Α.Π (Ε5)

Το 2011 η διαδικτυακή ανάπτυξη φάνηκε χρήσιμη και για τα φορολογικά θέματα.

Αυτό διευκόλυνε κατά πολύ και τους φορολογούμενους (φυσικά και νομικά πρόσωπα) αλλά και τους επαγγελματίες (λογιστές). Η παρακάτω πολυγραφημένη (ΠΟΛ) αναφέρει ακριβώς τις διατάξεις που ισχύουν το 2011.

«Με την Α.Υ.Ο-Πολ.1061/31.3.2011 του ΥΠΟΙΚ με θέμα Υποβολή της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος των υποκειμένων σε φόρο, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 και Απόδοσης του φόρου προαιρετικά, με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας ή στην Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση και κατά το οικονομικό έτος 2011"διευκρινίζονται τα παρακάτω

Ειδικότερα,

1. Οι αρχικές εμπρόθεσμες και οι αρχικές εκπρόθεσμες με χρεωστικό υπόλοιπο δηλώσεις φόρου εισοδήματος, των υποκειμένων σε φόρο, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994, οικονομικού έτους 2011 και των συνυποβαλλομένων με αυτήν έντυπων, υποβάλλονται, και ο φόρος αποδίδεται, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων www.gsis.gr

2. Τα έντυπα της αναλυτικής κατάστασης για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2), του μηχανογραφικού δελτίου οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3) και ο ισολογισμός συνοδεύουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ανάλογα με την κατηγορία των δηλούμενων εισοδημάτων, και εφόσον υποβάλλονται ταυτόχρονα, αποτελούν αδιαίρετη ενότητα με την δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (Ε5) και πρέπει να συμπληρώνονται όλες οι ενδείξεις τους. Η υποβολή των έντυπων αυτών, όπου απαιτείται, προηγείται της υποβολής της δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (Ε5).

3. Στην ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης δε συνυποβάλλονται τα υπόλοιπα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1054/24.3.2011

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Θ. Γεωργακόπουλος «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005
- 2) Μ. Κλαουδάτου «Κρατικός Προϋπολογισμός: προτάσεις για ένα μοντέλο αξιόπιστο και αποτελεσματικό» Εκδόσεις Κριτική Επιστημονική Βιβλιοθήκη 2009
- 3) J. Stiglitz «Οικονομική του Δημόσιου Τομέα», Εκδόσεις Κριτική Επιστημονική Βιβλιοθήκη, 1992
- 4) Φ. Τσιατούρας «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων», Αθήνα 2010
- 5) Α. Φλώρος «Φορολογική Λογιστική», Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2005
- 6) <http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1>
- 7) http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%99%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%81%CE%AF%CE%B1%CF%84%CE%B7%CF%82%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%AF%CE%B1%CF%82%CF%84%CE%B7%CF%82_%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1%CF%82#.CE.97_.CE.BF.CE.B9.CE.BA.CE.BF.CE.BD.CE.BF.CE.BC.CE.AF.CE.B1_.CE.B5.CF.80.CE.AF_.CE.B2.CE.B1.CF.83.CE.B9.CE.BB.CE.B5.CE.AF.CE.B1.CF.82_.CF.84.CE.BF.CF.85_.CE.8C.CE.B8.CF.89.CE.BD.CE.B1_.281832-1862.29
- 8) <http://www.econ.yale.edu/~dirkb/teach/pdf/mirrlees/1971%20optimal%20taxation.pdf>
- 9) <http://www.uib.es/depart/deaweb/webpersonal/amedeospadaro/workingpapers/bliosecpub/ramsey.pdf>
- 10) <http://www.minfin.gr/content-api/f/binaryChannel/minfin/datastore/bc/0d/e7/bc0de7a02000cc419ffb26c4215afb096b6913e6/application/pdf/%CE%A0%CE%9F%CE%9B.1061.pdf>