



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ
ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ
ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2016-2017

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
της Αναστασίας Κωνσταντίνου Σταματίου
Α.Μ.: 7340011116023

Οικονομική Ανάλυση του Φορολογικού Συστήματος

Επιβλέποντες:

Γεώργιος Δελλής
Ανδρέας Τσουρουφλής
Νικόλαος Παπασπύρου

Αθήνα, Νοέμβριος 2017

Copyright © [Ονοματεπώνυμο, χρονολογία]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Αφιέρωση

Στους γονείς μου, στους οποίους οφείλω τα πάντα.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ: Δίκαιο και Οικονομική Ανάλυση	8
ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ο Φόρος ως εργαλείο κρατικής δράσης	9
1. Κοινωνική Ευημερία και Κρατική Παρέμβαση	9
1.1 Η κοινωνική ευημερία στο δίκαιο και την οικονομική επιστήμη	9
1.2 Ιδιωτικά και Δημόσια Αγαθά	11
1.3 Η αναγκαιότητα του φόρου	14
2. Φόρος και Φορολογικό Σύστημα	15
2.1 Εννοιολογική προσέγγιση του φόρου	17
2.2 Το φορολογικό σύστημα	28
3. Αναδιανομή και Φορολογία	32
3.1 Ο ρόλος της φορολογίας ιστορικά.....	32
3.2 Αναδιανομή, κοινωνική δικαιοσύνη και φορολογία	34
ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ο φόρος από τη σκοπιά της οικονομικής ανάλυσης	38
1. Η Βέλτιστη Φορολογία	38
2. Συναινετικό και μη συναινετικό επίπεδο.....	39
2.1 Η υπεροχή της συναινετικής διαδικασίας	40
2.2 Η ανάγκη κρατικής παρέμβασης.....	41
3. Οικονομική ανάλυση των φόρων και των φορολογικών συστημάτων	43
3.1 Ο ρόλος των φορολογικών συντελεστών	43
3.2 Οι άμεσοι και οι έμμεσοι φόροι	44
3.3 Οι φόροι βάσει αντικειμένου.....	46
3.4 Προοδευτικοί, αναλογικοί και αντίστροφα προοδευτικοί φόροι	47
3.5 Τα κόστη του φορολογικού συστήματος.....	50
3.6 Η αντίδραση των φορολογουμένων	52
4. Λειτουργικό και Προβληματικό Κράτος.....	57
4.1 Η φορολογία σε περιβάλλον λειτουργικού κράτους	58
4.2 Προβληματικό κράτος και φορολογικό σύστημα	59
5. Προτάσεις για ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα	60
5.1 Ανοιχτοί θεσμοί και Κράτος Δικαίου.....	63
5.2 Το κοινωνικό κράτος και η αναδιανομή του εισοδήματος.....	65
ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα: μια απόπειρα αξιολόγησης.....	67
1. Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα	67
1.1 Συνταγματική θεμελίωση του φόρου και των αρχών του	67
1.2 Η φορολογική νομοθεσία	68

1.3 Το κόστος αντιπροσώπευσης	73
1.4 Οι αντιδράσεις των φορολογουμένων	77
1.5 Οι στρεβλώσεις του ελληνικού φορολογικού συστήματος	80
1.6 Οι λοιποί ‘παίκτες’	82
2. Το διεθνές περιβάλλον και η ΕΕ	85
2.1 Η φορολογική εναρμόνιση στο πλαίσιο της ΕΕ	85
2.2 Οι νέες προκλήσεις για τις φορολογικές αρχές	87
2.3 Ο ρόλος του Ο.Ο.Σ.Α.	88
3. Τα οικο-νομικά εργαλεία.....	89
3.1 Η ανάλυση κόστους-οφέλους.....	89
3.2 Η βέλτιστη φορολογική νομοθεσία.....	91
3.3 Η αναδιανομή του εισοδήματος	93
3.4 Το κράτος δικαίου και η οικονομική ανάπτυξη	93
3.5 Η παιδεία	94
ΑΝΤΙ ΕΠΙΛΟΓΟΥ	96
ΣΥΝΤΜΗΣΕΙΣ – ΑΡΚΤΙΚΟΛΕΞΑ – ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ	97
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ	98
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ - ΠΙΝΑΚΕΣ	101
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	102
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	102
ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	104
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ – ΜΕΛΕΤΕΣ – ΕΡΓΑΣΙΕΣ.....	104
ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ.....	105

ΕΙΣΑΓΩΓΗ: Δίκαιο και Οικονομική Ανάλυση

Τόσο η οικονομική ανάλυση όσο και η νομική είναι κοινωνικές επιστήμες που επιδιώκουν κοινούς στόχους με διαφορετικό τρόπο: η οικονομική ανάλυση χρησιμοποιεί οικονομικά εργαλεία και το δίκαιο χρησιμοποιεί δεοντολογικούς κανόνες. *Οι Ronald Coase και Richard Posner εφάρμοσαν κριτήρια οικονομικής αποτελεσματικότητας στην ανάλυση του δικαίου*¹. Από τις δικές τους ιδέες γεννήθηκε η Οικονομική Ανάλυση του Δικαίου (ΟΑΔ). *Η Οικονομική Ανάλυση του Δικαίου είναι η περιοχή νομικής αξιοποίησης οικονομικών γνώσεων που προκύπτουν από την ανάλυση των συνεπειών των νομικών ρυθμίσεων και την αξιολόγησή τους ως προς την επίδραση που ασκούν στην κατανομή των πόρων*². Έκτοτε έχει σημειωθεί μεγάλη πρόοδος και η ΟΑΔ έχει βοηθήσει στην ανάλυση και βελτίωση της δομής των κανόνων και της κατασκευής ενός αποτελεσματικού συστήματος διατάξεων σε πολλούς κλάδους του δικαίου.

Ωστόσο, *το εύρος της οικονομικής ανάλυσης του φορολογικού δικαίου είναι πολύ πιο περιορισμένο από αυτό της οικονομικής ανάλυσης του δικαίου, και αυτό δεν είναι τυχαίο*³. Ενώ η γενική οικονομική ανάλυση του δικαίου συνήθως επικεντρώνει μόνο στην αποτελεσματικότητα, κάθε αληθοφανής θεωρία περί βέλτιστου φόρου και συστήματος μεταφοράς πόρων πρέπει να αντιμετωπίζει και το ζήτημα της αναδιανομής. *Η μόνη εξαιρετικά σημαντική έννοια της οικονομικής ανάλυσης του δικαίου, η αποτελεσματικότητα, έχει πολύ διαφορετικές σημασίες όταν χρησιμοποιείται εντός και εκτός του φόρου*⁴. Αυτό συμβαίνει γιατί το φορολογικό σύστημα φέρει το βάρος της αναδιανομής του εισοδήματος, που καθιστά την οικονομική ανάλυση του φορολογικού δικαίου ιδιαίτερα περίπλοκη.

¹ Γέμτου Π., Οικονομία και Δίκαιο: Μεθοδολογικά και οικονομικά θεμέλια, Τόμος Α', Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2003, Β' έκδοση, σελ. 31

² Ibid, σελ. 42

³ Raskolnikov A. Accepting The Limits Of Tax Law And Economics, Cornell Law Review, Vol. 98, March 2013, σελ. 524

⁴ Ibid, σελ. 527

ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ο Φόρος ως εργαλείο κρατικής δράσης

1. Κοινωνική Ευημερία και Κρατική Παρέμβαση

Ο άνθρωπος έχει επιλέξει να οργανώνεται σε κοινωνίες που λαμβάνουν τη μορφή του κράτους προκειμένου να μπορεί πιο αποτελεσματικά να βρίσκει τα απαραίτητα για την επιβίωσή του, να βελτιώνει τις συνθήκες διαβίωσής του, να επιλύει τις διαφορές του, να αποκομίζει οφέλη και να κατακτά τους στόχους που σηματοδοτούν την ευημερία του. Η ατομική ευημερία είναι άρρηκτα δεμένη με την κοινωνική ευημερία γιατί κατακτιέται μέσα στο κοινωνικό πλαίσιο που διαμορφώνει το κράτος και δύσκολα μπορεί να διαχωριστεί από αυτό.

Όσον αφορά τα χαρακτηριστικά του κράτους ευημερίας, αρκεί να ανατρέξουμε στον ορισμό της άριστης πολιτικής κοινωνίας του Αριστοτέλη: «Είναι λοιπόν φανερό ότι κατ' ανάγκη άριστο πολίτευμα είναι εκείνη η τάξη σύμφωνα με την οποία ο οποιοσδήποτε μπορεί να περνάει καλύτερα και να διάγει βίο μακάριο»⁵. Ο ορισμός αυτός θεωρείται από σύγχρονους συγγραφείς ότι θέτει το θεμέλιο της θεωρίας του κράτους ευημερίας. Ο J.H.Randall γράφει: « (...) Κανένα μέτρο δεν πρέπει να αποφεύγει μια πολιτική κυβέρνηση, εφόσον το μέτρο αυτό προάγει την ανθρώπινη ευημερία»⁶.

Σκοπός λοιπόν του κράτους είναι η κοινωνική ευημερία και καθώς οι προϋποθέσεις για την κατάκτησή της αυξάνονται ολοένα και περισσότερο τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά ο ρόλος του κράτους είναι να δημιουργεί τις συνθήκες που απαιτούνται για το σκοπό αυτό. Κάτι τέτοιο όμως δεν μπορεί να γίνει χωρίς κρατική παρέμβαση, ειδικά στο πλαίσιο του σύγχρονου κράτους που είναι σαφώς παρεμβατικό, ακριβώς γιατί οι κοινωνικές απαιτήσεις σε σχέση με το ρόλο του έχουν αυξηθεί.

1.1 Η κοινωνική ευημερία στο δίκαιο και την οικονομική επιστήμη

Προκειμένου να εντοπίσουμε τη σχέση κοινωνικής ευημερίας με το δίκαιο και την οικονομική επιστήμη, αρκεί να ανατρέξουμε στον ορισμό τους.

⁵ Αριστοτέλη, Πολιτικά, Βιβλίο Η' (1324a 23-25) σε Λιανού Θεόδωρου Π., Η Πολιτική Οικονομία του Αριστοτέλη, Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τραπέζης, Αθήνα 2012, σελ. 154

⁶ Λιανού Θ., Η Πολιτική Οικονομία του Αριστοτέλη, Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τραπέζης, Αθήνα 2012, σελ. 154-155

Σύμφωνα με τον Σούρλα ο συνήθης ορισμός του δικαίου είναι ο ακόλουθος: *δίκαιο είναι το σύνολο των κανόνων οι οποίοι ρυθμίζουν με τρόπο υποχρεωτικό τις σχέσεις των ανθρώπων που συμβιών σε μια κοινωνία οργανωμένη σε κράτος*⁷. Από τον ορισμό αυτό προκύπτει ότι βασικά εννοιολογικά στοιχεία του δικαίου είναι ο δεοντολογικός χαρακτήρας των κανόνων, που απορρέει από την ‘υποχρεωτικότητα’ και παρέχει τη δικαιολογητική βάση για τη δυνατότητα εξαναγκασμού σε συμμόρφωση με τους κανόνες του δικαίου καθώς και η σύνδεσή του με την οργανωμένη σε κράτος κοινωνία.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει ο ορισμός που δίνει ο Μάνεσης: *το δίκαιο ρυθμίζει κοινωνικές-ανταγωνιστικές σχέσεις και επειδή αυτές πρέπει να σχετίζονται με την πραγματικότητα είναι παράλληλα «ρύθμιση και έκφραση κοινωνικών σχέσεων*⁸». Παρατηρούμε ότι εισάγονται δύο νέα στοιχεία στο δίκαιο: αυτό των κοινωνικών-ανταγωνιστικών σχέσεων αλλά και της πραγματικότητας, γεγονός που σχετίζεται άμεσα με τα συμφέροντα που άτομα και ομάδες επιδιώκουν να ικανοποιήσουν στο πλαίσιο της οργανωμένης κοινωνίας. Καθώς τα αγαθά και οι εν γένει διαθέσιμοι πόροι σε μια κοινωνία είναι πεπερασμένοι, αναπόφευκτα δημιουργούνται αντιτιθέμενα συμφέροντα και συγκρούσεις, αφού όλοι επιθυμούν να έχουν μερίδιο. Συνεπώς, η *επιβίωση του κοινωνικού συνόλου εξαρτάται από την ύπαρξη κανόνων που να εξασφαλίζουν την ομαλή λειτουργία κοινωνίας και την εξισορρόπηση των συγκρούσεων. Στο πλαίσιο αυτό το δίκαιο είναι αυτό που επιλέγει ποια από τα συμφέροντα είναι περισσότερο προστατευτέα (σ.σ. έννομα αγαθά ή δικαιώματα) και θέτει κανόνες που καθορίζουν την εκάστοτε κατανομή των συμφερόντων (δικαιωμάτων) πάνω στο κοινωνικό προϊόν και των υποχρεώσεων για την κάλυψη κοινωνικών βαρών, επιδιώκοντας την εξισορρόπηση αντιτιθέμενων συμφερόντων*⁹. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι σκοπός του δικαίου είναι και η ορθότερη δυνατή κατανομή των πόρων, που θα έχει τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα για το κοινωνικό σύνολο ελαχιστοποιώντας τις συγκρούσεις και διορθώνοντας τα λάθη, καθώς όσοι κατέχουν τους πόρους ωφελούνται περισσότερο από όσους δεν κατέχουν ή κατέχουν λιγότερους. Συνεπώς, το δίκαιο έχει σχέση και με την ωφέλεια των ατόμων και με την αποτελεσματικότητα στην κατανομή αυτής της ωφέλειας, στοιχεία που αποτελούν την ουσία της κοινωνικής ευημερίας.

⁷ Σούρλα Π., *Justi atque injusti scientia* - Μια εισαγωγή στην επιστήμη του δικαίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1995, σελ. 41-42

⁸ Μάνεσης Αριστόβουλος Ι., «Κριτικές σκέψεις για την έννοια και τη σημασία του δικαίου», Συνταγματική Θεωρία και Πράξη 1980-2000/II : Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα 2007

⁹ Τριανταφυλλάκη Γ.Δ., Εισαγωγή στο Δίκαιο, Σημειώσεις Νομικής Σχολής ΔΠΘ

<https://eclass.duth.gr/modules/document/file.php/KOM01102/%CE%95%CE%99%CE%A3%CE%91%CE%93%CE%A9%CE%93%CE%97%20%CE%A3%CE%A4%CE%9F%20%CE%95%CE%9C%CE%A0%CE%9F%CE%A1%CE%99%CE%9A%CE%9F.%CE%99%CE%91%CE%9D.2017.pdf>

Η προαναφερθείσα στενότητα των πόρων είναι η αφετηρία και της οικονομικής επιστήμης. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες πρέπει να παραχθούν και για το λόγο αυτό απαιτείται οργάνωση των παραγωγικών συντελεστών. *Αλλά οι ποσότητες των συντελεστών αυτών είναι περιορισμένες, βρίσκονται επομένως και οι συντελεστές σε στενότητα*¹⁰. Συνεπώς, εφόσον οι πόροι είναι λιγότεροι από τις επιθυμίες μας απαιτείται ιεράρχηση των αναγκών που θα ικανοποιηθούν. *Το θεμελιώδες πρόβλημα στα οικονομικά είναι πώς να κατανείμουμε τους συντελεστές παραγωγής που βρίσκονται σε στενότητα μεταξύ των διαφόρων εναλλακτικών τους χρήσεων. Όταν γίνει η κατανομή αυτή και παραχθούν οι συνολικές ποσότητες των τελικών αγαθών και υπηρεσιών, τότε απομένει να γίνει η διανομή του προϊόντος μεταξύ των διαφόρων καταναλωτών. Από τη διανομή του προϊόντος θα καθοριστεί η οικονομική τους ευημερία*¹¹. Η οικονομική επιστήμη μελετά τους τρόπους κατανομής των πεπερασμένων πόρων ανάμεσα στις εναλλακτικές ανάγκες ώστε να επιτευχθεί η μέγιστη δυνατή ευημερία των ανθρώπων. Καθίσταται έτσι σαφές ότι κοινός τόπος και στόχος του δικαίου και της οικονομικής επιστήμης είναι η κατάκτηση της κοινωνικής ευημερίας.

1.2 Ιδιωτικά και Δημόσια Αγαθά

*Ως γνωστόν ο εφαρμοζόμενος υπό της Ιδιωτικής Οικονομίας μηχανισμός προς ικανοποίησιν των ιδιωτικών αναγκών είναι εκείνος της εν τη αγορά ανταλλαγής, ήτοι ο μηχανισμός των τιμών*¹². Προκειμένου να μπορεί να λειτουργήσει ο μηχανισμός των τιμών πρέπει να συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις που συνδέονται με τις επιθυμίες των καταναλωτών και των παραγωγών. Οι μεν πρώτοι επιθυμούν να καταναλώσουν ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες και οι δεύτεροι επιθυμούν να τους τα παράσχουν έναντι μιας τιμής.

Η επιθυμία των καταναλωτών να μεγιστοποιήσουν την ωφέλεια από την απόκτηση του εκάστοτε αγαθού ή υπηρεσίας είναι η δύναμη που τους ωθεί να κάνουν μια θυσία, ήτοι να καταβάλουν το αντίτιμο. Αντίστοιχα, η επιθυμία των παραγωγών να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη τους τους ωθεί να απαιτούν αντίτιμο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παράγουν και να μην τα δίνουν δωρεάν. *Αυτό είναι απαραίτητο, γιατί αν ο παραγωγός δεν μπορεί να αποκλείσει εκείνους που δεν καταβάλλουν την τιμή του αγαθού, δε θα μπορεί και να επιβάλλει τιμή για το αγαθό αυτό, αφού κανένας δε θα είναι διατεθειμένος να το πληρώσει, μια και όλοι θα έχουν τη δυνατότητα να απολαμβάνουν το όφελος από αυτό ανεξάρτητα από το αν καταβάλλουν το αντίτιμο ή όχι (...)* Το χαρακτηριστικό γνώρισμα των αγαθών αυτών είναι ότι το όφελος που παρέχουν μπορεί και να

¹⁰ Κώττη Γ. Χρ. & Πετράκη Κώττη Αθ., Εισαγωγή στη σύγχρονη μικροοικονομική, Εκδοτικές Επιχειρήσεις 'Το Οικονομικό', Αθήνα 1998, σελ. 25

¹¹ Ibid, σελ. 26

¹² Θεοχαρόπουλου Λ., Δημόσια Οικονομική, Τόμος Πρώτος, Τεύχος Α', (αυτοέκδοση), Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 22

εξατομικευθεί έτσι, ώστε να είναι δυνατή η απόλαυσή του μόνο από ορισμένους πολίτες, ενώ οι άλλοι μπορεί εύκολα να αποκλεισθούν. Τα αγαθά αυτά καλούνται ιδιωτικά αγαθά.¹³

Χαρακτηριστικό γνώρισμα των δημοσίων αγαθών είναι ότι σε αντίθεση με τα ιδιωτικά αγαθά κατά κανόνα είναι αδιαίρετα, με την έννοια ότι δεν μπορούν να διατεθούν χωριστά για την ικανοποίηση των ατομικών αναγκών κάθε προσώπου που κατοικοεδρεύει σε συγκεκριμένο κράτος. Αυτό σημαίνει ότι όταν τα αγαθά αυτά διατίθενται για μια κατηγορία πολιτών, γίνονται αυτομάτως διαθέσιμα προς όλους τους πολίτες, ανεξάρτητα από το αν ορισμένοι από αυτούς δεν είναι διατεθειμένοι να καταβάλλουν το αντίτιμό τους. Τα δημόσια αγαθά προορίζονται να ικανοποιήσουν τις ανάγκες του κοινωνικού συνόλου¹⁴.

Ο μηχανισμός των τιμών λειτουργεί στην περίπτωση των ιδιωτικών αγαθών διότι οι παραγωγοί μπορούν να αντλήσουν πληροφόρηση σχετικά με τις προτιμήσεις των καταναλωτών από τη συμπεριφορά των ίδιων. Αντιδράσεις των καταναλωτών όπως η σταθερή αύξηση της ζήτησης, η σταθερή ζήτηση ή η μείωσή της και η στροφή σε άλλα φθηνότερα ή υποκατάστατα προϊόντα σε περίπτωση αύξησης των τιμών παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τις προτιμήσεις τους στους παραγωγούς οι οποίοι ρυθμίζουν την παραγόμενη ποσότητα και τις τιμές των αγαθών τους αναλόγως.

Αντίθετα, στα δημόσια αγαθά οι παραγωγοί δεν μπορούν να έχουν αντίστοιχη πληροφόρηση. Οι καταναλωτές δεν αποκομίζουν την ίδια ωφέλεια από τα αγαθά αυτά αλλά έχουν προτιμήσεις, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τα ιδιωτικά αγαθά. Ωστόσο, το γεγονός ότι είναι αδιαίρετα τους ωθεί να μην αποκαλύπτουν τις προτιμήσεις τους σχετικά με αυτά ώστε να μπορούν να τα απολαμβάνουν χωρίς να καταβάλλουν το αντίτιμο (πρόβλημα του λαθρεπιβάτη - free rider problem) δηλαδή να μεγιστοποιήσουν την ωφέλειά τους αφού θα απολαύσουν το αγαθό με μηδενικό κόστος, καθώς οι παραγωγοί είτε δεν μπορούν να τους αποκλείσουν ή είναι πολύ δαπανηρό να το κάνουν.

Οι ανάγκες που ικανοποιούν τα δημόσια αγαθά είναι κοινωνικές ανάγκες. Χαρακτηριστικό παράδειγμα δημόσιου αγαθού είναι η εξωτερική και εσωτερική ασφάλεια: οι πολίτες που κατοικούν μακριά από τα σύνορα ή σε ασφαλείς περιοχές με χαμηλά ποσοστά εγκληματικότητας δεν αξιολογούν το ίδιο το αγαθό αυτό σε σχέση με όσους ζουν κοντά στα σύνορα ή σε περιοχές με υψηλή παραβατικότητα. Ωστόσο, δεν μπορούν να αποκλεισθούν από την απόλαυση του αγαθού

¹³ Γεωργακόπουλου Θ., Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα 1997, σελ. 53

¹⁴ Μπάρμπα Ν. – Φινοκαλιώτη Κ., Δημόσια Οικονομικά, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2011, Γ' Έκδοση, σελ. 357

της ασφάλειας εφόσον αυτό παρέχεται, ούτε δύνανται να το ιδιοποιηθούν όσοι είναι διατεθειμένοι να πληρώσουν για αυτό.

Υπάρχουν και άλλες κατηγορίες αγαθών για τα οποία δεν μπορεί να λειτουργήσει ο μηχανισμός των τιμών και επομένως δεν μπορούν να παραχθούν σε βαθμό ικανοποιητικό για τις ανάγκες της κοινωνίας στο πλαίσιο της ιδιωτικής οικονομίας. Αυτά είναι τα μη αμιγώς δημόσια αγαθά, *από τα οποία ελλείπει ένα από τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια ενός αμιγούς δημόσιου αγαθού, δηλαδή είτε η μη ανταγωνιστικότητα είτε η μη δυνατότητα αποκλεισμού* όσων δε διατίθενται να *καταβάλλουν το τίμημα για την απόλαυση αυτών*¹⁵. Περιπτώσεις μη αμιγώς δημοσίων αγαθών αποτελούν το οδικό δίκτυο και η τηλεόραση. Αγαθά όπως η παιδεία και η νοσοκομειακή περίθαλψη παρουσιάζουν επίσης μερικώς τα ανωτέρω χαρακτηριστικά καθώς *παρέχουν επιπλέον όφελος που διαχέεται στην κοινωνία για το οποίο η επιχείρηση δεν μπορεί να εφαρμόσει την αρχή του αποκλεισμού και να εισπράξει τιμή, και αυτός είναι ο λόγος που την κάνει να παράγει ποσότητες μικρότερες από τις κοινωνικά επιθυμητές*¹⁶ (ημιδημόσια αγαθά). Αντίστοιχα, υπάρχουν περιπτώσεις αγαθών των οποίων το κόστος παραγωγής είναι δυσανάλογο σε σχέση με τα αναμενόμενα κέρδη με αποτέλεσμα ο μόνος τρόπος να παρέχεται το αγαθό στο κοινωνικό σύνολο είναι μέσω ενός μόνο παραγωγού· οι περιπτώσεις αυτές αποκαλούνται φυσικά μονοπώλια (π.χ. σιδηροδρομικό δίκτυο, ύδρευση).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για να είναι άριστος ο εφοδιασμός της κοινωνίας με τέτοιου είδους αγαθά θα πρέπει να εφαρμόζεται ένα τέλειο σύστημα διαφορισμού τιμών¹⁷, δηλαδή να υπάρχει διαφορετική τιμή ανά αγαθό και ανά ιδιώτη. Η απροθυμία όμως των ιδιωτών να αποκαλύψουν τις προτιμήσεις τους και το τεράστιο γραφειοκρατικό κόστος που θα απαιτούνταν καθιστούν αδύνατη αυτή τη λύση. Συνεπώς *αι ωφέλειαι των καθαρώς δημοσίων αγαθών δέον όπως παρέχωνται αδιακρίτως προς όλους τους εν τω Κράτει διαβιούντας πολίτας, δωρεάν. Η δε χρηματοδότησις της σχετικής δημοσίας δαπάνης δεν είναι δυνατόν να λάβη χώραν άλλως, εμμή μόνον δια της φορολογίας*¹⁸.

Η κατηγοριοποίηση των αγαθών σε δημόσια και ιδιωτικά και οι ειδοποιοί διαφορές μεταξύ τους απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα¹⁹:

¹⁵ Ibid, σελ. 361

¹⁶ Καράγιωργα Δ., Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1979, σελ. 79

¹⁷ Ibid, σελ. 170

¹⁸ Θεοχαρόπουλου Λ., Δημόσια Οικονομική, Τόμος Πρώτος, Τεύχος Α', (αυτοέκδοση), Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 26-27

¹⁹ Περδίκη Κ., Δημόσια Οικονομικά: Οι δημόσιες επιλογές, Εκδόσεις Σάκκουλας, 1985, σελ. 102

ΙΔΙΩΤΙΚΑ ΑΓΑΘΑ	ΑΓΑΘΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΛΟΥΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ		ΔΗΜΟΣΙΑ ΑΓΑΘΑ
Παράγονται με το μηχανισμό των τιμών 1) Διαιρετό το όφελος και δυνατότητα αποκλεισμού (οι προτιμήσεις αποκαλύπτονται) 2) Ανταγωνιστική η κατανάλωση	Παράγονται με το μηχανισμό των τιμών αλλά όχι στην άριστη ποσότητα		Δεν παράγονται με το μηχανισμό των τιμών 1) Αδιαίρετο το όφελος και αδυναμία αποκλεισμού (οι προτιμήσεις δεν αποκαλύπτονται) 2) Μη ανταγωνιστική η κατανάλωση
	ΓΙΑ ΕΝΑ ΤΜΗΜΑ ΤΟΥΣ ←	ΓΙΑ ΤΟ ΆΛΛΟ ΤΜΗΜΑ →	
	ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΙ		
ΑΠΟ ΤΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ	Ή ΑΠΟ ΤΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ*	Ή ΑΠΟ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ	ΑΠΟ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ
* Οι προτιμήσεις των ατόμων είναι γνωστές αλλά το κράτος μπορεί να επέμβει για να τις διορθώσει			

1.3 Η αναγκαιότητα του φόρου

Όπως αναλύθηκε παραπάνω, παρότι η παραγωγή δημοσίων αγαθών είναι αναγκαία για την κοινωνική ανάπτυξη και ευημερία, η παραγωγή τους στο πλαίσιο της ιδιωτικής οικονομίας είναι αδύνατη καθώς δε λειτουργεί επ' αυτών ο μηχανισμός των τιμών. Επομένως, την παραγωγή τους αναλαμβάνει το κράτος το οποίο όμως δε διαθέτει ίδια μέσα παραγωγής· πρέπει λοιπόν να αντλήσει τους απαιτούμενους πόρους προκειμένου να μπορέσει να αντεπεξέλθει στην κοινωνική αυτή ανάγκη δεδομένου ότι δε λαμβάνει κάποια αντιπαροχή από τη διάθεση των δημοσίων αγαθών. Για να περιέλθουν επομένως στη δημόσια χρήση οι συντελεστές που είναι αναγκαίοι για την παραγωγή των δημοσίων αγαθών, το κράτος είναι υποχρεωμένο να χρησιμοποιεί μέσα αναγκαστικού χαρακτήρα που, όπως είναι ευνόητο, συνεπάγονται οικονομικό βάρος για τους ιδιωτικούς φορείς. Τα κυριότερα μέσα αναγκαστικής μετάθεσης συντελεστών παραγωγής στο δημόσιο είναι η επίταξη, ο πληθωρισμός και ο φόρος²⁰.

²⁰ Καράγιωργα Δ., Δημόσια Οικονομική 2 – Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981, σελ. 215-216

Με την επίταξη τα απαιτούμενα μέσα παραγωγής περιέρχονται στο κράτος με αναγκαστικό τρόπο, καθώς αποσπώνται από τους ιδιοκτήτες τους χωρίς την καταβολή κάποιου ανταλλάγματος επί τη βάσει της κυριαρχικής εξουσίας του και μόνο, με αποτέλεσμα το κόστος παραγωγής του αγαθού αυτού να βαρύνει εξ ολοκλήρου τους ιδιοκτήτες των συντελεστών παραγωγής που επιτάσσονται. Γι' αυτό και η επίταξη σπάνια χρησιμοποιείται από το κράτος – η εφαρμογή της περιορίζεται κυρίως σε περιόδους πολέμου, οπότε χάρη στο υψηλό πατριωτικό φρόνημα των πολιτών, το βάρος της επίταξης δε γίνεται αισθητό²¹.

Με τον πληθωρισμό το κράτος εκδίδει χαρτονόμισμα προκειμένου να αποκτήσει τα μέσα παραγωγής που απαιτούνται για την παραγωγή των δημοσίων αγαθών. Ωστόσο η έκδοση νέου χρήματος προκαλεί αύξηση των τιμών αγαθών και υπηρεσιών, που επιβαρύνει τους ιδιώτες και μάλιστα ως επί το πλείστον τους ασθενέστερους οικονομικά, οι οποίοι έτσι βαρύνονται με το κόστος παραγωγής των δημοσίων αγαθών· σημειώνεται επίσης ότι ο πληθωρισμός επιβαρύνει συνολικά την κατάσταση της οικονομίας.

Όπως προκύπτει από την παραπάνω ανάλυση η επίταξη και ο πληθωρισμός επιβαρύνουν εντελώς αυθαίρετα ορισμένους ιδιώτες ή κοινωνικές ομάδες με το κόστος των δημοσίων αγαθών. Με τη χρησιμοποίηση της φορολογίας το κράτος μπορεί, ως ένα βαθμό, να εξασφαλίζει επιμερισμό του κόστους παραγωγής των δημοσίων αγαθών που να ανταποκρίνεται σε κάποιες από τα πριν παραδεκτές αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης²².

2. Φόρος και Φορολογικό Σύστημα

Οι φόροι επιβάλλονται από τα κράτη στους πολίτες, ήτοι από τη διοίκηση στους διοικούμενους κατά τρόπο μονομερή και υποχρεωτικό ανεξάρτητα από τη βούληση των τελευταίων, δια της άσκησης δηλαδή δημόσιας εξουσίας. Εξ αυτού προκύπτει ότι το φορολογικό δίκαιο αποτελεί αναντίρρητα τμήμα του δημοσίου δικαίου· από την άποψη της ύλης που ρυθμίζει εντάσσεται

²¹ Ibid, σελ. 216

²² Καράγιωργα Δ., Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1979, σελ. 176

συστηματικά στο δημοσιονομικό δίκαιο²³ ως αυτοτελής κλάδος, ενώ αποτελεί μέρος του διοικητικού δικαίου ως ειδικός, έστω «χειραφετημένος» κλάδος του²⁴.

Περαιτέρω, το φορολογικό δίκαιο έχει ορισμένα χαρακτηριστικά που οφείλονται στην ιδιαίτερη σημασία του ως πρωταρχική πηγή δημοσίων εσόδων. Αυτά είναι η αυτονομία του σε σχέση με τους άλλους τομείς του δικαίου και ο ρεαλισμός.

Η αυτονομία του φορολογικού δικαίου συνίσταται στην *αποδέσμευσή του από τις κοινές νομικές ρυθμίσεις και έννοιες²⁵*, δηλαδή είτε τη *χρήση κανόνων του ιδιωτικού δικαίου ως βοηθητικών μέσων για την ανεύρεση της αλήθειας, είτε τη μετάπλαση νομικών εννοιών²⁶*, δηλαδή την απόκλιση από την ερμηνεία που αποδίδει σε βασικές νομικές έννοιες το ιδιωτικό δίκαιο και την *προσαρμογή του περιεχομένου τους²⁷* στις ανάγκες του φορολογικού δικαίου. Χαρακτηριστικά παραδείγματα είναι η διαφοροποίηση των εννοιών της κατοικίας και του κατοίκου από το ιδιωτικό δίκαιο, αλλά και αυτής της νομικής προσωπικότητας σε σχέση με το εμπορικό δίκαιο όταν οι έννοιες αυτές χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου.

Ο ρεαλισμός σχετίζεται με την *πραγματιστική και ουσιαστική θεώρηση των φορολογητέων καταστάσεων, που αποτελεί έκφραση του κανόνα σύμφωνα με τον οποίο η ουσία υπερέχει του τύπου²⁸* (και αντιστοιχίζεται με την αντίστοιχη αρχή της λογιστικής - substance over form principle). Έτσι, το γεγονός ότι μια πράξη μπορεί να είναι παράνομη δεν επηρεάζει τη θεώρησή της από πλευράς φορολογικού δικαίου και την υπαγωγή της σε φόρο. Επίσης *η φορολογική διοίκηση δε δεσμεύεται από τις νομικές μορφές με τις οποίες οι φορολογούμενοι ενδύουν εικονικά τις πραγματικές ενέργειές τους²⁹*.

Οι φόροι επιβάλλονται από τα κράτη και έχουν γενική ισχύ στην οικεία επικράτεια. Αντίστοιχα, τοπικοί φόροι που επιβάλλονται από δημοτικές ή κοινοτικές αρχές έχουν εφαρμογή εντός των ορίων του οικείου δήμου ή κοινότητας. Ωστόσο υπάρχουν εξαιρέσεις σε αυτόν τον κανόνα. Στις

²³ Το δημοσιονομικό δίκαιο είναι η υποδιαίρεση του δημοσίου δικαίου που περιλαμβάνει τους κανόνες που αναφέρονται στα Δημόσια Οικονομικά του Κράτους, δηλαδή το δίκαιο του δημοσίου λογιστικού, το οποίο διέπει την κατάρτιση, την ψήφιση και την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού, το φορολογικό δίκαιο και το δίκαιο της διοικητικής εκτέλεσης για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων (Φορτσάκη Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 1).

²⁴ Αναστόπουλου Ι., Φορτσάκη Θ., Φορολογικό δίκαιο, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή, 2003, β' έκδοση, σελ. 23-24

²⁵ Φορτσάκη Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 3

²⁶ Ibid, σελ. 3

²⁷ Ibid, σελ. 3

²⁸ Ibid, σελ. 4

²⁹ Ibid, σελ. 4

περιπτώσεις οικονομικών ενώσεων μπορεί να επιβάλλονται φόροι με ισχύ σε όλα τα κράτη που απαρτίζουν την ένωση, όπως είναι η περίπτωση του ΦΠΑ στην ΕΕ που επιβάλλεται σε όλα τα κράτη-μέλη της ενώ τα έσοδά του κατά μεγάλο ποσοστό αποτελούν έσοδα της ΕΕ. Επίσης υπάρχουν σημεία εντός της επικράτειας ενός κράτους που μπορεί να μη θεωρούνται τμήματα της επικράτειάς του για σκοπούς φορολογίας. Αυτά τα σημεία είναι οριοθετημένα και ονομάζονται 'Ελεύθερες Ζώνες'· η ύπαρξή τους προβλέπεται συνήθως από την τελωνειακή νομοθεσία και εξυπηρετούν σκοπούς που σχετίζονται με το παγκόσμιο εμπόριο: βρίσκονται κοντά στα χερσαία σύνορα ή σε λιμάνια και στους χώρους αυτούς δεν επιβάλλονται φόροι, αφού εκεί παραμένουν για κάποιο χρόνο εμπορεύματα με άλλο τελικό προορισμό, δηλαδή πρόκειται να επανεξαχθούν από το κράτος μετά την παρέλευση κάποιου χρόνου ή κατόπιν επεξεργασίας. Έτσι τα 'φορολογικά σύνορα' δεν ταυτίζονται πάντα με τα γεωγραφικά σύνορα των κρατών.

2.1 Εννοιολογική προσέγγιση του φόρου

Εννοιολογικά στοιχεία του φόρου

Ο φόρος είναι οικονομικό φαινόμενο, συνιστά όμως και θεσμό του δικαίου. Για το λόγο αυτό αποτέλεσε και αποτελεί αντικείμενο επεξεργασίας τόσο της οικονομικής όσο και της νομικής επιστήμης. Από οικονομική άποψη ο φόρος συνιστά αναγκαστικό μέσο μετάθεσης αγοραστικής δύναμης από τους ιδιωτικούς φορείς στο Δημόσιο.³⁰ Ο κλασικός ορισμός της έννοιας του φόρου διατυπώθηκε από το Γάλλο καθηγητή Gaston Jèze: ο φόρος αποτελεί οριστική και άνευ ανταλλάγματος χρηματική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών³¹. Ο Θεοχαρόπουλος παρατηρεί ότι ο ορισμός αυτός χρήζει συμπλήρωσης και προτείνει τρεις βελτιώσεις: Ήτοι, ότι ο φόρος δεν είναι απλώς χρηματική εισφορά, αλλά άμεσος τοιαύτη· ότι ο ταμειευτικός σκοπός του φόρου δεν είναι μοναδικός, αλλ' ουσιώδης, εν όψει της υπάρξεως και ετέρων σκοπών· και ότι η μέσω του φόρου δίκαια κατανομή των δημοσίων βαρών μεταξύ των πολιτών δέον όπως λαμβάνη χώραν επί τη βάσει της αρχής της φοροδοτικής ικανότητας³². Συνεπώς, τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του φόρου είναι τα εξής:

- α. αποτελεί χρηματική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος*
- β. η παροχή έχει αναγκαστικό χαρακτήρα*
- γ. η παροχή είναι άμεση και οριστική*

³⁰ Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη, 2014, Ε' έκδοση, σελ. 2

³¹ «L'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques» Gaston Jèze (1869-1953)

³² Θεοχαρόπουλου Λ., Δημόσια Οικονομική, Τόμος Πρώτος, Τεύχος Α', (αυτοέκδοση), Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 49-51

- δ. δεν υπάρχει ειδικό αντάλλαγμα από την πλευρά του κράτους προς τον ιδιώτη
- ε. χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση δημοσίων σκοπών

Από τον παραπάνω ορισμό προκύπτει με σαφήνεια ότι πρόκειται για χρηματική παροχή. Παλιότερα, ήταν διαδεδομένες και άλλες μορφές φόρου μη χρηματικές, που εκφράζονταν σε είδος και κυρίως ως ποσοστό επί της παραγωγής του φορολογούμενου (π.χ. φόρος της δεκάτης)· αυτό συνέβαινε σε προγενέστερες φάσεις της οικονομικής ανάπτυξης που η οικονομία ήταν κυρίως αγροτική, ωστόσο αυτός ο τύπος φόρου έχει πλέον εγκαταλειφθεί. Περαιτέρω, υποκείμενο του φόρου είναι οι ιδιώτες. Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι δεν υπόκεινται στο φόρο το ίδιο το κράτος και οι λοιποί κρατικοί φορείς. Ωστόσο, η σύγχρονη μορφή των κρατών που αναθέτουν συχνά δημόσιες λειτουργίες σε ιδιωτικούς φορείς καθώς και η χρησιμοποίηση νομικών μορφών του εμπορικού δικαίου για οργανισμούς που εξυπηρετούν δημόσιους σκοπούς σε συνδυασμό με τις διαρκώς μεταβαλλόμενες και δη αυξανόμενες ανάγκες που καλείται να καλύψει το κράτος μέσω της φορολογίας έχουν μεταβάλει την κλασική αυτή αντίληψη. Συγκεκριμένα στην Ελλάδα, *ο ρεαλισμός του φορολογικού δικαίου και οι απαιτήσεις της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλουν συχνά τη φορολόγηση τόσο του Κράτους όσο και των ΟΤΑ και των ΝΠΔΔ. Έτσι, η φορολογική απαλλαγή ή η υπαγωγή των προσώπων αυτών στη φορολογία πρέπει να προβλέπεται κάθε φορά ρητά, με διάταξη τυπικού νόμου, η οποία είναι στενά ερμηνευτέα*³³.

Πρόκειται επίσης για αναγκαστική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος, επιβάλλεται δηλαδή μονομερώς από αυτό στο πλαίσιο της κρατικής κυριαρχίας. Συγκεκριμένα, *η κρατική εξουσία επιβάλλει και καθορίζει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου μονομερώς, με νόμο, ενώ συγχρόνως θεσπίζει σειρά μέτρων με τα οποία ο φορολογούμενος εξαναγκάζεται στην εκπλήρωση της υποχρέωσής του αυτής. Η φορολογική δηλαδή ενοχή είναι ενοχή εκ του νόμου*³⁴.

Το επόμενο στοιχείο του φόρου ως παροχής είναι ο άμεσος και οριστικός χαρακτήρας της. Είναι άμεση παροχή γιατί *αποτελεί μέσο μεταβίβασης αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών στο Κράτος, η οποία είναι αναγκαία για τη χρηματοδότηση των δαπανών του. Το στοιχείο του άμεσου χαρακτήρα διαφοροποιεί άλλωστε το φόρο από τη μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο κράτος, που επιτυγχάνεται με την έκδοση πληθωριστικού νομίσματος (...) που αποτελεί έμμεση μετάθεση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο δημόσιο*³⁵. Ο δε οριστικός χαρακτήρας του φόρου είναι η ειδοποιός διαφορά μεταξύ αυτού και ενός άλλου τρόπου χρηματοδότησης του

³³ Φορτσάκη Θ.– Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 20

³⁴ Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη, 2014, Ε' έκδοση, σελ.6

³⁵ Ibid, σελ.3

κράτους, του δημόσιου δανεισμού, καθώς στη δεύτερη περίπτωση το κράτος υποχρεούται να επιστρέψει το κεφάλαιο που δανείσθηκε στους ιδιώτες και μάλιστα με αντάλλαγμα, ήτοι εντόκως.

Το γεγονός ότι οι ιδιώτες δε λαμβάνουν ειδικό αντάλλαγμα για τους φόρους που πληρώνουν δικαιολογείται από το γεγονός ότι *ο φόρος καταβάλλεται εις το Κράτος προκειμένου να δυνηθή τούτο να καλύψη εν τω συνόλω των τας δαπάνας παραγωγής των δημοσίων αγαθών, τα οποία παρέχονται κατ' αρχήν δωρεάν προς την ολότητα. Αλλά και ως προς τα οιονεί δημόσια αγαθά, των οποίων η εξατομίκευσις της ωφελείας είναι δυνατή (...) ο φόρος δεν αποτελεί προφανώς ειδικήν και άμεσον αντιπαροχήν δια τους ωφελουμένους εκ της παροχής των εν λόγω δημοσίων υπηρεσιών. Διότι αι υπηρεσίαι αύται δεν εκτελούνται αποκλειστικώς εις αντιστάθμισμα της φορολογικής γενικώς ενοχής των ωφελουμένων εξ αυτών προσώπων.*³⁶ Αυτό ακριβώς είναι και η διαφορά μεταξύ φόρου και τέλους.

Το τέλος αποτελεί το αντίτιμο που καταβάλλουν οι ιδιώτες για κάποια ειδική υπηρεσία που τους παρέχεται από το κράτος ή κάποιους φορείς του. Ενέχει δηλαδή ένα άμεσο στοιχείο ανταποδοτικότητας που ελλείπει από το φόρο. Στην ελληνική νομοθεσία τα τέλη συχνά χαρακτηρίζονται και ανταποδοτικά, όρος που αποδίδει ακριβώς το εννοιολογικό τους περιεχόμενο και καθιστά ευκολότερη τη διάκρισή τους από τους φόρους. Αυτό συμβαίνει διότι *ο όρος τέλος χρησιμοποιείται από τους ελληνικούς φορολογικούς νόμους συχνότατα με περιεχόμενο ταυτόσημο προς εκείνο του φόρου.*³⁷ Χαρακτηριστικά παραδείγματα φόρων στους οποίους χρησιμοποιείται ο όρος 'τέλος' είναι το τέλος χαρτοσήμου (που αρχικά θεσπίστηκε ως τέλος όμως έχει μετεξελιχθεί σε φόρο), τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων και πρόσφατα το ειδικό τέλος επιτηδεύματος και το ΕΕΤΗΔΕ. Σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, για την ύπαρξη ανταποδοτικού τέλους πρέπει να συντρέχουν δύο στοιχεία: α) το επιβαλλόμενο τέλος πρέπει να αντικρύζει ειδική παροχή του Δημοσίου ή ενός νπδδ και β) η αντιπαροχή αυτή να μην ωφελεί «αόριστο κύκλο προσώπων», δηλαδή μη προσδιορισμένη ή μη προσδιορίσιμη κατηγορία προσώπων.³⁸ Σημειώνεται ότι και πάλι με βάση τη νομολογία του ΣτΕ δεν είναι αναγκαίο για το χαρακτηρισμό τέλους ως ανταποδοτικού να παρέχεται και πραγματικά η υπηρεσία εκ μέρους του δημόσιου φορέα, αρκεί το έσοδο από το τέλος να εξασφαλίζει την ετοιμότητα του φορέα αυτού για

³⁶ Θεοχαρόπουλου Λ., Δημόσια Οικονομική, Τόμος Πρώτος, Τεύχος Α', (αυτοέκδοση), Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 45

³⁷ Αναστόπουλου Ι., Φορολογικό Δίκαιο Πανεπιστημιακές παραδόσεις, Τεύχος Α', Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1983, σελ. 21

³⁸ Φορτσάκη Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 15

την παροχή της εν λόγω υπηρεσίας.³⁹ Χαρακτηριστικές περιπτώσεις τελών είναι τα τέλη καθαριότητας και φωτισμού των οτα.

Τελευταίο στοιχείο της έννοιας του φόρου είναι ο σκοπός του, δηλαδή η εξυπηρέτηση δημοσίων σκοπών εν γένει. *Ο φόρος δεν σκοπεί την ικανοποίηση ενός ωρισμένου κρατικού σκοπού αλλά των κρατικών σκοπών εν τω συνόλω των. Κατά τας ορθάς αρχάς της φορολογίας, το σύνολον προσφέρει τους φόρους, ίνα δι' αυτών αντιμετωπισθούν εν τω συνόλω των αι κρατικάί ανάγκαι.*⁴⁰ Ο ταμειευτικός αυτός χαρακτήρας του φόρου προκύπτει και από τη φράση του διαμορφωτή του ορισμού του, του Γάλλου δημοσιολόγου Gaston Jèze: *«Υπάρχουν δαπάνες, πρέπει να καλυφθούν»*⁴¹. Ο ταμειευτικός σκοπός έχει και την έννοια ότι η πολιτεία οφείλει να επιβάλει αποδοτικούς φόρους. Έτσι, ο φόρος πρέπει να είναι παραγωγικός, να έχει καθολικότητα και να εισπράττεται με χαμηλά εισπρακτικά έξοδα, να έχει σταθερή απόδοση που να μην εξαρτάται από τη συγκυρία και να είναι ελαστικός, να αυξάνεται δηλαδή με την αύξηση των συντελεστών.⁴²

Ο ταμειευτικός σκοπός του φόρου συνδυάζεται με το ιδεώδες της φορολογικής ουδετερότητας που υποστηρίχθηκε από τη φιλελεύθερη σχολή και επικράτησε μέχρι τον Α' Παγκόσμιο Πόλεμο.⁴³ Το ιδεώδες αυτό εγκαταλείφθηκε σταδιακά στη συνέχεια, και ειδικά στην Ευρώπη μετά το Β' Παγκόσμιο Πόλεμο, οπότε και προωθήθηκε η ανάγκη για ένα παρεμβατικό κράτος με ενεργό κοινωνικό ρόλο στο πλαίσιο της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας, των δικαιωμάτων και ελευθεριών και της προώθησης της ισότητας και της δίκαιης κατανομής του εισοδήματος. Πιο πρόσφατα, ο ρόλος του κράτους ως παράγοντα σταθερότητας της οικονομίας και προώθησης της οικονομικής ανάπτυξης ενίσχυσε πέραν του κοινωνικού και τον εξωταμειευτικό οικονομικό σκοπό του φόρου. Το σύγχρονο κράτος παρεμβαίνει στις οικονομικές λειτουργίες για τη διασφάλιση της καλύτερης δυνατής κατανομής των παραγωγικών συντελεστών, τη βέλτιστη διανομή του εθνικού εισοδήματος μεταξύ των πολιτών σύμφωνα με τις επικρατούσες αντιλήψεις περί κοινωνικής δικαιοσύνης, τη σταθεροποίηση της οικονομίας με την καταπολέμηση του πληθωρισμού και της ανεργίας και την πραγματοποίηση μακροχρονίως ικανοποιητικού ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης.⁴⁴ Τέλος, οι φόροι μπορεί να χρησιμοποιούνται και για λοιπούς κοινωνικούς ή ειδικούς σκοπούς

³⁹ Αναστόπουλου Ι., Φορολογικό Δίκαιο Πανεπιστημιακές παραδόσεις, Τεύχος Α', Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1983, σελ. 22

⁴⁰ Στασινόπουλου Μ., Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, Αθήναι 1966, Έκδοσις Τρίτη, Σελ. 259

⁴¹ "Il y a des dépenses, il faut les couvrir".

⁴² Αναστόπουλου Ι., Φορολογικό Δίκαιο Πανεπιστημιακές παραδόσεις, Τεύχος Α', Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1983, σελ. 28

⁴³ Αναστόπουλου Ι., Φορτσάκη Θ.Π., Φορολογικό δικαιο, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή, 2003, β' έκδοση, σελ. 54

⁴⁴ Ibid, σελ. 54

όπως η προστασία της δημόσιας υγείας (μέσω των φόρων στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα) ή του περιβάλλοντος (φόροι ρύπανσης, δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου κλπ).

Ουσιαστικά στοιχεία του φόρου

*Ως στοιχεία του φόρου από ουσιαστικής απόψεως μπορούν να ορισθούν τα χαρακτηριστικά εκείνα τα οποία είναι απαραίτητα για την εξατομίκευση της φορολογικής υποχρέωσης και για τον υπολογισμό της.*⁴⁵ Τα στοιχεία αυτά δεν είναι κοινά για όλους τους φόρους, αλλά διαφοροποιούνται ανά περίπτωση. Ωστόσο, τα βασικά στοιχεία που είναι κοινά για όλους τους φόρους είναι το αντικείμενο, το υποκείμενο, ο προσδιορισμός του ποσού του οφειλόμενου φόρου και η διαδικασία καταβολής τους.

*Από πλευράς δημόσιας οικονομικής, αντικείμενο του φόρου είναι η φορολογητέα ύλη, δηλαδή ο πλούτος στις διάφορες μορφές του (π.χ. το εισόδημα, οι δαπάνες, η περιουσία κλπ). Από τη σκοπιά του φορολογικού δικαίου, αντικείμενο ενός φόρου είναι η γενεσιουργός αιτία του φόρου, το γεγονός του οποίου η επέλευση γεννά τη φορολογική υποχρέωση (π.χ. η πραγματοποίηση του εισοδήματος για το φόρο εισοδήματος)*⁴⁶.

*Υποκείμενο του φόρου ή υπόχρεος στο φόρο ή φορολογικός οφειλέτης είναι το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό που σύμφωνα με το νόμο είναι υποχρεωμένο να καταβάλει το συγκεκριμένο φόρο. Το υποκείμενο του φόρου δε συμπίπτει πάντοτε με το πρόσωπο που βαρύνεται οικονομικά με το φόρο*⁴⁷ (π.χ. στο ΦΠΑ υποκείμενο του φόρου είναι ο εκάστοτε επιτηδευματίας, ενώ με το φόρο βαρύνεται ο τελικός καταναλωτής).

Ο προσδιορισμός του ποσού του φόρου γίνεται με τη βοήθεια των εκάστοτε φορολογικών συντελεστών που εφαρμόζονται επί της φορολογικής βάσης επιβολής κάθε φόρου. Ως φορολογικός συντελεστής ορίζεται ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα φορολογικής βάσης. Με βάση τις τυχόν μεταβολές του φορολογικού συντελεστή όταν μεταβάλλεται η φορολογητέα ύλη, οι φόροι χαρακτηρίζονται ως προοδευτικοί, αναλογικοί, αντίστροφα προοδευτικοί και πάγιοι (βλ. παρακάτω τμήμα 2.1.2 Κατηγοριοποίηση των φόρων). Οι φορολογικοί συντελεστές διακρίνονται περαιτέρω σε μέσους και οριακούς συντελεστές⁴⁸. Φορολογική βάση είναι το μέγεθος σε σχέση με το

⁴⁵ Μπάρμπα Ν. – Φινοκαλιώτη Κ., Δημόσια Οικονομικά, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2011, Γ' Έκδοση, σελ. 29

⁴⁶ Αναστόπουλου Ι., Φορτσάκη Θ.Π., Φορολογικό δικαιο, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή, 2003, β' έκδοση, σελ. 57

⁴⁷ Φορτσάκη Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 25

⁴⁸ Μπάρμπα Ν. – Φινοκαλιώτη Κ., Δημόσια Οικονομικά, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2011, Γ' Έκδοση, σελ. 32-33

οποίο υπολογίζεται ο φόρος⁴⁹ (π.χ. στο ΦΠΑ η καθαρή αξία αγαθών/υπηρεσιών, στο φόρο δωρεάς η αξία του δώρου κλπ). Επίσης, ο προσδιορισμός του ποσού του οφειλόμενου φόρου γίνεται αφού ληφθούν υπόψη τυχόν απαλλαγές και εξαιρέσεις που μπορεί να ισχύουν ανά περίπτωση για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης και οικονομικής ανάπτυξης.

Τέλος, η διοικητική φορολογική διαδικασία αποτελείται από το σύνολο των κανόνων που καθορίζουν τις ενέργειες των φορολογούμενων και της φορολογικής αρχής για την επιβολή και είσπραξη ενός φόρου και ειδικότερα τη γνώση και τον έλεγχο της πλήρωσης των προϋποθέσεων από τη συνδρομή των οποίων ο νόμος εξαρτά τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση των απαιτούμενων διοικητικών πράξεων με τις οποίες ο φόρος καταλογίζεται στο φορολογούμενο και την εκούσια καταβολή του οφειλόμενου φόρου⁵⁰.

2.1.1 Η κρατική οικονομία και οι φόροι

Το κράτος είναι μια ισχυρή συλλογική οντότητα, κύρια επιδίωξη της οποίας είναι η επίτευξη και η διατήρηση της οικονομικής ευημερίας και της κοινωνικής ισορροπίας. Η οικονομική συμπεριφορά του κράτους φαίνεται από τις λειτουργίες τις οποίες αναλαμβάνει και από τον τρόπο με τον οποίο τις εκτελεί, δηλαδή τα μέσα τα οποία επιλέγει. Η οικονομική πλευρά των λειτουργιών του κράτους είναι το περιεχόμενο των δημόσιων οικονομικών⁵¹. Σύμφωνα δε με τον Καθηγητή Α. Ανδρεάδη ο οποίος απέδωσε στην επιστήμη της κρατικής οικονομίας την ορολογία αυτή «η Πολιτεία όπως και το άτομον έχουσιν ανάγκας (...). Η Πολιτεία δεν δύναται να εκπληρώση τας λειτουργίας εκείνας, αίτινες αποτελούσι τον σκοπόν της υπάρξεως αυτής, άνευ τινών αγαθών και δη άνευ χρημάτων. Ο τρόπος καθ' ον η Πολιτεία πορίζεται τα χρήματα ταύτα αποτέλεσεν αντικείμενον επιστήμης ην καλούμεν Δημοσίαν Οικονομικήν⁵²».

Τα δημόσια οικονομικά περιλαμβάνουν τα δημόσια έξοδα (δαπάνες) και τα δημόσια έσοδα. Οι δαπάνες του δημόσιου τομέα περιλαμβάνουν πολλές και διαφορετικές μεταξύ τους κατηγορίες δαπανών, όπως είναι οι μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων, η αγορά υλικού για τη δημόσια διοίκηση, η εκτέλεση διάφορων έργων, π.χ. δρόμων, οι στρατιωτικές δαπάνες, οι υποτροφίες, τα επιδόματα

⁴⁹ Φορτσάκη Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 24

⁵⁰ Αναστόπουλου Ι., Φορτσάκη Θ., Φορολογικό δικαιο, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή, 2003, β' έκδοση, σελ. 59

⁵¹ Λιανούς Θ. - Παπαβασιλείου Α. - Χατζηανδρέου Α., Αρχές Οικονομικής Θεωρίας: Μικροοικονομία – Μακροοικονομία, Γ' Τάξη Γενικού Λυκείου, Οργανισμός Εκδόσεως Διδακτικών Βιβλίων, <http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C117/130/944,3465/>

⁵² Ανδρεάδου Α., Δημοσία Οικονομία, Τόμος Α', Εισαγωγικά Μαθήματα, Εκδοτικός Οίκος Ν. Τζάκα & Σ. Δελαγραμμάτικα, Αθήνα 1924, σελ. 1

ανεργίας κτλ. Τα έσοδα του Δημόσιου Τομέα με τα οποία καλύπτονται οι δημόσιες δαπάνες προέρχονται από διάφορες πηγές, όπως είναι οι φόροι, ο δανεισμός, διάφορα έσοδα από επιβολή τελών, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κτλ⁵³.

Οι βασικότερες από τις παραπάνω πηγές είναι ο δανεισμός και οι φόροι. Ωστόσο η λύση του δανεισμού σημαίνει και υποχρέωση καταβολής τόκων από το Δημόσιο, ενώ σε περίπτωση δανείου σε άλλο νόμισμα η υποχρέωση εξόφλησης σε συνάλλαγμα μπορεί να έχει περαιτέρω αρνητικές συνέπειες. Επίσης, ο δανεισμός συνεπάγεται αυξημένες ανάγκες χρηματοδότησης στο μέλλον για την κάλυψη των αναγκών εξόφλησης των δόσεων του δανείου. Από τα παραπάνω προκύπτει καταφανώς ότι τα κράτη είναι προτιμότερο να καταφεύγουν σπανιότερα στη λύση του δανεισμού γιατί έχει σημαντικά μειονεκτήματα σε σχέση με τους φόρους που είναι η πιο βασική και μόνιμη πηγή εσόδων για την κρατική οικονομία.

2.1.2 Κατηγοριοποίηση των φόρων

Οι φόροι διακρίνονται σε πολλά είδη και κατηγορίες με κριτήρια που σχετίζονται είτε με τη φορολογική βάση και τον τρόπο υπολογισμού τους, είτε με τον τρόπο καταβολής είτε με τον τρόπο εκκαθάρισης αυτών. Στη συνέχεια θα παραθέσουμε τις βασικές διακρίσεις των φόρων βάσει των σχετικών κριτηρίων.

Φόροι σε χρήμα και σε είδος

Μια πρώτη διάκριση των φόρων είναι μεταξύ φόρων σε χρήμα και φόρων σε είδος. Όπως προαναφέρθηκε παλιότερα υπήρχαν φόροι που καταβάλλονταν σε είδος, συνήθως ποσοστό της παραγωγής των καλλιεργητών γης, ωστόσο αυτή η διάκριση δεν έχει πλέον πρακτική αξία καθώς σήμερα οι φόροι καταβάλλονται σε χρήμα.

Προσωπικοί και πραγματικοί φόροι

Η διάκριση των φόρων σε προσωπικούς και πραγματικούς γίνεται βάσει των στοιχείων που διαμορφώνουν τη φορολογική βάση των φόρων. Έτσι, στους μεν προσωπικούς φόρους λαμβάνεται υπόψη η προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου όπως αυτή διαμορφώνεται με βάση τα στοιχεία που καθορίζει κάθε φορά η φορολογική αρχή (π.χ. ετήσιο εισόδημα, προστατευόμενα μέλη, δαπάνες διαβίωσης κλπ). Προσωπικός φόρος είναι ο φόρος εισοδήματος.

⁵³ Λιανού Θ. - Παπαβασιλείου Α. - Χατζηανδρέου Α., Αρχές Οικονομικής Θεωρίας: Μικροοικονομία – Μακροοικονομία, Γ' Τάξη Γενικού Λυκείου, Οργανισμός Εκδόσεως Διδακτικών Βιβλίων, <http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C117/130/944,3465/>

Οι πραγματικοί φόροι βαρύνουν ορισμένο οικονομικό στοιχείο του φορολογουμένου χωρίς να ληφθεί υπόψιν η προσωπική κατάστασή του. Τέτοιοι φόροι είναι οι φόροι κατανάλωσης. Η διάκριση αυτή απαντάται και στη ρωμαϊκή φορολογία (tributum soli και tributum capitis)⁵⁴.

Άμεσοι και έμμεσοι φόροι

Και αυτή η διάκριση έχει ως βάση τη φορολογική βάση των φόρων. Συγκεκριμένα, *άμεσοι φόροι είναι οι φόροι που επιβάλλονται σε βάρος προσώπων με βάση στοιχεία που προσδιορίζουν τη φοροδοτική του ικανότητα. Σύμφωνα με το κριτήριο της οικονομικής επίπτωσης, άμεσοι είναι οι φόροι με τους οποίους επιβαρύνεται ο ίδιος ο φορολογούμενος, οπότε συμπίπτουν στο αυτό πρόσωπο οι ιδιότητες του υποκείμενου στο φόρο και του καταβάλλοντος το φόρο⁵⁵*. Αντίθετα οι έμμεσοι φόροι επιβάλλονται σε βάρος προσώπων με βάση οικονομικά στοιχεία που μόνο εμμέσως μπορούν να θεωρηθούν ως δείκτες φοροδοτικής ικανότητας. Με βάση δε το κριτήριο της οικονομικής επίπτωσης, στους έμμεσους φόρους οι ιδιότητες του υπόχρεου στο φόρο και του βαρυνόμενου με το φόρο δε συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο. Έτσι, ο φόρος εισοδήματος είναι άμεσος φόρος ενώ ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης επί των οινοπνευματωδών προϊόντων είναι έμμεσος φόρος, καθώς αποδίδεται στο κράτος από τους παραγωγούς και εμπόρους των σχετικών αγαθών αλλά βαρύνει τους τελικούς καταναλωτές αυτών.

Φόροι εισοδήματος, περιουσίας και δαπάνης

Η διάκριση αυτή γίνεται με κριτήριο το αντικείμενο του φόρου. *Οι φόροι εισοδήματος είναι οι φόροι που επιβάλλονται επί της δημιουργίας ή απόκτησης εισοδήματος που συνιστά η αμοιβή της εργασίας ή το κέρδος της επιχείρησης ή το προϊόν του κεφαλαίου. Οι φόροι περιουσίας ή κεφαλαίου είναι φόροι που επιβάλλονται επί στοιχείων της περιουσίας ή του κεφαλαίου είτε λόγω της απόκτησής τους από χαριστική αιτία είτε λόγω κατοχής τους. Οι φόροι επί της δαπάνης ή φόροι κατανάλωσης είναι φόροι που επιβάλλονται με την ευκαιρία της χρησιμοποίησης του εισοδήματος ή του κεφαλαίου για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών για καταναλωτικούς ή επενδυτικούς σκοπούς⁵⁶.*

Πάγιοι, αναλογικοί, προοδευτικοί, και αντιστρόφως προοδευτικοί φόροι

Οι φόροι με κριτήριο τη μέθοδο υπολογισμού τους διακρίνονται σε πάγιους, αναλογικούς και προοδευτικούς. Πάγιοι είναι οι φόροι, των οποίων το ύψος δεν εξαρτάται από φορολογητέα ύλη ούτε υπολογίζεται βάσει φορολογικού συντελεστή, αλλά είναι σταθερό και δεδομένο (π.χ. τα

⁵⁴ Θεοχαρόπουλου Λ., Δημόσια Οικονομική, Τόμος Πρώτος, Τεύχος Α', (αυτοέκδοση), Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 54-55

⁵⁵ Φορτσάκη Θ.– Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 29

⁵⁶ Ibid, σελ. 32-33

πάγια τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα). *Αναλογικός είναι ο φόρος του οποίου ο συντελεστής είναι σταθερά ο ίδιος ανεξαρτήτως του μεγέθους της φορολογητέας ύλης (π.χ. φόρος μεταβίβασης ακινήτων στην Ελλάδα). Αντίθετα, προοδευτικός είναι ο φόρος του οποίου ο συντελεστής αυξάνεται, όσο αυξάνει το μέγεθος της φορολογητέας ύλης (π.χ. ο φόρος εισοδήματος φπ στην Ελλάδα είναι προοδευτικός)*⁵⁷. Στην περίπτωση δε που ο φορολογικός συντελεστής φθίνει όσο αυξάνεται το μέγεθος της φορολογητέας ύλης ο φόρος χαρακτηρίζεται αντίστροφα προοδευτικός.

Φόροι πραγματικοί και τεκμαρτοί

Η μέθοδος του ποσοτικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης είναι το κριτήριο διαχωρισμού των φόρων σε πραγματικούς και τεκμαρτούς. Στην πρώτη περίπτωση η φορολογητέα ύλη καθορίζεται βάσει του πραγματικού ύψους της, που μπορεί να προκύπτει είτε από τον ίδιο το φορολογούμενο δια δηλώσεώς του, είτε από κάποιο τρίτο πρόσωπο που συνήθως παρακρατεί φόρο οφειλόμενο από τον υπόχρεο και τον αποδίδει ο ίδιος στο κράτος. Στην περίπτωση των τεκμαρτών φόρων η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται όχι βάσει πραγματικών στοιχείων, αλλά βάσει τεκμηρίων. Η χρησιμοποίηση των τεκμαρτών φόρων ενέχει κινδύνους αυθαιρεσίας και υπερφορολόγησης ή μειωμένης φορολόγησης και για το λόγο αυτό η χρήση τους είναι περιορισμένη, είτε σε πολύ ειδικές περιπτώσεις όπου δεν είναι δυνατό να καθοριστεί με πραγματικά στοιχεία η φορολογητέα ύλη (π.χ. επί απώλειας των φορολογικών βιβλίων μέσω εξωλογιστικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος – μέθοδος των εσωτερικών τεκμηρίων), είτε επικουρικώς της φορολόγησης με πραγματικούς φόρους ως τρόπος επαλήθευσης της ακρίβειας κάποιων στοιχείων της δήλωσης των φορολογουμένων (π.χ. τεκμήρια δαπάνης διαβίωσης, αγοράς αυτοκινήτου, κατοικίας κλπ).

Φόροι κεντρικής και αποκεντρωμένης διοίκησης (δημοτικοί φόροι)

Με βάση την αρχή που επιβάλλει το φόρο, οι φόροι διακρίνονται σε φόρους κεντρικής διοίκησης, που επιβάλλονται από την αρμόδια αρχή του κράτους και εφαρμόζονται σε όλη την επικράτεια και σε αποκεντρωμένους φόρους που επιβάλλονται από τις τοπικές αρχές στους δημότες ή/και κατοίκους τους και εφαρμόζονται εντός των γεωγραφικών ορίων τους. Με βάση κάποιες θεωρίες μια τρίτη κατηγορία με βάση αυτό το κριτήριο διάκρισης είναι και οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης. Ωστόσο, όπως αναφέρει και ο Στασινόπουλος «ορθόν είναι ότι αι εισφοραί αύται αποτελούν ουχί τέλος, αλλά ασφάλιστρον, ήτοι το αντίτιμον της ασφαλίσεως, ην οι οργανισμοί ούτοι

⁵⁷ Θεοχαρόπουλου Λ., Δημόσια Οικονομική, Τόμος Πρώτος, Τεύχος Α', (αυτοέκδοση), Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 112-113

παρέχουν εις τον καταβάλλοντα⁵⁸», εξ ου και οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης δεν εξετάζονται στο πλαίσιο της παρούσας.

Τακτικοί και έκτακτοι φόροι

Τέλος, υπάρχει διάκριση μεταξύ τακτικών και έκτακτων φόρων. Οι πρώτοι καταβάλλονται υπό ομαλές συνθήκες για την κάλυψη των τακτικών δαπανών του κράτους σε αντίθεση με τους έκτακτους φόρους, οι οποίοι επιβάλλονται με σκοπό να καλύψουν κάποιες έκτακτες ανάγκες του κράτους, σε εξαιρετικές περιπτώσεις (π.χ. πόλεμος, σεισμός κλπ.).

⁵⁸ Στασινόπουλου Μ., Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, Αθήναι 1966, Έκδοσις Τρίτη, Σελ. 260

2.1.3 Αρχές του φόρου

Οι αυξημένες ανάγκες των σύγχρονων κρατών καθιστούν απαραίτητη την αύξηση και των φορολογικών εσόδων, ειδικά δεδομένης της διεύρυνσης της αποστολής των φόρων που πλέον εκτείνεται σε πολλά πεδία της κοινωνικής και οικονομικής ζωής. *Εξάλλου, η κάλυψη των αναγκών του κράτους με ένα μόνο φόρο, θα καθιστούσε αναγκαία τη θέσπιση υψηλού συντελεστή, με ανεπιθύμητες συνέπειες (υπερφορολόγηση, φοροδιαφυγή, άνιση μεταχείριση). Αναλόγως δε του αντικειμένου επί του οποίου επιβάλλεται ο μοναδικός φόρος, η λύση αυτή παρουσιάζει και άλλες ανεπιθύμητες ενέργειες*⁵⁹.

Περαιτέρω, προκειμένου οι φόροι αυτοί να είναι αποτελεσματικοί θα πρέπει να είναι δομημένοι κατά τρόπο ώστε να καλύπτουν όλη την έκταση της φορολογητέας ύλης, δηλαδή να υποβάλλουν σε φόρο όλους τους δείκτες φοροδοτικής ικανότητας, όπως επιβάλλει η αρχή της καθολικότητας του φόρου. Εξίσου σημαντική αρχή που διέπει τη λειτουργία των φόρων είναι αυτή της φορολογικής ισότητας, σύμφωνα με την οποία οι φορολογούμενοι πρέπει να εισφέρουν στα δημόσια βάρη βάσει της φοροδοτικής τους ικανότητας. Μάλιστα η αρχή αυτή επιμερίζεται στις αρχές της οριζόντιας και της κάθετης φορολογικής ισότητας: η αρχή της οριζόντιας φορολογικής ισότητας υπαγορεύει την ίδια φορολογική αντιμετώπιση όσων τελούν υπό όμοιες συνθήκες, ενώ η αρχή της κάθετης φορολογικής ισότητας *ορίζει ότι τα άτομα που βρίσκονται κάτω από ανόμοιες συνθήκες πρέπει να έχουν διαφορετική μεταχείριση*⁶⁰. Οι παραπάνω αρχές και στόχοι επιτυγχάνονται και μέσω της συνδυαστικής επιβολής περισσότερων φόρων καθώς συμβάλει στο σχηματισμό πληρέστερης εικόνας σχετικά με τις δυνάμεις των φορολογουμένων και στην πιο δίκαιη και αντικειμενική φορολόγησή τους.

Από το συνδυασμό των βασικών αρχών του φόρου με τους λοιπούς παράγοντες που αναλύθηκαν γίνεται φανερό η ανάγκη συνύπαρξης πολλών φόρων και συνεπώς συστήματος φόρων⁶¹, που αναμφισβήτητα εξυπηρετεί πιο αποτελεσματικά τις λειτουργίες που επιτελούν τα κράτη μέσω της φορολογίας.

⁵⁹ Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη, 2014, Ε' έκδοση, σελ.74

⁶⁰ Καράγιωργα Δ., Δημόσια Οικονομική 2 – Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981, σελ. 250

⁶¹ Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη, 2014, Ε' έκδοση, σελ.75

2.2 Το φορολογικό σύστημα

Ως φορολογικόν σύστημα νοείται, το σύνολον των επιβαλλομένων εις ωρισμένον Κράτος φόρων⁶². Ο ορισμός αυτός έχει την έννοια ότι η ύπαρξη πολλών φόρων αποτελεί sine qua non του φορολογικού συστήματος.

Παλαιότερα είχε απασχολήσει την επιστήμη το ζήτημα, κατά πόσο θα έπρεπε να περιορισθεί το Κράτος σε ένα μόνο φόρο ή αν αντίθετα ήταν επιβεβλημένη η θέσπιση περισσότερων του ενός φόρων. Η θέση αυτή ήταν σύμφωνη με τα δεδομένα της εποχής, καθώς το «Κράτος-Φύλακας» είχε κατά πολύ μικρότερες ανάγκες απ' ότι το σύγχρονο «Κοινωνικό Κράτος» (...) οι ανάγκες του οποίου έχουν πολλαπλασιασθεί και κατά συνέπεια είναι αναγκαία η αντίστοιχη αύξηση των εσόδων και κυρίως των φορολογικών, αύξηση που δεν μπορεί να επιτευχθεί στον επιθυμητό βαθμό με ένα φόρο μόνο⁶³. Συνεπώς είναι απαραίτητη η συνύπαρξη περισσότερων του ενός φόρων προκειμένου να μπορεί το Κράτος να αντεπεξέλθει στην αποστολή του.

Εξάλλου, όπως προκύπτει και από την ανάλυση των διακρίσεων των φόρων που προηγήθηκε, κάθε είδος φόρου έχει διαφορετική φορολογική βάση, τρόπο υπολογισμού και πλήττει διαφορετική κατηγορία φορολογουμένων· μάλιστα κάθε κατηγορία φόρου έχει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που συνδέονται με την αποδοτικότητά τους, τα κόστη επιβολής τους και είσπραξης των αντίστοιχων εσόδων, τις δυνατότητες φοροδιαφυγής κλπ. Περαιτέρω, η φυσιогνωμία και ο βαθμός ανάπτυξης της οικονομίας κάθε κράτους, οι κοινωνικές συνθήκες αλλά και οι επιδιωκόμενοι στόχοι διαμορφώνουν διαφορετικές απαιτήσεις σε σχέση με τα φορολογικά έσοδα και τις πηγές τους, την αναλογία εσόδων ανά πηγή φορολογίας και την επιβάρυνση ή ελάφρυνση κάποιας κατηγορίας φορολογουμένων. Των ανωτέρω διαπιστώσεων έπεται ότι τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα πρέπει να αποτελούν κράμα πολλών επιμέρους φόρων ώστε να μπορούν να αποδίδουν το δυνατόν περισσότερο για τα σύγχρονα κράτη.

2.2.1 Τα είδη των φορολογικών συστημάτων

Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος διαφέρει από κράτος σε κράτος. Αλλά και η αναλογία απόδοσης κάθε είδους φόρων είναι διαφορετική σε κάθε έννομη τάξη, σχετιζόμενη άμεσα με την οικονομία και το επίπεδο ανάπτυξής της. Παρότι το ζήτημα της επιβολής ενός και μόνο ενιαίου

⁶² H. Brochier, Finances Publiques (Institutions Financières), Editions Cujas, Paris, 1970, σελ. 224 σε Θεοχαρόπουλο Λ., Δημόσια Οικονομική, Τόμος Πρώτος, Τεύχος Α', (αυτοέκδοση), Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 126

⁶³ Φιννοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη, 2014, Ε' έκδοση, σελ.73

φόρου έχει απασχολήσει τους θεωρητικούς στο παρελθόν, η σκέψη αυτή δεν εφαρμόστηκε· αν και θα συνεπαγόταν χαμηλό κόστος εφαρμογής από τα κράτη και συμμόρφωσης από τους πολίτες, ωστόσο θα έπρεπε να είναι είτε αναλογικός φόρος με πολύ υψηλό συντελεστή ή προοδευτικός με μεγάλη κλιμάκωση, γεγονός που θα επιβάρυνε πολύ τους πολίτες με πολλαπλές δυσμενείς συνέπειες. Συνεπώς τα φορολογικά συστήματα, ως μίγματα πολλών φόρων διακρίνονται βάσει της αναλογίας αυτών.

Κάποια φορολογικά συστήματα δίνουν έμφαση στους άμεσους φόρους σε σχέση με τους έμμεσους. Στοχεύουν δηλαδή περισσότερο στη φορολόγηση των εισοδημάτων από ό,τι της καταναλωτικής δαπάνης. Τέτοιου είδους συστήματα υιοθετούν συνήθως τα πιο ανεπτυγμένα κράτη, καθώς δεν έχουν ανάγκη να επιβαρύνουν είδη βασικής ανάγκης και τις δαπάνες για την απόκτησή τους, ενώ η ανεπτυγμένη οικονομία συνεπάγεται την ύπαρξη εισοδημάτων προς άντληση φορολογικών εσόδων από μεγάλη μερίδα των φορολογουμένων.

Ωστόσο, υπάρχουν φορολογικά συστήματα που βασίζονται περισσότερο στην έμμεση φορολογία, και δη στους φόρους κατανάλωσης. Τα λιγότερο ανεπτυγμένα κράτη είναι αυτά που επιλέγουν τέτοια συστήματα καθώς μέσω αυτών εξασφαλίζουν περισσότερα έσοδα από την καταναλωτική δαπάνη των πολιτών που σπάνια πέφτει κάτω από ορισμένα ελάχιστα επίπεδα. Αντίθετα, στα κράτη αυτά το εισόδημα ως πηγή φορολογικών εσόδων είναι λιγότερο αποδοτικό τόσο λόγω της προβληματικής οικονομίας όσο και λόγω των υψηλών ποσοστών διαφθοράς και φοροδιαφυγής. Η τάση αυτή τείνει να εγκαταλειφθεί καθώς στις σύγχρονες κοινωνίες αφενός η κατανάλωση έχει αυξηθεί και τα έσοδα από τους έμμεσους φόρους είναι πλέον περισσότερα, αφετέρου υπάρχει διάθεση μείωσης της επιβάρυνσης από άμεσους φόρους.

Σε σχέση με τους φορολογικούς συντελεστές, η επιλογή μεταξύ πάγιου, αναλογικού και προοδευτικού ή αντιστρόφως προοδευτικού συντελεστή εξαρτάται από το είδος του φόρου, αλλά και τη δομή της οικονομίας. Συνήθως τα κράτη υιοθετούν άλλου τύπου συντελεστή ανά είδος φόρου, βάσει της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας αυτών τόσο στα φορολογικά έσοδα όσο και στην κοινωνική δικαιοσύνη. Έτσι, εΐθισται να υιοθετείται αναλογικός συντελεστής στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και προοδευτικός συντελεστής στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ ο συντελεστής στους έμμεσους φόρους ποικίλλει ανά περίπτωση (αναλογικός στους φόρους κατανάλωσης, πάγιος σε κάποιους άλλους φόρους όπως κάποια τέλη κλπ).

Συμπερασματικά μπορεί να υποστηριχθεί ότι όλα τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα αποτελούν μικτά συστήματα προσωπικών και πραγματικών, άμεσων και έμμεσων φόρων με επιμέρους διαφορές βάσει της φύσης της οικονομίας κάθε κράτους στην αναλογία κάθε είδους φόρου και στον τύπο του φορολογικού συντελεστή που επιλέγεται σε κάθε κατηγορία.

2.2.2 Στόχοι, ρόλος και λειτουργίες στο πλαίσιο του κράτους

Για την εκπλήρωση των λειτουργιών του το κράτος έχει στη διάθεσή του μια σειρά οικονομικοπολιτικών μέσων:

α) Δημοσιονομικά μέσα

β) Μέσα νομισματικής και πιστωτικής πολιτικής

γ) Μέσα εξωτερικής οικονομικής πολιτικής

δ) Μέσα ελέγχων και ρυθμίσεων που χρησιμοποιούνται για τον άμεσο καθορισμό κρίσιμων οικονομικών μεγεθών

ε) Θεσμικές μεταβολές που αφορούν τρόπους οικονομικής και κοινωνικής οργάνωσης⁶⁴

Οι φόροι αποτελούν ένα από τα ισχυρότερα δημοσιονομικά μέσα που έχουν στη διάθεσή τους τα κράτη προκειμένου να εκπληρώσουν τους σκοπούς τους. Μάλιστα, συνιστούν την κύρια πηγή εσόδων των δημόσιων φορέων, τόσο από πλευράς μεγέθους όσο και από πλευράς σταθερότητας ροής καθώς εισρέουν συνεχώς στα κρατικά ταμεία.

Όπως είδαμε ο αρχικός στόχος των φόρων ήταν η κάλυψη των καθαρά ταμειευτικών αναγκών του κράτους. *Η δραστηριότητα του κράτους και των άλλων δημόσιων φορέων εμφανίζει μια μακροχρόνια αυξητική τάση⁶⁵*. Η εξέλιξη του σύγχρονου κράτους, ειδικά κατά τη διάρκεια του εικοστού αιώνα σηματοδότησε τη μετάλλαξη και του φορολογικού συστήματος από απλό μέσο χρηματοδότησης του κράτους σε εργαλείο άσκησης πολιτικής. *Μάλιστα, με τη διάδοση των απόψεων του Adolf Wagner σχετικά με τον κοινωνικοπολιτικό ρόλο του κράτους, ο φόρος άρχισε να χρησιμοποιείται συνειδητά πια σαν μέσο μετριασμού των οικονομικών ανισοτήτων. Εξάλλου, μετά την επικράτηση της κεϋνσιανής θεωρίας, στην περίοδο του μεσοπολέμου, ο φόρος συγκαταλέγεται ανάμεσα στα ισχυρά μέσα πολιτικής για τη σταθεροποίηση της οικονομίας. Στη μεταπολεμική περίοδο, όταν η οικονομική ανάπτυξη έγινε συνειδητή κοινωνική επιδίωξη των λαών, ο φόρος πήρε μια θέση ανάμεσα στα κατεξοχήν μέσα προγραμματισμένου επηρεασμού της κατανομής των πόρων*

⁶⁴ Γέμτου Π., Οικονομία και Δίκαιο: Μεθοδολογικά και οικονομικά θεμέλια, Τόμος Α', Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2003, Β' έκδοση, σελ. 162-163

⁶⁵ Ibid, σελ. 163

μεταξύ της κατανάλωσης και των προγραμματισμένων επενδύσεων, ώστε να πραγματοποιείται ο κοινωνικά επιθυμητός ρυθμός οικονομικής ανάπτυξης⁶⁶.

Στο πλαίσιο αυτό του οικονομικού παρεμβατισμού η φορολογία απέκτησε έναν ολοένα και πιο σημαντικό ρόλο, καθώς πλέον επιτελεί πολλαπλές λειτουργίες. Έτσι, οι φόροι αποτελούν ισχυρό μέσο για την αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος, καθώς η φορολογική πολιτική μπορεί να εφαρμοστεί αποτελεσματικά για την υποβοήθηση της οικονομίας ώστε να βγει από την οικονομική ύφεση⁶⁷. Μια άλλη βασική λειτουργία της φορολογίας είναι αυτή του εργαλείου οικονομικής ανάπτυξης, καθώς οι φόροι θεωρούνται ως αποτελεσματικό μέσο για την εξασφάλιση δύο βασικών προϋποθέσεων επιτάχυνσης της οικονομικής ανάπτυξης: της κινητοποίησης της κοινωνικής αποταμίευσης στην απαιτούμενη έκταση και της προώθησης των επενδύσεων⁶⁸.

Το κράτος επεμβαίνει μέσω της φορολογίας και στον κοινωνικό τομέα, ώστε να αμβλύνει τις κοινωνικές ανισότητες και να προωθήσει τις εκάστοτε κοινωνικές πολιτικές του. Βασικότερη λειτουργία που επιτελεί η φορολογία στο πλαίσιο αυτό είναι η αναδιανομή του εισοδήματος, η οποία επιτυγχάνεται μέσω ενός μίγματος πολιτικών, με βασικούς άξονες την προοδευτική φορολόγηση των εισοδημάτων, την επιβολή χαμηλών συντελεστών φόρου κατανάλωσης στα βασικά αγαθά, την επιβολή φόρων πολυτελείας, την παροχή φορολογικών κινήτρων για την ενίσχυση της απασχόλησης μέσω παροχής φοροαπαλλαγών ή επιδοτήσεων για τις επιχειρήσεις που κάνουν προσλήψεις κ.α. Με την έννοια αυτή, ο οικονομικός ή κοινωνικός σκοπός μπορεί να συνδυάζεται με τον ταμειευτικό σκοπό, αλλά μπορεί και να τον αναιρεί, ιδίως στην περίπτωση θέσπισης φορολογικών απαλλαγών. Τέλος, η φορολογική επιβολή μπορεί να αποσκοπεί σε πλήθος άλλων οικονομικών και κοινωνικών σκοπών γενικότερου συμφέροντος όπως η εξοικονόμηση ενεργειακών πόρων και η άσκηση πολεοδομικής πολιτικής ή στεγαστικής πολιτικής (μέσω της φοροαπαλλαγής για την απόκτηση πρώτης κατοικίας)⁶⁹.

⁶⁶ Καράγιωργα Δ., Δημόσια Οικονομική 2 – Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981, σελ. 237

⁶⁷ Ibid, σελ. 240

⁶⁸ Ibid, σελ. 241

⁶⁹ Φορτσάκη Θ. – Σαββαΐδου Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 22-24

3. Αναδιανομή και Φορολογία

Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι ένας από τους βασικότερους σκοπούς του κράτους που επιτυγχάνεται μέσω της φορολογίας είναι η αναδιανομή του εισοδήματος μέσω της κοινωνικής λειτουργίας του φόρου. Αλλά και οι οικονομικής φύσης λειτουργίες του φόρου δεν είναι ασύνδετες προς την αναδιανεμητική καθώς *μια κοινωνία που βασίζεται σε μια ισχυρή οικονομία μπορεί να προσφέρει περισσότερα στους ασθενέστερους και πιο αδύναμους πολίτες*⁷⁰. Αυτή τη σχέση της φορολογίας με την αναδιανεμητική πολιτική θα επιχειρήσουμε να αναλύσουμε στη συνέχεια.

3.1 Ο ρόλος της φορολογίας ιστορικά

*Ο θεσμός του φόρου ήταν γνωστός ήδη από την αρχαιότητα, αλλά η σημασία του ως πηγής δημοσίων εσόδων ήταν μικρή*⁷¹. Αυτό συνέβαινε γιατί ο φόρος είχε καθαρά ταμειευτικό σκοπό, παρότι υπήρχαν και εξαιρέσεις.

*Οι φόροι πρωτοεμφανίστηκαν ταυτόχρονα με τον πολιτισμό στη Μεσοποταμία και την Αίγυπτο, όπου οι πόροι του βασιλιά δεν επαρκούσαν για τη διαβίωση των ιερέων, του δικαστηρίου και του στρατού του, συνεπώς έπρεπε να καταφύγει στους φόρους. Καθώς η χρήση του χρήματος ήταν ακόμα αραιή, οι περισσότεροι από αυτούς τους φόρους καταβάλλονταν σε είδος. Οι πολίτες όφειλαν επίσης να εργάζονται για να συντηρούν τις δημόσιες δομές αλλά και για να κατασκευάσουν πυραμίδες και ναούς ή να καλλιεργούν τη γη του βασιλιά*⁷².

*Οι αρχαίοι Αθηναίοι ενσωμάτωσαν τη δικαιοσύνη στην οικονομική τους συμπεριφορά επιδιώκοντας να μεγιστοποιήσουν τα οφέλη της κοινωνικής ζωής για όλους τους πολίτες. Ήδη από την εποχή του Σόλωνα (639 - 559 π.Χ.) οι Αθηναίοι είχαν εισάγει ένα σύστημα συμμετοχής των πολιτών στις δημόσιες δαπάνες σύμφωνα με τη φοροδοτική τους ικανότητα, δίνοντας παράλληλα και κοινωνικά κίνητρα για την εθελοντική ανάληψη υψηλότερης συμμετοχής στις δαπάνες από τους πλουσίους*⁷³. Επίσης η αρχαία Αθήνα επέβαλε φόρο και στα μέλη της Αθηναϊκής Συμμαχίας, όπως έκαναν αργότερα και οι αρχαίοι Ρωμαίοι στις κτήσεις τους, ενώ τόσο οι Αθηναίοι όσο και οι Ρωμαίοι

⁷⁰ Δούκα Π., Οικονομικές θεωρίες, αρχές διοίκησης και αρχαία ελληνική σκέψη, Εκδόσεις Knowsys, Αθήνα 2004, σελ. 159

⁷¹ Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη, 2014, Ε' έκδοση, σελ. 1

⁷² Salanié B., The economics of Taxation, Cambridge, Mass.:MIT, 2003, σελ. 2

⁷³ Καραγιάννη, Α., Αρχαιοελληνική πρωτοπορία στα οικονομικά, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 2007 σε Φίλιππα Νικόλαο, Οι αρχαίοι Έλληνες και η Οικονομία http://www.myrtis.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=253&Itemid=315&lang=el

υπέβαλαν σε φορολογία συναλλαγές όπως οι πωλήσεις γης και σκλάβων και εισήγαγαν τους εισαγωγικούς δασμούς.

Κατά τους βυζαντινούς χρόνους υπήρχαν πολλοί φόροι που επιβάρυναν κυρίως τη γη και την εργασία αλλά και δασμοί επί των διακινούμενων εμπορευμάτων. Φόροι αντίστοιχοι επιβάλλονταν και από την Οθωμανική αυτοκρατορία αργότερα. Στην υπόλοιπη Ευρώπη, οι φόροι αφορούσαν κυρίως μέρος της σοδειάς ή των εσόδων από εργασία, αλλά ως επί το πλείστον οφείλονταν στους γαιοκτήμονες που κατείχαν τη γη ή τους τοπικούς άρχοντες, με λίγες εξαιρέσεις μεγαλύτερων κρατών με κεντρική οργάνωση όπως η Γαλλία όπου φόρους εισέπραττε και ο αυτοκράτορας.

Η αρχή της συναίνεσης (κάθε νέος φόρος πρέπει να έχει τη συναίνεση των υπηκόων) καθιερώθηκε νωρίς σε κάποιες χώρες με πιο διάσημο παράδειγμα τη Magna Carta του βασιλιά Ιωάννη της Αγγλίας το 1215, όπου αναφερόταν ότι κανένας φόρος δεν μπορούσε να επιβληθεί χωρίς τη συναίνεση του κοινοβουλίου. Πολύ αργότερα, αυτή η αντίληψη οδήγησε στον πόλεμο για την Αμερικανική Ανεξαρτησία με το σύνθημα 'no taxation without representation'⁷⁴.

Κοιτίδα του θεσμού του κρατικού προϋπολογισμού υπήρξε η Αγγλία, όμως η χώρα στην οποία ο θεσμός συστηματοποιήθηκε και διαδόθηκε στα άλλα κράτη ήταν η Γαλλία⁷⁵. Έτσι σταδιακά από το 18ο αιώνα με τη βιομηχανική επανάσταση η είσπραξη των φόρων άρχισε να αποτελεί τμήμα μιας ευρύτερης διαδικασίας με δικούς της κανόνες και κρατική οργάνωση που εξελίχθηκε στα σύγχρονα φορολογικά συστήματα και το δημοσιονομικό δίκαιο.

Το «Φιλελεύθερο Κράτος» των προηγούμενων αιώνων επέτασσε η επιβολή των φόρων να μη διαταράσσει κατά το δυνατό, τους μηχανισμούς των τιμών⁷⁶. Η αντίληψη αυτή δέχθηκε κριτικές και μεταβλήθηκε στην πορεία των ετών παράλληλα με τις μεταβολές του ίδιου του θεσμού του κράτους. Η ουσιαστικότερη μεταβολή του φόρου που επήλθε στο σύγχρονο παρεμβατικό κράτος, αναφέρεται στην σκοπιμότητα της φορολογικής επιβολής. Ενώ πράγματι στο φιλελεύθερο κράτος η είσπραξη του φόρου αντιστοιχούσε στην απαίτηση της καλύψεως των δημοσίων δαπανών, στο παρεμβατικό κράτος οι οικονομικοί και κοινωνικοί σκοποί του φόρου κατά την επιδίωξη του

⁷⁴ Salanié B., The economics of Taxation, Cambridge, Mass.:MIT, 2003 , σελ. 2

⁷⁵ Μπάρμπα Ν., Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016, Στ' Έκδοση, σελ. 9

⁷⁶ Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη, 2014, Ε' έκδοση, σελ.73

δημοσίου συμφέροντος προστίθενται ή ακόμη ανταγωνίζονται τη δημοσιονομική σκοπιμότητα του φόρου⁷⁷.

3.2 Αναδιανομή, κοινωνική δικαιοσύνη και φορολογία

Ο Αριστοτέλης θεωρούσε την κοινωνική δικαιοσύνη πολύ σημαντική για την ευτυχία των ανθρώπων. Συγκεκριμένα, πρέσβευε ότι η μεγάλη φτώχεια δημιουργεί προβλήματα στη δημοκρατία και πρότεινε να έχει ο λαός μακροχρόνια ευπορία και όχι βοηθήματα για να ανακουφίζεται η φτώχεια του⁷⁸. στην άποψη αυτή στήριξε τη θεωρία διανομής του: η έλλειψη δικαιοσύνης, δηλαδή «όταν έχουν και απολαμβάνουν είτε ίσοι άνισα είτε άνισοι ίσα» (Ηθικά Νικομάχεια 1130b 34), προκαλεί διενέξεις και αντιδικίες μεταξύ των πολιτών⁷⁹.

Και ο John Rawls μίλησε για διανεμητική δικαιοσύνη υπό άλλη όμως έννοια, αυτήν της *lex justitiae*, δηλαδή μια τρίτης οπτικής γωνίας ανεξάρτητης από εκείνης των διαδίκων, αντικειμενικής και αμερόληπτης, δηλαδή του Δικαστηρίου⁸⁰. Παρόλα αυτά υπάρχει ένα κοινό σημείο που έχει να κάνει με το γεγονός ότι και για τους δύο η διανεμητική δικαιοσύνη δε νοείται παρά μόνο εντός ενός κοινού κανονιστικού πλέγματος που έχει τη δύναμη να επιβάλει κανόνες, δηλαδή στο πλαίσιο ενός κράτους. Περαιτέρω, η δεύτερη αρχή της δικαιοσύνης του Rawls⁸¹ αφορά ξεκάθαρα την αναδιανομή του εισοδήματος και μάλιστα ρυθμίζει την κατανομή βασικών αναγκών, όπως του πλούτου, του εισοδήματος, της πολιτικής-οικονομικής ισχύος και του κοινωνικού κύρους⁸². Επίσης θέτει τα όρια εντός των οποίων είναι αποδεκτές κάποιες ανισότητες: η βελτίωση της κατάστασης των μη ευνοημένων και η μη υπέρβαση των ορίων της ισότητας ευκαιριών.

Κατά καιρούς έχουν διατυπωθεί διάφορες φιλοσοφικές θεωρίες σχετικά με τη δίκαιη διανομή του εισοδήματος. Ορισμένοι υποστηρίζουν ότι δίκαιη είναι η διανομή του εισοδήματος όταν κάθε άτομο απολαμβάνει τους καρπούς που του ανήκουν⁸³, με βάση δηλαδή τους παραγωγικούς συντελεστές που κατέχει. Μια άλλη κατηγορία φιλοσόφων, που είναι γνωστοί ως οπαδοί της θεωρίας της

⁷⁷ Αναστόπουλου Ι., Φορολογικό Δίκαιο Πανεπιστημιακές παραδόσεις, Τεύχος Α', Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1983, σελ. 16

⁷⁸ Λιανού Θ., Η Πολιτική Οικονομία του Αριστοτέλη, Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τραπέζης, Αθήνα 2012, σελ. 123

⁷⁹ Ibid, σελ. 164

⁸⁰ Παπαγεωργίου Κ., Η πολιτική δυνατότητα της δικαιοσύνης: Συμβόλαιο και συναίνεση στον John Rawls, Εκδόσεις Νήσος, Αθήνα 1994, σελ. 34

⁸¹ Κοινωνικές και οικονομικές ανισότητες θα πρέπει να διευθετούνται έτσι ώστε:

α. να αποβαίνουν προς το μεγαλύτερο όφελος των λιγότερο ευνοουμένων και

β. να βρίσκονται σε συνάρτηση με αξιώματα και θέσεις ανοιχτά σε όλους υπό συνθήκες ακριβοδίκαιης ισότητας ευκαιριών.

⁸² Ibid, σελ. 34

⁸³ Γεωργακόπουλου Θ., Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα 1997, σελ. 81

χρησιμότητας (utilitarians), υποστηρίζει ότι δίκαιη είναι η διανομή του εισοδήματος όταν γίνεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μεγιστοποιείται η συνολική (ή η μέση) χρησιμότητα των ατόμων του κοινωνικού συνόλου, όπως προκύπτει από την άθροιση των ατομικών τους αξιολογήσεων. Μια τρίτη κατηγορία φιλοσόφων, που είναι γνωστοί ως οπαδοί της θεωρίας της ισότητας, υποστηρίζει ότι το θέμα της διανομής είναι ζήτημα σχετικής θέσης των ατόμων στην κλίμακα και επομένως η σχετική αυτή θέση θα πρέπει να θεωρείται ως ιδιαίτερος στόχος μιας κοινωνίας⁸⁴. Η θεωρία αυτή έχει κοινά σημεία με τη θεωρία του Rawls περί δίκαιης διανομής της ευημερίας.

Φαίνεται λοιπόν ότι η κοινωνική δικαιοσύνη που απορρέει από την αναδιανομή του εισοδήματος είναι απαραίτητη για την κατάκτηση της κοινωνικής ευημερίας και δεν μπορεί παρά να κατακτηθεί στο πλαίσιο ενός κράτους που θα παρεμβαίνει προς αυτήν την κατεύθυνση. Εξάλλου, η φορολογία είναι ένα από τα βασικότερα εργαλεία του κράτους που σχετίζεται με τους πόρους και τον τρόπο που αυτοί κατανέμονται στην κοινωνία πολλαπλώς. Αρχικά αποτελεί οικονομικό πόρο του κράτους που αφαιρείται από τους πολίτες. Ωστόσο, στοχεύει στην παροχή δημοσίων και κοινωνικών εν γένει αγαθών που αποτελούν ωφέλεια για αυτούς. Τέλος, η δομή του φόρου μπορεί να επιτείνει ή να αμβλύνει τις κοινωνικές ανισότητες (άμεσοι/έμμεσοι φόροι, προοδευτική/αναλογική φορολογία κλπ). Είναι λοιπόν αναπόφευκτη η λειτουργία της φορολογίας ως μοχλός κοινωνικής δικαιοσύνης.

Ωστόσο, προκειμένου να επιτελεί αποτελεσματικά ο φόρος τον αναδιανεμητικό του ρόλο είναι απαραίτητο η κατανομή του φορολογικού βάρους να γίνεται με δίκαιο τρόπο. Σχετικά με το πότε επιτυγχάνεται αυτός ο στόχος έχουν διατυπωθεί δύο θεωρίες: η θεωρία του ανταλλάγματος και η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας.

Κατά την θεωρίαν του ανταλλάγματος ή του ειδικού οφέλους το Κράτος παρέχει εις τα άτομα διαφόρους υπηρεσίας, τα δε άτομα εις αντάλλαγμα των παρεχόμενων υπό του Κράτους υπηρεσιών δέον όπως καταβάλλουν τους φόρους. Τοιουτοτρόπως ο φόρος αποτελεί την τιμήν των παρεχομένων υπηρεσιών, η δε δικαία κατανομή των φορολογικών βαρών θα πρέπει να λαμβάνη χώραν επί τη βάσει του παρεχομένου υπό του Κράτους εις ένα έκαστον των πολιτών οφέλους⁸⁵. Ωστόσο, η θεωρία του ανταλλάγματος έχει ορισμένα μειονεκτήματα που οφείλονται αφενός στα χαρακτηριστικά των δημοσίων αγαθών και αφετέρου στις αρχές της κοινωνικής δικαιοσύνης. Συγκεκριμένα, τα

⁸⁴ Ibid, σελ. 82

⁸⁵ Αγγελοπούλου Α., Δημοσία Οικονομική, Αθήναι 1943, σελ. 202· Ι.Ν. Κούλη, Δημοσία Οικονομική και Δημοσιονομική Πολιτική, Αθήναι 1954, σελ. 110· Fr. Loeckx – R. VanDionant – G. Neyens, *Eléments de la science des impôts*, Ministère des Finances de Belgique, 1961-1962, σελ. 54 σε Θεοχαρόπουλο Λ., *Δημόσια Οικονομική*, Τόμος Πρώτος, Τεύχος Α', (αυτοέκδοση), Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 191

δημόσια αγαθά είναι αδύνατο να πουληθούν έναντι ορισμένης τιμής (...) επειδή τα περισσότερα είναι αδιαίρετα, το όφελός τους διαχέεται προς την ολότητα και δεν υπάρχει τρόπος να εκτιμηθεί πόσο ωφελείται καθένας πολίτης χωριστά ώστε να προσδιοριστεί η αντιπαροχή που υποχρεώνεται να καταβάλλει. Εξάλλου για πολλά δημόσια αγαθά δεν είναι δυνατή η εφαρμογή της αρχής του αποκλεισμού⁸⁶. Αλλά και το γεγονός ότι δεν υπάρχει επαρκής πληροφόρηση σχετικά με τις προτιμήσεις των πολιτών σε σχέση με τα δημόσια αγαθά αποτελεί αδυναμία της θεωρίας του ανταλλάγματος. Αυτό συμβαίνει επειδή οι πολίτες δεν έχουν συμφέρον να αποκαλύπτουν τις προτιμήσεις τους⁸⁷, γιατί γνωρίζουν ότι μπορούν με τον τρόπο αυτό να ωφεληθούν χωρίς να καταβάλλουν κάποιο τίμημα, αφού τα δημόσια αγαθά και υπηρεσίες εφόσον παρέχονται για έναν είναι προσβάσιμα σε όλους.

Σε σχέση με την κοινωνική δικαιοσύνη η αρχή του ανταλλάγματος είναι δυνατόν να δημιουργεί προσχώματα στην εφαρμογή της, καθώς μπορεί να οδηγήσει στην εφαρμογή φορολογικών συστημάτων που επιβαρύνουν τους μη έχοντες. Αυτό συμβαίνει γιατί τα σύγχρονα κράτη για να αυξήσουν την κοινωνική ευημερία έχουν επεκταθεί σε παροχή υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται σε αναλογικά μεγαλύτερη έκταση από τις κατώτερες εισοδηματικές τάξεις, όπως είναι η εκπαίδευση, η δημόσια υγεία και η κοινωνική ασφάλιση. Αν εφαρμοστεί η αρχή του ανταλλάγματος, οι οικονομικά ασθενείς πρέπει να υπόκεινται σε αναλογικά μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση, σε σύγκριση με τους οικονομικά ισχυρούς, δηλαδή το φορολογικό σύστημα θα έχει αντίστροφα προοδευτικό χαρακτήρα⁸⁸. Για όλους τους παραπάνω λόγους η θεωρία αυτή δεν είναι δυνατό να εφαρμοστεί παρά μόνο σε ειδικές περιπτώσεις όπως είναι η χρήση του οδικού δικτύου από τους οδηγούς έναντι καταβολής διοδίων αναλογικά με τη χρήση, βάσει της διανυόμενης απόστασης.

Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας απορρέει από τη θεωρία του καθήκοντος που ήταν διαδεδομένη πριν την επικράτηση του κοινωνικού κράτους, όταν το κράτος δεν είχε τόσο διευρυμένο ρόλο και οι φόροι καταβάλλονταν εν είδει εισφοράς στις κρατικές δαπάνες χωρίς να υπάρχει σύνδεση με κάποιο είδος ωφέλειας των πολιτών από αυτό. Με βάση αυτή τη θεωρία η φορολογική υποχρέωση αντιμετωπιζόταν περισσότερο ως μια μορφή θυσίας. Εκ της αντιλήψεως ταύτης περί φόρου ως κοινωνικού καθήκοντος και θυσίας των καθ' έκαστον ατόμων προς εξυπηρέτησιν του συμφέροντος της ολότητος και διασφάλισιν της εθνικής αλληλεγγύης, απορρέει και

⁸⁶ Καράγιωργα Δ., Δημόσια Οικονομική 2 – Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981, σελ. 254

⁸⁷ Ibid, σελ. 255

⁸⁸ Ibid, σελ. 255

η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, ως τοιαύτη της δικαίας κατανομής των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών⁸⁹.

Με βάση τη θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας τα φορολογικά βάρη πρέπει να επιμερίζονται στους πολίτες σύμφωνα με τη φοροδοτική τους ικανότητα, δηλαδή ισότιμα κατ' αναλογία των οικονομικών τους δυνατοτήτων όπως αυτές προκύπτουν από το εισόδημα, την περιουσία, τις δαπάνες διαβίωσης και λοιπούς παράγοντες. Προκύπτει εξ αυτού ότι κάθε φορολογούμενος οφείλει διαφορετικό ποσό φόρου από τους άλλους· το διαφορετικό για καθένα ποσό μπορεί να εξασφαλίζει τη φορολογική ισότητα εφόσον αυτή προσδιορίζεται επί τη βάση της θεωρίας της ίσης φορολογικής θυσίας.

⁸⁹ Κούλη Ι., Δημοσία Οικονομική και Δημοσιονομική Πολιτική, Αθήναι 1954, σελ. 269· Fr. Loeckx – R. VanDionant – G. Neyens, *Eléments de la science des impôts*, Ministère des Finances de Belgique, 1961-1962, σελ. 94 σε Θεοχαρόπουλο Α., *Δημόσια Οικονομική*, Τόμος Πρώτος, Τεύχος Α', (αυτοέκδοση), Θεσσαλονίκη 1975, σελ. 196

ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Ο φόρος από τη σκοπιά της οικονομικής ανάλυσης

1. Η Βέλτιστη Φορολογία

Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Στασινόπουλος, *υγιής φορολογική αρχή θεωρείται, το να υπάρχει ουχί μέγας αριθμός φόρων, εκ των οποίων τινές έχουν ασήμαντον ταμειευτικήν απόδοσιν και αυξάνουν απλώς την ενόχλησιν των φορολογουμένων, αλλά να υπάρχουν ολίγοι μόνον φόροι, γενικοί όμως και αποδοτικοί, εις τρόπον ώστε και οι φορολογούμενοι να ενοχλούνται ολιγώτερον και η γενική απόδοσις της φορολογίας να είναι ευκολώτερον αντιληπτή*⁹⁰.

Η αρχή αυτή όπως τη διατυπώνει ο Στασινόπουλος, περιέχει έννοιες που παραπέμπουν ευθέως στην οικονομική ανάλυση όπως η αποδοτικότητα που συνδέεται με την αποτελεσματικότητα, η γενική απόδοσις που παραπέμπει στη γενική ωφέλεια, η μικρότερη δυνατή ενόχληση δηλαδή η ελαχιστοποίηση του κόστους και η ευκολότερη δυνατή αντίληψη όλων αυτών, δηλαδή η θετική εξωτερικότητα ενός υγιούς φορολογικού συστήματος που συνολικά συντελούν στην κοινωνική ευημερία.

Από την πλευρά της οικονομικής επιστήμης, τα παραπάνω χαρακτηριστικά της βέλτιστης φορολογίας έχουν αναλυθεί περαιτέρω και επιτυχώς κατηγοριοποιηθεί στο πλαίσιο της ανάλυσης της οικονομικής του δημοσίου τομέα, στις εξής πέντε ιδιότητες ενός «καλού» φορολογικού συστήματος:

1. *Οικονομική αποτελεσματικότητα:* το φορολογικό σύστημα δεν πρέπει να παρεμβαίνει στην αποτελεσματική κατανομή των πόρων .
2. *Διαχειριστική απλότητα:* το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι εύκολο και σχετικά μη δαπανηρό στη διοικητική διαχείρισή του.
3. *Ευκαμψία:* το φορολογικό σύστημα οφείλει να είναι σε θέση να προσαρμόζεται με ευκολία (σε ορισμένες περιπτώσεις αυτόματα) στις μεταβολές των οικονομικών περιστάσεων.
4. *Πολιτική υπευθυνότητα:* το φορολογικό σύστημα οφείλει να είναι σχεδιασμένο κατά τέτοιο τρόπο που τα άτομα να μπορούν να εξακριβώσουν τι πληρώνουν, έτσι ώστε το πολιτικό σύστημα να μπορεί να αντανακλά ακριβέστερα τις προτιμήσεις των ατόμων.

⁹⁰ Στασινόπουλου Μ., Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, Αθήναι 1966, Έκδοσις Τρίτη, Σελ. 262

5. *Δικαιοσύνη: το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι δίκαιο στη συγκριτική αντιμετώπιση των διαφόρων ατόμων*⁹¹.

*Σύμφωνα με τη θεωρία της φορολογικής δικαιοσύνης (της κοινωνικής δικαιοσύνης δια του φόρου), η φορολογία, ιδίως η φορολογία του εισοδήματος και της περιουσίας, συνιστά περισσότερο ή λιγότερο ένα μέσο ανακατανομής του πλούτου μεταξύ των ιδιωτών. Πράγματι, η κατανομή των δημοσίων βαρών γίνεται βάσει της φοροδοτικής ικανότητας, ενώ η παροχή των δημοσίων υπηρεσιών και ωφελειών είτε γίνεται βάσει της αρχής της νομικής ισότητας ή βάσει των πραγματικών αναγκών των ιδιωτών. Οπότε πραγματοποιείται μεταφορά εισοδήματος από τα υψηλότερα προς τα χαμηλότερα εισοδήματα*⁹². Συνεπώς, η βέλτιστη φορολογία είναι αυτή που ελαχιστοποιεί τις στρεβλώσεις που αναπόφευκτα προκύπτουν από την επιβολή της αναγκαστικής εισφοράς στους πολίτες, μεγιστοποιεί το κοινωνικό όφελος από την παραγωγή δημόσιων αγαθών και αναδιανέμει τον πλούτο με τον πιο δίκαιο τρόπο.

*Αυτό το ζήτημα της αναδιανομής είναι ιδιαίτερα δύσκολο ενόψει του προβλήματος της μη αποτρεψιμότητας (αναπόφευκτο κόστος των στρεβλώσεων που προκαλούνται από τους φόρους). Με απλά λόγια, είναι αδύνατον να επιλυθούν πλήρως και τα δύο. Αλλά είναι δυνατόν να φτάσουμε σε ένα συμβιβασμό. Η βέλτιστη θεωρία περί φορολογίας ισορροπεί τα πλεονεκτήματα της αναδιανομής έναντι του αναπόφευκτου κόστους των στρεβλώσεων που προκαλούνται από τους φόρους ώστε να δημιουργήσει ένα καθεστώς μεγιστοποίησης της ευημερίας*⁹³.

2. Συναινετικό και μη συναινετικό επίπεδο

Η αναγκαιότητα της κρατικής παρέμβασης στον τομέα της φορολογίας σχετίζεται με δύο βασικούς παράγοντες: την αδυναμία της αγοράς να παρέχει δημόσια αγαθά στις απαιτούμενες ποσότητες και τιμές και την απαίτηση για δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος. Οι ανωτέρω παράγοντες συνιστούν τους βασικούς λόγους που καθιστούν απαραίτητη την κρατική παρέμβαση μέσω του φορολογικού συστήματος και ταυτόχρονα τους βασικούς στόχους του.

⁹¹ Stiglitz J.E., Οικονομική του Δημοσίου Τομέα, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα 1992, σελ. 466-467

⁹² Αναστόπουλου Ι., Φορολογικό Δίκαιο Πανεπιστημιακές παραδόσεις, Τεύχος Α', Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1983, σελ. 30

⁹³ Raskolnikov A.: Accepting The Limits Of Tax Law And Economics, Cornell Law Review, Vol. 98, March 2013, σελ. 526

2.1 Η υπεροχή της συναινετικής διαδικασίας

Ο μηχανισμός των τιμών αποτελεί το σύστημα που χρησιμοποιείται προκειμένου για την απάντηση στο ζήτημα της δίκαιης διανομής αγαθών και υπηρεσιών με δεδομένη τη στενότητα των πόρων και των παραγωγικών συντελεστών, σε έναν κόσμο όπου τα άτομα θέλουν να ικανοποιήσουν τις ανάγκες του με το μικρότερο δυνατό κόστος. *Με δεδομένη τη διανομή του εισοδήματος σε μια οικονομία το σύστημα των τιμών, αν υπάρχει πλήρης ανταγωνισμός, εξασφαλίζει τη χρησιμοποίηση των παραγωγικών συντελεστών της οικονομίας κατά τον περισσότερο αποτελεσματικό τρόπο (...). Επίσης προσδιορίζεται κατά τον περισσότερο αποτελεσματικό τρόπο ποια προϊόντα και σε ποιες ποσότητες θα παραχθούν από μια κοινωνία που έχει μια περιορισμένη ποσότητα παραγωγικών συντελεστών*⁹⁴. Μάλιστα, σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού ο μηχανισμός των τιμών επιτυγχάνει την παραγωγή των προϊόντων με το ελάχιστο κόστος, κάτι που αποτελεί και απόδειξη της αποτελεσματικότητας του.

Βέβαια, η εφαρμογή του περιορίζεται στα απολύτως διαιρετά αγαθά, κάτι που σημαίνει ότι δεν μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικά στα δημόσια αγαθά. Αλλά και στα ημιδημόσια αγαθά η εφαρμογή του μηχανισμού των τιμών δεν μπορεί να δώσει ικανοποιητική απάντηση, τουλάχιστον όχι κατά τον τρόπο που το κάνει ο μηχανισμός του *imperium*. Αυτό συμβαίνει γιατί τα «υποδείγματα αγοράς» για τα δημόσια αγαθά στηρίζονται στην παραδοχή ότι άριστες λύσεις στο πρόβλημα εφοδιασμού της κοινωνίας με δημόσια αγαθά είναι εκείνες που ικανοποιούν το κριτήριο του *Pareto*, που ορίζει ότι μια κατάσταση είναι καλύτερη από μια άλλη όταν βελτιώνει τη θέση ενός ή περισσότερων χωρίς να χειροτερεύει τη θέση κανενός⁹⁵. Αυτό προϋποθέτει τη συμφωνία όλων των ενδιαφερομένων, γιατί η διαφωνία έστω και ενός σημαίνει ότι δεν υπάρχει βελτίωση της γενικής κατάστασης. Εφόσον η ικανοποίηση του κριτηρίου *Pareto* προϋποθέτει συναίνεση όλων των ενδιαφερομένων μελών για την αλλαγή, δηλαδή ελεύθερες και εκούσιες συμφωνίες στην περίπτωση των δημοσίων αγαθών που καλύπτουν πολυπληθή σύνολα ιδιωτών⁹⁶, για να παραχθούν δημόσια αγαθά αποτελεσματικά απαιτούνται συλλογικές αποφάσεις ανάμεσα στους ιδιώτες πολυπληθών συνόλων, κάτι που είναι πρακτικώς ανέφικτο⁹⁷ στο πλαίσιο της ελεύθερης αγοράς, όπως αναλύθηκε ήδη ανωτέρω (βλ. Κεφάλαιο Πρώτο, 1.2 Ιδιωτικά και Δημόσια Αγαθά).

Τέλος, με το σύστημα των τιμών επιτυγχάνεται η διανομή των προϊόντων που παράγονται κατά τον περισσότερο αποτελεσματικό τρόπο. Η μεγιστοποίηση της ικανοποίησης των καταναλωτών, η οποία

⁹⁴ Κώττη Γ. & Πετράκη Κώττη Αθ., Εισαγωγή στη σύγχρονη μικροοικονομική, Εκδοτικές Επιχειρήσεις 'Το Οικονομικό', Αθήνα 1998, σελ. 465

⁹⁵ Καράγιωργα Δ., Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1979, σελ. 163

⁹⁶ Ibid, σελ. 163

⁹⁷ Ibid., σελ. 163-164

επιτυγχάνεται με το σύστημα των τιμών όταν επικρατεί πλήρης ανταγωνισμός, προϋποθέτει την ύπαρξη μιας ορισμένης διανομής του εισοδήματος, η οποία επηρεάζεται από την υπάρχουσα διανομή των παραγωγικών συντελεστών. Ωστόσο, το σύστημα των τιμών δε βοηθάει την κοινωνία να βρει τη διανομή εκείνη που θα μεγιστοποιήσει την οικονομική της ευημερία⁹⁸. Αυτό συνεπάγεται την ανάγκη επιλογής των κανόνων εκείνων που θα συντελέσουν στη βέλτιστη διανομή· βέβαια στην πραγματικότητα, γράφει ο Buchanan γενικεύοντας, η επιλογή μεταξύ κανόνων είναι επιλογή μεταξύ περιορισμών της ατομικής ελευθερίας και δράσης (choice among constraints)⁹⁹.

2.2 Η ανάγκη κρατικής παρέμβασης

Εφόσον η αγορά αδυνατεί να επιλύσει το πρόβλημα της παροχής δημοσίων αγαθών στην ποσότητα και την τιμή που η προσφορά και η ζήτηση ισορροπούν πρέπει να καταφύγουμε σε μη συναινετικές μεθόδους, για την εφαρμογή των οποίων απαιτείται κρατική παρέμβαση. Πώς μπορεί η δημόσια πολιτική να διορθώσει τις αποτυχίες της αγοράς στην παροχή δημόσιων αγαθών; Υπάρχουν δύο γενικά διορθωτικά μέτρα. Πρώτον, το κράτος μπορεί να αναλάβει την επιδότηση της ιδιωτικής παροχής ενός δημόσιου αγαθού, είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω του φορολογικού συστήματος. Δεύτερον, το κράτος μπορεί να αναλάβει να παρέχει το δημόσιο αγαθό το ίδιο και να καταβάλει το κόστος της παροχής της υπηρεσίας μέσω των εσόδων που συγκεντρώνει από την αναγκαστική φορολογία¹⁰⁰.

Εκτός λοιπόν αν υπάρξει καταναγκασμός (ώστε τα άτομα να υποχρεωθούν να πληρώσουν) εθελοντικές καταβολές για δημόσια αγαθά δεν πρόκειται να γίνουν. Σε όφελος του καθενός θα είναι να αποκρύψει τις προτιμήσεις του γι' αυτά ώστε, αφήνοντας τους άλλους να πληρώσουν, να αποφύγει να επιβαρυνθεί (ή να ελαχιστοποιήσει την επιβάρυνσή του). Έτσι, έστω και αν τα χαρακτηριστικά της άριστης λύσης είναι γνωστά, στην πράξη η λύση αυτή δε θα μπορέσει να πραγματοποιηθεί με τις συνήθεις δυνάμεις της αγοράς.(...) Για την παραγωγή, λοιπόν, των δημόσιων αγαθών πρέπει, αν πρόκειται να πραχθούν τέτοια αγαθά, να επέμβει το κράτος¹⁰¹.

⁹⁸ Κώττη Γ. & Πετράκη Κώττη Αθ., Εισαγωγή στη σύγχρονη μικροοικονομική, Εκδοτικές Επιχειρήσεις 'Το Οικονομικό', Αθήνα 1998, σελ. 465-466

⁹⁹ Buchanan, J., Better than plowing in 'The collected Works of James M. Buchanan', Liberty Fund Indianapolis, 1999, vol.1, σελ. 11-27 σε Καζάκου Π., Αναθεώρηση του Συντάγματος και Οικονομία, Κέντρο Θεσμικών Μεταρρυθμίσεων, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2007, σελ. 35

¹⁰⁰ Cooter R. & Ulen Th., Law & Economics, Addison –Wesley as an imprint of Pearson Education Inc., 6th Edition, 2012, σελ. 41

¹⁰¹ Περδίκη Κ., Δημόσια Οικονομικά: Οι δημόσιες επιλογές, Εκδόσεις Σάκκουλας, 1985, σελ. 89-90

Ο δεύτερος παράγοντας που καθιστά απαραίτητη την ύπαρξη υποχρεωτικών κανόνων είναι η κοινωνική απαίτηση για αναδιανομή του εισοδήματος και κοινωνική δικαιοσύνη. Η αναδιανομή δεν μπορεί να αφηθεί στις συναινετικές διαδικασίες της αγοράς και του ιδιωτικού τομέα καθώς οι ιδιώτες δρουν ορθολογικά με γνώμονα τη μεγιστοποίηση της ατομικής τους ωφέλειας. Η έννοια όμως της κοινωνικής δικαιοσύνης δεν είναι μια απλή έννοια αλλά περιλαμβάνει απόψεις και αξιολογικές κρίσεις για τις οποίες είναι εξαιρετικά δύσκολο να βρεθεί κοινός τόπος μεταξύ όλων των μελών ενός κοινωνικού συνόλου. Μάλιστα, ακόμη και αν επιμέρους άτομα ή ομάδες συμφωνήσουν μεταξύ τους δεν είναι δυνατόν να ωφεληθούν όλοι από αυτή τη συμφωνία, επομένως θα η λύση θα είναι αναποτελεσματική και θα υπάρχει απώλεια ευημερίας.

Η δίκαιη διανομή του εισοδήματος είναι μια κοινωνική συλλογική ανάγκη. Προκύπτει από τις ζυμώσεις που προκαλούνται στο πλαίσιο κάθε οργανωμένης κοινωνίας σε βάθος χρόνου ως προϋπόθεση της αρμονικής κοινωνικής συνύπαρξης και προόδου σε δημοκρατικό περιβάλλον. Ωστόσο, δεν παύει να πρόκειται για μια συνισταμένη των βουλήσεων όλων των μελών της κοινωνίας που διαφέρουν η μία από την άλλη και δεν αποτελεί αγαθό που μπορεί να αποκτηθεί μέσω της αγοράς και του μηχανισμού των τιμών. Ακόμα και μέσω οργανωμένων ομάδων, τα διεκδικούμενα συμφέροντα είναι συγκεκριμένου προσανατολισμού και εξυπηρετούν ορισμένες πληθυσμιακές κατηγορίες και όχι το σύνολο – μόνο μέσω επαναστάσεων έχει διεκδικηθεί η δίκαιη αναδιανομή πιο αποτελεσματικά αλλά με βίαιο τρόπο. Για το λόγο αυτό η αναδιανομή είναι έργο του σύγχρονου κράτους που χρησιμοποιεί τα μέσα που διαθέτει και που σχετίζονται με τη μονομερή εξουσία επιβολής του προκειμένου να πετύχει μια δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος.

Αντίστοιχα, και για την επίτευξη των αναδιανεμητικών σκοπών η συναίνεση δεν είναι το ίδιο αποδοτική με τις μη συναινετικές διαδικασίες, αφού τα άτομα λειτουργούν εγωιστικά και δεν επιθυμούν να παραχωρήσουν τον πλούτο τους στους άλλους χωρίς αντάλλαγμα. *Τα μη συναινετικά συμβόλαια συνήθως αναδιανέμουν τον πλούτο. Το σύγχρονο κράτος καταστέλλει την ιδιωτική, μη συναινετική αναδιανομή του πλούτου, όπως η κλοπή και η απάτη και επιφυλάσσει στον εαυτό του την εξουσία της μη συναινετικής αναδιανομής με μεθόδους όπως η προοδευτική φορολογία*¹⁰².

¹⁰² Cooter R. & Ulen Th. Law & Economics, Addison –Wesley as an imprint of Pearson Education Inc., 6th Edition, 2012, σελ. 345

3. Οικονομική ανάλυση των φόρων και των φορολογικών συστημάτων

Οι δημόσιοι φορείς, για να πετυχαίνουν καλύτερα τις πολλαπλές επιδιώξεις τους, επιβάλλουν συνήθως περισσότερους από έναν φόρους. Αυτό είναι απαραίτητο γιατί ορισμένοι φόροι είναι περισσότερο αποτελεσματικοί στην πραγματοποίηση ορισμένων στόχων των δημόσιων φορέων, ενώ άλλοι φόροι είναι πιο αποτελεσματικοί στην πραγματοποίηση άλλων στόχων. Με άλλα λόγια, οι διάφορες κατηγορίες φόρων εμφανίζουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα, γιαυτό πρέπει να συνδυάζονται κατάλληλα ώστε να ελαχιστοποιούνται τα μειονεκτήματα της φορολογίας και να μεγιστοποιούνται τα πλεονεκτήματά της¹⁰³. Αυτά ακριβώς τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα θα αναλυθούν στη συνέχεια από την οπτική της οικονομικής ανάλυσης.

3.1 Ο ρόλος των φορολογικών συντελεστών

Οι συντελεστές παίζουν σημαντικό ρόλο όταν εφαρμόζονται σωστά, δηλαδή χαμηλοί συντελεστές σε κάποιους φόρους και υψηλοί σε άλλους αναλόγως της κοινωνικής δομής και των σχετικών στοιχείων αλλά και των στόχων της οικονομίας π.χ. μεσαίοι-υψηλοί συντελεστές τακτικού/ετήσιου φόρου κατοχής ακίνητης περιουσίας σε κράτη με μεγάλο ποσοστό ιδιοκατοίκησης και χαμηλοί συντελεστές φόρων μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας για να κινείται η αγορά και να αίρονται τα εμπόδια απόκτησης ακινήτων από ιδιώτες, οι οποίοι είναι αυτοί που θα καταβάλουν φόρους για τα ακίνητα που αγόρασαν σε ετήσια βάση.

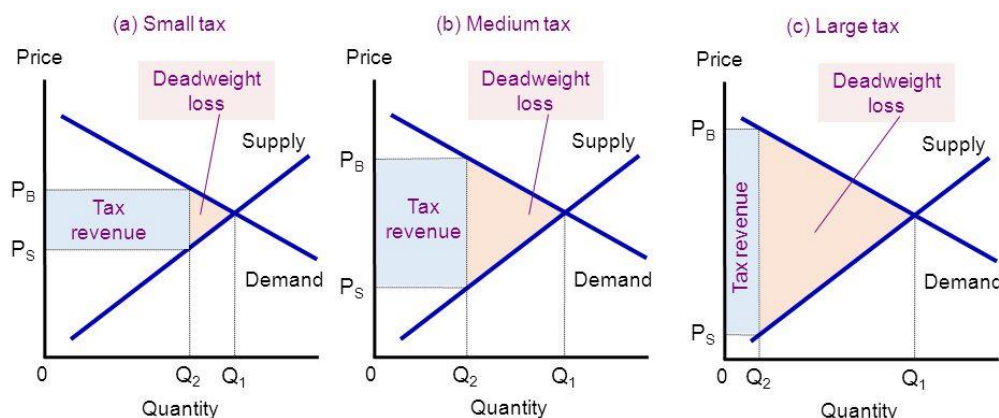
Συνήθως τα κράτη δίνουν έμφαση στο ύψος των συντελεστών ενώ η ορθή εφαρμογή της σχετικής νομοθεσίας και η αποδοτική είσπραξη των φόρων είναι πολύ πιο σημαντική. Για παράδειγμα, πιο σημαντικό από έναν υψηλό συντελεστή φόρου κατανάλωσης είναι η σύλληψη και πάταξη της φοροδιαφυγής στον τομέα αυτό που θα αποφέρει έσοδα ακόμη κι αν οι συντελεστές μειωθούν. Συνεπώς, το βέλτιστο ύψος ενός συντελεστή βάσει της αναμενόμενης απόδοσής του και της σκοπούμενης αναδιανεμητικής επίδρασης είναι συνάρτηση και της ορθής εφαρμογής της σχετικής νομοθεσίας και της κατά το δυνατόν μεγαλύτερης μείωσης των στρεβλώσεων που προκύπτουν. Εξάλλου, όπως φαίνεται και στα κατωτέρω διαγράμματα η κοινωνική απώλεια αυξάνεται όσο αυξάνονται οι φόροι.

¹⁰³ Γεωργακόπουλου Θ., Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα 1997, σελ. 297

Διάγραμμα 1: διακύμανση κοινωνικής απώλειας βάσει ύψους φόρων¹⁰⁴

6

How deadweight loss and tax revenue vary with the size of a tax (a, b, c)



The deadweight loss is the reduction in total surplus due to the tax. Tax revenue is the amount of the tax times the amount of the good sold. In panel (a), a small tax has a small deadweight loss and raises a small amount of revenue. In panel (b), a somewhat larger tax has a larger deadweight loss and raises a larger amount of revenue. In panel (c), a very large tax has a very large deadweight loss, but because it has reduced the size of the market so much, the tax raises only a small amount of revenue.

6

3.2 Οι άμεσοι και οι έμμεσοι φόροι

Οι άμεσοι φόροι είναι πιο δίκαιοι από πλευράς αντιστοίχισης με τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων, καθώς λαμβάνουν το εισόδημα ως βάση υπολογισμού. Επίσης έχουν σχετικά σταθερή απόδοση και με διάρκεια, καθώς δεν επηρεάζονται απότομα από τις όποιες μεταβολές στην αγορά. Είναι επίσης αποδεκτό ότι οι άμεσοι φόροι χαρακτηρίζονται από οικονομικότητα σε ό,τι σχετίζεται με τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξής τους, κυρίως λόγω του γεγονότος ότι οι φορολογούμενοι δηλώνουν οι ίδιοι τη βάση φορολογίας και δεν προκύπτει εμμέσως από τρίτους· ωστόσο αυτό είναι σχετικό, καθώς κάποιοι έμμεσοι φόροι επιτρέπουν μέσω διασταύρωσης στοιχείων την επαλήθευση της ακρίβειας των δηλώσεων και της φορολογικής βάσης, κάτι που δε συμβαίνει στους άμεσους φόρους. Τέλος, οι άμεσοι φόροι έχουν ευθεία εξάρτηση από τους συντελεστές, γεγονός που σημαίνει ότι η απόδοσή τους αυξομειώνεται με βάση την αυξομείωση των φορολογικών συντελεστών.

¹⁰⁴ http://images.slideplayer.com/29/9468929/slides/slide_6.jpg

Τα μειονεκτήματα των άμεσων φόρων σχετίζονται καταρχάς με τη διαδικασία είσπραξης που σημειώνει μια χρονική καθυστέρηση – που συνήθως τοποθετείται στη μέση του ημερολογιακού έτους που ακολουθεί αυτό κατά το οποίο γεννήθηκε το εισόδημα. Επίσης πρόκειται για φόρους εμφανείς στους φορολογούμενους, καθώς οι ίδιοι και τους επωμίζονται και τους δηλώνουν και τους καταβάλλουν στις φορολογικές αρχές, γεγονός που έχει αρνητική επίδραση στην ψυχολογία και κάποιες φορές και στη συμπεριφορά των φορολογουμένων. Ένα άλλο αρνητικό σημείο σχετίζεται με τα έσοδα από τους άμεσους φόρους, γιατί αφενός δεν υπόκεινται όλα τα έσοδα σε άμεσους φόρους (απαλλαγές, εξαιρέσεις, αφορολόγητο όριο κλπ) και αφετέρου είναι ανελαστικά σε σχέση με τις αλλαγές στη βάση υπολογισμού τους, γεγονός που σημαίνει ότι οι φορολογικές αρχές δυσκολεύονται να κάνουν ακριβείς εκτιμήσεις για το ύψος των αναμενόμενων φορολογικών εσόδων με βάση τα στοιχεία της οικονομίας. Τέλος, η εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης δεν είναι εύκολη, καθώς ελλείπουν διαδικασίες διασταύρωσης και συχνά για να γίνει επαλήθευση απαιτείται η διενέργεια ελέγχου.

Από την άλλη πλευρά οι έμμεσοι φόροι έχουν σαφώς καλύτερη απόδοση για τα κρατικά ταμεία γιατί αφορούν μεγάλο αριθμό συναλλαγών και η βάση επιβολής δεν έχει αφορολόγητο όριο ούτε τόσες εξαιρέσεις όσες οι άμεσοι φόροι· επίσης δεν προκαλούν τις ίδιες αρνητικές αντιδράσεις των φορολογουμένων, που παρότι τους επωμίζονται δε λαμβάνουν μέρος στη διαδικασία δήλωσης και απόδοσής τους στο κράτος. Τέλος, εισπράττονται από το κράτος πολύ πιο γρήγορα, συνήθως τον επόμενο μήνα από αυτόν της διενέργειας της συναλλαγής που αφορούν, ενώ μπορεί να προβλεφθεί η μεταβολή τους πιο εύκολα αφού παρουσιάζουν ελαστικότητα σε αυξομειώσεις στις κατανάλωσης.

Αρνητικό χαρακτηριστικό των έμμεσων φόρων αποτελεί εν πρώτοις το γεγονός ότι δεν είναι δίκαιοι φόροι από πλευράς κοινωνικής δικαιοσύνης καθώς δε βασίζονται στη φοροδοτική ικανότητα αλλά βαρύνουν όλους όσους καταναλώνουν κάποιο προϊόν ή υπηρεσία, κάνουν κάποια συναλλαγή κλπ. Η ευαισθησία τους δε στις μεταβολές της οικονομίας έχει ως συνέπεια ότι η απόδοσή τους δεν είναι σταθερή.

Ιδιαίτερη αναφορά αξίζει να γίνει στο ΦΠΑ, που αποτελεί τον πιο διαδεδομένο έμμεσο φόρο και μάλιστα την αποτελεσματικότερη κατηγορία έμμεσων φόρων: *επειδή επιβαρύνει μόνο την προστιθέμενη αξία σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, πλεονεκτεί έναντι των σωρευτικών φόρων επί της δαπάνης (...) διότι εξασφαλίζει τη δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των διαφόρων κλάδων παραγωγής και διανομής*¹⁰⁵. Οι συντελεστές του ΦΠΑ συνήθως είναι περισσότεροι από ένας, καθώς υπάρχει ο κανονικός και ένας ή δύο μειωμένοι συντελεστές, οι

¹⁰⁵ Δαλαμάγκα Β., ΦΠΑ: Οικονομική Ανάλυση, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα 1978, σελ. 225

οποίοι εφαρμόζονται σε είδη πρώτης ανάγκης και βασικά καταναλωτικά αγαθά για λόγους κοινωνικής δικαιοσύνης. *Αν ο ΦΠΑ επιβάλλεται επί του συνόλου των διενεργούμενων συναλλαγών με ενιαίο φορολογικό συντελεστή απλοποιεί μεν πάρα πολύ το σύστημα επιβολής και είσπραξης του φόρου τόσο για τους υπόχρεους καταβολής του όσο και για τις φορολογικές αρχές, πλην όμως επιτείνει την αντίστροφη προοδευτικότητα των έμμεσων φόρων*¹⁰⁶.

3.3 Οι φόροι βάσει αντικειμένου

Εκκινώντας από τη φορολογία εισοδήματος, είναι σημαντικό το σχετικό φορολογικό πλαίσιο να χαρακτηρίζεται από σταθερότητα και από συντελεστές που να μην είναι τόσο υψηλοί που να αποτελούν αντικίνητρο στην όρεξη για δημιουργική δράση¹⁰⁷.

Οι φόροι στην κατανάλωση συνεπάγονται εισροή εσόδων στα κρατικά ταμεία με πολύ αμεσότερο τρόπο σε σύγκριση με τους άμεσους φόρους. Ωστόσο, είναι φόροι αναλογικοί, γεγονός που σημαίνει ότι όλοι πληρώνουν το ίδιο για το ίδιο αγαθό ή υπηρεσία. *Βέβαια, γενικά, οι εύποροι καταναλώνουν περισσότερο από τους λιγότερο εύπορους και έτσι πληρώνουν, συνολικά, περισσότερους έμμεσους φόρους, αλλά όχι και τόσο περισσότερους*¹⁰⁸. Μάλιστα, δεν είναι σπάνιο οι φόροι κατανάλωσης εκ του αποτελέσματος να είναι αντίστροφα προοδευτικοί και να επιβαρύνουν τους λιγότερο εύπορους· αυτό συμβαίνει όταν οι συντελεστές για τα βασικά αγαθά είναι μεσαίας ή υψηλής στάθμης, πράγμα που επιβαρύνει τους μη έχοντες που δεν μπορούν να τα στερηθούν και συνεπώς επιβαρύνονται αναγκαστικά.

*Όσον αφορά στους φόρους μεταβίβασης, στις περισσότερες περιπτώσεις, αυτοί που αγοράζουν ένα περιουσιακό στοιχείο το κάνουν γιατί έχουν περισσότερα μέσα, όρεξη, διάθεση, ικανότητα και δυνατότητες να το αξιοποιήσουν από αυτούς που το πουλάνε! Γι' αυτό, οι φόροι μεταβίβασης δεν πρέπει να είναι τόσο υψηλοί που να αποθαρρύνουν τις αγοραπωλησίες, ακριβώς γιατί έτσι αποθαρρύνουν τελικά την καλύτερη αξιοποίηση των πραγμάτων που μεταβιβάζονται με αποτέλεσμα να επιβραδύνεται και η συνολική οικονομική ανάπτυξη*¹⁰⁹.

Αντίστοιχα και οι φόροι κληρονομιάς θα πρέπει να είναι χαμηλοί ώστε να υπάρχει κίνητρο προς εργασία, δημιουργία και αποταμίευση που θα συνεχιστεί από τους κληρονόμους-απογόνους,

¹⁰⁶ Ibid, σελ.225

¹⁰⁷ Δούκα Π., Οικονομικές θεωρίες, αρχές διοίκησης και αρχαία ελληνική σκέψη, Εκδόσεις Knowsys, Αθήνα 2004, σελ. 160

¹⁰⁸ Ibid, σελ. 160

¹⁰⁹ Ibid, σελ. 160

καθώς οι υπερβολικά υψηλοί συντελεστές έχουν τα αντίθετα αποτελέσματα που εντέλει λειτουργούν αρνητικά στο συνολικά παραγόμενο προϊόν μιας κοινωνίας και στην ευημερία της.

3.4 Προοδευτικοί, αναλογικοί και αντίστροφα προοδευτικοί φόροι

Δεδομένου ότι δεν είναι δυνατόν να αποτραπούν όλες οι αντιδράσεις απέναντι στο φόρο, πρέπει αυτές να γίνουν αδύνατες. Ο μόνος τρόπος να συμβεί αυτό είναι η δημιουργία ενός φορολογικού συστήματος στο οποίο το φορολογικό βάρος δεν εξαρτάται από καμία ενέργεια του φορολογουμένου. Αυτό το φορολογικό σύστημα είναι γνωστό: ο πάγιος φόρος. Ο ενιαίος πάγιος φόρος είναι τέλεια αποτελεσματικός, πολύ εύκολα διαχειρίσιμος και πλήρως απωθητικός ως πρόταση πολιτικής¹¹⁰. Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι ότι αδυνατεί να ικανοποιήσει ένα βασικό κοινωνικό αίτημα που αποτελεί αποστολή του φόρου: την αναδιανομή του εισοδήματος.

Η χρήση στρεβλωτικών φόρων είναι αναπόφευκτη συνέπεια της επιθυμίας μας να αναδιανεύουμε εισόδημα, σε έναν κόσμο, στον οποίο το κράτος ατελώς μόνον μπορεί να διαπιστώσει ποια χαρακτηριστικά έχουν τα άτομα. Επομένως υπάρχει σχέση αντίστροφης αναλογίας. Μπορούμε να επιβάλλουμε έναν περισσότερο προοδευτικό φόρο, το κάνουμε όμως με τίμημα την απώλεια οικονομικής αποτελεσματικότητας. Το κράτος μπορεί να μειώσει το βαθμό ανισότητας, μόνο όμως καταβάλλοντας το τίμημα μιας μεγαλύτερης μη ωφέλιμης απώλειας ευημερίας¹¹¹. Οι στοχευμένοι φόροι στρεβλώνουν περισσότερο από ότι οι ευρείς φόροι. Εφαρμόζοντας αυτή την αρχή, ένα δεδομένο σύνολο εσόδων μπορεί να συγκεντρωθεί με μικρότερη στρέβλωση (...) γιατί είναι πιο δύσκολο να αποφύγει κανείς τους ευρείς φόρους από ότι τους στοχευμένους. Οι ευρείς φόροι στρεβλώνουν λιγότερο τη συμπεριφορά γιατί πολλά άτομα δεν μπορούν να αλλάξουν τη συμπεριφορά τους ώστε να τους αποφύγουν. Συνεπώς, η αποδοτικότητα υπαγορεύει στο κράτος τη συλλογή εσόδων από ευρείς φόρους όπως ο φόρος στο εισόδημα ή την κατανάλωση. Η ακριβής πρόταση είναι η φορολόγηση των αγαθών με συντελεστές αντιστρόφως ανάλογους της ελαστικότητας της ζήτησης και της προσφοράς τους. Οι ευρείς φόροι επιβάλλονται σε είδη με ανελαστική ζήτηση και προσφορά¹¹².

¹¹⁰ Mankiw Gr.et al., Optimal Taxation in Theory and Practice, 23 J. ECON. PERSP. (2009), σελ. 147-149, σε Raskolnikov A.: Accepting The Limits Of Tax Law And Economics, Cornell Law Review, Vol. 98, March 2013, σελ. 544-546

¹¹¹ Stiglitz J.E., Οικονομική του Δημοσίου Τομέα, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα 1992, σελ. 568

¹¹² Cooter R. & Ulen Th., Law & Economics, Addison –Wesley as an imprint of Pearson Education Inc., 6th Edition, 2012, σελ. 175

Ο πιο διαδεδομένος φόρος που θεωρείται ότι υπηρετεί πιο αποτελεσματικά την αναδιανεμητική λειτουργία του φορολογικού συστήματος είναι ο προοδευτικός φόρος, καθώς ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνεται προοδευτικά όσο αυξάνεται η φορολογική βάση (εισόδημα, κατανάλωση, κεφάλαιο κλπ). Η προοδευτικότητα μπορεί να είναι αύξουσα, φθίνουσα ή σταθερή. Συνήθως τα κράτη δε θεσπίζουν αντίστροφα προοδευτικούς φόρους γιατί έχουν αντίστροφα αποτελέσματα στον τομέα της αναδιανομής του εισοδήματος καθώς όσο η φορολογική βάση αυξάνεται η επιβάρυνση μειώνεται. Ενδέχεται όμως, η διαμόρφωση των συντελεστών κάποιου φόρου να είναι τέτοια που να έχει αντίστροφα προοδευτικά αποτελέσματα (π.χ. φόρος κατανάλωσης με ενιαίο συντελεστή για όλα τα αγαθά).

Ο προοδευτικός φόρος θεωρείται ταυτόχρονα και ο πλέον πολύπλοκος. *Μέρος της πολυπλοκότητας του συστήματος είναι αναπόφευκτο για λόγους ισότητας. Εξάλλου, το λιγότερο κοστοβόρο σύστημα θα ήταν να βασιστούμε σε εθελοντική συνεισφορά, αλλά δε θα ήταν δίκαιο (και πιθανότατα ούτε πολύ αποτελεσματικό). Τα μεγαλύτερα κόστη ίσως δεν είναι τα πιο εμφανή. Έτσι, τα πολλά φορολογικά κλιμάκια λίγο περιπλέκουν το καθήκον των φορολογουμένων, που μπορούν απλά να συμβουλευτούν τους πίνακες. Η άνθιση των εξαιρέσεων και άλλων φορολογικών δαπανών μάλλον προκαλεί πολύ πιο σοβαρά κόστη. Ωστόσο, υπάρχουν φόροι που έχουν σχεδιαστεί να προκαλούν τα μικρότερα δυνατά κόστη, όπως είναι ο ΦΠΑ. Με τη μέθοδο της αφαίρεσης κάθε εταιρία πρέπει να δηλώνει τόσο τις αγορές όσο και τις πωλήσεις της, κάτι που είναι μια αρκετά απλή εργασία: η διαφορά είναι μη επενδεδυμένη προστιθέμενη αξία που αποτελεί τη βάση του ΦΠΑ. Έτσι, οι αρχές μπορούν διασταυρώνοντας τις δηλώσεις των υποκειμένων στο φόρο να ελέγξουν την ακρίβεια των σχετικών δηλώσεων. Το σύστημα αυτό αποθαρρύνει αποτελεσματικά τη φοροδιαφυγή. Αντίστοιχα η γενίκευση του συστήματος παρακράτησης στην πηγή για το φόρο εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών επιτρέπει την επικέντρωση της μάχης κατά της φοροδιαφυγής στη μη μισθωτή εργασία¹¹³.*

Οι αναλογικοί φόροι από την άλλη πλευρά είναι πιο απλοί, καθώς ο συντελεστής είναι ενιαίος για όλους ανεξαρτήτως φορολογικής βάσης. Ένας αναλογικός φόρος (εισοδήματος ή κατανάλωσης) θα είχε εμφανή διοικητικά πλεονεκτήματα. Αρχικά, θα απλοποιούσε (οριακά) τις φορολογικές δηλώσεις. Επίσης θα εξάλειφε μια από τις στρεβλώσεις των προοδευτικών φόρων: με τα κλιμάκια ο φορολογούμενος πληρώνει περισσότερο φόρο όταν το εισόδημά του μεταβάλλεται στο χρόνο από ότι όταν είναι σταθερό. Τέλος, θα έκανε τα συστήματα παρακράτησης την πηγή πολύ πιο απλά όταν ο φορολογούμενος έχει εισόδημα από πολλές πηγές¹¹⁴. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η υιοθέτηση από πολλές χώρες ενός αναλογικού (ενιαίου) φορολογικού συντελεστή για τη φορολογία

¹¹³Salanié B., The economics of Taxation, Cambridge, Mass.: MIT, 2003, σελ. 155-156

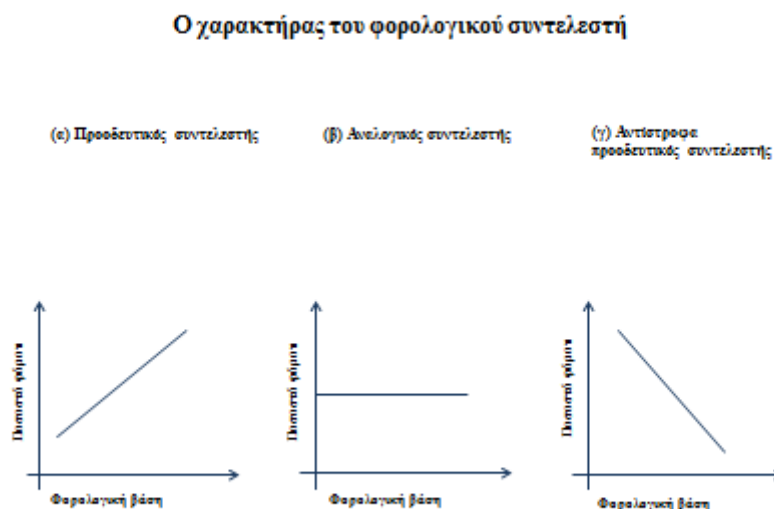
¹¹⁴Ibid, σελ. 190

εισοδήματος εδώ και περισσότερα από 20 χρόνια (Βαλτικές χώρες, Ρωσία, Σλοβακία, Ουγγαρία και άλλες παγκοσμίως), που επανέφερε στην επικαιρότητα το δίλημμα: προοδευτική φορολογία ή ενιαίος φορολογικός συντελεστής; Οι δύο βασικές ενστάσεις κατά του ενιαίου συντελεστή είναι ότι είναι πρακτικά ανεφάρμοστος – κάτι που έχει ήδη διαψευστεί από την πραγματικότητα – και ότι είναι άδικος. Υποστηρίζεται ότι οι πεφωτισμένες χώρες έχουν ‘προοδευτικά’ φορολογικά συστήματα, απαιτώντας από τους έχοντες να στερηθούν μεγαλύτερο τμήμα των εισοδημάτων τους σε φόρο σε σχέση με αυτό που καλούνται να πληρώσουν οι φτωχοί. Ένας ενιαίος συντελεστής φαίνεται καταρχήν να αποκλείει κάτι τέτοιο. Ο ενιαίος συντελεστής στο ατομικό εισόδημα συνδυάζει ένα αφορολόγητο όριο και ένα μοναδικό συντελεστή φόρου για όλο το εισόδημα πάνω από αυτό το όριο. Η προοδευτικότητα ενός τέτοιου συστήματος μπορεί να ποικίλλει σε ευρεία κλίμακα χρησιμοποιώντας μόνο αυτές τις δύο μεταβλητές. Στα προοδευτικά φορολογικά συστήματα τα κίνητρα των πλουσίων να φοροδιαφύγουν είναι τεράστια· και τα κίνητρα για να το πράξουν, που προκύπτουν από τη μεγάλη πολυπλοκότητα των κωδίκων, είναι αντίστοιχα μεγάλα. Επομένως είναι αναμενόμενο να ανακαλύψουμε ότι, όπως προκύπτει από την εμπειρία, οι πλούσιοι συνήθως πληρώνουν περίπου τον ίδιο φόρο με τον ενιαίο συντελεστή με αυτόν που πληρώνουν βάσει ενός ορθόδοξου κώδικα¹¹⁵. Περαιτέρω, το σύστημα ενιαίου συντελεστή έχει και άλλα πλεονεκτήματα που σχετίζονται κατά βάση με την απλότητα: το κόστος διοίκησης, συμμόρφωσης και επιβολής ποινών ενός συνήθους προοδευτικού συστήματος είναι τεράστιο, ακόμη και σε χώρες όπου το σύστημα θεωρείται απλό και αποδοτικό. Τέλος, δε θα πρέπει να αγνοηθεί η αρνητική εξωτερικότητα μιας τόσο επίμονης ανάμειξης του κράτους στην κατανομή των πόρων, καθώς σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι στόχος όλων αυτών των χιλιάδων αναστολών, εκπτώσεων, επιδομάτων, προνομίων, απαλλαγών και λοιπών φορολογικών δαπανών που έχουν γεμίσει τα φορολογικά συστήματα των πλουσίων κρατών είναι η βελτίωση της οικονομικής αποδοτικότητας. Εξάλλου όσο πιο απλό είναι το σύστημα, τόσο πιο εύκολο είναι να διατηρηθεί η απλότητά του¹¹⁶.

¹¹⁵ The Economist, 16 April 2005, The Economist Newspaper Limited, London σε Mankiw Gr. and Taylor M. Economics, Thomson Learning, 2006, σελ. 231

¹¹⁶ Ibid, σελ. 231

Διάγραμμα 2: Ο χαρακτήρας του φορολογικού συντελεστή¹¹⁷



Τα σύγχρονα κράτη προσπαθούν να επιτύχουν το ιδανικό μίγμα άμεσων και έμμεσων, αναλογικών και προοδευτικών φόρων στο εισόδημα και την κατανάλωση ή την περιουσία ώστε να επιτυγχάνουν τα μέγιστα δυνατά έσοδα παράλληλα με την καλύτερη δυνατή αναδιανομή του εισοδήματος. Ωστόσο, αυτό δεν επιτυγχάνεται όσο αποτελεσματικά θα ήθελαν οι σχεδιαστές αυτών των πολιτικών, καθώς υπάρχουν και άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν τα δεδομένα, όπως τα κόστη του φορολογικού συστήματος και η αντίδραση των φορολογουμένων που θα επιχειρήσουμε να αναλύσουμε στη συνέχεια.

3.5 Τα κόστη του φορολογικού συστήματος

Στην περίπτωση του φόρου, το κράτος εκμεταλλευόμενο την κυριαρχική του εξουσία αφαιρεί αναγκαστικά και χωρίς ειδική αντιπαροχή ορισμένη αγοραστική δύναμη από τους ιδιώτες, που τη χρησιμοποιεί κατόπιν για να εκμισθώνει τους αναγκαίους συντελεστές για την παραγωγή των δημόσιων αγαθών¹¹⁸. Αυτό συνεπάγεται ένα κόστος για τον ιδιωτικό τομέα που ισούται με τη διαφορά ανάμεσα στα οφέλη που θα αποκόμιζαν αν εκμεταλλεύονταν οι ιδιώτες αυτούς τους πόρους και την αξία των πόρων που αποσπώνται από το κράτος μέσω της φορολογίας. Αυτό το κόστος ονομάζεται κόστος αποτελεσματικότητας του φορολογικού συστήματος.

¹¹⁷ Καράγιωργα Δ., Δημόσια Οικονομική 2 – Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981– σελ. 220

¹¹⁸ Ibid, σελ. 217

Το κόστος που αναφέρεται στις χρηματικές ή μη-χρηματικές δαπάνες τις οποίες αναγκάζονται να καταβάλλουν οι φορολογούμενοι σε οικονομικούς υπαλλήλους, κατά την αντιμετώπιση της φορολογικής τους υπόθεσης, καλείται κόστος διαφθοράς. Πολλές φορές το κόστος διαφθοράς δεν επιβαρύνει μόνο τους φορολογούμενους αλλά και τον Προϋπολογισμό του κράτους. Αυτό συμβαίνει γιατί ο χρηματισμός των υπαλλήλων συνήθως οδηγεί σε μείωση φορολογικών εσόδων για το κράτος¹¹⁹.

Το κόστος συμμόρφωσης των φορολογουμένων αναφέρεται στο κόστος που υφίστανται οι φορολογούμενοι προκειμένου να ανταποκριθούν στις φορολογικές τους υποχρεώσεις¹²⁰. Το κόστος αυτό αναλύεται στο κόστος και το χρόνο που απαιτούνται για την ενημέρωση για τις φορολογικές υποχρεώσεις και τις τυχόν αλλαγές στη σχετική νομοθεσία, τη διενέργεια των λογιστικών εγγραφών, την έκδοση στοιχείων και την τήρηση των λογιστικών βιβλίων, την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, τη συμπλήρωση και υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον έλεγχο και την υπογραφή των οικονομικών καταστάσεων από ορκωτούς ελεγκτές όπου απαιτείται, την παρακράτηση και απόδοση φόρων κ.α.. Υπάρχουν δύο τρόποι μείωσης του βάρους συμμόρφωσης: η υιοθέτηση απλούστερων φορολογικών κανόνων ή διοικητικής πρακτικής, συχνά εις βάρος της ακρίβειας, και οι πολιτικές που μειώνουν ευθέως τα ιδιωτικά κόστη (όπως η φορολόγησή τους). Ένας πιο ακριβής φόρος εισοδήματος βελτιώνει την προκύπτουσα αναδιανομή του εισοδήματος. Μεγαλύτερη ακρίβεια σημαίνει ότι είναι πιο πιθανό τα άτομα με υψηλά εισοδήματα να πληρώσουν υψηλούς φόρους και τα άτομα με μικρό εισόδημα να πληρώσουν μικρούς φόρους¹²¹.

Όμως η φορολογία συνεπάγεται και κόστος για το ίδιο το κράτος που καλείται δημοσιονομικό ή διαχειριστικό κόστος. Αυτό το κόστος σχετίζεται με όλες τις επιβαρύνσεις που προκύπτουν από τη διαδικασία επιβολής και είσπραξης των φόρων, όπως είναι οι μισθοί των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης, το κόστος μελέτης προετοιμασίας και σύνταξης των φορολογικών νόμων και εγκυκλίων, το κόστος διενέργειας των φορολογικών ελέγχων, επιμόρφωσης του προσωπικού, επικοινωνίας μεταξύ των διαφόρων υπηρεσιών κλπ. Οι άμεσοι φόροι συνεπάγονται συνήθως μεγαλύτερο δημοσιονομικό κόστος από τους έμμεσους φόρους, επειδή οι πρώτοι είναι περισσότερο πολύπλοκοι, με συνέπεια η βεβαίωση και η είσπραξή τους να κοστίζει περισσότερο στο δημόσιο¹²².

¹¹⁹ Μπαλαφούσια Αθ., Διαχειριστικό Κόστος του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος, ΚΕΠΕ, 2000, σελ. 19

¹²⁰ Γεωργακόπουλου Θ. & Πάσχου Γ. Π., Εισαγωγή στη Φορολογία, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Β' Έκδοση, Αθήνα 2003, σελ. 80

¹²¹ Kaplow L., Accuracy, Complexity and the Income Tax, The Journal of Law, Economics & Organization, April 1998, Vol.14, N.1, σελ. 62

¹²² Ibid, σελ. 79

Το άθροισμα του κόστους συμμόρφωσης και του διαχειριστικού κόστους ονομάζεται λειτουργικό κόστος, ενώ το άθροισμα του λειτουργικού κόστους, του κόστους διαφθοράς και του κόστους αποτελεσματικότητας συνιστά το κόστος εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και αποτελεί το συνολικό φορολογικό κόστος¹²³.

3.6 Η αντίδραση των φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι ως άτομα που συμπεριφέρονται ορθολογικά με γνώμονα τη μεγιστοποίηση της προσωπικής τους ωφέλειας αντιδρούν στο φόρο. Δεν είναι παράδοξο να θεωρούν οι φορολογούμενοι ως μικρότερης οριακής χρησιμότητας τη χρηματική εκείνη μονάδα την οποία η κυβέρνηση τους αφαιρεί για να τη δαπανήσει η ίδια για λογαριασμό τους, σε σχέση με την οριακή χρησιμότητα της τελευταίας χρηματικής μονάδας του διαθέσιμου εισοδήματός τους¹²⁴. Οι πιο σημαντικές αντιδράσεις των φορολογουμένων στη φορολογία είναι η φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή και η μετακύλιση των φόρων.

Η Φοροαποφυγή

Αποφυγή του φόρου υπάρχει όταν οι φορολογούμενοι χρησιμοποιούν νόμιμα μέσα προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή του φόρου, κυρίως μειώνοντας τη βάση επιβολής του φόρου¹²⁵. Οι φορολογούμενοι εκμεταλλεύονται τις ασάφειες ή αδυναμίες του φορολογικού νόμου για να επιτύχουν ελάφρυνση της φορολογικής τους υποχρέωσης. Σε πολλές περιπτώσεις η ασάφεια του νόμου ή η μη κάλυψη από το νόμο όλων των στοιχείων που συνιστούν τη φορολογική βάση αποτελεί συνειδητή ενέργεια της πολιτικής εξουσίας, που πολλές φορές είναι αποτέλεσμα πιέσεων που ασκούν μεγάλες κοινωνικές ομάδες ή λίγοι ισχυροί οικονομικοί παράγοντες¹²⁶.

Η Φοροδιαφυγή

Φοροδιαφυγή είναι κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου, με την οποία επιδιώκεται μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή αποφυγή καταβολής του φόρου. (...) Η φοροδιαφυγή δηλαδή αποτελεί καταστρατήγηση του γράμματος και του πνεύματος του νόμου¹²⁷. Οι λόγοι της φοροδιαφυγής ποικίλουν και συνήθως οδηγούν από κοινού στο αποτέλεσμα της μείωσης

¹²³ Μπαλαφούσια Αθ., Διαχειριστικό Κόστος του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος, ΚΕΠΕ, 2000, σελ. 19

¹²⁴ Προβόπουλου Γ., Δημόσιες Δαπάνες και Οικονομική Δραστηριότητα: Η Ελληνική Εμπειρία, IOBE, Αθήνα 1981, σελ. 97

¹²⁵ Από την ιστορία προέρχεται και μια ακραία μορφή φοροαποφυγής: οι σκλαβωμένοι από τους Οθωμανούς Τούρκους χριστιανοί μπορούσαν να αποφύγουν τον κεφαλικό φόρο αν γίνονταν μουσουλμάνοι!

¹²⁶ Καραγιώργα Δ., Δημόσια Οικονομική 2 – Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981, σελ. 286

¹²⁷ Γεωργακόπουλου Θ., & Πάσχου Π., Εισαγωγή στη Φορολογία, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Β' Έκδοση, Αθήνα 2003, σελ. 46-47

των φορολογικών εσόδων: οι υψηλοί φόροι, οι φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις που αφορούν συγκεκριμένες ομάδες πληθυσμού ή κατηγορίες φορολογουμένων, η παιδεία και η κοινωνική αγωγή των φορολογουμένων, η γραφειοκρατία και η διαφθορά της φορολογικής διοίκησης κλπ.

Η οικονομική προσέγγιση του όλου ζητήματος της φοροδιαφυγής βασίζεται στην ανάλυση της ατομικής συμπεριφοράς των φοροφυγάδων. Ο τρόπος που κάθε άτομο αντιλαμβάνεται ότι ο φορολογικός νόμος και τα μέσα φορολογικής επιβολής θα επηρεάσει τις οικονομικές του ευκαιρίες διαδραματίζει ιδιαίτερο ρόλο. Το φορολογικό σύστημα και ο μηχανισμός επιβολής του μπορεί να προκαλέσουν το φορολογούμενο να αποκρύψει ή να διαστρεβλώσει κάποιες από τις δραστηριότητές του. Βέβαια η φοροδιαφυγή ενέχει και την απειλή αποκάλυψης και επιβολής προστίμου. Έτσι, οι δραστηριότητες της φοροδιαφυγής συνήθως συνίστανται στη λήψη αποφάσεων από το φορολογούμενο υπό συνθήκες αβεβαιότητας¹²⁸.

Στην καταβολή των φόρων υπάρχει ένα πλέγμα συνδεδεμένων αποφάσεων που εκτείνονται σε μεγάλες χρονικές περιόδους, έχουν πιθανώς βαριές συνέπειες και προκύπτουν σε εκτεταμένο κοινωνικό πλαίσιο. Αυτό σημαίνει ότι η καταβολή των φόρων περιλαμβάνει αποφάσεις για πολλά ζητήματα, που μπορεί να λαμβάνονται κατά τη διάρκεια του έτους ή και σε φάσμα περισσότερων ετών. Αλλά η καταβολή των φόρων είναι επίσης και μια κοινωνική διαδικασία: πληροφορίες, εμπειρίες και στρατηγικές διαχέονται στο επαγγελματικό και φιλικό δίκτυο. Η φοροδιαφυγή μπορεί να είναι έκφραση της ατομικής ηθικής, αλλά μπορεί επίσης να είναι μια 'κοινωνική ασθένεια' που μεταδίδεται και νομιμοποιείται σε κοινωνικές ομάδες¹²⁹ (...) Η φοροδιαφυγή μπορεί να ειπωθεί ως μια ορθολογική συμπεριφορά που ανταποκρίνεται στους αναμενόμενους κινδύνους και τα οφέλη της συμμόρφωσης και της μη συμμόρφωσης¹³⁰. (...) Η αίσθηση της δικαιοσύνης είναι πολύ σημαντική για τη διατήρηση της νομιμότητας της καταβολής φόρων. Όταν τα άτομα θεωρούν ότι οι φόροι είναι άδικοι ξοδεύουν λιγότερο χρόνο για να είναι προσεκτικοί στη δήλωσή τους και μπορεί να έχουν κίνητρο να εξάγουν αυτό που οι ίδιοι θεωρούν ότι είναι ένα δίκαιο αποτέλεσμα ακόμη και όταν αυτό δεν είναι σύμφωνο με το νόμο. Εν συντομία, τα άτομα μπορεί να κινητοποιούνται να εργαστούν σκληρά για να δηλώσουν (σ.σ. το εισόδημά τους) με ακρίβεια και να πληρώσουν ό,τι οφείλουν, από την αίσθησή τους ότι οι νόμοι και η εφαρμογή τους είναι δίκαιοι όσον αφορά την κατανομή του φορολογικού βάρους, τον τρόπο που αξιοποιούνται οι φόροι, τη διαδικασία δήλωσης και πληρωμής

¹²⁸ Cowell A. Fr., *Cheating The Government*, Cambridge QMIT Press 1990, σελ. 12

¹²⁹ Carroll J., *How taxpayers think about their taxes: frames and values*, of Slemrod Joel, *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, University of Michigan Press, 1991, σελ. 44-45

¹³⁰ Ibid, σελ. 45

του φόρου και τον τρόπο που τους συμπεριφέρονται οι φορολογικές αρχές¹³¹. (...) Οι φορολογούμενοι που βλέπουν τη φορολογική διαδικασία ως 'συμμόρφωση με το νόμο' θα είχαν πολύ διαφορετική άποψη από όσους χρησιμοποιούν την αναλογία 'πληρωμή για υπηρεσίες' και αυτοί με τη σειρά τους θα διέφεραν από όσους βλέπουν την καταβολή των φόρων ως 'προσφορά για το κοινό καλό'¹³². (...)

Η μετακύλιση των Φόρων

Ως μετακύλιση ορίζεται η μετάθεση ενός φόρου από τον ιδιωτικό φορέα στον οποίο επιβάλλεται αρχικά σε άλλο ιδιωτικό φορέα. Αυτό επιτυγχάνεται με το να αναπροσαρμόζει ο υποκείμενος στο φόρο τους όρους συναλλαγής του με άλλους ιδιωτικούς φορείς στην αγορά¹³³. Η μετακύλιση μπορεί να είναι πρόθεση της φορολογικής διοίκησης (π.χ. αύξηση συντελεστών ΦΠΑ με στόχο τη μετακύλιση στην κατανάλωση) ή παράπλευρη συνέπεια (π.χ. αύξηση συντελεστών φόρου εισοδήματος που μετακυλιέται περαιτέρω μέσω αύξησης των τιμών ή μείωσης μισθών υπαλλήλων από τον επιτηδευματία), γεγονός που καταδεικνύει ότι η βούληση του νομοθέτη σχετικά με το ποιόν θα πρέπει να επιβαρύνει ο φόρος δεν έχει πάντοτε βαρύνουσα σημασία. Η μετακύλιση διακρίνεται σε μετακύλιση προς τα εμπρός (προς τον τελικό καταναλωτή) και μετακύλιση προς τα πίσω (προς κάποιο συντελεστή παραγωγής του οποίου μειώνεται η καθαρή αμοιβή)¹³⁴. Το φαινόμενο της μετακύλισης εξαρτάται από πολλούς παράγοντες (είδος φόρου και αγοράς, ελαστικότητα προσφοράς και ζήτησης, στόχοι επιχειρήσεων) ενώ έχει συνέπειες άλλοτε δυσμενείς και άλλοτε θετικές που επηρεάζουν τόσο σε επίπεδο μικροοικονομίας όσο και μακροοικονομικά.

Ένας φόρος ανά μονάδα σε αγαθό που έχει τελείως ανελαστική προσφορά προκαλεί μια μείωση στην τιμή που παίρνουν οι παραγωγοί ακριβώς ίση με το ποσό του φόρου. Επομένως, οι παραγωγοί επωμίζονται όλο το φόρο¹³⁵ (μη μετακύλιση του φόρου).

¹³¹ Ibid, σελ. 47

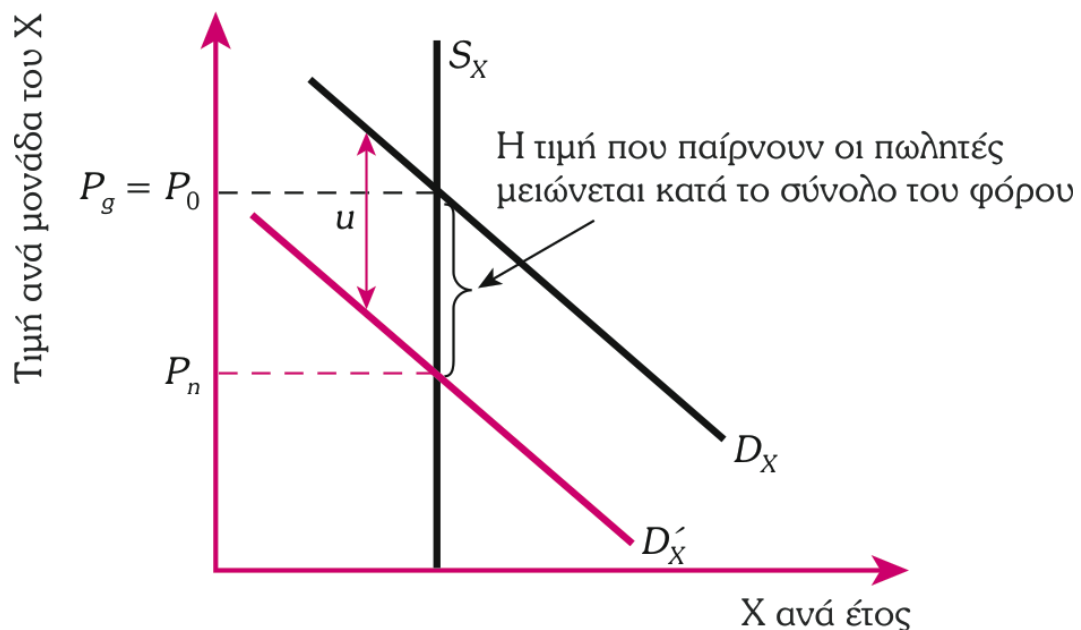
¹³² Ibid, σελ. 48

¹³³ Μπάρμπα Ν. – Φινοκαλιώτη Κ., Δημόσια Οικονομικά, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2011, Γ' Έκδοση, σελ. 40-41

¹³⁴ Ibid, σελ. 41-42

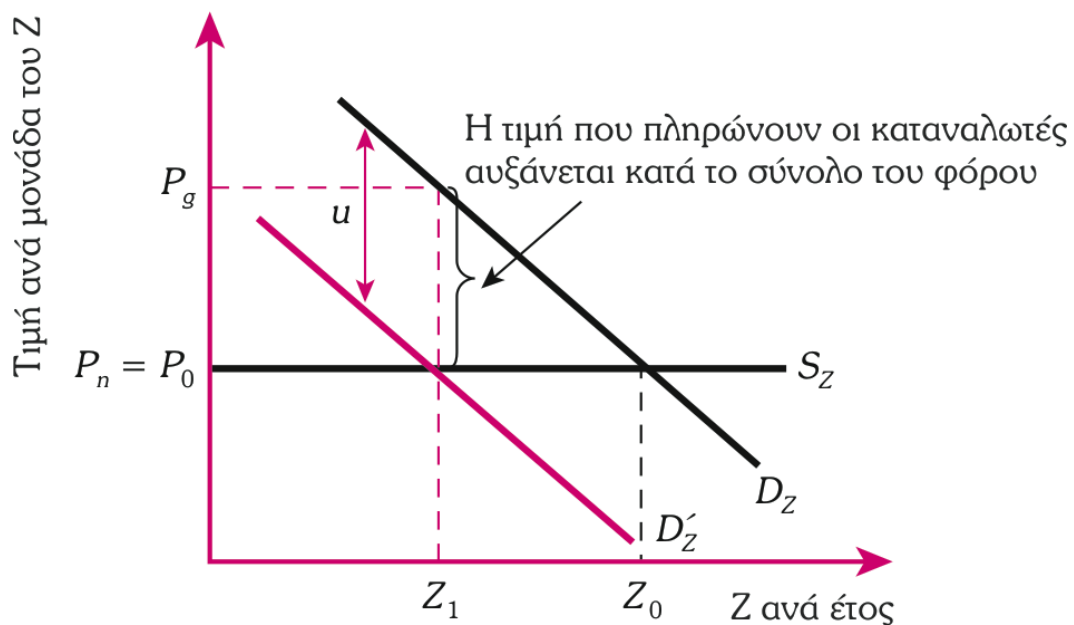
¹³⁵ <http://kritiki.gr/microsites/rosen-dimosia-oikonomiki/chapter/ch13/graphics/asset-d0e16728>

Διάγραμμα 3: Επίπτωση του φόρου όταν η προσφορά είναι τελείως ανελαστική¹³⁶



Ένας φόρος ανά μονάδα σε αγαθό που έχει τελείως ελαστική προσφορά προκαλεί μια αύξηση στην τιμή που πληρώνουν οι καταναλωτές ακριβώς ίση με το ποσό του φόρου. Επομένως, οι καταναλωτές επωμίζονται όλο το φόρο¹³⁷ (πλήρης μετακύλιση του φόρου).

Διάγραμμα 4: Επίπτωση του φόρου όταν η προσφορά είναι τελείως ελαστική¹³⁸



¹³⁶ <http://kritiki.gr/microsites/rosen-dimosia-oikonomiki/chapter/ch13/graphics/asset-d0e16728>

¹³⁷ <http://kritiki.gr/microsites/rosen-dimosia-oikonomiki/chapter/ch13/graphics/asset-d0e16740>

¹³⁸ <http://kritiki.gr/microsites/rosen-dimosia-oikonomiki/chapter/ch13/graphics/asset-d0e16740>

Φορολογικές Αμνηστίες (Περαιώσεις)

Τα κράτη ορισμένες φορές καταφεύγουν στην παροχή φορολογικών αμνηστιών (περαιώσεων) με στόχο –συνήθως- την άμεση συγκέντρωση φορολογικών εσόδων. Οι περαιώσεις είθισται να είναι προαιρετικές και στοχεύουν στην οικειοθελή αποκάλυψη μαύρων (αδήλωτων και συχνά παράνομων) εισοδημάτων που δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο με αντάλλαγμα την παροχή φορολογικής αμνηστίας (οι σχετικές χρήσεις θεωρούνται ελεγχμένες και δεν μπορούν να ελεγχθούν στο μέλλον) και τα πρόστιμα που θα καταβάλουν οι φορολογούμενοι είναι μειωμένα. Ειδικά σε χώρες με μεγάλο ποσοστό φοροδιαφυγής και μαύρης οικονομίας, οι περαιώσεις είναι ένας σίγουρος τρόπος αύξησης των φορολογικών εσόδων. Βέβαια, τα βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα αποτελέσματα των περαιώσεων είναι συνάρτηση της συμπεριφοράς των φορολογουμένων και των πρακτικών της φορολογικής διοίκησης.

Εάν οι πολίτες αποστρέφονται τον κίνδυνο, μια περαιώση μπορεί να είναι ένας τρόπος για το κράτος να παρέχει στους φοροδιαφεύγοντες ασφάλιση έναντι της αβεβαιότητας στη διαδικασία επιβολής του νόμου. Εάν οι συντελεστές της περαιώσης έχουν σχεδιαστεί για να αποσπάσουν τα αντίστοιχα ασφάλιστρα κινδύνου, τότε αυτό μπορεί να προκύψει ως καθαρό έσοδο για το κράτος. Ειδιάλλως, αν τα μαύρα εισοδήματα εξασφαλίζουν χαμηλότερο συντελεστή απόδοσης από τα νόμιμα εισοδήματα, τα μακροπρόθεσμα αποτελέσματα στα έσοδα μπορεί να αποδειχθούν ουδέτερα¹³⁹.

Υπό προϋποθέσεις μια πολιτική περαιώσεων μπορεί να έχει θετική έκβαση για το κράτος. Αυτό μπορεί να συμβεί γιατί οι περαιώσεις επιτρέπουν μεγαλύτερη ευελιξία στην επιβολή της συμμόρφωσης με το φορολογικό νομικό πλαίσιο από ότι συνήθως. Ένας δεύτερος λόγος προκύπτει από την ετερογένεια των πολιτών σχετικά με την αποστροφή του κινδύνου ή το κόστος της απόκρυψης εισοδημάτων, καθώς οι πολίτες αναμένεται να είναι καλύτερα πληροφορημένοι για την κατάστασή τους από το κράτος. Στην περίπτωση αυτή είναι καλό και για τα έσοδα και για την ευημερία να προσφέρει μια ποικιλία επιλογών συμμόρφωσης από τις οποίες οι πολίτες μπορούν να επιλέξουν, μεταξύ αυτών και η περαιώση¹⁴⁰.

Οι μη αναμενόμενες εκ των προτέρων από τους ιδιώτες περαιώσεις τείνουν να αυξάνουν την εθελοντική συμμόρφωση των φορολογουμένων και να μειώνουν το μέγεθος της μαύρης οικονομίας. Ωστόσο, η ποσοτική σημασία των αλλαγών αυτών εξαρτάται από την ένταση της συμμόρφωσης και τη διαφορά στους συντελεστές απόδοσης των μαύρων και νόμιμων εισοδημάτων. Αν η περαιώση

¹³⁹ Arindam D-G. and Dilip M., Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices, The Journal of Law, Economics & Organization, October 1996, Vol.12, N.2, σελ.411

¹⁴⁰ Ibid, σελ.422-423

είναι αναμενόμενη τότε μπορεί να προκύψει το αντίθετο αποτέλεσμα αμέσως πριν από αυτήν, δηλαδή μείωση της συμμόρφωσης και αύξηση των μαύρων εισοδημάτων. Όμως αυτό το αποτέλεσμα αντιστρέφεται μετά την περαίωση. (...) Γενικά αυτού του είδους οι περαιώσεις τείνουν να μειώνουν τα κρατικά έσοδα, εφόσον οι κάτοχοι εισοδημάτων συμπεριφέρονται με σκοπό τη μεγιστοποίηση των αναμενόμενων επιπέδων πλούτου, και τα μαύρα εισοδήματα προσελκύουν υψηλότερο συντελεστή απόδοσης προ φόρου από τα νόμιμα εισοδήματα. Πολλά από αυτά τα αρνητικά αποτελέσματα είθισται να μην είναι ορατά και να εκτείνονται στο μέλλον μετά την περαίωση, με αποτέλεσμα οι κυβερνήσεις να διογκώνουν τα άμεσα έσοδα από την περαίωση.¹⁴¹

4. Λειτουργικό και Προβληματικό Κράτος

Ο John Maynard Keynes έδινε περισσότερη έμφαση στη δυνατότητα ανάπτυξης και τόνωσης της οικονομικής δραστηριότητας με τόνωση της συνολικής «ζήτησης». Θεωρούσε πως με τη φορολογική πολιτική το Δημόσιο μπορεί όχι μόνο να μεταφέρει πόρους από τους πιο πλούσιους στους πιο φτωχούς, αλλά και να αυξήσει τη συνολική ροπή για κατανάλωση. Δηλαδή εφόσον οι πιο φτωχοί είναι αναγκασμένοι να ξοδεύουν μεγαλύτερο μέρος από το εισόδημά τους από ό,τι οι πλούσιοι, όταν αυξηθεί το εισόδημά τους σε σχέση με αυτό των πιο εύπορων, αυξάνεται και η συνολική ροπή προς κατανάλωση της οικονομίας, δημιουργώντας περισσότερο τζίρο στην αγορά και έτσι, έμμεσα, περισσότερο κίνητρο για επενδύσεις¹⁴².

Από την άλλη, η νεοκλασική/μονεταριστική σχολή υιοθετεί μια θεώρηση της οικονομίας από την πλευρά της προσφοράς. Συγκεκριμένα θεωρεί ότι στόχος της αγοράς είναι να επιτύχει την παραγωγή των αγαθών που θέλουν οι καταναλωτές και στις ποσότητες που τα θέλουν με το ελάχιστο δυνατό κόστος, δηλαδή η εξασφάλιση της αποδοτικής λειτουργίας της οικονομίας. (...) Αν λοιπόν συμβαίνει η διανομή που διαμορφώνεται στην ανταγωνιστική οικονομία να μην είναι η άριστη ή η κοινωνικά επιθυμητή, λογικά δεν είναι η αγορά εκείνη που μπορεί να τη διορθώσει. Η διόρθωση του τρόπου διανομής είναι έργο του κράτους¹⁴³.

Και οι δύο θεωρίες συγκλίνουν (μεταξύ άλλων) στο ότι το κράτος είναι αυτό που οφείλει να εφαρμόσει την αναδιανομή του εισοδήματος μέσω της φορολογίας. Ωστόσο, για να γίνει αυτό με τρόπο αποτελεσματικό είναι σημαντικό το κράτος να λειτουργεί και να έχει τους μηχανισμούς και τις διαδικασίες που απαιτούνται για να διευκολύνει την αναδιανεμητική αποστολή του.

¹⁴¹ Ibid, σελ. 424

¹⁴² Δούκα Π, Οικονομικές θεωρίες, αρχές διοίκησης και αρχαία ελληνική σκέψη, Εκδόσεις Knowsys, Αθήνα 2004, σελ. 146

¹⁴³ Καραγιώργα Δ., Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1979, σελ. 83-84

4.1 Η φορολογία σε περιβάλλον λειτουργικού κράτους

Ένα δημοκρατικά οργανωμένο καθεστώς με μια προοδευτική ατζέντα διακυβέρνησης έχει συμφέρον να αφαιρέσει μέσω φόρων το μικρότερο δυνατό ποσό από την οικονομία. Και αυτό γιατί, όπως τεκμηριώνει ο Olson, το συμφέρον μιας ισχυρής δημοκρατικής πλειοψηφίας όσον αφορά τα δικά της κέρδη, την παρακινεί να ανακατανέμει λιγότερα στον εαυτό της από όσα ανακατανέμει στον εαυτό της μια ομάδα στενών συμφερόντων. Ανακατανέμει, μέσω επιβολής φόρων, στον εαυτό της ακριβώς εκείνο το ποσοστό φόρου που μεγιστοποιεί το εισόδημα της οικονομίας. «Επομένως, το βέλτιστο ποσοστό φόρου για την πλειοψηφία σε μια δημοκρατία είναι αναπόφευκτα μικρότερο από εκείνο του αυταρχικού ηγέτη...»¹⁴⁴.

Ποια είναι τα χαρακτηριστικά της φορολογίας στο λειτουργικό κράτος; Ενδεικτικά: ένα λειτουργικό και όχι ενοχλητικό θεσμικό και ελεγκτικό πλαίσιο, το αίσθημα της τάξης και της ασφάλειας, μακροοικονομική και δημοσιονομική σταθερότητα, χαμηλοί φορολογικοί συντελεστές, αλλά και γενικό φορολογικό καθεστώς, που να μην αποτελεί αντικίνητρο στην προσπάθειά τους και που να μην ταλαιπωρεί τους πολίτες. Ένα σύστημα που επιβάλλει την τήρηση των συμφωνιών και που εξασφαλίζει την αποτελεσματική και έγκαιρη επίλυση των διαφορών και τη σωστή και πλήρη απόδοση της δικαιοσύνης. Υποδομές που να προσφέρονται σε ανταγωνιστικό κόστος. Λίγοι και σταθεροί κανόνες, που να ισχύουν το ίδιο αυστηρά για όλους, χωρίς χαριστικές παρεμβάσεις, χωρίς κρυφούς όρους και χωρίς συνεχείς τροποποιήσεις¹⁴⁵. Πιο συγκεκριμένα σε σχέση με τη λειτουργία του φορολογικού συστήματος, ένα λειτουργικό κράτος ανταποκρίνεται στα αιτήματα των φορολογουμένων, εφαρμόζει τις δικαστικές αποφάσεις, είναι συνεπές στις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη φορολογία (επιστροφή φόρων), ανακαλεί τις εσφαλμένες αποφάσεις και τροποποιεί τις στρεβλές διατάξεις ανορθώνοντας και την όποια ζημία έχουν υποστεί οι φορολογούμενοι από αυτήν, υιοθετεί ανοιχτές διαδικασίες διαβούλευσης σχετικά με φορολογικά ζητήματα και ενδεχόμενες μεταρρυθμίσεις, διαθέτει απλό φορολογικό σύστημα το οποίο διακρίνεται από και μεταδίδει φορολογική βεβαιότητα σε πολίτες και διοίκηση, οργανώνει και εκπαιδεύει τους υπαλλήλους της φορολογικής διοίκησης ώστε να είναι καταρτισμένοι και συνεργάσιμοι και δεν προβαίνει σε απρόβλεπτες ενέργειες σε σχέση με τη φορολογία.

¹⁴⁴ Olson M., Εξουσία και Ευημερία, Εκδόσεις Παπαζήση, 2003, σελ. 27 σε Πελαγίδη Θ. – Μητσόπουλου Μ., Ανάλυση της Ελληνικής Οικονομίας: Η Προσοδοθηρία και οι Μεταρρυθμίσεις, Κέντρο Θεσμικών Μεταρρυθμίσεων, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2006, σελ. 70

¹⁴⁵ Δούκα Π., Οικονομικές θεωρίες, αρχές διοίκησης και αρχαία ελληνική σκέψη, Εκδόσεις Knowsys, Αθήνα 2004, σελ. 154

4.2 Προβληματικό κράτος και φορολογικό σύστημα

Σε ένα προβληματικό κράτος όπου επικρατούν η αδιαφάνεια, η κακή γραφειοκρατία και τα υψηλά επίπεδα διαφθοράς *οι ομάδες αναδιανεμητικών συσπειρώσεων εκμεταλλεζόμενες την καχεξία και ως εκ τούτου την περιορισμένη ισχύ και αυτονομία του κράτους, αλλά και τη σχετική αδυναμία της προοδευτικής πολιτικής ελίτ απέναντι στα ιδιωτικά μικροσυμφέροντα, δρουν ως κράτος εν κράτει*¹⁴⁶. Σε ένα τέτοιο περιβάλλον, ο χρηματισμός των φορολογικών υπαλλήλων, η φοροδιαφυγή και τα υψηλά ποσοστά παραοικονομίας δεν είναι τόσο ζήτημα προσωπικής ηθικής ή προθέσεων. *Είναι περισσότερο το σύστημα πρόσκτησης προσόδου που επιβάλλει κανόνες και όρους και «διατάζει» ηθικούς κώδικες που καλούν τους πολίτες να υιοθετήσουν τις πρακτικές της προσοδοθηρίας ώστε να επιβιώσουν*¹⁴⁷.

Καθίσταται εμφανές από τα όσα αναλύθηκαν ανωτέρω ότι αποτελεσματικοί θεσμοί και δοκιμασμένες τακτικές σε κράτη όπου η δημοκρατία λειτουργεί αποδοτικά και τα σχετικά κόστη είναι μικρά δεν μπορούν να λειτουργούν ομοιόμορφα σε κάθε περιβάλλον, καθώς οι ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κράτους, αλλά και τα κόστη που συνεπάγονται οι δυσλειτουργίες μιας δημοκρατίας μπορεί να έχουν ακόμη και τα αντίθετα από τα επιθυμητά αποτελέσματα. Έτσι, σε ένα προβληματικό κράτος με διαφθορά, παραοικονομία και εκτεταμένη φοροδιαφυγή πρέπει λύσεις προσαρμοσμένες στα ιδιαίτερα αυτά χαρακτηριστικά. Οι πολίτες που δεν είναι ώριμοι ώστε να αντιλαμβάνονται το λόγο για τον οποίο πρέπει να πληρώσουν τους φόρους τους θα εκμεταλλευτούν μια πιο ελαστική και ευέλικτη φορολογική νομοθεσία ώστε να φοροδιαφύγουν περαιτέρω. Ο διεφθαρμένος φορολογικός ελεγκτής του κράτους που έχει στόχο το προσωπικό κέρδος θα ανταποκριθεί καλύτερα στην απειλή αυτόματης δήμευσης της περιουσίας του σε περίπτωση που συλληφθεί να χρηματίζεται παρά σε μια ελαστική πειθαρχική διαδικασία με ενδεχόμενο κίνδυνο απόλυσης που μπορεί να αμφισβητήσει και στα δικαστήρια στη συνέχεια σε διαδικασίες που σε περιβάλλον προβληματικού κράτους είναι εξαιρετικά χρονοβόρες και με αμφίβολα αποτελέσματα. Συνεπώς σε συνθήκες προβληματικού κράτους κανόνες αυστηροί και τυπικοί αρμόζουν καλύτερα από πιο ευέλικτες ανοικτές διαδικασίες, καθώς αυτές είναι πιθανό να δώσουν περαιτέρω κίνητρα και ευκαιρίες διαφθοράς και φοροδιαφυγής.

¹⁴⁶ Πελαγίδη Θ. – Μητσόπουλου Μ., Ανάλυση της Ελληνικής Οικονομίας: Η Προσοδοθηρία και οι Μεταρρυθμίσεις, Κέντρο Θεσμικών Μεταρρυθμίσεων, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2006, σελ. 71

¹⁴⁷ Ibid, σελ. 71

5. Προτάσεις για ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα

Η φορολογική πολιτική αποτελεί ένα από τα σημαντικά εργαλεία του κράτους στο πλαίσιο της άσκησης οικονομικής πολιτικής. Όταν το κράτος μειώνει το φόρο εισοδήματος αυξάνει το διαθέσιμο εισόδημα των νοικοκυριών, τα οποία θα αποταμιεύσουν μέρος αυτού του επιπλέον εισοδήματος, αλλά θα ξοδέψουν επίσης μέρος του σε καταναλωτικά αγαθά. Έτσι, η μείωση των φόρων επειδή αυξάνει την κατανάλωση οδηγεί σε μετακίνηση της καμπύλης συνολικής ζήτησης προς τα δεξιά. Αντίστοιχα, μια αύξηση των φόρων μειώνει τα καταναλωτικά έξοδα και μετακινεί την καμπύλη ζήτησης προς τα αριστερά¹⁴⁸. Φυσικά στη συμπεριφορά των νοικοκυριών παίζουν ρόλο και άλλοι παράγοντες όπως οι προσδοκίες για το αν η μείωση των φόρων θα είναι προσωρινή ή όχι κ.α. Η φορολογική πολιτική μπορεί να επηρεάσει και την ποσότητα των προσφερόμενων αγαθών και υπηρεσιών. Εφόσον τα άτομα ανταποκρίνονται σε κίνητρα, όταν το κράτος μειώνει τους φορολογικούς συντελεστές, οι εργάτες κρατάνε περισσότερο μέρος του εισοδήματός τους, επομένως έχουν μεγαλύτερο κίνητρο να εργαστούν και να παράγουν αγαθά και υπηρεσίες. Εάν ανταποκριθούν σε αυτό το κίνητρο, η ποσότητα αγαθών και υπηρεσιών που προσφέρεται θα είναι μεγαλύτερη σε κάθε επίπεδο τιμής και η καμπύλη συνολικής προσφοράς θα μετακινηθεί προς τα δεξιά. Ορισμένοι οικονομολόγοι θεωρούν ότι η επιρροή των μειώσεων φόρων στη συνολική προσφορά είναι πολύ μεγάλη. Ωστόσο, οι περισσότεροι θεωρούν ότι η επιρροή είναι πολύ μικρότερη¹⁴⁹.

Ένα άλλο ερώτημα που σχετίζεται με την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος έχει να κάνει με τους συντελεστές του φόρου. Ποιο είναι το βέλτιστο ύψος των φορολογικών συντελεστών που μεγιστοποιεί τα φορολογικά έσοδα και ποια είναι τα αποτελέσματα μιας μείωσης ή αύξησής τους στην κρατική οικονομία; Το ερώτημα απασχόλησε ιδιαίτερα κατά τις δεκαετίες του 1970 και του 1980 στις ΗΠΑ και στο Ηνωμένο Βασίλειο σε μια συζήτηση για το πώς μπορεί η φορολογία να συμβάλει στη μείωση των κρατικών ελλειμμάτων. Οι οπαδοί της μείωσης της φορολογίας επιχειρηματολογούσαν ότι η μείωση των συντελεστών φορολόγησης αυξάνει τα φορολογικά έσοδα του κράτους καθώς (α) μειώνει το κίνητρο των φυσικών και νομικών προσώπων να φοροδιαφεύγουν, (β) ενισχύει την επιχειρηματική δραστηριότητα οδηγώντας σε μεγαλύτερους τζίρους που με την σειρά τους αυξάνουν την φορολογική βάση τόσο που το σύνολο των φορολογικών εσόδων του κράτους αυξάνεται, (γ) αναιρούν το κίνητρο μετανάστευσης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε χώρες με χαμηλότερη φορολογία¹⁵⁰. Παρότι η εφαρμογή των ανωτέρω στις ΗΠΑ τη δεκαετία του 1980 δεν ήταν επιτυχημένη (πολύ μεγάλη μείωση των

¹⁴⁸ Mankiw Gr. and Taylor M. Economics, Thomson Learning, 2006, σελ. 725

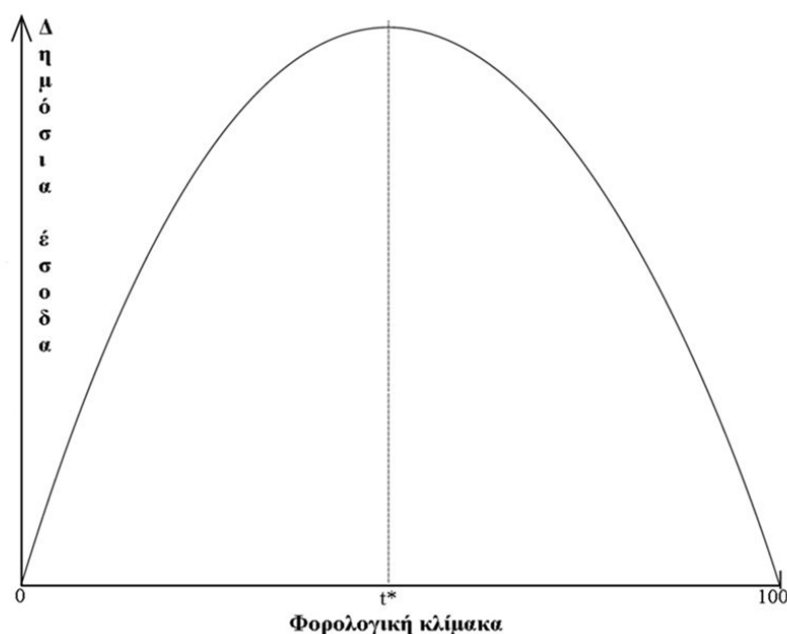
¹⁴⁹ Ibid, σελ. 726

¹⁵⁰ Κέντρο Μελετών & Έρευνας ΕΒΕΑ: Η Φορολόγηση των Επιχειρήσεων εν μέσω Κρίσης, σελ. 27-28, http://adminportal.acci.gr/images/KEME_forologisiMarch2011.pdf

φορολογικών συντελεστών που εν τέλει μεγέθυνε το δημοσιονομικό έλλειμμα), η γενικότερη υπόθεση ότι μια μείωση των φορολογικών συντελεστών μπορεί, πράγματι, να οδηγήσει στην αύξηση των φορολογικών εσόδων υποστηρίζεται από μεγάλη μερίδα οικονομολόγων. Η συζήτηση αυτή, περί του ιδανικού ύψους των φορολογικών συντελεστών όσον αφορά την μεγιστοποίηση των δημόσιων εσόδων, βοηθείται από ένα απλό διάγραμμα που έχει γίνει γνωστό ως καμπύλη Laffer. Η λογική του είναι απλή και στηρίζεται σε δύο αυταπόδεικτες υποθέσεις

- αν ο φορολογικός συντελεστής είναι μηδενικός, τότε και τα δημόσια έσοδα θα είναι μηδενικά
- αν ο φορολογικός συντελεστής είναι 100%, τα δημόσια έσοδα θα τείνουν στο μηδέν, καθώς δεν θα υπάρχει κανένα κίνητρο να εργάζεται κάποιος ή να επιχειρεί¹⁵¹.

Διάγραμμα 5: Η Καμπύλη Laffer¹⁵²



Συνεπώς για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα του βέλτιστου φορολογικού συντελεστή που συνεπάγεται μεγιστοποίηση των φορολογικών εσόδων του κράτους πρέπει να εκτιμηθεί σε ποιο σημείο της καμπύλης βρίσκεται το κράτος τη δεδομένη στιγμή, ώστε να αυξήσει ή να μειώσει αντίστοιχα τους φορολογικούς συντελεστές για να αυξηθεί η απόδοση του συστήματος.

Η πραγματική κατανομή εισοδήματος υπολογίζεται με βάση την καμπύλη Lorenz¹⁵³, που δείχνει το ποσοστό του συνολικού εισοδήματος κάθε ομάδας του πληθυσμού, ξεκινώντας από τη φτωχότερη και

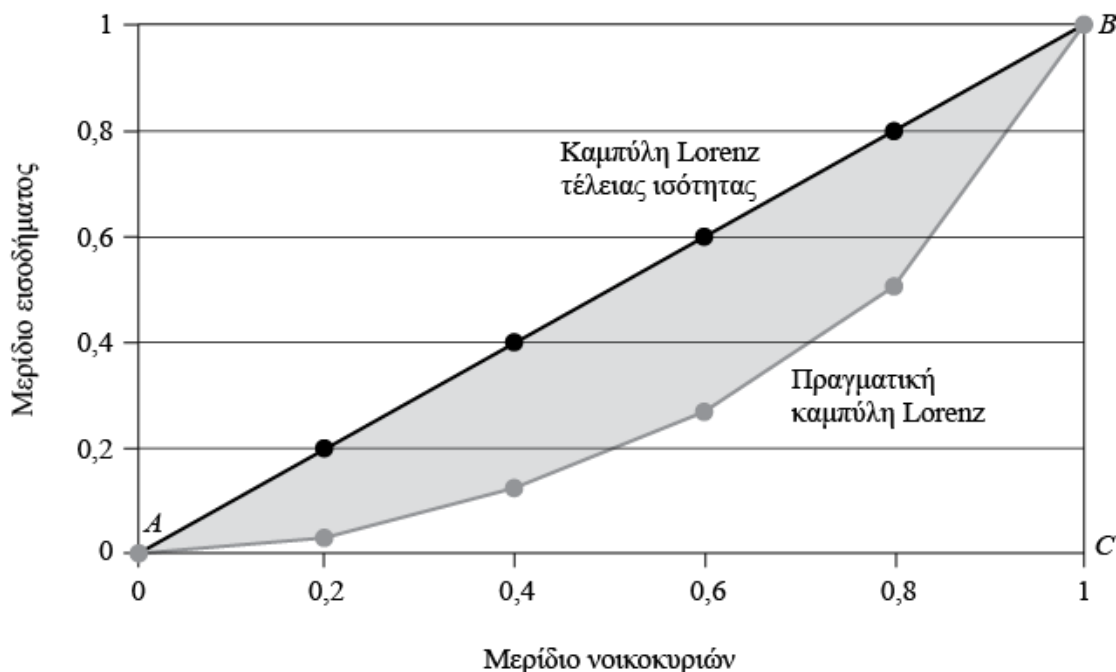
¹⁵¹ Ibid, σελ. 27-28

¹⁵² <http://oikonomia24.blogspot.gr/2013/11/laffer.html>

¹⁵³ <http://dikaiolism.blogspot.gr/p/2-h-lorenz-gini.html>

ανεβαίνοντας την κλίμακα κατανομής του εισοδήματος ως την πλουσιότερη ομάδα. Ο κάθετος άξονας δείχνει το ποσοστό του συνολικού εισοδήματος, ενώ ο οριζόντιος το ποσοστό του πληθυσμού. Η διαγώνιος αντιπροσωπεύει την τέλεια ισότητα, καθώς το 20% του πληθυσμού λαμβάνει το 20% του συνολικού εισοδήματος, το 40% του πληθυσμού το 40% του εισοδήματος κοκ. Όσο περισσότερο απομακρύνεται, η καμπύλη Lorenz, από τη διαγώνιο, τόσο περισσότερο άνισα κατανέμεται το εισόδημα¹⁵⁴.

Διάγραμμα 6: Η Καμπύλη Lorenz¹⁵⁵

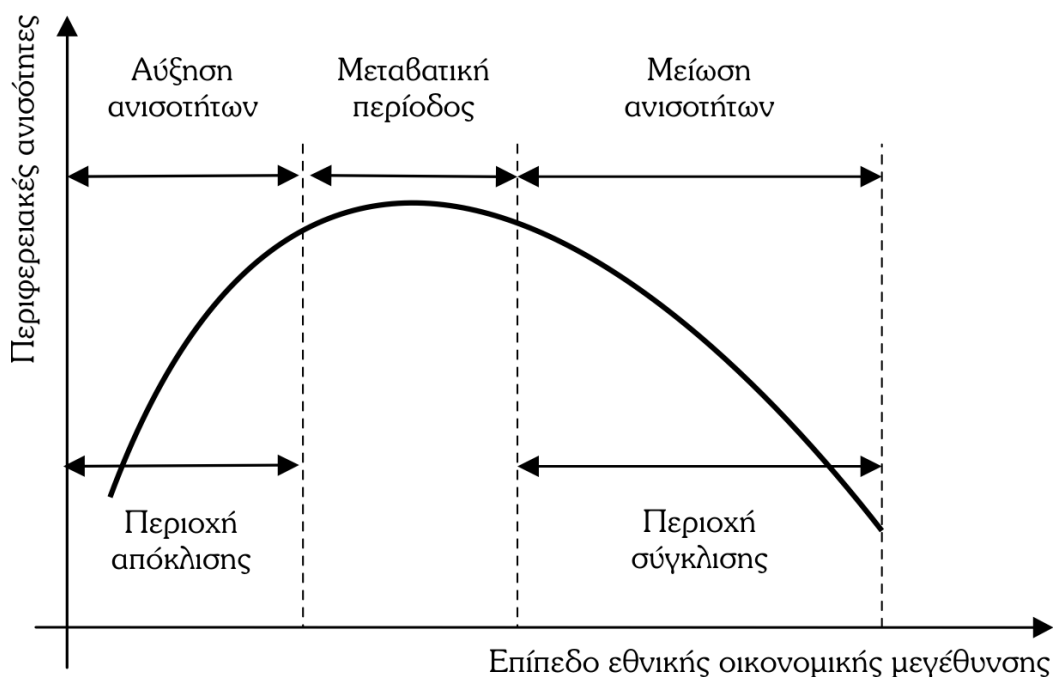


Ενδιαφέρον παρουσιάζει και η μελέτη της ανισότητας σε σχέση με την οικονομική ανάπτυξη και τα διάφορα στάδιά της. Το ζήτημα αυτό απασχόλησε τον Αμερικανό οικονομολόγο Simon Kuznets, ο οποίος διατύπωσε την άποψη ότι στα αρχικά στάδια της ανάπτυξης αυξάνει η ανισότητα καθώς δημιουργείται μια πρώτη συσσώρευση πλούτου από την αστική-επιχειρηματική τάξη. Στη συνέχεια, με την πάροδο των ετών και την αύξηση του ΑΕΠ, οι καρποί της ανάπτυξης διαχέονται ευρύτερα στον πληθυσμό, συμβάλλοντας στην εξισορρόπηση (Kuznets, 1955). Η καμπύλη Kuznets περιγράφει αυτήν τη διαδικασία¹⁵⁶:

¹⁵⁴ <https://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/PSPA107/%CE%91%CE%A0%203.%20%CE%9F%CE%A1%CE%99%CE%A3%CE%9C%CE%9F%CE%99%20%CE%A6%CE%A4%CE%A9%CE%A7%CE%95%CE%99%CE%91%CE%A3.pdf>

¹⁵⁵ <http://kritiki.gr/microsites/ta-economica-tis-ergasias/data/media/142.png>

¹⁵⁶ <https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/5861/1/2.pdf>

Διάγραμμα 7: Η Καμπύλη Kuznets¹⁵⁷

Επίσης ενέργειες που θα επηρεάσουν την υποκειμενική θεώρηση και αξιολόγηση της στάθμης και της ποιότητας των παρεχόμενων δημοσίων αγαθών μπορούν να ενισχύσουν την αποτελεσματικότητα ενός φορολογικού συστήματος. Η προθυμία συμμόρφωσης με τους νόμους και τις φορολογικές υποχρεώσεις των φορολογουμένων συναρτάται άμεσα με την αίσθησή τους για το πόσο αυστηροί και επαχθείς ή δίκαιοι και με στοιχεία ανταποδοτικότητας είναι οι φόροι που καλούνται να καταβάλουν.

5.1 Ανοιχτοί θεσμοί και Κράτος Δικαίου

Ο Ronald Coase επεσήμανε το ρόλο των θεσμών στην οικονομική ανάλυση και ειδικότερα στην αύξηση της ευημερίας μέσω της αποτελεσματικής κατανομής των πόρων. Η ύπαρξη θεσμών και δη ευέλικτων και αποτελεσματικών θεσμών μειώνει το κόστος των συναλλαγών και διευκολύνει τη μεταφορά των πόρων κατά τρόπο ώστε να καταλήξουν σε εκείνον που τους επιθυμεί περισσότερο. Προφανώς δεν είναι όλοι οι θεσμοί αποτελεσματικοί, κάποιοι μάλιστα - λεγόμενοι και κλειστοί θεσμοί - προκαλούν τα αντίθετα από τα επιθυμητά αποτελέσματα λόγω του τρόπου

¹⁵⁷ https://www.google.gr/search?biw=1164&bih=812&tbm=isch&sa=1&ei=klshWvz1HsqtkwX8yrWwBw&q=%CE%BA%CE%B1%CE%BC%CF%80%CF%8D%CE%BB%CE%B7+Kuznets&oq=%CE%BA%CE%B1%CE%BC%CF%80%CF%8D%CE%BB%CE%B7+Kuznets&gs_l=psy-ab.3...125803.128308.0.128598.2.2.0.0.0.173.301.0j2.2.0....0...1c.1.64.psy-ab.0.0.0...0.JcwRWJzHww#imgdii=8kdW6l4IMRrKvM:&imgsrc=47wFdVLFr0b0M:

λειτουργίας τους, της διαφθοράς και των διαφόρων πιέσεων και παρεμβάσεων. Όμως ποιοι θεσμοί είναι ανοιχτοί και ποιοι όχι; Στους κλειστούς θεσμούς περιλαμβάνεται η ατελής προστασία των περιουσιακών δικαιωμάτων, η μη εφαρμογή των συμβάσεων από τα δικαστήρια και τα εμπόδια στην είσοδο (*barriers to entry*) που εμποδίζουν τον ανταγωνισμό και προστατεύουν μονοπώλια και ολιγοπώλια εις βάρος των καταναλωτών. Η πολυνομία και το πολύπλοκο και κακής ποιότητας ρυθμιστικό περιβάλλον που επιβάλλει πλήθος αντικρουόμενων ρυθμίσεων εμποδίζει την αγορά να λειτουργήσει αποτελεσματικά παράγοντας πλούτο. (...) Το τι περιλαμβάνουν οι ανοικτοί θεσμοί είναι βέβαια αναμενόμενο: καλή προστασία της ιδιοκτησίας και των περιουσιακών δικαιωμάτων, εφαρμογή των συμβάσεων, αποτελεσματική δικαιοσύνη, ελεύθερες ανταγωνιστικές αγορές, καλής ποιότητας ρυθμίσεις, απουσία εμποδίων για τις νέες επιχειρήσεις, δημόσιες υπηρεσίες απαραίτητες για την ανάπτυξη ώριμης αγοράς, πρόσβαση στην εκπαίδευση και τις ευκαιρίες για τη μεγάλη πλειονότητα των πολιτών. Όλα αυτά μέσα σε ένα πλαίσιο Κράτους Δικαίου και τάξης¹⁵⁸.

Ένα κράτος δικαίου οφείλει να παρέχει στους πολίτες τα εχέγγυα της τήρησης των νόμων και του σαφούς και αποτελεσματικού νομικού πλαισίου. Για το λόγο αυτό είναι σημαντικό η φορολογική νομοθεσία να έχει βασικούς πυλώνες και ένα στοιχείο σταθερότητας ώστε οι πολίτες να νιώθουν ασφάλεια και να μπορούν να κατανοήσουν και να εφαρμόσουν σωστά τους νόμους. Είναι φανερό ότι μπορεί κατά καιρούς να χρειάζονται μεταβολές στους ισχύοντες νόμους. Ο Αριστοτέλης όμως τονίζει ότι αυτό πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή (...). Η σημασία που αποδίδει ο Αριστοτέλης στη σταθερότητα του νομικού πλαισίου φαίνεται και από τη γνώμη που διατυπώνει (1269a 16-18) ότι είναι προτιμότερο να παραβλέπουμε μερικά σφάλματα του νομοθέτη από το να μεταβάλλουμε συνεχώς τους νόμους ή να μην τους υπακούμε¹⁵⁹.

Περαιτέρω, τα συμπεριφορικά οικονομικά μπορούν να φανούν ιδιαίτερα χρήσιμα στην ανάδειξη της αναγκαιότητας ενός κράτους δικαίου και του τρόπου που μια οργανωμένη δημοκρατία μπορεί να προκαλέσει θετικές αντιδράσεις στους πολίτες αυξάνοντας την ικανοποίησή τους από την υπακοή στους νόμους. Ειδικότερα, η θεωρία της γνωστικής ασυμφωνίας παρέχει ένα πλαίσιο προβολής του πώς οι νόμοι μεταβάλλουν τις αξίες. Οι νόμοι δημιουργούν υποχρεώσεις που υποστηρίζονται από κυρώσεις, γεγονός που ανεβάζει την τιμή της παραβατικότητας σε σχέση με την υπακοή στους νόμους. Σε μια δημοκρατία οι πολίτες ιδανικά βλέπουν τον εαυτό τους ως δημιουργό του νόμου. Όταν αυτό το ιδανικό κατακτιέται, οι πολίτες θεωρούν ότι εκείνοι είναι αυτοί που έχουν αυξήσει τη σχετική τιμή της παραβατικότητας. (...) Η αφοσίωση/δέσμευση στο να είναι καλοί πολίτες

¹⁵⁸ Χατζή Α.. Οι θεσμικές προϋποθέσεις για την οικονομική ανάπτυξη - 12 Ερωτήματα με Αναφορά στην Ελλάδα, εργασία που παρουσιάστηκε στο Συνέδριο του Γραφείου Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή, σελ. 68-69

¹⁵⁹ Λιανού Θ., Η Πολιτική Οικονομία του Αριστοτέλη, Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τραπέζης, Αθήνα 2012, σελ. 97-98.

είναι σταθερή γιατί δεν έχουν διαπροσωπικά ανώτερη εναλλακτική κατά Pareto. Τα τμήματα του πληθυσμού που δε θα κερδίσουν από την υπακοή στους νόμους και τη συμμετοχή στη διακυβέρνηση τείνουν να μην αφοσιώνονται στο να είναι καλοί πολίτες. Μια καλά οργανωμένη δημοκρατία προσπαθεί να επεκτείνει τα πλεονεκτήματα της υπακοής στους νόμους και της συμμετοχής στη διακυβέρνηση σε όλους έτσι ώστε όλοι να έχουν λόγο να αφοσιώνονται στο να είναι καλοί πολίτες¹⁶⁰.

5.2 Το κοινωνικό κράτος και η αναδιανομή του εισοδήματος

Η επιθυμητή μεταφορά πόρων μπορεί να επιτευχθεί με επίταξη αυτών κατευθείαν από τους ιδιώτες που τους κατέχουν. Κάτι τέτοιο θα ήταν μια άτοπη κατανομή κόστους, αποφευκτέα από τη φορολογική χρηματοδότηση. Με την επιβολή φόρων η ιδιωτική ζήτηση μειώνεται και οι πόροι απελευθερώνονται. Με την ανάλωση των προσόδων, αυτοί οι πόροι μεταφέρονται από την ιδιωτική στη δημόσια χρήση. Το επιθυμητό αποτέλεσμα της μεταφοράς πόρων επιτυγχάνεται και στις δύο περιπτώσεις, αλλά η κατανομή του κόστους είναι τώρα ανεξάρτητη από τους συγκεκριμένους πόρους που δεσμεύονται. Μπορεί να εκταθεί με όποιο τρόπο φαίνεται επιθυμητός. Έτσι, ο μηχανισμός της αγοράς φόρων ως μέσο μεταφοράς πόρων επιτρέπει μια κατανομή του κόστους σχετικά ανεξάρτητη από τη διανομή της κυριότητας των πόρων που πρόκειται να μεταφερθούν. (...) Το βασικό ζήτημα είναι η επιλογή μεταξύ εναλλακτικών χρήσεων των πόρων. Συνεπώς, το πρόβλημα είναι επί της ουσίας πρόβλημα κόστους ευκαιρίας. Αν οι πόροι χρησιμοποιηθούν για την ικανοποίηση ορισμένων δημοσίων επιθυμιών/αναγκών, τότε δε θα είναι διαθέσιμοι για την ικανοποίηση άλλων δημοσίων ή ιδιωτικών επιθυμιών/αναγκών. Σε αυτή τη βασική έννοια του κόστους ευκαιρίας, ο προϋπολογισμός της διανεμητικής λειτουργίας πρέπει να είναι πάντα ισοσκελισμένος. Η ποσότητα των πόρων που αποσπάται από την ιδιωτική χρήση πρέπει να ισούται με την ποσότητα πόρων που προστίθεται στη δημόσια χρήση¹⁶¹.

Το ισοσκελισμένο αυτό αποτέλεσμα συνιστά και την απάντηση στο ερώτημα της ορθής αναλογίας κοινωνικού κράτους και αναδιανεμητικής λειτουργίας. Το κοινωνικό κράτος παρέχει στους πολίτες υψηλής ποιότητας δημόσια αγαθά και υπηρεσίες και φροντίζει για την εξάλειψη των ανισοτήτων μέσω των πολιτικών του. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι χρειάζεται ένας μηχανισμός με τον οποίο οι διορθώσεις στο πεδίο της διανομής να γίνονται μεθοδικά και με τρόπο που να προκαλεί τη μικρότερη δυνατή ζημιά στην αποδοτική λειτουργία της οικονομίας. Ένας τέτοιος

¹⁶⁰ Parisi Fr., *The Law and Economics of Irrational Behavior*, Stanford University Press, 2005, σελ. 105-106

¹⁶¹ Musgrave R., *The Theory of Public Finance*, McGraw – Hill, 1959, σελ. 15-16

μηχανισμός παρέχεται από το φορολογικό και μεταβιβαστικό σύστημα της διανεμητικής λειτουργίας¹⁶².

Ωστόσο, όταν οι συνθήκες δεν είναι άριστες ή η δομή του συστήματος είναι αναποτελεσματική, οι κοινωνικές παροχές και η δίκαιη αναδιανομή ελλείπουν. *Εάν υπάρχει μεγάλη εισοδηματική ανισότητα σε μια δημοκρατία, ο μέσος ψηφοφόρος θα έχει αυξημένο κίνητρο να υποστηρίξει υπερβολικά προοδευτικούς φόρους, αφού οι ευκαιρίες αναδιανομής από τους εύπορους στους μη έχοντες θα είναι μεγάλες. Όσο πιο ίση η αναδιανομή του εισοδήματος, τόσο λιγότερα θα έχει να κερδίσει ο μέσος ψηφοφόρος από τέτοιους φόρους γιατί τόσο λιγότερο εισόδημα των ευπόρων θα πρέπει να φορολογηθεί¹⁶³. (...) Ωστόσο, το μοντέλο του μέσου ψηφοφόρου στη δημοκρατική πολιτική αποτελεί φοβερή υπεραπλούστευση. Αγνοεί (i) το ρόλο των ομάδων συμφερόντων στην πολιτική διαδικασία και (ii) σημαντικούς θεσμικούς περιορισμούς στη λειτουργία της δημοκρατικής αρχής¹⁶⁴.* Για το λόγο αυτό είναι κρίσιμο να λαμβάνονται υπόψη όλοι αυτοί οι παράγοντες κατά το σχεδιασμό του φορολογικού και μεταβιβαστικού συστήματος της διανεμητικής λειτουργίας.

¹⁶² Ibid, σελ. 18

¹⁶³ Posner R., Equality, Wealth and Political Stability, The Journal of Law, Economics & Organization, October 1997, Vol.13, N.2, σελ. 346

¹⁶⁴ Ibid,, σελ. 346

ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ: Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα: μια απόπειρα αξιολόγησης

1. Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα

Το φορολογικό δίκαιο εντάσσεται συστηματικά στο δημόσιο δίκαιο καθώς σχετίζεται με την άσκηση δημόσιας εξουσίας. *Είναι προφανές ότι η ιδιαιτερότητα της φορολογικής επιβολής συνεπάγεται ορισμένες διαφοροποιήσεις από τα ισχύοντα για τον κύριο κορμό του διοικητικού δικαίου, όπως ιδίως περιορισμένη έκταση της κανονιστικής εξουσίας, απαγόρευση αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων, στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, κατ' αρχήν απουσία διακριτικής ευχέρειας των φορολογικών οργάνων*¹⁶⁵.

Στην Ελλάδα τα θεμέλια του φορολογικού δικαίου εκκινούν από τον καταστατικό χάρτη της χώρας που θέτει τις βασικές αρχές και τους θεμελιώδεις κανόνες και καθορίζει το θεσμικό πλαίσιο βάσει του οποίου πρέπει να θεσπίζονται και να εφαρμόζονται οι σχετικοί φορολογικοί νόμοι.

*Από πλευράς οικονομικής ανάλυσης το ελληνικό φορολογικό σύστημα ασκεί κάποια εξισωτική επίδραση στη διανομή του εισοδήματος. Η αναδιανεμητική επίδραση πραγματοποιείται σε βάρος των μεσαίων και των ανώτερων εισοδημάτων, ελάχιστα όμως σε βάρος των πλέον εύπορων εισοδηματιών*¹⁶⁶. Αυτό συμβαίνει και λόγω του σχεδιασμού του ο οποίος δημιουργεί στρεβλώσεις και ευνοεί κάποιες κατηγορίες φορολογούμενων εις βάρος κάποιων άλλων και επιτρέπει τη φοροδιαφυγή, αλλά και λόγω της αδυναμίας αποτροπής και αποτελεσματικής καταπολέμησης της φοροδιαφυγής.

1.1 Συνταγματική θεμελίωση του φόρου και των αρχών του

Η απαίτηση της διάταξης του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος ύπαρξης τυπικού νόμου για την επιβολή φόρου και τον καθορισμό του υποκειμένου, του εισοδήματος, του είδους της περιουσίας, των δαπανών και των συναλλαγών ή των κατηγοριών τους στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος αποκλείει τη ρύθμιση των ζητημάτων αυτών διά κανονιστικής διοικητικής πράξης μέσω νομοθετικής εξουσιοδότησης. Μάλιστα, στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου η απαγόρευση της

¹⁶⁵ Αναστόπουλου Ι., Φορτσάκη Θ., Φορολογικό δίκαιο, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή, 2003, β' έκδοση, σελ. 24

¹⁶⁶ Προβόπουλου Γ., Δημόσιες Δαπάνες και Οικονομική Δραστηριότητα: Η Ελληνική Εμπειρία, IOBE, Αθήνα 1981, σελ. 203

εξουσιοδότησης είναι ρητή και αφορά το αντικείμενο της φορολογίας (όπως αυτό αναλύεται στην παρ. 1), το φορολογικό συντελεστή και τις φορολογικές απαλλαγές με την εξαίρεση της επιβολής εξισωτικών ή αντισταθμιστικών εισφορών ή δασμών και της λήψης οικονομικών μέτρων στο πλαίσιο διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή προς εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας μέσω εξουσιοδότησης με νόμο-πλαίσιο (άρθρο 78 παρ. 5 Σ). Η εννοιολογική διάκριση των φόρων από τις ανταποδοτικές εισφορές που αναλύθηκε στο Πρώτο Κεφάλαιο (Ενότητα 2.1 Εννοιολογική προσέγγιση του φόρου) προκύπτει και από το Σύνταγμα καθώς η απαγόρευση της εξουσιοδότησης της παρ. 4 του άρθρου 78 δεν ισχύει στην περίπτωση των λεγόμενων 'ανταποδοτικών τελών', δηλαδή των τελών που επιβάλλονται με ειδική αντιπαροχή, όπως είναι τα τέλη καθαριότητας των Δήμων κλπ¹⁶⁷.

Η αρχή της φορολογικής ισότητας καθιερώθηκε ως γενική αρχή του Ελληνικού Συντάγματος το 1975 με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 και 5. Η συνεισφορά των πολιτών χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους αποτελεί μια προβολή της αρχής της ισότητας στο φορολογικό δίκαιο. Η δεύτερη σημαντικότερη αρχή του φορολογικού δικαίου είναι η απαγόρευση της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων. Βάσει της παρ. 2 του άρθρου 78 κανένας φόρος ή άλλο οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος που προηγείται εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε. Καθώς οι φορολογικοί νόμοι πλήττουν οικονομικά συμφέροντα είναι σημαντικό οι φορολογούμενοι να γνωρίζουν εγκαίρως τις φορολογικές τους υποχρεώσεις ώστε να μπορούν να προγραμματίζουν αναλόγως τις οικονομικές τους σχέσεις. *Ο επαχθής όμως ούτος χαρακτήρ του φορολογικού νόμου εντείνεται καταφανώς, όταν η φορολογία καταλαμβάνη εξ απίνης τον φορολογούμενον και διαταράσση τας οικονομικάς του σχέσεις*¹⁶⁸. Εξάλλου, η αναζήτηση και φορολόγηση ύλης που ανήκει σε προηγούμενα έτη είναι ιδιαίτερα δύσκολη και ενέχει τον κίνδυνο αυθαίρετης φορολόγησης.

Το φορολογικό δίκαιο διέπεται και από άλλες επιμέρους αρχές που σχετίζονται με εξειδικευμένους τομείς του και υποβοηθούν τη δομή και τη λειτουργία του φορολογικού συστήματος, όπως η αρχή του ενιαυσίου, της αυτοτέλειας των χρήσεων, της βεβαιότητας του φόρου κλπ.

1.2 Η φορολογική νομοθεσία

Η ελληνική φορολογική νομοθεσία πάσχει από παθογένειες ετών που σχετίζονται τόσο με την ποιότητα της νομοθέτησης, όσο και με την ποσότητα των φόρων, των νόμων, την πολυπλοκότητα

¹⁶⁷ Σπηλιωτόπουλου Επ., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Ι, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, 14^η Έκδοση, σελ. 63

¹⁶⁸ Στασινόπουλου Μ., Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, Αθήνα 1966, Έκδοσις τρίτη, σλ. 251

των διατάξεων και τις αδυναμίες των μηχανισμών επίλυσης φορολογικών διαφορών, τόσο στο πλαίσιο της διοίκησης όσο και σε επίπεδο δικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών.

1.1.1 Οι νόμοι

Είναι γεγονός ότι ο αριθμός των φορολογικών νόμων στην Ελλάδα είναι αντιστρόφως ανάλογος με τα φορολογικά έσοδα, και όχι τυχαία. Οι πολλοί και πολύπλοκοι φόροι παρέχουν και κίνητρο αλλά και περισσότερους τρόπους φοροδιαφυγής, καθιστούν πιο κοστοβόρα και δύσκολη την επιμόρφωση και εξειδίκευση των φορολογικών υπηρεσιών και οργάνων και ακόμα δυσκολότερη την αξιολόγησή τους και την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με το ποιος φόρος είναι αποδοτικότερος, ποιος έχει το μικρότερο κοινωνικό κόστος κλπ. Είναι χαρακτηριστικό ότι στη χώρα μας ψηφίζονται κάθε χρόνο κατά μέσο όρο τουλάχιστον 3 νόμοι με φορολογικό κορμό, ενώ οι τροπολογίες που προστίθενται σε άλλα νομοθετήματα και επιφέρουν τροποποιήσεις φορολογικού περιεχομένου είναι πολύ περισσότερες. Αυτό σε συνδυασμό με την πρόχειρη διαδικασία νομοθέτησης έχει σαν αποτέλεσμα την έκδοση πολυάριθμων εγκυκλίων από το Υπουργείο Οικονομικών, οι οποίες εν τέλει περισσότερο περιπλέκουν παρά απλοποιούν τη νομοθεσία για φορολογούμενους και διοικητικό προσωπικό των φορολογικών αρχών.

Η πολυπλοκότητα φαίνεται να έχει αυξηθεί τα τελευταία χρόνια. Χαρακτηριστικά μπορούμε να αναφέρουμε ότι με βάση στοιχεία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, από τις αρχές του 2010 μέχρι τα μέσα του 2013 ψηφίστηκαν 20 νόμοι για αλλαγές στη φορολογία. Ενδιαφέρον επίσης παρουσιάζει και ο αριθμός των εγκυκλίων που εξέδωσε το Υπουργείο Οικονομικών την ίδια περίοδο. Η αυξανόμενη έκδοση εγκυκλίων κάνει το φορολογικό σύστημα πολύπλοκο και αδιαφανές, ώστε τόσο το κόστος διαχείρισής του όσο και το κόστος συμμόρφωσης πολιτών και επιχειρήσεων να αυξάνει αλματωδώς. Τα στοιχεία αυτά φαίνεται να επιβεβαιώνουν την κοινή αίσθηση που επικρατεί, ότι η αδιαφάνεια του φορολογικού συστήματος αυξάνεται και οι δυνατότητες φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής δεν μειώνονται¹⁶⁹.

¹⁶⁹ Ράπανου Β., Καπλάνογλου Γ., Φορολογία και οικονομική ανάπτυξη: Η περίπτωση της Ελλάδας, σελ. 626
<https://www.google.gr/search?ei=VQQLWuOnJJ0kdw8t5i4Dw&q=%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1+%CE%BA%CE%B1%CE%B9+%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AE+%CE%B1%CE%BD%CE%AC%CF%80%CF%84%CF%85%CE%BE%CE%B7+%CE%97+%CF%80%CE%B5%CF%81%CE%AF%CF%80%CF%84%CF%89%CF%83%CE%B7+%CF%84%CE%B7%CF%82+%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1%CF%82+++++CE%92%CE%B1%CF%83%CE%AF%CE%BB%CE%B7%CF%82+%CE%98.+%CE%A1%CE%AC%CF%80%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CF%82&oq=%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1+%CE%BA%CE%B1%CE%B9+%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AE+%CE%B1%CE%BD%CE%AC%CF%80%CF%84%CF%85%CE%BE%CE%B7+%CE%97+%CF%80%CE%B5%CF%81%CE%AF%CF%80%CF%84%CF%89%CF%83%CE%B7+%CF%84%CE%B7%CF%82+%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1%CF%82+++++CE%92%CE%B1%CF%83%CE%AF%CE%BB%CE%B7%CF%82+%CE%98.+%CE%A1%CE%AC%CF%80%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CF%82>

Ένα άλλο μειονέκτημα της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας είναι η *αοριστία της φορολογικής βάσης* ορισμένων φόρων με χαρακτηριστική την περίπτωση του τέλους χαρτοσήμου. Η έκταση αλλά και η αοριστία της φορολογικής βάσης του χαρτοσήμου είναι τέτοια που οι Break and Turvey (1964) συμπέραναν ότι «... δεν είναι δυνατό να επιχειρηθεί περιγραφή της». Αν και ένα μέρος του χαρτοσήμου ενσωματώθηκε στο ΦΠΑ, η δυσκολία καθορισμού της φορολογικής βάσης του χαρτοσήμου παραμένει, γιατί το τμήμα που ενσωματώθηκε στο ΦΠΑ είχε μάλλον ξεκάθαρη φορολογική βάση. (...) Το χαρτόσημο δεν ήταν ένας φόρος αλλά μια σωρεία διαφορετικών και διακεκριμένων φόρων, με διαφορετικές φορολογικές βάσεις, διαφορετικούς συντελεστές, διαφορετικό τρόπο είσπραξης του φόρου και, το κυριότερο, με διαφορετικές επιπτώσεις στην οικονομία¹⁷⁰.

Η περίπτωση του έμμεσου αυτού φόρου είναι χαρακτηριστική της πραγματικότητας της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας. Πρόκειται για το νόμο Π.Δ. της 28.7.1931/1931, που επέβαλε ένα συνολικό έμμεσο φόρο, που όμως σταδιακά αντικαταστάθηκε από πολλούς άλλους και αρκετές διατάξεις του καταργήθηκαν. Ωστόσο ορισμένες διατάξεις του συνεχίζουν να ισχύουν δημιουργώντας προβλήματα, καθώς υπάρχουν διαφορετικοί συντελεστές, που επιβαρύνονται με εισφορά υπέρ ΟΓΑ, θεσπίζεται ένας γενικός κανόνας για το ποιος βαρύνεται με το φόρο όταν δεν υπάρχει ειδικότερη ρύθμιση ανά είδος συναλλαγής, κάτι που προβλέπεται στις περισσότερες των περιπτώσεων· οι ιδιότητες του υπόχρεου σε καταβολή και του βαρυνόμενου με το φόρο συνήθως δε συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο αλλά υπάρχει και εις ολόκληρον ευθύνη και των δύο αν ο φόρος δεν καταβληθεί, κάτι που σε συνδυασμό με τη γλώσσα του νομοθετήματος που ανατρέχει στο αρχικό κείμενο του 1931 οδηγεί σε ανάλωση πόρων για την κατανόηση του νόμου, την επικοινωνία με το άλλο μέρος και μετά τη συναλλαγή κλπ. Επίσης το αντικείμενο του φόρου δεν είναι συγκεκριμένες συναλλαγές αλλά και νομικές έννοιες, δυσνόητες και άγνωστες στους περισσότερους (π.χ. έκταξη). Αυτή την πραγματικότητα εκμεταλλεύονται και οι φορολογικές αρχές που συχνά ερμηνεύουν κάποιες καταστάσεις με τρόπο ώστε να εμπίπτουν σε κάποια από τις περιπτώσεις που υπάγονται σε τέλος χαρτοσήμου και να καταλογίζουν φόρους και πρόστιμα (π.χ. σχήματα συγκέντρωσης μετρητών ‘cash pooling’ που εφαρμόζονται από όλες τις μεγάλες επιχειρήσεις ερμηνεύονται άλλοτε ως καταθέσεις/αναλήψεις, άλλοτε ως δάνεια, άλλοτε ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός και επιβάλλεται διαφορετικό ποσοστό τέλους

[E%B1%CF%83%CE%AF%CE%BB%CE%B7%CF%82+%CE%98. +%CE%A1%CE%AC%CF%80%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CF%82&gs_l=psy-ab.3...2988.3240.0.3617.2.2.0.0.0.124.229.0j2.2.0....0...1c.1.64.psy-ab..0.0.0....0.fVeUnwFIEiM](#)

¹⁷⁰ Τόρυμα Μεσογειακών Μελετών, Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1993, σελ. 34-35

χαρτοσήμου επί διαφορετικής βάσης υπολογισμού ανά περίπτωση). Παράλληλα, το Υπουργείο Οικονομικών ηθελημένα δε διευκρινίζει το νομικό καθεστώς ορισμένων συναλλαγών ώστε να το εντάξει φορολογικά σε κάποιο πεδίο οριστικά δείχνοντας ότι σιωπηρά αποδέχεται αυτή την πρακτική των οργάνων του.

Αντίστοιχες περιπτώσεις στρεβλών διατάξεων που δημιουργούν εμπόδια σε νοικοκυριά και επιχειρήσεις υπάρχουν σε όλο το φάσμα της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας. Προβλήματα δημιουργεί και η ύπαρξη πολλών εξειδικευμένων διατάξεων με ποικίλες προϋποθέσεις και υποπεριπτώσεις στους ήδη πολλούς διαφορετικούς φόρους. *Με την πάροδο του χρόνου, η έλλειψη κωδικοποίησης της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας σε συνδυασμό με τις συντεχνιακές πιέσεις, συσσώρευσαν ένα λαβύρινθο εξαιρέσεων, απαλλαγών και άλλων φορολογικών προνομίων, καθώς επίσης και μια πληθώρα από έμμεσες επιβαρύνσεις που είναι γνωστές ως «φόροι υπέρ τρίτων»¹⁷¹.* Πρόκειται για μια πραγματικότητα που προκαλεί αβεβαιότητα ως προς το περιεχόμενο και την ερμηνεία των νόμων και δίνει το περιθώριο στις αρχές να μεταβάλουν την ερμηνεία διατάξεων ανάλογα με την περίπτωση ώστε να επιβάλλουν φόρους στο πλαίσιο ενός ελέγχου, κάτι που αντίστοιχα παρακινεί σε φοροδιαφυγή.

1.1.2 Οι νομοθέτες

Το σημαντικότερο μειονεκτήματα στη νομοθετική διαδικασία είναι η απουσία σχεδιασμού πριν τη νομοθέτηση και η έλλειψη κατάρτισης όσων νομοθετούν. Είναι εντυπωσιακό ότι για πολλά χρόνια οι φορολογικοί νόμοι φτιάχνονταν σχεδόν αποκλειστικά από κομματικά όργανα των αρμόδιων υπουργείων (συνήθως νομικούς ή και απλούς διοικητικούς υπαλλήλους), χωρίς τη συνδρομή εμπειρογνομόνων και εξειδικευμένων επιστημόνων με γνώσεις επί λογιστικής, οικονομικών και φορολογικών ζητημάτων, ούτε το σχεδιασμό κατόπιν μελέτης επιπτώσεων και πρόβλεψης του συνολικού κόστους που συνεπάγεται το εκάστοτε νομοσχέδιο (πέραν της επιβάρυνσης ή μη του προϋπολογισμού). Ακόμη και μεσούσης της οικονομικής κρίσης που η νομοθέτηση δέχεται την επίδραση εμπειρογνομόνων από το εξωτερικό, δεν έχει αλλάξει αυτή η στρεβλή τακτική, καθώς για την Ελλάδα οι αρμόδιοι συνεχίζουν να στερούνται της δέουσας γνώσης. Παράλληλα, η διαδικασία της νομοθέτησης, αντί να μεταλλαχθεί στο αποτέλεσμα μακρών διεργασιών και επεξεργασίας δεδομένων από πολλούς κλάδους (οικονομική αποτελεσματικότητα, συμπεριφορά και ήθος φορολογουμένων, δημογραφικά στοιχεία, αδυναμίες φορολογικής διοίκησης, κοινωνικές συμπεριφορές, αναδιανεμητικά αποτελέσματα, κόστος μεταρρυθμίσεων κλπ) έχει γίνει ακόμη πιο

¹⁷¹ Μπαλαφούσια Αθ., Διαχειριστικό Κόστος του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος, ΚΕΠΕ, 2000, σελ. 29

γρήγορη, μια ταχεία κατάρτιση και ψήφιση νόμων που πάσχουν από ασάφειες, ατέλειες, λάθη και φυσικά είναι αναποτελεσματικοί. Και η παρουσία εμπειρογνομόνων του εξωτερικού προκαλεί στρεβλώσεις ορισμένες φορές, καθώς έχει παρατηρηθεί η σπουδή στην προώθηση μέτρων και η εφαρμογή στην Ελλάδα νόμων αλλοδαπής έμπνευσης, χωρίς προηγούμενη μελέτη και έρευνα σε σχέση με το αν είναι εφικτή η εφαρμογή τους στην Ελλάδα και ποιες τροποποιήσεις ή προσαρμογές πρέπει να γίνουν (χαρακτηριστική περίπτωση ο νέος ΚΦΕ ν. 4172/2014).

1.1.3 Οι εφαρμοστές της νομοθεσίας

Οι εφαρμοστές της φορολογικής νομοθεσίας είναι οι υπάλληλοι της φορολογικής διοίκησης και οι δικαστές που ερμηνεύουν και κρίνουν επί των υποθέσεων φορολογικού περιεχομένου.

Οι υπάλληλοι της φορολογικής διοίκησης χαρακτηρίζονται από έλλειψη κατάρτισης σε ένα βαθμό, ωστόσο πιο έντονο είναι το πρόβλημα συντονισμού, κοινής στάσης απέναντι στους πολίτες και ενιαίας ερμηνείας των σχετικών διατάξεων, που αποτελούν προϋπόθεση για τη δημιουργία κλίματος ασφάλειας δικαίου και την τήρηση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου. Είναι χαρακτηριστικό ότι τα γραπτά ερωτήματα των φορολογουμένων επί τεχνικών θεμάτων στις αρμόδιες Διευθύνσεις Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών πολλές φορές δεν απαντώνται καν, ενώ συχνά οι αρχές λαμβάνουν αντιφατικές θέσεις ή θέσεις αντίθετες από ερμηνείες που έχει δώσει το ΔΕΕ επί ζητημάτων φορολογίας δημιουργώντας αβεβαιότητα και σύγχυση στους φορολογούμενους.

Αποτέλεσμα της έλλειψης κατάρτισης είναι η διενέργεια φορολογικών ελέγχων που δεν εστιάζουν στους φόρους που φέρνουν έσοδα όπως ο ΦΠΑ· καθώς είναι πιο πολύπλοκη και τεχνικά δύσκολη φορολογία, η απουσία κατάρτισης των ελεγκτών οδηγεί στην εστίαση των φορολογικών ελέγχων σε άλλους φόρους και δευτερευόντως στο ΦΠΑ, καθώς οι ελεγκτές δεν κατέχουν επαρκώς το αντικείμενο.

Με δεδομένη την πολυνομία, την πολυπλοκότητα και αδιαφάνεια είναι φυσικό να ανακύπτουν αμφισβητήσεις για τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων. Με βάση στοιχεία του World Economic Forum, η Ελλάδα είναι από τις τελευταίες χώρες στην Ευρωπαϊκή Ένωση σε ό,τι αφορά την αποτελεσματικότητα του νομικού και δικαστικού της πλαισίου στην επίλυση διαφορών¹⁷². Αυτό

¹⁷² Ράπανου Β., Καπλάνογλου Γ., Φορολογία και οικονομική ανάπτυξη: Η περίπτωση της Ελλάδας, σελ. 626
<https://www.google.gr/search?ei=VQQIWuOnJJD0kwW8t5i4Dw&q=%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1+%CE%BA%CE%B1%CE%B9+%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%>

συμβαίνει σε μεγάλο βαθμό γιατί οι δικαστικοί λειτουργοί που καλούνται να κρίνουν επί φορολογικών θεμάτων παρουσιάζουν έλλειμμα κατάρτισης. Είναι χαρακτηριστικό ότι σχετικά πρόσφατα άρχισε η εξειδικευμένη κατάρτιση των δικαστικών λειτουργών επί της φορολογικής νομοθεσίας και των σχετικών θεμάτων στο πλαίσιο της εκπαίδευσής τους με την εισαγωγή στο πρόγραμμα της ΕΣΔΙΑ σχετικών μαθημάτων. Εξάλλου, η σημασία του σκέλους των φορολογικών υποθέσεων στο πλαίσιο των διοικητικών διαφορών αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι τα φορολογικά δικαστήρια και ο κώδικας φορολογικής δικονομίας ήταν μέχρι τα τέλη της δεκαετίας του 1970 τα μοναδικά (ειδικά) διοικητικά δικαστήρια μέχρι τη θέσπιση του θεσμού των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων που ανέλαβαν και την εκδίκαση των φορολογικών διαφορών.

1.3 Το κόστος αντιπροσώπευσης

Η εκπροσώπηση των συμφερόντων των ψηφοφόρων από τους πολιτικούς και τα κόμματα είναι προβληματική από την ίδια την φύση της. (...) Σύμφωνα με το «πρόβλημα της αντιπροσώπευσης» (principal-agent problem), ο αντιπρόσωπος είναι σχεδόν αδύνατο να εκπροσωπήσει με τον καλύτερο τρόπο τα συμφέροντα του αντιπροσωπευόμενου γιατί:

A. Ο αντιπρόσωπος δεν γνωρίζει πλήρως τις υποκειμενικές προτιμήσεις του αντιπροσωπευόμενου και είναι βέβαιο ότι κάποιες από τις επιλογές του πρώτου δεν θα ικανοποιούν τις επιθυμίες του δεύτερου με τον καλύτερο δυνατό τρόπο. Επιπλέον, ο αντιπροσωπευόμενος δεν έχει κι αυτός πλήρη πληροφόρηση για τις προτιμήσεις, ικανότητες και περιορισμούς του αντιπροσώπου. Πρόκειται για το πρόβλημα της ασυμμετρίας πληροφόρησης που αντιμετωπίζει ο αντιπρόσωπος αλλά και ο αντιπροσωπευόμενος.

B. Ο αντιπρόσωπος έχει τα δικά του συμφέροντα που κατά τεκμήριο είναι διαφορετικά από εκείνα του αντιπροσωπευόμενου. (...) Πρόκειται για το πρόβλημα του «ηθικού κινδύνου» (moral hazard) που λειτουργεί και αντίστροφα: όταν η πράξη σου θα έχει κόστος σε άλλους αλλά όφελος μόνο για σε σένα.

[BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AE+%CE%B1%CE%BD%CE%AC%CF%80%CF%84%CF%85%CE%BE%CE%B7+%CE%97+%CE%80%CE%B5%CF%81%CE%AF%CF%80%CF%84%CF%89%CF%83%CE%B7+%CE%84%CE%B7%CF%82+%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1%CF%82++++%CE%92%CE%B1%CF%83%CE%AF%CE%BB%CE%B7%CF%82+%CE%98.+%CE%A1%CE%AC%CF%80%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CF%82&oq=%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1+%CE%BA%CE%B1%CE%B9+%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AE+%CE%B1%CE%BD%CE%AC%CF%80%CF%84%CF%85%CE%BE%CE%B7+%CE%97+%CE%80%CE%B5%CF%81%CE%AF%CF%80%CF%84%CF%89%CF%83%CE%B7+%CE%84%CE%B7%CF%82+%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1%CF%82++++%CE%92%CE%B1%CF%83%CE%AF%CE%BB%CE%B7%CF%82+%CE%98.+%CE%A1%CE%AC%CF%80%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CF%82&gs_l=psy-ab.3...2988.3240.0.3617.2.2.0.0.0.124.229.0j2.2.0....0...1c.1.64.psy-ab.0.0.0....0.fVeUnwFIEjM](#)

Γ. Ο αντιπροσωπευόμενος δεν έχει συνήθως τη δυνατότητα να ελέγξει αποτελεσματικά τη συμπεριφορά του αντιπροσώπου: πρόβλημα του κόστους της επίβλεψης.

Δ. Πρόκειται για το πρόβλημα του «κόστους της αντιπροσώπευσης» (που συμπυκνώνει τα τρία παραπάνω σε όρους κόστους)¹⁷³.

1.3.1 Ο ρόλος της κυβερνώσας πλειοψηφίας

Το πρόβλημα της αντιπροσώπευσης αποδεικνύεται εξαιρετικά σημαντικό. Οι εντολοδόχοι λειτουργούν σε ένα περιβάλλον αδύναμων θεσμών που δεν ενσωματώνει ανοιχτούς πολιτικούς διαλόγους και τα διάφορα συμφέροντα και γνώμες που εμπεριέχει κάθε κοινωνία. Επιπλέον, το γεγονός ότι τα άτομα αυτά ουσιαστικά λειτουργούν ανεξέλεγκτα μέσα σε ένα πλαίσιο που στην πραγματικότητα καταστέλλει τη διαφάνεια ενισχύει ακόμη περισσότερο τη διαφοροποίηση των συμφερόντων των παραπληροφορημένων ψηφοφόρων από τα συμφέροντα των εντολοδόχων. Λειτουργώντας ορθολογικά μέσα σε αυτό το πλαίσιο, οι εντολοδόχοι επιδιώκουν την επανεκλογή τους επιλέγοντας να συνεργαστούν με τις ομάδες συμφερόντων (...) ενώ αποφεύγουν τις μεταρρυθμίσεις που θα ωφελούσαν την κοινωνία στο σύνολό της¹⁷⁴.

Την κατάσταση επιδεινώνει η εικόνα του φορολογικού συστήματος μέσα από επίσημα στοιχεία. Στην Ελλάδα, η μέση οικογένεια δεν πληρώνει φόρο εισοδήματος και ένα πολύ μικρό ποσοστό του πληθυσμού καταβάλλει την τεράστια πλειονότητα των φόρων (...) Αφού ο μέσος ψηφοφόρος δεν πληρώνει φόρους, το κίνητρο για κατάχρηση των φορολογικών πόρων από τους πολιτικούς φαίνεται να αυξάνεται... Μέσα σε αυτό το περιβάλλον φαίνεται λογικό να προωθείται η διαμόρφωση μιας φορολογικής δομής που τοποθετεί το μεγαλύτερο βάρος σε έναν μικρό αριθμό ατόμων με επισήμως υψηλό εισόδημα, και απαλλάσσει από το φόρο – ή δέχεται τη φοροδιαφυγή- από όλους εκτός από τα άτομα με υψηλότερα εισοδήματα που δε συνδέονται με το πολιτικό κατεστημένο και με ομάδες συμφερόντων του ιδιωτικού τομέα¹⁷⁵. Ως αποτέλεσμα το κίνητρο των πολιτικών είναι το προσωπικό συμφέρον και η πολιτική τους επιβίωση και όχι η ιδεολογία ή η πρόθεση να προσφέρουν στο σύνολο και να συνδράμουν στην κοινωνική ευημερία μέσω ενός που δίκαιου φορολογικού συστήματος.

¹⁷³ Χατζή Α., Πολιτική χωρίς Ρομαντισμό: Διανεμητικές Συσπειρώσεις και Προσοδοθηρία, Σύμμεικτα Προς Τιμήν του Καθηγητού Πέτρου Ι. Παραρά (Αθήνα-Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2012), σελ. 1121-1136 – σελ. 1122-1123

¹⁷⁴ Μητσόπουλου Μ. – Πελαγίδη Θ., Κατανοώντας την Κρίση στην Ελλάδα, Εκδόσεις Ψυχογιός, Αθήνα 2012, σελ. 62-63

¹⁷⁵ Ibid, σελ. 63-64

Από τα ετήσια στοιχεία της ΓΓΠΣ προκύπτει ότι το κράτος έχει όλες τις πληροφορίες στη διάθεσή του για να βρει τις αιτίες της φοροδιαφυγής και του ελλείμματος φορολογικών εσόδων και να τις καταπολεμήσει με στοιχειωδώς καταρτισμένο προσωπικό. Έχει δηλαδή την απαραίτητη πληροφόρηση για να ερμηνεύσει τη συμπεριφορά των φορολογουμένων και να νομοθετήσει αναλόγως κι όμως δεν το κάνει – τέτοια είναι η έκταση της διαφθοράς και του πελατειακού κράτους. Έτσι, η κυβέρνηση είναι παγιδευμένη σε ένα τέλμα ασαφούς, αντιφατικής και συχνά παράλογης νομοθεσίας που αυξάνει το διοικητικό κόστος, ενθαρρύνει την παραβίαση των παράλογων νόμων, δημιουργεί προσόδους και παρέχει στα μέλη της δημόσιας διοίκησης την ικανότητα να εκβιάζουν τους οικονομικά ενεργούς πολίτες αποσπώντας παράνομες αμοιβές και χορηγώντας εξυπηρετήσεις¹⁷⁶. Για το λόγο αυτό είναι αναγκαίο να γίνουν άμεσα μεταρρυθμίσεις με στόχο την καθιέρωση μηχανισμών ελέγχου και εξισορρόπησης και τη δημιουργία μιας νομικής βάσης για την ευρεία διάδοση της διαφάνειας και της λογοδοσίας σε όλα τα επίπεδα της κυβέρνησης και της δημόσιας διοίκησης¹⁷⁷.

1.3.2 Οι υπάλληλοι της φορολογικής διοίκησης

Και τα στελέχη της φορολογικής διοίκησης έχουν δικά τους συμφέροντα που θέλουν να ικανοποιήσουν γεγονός που οδηγεί στην επιλογή του χρηματισμού ή της ελλιπούς ανταπόκρισης στα καθήκοντά τους του ελέγχου, καταλογισμού και είσπραξης των φόρων και της εξυπηρέτησης των φορολογουμένων.

Στην Ελλάδα παρατηρούνται υψηλά ποσοστά διαφθοράς στις τάξεις των εφοριακών υπαλλήλων, κάτι που οδηγεί σε υστέρηση εσόδων για το κράτος και διαμορφώνει αρνητική εικόνα των φορολογούμενων για τις κρατικές υπηρεσίες μειώνοντας το επίπεδο της φορολογικής ηθικής. Προς το σκοπό αυτό είναι σημαντική η θέσπιση ιδιαίτερα αυστηρής νομοθεσίας και ποινών για τις περιπτώσεις χρηματισμού εφοριακών υπαλλήλων. Οι ελεγκτές πρέπει να είναι αδιάφθοροι και ανεξάρτητοι και οι φορολογούμενοι να έχουν επίγνωση ότι ζουν σε μια ευνομούμενη πολιτεία όπου οι νόμοι υπάρχουν, είναι δίκαιοι και αποτελεσματικοί, δηλαδή τηρούνται και εφαρμόζονται. Πολλά στελέχη της φορολογικής διοίκησης πιστεύουν ότι η βελτίωση του βαθμού ανταπόκρισης και της αμεροληψίας της φορολογικής διοίκησης θα έχει θετικό μακροπρόθεσμο αντίκτυπο στη συμμόρφωση¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Ibid, σελ. 64-65

¹⁷⁷ Ibid, σελ. 69

¹⁷⁸ Smith K., Reciprocity and fairness: positive incentives for tax compliance of Slemrod Joel, Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement, University of Michigan Press, 1991, σελ. 224

Η εφορία όμως αποτελεί και δημόσια υπηρεσία και ως τέτοια οφείλει να εξυπηρετεί τους πολίτες, ήτοι να παρέχει πληροφορίες, διευκρινίσεις, διευκόλυνση και να τηρεί τις αρχές που διέπουν τη λειτουργία των δημοσίων υπηρεσιών και μάλιστα ιδίως τις αρχές της ίσης πρόσβασης, της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας. Τις αρχές αυτές παραβιάζουν φαινόμενα όπως η γραφειοκρατία, η καθυστέρηση στη μηχανογράφηση, η μη διασύνδεση και μη συνεργασία υπηρεσιών, η απουσία οδηγιών προς τους υπαλλήλους των ΔΟΥ με αποτέλεσμα διαφορετικές προσεγγίσεις/ερμηνείες, η μη εξυπηρέτηση των φορολογούμενων κλπ. *Τι μπορεί να προσφέρει η φορολογική διοίκηση στους φορολογούμενους: χρήσιμη υπηρεσία που ανταποκρίνεται γρήγορα και διαδικαστική αμεροληψία. (...) Σχετίζεται περισσότερο με τη διοικητική πλευρά του φόρου και των λοιπών κανονιστικών νόμων και εστιάζει στην προθυμία και την ικανότητα των αρχών να βοηθήσουν τα άτομα να επιλύσουν τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν στην προσπάθεια συμμόρφωσης με τους νόμους. Η αποτυχία ανταπόκρισης οδηγεί σε παράπονα απρέπειας, ανεπάρκειας, έλλειψης ενδιαφέροντος και 'γραφειοκρατική' αδιαφορία. (...) Η καλή ανταπόκριση και η αμεροληψία είναι θετικά κίνητρα καθώς στοχεύουν στην αύξηση της συμμόρφωσης¹⁷⁹.*

Η νομιμότητα και η πειθαρχία επηρεάζονται από τις αντιλήψεις των πολιτών για το πώς συμπεριφέρονται οι αρχές στους ίδιους και άλλους, και συνεπώς επηρεάζουν το βαθμό συμμόρφωσης. Έτσι, όσοι θεωρούν ότι οι αρχές προσπαθούν να είναι δίκαιες και να τους συμπεριφέρονται με σεβασμό τείνουν να αποδίδουν μεγαλύτερη αξιοπιστία στις αρχές και να συμμορφώνονται περισσότερο από όσους έχουν πιο αρνητικές απόψεις για τις αρχές. (...) Τα άτομα θέλουν δίκαιη, με σεβασμό και αξιοπρέπεια μεταχείριση από τις αρχές. Σε πολλές περιπτώσεις τους ενδιαφέρει περισσότερο για το αν ακούγονται οι απόψεις τους από τις αρχές από το αν οι απόψεις τους θα επηρεάσουν τις αποφάσεις των αρχών. Δηλαδή οι αντιλήψεις αυτές για αυτό που έχει γίνει γνωστό ως διαδικαστική αμεροληψία επηρεάζει τη στάση και συμπεριφορά ανεξάρτητα από τα αντικειμενικά αποτελέσματα της συναλλαγής με τις αρχές¹⁸⁰. Οι ποιοτικές υπηρεσίες και οι δίκαιες διαδικασίες μπορούν να συμβάλλουν σε μια γενικότερη αύρα αποτελεσματικότητας σε όλα τα επίπεδα των λειτουργιών της υπηρεσίας¹⁸¹.

¹⁷⁹ Ibid, σελ. 224-225

¹⁸⁰ Ibid, σελ. 226-227

¹⁸¹ Ibid, σελ. 229

1.4 Οι αντιδράσεις των φορολογουμένων

Η προθυμία ή η ικανότητα για την πληρωμή φόρων από μέρους των φορολογουμένων και κατ' επέκταση η φοροδοτική ικανότητα, όπως οι ίδιοι την αντιλαμβάνονται, συνδέεται στενά με την υποκειμενική αξιολόγηση για τα προκύπτοντα οφέλη από τα παρεχόμενα κοινωνικά αγαθά, που χρηματοδοτούνται με την αφαίρεση μέρους των εισοδημάτων τους. Στην περίπτωση του ελληνικού δημοσιονομικού συστήματος, όπου οι ατέλειες και οι αδυναμίες της δημόσιας διοίκησης επηρεάζουν αυξητικά το κόστος παροχής κοινωνικών αγαθών, με συνακόλουθη δυσμενή επίδραση στον όγκο και την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, είναι λογικό να αναμένεται μια εξασθένιση της προθυμίας προς καταβολή φόρων¹⁸².

1.4.1 Φοροδιαφυγή και Φοροαποφυγή

Η πολυπλοκότητα και οι αντιφάσεις των νομοθετημάτων, η έλλειψη σταθερότητας του φορολογικού πλαισίου, η ύπαρξη φόρων και τελών που είναι μη κατανοητά από τους φορολογούμενους και εν τέλει μη αποδοτικά αποτελούν αποτρεπτικούς παράγοντες για την ανάκτηση της εμπιστοσύνης στο κράτος. Πλέον και ειδικά εν μέσω κρίσης, με την αύξηση των ποσοστών προκαταβολών φόρου, τους τρόπους που αυτή υπολογίζεται σε κάποιες περιπτώσεις, την καθυστέρηση επιστροφής φόρων σε επιχειρήσεις και την παύση επιστροφών σε φυσικά πρόσωπα (πλέον γίνονται μόνο μέσω συμψηφισμών με μελλοντικές ή υπάρχουσες υποχρεώσεις από φορολογική ή άλλη αιτία π.χ. ασφαλιστικές εισφορές) το φορολογικό σύστημα λαμβάνει και μορφή δανεισμού από τους φορολογουμένους και μάλιστα άτοκου, καθώς το κράτος διακρατεί χρήματά τους και τα διαχειρίζεται για κάποιο διάστημα κατά τις πολιτικές αποφάσεις χωρίς αντάλλαγμα. Έτσι, αντί να δοθεί έμφαση στις παροχές που λαμβάνουν οι πολίτες ως αντιστάθμισμα του φορολογικού βάρους συμβαίνει το αντίθετο: η τακτική των αρχών ωθεί τους φορολογούμενους να θεωρούν ορθολογικότερη τη φοροδιαφυγή -με όλα τα κόστη που αυτή συνεπάγεται για αυτούς- από τη συμμόρφωση στους νόμους. Συνολικά τα στοιχεία υποδεικνύουν ότι οι αντιλήψεις για τη δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος, οι πεποιθήσεις για την τιμιότητα των άλλων, και οι αντιλήψεις για τις ποινές από το κράτος πιθανότατα παίζουν κάποιο ρόλο στη συμπεριφορά συμμόρφωσης¹⁸³.

¹⁸² Προβόπουλου Γ., Δημόσιες Δαπάνες και Οικονομική Δραστηριότητα: Η Ελληνική Εμπειρία, IOBE, Αθήνα 1981, σελ. 107

¹⁸³ Triest R. Can brute deterrence backfire? perceptions and attitudes in taxpayer compliance / Sheffrin St. of Slemrod Joel, Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement, University of Michigan Press, 1991, σελ. 194

Η ασθενής φορολογική ηθική αποτελεί χαρακτηριστικό των Ελλήνων φορολογουμένων. Το κύριο φορολογικό βάρος πέφτει στους υψηλόμισθους και στους μισθωτούς γενικά κάτι που αυξάνει την ελκυστικότητα της αυτοαπασχόλησης, ενώ η πρόσφατη αύξηση των ασφαλιστικών εισφορών των τελευταίων πιθανότατα θα λειτουργήσει απλώς ως κίνητρο εύρεσης νέων τρόπων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Σε κάθε νομοθετική αλλαγή που οδηγεί σε μείωση της προοδευτικότητας οι φορολογούμενοι φαίνεται να ανταποκρίνονται επιζητώντας περισσότερο τη μισθωτή εργασία· είναι χαρακτηριστικό το γεγονός ότι παρά τα γραφειοκρατικά εμπόδια, ο μέσος Έλληνας φορολογούμενος ελίσσεται πολύ γρήγορα και αποτελεσματικά προσαρμόζοντας την εργασιακή του κατάσταση στις συχνότερες αλλαγές των φορολογικών νόμων: μια πιο ελκυστική φορολογία για τους μισθωτούς τον κάνει να αλλάξει το εργασιακό καθεστώς ώστε να γίνει μισθωτός και το αντίθετο τον οδηγεί να ‘ανοίξει’ βιβλία ως ελεύθερος επαγγελματίας, με στόχο τη μέγιστη δυνατή προσωπική ωφέλεια. Αντίστοιχη προσαρμοστικότητα υπάρχει και στο δηλωθέν εισόδημα βάσει των αυξομειώσεων του αφορολόγητου ώστε να μην καταβάλλεται φόρος.

Είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη η συμπεριφορά των φορολογουμένων και οι κοινωνικοί κανόνες στο σχεδιασμό πολιτικών μείωσης της εμφάνισης της φοροδιαφυγής. Τα προγράμματα που προορίζονται να αυξήσουν το βαθμό συμμόρφωσης μπορεί να έχουν μη προσδοκώμενα επίμονα αποτελέσματα εκτός αν η επίδρασή τους στη συμπεριφορά και τις αντιλήψεις των φορολογουμένων είναι προσεκτικά σχεδιασμένα. (...) Η δημοσιότητα σχετικά με τα υπάρχοντα επίπεδα μη συμμόρφωσης μπορεί να οδηγήσουν σε περαιτέρω αύξηση της μη συμμόρφωσης καθώς οι φορολογούμενοι αλλάζουν τα πιστεύω τους για τους κοινωνικούς κανόνες. Μια αύξηση στην κατανομή του προϋπολογισμού για ελέγχους και επιβολή του νόμου μπορεί να είναι αντιπαραγωγική αν απαιτείται εκτενής δημοσιότητα για το μέγεθος του προβλήματος της φοροδιαφυγής ώστε να ληφθεί η νομοθετική έγκριση για την επιπρόσθετη χρηματοδότηση. (...) Οι αυξημένες προσπάθειες επιβολής του νόμου μπορεί να οδηγήσουν σε έμμεση αύξηση της μελλοντικής μη συμμόρφωσης αν ο μηχανισμός επιβολής του νόμου αποκαλύπτει στο φορολογούμενο που αφορά ότι είναι σχετικά εύκολο να ξεφύγει φοροδιαφεύγοντας. (...) Έτσι, ευρεία, χαμηλού προφίλ προγράμματα επιβολής του νόμου, όπως η ηλεκτρονική διασταύρωση των δηλώσεων φόρου μισθωτών υπηρεσιών και εισοδήματος μπορεί να είναι πιο επιθυμητά από προγράμματα που στοχεύουν μικρότερες ομάδες ατόμων¹⁸⁴.

¹⁸⁴ Smith K., Reciprocity and fairness: positive incentives for tax compliance of Slemrod Joel, Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement, University of Michigan Press, 1991, σελ. 214

1.4.2 Παραοικονομία

Η λειτουργία της παράλληλης οικονομίας οδηγεί σε ανορθολογική κατανομή των πόρων. Τα χρήματα διατίθενται στους τομείς όπου υπάρχουν πιθανότητες υψηλότερων καθαρών, μετά από φόρους, κερδών ή μεγαλύτερες δυνατότητες φοροδιαφυγής. Η ύπαρξη ενός ισχυρού παράλληλου τομέα επιβραδύνει το ρυθμό ανάπτυξης της οικονομίας και επηρεάζει την κατανομή του εισοδήματος. Η κυβέρνηση δεν ελέγχει τον ανεπίσημο τομέα και επηρεάζει λιγότερο την κατανομή του πλούτου¹⁸⁵.

Βασική αιτία των ποσοστών παραοικονομίας στην Ελλάδα είναι η ανοχή των αρχών, η διαφθορά των φορολογικών υπαλλήλων και των πολιτικών, αλλά και η συνήθης πρακτική του κλεισίματος των ανέλεγκτων υποθέσεων με την καταβολή ενός ποσού, καθώς και η μείωση ή απόσβεση των ποινών και προστίμων στα πλαίσια διαφόρων ρυθμίσεων και συμβιβασμών, που δίνουν τη δυνατότητα στους φορολογούμενους να ‘νομιμοποιήσουν’ τα παράνομα έσοδά τους και κλονίζουν ισχυρά τη συλλογική φορολογική ηθική. Στην Ελλάδα της οικονομικής κρίσης μια άλλη πολύ σημαντική αιτία της παράλληλης οικονομίας είναι η υπερφορολόγηση, καθώς ωθεί στη μη δήλωση εισοδημάτων ακόμη και από πολίτες με κουλτούρα συμμόρφωσης με τους νόμους.

Τα κίνητρα της μη παροχής ή της ανακριβούς παροχής πληροφοριών σχετικά με το εισόδημα θεωρείται ότι περιλαμβάνουν τη φοροδιαφυγή, την αποφυγή του ρυθμιστικού πλαισίου, του κόστους συμμόρφωσης ή απλώς την έλλειψη εμπιστοσύνης στην κράτος. Εν τέλει, η ακρίβεια και η κάλυψη κάθε συστήματος συλλογής και επεξεργασίας δεδομένων εισοδήματος, ανεξάρτητα από την επινοητικότητα του σχεδιασμού του, εξαρτάται από τη συνεργασία και την εντιμότητα των μονάδων που υποβάλουν τις δηλώσεις¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1993, σελ. 170

¹⁸⁶ Feige E., The Underground economies: tax evasion and information distortion, Cambridge University Press, Cambridge: 1989, σελ. 21

1.5 Οι στρεβλώσεις του ελληνικού φορολογικού συστήματος

Οι βασικές στρεβλώσεις που σχετίζονται με την επιβολή της φορολογικής νομοθεσίας και τη συμμόρφωση των φορολογουμένων αφορούν τις επιβαλλόμενες ποινές και πρόστιμα και την πρακτική των φορολογικών αμνηστιών (περαιώσεων).

Τα υψηλά επίπεδα φοροδιαφυγής στο φόρο εισοδήματος συχνά οφείλονται στην αποτυχία επιβολής αυστηρών προστίμων στους φορολογικούς παραβάτες¹⁸⁷. Προκειμένου να αντιμετωπισθεί η φοροδιαφυγή είναι σημαντικό να γίνει πλήρης αναδιάρθρωση του συστήματος προστίμων και ποινών που ισχύουν σε αυτές τις περιπτώσεις. Η επιβολή αυξημένων προστίμων δεν είναι πάντα η ορθή απάντηση· για τους αποδεδειγμένους παραβάτες θα πρέπει να επιλεγούν και να εφαρμόζονται ποινές που πραγματικά θα είναι άμεσες, χωρίς όμως να δημιουργούν κοινωνικές αντιδράσεις¹⁸⁸.

Οι περαιώσεις είναι μια εκδήλωση της πρακτικής μείωσης των προστίμων φοροδιαφυγής. Πρόκειται για ένα εγγενώς δυναμικό φαινόμενο που συνεπάγεται τη μείωση των συντελεστών προστίμου για παλαιές παραβάσεις, με πρόθεση να προκληθεί εθελοντική αποκάλυψή τους.(...) Οι πολλαπλές περαιώσεις παρέχουν στους πολίτες που έχουν σωρεύσει με τα χρόνια πολλά κρυφά περιουσιακά στοιχεία (μαύρα εισοδήματα) μέσω φοροδιαφυγής, μια ευκαιρία να δηλώσουν αυτά τα στοιχεία εθελοντικά, 'ξεπλένοντάς' τα σε 'καθαρά'/νόμιμα εισοδήματα. Αυτό είναι σημαντικό, σε χώρες με μεγάλη υπόγεια 'μαύρη' οικονομία¹⁸⁹.

Στην Ελλάδα οι φορολογικές αρχές κατέφευγαν ανά τακτά χρονικά διαστήματα σε περαιώσεις εξαγγέλλοντας κάθε φορά ότι θα παύσουν αυτήν την τακτική. Οι λόγοι που ωθούσαν τις αρχές στη λύση αυτή ποικίλλουν. *Η ανάγκη άμεσης ενίσχυσης των κρατικών εσόδων, αλλά και η ανάγκη αντιστάθμισης της φοροδιαφυγής, η ανάγκη μείωσης του κόστους των φορολογικών ελέγχων και η εξοικονόμηση χρόνου και ανθρώπινου δυναμικού με την αποφυγή χρονοβόρων και συχνά αβέβαιων ως προς τα αποτελέσματά τους διαδικασιών επιβολής κυρώσεων, η ανάγκη οριστικοποίησης των υποθέσεων, εν όψει σημαντικών αλλαγών στη νομοθεσία ή τη φορολογική διοίκηση, καθιστούν*

¹⁸⁷ Arindam D-G. and Dilip M., Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices, The Journal of Law, Economics & Organization, October 1996, Vol.12, N.2, σελ. 408

¹⁸⁸ Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1993, σελ. 283

¹⁸⁹ Arindam D-G. and Dilip M., Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices, The Journal of Law, Economics & Organization, October 1996, Vol.12, N.2, σελ. 409

αδύνατη την ομοιόμορφη εφαρμογή του φορολογικού νόμου σε όλες τις περιπτώσεις¹⁹⁰. Κατά συνέπεια η περαιώση και το 'κλείσιμο' ανέλεγκτων χρήσεων με την καταβολή ενός ποσού φόρου χωρίς τη διενέργεια ελέγχου ήταν η απάντηση. Τα τελευταία χρόνια έχει παύσει η εξαγγελία περαιώσεων τύπου γενικής φορολογικής αμνηστίας, αλλά παρέχονται ειδικές αμνηστίες όπως η δυνατότητα επαναπατρισμού κεφαλαίων με μειωμένα πρόστιμα.

Περαιτέρω, ενστάσεις διατυπώνονται και ως προς την επίδραση αυτού του είδους των ρυθμίσεων στο δικαίωμα παροχής έννομης προστασίας των ενδιαφερομένων, καθώς μπορεί μεν στις περισσότερες από αυτές τις διαδικασίες η υπαγωγή να είναι οικειοθελής, ωστόσο στην πραγματικότητα, υπό την απειλή ότι, όποιος δεν υπαχθεί, θα ελεγχθεί (και άρα πιθανότατα θα φορολογηθεί), οι περαιώσεις μόνο προαιρετικές δεν είναι. Καθ' όσον, μάλιστα, σε αρκετές από τις περαιώσεις αυτές προαπαιτούμενο είναι η παραίτηση από το ένδικο βοηθήματα και μέσα κατά των οφειλών που περαιώνονται, το δικαίωμα του υπόχρεου να αμφισβητήσει τον καταλογισμό σε βάρος του συρρικνώνεται σοβαρά. Για αυτό το ζήτημα μάλιστα το ΔΕΚ έχει ήδη αποφανθεί παλαιότερα σε περίπτωση τελωνειακών οφειλών ότι η καταβολή του τέλους ταξινόμησης και των πολλαπλών τελών με κίνητρο την απαλλαγή από την ποινική ευθύνη, αν ο παραβάτης παραιτούταν από τα ένδικα μέσα, «μπορεί να στερήσει από τους πολίτες την αποτελεσματική δικαστική προστασία που τους παρέχει το κοινοτικό δίκαιο» (Υπόθεση C-156/04, Επιτροπή κατά Ελλάδος)¹⁹¹.

Το πρόβλημα με τις περαιώσεις είναι ότι η επαναλαμβανόμενη καταφυγή σε αυτές έχει ως συνέπεια να προσδοκούνται ορθολογικά από τους πολίτες, επηρεάζοντας αρνητικά εκ των προτέρων το αποτέλεσμα του φόβητρου¹⁹². Εν κατακλείδι, οι περαιώσεις θα πρέπει να συνιστούν το τελευταίο και εξαιρετικό μέσο εξεύρεσης φορολογικών εσόδων εκ μέρους του κράτους, που οφείλει να επιλέξει την πολιτική επιβολής του νόμου αντί για προσωρινά μέτρα με βραχυχρόνια αποτελέσματα.

¹⁹⁰ Πανταζόπουλος Π., Μπακάλης Ευστ., Οι φορολογικές περαιώσεις και αμνηστίες ως δημοσιονομικό εργαλείο τόνωσης της οικονομικής δραστηριότητας: Υπερνομοθετικοί και νομοθετικοί περιορισμοί – Η εμπειρία από την ελληνική φορολογική πραγματικότητα, Εισήγηση στο 6ο Πανελλήνιο Συνέδριο e-ΘΕΜΙΣ με τίτλο: Το Δίκαιο Ως Θεμέλιο Μιας Σύγχρονης Και Αναπτυσσόμενης Οικονομίας, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016, σελ. 79-92

¹⁹¹ Ibid, σελ. 79-92

¹⁹² Arindam D-G. and Dilip M., Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices, The Journal of Law, Economics & Organization, October 1996, Vol.12, N.2, p. 422

1.6 Οι λοιποί ‘παίκτες’

Υπάρχουν και άλλοι παράγοντες που διαδραματίζουν ρόλο στη λειτουργία του ελληνικού φορολογικού συστήματος, με κυριότερους τις ομάδες συμφερόντων και τον ιδιωτικό τομέα υπό τη μορφή των ιδιωτών (σήμερα κυρίως νομικών προσώπων) που δύνανται να αναλάβουν ρόλο ‘φύλακα’, δηλαδή καθήκοντα ελέγχου συμμόρφωσης των φορολογουμένων.

1.6.1 Οι ομάδες συμφερόντων

Στην Ελλάδα η δημόσια διοίκηση είναι ατάκτως εκτεταμένη και ισχυρή λόγω έλλειψης ελέγχων και διαφάνειας, αλλά και αδύναμη ταυτόχρονα, λόγω της ανικανότητάς της να εφαρμόσει πολιτικές σε ένα περιβάλλον αντιφατικών και ασαφών κανόνων που συνδυάζεται με ανοργάνωτες και κακά εκπαιδευμένες υπηρεσίες επιβολής των κανόνων. (...) Οι διάφορες ομάδες συμφερόντων διεισδύουν εύκολα σε αυτή τη γραφειοκρατία και δεν δυσκολεύονται να στρατολογήσουν μέλη της διοίκησης για την εξυπηρέτηση των σκοπών τους, αφού η κατάχρηση του δημοσίου αξιώματος συνήθως είναι κερδοφόρα και παραμένει ατιμώρητη. Αυτή η συμπεριφορά είναι ορθολογική τόσο για τις ομάδες συμφερόντων όσο και για τους γραφειοκράτες. Οι ευκαιρίες τις οποίες παρέχει στα μέλη της γραφειοκρατίας που στρατολογούνται από τις ομάδες είναι ένας από τους λόγους που η εργασία στο δημόσιο τομέα είναι τόσο επιθυμητή στην Ελλάδα. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω, η γραφειοκρατία στην Ελλάδα έχει εξελιχθεί ώστε να εξυπηρετεί τις προσοδοθηρικές ομάδες που προσλαμβάνουν μέλη της δημόσιας διοίκησης ώστε να ευθυγραμμίζονται με τα συμφέροντά τους¹⁹³. Αυτό αντανakλάται στο φορολογικό σύστημα με ευνοϊκές διατάξεις και φοροαπαλλαγές, εγκυκλίου που αφορούν περιορισμένο αριθμό φορολογουμένων ως προς τους οποίους ισχύει ευνοϊκότερη μεταχείριση, στοχευμένη αποχή από ελέγχους ορισμένων κατηγοριών, καθυστέρηση άρσης εμποδίων εισόδου σε ορισμένα επαγγέλματα κλπ.

1.6.2 Ο ιδιωτικός τομέας

Με το σκεπτικό ότι πολύ συχνά οι κυβερνήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα, την πολιτική βούληση ή τους οικονομικούς πόρους να προσφέρουν στους πολίτες τους υψηλής ποιότητας δημόσια αγαθά, οι συγγραφείς υποστηρίζουν την αναγκαιότητα για μια πιο στενή και συστηματική συνεργασία με τον ιδιωτικό τομέα. Πρόκειται για θέμα ευφυσούς σχεδιασμού εκ μέρους της κυβέρνησης, που θα χορηγεί με ήπιο, βαθμιαίο και στρατηγικό τρόπο τη διακριτική ευχέρεια σε ιδιωτικούς φορείς, έτσι ώστε να

¹⁹³ Μητσόπουλου Μ.– Πελαγίδη Θ., Κατανοώντας την Κρίση στην Ελλάδα, Εκδόσεις Ψυχογιός, Αθήνα 2012, σελ. 61-62

τους κινητοποιεί να συμπράττουν σε έργα δημόσιας αξίας και δημόσιου οφέλους. Σύμφωνα με τους Donahue and Zeckhauser, το κλειδί είναι ο δημόσιος τομέας να χαλινάγωγήσει την τεχνογνωσία του ιδιωτικού, προκειμένου να αυξήσει την παραγωγικότητα, να έχει πρόσβαση στην πληροφόρηση και να αξιοποιήσει τους φυσικούς πόρους¹⁹⁴.

Η ιδέα δεν είναι καινούρια. Στην αρχαία Αθήνα οι έφοροι ήταν ιδιώτες. Το κράτος δρώντας ορθολογικά ενδιαφερόταν να συγκεντρώσει τους φόρους αλλά να απεκδυθεί το κόστος συλλογής τους και τον κίνδυνο μη συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Για το λόγο αυτό οι φόροι εκμισθώνονταν σε ιδιώτες που έπρεπε να αποδώσουν στα δημόσια ταμεία τον οφειλόμενο φόρο προκαταβολικά. Στη συνέχεια οι ίδιοι είχαν προφανές κίνητρο να εισπράξουν το φόρο από το φορολογούμενο και εάν κατάφερναν να εισπράξουν περισσότερο του οφειλομένου, δηλαδή του ποσού που είχαν οι ίδιοι αποδώσει στο κράτος, τότε αυτό ήταν δικό τους κέρδος.

Σήμερα αυτοί που μπορούν να διαδραματίσουν αντίστοιχο ρόλο είναι οι ορκωτοί ελεγκτές. Ενδιαφέρον από την άποψη αυτή παρουσιάζει η εργασία του Luigi Alberto Franzoni σχετικά με την ανάθεση του ρόλου του ‘φορολογικού φύλακα’ σε ορκωτούς ελεγκτές. Εξετάζει συγκεκριμένα, υπό ποιες προϋποθέσεις ισορροπεί η αγορά των υπηρεσιών φύλαξης και ένα σύστημα υποχρεωτικού ελέγχου των φορολογικών δηλώσεων από ιδιώτες είναι επιθυμητό. (...) Τα αποτελέσματα της εργασίας υποδεικνύουν ότι:

- (1) Οι συμπαιγνίες μπορεί να διαταράζουν το σύστημα φύλαξης εάν η σωρευτική ευθύνη ελεγκτή και φορολογουμένου δεν είναι αρκετά υψηλή*
- (2) Μια πιο εκτεταμένη ανάθεση της εξουσίας επιβολής σε ιδιώτες ελεγκτές είναι γενικά επιθυμητή*
- (3) Η δημιουργία καρτέλ στην αγορά των φυλάκων έχει αναμφίβολα επιζήμια αποτελέσματα, και*
- (4) Όταν η πιθανότητα εντοπισμού και επιβολής κυρώσεων σε λανθασμένες πιστοποιήσεις εξαρτάται από την προσπάθεια ενός δημοσίου οργάνου, μπορεί να προκύψουν πολλά σημεία ισορροπίας λόγω της σχέσης υποκατάστασης δημόσιας και ιδιωτικής εποπτείας¹⁹⁵*

Η φύλαξη έχει αποδειχθεί ότι βελτιώνει την κοινωνική ευημερία μόνο όταν η σωρευτική ευθύνη των ιδιωτών ελεγκτών είναι επαρκώς υψηλή ή το κόστος του ιδιωτικού ελέγχου είναι επαρκώς χαμηλό. Με άλλα λόγια, η ιδιωτική φύλαξη συνιστά ένα αποτελεσματικό εργαλείο επιβολής μόνο όταν οι φύλακες έχουν επαρκή κίνητρα (υψηλή ευθύνη) ή όταν βρίσκονται σε πλεονεκτική θέση από πλευράς

¹⁹⁴ Τσαούση Α., Δίκαιο και Συνεργατικότητα: Μια Νέα Προσέγγιση, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2013, σελ. 420-421

¹⁹⁵ Franzoni L.A., Independent Auditors as Fiscal Gatekeepers, International Review of Law and Economics, Volume 18, n. 4, December 1998, σελ. 365

πληροφόρησης (χαμηλό κόστος ελέγχου). Και μάλιστα ο δεύτερος παράγοντας παίζει το σπουδαιότερο ρόλο γιατί ακόμη και αν η ευθύνη του φύλακα εκταθεί χρονικά απεριόριστα, η φύλαξη είναι επιθυμητή μόνο αν το κόστος ιδιωτικού ελέγχου είναι επαρκώς χαμηλό¹⁹⁶. Με βάση αυτά τα συμπεράσματα μπορούμε να εντοπίζουμε τα πεδία όπου ο υποχρεωτικός έλεγχος μπορεί να αποβεί χρήσιμος. Χαρακτηριστικά αναφέρεται η περίπτωση χρησιμοποίησης των νομικών συμβούλων που συνήθως έχουν καλή γνώση της πραγματικής κατάστασης των φορολογουμένων. Μια μίξη της νομικής συμβουλευτικής και της φύλαξης μπορεί να είναι ένα αποτελεσματικό εργαλείο μείωσης του κόστους φύλαξης, αλλά μπορεί να έχει επίσης αρνητικές συνέπειες στη σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ συμβούλων και των πελατών τους¹⁹⁷.

Αυτά τα δεδομένα προσπάθησε να εκμεταλλευτεί το ελληνικό κράτος με το θεσμό των φορολογικών πιστοποιητικών, δηλαδή την ανάθεση του φορολογικού ελέγχου των νομικών προσώπων σε ιδιώτες ορκωτούς ελεγκτές, οι οποίοι λάμβαναν αμοιβή για αυτό από τους ίδιους τους φορολογουμένους – πελάτες τους. Με τον τρόπο αυτό οι διαχειριστικές χρήσεις ελέγχονται αμέσως μετά τη λήξη τους και αποφεύγεται ο κίνδυνος παραγραφής ανέλεγκτων χρήσεων με την επακόλουθη απώλεια εσόδων για το κράτος, ενώ και ο φόρτος εργασίας των φορολογικών αρχών ελαφρύνεται. Επίσης, οι ιδιώτες έχουν πολύ καλύτερη πληροφόρηση για τους ελεγχόμενους αφού είναι ήδη πελάτες τους. Βεβαίως, προκειμένου να διατηρηθεί αυτή η σχέση και να μην υπάρξει σύγκρουση θα υπάρξουν πιέσεις εκατέρωθεν, καθώς οι μεν ελεγκτές φέρουν ευθύνη οι δε φορολογούμενοι επιθυμούν να μην πληρώσουν επιπλέον φόρους ενώ επιβαρύνονται ήδη με την αμοιβή των ιδιωτών ελεγκτών. Η λύση σε αυτό το πρόβλημα βρίσκεται στην παροχή επαρκών κινήτρων και στις δύο πλευρές. Οι φορολογούμενοι θα πρέπει να είναι σίγουροι ότι αυτή η διαδικασία θα τους βοηθήσει στην καλύτερη διαχείριση των φορολογικών τους θεμάτων και θα λάβουν πιστοποιητικό ότι η εκάστοτε διαχειριστική χρήση έχει ελεγχθεί και δεν πρόκειται να επανέλθουν οι φορολογικές αρχές με νέο έλεγχο. Οι ελεγκτές θα πρέπει να απειλούνται με αυστηρές κυρώσεις σε περίπτωση ηθελημένης απόκρυψης φοροδιαφυγής ή πλημμελούς ελέγχου, περιλαμβανομένων χρηματικών προστίμων και ποινών για τους υπογράφοντες και νομίμους εκπροσώπους του σε περίπτωση εταιριών. Επίσης, θα μπορούσε να θεσπιστεί σύστημα επιβράβευσης των εταιριών που συνεχόμενα λαμβάνουν ‘καθαρό’ πιστοποιητικό. Ο ρόλος του κράτους θα πρέπει να είναι καθαρά εποπτικός και να περιορίζεται στο δειγματοληπτικό έλεγχο. Η πρόσφατη αλλαγή του νομικού πλαισίου των φορολογικών πιστοποιητικών από υποχρεωτικό σε προαιρετικό δεν κινείται προς αυτήν την κατεύθυνση. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι τα

¹⁹⁶ Ibid, σελ. 366

¹⁹⁷ Ibid, σελ. 381-382

φορολογικά έσοδα αυξήθηκαν κατά πολύ τα έτη που εφαρμόστηκε ο θεσμός του υποχρεωτικού φορολογικού πιστοποιητικού.

2. Το διεθνές περιβάλλον και η ΕΕ

Η Ευρωπαϊκή Ενοποίηση, όπως και η παγκοσμιοποίηση συνεπάγονται το άνοιγμα των συνόρων σε μεγαλύτερες ευκαιρίες ανάπτυξης και ευημερίας, αλλά και σε νέες απαιτήσεις για τις φορολογικές αρχές, τόσο σε επίπεδο επίλυσης προβλημάτων όσο και σε επίπεδο εναρμόνισης. Από το ίδιο διεθνές περιβάλλον μπορούν όμως να αντληθούν και απαντήσεις σε χρόνια προβλήματα του ελληνικού φορολογικού συστήματος.

2.1 Η φορολογική εναρμόνιση στο πλαίσιο της ΕΕ

Τα φορολογικά συστήματα διαφέρουν μεταξύ τους, καθώς συνιστούν το αποτέλεσμα της επιρροής πολλών παραγόντων, της ιστορίας, γεωγραφίας, οικονομίας, κρατικής οργάνωσης και λειτουργιών κάθε κράτους. Συνεπώς, σε μια ένωση κρατών όπως η ΕΕ είναι απαραίτητο να υπάρξει ένας βαθμός εναρμόνισης των επιμέρους φορολογιών εφόσον άπτονται ζητημάτων οικονομικής πολιτικής. *Με τον όρο φορολογική εναρμόνιση σε μια οικονομική ένωση εννοούμε τη διευθέτηση των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών της οικονομικής ένωσης ώστε να μην παρεμποδίζεται, αλλά αντίθετα να προωθείται η πραγματοποίηση των στόχων της*¹⁹⁸.

Η κατάργηση των συνόρων και η ανάγκη διευκόλυνσης του εμπορίου που απαιτεί η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας αγαθών και υπηρεσιών υπαγορεύει την κατάργηση των δασμών αλλά και την εναρμόνιση των φόρων κατανάλωσης προς διευκόλυνση του ενδοκοινοτικού εμπορίου. Αλλά και η διασφάλιση του ελεύθερου ανταγωνισμού υπαγορεύει τη φορολογική εναρμόνιση στον τομέα και των φόρων κατανάλωσης αλλά και της φορολογίας εισοδήματος. Η ελευθερία κυκλοφορίας ατόμων και εγκατάστασης μπορεί να δημιουργήσει περιπτώσεις αναζήτησης ευνοϊκότερης δικαιοδοσίας (forum shopping) μεταξύ των κρατών-μελών, ώστε οι υποκείμενοι στο φόρο να επωφεληθούν από χαμηλότερους συντελεστές. Προκειμένου να διασφαλιστεί ο υγιής ανταγωνισμός, να μην υπάρχουν μεγάλες διαφορές μεταξύ των φορολογικών συνθηκών στα κράτη-μέλη και να τονωθεί το εμπόριο, η ΕΕ έχει θέσει κανόνες σχετικά με τα φορολογικά συστήματα.

¹⁹⁸ Γεωργακόπουλου Θ., Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα 1997, σελ. 663

Σε κάποιες περιπτώσεις οι κανόνες είναι λεπτομερείς και εφαρμόζονται υποχρεωτικά από όλα τα κράτη-μέλη, όπως συμβαίνει με το ΦΠΑ που είναι ευρωπαϊκός φόρος, θεσπίστηκε από την ΕΕ (αρχικά 6^η Οδηγία, ήδη 2006/112/ΕΕ όπως ισχύει) και εφαρμόζεται υποχρεωτικά σε όλα τα μέλη της, το μεγαλύτερο δε ποσοστό των εσόδων από το ΦΠΑ καταλήγει στην ΕΕ. Αντίστοιχα υποχρεωτικοί είναι κανόνες που ρυθμίζουν τομείς φορολογίας που έχουν διακρατικό ενδιαφέρον, όπως είναι η φορολόγηση τόκων και μερισμάτων, αλλά και οι διασυνοριακές συγχωνεύσεις.

Σε άλλες περιπτώσεις όπως είναι η φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου η εναρμόνιση δεν επιβάλλει κοινούς κανόνες, αλλά τη θέσπιση ορίων και πάλι με γνώμονα την προστασία του ανταγωνισμού αλλά και την αποτελεσματική κατανομή των πόρων. Έτσι, μπορεί να θεσπίζονται όρια στους συντελεστές της φορολογίας, στη φορολογική βάση ή στη διάρθρωση των συντελεστών.

Η εναρμόνιση έχει τόσο θετικά όσο και αρνητικά αποτελέσματα. Τα θετικά σχετίζονται με τη διευκόλυνση του εμπορίου και των συναλλαγών εν γένει, κάτι που ενισχύει την οικονομική ανάπτυξη, αλλά και την τόνωση του φορολογικού ηθικού από την αίσθηση των φορολογουμένων ότι ανήκουν σε μια ευρύτερη ένωση κρατών που τους παρέχει σημαντικές υπηρεσίες και νέα δικαιώματα. Τα αρνητικά αποτελέσματα συνίστανται στις στρεβλώσεις που σχετίζονται με την αναδιανομή του εισοδήματος, καθώς ακόμα και οι μικρές αποκλίσεις στους συντελεστές μπορεί να οδηγήσουν τις επιχειρήσεις σε χρησιμοποίηση των κρατών που έχουν χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ για να εισάγουν εμπορεύματα από τρίτες χώρες, τα οποία όμως θα καταναλωθούν σε κράτος-μέλος με μεγαλύτερο συντελεστή, με αποτέλεσμα την αναδιανομή εισοδήματος προς τα κράτη με τους χαμηλούς συντελεστές.

Μια άλλη στρέβλωση μπορεί να προκληθεί από την υποχρεωτική ενσωμάτωση των Οδηγιών και την υιοθέτηση της κοινής νομοθεσίας σε σχέση με το φορολογικό σύστημα. Αυτό συμβαίνει γιατί κάθε κράτος-μέλος έχει διαφορετική οργάνωση και τρόπο λειτουργίας των σχετικών υπηρεσιών, κάτι που μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα. Μια τέτοια περίπτωση ήταν η υιοθέτηση των αλλαγών της Οδηγίας περί ΦΠΑ σε σχέση με τα ηλεκτρονικά τιμολόγια, την προηγμένη ηλεκτρονική υπογραφή, την ανάθεση τιμολόγησης, την αυτοτιμολόγηση και την κατάργηση πολλών υποχρεωτικών στοιχείων επί των τιμολογίων (π.χ. υπογραφή), ενώ η Ελλάδα δεν είχε την απαιτούμενη πρόοδο στη μηχανοργάνωση των φορολογικών υπηρεσιών ή στη δυνατότητα αυτοματοποίησης των αντίστοιχων διαδικασιών (βλ. κατάργηση θεώρησης βιβλίων και στοιχείων, διαφορετική κωδικοποίηση για την τιμολόγηση με αντίθετες διατάξεις- ΚΒΣ).

Τέλος, η εναρμόνιση προσφέρει και νέες ευκαιρίες φοροδιαφυγής. Εκτός της αναζήτησης ευνοϊκότερης δικαιοδοσίας που αποτελεί μορφή φοροαποφυγής, έχουν προκύψει νέες μορφές φοροδιαφυγής, ειδικά σε σχέση με το ΦΠΑ που είναι κοινός φόρος σε όλη την ΕΕ· συγκεκριμένα, το ενδοκοινοτικό εμπόριο και οι πολλαπλές αλυσιδωτές συναλλαγές αποτελούν τη βάση για μια νέα μορφή αποφυγής καταβολής του ΦΠΑ (που για την ακρίβεια συνιστά φορο-υπεξαίρεση), τις απάτες του εξαφανισμένου εμπόρου ή την απάτη τύπου Καρουζέλ (Missing trader/MTIC, Carousel fraud).

2.2 Οι νέες προκλήσεις για τις φορολογικές αρχές

Η διεθνοποίηση της παγκόσμιας οικονομίας διανοίγει νέες λεωφόρους για φοροαποφυγή και τα νέα χρηματοπιστωτικά προϊόντα δημιουργούν την ανάγκη για νέες φορολογικές ρυθμίσεις¹⁹⁹. Έτσι, έχει αναπτυχθεί ένας διεθνής ανταγωνισμός για προσέλκυση φορολογικών εσόδων και πιο συγκεκριμένα ένας ιδιότυπος ανταγωνισμός μεταξύ των μεγάλων κρατών με οργανωμένα φορολογικά συστήματα και μικρών νησιωτικών συνήθως κρατών χωρίς πόρους που εφαρμόζουν πολύ χαμηλούς ή και μηδενικούς φορολογικούς συντελεστές και αρνούνται να συνεργαστούν με άλλα κράτη για την πάταξη της φοροδιαφυγής ώστε να προσελκύσουν επιχειρήσεις να εγκατασταθούν εκεί (φορολογικοί παράδεισοι, μη συνεργάσιμα φορολογικά κράτη). Επίσης, μεγάλος είναι ο ανταγωνισμός και σε ό,τι αφορά την αγορά υπηρεσιών νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες μέσω των υπεράκτιων εταιριών (off shore companies), αλλά και η αναζήτηση ευνοϊκότερης δικαιοδοσίας και η προσπάθεια αλλαγής δικαιοδοσίας φορολόγησης μέσω της ενδοομιλικής τιμολόγησης (forum shopping, transfer pricing).

Συνεπώς, κάθε νέα ρύθμιση και νέος φόρος, ειδικά στην περίπτωση φόρων που έχουν επιρροή διακρατικά και ρυθμίσεις για τις οποίες απαιτείται η συνεργασία περισσότερων εθνικών αρχών αποτελούν ευκαιρία για τους ‘λαθρεπιβάτες’ του φορολογικού συστήματος για να ανακαλύψουν νέους τρόπους φοροδιαφυγής. Με αυτόν τον τρόπο η παγκοσμιοποίηση και το άνοιγμα των συνόρων δημιουργούν νέες προκλήσεις για τις φορολογικές αρχές που καλούνται να ανακαλύψουν και να αντιμετωπίσουν τις νέες μεθόδους φοροδιαφυγής.

Στο πλαίσιο αυτό ο ρόλος του ελληνικού κράτους είναι πολυδιάστατος: οφείλει να διασφαλίζει τη νομιμότητα, να είναι ανταγωνιστικό, αποτελεσματικό με απλό φορολογικό σύστημα και δυνατότητες εντοπισμού των παραβατών γρήγορα και επιβολής κυρώσεων άμεσα και

¹⁹⁹ Μπαλαφούσια Αθ., Διαχειριστικό Κόστος του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος, ΚΕΠΕ, 2000, σελ. 29

αποτελεσματικά. Προς τούτο απαραίτητο είναι να έχει όλα τα εργαλεία που χρειάζονται για να αναγνωρίζει αυτές τις συμπεριφορές, να εντοπίζει τους παραβάτες, να συλλέγει τους διαφυγόντες φόρους και να επιβάλλει τα απαιτούμενα πρόστιμα. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται η πλήρης και σύγχρονη μηχανοργάνωση, η σύνδεση με άλλες υπηρεσίες τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο προκειμένου να γίνονται διασταυρώσεις στοιχείων και πληροφοριών, η κατάλληλη εκπαίδευση των στελεχών των κρατικών υπηρεσιών, η αποτελεσματική, σταθερή και απλή φορολογική νομοθεσία, η υιοθέτηση σύγχρονων μεθόδων οργάνωσης και διοίκησης, η πρόσληψη προσωπικού με τα απαιτούμενα τεχνικά προσόντα και δεξιότητες, η συνεχής κατάρτισή τους στις φορολογικές διατάξεις αλλά και τις νέες μορφές φορολογικής παραβατικότητας που εμφανίζονται, η παροχή κινήτρων ώστε να εργάζονται αποδοτικά και να μη χρηματίζονται (υψηλοί μισθοί, αυτόματη απόλυση σε περίπτωση χρηματισμού και επιβράβευση βάσει εσόδων που φέρνουν στο κράτος) κλπ.

2.3 Ο ρόλος του Ο.Ο.Σ.Α.

Ο ΟΟΣΑ είναι ένας διεθνής οργανισμός με έδρα το Παρίσι, και στόχο τη μελέτη διαφόρων ζητημάτων που επηρεάζουν την ανάπτυξη και την πρόταση ρυθμίσεων και πεδίων δράσης για τη λύση των προβλημάτων και τη βελτίωση της συνολικής ευημερίας. Στην ουσία πρόκειται για ένα παγκόσμιο forum με αντικείμενο διάφορα ζητήματα όπως ο ανταγωνισμός, η παραγωγικότητα, το διεθνές εμπόριο, η προστασία του περιβάλλοντος, η κοινωνική ασφάλιση, το φορολογικό σύστημα κλπ. Τα μέλη του είναι διάφορα κράτη (σήμερα αριθμεί τριάντα πέντε [35] μέλη, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα με προοπτική ένταξης και άλλων κρατών) τα οποία παρέχουν στοιχεία, απόψεις και συνεργάζονται με τον οργανισμό για την εξεύρεση λύσεων στα κοινά προβλήματα. Στο πλαίσιο αυτό ο οργανισμός συλλέγει στοιχεία και μελετά τις συνθήκες και τους θεσμούς κάθε χώρας· στη συνέχεια δημοσιεύει τα αποτελέσματα υπό τη μορφή εκθέσεων όπου αναλύονται προτάσεις και λύσεις για την καλύτερη ανάπτυξη. Προκειμένου να υπάρχει γόνιμος διάλογος για τις βέλτιστες λύσεις ο ΟΟΣΑ δημοσιεύει και πιο γενικά (όχι εντοπισμένα ανά χώρα) συμπεράσματα και μέτρα που θεωρεί ότι θα προωθήσουν την οικονομική συνεργασία και την ανάπτυξη (εργαλειοθήκη ΟΟΣΑ).

Στον τομέα της φορολογίας ο ρόλος του ΟΟΣΑ είναι ιδιαίτερα σημαντικός. Βασικό έργο του είναι η σύνταξη του πρότυπου κειμένου σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ), που πλέον έχει καθιερωθεί και ακολουθείται (με αλλαγές βάσει των διμερών διαπραγματεύσεων) από όλα τα κράτη και αποτελεί τη βάση επίλυσης όλων των διακρατικών ζητημάτων επί φορολογίας. Ιδιαίτερα χρήσιμα στον τομέα αυτό είναι τα σχόλια που δημοσιεύει κατά καιρούς και

τα οποία αποτελούν ερμηνεία των διατάξεων της πρότυπης ΣΑΔΦ με περιπτωσιολογία και χρήσιμες διευκρινίσεις.

Αλλά και στον τομέα της καταπολέμησης της διαφθοράς ο ΟΟΣΑ προσπαθεί να συμβάλει μέσω της Συνθήκης Αντι-διαφθοράς του 1999, που παρότι υπογράφηκε από τριάντα οκτώ [38] χώρες, δυστυχώς εφαρμόζεται μόνο από επτά [7].

Οι εκθέσεις του ΟΟΣΑ για την Ελλάδα είναι διαφωτιστικές για τα δομικά προβλήματα στο φορολογικό σύστημα, την οργάνωση της δημόσιας διοίκησης, τη διαφθορά, τα θεσμικά εμπόδια και τις κοινωνικές ανισότητες και αποτελούν ένα χρήσιμο εργαλείο για την Ελλάδα, στο πλαίσιο εξυγίανσης και βελτίωσης της λειτουργικότητας και αποτελεσματικότητας του φορολογικού συστήματος, αλλά και βελτίωσης της αναδιανεμητικής λειτουργίας του κράτους.

3. Τα οικο-νομικά εργαλεία

Η απάντηση σε ένα πρόβλημα τόσο ευρύ και βαθιά ριζωμένο στην ελληνική κοινωνία όσο η φοροδιαφυγή και η αναποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος έγκειται στη δημιουργία λειτουργικών και ανεξάρτητων θεσμών, τη διαφάνεια σε όλες τις διαδικασίες του δημοσίου τομέα και την αλλαγή της ηθικής στάσης όλων των εμπλεκομένων. Το τελευταίο θα επιτευχθεί μέσω της παιδείας αλλά και της ανάδειξης σε κοινά αποδεκτή αξία και ζητούμενο με ευρεία αναγνώριση της συμμόρφωσης με τους νόμους, της φορολογικής συνείδησης και της συνεισφοράς στη συνολική ευημερία.

3.1 Η ανάλυση κόστους-οφέλους

Το εργαλείο αυτό της οικονομικής επιστήμης που χρησιμοποιείται κατά κόρον στην κατάρτιση των προγραμμάτων δημοσίων δαπανών μπορεί να βοηθήσει και στην εξυγίανση του φορολογικού συστήματος. Είναι μια μέθοδος που δεν είναι άγνωστη στο δίκαιο και δη στο δημόσιο δίκαιο: η *stricto sensu* αναλογικότητα είναι μια μορφή ανάλυσης κόστους-οφέλους. *Η ειδικότερη αυτή αρχή επιβάλλει τη στάθμιση του επιδιωκόμενου στόχου με την εν λόγω επέμβαση και συγκεκριμένα η βλάβη που προκαλείται εις βάρος του ή των δικαιωμάτων του θιγόμενου πολίτη αντιπαρατίθεται με την ωφέλεια που προκύπτει για το δημόσιο συμφέρον*²⁰⁰. Η αρχή αυτή του δικαίου έχει έντονο το στοιχείο της αποτελεσματικότητας, της εξοικονόμησης πόρων και εν τέλει της επιδίωξης μιας

²⁰⁰ Τριανταφύλλου Γ. : Η αρχή της αναλογικότητας στην ποινική δίκη, Ελλ.Δ/νη 1990, σελ. 303

βέλτιστης κατάστασης, ως μια διαδικασία συνεχούς αναζήτησης του πιο τέλειου μέτρου από πλευράς αποτελεσμάτων, ώστε να επιτυγχάνονται τα περισσότερα πλεονεκτήματα με την πιο μικρή δυνατή ανάλωση από κοινωνικής άποψης σε μια δεδομένη ρύθμιση. Δηλαδή με το κριτήριο της ορθολογικότητας αναζητείται η όσο το δυνατόν καλύτερη εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, με το μικρότερο όμως δυνατό κοινωνικό κόστος σε όλους τους τομείς²⁰¹. Συνεπώς η διοίκηση έχει ήδη την τεχνογνωσία για να εφαρμόσει αυτό το οικονομικό εργαλείο στο φορολογικό σύστημα και το έχει ήδη κάνει με ρυθμίσεις όπως οι περιβαλλοντικοί φόροι.

Προκαλεί κατάπληξη το γεγονός ότι στην Ελλάδα δεν είχε γίνει καμία προσπάθεια διερεύνησης του λειτουργικού κόστους του φορολογικού συστήματος μέχρι την ανάθεση από το Υπουργείο Οικονομικών στο ΚΕΠΕ σχετικής μελέτης το 1997, που δημοσιεύτηκε το 2000. Τα αποτελέσματα της μελέτης αυτής είναι εξαιρετικά διαφωτιστικά: το κόστος του ελληνικού φορολογικού συστήματος ανέρχεται σε 1,6% των εσόδων περίπου, δηλαδή μιάμιση έως δύο φορές το αντίστοιχο κόστος άλλων χωρών. Το διαχειριστικό κόστος στην άμεση φορολογία είναι υπερδιπλάσιο από εκείνο της έμμεσης φορολογίας. Σε σχέση με το διαχειριστικό κόστος ολόκληρου του φορολογικού συστήματος, η διαχείριση των άμεσων φόρων κοστίζει 63% περισσότερο, ενώ η διαχείριση των έμμεσων φόρων κοστίζει 23% λιγότερο²⁰². Είναι συνεπώς απαραίτητο οπωσδήποτε πριν αλλά και σε κάθε στάδιο εφαρμογής μιας φορολογικής ρύθμισης να συλλέγονται στοιχεία ώστε να γίνεται αυτή η στάθμιση και να εξάγονται συμπεράσματα για την αποτελεσματικότητά της ώστε να διαμορφώνεται κατάλληλα η φορολογική πολιτική. Το κόστος του φορολογικού συστήματος χρειάζεται παρακολούθηση σε τρέχουσα βάση. Για το σκοπό αυτό προτείνεται η δημιουργία μιας κεντρικής Υπηρεσίας Φορολογικού Κόστους, η οποία θα παρακολουθεί το σχετικό διαχειριστικό κόστος της φορολογίας και των φορολογικών υπηρεσιών. Η υπηρεσία αυτή θα μπορούσε να σχεδιάσει το σύνολο των πληροφοριών που χρειάζονται για την παρακολούθηση του κόστους, που θα εισρέουν κατά τακτά χρονικά διαστήματα από τις υπηρεσίες συλλογής φόρων²⁰³. Τέλος, πριν από κάθε φορολογική μεταρρύθμιση είναι σημαντικό να έχουν προβλεφθεί μηχανισμοί διευθέτησης διαφορών για τον επιμερισμό του κόστους και του οφέλους που προκύπτει στη φάση της υλοποίησης²⁰⁴.

Πολύ χρήσιμη θα μπορούσε να αποδειχθεί επίσης η εκμετάλλευση εργαλείων που παρέχει η ίδια η κρατική δομή και η οργάνωση της διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα, η έμφαση σε δημοτικούς φόρους

²⁰¹ Κοντόγιωργα –Θεοχαροπούλου Δ., Η αρχή της αναλογικότητας στο Εσωτερικό Δημόσιο Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1989, σελ. 47

²⁰² Μπαλαφούσια Αθ., Διαχειριστικό Κόστος του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος, ΚΕΠΕ, 2000, σελ. 20-21

²⁰³ Ibid, σελ. 95-96

²⁰⁴ Πελαγίδη Θ. – Μητσόπουλου Μ., Ανάλυση της Ελληνικής Οικονομίας: Η Προσοδοθηρία και οι Μεταρρυθμίσεις, Κέντρο Θεσμικών Μεταρρυθμίσεων, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2006, σελ. 111

προκειμένου να χρηματοδοτηθούν έργα και υπηρεσίες σε επίπεδο τοπικών κοινωνιών μπορεί να είναι πολύ πιο αποτελεσματική σε απόδοση από ότι οι φόροι της κεντρικής κυβέρνησης. Ένα βασικό πλεονέκτημα του αποκεντρωμένου δημόσιου τομέα είναι η δυνατότητα επίτευξης ορθολογικότητας στη διενέργεια δαπανών. Στα μέλη μιας κοινότητας είναι περισσότερο ευδιάκριτη η σύνδεση μεταξύ του κόστους και του οφέλους εναλλακτικών προγραμμάτων. Το υποκειμενικό φορολογικό βάρος, εξάλλου, επαυξάνεται στις περιπτώσεις που τα απορρέοντα από χρηματοδοτούμενα έργα οφέλη δεν είναι αμέσως εμφανή στους φορολογούμενους. Τα δε πρότυπα προτιμήσεων των μελών της κοινότητας είναι περισσότερο ομοιογενή, ενώ οι κάτοικοι διαθέτουν πληρέστερη γνώση του κόστους και των ωφελειών των παρεχόμενων κοινωνικών υπηρεσιών²⁰⁵. Με τον τρόπο αυτό μειώνονται οι πιθανότητες φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, καθώς τα άτομα αισθάνονται πιο άμεσα ότι λαμβάνουν κάτι σε ανταπόδοση όσων έχουν πληρώσει. Αν επομένως οι αποφάσεις αναφορικά με την κατανομή και τη διάθεση πόρων λαμβάνονται στο επίπεδο της κοινότητας, επαυξάνονται οι πιθανότητες επίτευξης μεγαλύτερου βαθμού αποτελεσματικότητας²⁰⁶. Βεβαίως, τα ανωτέρω δε θα μπορούσαν να γενικευθούν στην περίπτωση της Ελλάδας, τόσο γιατί η μορφή του πολιτεύματος και του κανονιστικού της χάρτη δεν επιτρέπει την οργάνωση μόνο σε τοπικό επίπεδο, όσο και γιατί και η κεντρική οργάνωση παρουσιάζει πλεονεκτήματα. Μολονότι, σύμφωνα με τα ήδη λεχθέντα, η αποκέντρωση του δημοσίου τομέα έχει ευεργετικά αποτελέσματα από άποψης οικονομικής αποτελεσματικότητας, οι επιδιώξεις της σταθεροποίησης και της δικαιότερης διανομής του εισοδήματος επιτυγχάνονται αποδοτικότερα σε επίπεδο κεντρικής διοίκησης²⁰⁷.

3.2 Η βέλτιστη φορολογική νομοθεσία

Σημαντικό ρόλο παίζει καταρχάς η βάση όλης της διαδικασίας νομοθέτησης και επιβολής του φόρου. Τα συντάγματα, σε χώρες με αδύνατους και επιρρεπείς στη διαφθορά θεσμούς, πρέπει να είναι σχετικώς περισσότερο εκτεταμένα ώστε να συνιστούν ισχυρό κίνητρο για τις εναλλασσόμενες κυβερνήσεις να εξυπηρετούν το όσο το δυνατόν ευρύτερο καλό σε πνεύμα δημοσίου συμφέροντος²⁰⁸. Είναι εξαιρετικά σημαντικό να αποδίδεται η δέουσα σημασία στο νομοθετικό πλαίσιο της φορολογίας και ειδικά στις μεταβολές των σχετικών νόμων, οι οποίες πρέπει να γίνονται με φειδώ και κατόπιν εις βάθος μελέτης και διαβουλεύσεων. Ο Αριστοτέλης τονίζει ότι αυτό πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή και παραθέτει τρεις συναφείς λόγους. Πρώτον, η βελτίωση των δημόσιων πραγμάτων που προέρχεται από την αλλαγή των νόμων είναι μικρή. Δεύτερον είναι επιζήμιο να

²⁰⁵ Προβόπουλου Γ., Δημόσιες Δαπάνες και Οικονομική Δραστηριότητα: Η Ελληνική Εμπειρία, IOBE, Αθήνα 1981, σελ. 81-82

²⁰⁶ Ibid, σελ. 82

²⁰⁷ Ibid, σελ. 83

²⁰⁸ Πελαγίδη Θ. – Μητσόπουλου Μ., Ανάλυση της Ελληνικής Οικονομίας: Η Προσοδοθηρία και οι Μεταρρυθμίσεις, Κέντρο Θεσμικών Μεταρρυθμίσεων, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2006, σελ. 33

συνηθίζει κανείς τους πολίτες να καταργούν εύκολα τους νόμους. Τρίτον, η εύκολη και αβασάνιστη μεταβολή των ισχυόντων νόμων συντελεί στο να εξασθενεί η δύναμη του νόμου γενικά (Πολιτικά 1269α 15-10)²⁰⁹. Αλλά και η οικονομική ανάλυση συνηγορεί υπέρ μιας ενδελεχούς μελέτης και προσεκτικά σχεδιασμένης νομοθέτησης σε ό,τι αφορά το φορολογικό σύστημα, καθώς είναι σημαντικό η στόχευση να είναι στη σταδιακή εξυγίανση του φορολογικού συστήματος, την επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής αποτελεσματικότητας και των βέλτιστων αποτελεσμάτων αναδιανομής σε βάθος χρόνου.

Στη συνέχεια, είναι σημαντική η προετοιμασία της κοινής γνώμης. Χρειάζεται επίμονη και προσεκτική πληροφόρηση και προετοιμασία της ευρύτερης και όχι μόνο της άμεσα ενδιαφερόμενης κοινής γνώμης για τις θετικές, αλλά και τις όποιες πιθανές δυσάρεστες επιπτώσεις από την επιδιωκόμενη μεταρρύθμιση²¹⁰.

Η βέλτιστη νομοθεσία εφαρμόζεται και σωστά: Δεν έχει σημασία τι νόμους έχεις, πόσο πλήρεις είναι, ποια είναι η νομοτεχνική ποιότητά τους. Αυτό που μετράει είναι αν εφαρμόζονται και πώς εφαρμόζονται. Αυτό που πραγματικά ισχύει (και όχι αυτό που υποτίθεται ότι πρέπει να ισχύει) είναι το πραγματικό δίκαιο, το δίκαιο της πράξης²¹¹. Η πολιτεία πρέπει να εξασφαλίζει ότι τα στελέχη (οι δημόσιοι υπάλληλοι) θα είναι εξαιρετικού ήθους και ποιότητας, γιατί όπως εξηγούσε ο Πλάτωνας «είναι προφανές ότι είναι τόσο σπουδαίο το έργο της νομοθεσίας, που αν καλοί νόμοι εποπτεύονται από ανεπιτήδειους αξιωματούχους, όχι μόνο χάνουν την αξία τους και καταντούν γελοίοι, αλλά και αποβαίνουν βλαβεροί και επικίνδυνοι»²¹².

Τέλος, απαιτείται η μελέτη των επιμέρους αλλαγών που απαιτούνται. Η ελληνική φορολογική νομοθεσία συμβάλει κι αυτή στο κόστος του φορολογικού συστήματος συνεπώς είναι απαραίτητες κάποιες βελτιώσεις που θα συμβάλουν στη μείωση του σχετικού κόστους, όπως η απλοποίηση της φορολογικής διάρθρωσης, η κατάργηση μερικών ακριβών και αναποτελεσματικών φόρων, η γλωσσική απλοποίηση των φορολογικών νόμων ώστε να είναι κατανοητοί και από το φορολογούμενο και από τον υπάλληλο, η κωδικοποίηση όλης της φορολογικής νομοθεσίας κλπ²¹³. Το σημαντικότερο όμως είναι να θεσπισθούν τέτοιοι φόροι που να καθιστούν τη φοροδιαφυγή

²⁰⁹ Λιανού Θ., Η Πολιτική Οικονομία του Αριστοτέλη, Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τραπέζης, Αθήνα 2012, σελ. 98

²¹⁰ Πελαγίδη Θ. – Μητσόπουλου Μ., Ανάλυση της Ελληνικής Οικονομίας: Η Προσοδοθηρία και οι Μεταρρυθμίσεις, Κέντρο Θεσμικών Μεταρρυθμίσεων, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2006, σελ. 111

²¹¹ Χατζή Α., Οι θεσμικές προϋποθέσεις για την οικονομική ανάπτυξη - 12 Ερωτήματα με Αναφορά στην Ελλάδα, εργασία που παρουσιάστηκε στο Συνέδριο του Γραφείου Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή, σελ. 72

²¹² Δούκα Π., Οικονομικές θεωρίες, αρχές διοίκησης και αρχαία ελληνική σκέψη, Εκδόσεις Knowsys, Αθήνα 2004, σελ. 156

²¹³ Μπαλαφούσια Αθ., Διαχειριστικό Κόστος του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος, ΚΕΠΕ, 2000, σελ. 23

αντικειμενικά αδύνατη ή πολύ μικρή. Ένας τρόπος είναι το φορολογικό σύστημα να φέρνει τους δύο συναλλασσόμενους αντιμέτωπους και όχι να τους επιβάλλει την από κοινού φοροδιαφυγή²¹⁴.

3.3 Η αναδιανομή του εισοδήματος

Η ακαδημαϊκή έρευνα υποδείχνει ότι δεν υπάρχουν μόνο «αποτυχίες της αγοράς», αλλά και «αποτυχίες του κράτους» και ότι ανεξάρτητα από προθέσεις οι κρατικές παρεμβάσεις στην οικονομία μπορεί να προκαλούν ανισότητες, να αποσταθεροποιούν την οικονομία, να ευνοούν ιδιαίτερα συμφέροντα σε βάρος του συνόλου, να τροφοδοτούν την αναποτελεσματικότητα²¹⁵.

Αναφορικά με τη χρησιμοποίηση του φορολογικού συστήματος ως διορθωτικού της ανισοδιανομής παράγοντα, θα πρέπει πάντοτε να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη ότι τα μέτρα βραχυχρόνιου επηρεασμού της εισοδηματικής διανομής είναι ενδεχόμενο να καταλήξουν μεσοπρόθεσμα στα αντίθετα από τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα²¹⁶. Για το λόγο αυτό οι όποιες μεταβολές στη φορολογία θα πρέπει να μελετώνται προσεκτικά με γνώμονα και το αναδιανεμητικό αποτέλεσμα και μάλιστα σε βάθος χρόνου χρησιμοποιώντας τα διαθέσιμα εργαλεία της οικονομικής ανάλυσης.

3.4 Το κράτος δικαίου και η οικονομική ανάπτυξη

Η ποιότητα του φορολογικού συστήματος αποτελεί καθοριστικό παράγοντα τόσο για την κοινωνική δικαιοσύνη μέσω του βέλτιστου αναδιανεμητικού αποτελέσματος, όσο και για την οικονομική ανάπτυξη, καθώς μια δίκαιη και αποτελεσματική φορολογία αυξάνει τα δημόσια έσοδα, βελτιώνει την ποιότητα των παρεχόμενων δημόσιων αγαθών, ωθεί τη διάθεση για εργασία και κινητοποιεί την οικονομία δημιουργώντας τις προϋποθέσεις για ανάπτυξη.

Δε χρειάζεται να πάμε μακριά για να βρούμε τις απαντήσεις στο ερώτημα ποια είναι τα μέτρα θεσμικού χαρακτήρα που θα δημιουργήσουν και θα εδραιώσουν ένα δίκαιο και αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα. Ο Αριστοτέλης προτείνει μεταξύ άλλων τη *σταθερότητα του θεσμικού πλαισίου, την αυστηρή τήρηση των νόμων και τη διαφάνεια και λογοδοσία των αρχόντων για τη*

²¹⁴ Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1993, σελ. 285-286

²¹⁵ Καζάκου Π., Αναθεώρηση του Συντάγματος και Οικονομία, Κέντρο Θεσμικών Μεταρρυθμίσεων, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2007, σελ. 25

²¹⁶ Προβόπουλου Γ., Δημόσιες Δαπάνες και Οικονομική Δραστηριότητα: Η Ελληνική Εμπειρία, IOBE, Αθήνα 1981, σελ. 224

*χρησιμοποίηση του δημοσίου χρήματος*²¹⁷. Μάλιστα, ιδιαίτερα σε ό,τι έχει να κάνει με τη διαφάνεια στη διαχείριση των οικονομικών και τη απόδοση λογαριασμών από τους ασκούντες τη διαχείριση προσθέτει ότι ο έλεγχος πρέπει να γίνεται από ανεξάρτητη αρχή: *Επειδή όμως μερικές αρχές, μολονότι βεβαίως όχι όλες, διαχειρίζονται πολλά χρήματα του δημόσιου ταμείου, είναι αναγκαίο να υπάρχει κάποια άλλη αρχή, διαφορετική από τις προηγούμενες, η οποία θα αναλάβει τον έλεγχο των λογαριασμών και θα ζητήσει λογοδοσία, ενώ η ίδια δε θα διαχειρίζεται τίποτε άλλο* (Πολιτικά 1322b 7-10²¹⁸).

Στο πλαίσιο αυτό μπορεί να συνδράμει και ένας άλλος κλάδος της οικονομικής ανάλυσης του δικαίου, τα συνταγματικά οικονομικά. Πρόκειται για τη μελέτη των συνταγματικών θεσμών, την κριτική τους θεώρηση από πλευράς της οικονομικής επιστήμης και την πρόταση αλλαγών με έμφαση στην κατάργηση δυσλειτουργικών κανόνων και την εισαγωγή νέων θεσμών πιο αποτελεσματικών και προσαρμοσμένων στις απαιτήσεις του τόπου, του χρόνου και της κοινωνίας.

3.5 Η παιδεία

Η παιδεία είναι ο καθοριστικότερος όλων παράγοντας για την κατάκτηση του διττού στόχου της αποτελεσματικής φορολογίας και της δίκαιης αναδιανομής του εισοδήματος. Και αυτό γιατί συμβάλει στην κατάρτιση των νομοθετών, των εκτελεστών των φορολογικών νόμων και των δικαστών, στην ακεραιότητά τους, και στη διαμόρφωση φορολογικής συνείδησης των φορολογουμένων. Ειδικά το τελευταίο είναι ιδιαίτερα σημαντικό γιατί η έντιμη στάση των φορολογουμένων αφαιρεί κίνητρα διαφθοράς από τις λοιπές ομάδες. *Οι διαθέσεις απέναντι στο φόρο και εν τέλει η συμπεριφορά συμμόρφωσης μόνο λίγο επηρεάζονται από τις νομοθετικές αλλαγές, ακόμα και νόμων με σημαντική επίδραση στα ατομικά συμφέροντα. Οι κοινωνικές διεργασίες μέσω των οποίων τα άτομα μαθαίνουν το περιεχόμενο των νέων νόμων φαίνεται ότι έχουν σημαντικά μεγαλύτερη επιρροή στο σχηματισμό του φόρου από ότι οι υποκειμενικές αξιολογήσεις των νόμων και τα αντικειμενικά μέτρα της επιρροής τους*²¹⁹. Είναι λοιπόν κρίσιμο να διαμορφωθεί μια συνολική κοινωνική στάση πλήρους συνείδησης ότι η φοροδιαφυγή συνιστά οπωσδήποτε αντικοινωνική συμπεριφορά²²⁰.

²¹⁷ Λιανού Θ., Η Πολιτική Οικονομία του Αριστοτέλη, Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τραπέζης, Αθήνα 2012, σελ. 121

²¹⁸ Ibid, σελ. 106-107

²¹⁹ McGraw, Scholz, and Steenberg, Taxpayer Adaptation to the 1986 Tax Reform Act, of Slemrod Joel, Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement, University of Michigan Press, 1991, σελ. 32

²²⁰ Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1993, σελ. 284

Υπό το πρίσμα της φιλοσοφίας του δικαίου, η ιδιότητα του πολίτη συνδέεται και με τη βούλησή του να αναγνωρίσει ως έγκυρους τους νομικούς κανόνες μιας έννομης τάξης, άρα σχετίζονται με την αυτονομία των δικαιοκτών υποκειμένων και με την αυτοδέσμευσή τους²²¹. Ωστόσο, η ιδιότητα του πολίτη δεν αρκεί, πρέπει να υπάρξει ενεργοποίησή του προς την κατεύθυνση της υπευθυνότητας, της συμμόρφωσης στους νόμους, της ηθικής στάσης απέναντι στο ρόλο του. Αναντίρρητα, ο ενεργός πολίτης δεν γεννιέται, γίνεται μέσα από διαδικασίες εκπαίδευσης που δίνουν ιδιαίτερη έμφαση «στη διαμόρφωση κοινωνικής συνείδησης», «στην προαγωγή της κοινωνικής συνοχής και της ισότητας» και «στην προώθηση του διαπολιτισμικού διαλόγου»²²².

²²¹ Τσαούση Α., Δίκαιο και Συνεργατικότητα: Μια Νέα Προσέγγιση, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2013, σελ. 529

²²² Αυτοί είναι και οι ευρύτεροι στρατηγικοί στόχοι της δια βίου εκπαίδευσης και κατάρτισης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου. Τσαούση Α., Δίκαιο και Συνεργατικότητα: μια νέα προσέγγιση, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2013, σελ. 536-537

ΑΝΤΙ ΕΠΙΛΟΓΟΥ

Είναι εμφανές ότι το φορολογικό σύστημα είναι αναγκαίο στα σύγχρονα κράτη ως μέσο χρηματοδότησης των δημοσίων αγαθών και στις κοινωνίες ως μέσο δίκαιης αναδιανομής του εισοδήματος. Και οι δύο στόχοι αποτελούν συστατικά της κοινωνικής ευημερίας. Τόσο το δίκαιο όσο και η οικονομική ανάλυση παρέχουν εργαλεία που μπορούν να βοηθήσουν στην κατάκτηση της κοινωνικής ευημερίας, συνδυάζοντάς τα μάλιστα αυτό μπορεί να επιτευχθεί αποτελεσματικά με το μικρότερο δυνατό κόστος.

Φαίνεται ότι η ασύμμετρη και άδικη συσσώρευση πλούτου είναι απόρροια πολλαπλών αποτυχιών: των «αποτυχιών της αγοράς», των αποτυχιών των κυβερνήσεων να διορθώσουν τις αποτυχίες της αγοράς, των αποτυχιών μεμονωμένων ατόμων να ελέγξουν τη φιλαυτία που περιέγραψε ο Smith, τέλος, των αποτυχιών των κυβερνήσεων και των οργανισμών (εθνικών και διεθνών), να μειώσουν τις ανισότητες, θεσπίζοντας μέτρα αναδιανομής του πλούτου²²³. Στο πλαίσιο αυτό, σημαντικό ρόλο στην άμβλυνση των ανισοτήτων αναμένεται να διαδραματίσουν και τα 'Νέα Θεσμικά Οικονομικά', μια νέα σχολή σκέψης που έχει αναδυθεί μέσα από τους κόλπους της ίδιας της Οικονομικής επιστήμης και αποτελούν εδώ και μερικές δεκαετίες ένα ισχυρό «εναλλακτικό» ρεύμα μέσα στην οικονομική επιστήμη²²⁴.

Την εποχή των Μνημονίων η Ελλάδα αντιμετωπίζει πολλές προκλήσεις, δημοσιονομικού, κοινωνικού και θεσμικού χαρακτήρα. Όλες οι προκλήσεις πηγάζουν από χρόνιες παθογένειες και όλες έχουν σχέση με τη φορολογία. Με δεδομένο ότι τα απαιτούμενα εργαλεία του δικαίου και της οικονομικής ανάλυσης είναι διαθέσιμα η παρούσα συγκυρία μας ωθεί να αποφασίσουμε αν θα δούμε το φορολογικό σύστημα ως κόστος ή ως ευκαιρία.

²²³ Τσαούση Α., Δίκαιο και Συνεργατικότητα: Μια Νέα Προσέγγιση, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2013, σελ. 523

²²⁴ Ibid, σελ. 523

ΣΥΝΤΜΗΣΕΙΣ – ΑΡΚΤΙΚΟΛΕΞΑ – ΑΚΡΩΝΥΜΙΑ

ΑΚ – Αστικός Κώδικας

ΓΓΠΣ – Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων

ΔΕΕ – Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πρώην ΔΕΚ-Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων)

ΕΕ – Ευρωπαϊκή Ένωση

ΕΕΤΗΔΕ – Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών

ΕΦΚ – Ειδικοί Φόροι Κατανάλωσης

ΚΒΣ – Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

ΚΕΠΕ - Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών

ΚΦΕ – Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

νπδδ – νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου

ΟΑΔ – Οικονομική Ανάλυση του Δικαίου

ΟΟΣΑ – Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης

οτα – Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης

ΠΚ – Ποινικός Κώδικας

Σ – Σύνταγμα της Ελλάδας

ΣΑΔΦ – Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας

ΣτΕ – Συμβούλιο της Επικρατείας

ΦΜΥ – Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών

ΦΠΑ – Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΦΣΚ – Φόρος Συγκεντρώσεως Κεφαλαίου

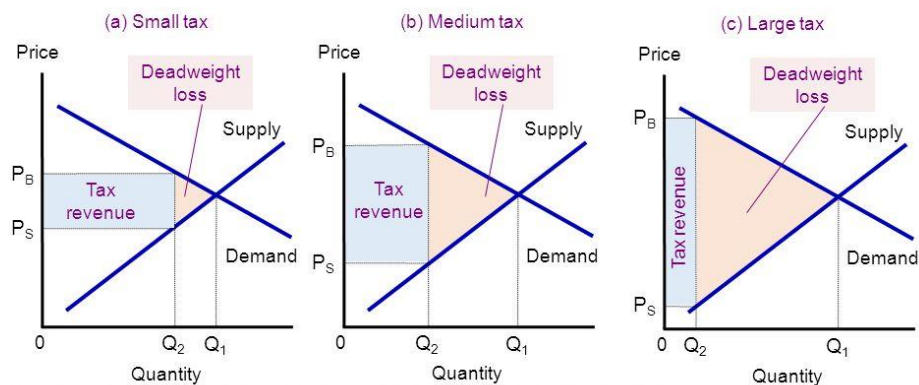
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι - ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

- Διάγραμμα 1: διακύμανση κοινωνικής απώλειας βάσει ύψους φόρων

http://images.slideplayer.com/29/9468929/slides/slide_6.jpg

6

How deadweight loss and tax revenue vary with the size of a tax (a, b, c)



The deadweight loss is the reduction in total surplus due to the tax. Tax revenue is the amount of the tax times the amount of the good sold. In panel (a), a small tax has a small deadweight loss and raises a small amount of revenue. In panel (b), a somewhat larger tax has a larger deadweight loss and raises a larger amount of revenue. In panel (c), a very large tax has a very large deadweight loss, but because it has reduced the size of the market so much, the tax raises only a small amount of revenue.

6

- Διάγραμμα 2: Ο χαρακτήρας του φορολογικού συντελεστή

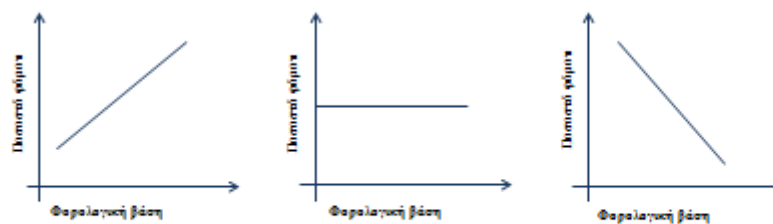
Καράγιωργα Δ., Δημόσια Οικονομική 2 – Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981– σελ. 220

Ο χαρακτήρας του φορολογικού συντελεστή

(α) Προοδευτικός συντελεστής

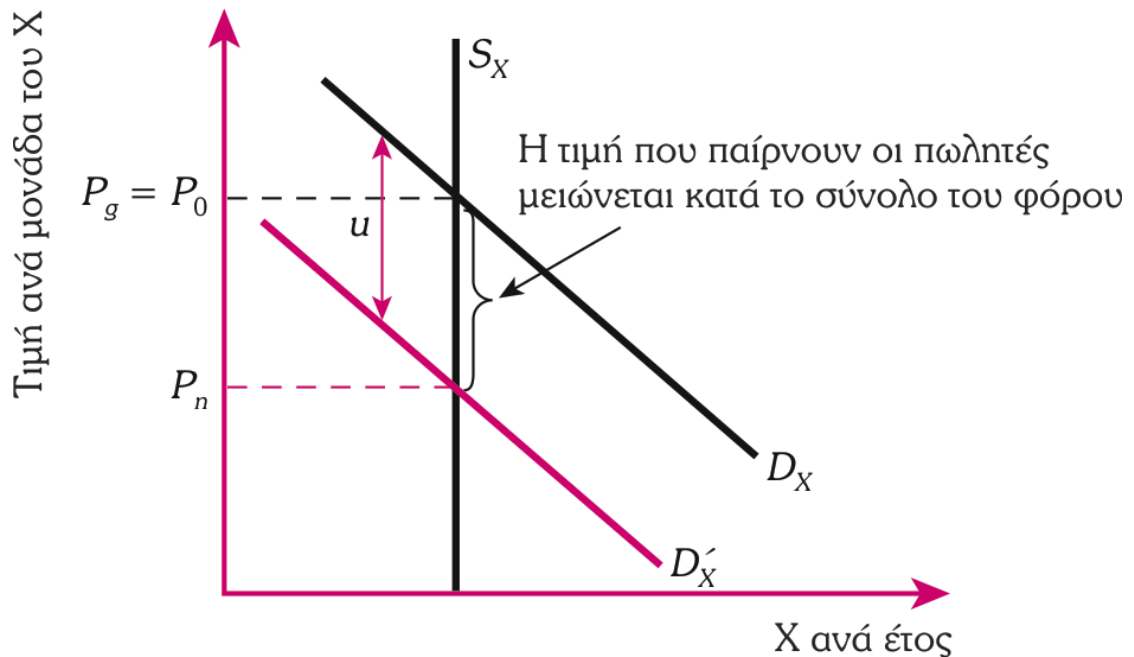
(β) Ανελαστικός συντελεστής

(γ) Αντίστροφα προοδευτικός συντελεστής



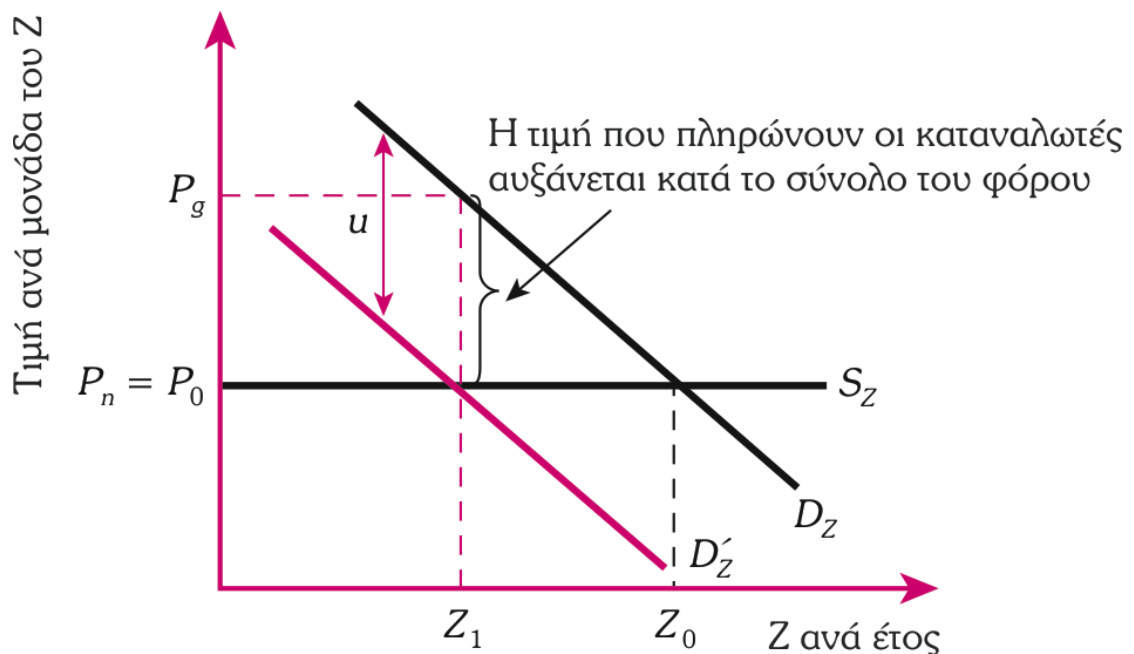
- Διάγραμμα 3: επίπτωση του φόρου όταν η προσφορά είναι τελείως ανελαστική

<http://kritiki.gr/microsites/rosen-dimosia-oikonomiki/chapter/ch13/graphics/asset-d0e16728>



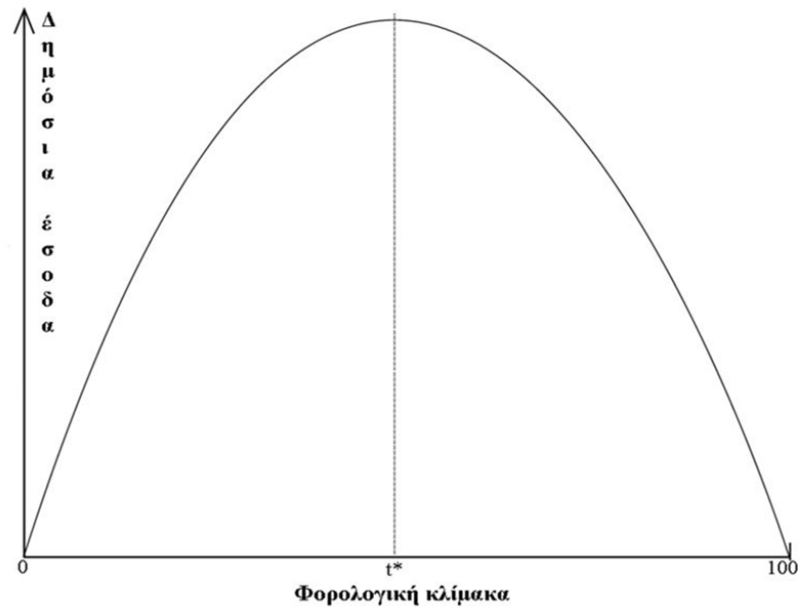
- Διάγραμμα 4: Επίπτωση του φόρου όταν η προσφορά είναι τελείως ελαστική

<http://kritiki.gr/microsites/rosen-dimosia-oikonomiki/chapter/ch13/graphics/asset-d0e16740>



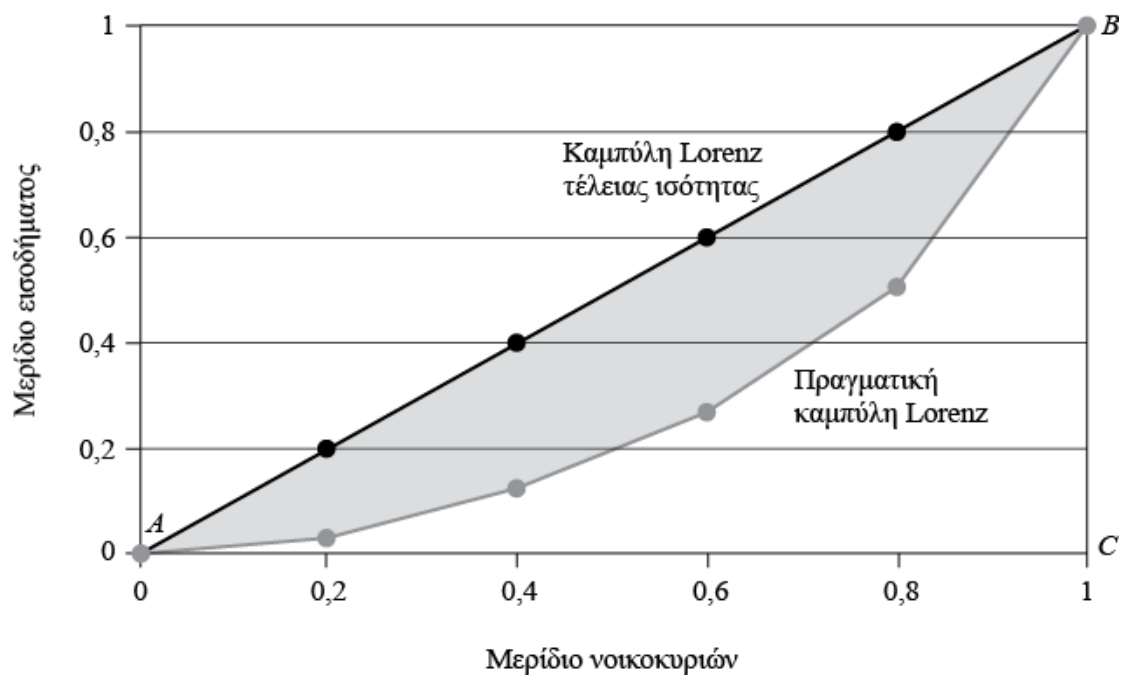
- Διάγραμμα 5: Η Καμπύλη Laffer

<http://oikonomia24.blogspot.gr/2013/11/laffer.html>



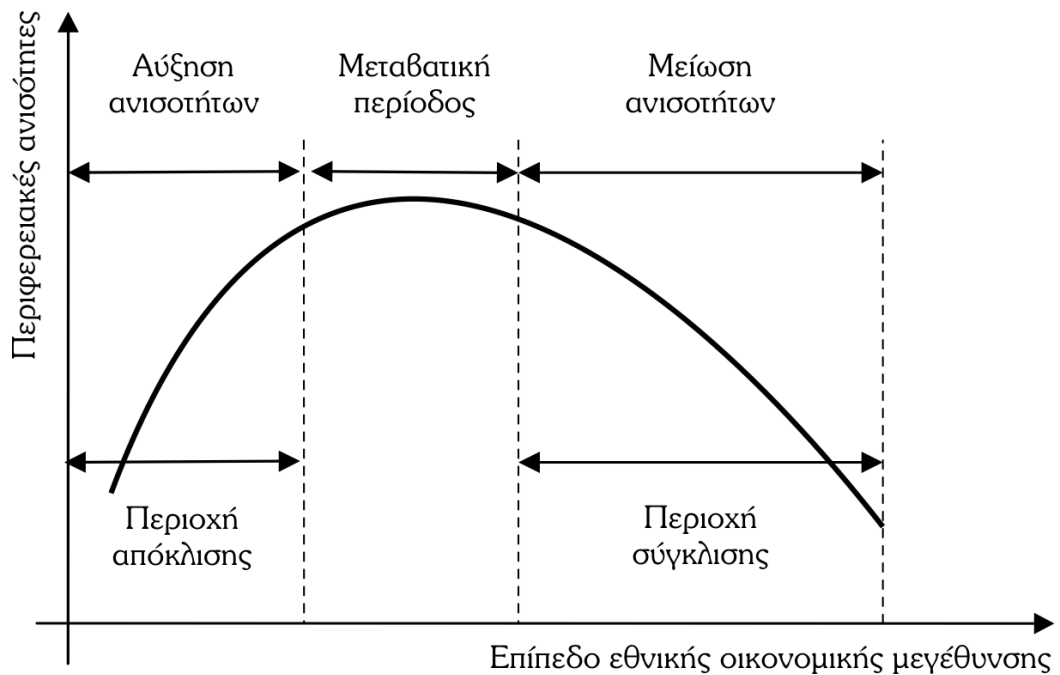
- Διάγραμμα 6: Η Καμπύλη Lorenz

<http://kritiki.gr/microsites/ta-economica-tis-ergasias/data/media/142.png>



- Διάγραμμα 7: Η Καμπύλη Kuznets

https://www.google.gr/search?biw=1164&bih=812&tbm=isch&sa=1&ei=kIshWvz1HsqtkwX8yrWwBw&q=%CE%BA%CE%B1%CE%BC%CF%80%CF%8D%CE%BB%CE%B7+Kuznets&oq=%CE%BA%CE%B1%CE%BC%CF%80%CF%8D%CE%BB%CE%B7+Kuznets&gs_l=psy-ab.3...125803.128308.0.128598.2.2.0.0.0.173.301.0j2.2.0....0...1c.1.64.psy-ab..0.0.0....0.JcwwRWJzHww#imgdii=8kdW6l4IMRrKvM:&imgsrc=47wFdVLFr0b0M:



ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II - ΠΙΝΑΚΕΣ

- Δημόσια και Ιδιωτικά αγαθά, Περδίκη Κ.Γ., Δημόσια Οικονομικά: Οι δημόσιες επιλογές, Εκδόσεις Σάκκουλας, 1985, σελ. 102

ΙΔΙΩΤΙΚΑ ΑΓΑΘΑ	ΑΓΑΘΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΛΟΥΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ		ΔΗΜΟΣΙΑ ΑΓΑΘΑ
Παράγονται με το μηχανισμό των τιμών 1) Διαιρετό το όφελος και δυνατότητα αποκλεισμού (οι προτιμήσεις αποκαλύπτονται) 2) Ανταγωνιστική η κατανάλωση	Παράγονται με το μηχανισμό των τιμών αλλά όχι στην άριστη ποσότητα		Δεν παράγονται με το μηχανισμό των τιμών 1) Αδιαίρετο το όφελος και αδυναμία αποκλεισμού (οι προτιμήσεις δεν αποκαλύπτονται) 2) Μη ανταγωνιστική η κατανάλωση
	ΓΙΑ ΕΝΑ ΤΜΗΜΑ ΤΟΥΣ ←	ΓΙΑ ΤΟ ΆΛΛΟ ΤΜΗΜΑ →	
	ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΙ		
ΑΠΟ ΤΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ	Ή ΑΠΟ ΤΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ*	Ή ΑΠΟ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ	ΑΠΟ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ
* Οι προτιμήσεις των ατόμων είναι γνωστές αλλά το κράτος μπορεί να επέμβει για να τις διορθώσει			

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αναστόπουλος Γιάννης Δ., Φορολογικό Δίκαιο Πανεπιστημιακές παραδόσεις, Τεύχος Α', Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1983
- Αναστόπουλος Γιάννης Δ., Φορτσάκης Θεόδωρος Π., Φορολογικό δικαιο, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα –κομοτηνή, 2003, β' έκδοση
- Ανδρεάδης Ανδρέας, Δημοσία Οικονομία, Τόμος Α', Εισαγωγικά Μαθήματα, Εκδοτικός Οίκος Ν. Τζάκα & Σ. Δελαγραμμάτικα, Αθήνα 1924
- Γέμτος Πέτρος, Οικονομία και Δίκαιο: Μεθοδολογικά και οικονομικά θεμέλια, Τόμος Α', Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2003, Β' έκδοση,
- Γεωργακόπουλος Θεόδωρος Α., Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα 1997
- Γεωργακόπουλος Θεόδωρος Α. & Πάσχος Γ. Παναγιώτης Γ., Εισαγωγή στη Φορολογία, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Β' Έκδοση, Αθήνα 2003
- Δαλαμάγκας Βασίλειος Α., ΦΠΑ: Οικονομική Ανάλυσις, Εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα 1978
- Δούκας Πέτρος Γ., Οικονομικές θεωρίες, αρχές διοίκησης και αρχαία ελληνική σκέψη, Εκδόσεις Knowsys, Αθήνα 2004
- Θεοχαρόπουλος Λουκάς Γ., Δημόσια Οικονομική, Τόμος Πρώτος, Τεύχος Α', (αυτοέκδοση), Θεσσαλονίκη 1975
- Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών, Φορολογικό Καθεστώς, Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1993
- Καζάκος Πάνος, Αναθεώρηση του Συντάγματος και Οικονομία, Κέντρο Θεσμικών Μεταρρυθμίσεων, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2007
- Καραγιώργας Δημήτριος, Δημόσια Οικονομική 2 – Οι δημοσιονομικοί θεσμοί, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981
- Καραγιώργας Δημήτριος Π., Οι Οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1979
- Κοντόγιωργα –Θεοχαροπούλου Δήμητρα., Η αρχή της αναλογικότητας στο Εσωτερικό Δημόσιο Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1989
- Κώττης Γεώργιος Χριστ. & Πετράκη Κώττη Αθηνά, Εισαγωγή στη σύγχρονη μικροοικονομική, Εκδοτικές Επιχειρήσεις 'Το Οικονομικό', Αθήνα 1998

- Λιανός Θεόδωρος Π., Η Πολιτική Οικονομία του Αριστοτέλη, Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τραπέζης, Αθήνα 2012
- Μάνεσης Αριστόβουλος Ι., «Κριτικές σκέψεις για την έννοια και τη σημασία του δικαίου», Συνταγματική Θεωρία και Πράξη 1980-2000/Π : Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα 2007
- Μητσόπουλος Μιχάλης – Πελαγίδης Θοδωρής, Κατανοώντας την Κρίση στην Ελλάδα, Εκδόσεις Ψυχογιός, Αθήνα 2012
- Μπαλαφούσιος Αθανάσιος Θ., Διαχειριστικό Κόστος του Ελληνικού Φορολογικού Συστήματος, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών (ΚΕΠΕ), 2000
- Μπάρμπας Νικόλαος, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, Στ' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2016
- Μπάρμπας Νικόλαος – Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, Δημόσια Οικονομικά, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2011, Γ' Έκδοση
- Παπαγεωργίου Κωνσταντίνος Α., Η πολιτική δυνατότητα της δικαιοσύνης: Συμβόλαιο και συναίνεση στον John Rawls, Εκδόσεις Νήσος, Αθήνα 1994
- Πελαγίδης Θοδωρής – Μητσόπουλος Μιχάλης, Ανάλυση της Ελληνικής Οικονομίας: Η Προσοδοθηρία και οι Μεταρρυθμίσεις, Κέντρο Θεσμικών Μεταρρυθμίσεων, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2006
- Περδίκης Κωνσταντίνος Γ., Δημόσια Οικονομικά: Οι δημόσιες επιλογές, Εκδόσεις Σάκκουλας, 1985
- Προβόπουλος Γεώργιος Αθ. , Δημόσιες Δαπάνες και Οικονομική Δραστηριότητα: Η Ελληνική Εμπειρία, IOBE, Αθήνα 1981
- Σούρλας Παύλος Κ., «Justi atque injusti scientia -Μια εισαγωγή στην επιστήμη του δικαίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1995
- Σπηλιωτόπουλος Επαμεινώνδας Π., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Ι, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, 14^η Έκδοση
- Στασινόπουλος Μιχαήλ Δ., Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, Αθήναι 1966, Έκδοσις Τρίτη
- Τσαούση Ασπασία, Δίκαιο και Συνεργατικότητα: Μια Νέα Προσέγγιση, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 2013
- Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2014, Ε' έκδοση.
- Φορτσάκης Θεόδωρος Π., – Σαββαΐδου Κ.Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2014

- Χατζής Αριστείδης Ν., Πολιτική χωρίς Ρομαντισμό: Διανεμητικές Συσπειρώσεις και Προσοδοθηρία, Σύμμεικτα Προς Τιμήν του Καθηγητού Πέτρου Ι. Παραρά (Αθήνα-Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2012), σελ. 1121-1136

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Feige Edgar L., The Underground economies: tax evasion and information distortion, Cambridge University Press, Cambridge: 1989
- Mankiw Gregory N. and Taylor Mark P. Economics, Thomson Learning, 2006
- Musgrave Richard, The Theory of Public Finance', McGraw – Hill, 1959, σελ. 15-16
- Parisi Francesco, The Law and Economics of Irrational Behavior, Stanford University Press, 2005
- Salanié Bertrand, The economics of Taxation, Cambridge, Mass.: MIT, 2003
- Slemrod Joel, Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement, University of Michigan Press, 1991
- Stiglitz Joseph.E., Οικονομική του Δημοσίου Τομέα, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα 1992

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ – ΜΕΛΕΤΕΣ – ΕΡΓΑΣΙΕΣ

- Κέντρο Μελετών & Έρευνας ΕΒΕΑ: Η Φορολόγηση Των Επιχειρήσεων Εν Μέσω Κρίσης: Μελέτη, Συμπεράσματα και Προτάσεις που εκπονήθηκαν σε συνεργασία του Κε.Μ.Ε.-Ε.Β.Ε.Α. με τους κ.κ. Γιάννη Βαρουφάκη και Τάσο Πατωκό του Τμήματος Οικονομικών Επιστημών, Σχολή Νομικών, Πολιτικών Και Οικονομικών Επιστημών Του Εθνικού Και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών, Μάρτιος 2011
http://adminportal.acci.gr/images/KEME_forologisiMarch2011.pdf
- Πανταζόπουλος Πέτρος, Μπακάλης Ευστάθιος, Οι φορολογικές περαιώσεις και αμνηστίες ως δημοσιονομικό εργαλείο τόνωσης της οικονομικής δραστηριότητας: Υπερνομοθετικοί και νομοθετικοί περιορισμοί – Η εμπειρία από την ελληνική φορολογική πραγματικότητα, Εισήγηση στο 6ο Πανελλήνιο Συνέδριο e-ΘΕΜΙΣ με τίτλο: Το Δίκαιο ως Θεμέλιο μιας Σύγχρονης και Αναπτυσσόμενης Οικονομίας, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2016, σελ. 79-92
- Τριανταφύλλου Γεώργιος, Η αρχή της αναλογικότητας στην ποινική δίκη, Ελληνική Δικαιοσύνη 1990, σελ. 301 επ.

- Χατζής Αριστείδης, Οι θεσμικές προϋποθέσεις για την οικονομική ανάπτυξη - 12 Ερωτήματα με Αναφορά στην Ελλάδα, εργασία που παρουσιάστηκε στο Συνέδριο του Γραφείου Προϋπολογισμού του Κράτους στη Βουλή - https://www.eap.gr/images/stories/pdf/DEO_DP_%CE%A7%CE%B1%CF%84%CE%B6%CE%AE%CF%822015.pdf
- Arindam Das-Gupta and Dilip Mookherjee, Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices, The Journal of Law, Economics & Organization, October 1996, Vol.12, N.2, p. 408-431
- Cooter Robert & Ulen Thomas, Law & Economics, Addison –Wesley as an imprint of Pearson Education Inc., 6th Edition, 2012
- Kaplow Louis, Accuracy, Complexity and the Income Tax, The Journal of Law, Economics & Organization, April 1998, Vol.14, N.1, p. 61-83
- Posner Richard A., Equality, Wealth and Political Stability, The Journal of Law, Economics & Organization, October 1997, Vol.13, N.2, p. 344-365
- Raskolnikov Alex: Accepting The Limits Of Tax Law And Economics, Cornell Law Review, Vol. 98, March 2013, p. 523-590
- The Economist, 16 April 2005, The Economist Newspaper Limited, London σε Mankiw Gregory N. and Taylor Mark P. Economics, Thomson Learning, 2006, σελ. 231

ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- Λιανός Θεόδωρος - Παπαβασιλείου Αντώνιος - Χατζηανδρέου Ανδρέας, Αρχές Οικονομικής Θεωρίας: Μικροοικονομία – Μακροοικονομία, Γ' Τάξη Γενικού Λυκείου, Οργανισμός Εκδόσεως Διδακτικών Βιβλίων
<http://ebooks.edu.gr/modules/ebook/show.php/DSGL-C117/130/944,3465/> (τελευταία επίσκεψη 19.11.2017)
- Ράπανος Βασίλης Θ. και Καπλάνογλου Γεωργία, Φορολογία και οικονομική ανάπτυξη: Η περίπτωση της Ελλάδας,
<https://www.google.gr/search?ei=VQQIWuOnJJD0kW8t5i4Dw&q=%CE%A6%CE%B1%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1+%CE%BA%CE%B1%CE%B9+%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AE+%CE%B1%CE%BD%CE%AC%CF%80%CF%84%CF%85%CE%BE%CE%B7+%CE%97+%CF%80%CE%B5%CF%81%CE%AF%CF%80%CF%84%CF%89%CF%83%CE%B7+%CF%84%CE%B7%CF%82+%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1%CF%82++++%CE%92%CE%B1%>

[CF%83%CE%AF%CE%BB%CE%B7%CF%82+%CE%98.+%CE%A1%CE%AC%CF%80%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CF%82&sq=%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1+%CE%BA%CE%B1%CE%B9+%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AE+%CE%B1%CE%BD%CE%AC%CF%80%CF%84%CF%85%CE%BE%CE%B7+%CE%97+%CF%80%CE%B5%CF%81%CE%AF%CF%80%CF%84%CF%89%CF%83%CE%B7+%CF%84%CE%B7%CF%82+%CE%95%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1%CF%82++++%CE%92%CE%B1%CF%83%CE%AF%CE%BB%CE%B7%CF%82+%CE%98.+%CE%A1%CE%AC%CF%80%CE%B1%CE%BD%CE%BF%CF%82&gs_l=psy-ab.3...2988.3240.0.3617.2.2.0.0.0.124.229.0j2.2.0....0...1c.1.64.psy-ab..0.0.0....0.fVeUnwFIEjM](https://eclass.duth.gr/modules/document/file.php/KOM01102/%CE%95%CE%99%CE%A3%CE%91%CE%93%CE%A9%CE%93%CE%97%20%CE%A3%CE%A4%CE%9F%20%CE%95%CE%9C%CE%A0%CE%9F%CE%A1%CE%99%CE%9A%CE%9F.%CE%99%CE%91%CE%9D.2017.pdf) (τελευταία επίσκεψη 29.11.2017)

- Τριανταφυλλάκης Γεώργιος Δ., Εισαγωγή στο Δίκαιο, Σημειώσεις Εμπορικού Δικαίου, eclass Νομικής Σχολής ΔΠΘ
<https://eclass.duth.gr/modules/document/file.php/KOM01102/%CE%95%CE%99%CE%A3%CE%91%CE%93%CE%A9%CE%93%CE%97%20%CE%A3%CE%A4%CE%9F%20%CE%95%CE%9C%CE%A0%CE%9F%CE%A1%CE%99%CE%9A%CE%9F.%CE%99%CE%91%CE%9D.2017.pdf> (τελευταία επίσκεψη 18.11.2017)
- Φύλιππας Νικόλαος, Οι αρχαίοι Έλληνες και η Οικονομία
http://www.myrtis.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=253&Itemid=315&lang=el (τελευταία επίσκεψη 21.11.2017)
- <http://dikaiolism.blogspot.gr/p/2-h-lorenz-gini.html> (τελευταία επίσκεψη 29.11.2017)
- <https://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/PSPA107/%CE%91%CE%A0%203.%20%CE%9F%CE%A1%CE%99%CE%A3%CE%9C%CE%9F%CE%99%20%CE%A6%CE%A4%CE%A9%CE%A7%CE%95%CE%99%CE%91%CE%A3.pdf> (τελευταία επίσκεψη 29.11.2017)
- <https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/5861/1/2.pdf> (τελευταία επίσκεψη 29.11.2017)