

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΙΣ ΤΩΝ ΩΦΕΛΕΙΩΝ ΕΚ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Υπό τοῦ κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ Α. ΝΕΖΗ

[Τὸ ἐν ἐπικεφαλίδι θέμα ὑπῆρξε τὸ πρῶτον τὸ ὁποῖον συνεζητήθη εἰς τὸ συνέληθον ἐν Βασιλείᾳ τῆς Ἑλβετίας, μεταξὺ 11ης καὶ 16ης Σεπτεμβρίου 1960, δημοσιονομικὸν συνέδριον. Μετὰ τὸ θέμα αὐτὸ ἀσχολεῖται καὶ ἡ εἰσήγησις τοῦ Ἑλληνοσυνάλλαγμα κ. Γεωργίου Α. Νέζη, Δικηγόρου ἔχοντος ἐντολὴν διδασκαλίας εἰς τὴν Ἀνωτάτην Βιομηχανικὴν Σχολὴν καὶ τ. Διευθυντοῦ τῆς Ἀμέσου Φορολογίας ἐν τῷ Ὑπουργείῳ τῶν Οἰκονομικῶν, τὸ πλῆρες κείμενον τῆς ὁποίας δημοσιεύεται κατωτέρω].

Ἡ αὔξησις τῆς καθαρᾶς περιουσίας κάθε προσώπου δυνατὸν νὰ προῆλθεν : α) ἐκ τῆς ἀποκτήσεως νέας περιουσίας, ἐκ κληρονομίας ἢ δωρεᾶς ἢ προικός, β) ἐκ κερδῶν λαχείων, γ) ἐκ τοῦ εἰσοδήματος τῆς περιουσίας του καὶ δ) ἐκ τῶν λοιπῶν ὠφελειῶν τῆς περιουσίας, π.χ. ὑπεραξιών τοῦ παγίου ἐνεργητικῆς ἢ μειώσεων εἰς ἐπιχώριον νόμισμα τῶν πρὸς τρίτους ὑποχρεώσεων εἰς συνάλλαγμα κλπ.

Αἱ ὠφείλονται κεφαλαίου δυνατὸν νὰ προέρχωνται ἐκ τῶν περιουσιακῶν στοιχείων ἐμπορικῆς ἢ βιομηχανικῆς ἐπιχειρήσεως ἢ νὰ ἀφορῶσι περιουσιακὰ στοιχεῖα τῆς ἀτομικῆς περιουσίας κάθε προσώπου.

Εἰς τὴν προκειμένην μελέτην θὰ ἐρευνηθῶσιν αἱ περιπτώσεις ὠφελειῶν, προερχομένων ἀποκλειστικῶς καὶ μόνον ἐκ τῆς ἀτομικῆς (ἐξωεπαγγελματικῆς) περιουσίας κάθε προσώπου καὶ θὰ ἐξετασθῇ ἡ φορολογικὴ μεταχείρισις αὐτῶν.

1. Ἡ ἀτομικὴ περιουσία κάθε προσώπου συνήθως ἀποτελεῖται ἀπὸ ἀκίνητα, χρεόγραφα ὀνομαστικά ἢ εἰς τὸν κομιστήν, μετρητὰ ἢ καταθέσεις εἰς ἐπιχώριον νόμισμα καὶ εἰς συνάλλαγμα, ἀπαιτήσεις καὶ ὑποχρεώσεις εἰς ἐπιχώριον ἢ εἰς ξένον νόμισμα, αὐτοκίνητον ἐπιβατικὸν καὶ ἀπὸ οἰκοσκευὴν, κοσμήματα, πίνακας, τάπητας, βιβλιοθήκας ἢ ἄλλα ἀξίολογα ἀντικείμενα.

Ἡ σύνθεσις τῆς ἀτομικῆς περιουσίας καθιστᾷ δυσχερῆ τὴν παρακολούθησίν της, ἀφ' ἐνὸς διότι πολλὰ τῶν ἀπαρτιζόντων ταύτην στοιχείων μεταβιβάζονται δι' ἀπλῆς παραδόσεως εἰς τὸν ἀγοραστὴν καὶ ἀφ' ἑτέρου διότι δὲν τηρεῖται, ὑπὸ τοῦ ἔχοντος τὴν περιουσίαν, στοιχεῖον τι, ἀπεικονίζον τὸν χρόνον καὶ τὴν ἀξίαν κτήσεως ἐκάστου περιουσιακοῦ ἀντικειμένου, τὴν διαδρομὴν του μέχρι τῆς μεταβιβάσεώς του ἢ τῆς ἀχρηστεύσεως, ὡς καὶ τὸν χρόνον καὶ τὸ τίμημα τῆς μεταβιβάσεώς του.

Αἱ τεχνικῆς φύσεως δυσχερεῖαι αὗται, ὡς καὶ τὸ πολυάριθμον τῶν προσώπων, ἄτινα πραγματοποιοῦσιν ὠφελείας — μικρὰς ἢ μεγάλας — ἐκ τῶν ἀντικειμένων τῆς περιουσίας των, καθιστῶσιν ἐξαιρετικῶς ἐπιφυλακτικὴν τὴν Φορολογικὴν Διοίκησιν κάθε χώρας διὰ τὴν, κατ' ἀρχὴν, θέσπισιν φορολογίας τῆς ἐν λόγῳ ὠφελείας.

Ἀναμφιβόλως εἶναι ἀντικειμενικῶς μεγάλα τὰ προβλήματα τῆς φορολογίας τῆς ὠφελείας ἐκ τῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ προσώπου, τὰ ὁποῖα καθιστοῦν ἄκρως δυσχερῆ τὴν κανονικὴν ἐφαρμογὴν της.

Παρὰ ταῦτα ὅμως, εἶναι ἐπιβεβλημένη ἡ ὑπαγωγή εἰς φορολογίαν τῆς ὠφελείας ἐκ τῶν ἀντικειμένων τῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ προσώπου : α) ἐκ λόγων ἴσης μεταχειρίσεως πρὸς τοὺς πραγματοποιοῦντας ὠφείλονται ἐξ ἀντικειμένων τῆς ἐπαγγελματικῆς των περιουσίας, ἥτις ὠφέλεια ὑπάγεται — ἐν Ἑλλάδι — εἰς τὸν φόρον εἰσοδήματος, θεωρουμένη ὡς εἰσόδημα τριῶν ἐτῶν, ἐὰν πρόκειται περὶ ὠφελείας ἐξ ἐκχωρήσεως ἐπιχειρήσεως ἢ ἐπωνυμίας ἢ

σημάτων ή ολουδήποτε ἑτέρου δικαιώματος συναφοῦς πρὸς τὴν ἄσκησιν τῆς ἐπιχειρήσεως, καὶ ἐνὸς ἔτους, ἐὰν ἴπρoκείται περὶ ὑπερτιμήσεως τῶν στοιχείων τοῦ παγίου ἐνεργητικοῦ. Ἐν Ἑλλάδι ἡ μὲν ὑπερτίμησις τῶν ἀκινήτων καὶ τῶν πλοίων ἐξαιρεῖται τοῦ φόρου εισοδήματος, ὡς ὑποκειμένη εἰς τὸν φόρον μεταβιβάσεως ἀκινήτων καὶ πλοίων, ἡ δὲ ὑπεραξία τῶν ἐμπορευσιμῶν στοιχείων θεωρεῖται κέρδος τῆς ἐπιχειρήσεως ἀδιαφόρως τοῦ ὕψους τῆς, β) ἐκ λόγων προνοίας πρὸς τοὺς ἰδίους τοὺς φορολογουμένους, εἰς τοὺς ὁποίους θὰ ἐπιβάλλεται μὲν ἡ φορολογία ἐπὶ τῆς ὠφελείας ἐκ τῆς ἀτομικῆς τῶν περιουσίας, θὰ ἐκπίπτειται ὁμως ἐκ τοῦ εισοδήματος ἡ τῆς ὠφελείας καὶ ἡ ζημία ἐκ τῆς αὐτῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ προσώπου. Ἡ ἄποψις ὅτι κατ' οὐδὲν ὠφελούνται οἱ φορολογούμενοι ἐκ τῶν διατάξεων τούτων, διότι — κατὰ τὸ μακροχρόνιον διάστημα — ἐπέρχεται συμψηφισμὸς τῶν ὠφελειῶν καὶ ζημιῶν, δὲν ἀντέχει εἰς σοβαρὸν ἔλεγχον. Τοῦτο δὲ διότι ἐν τῇ πράξει ἀφ' ἐνὸς δὲν εἶναι πάντοτε τὰ αὐτὰ πρόσωπα, τὰ ὁποῖα πραγματοποιοῦν τὰς ὠφελείας καὶ ὑφίστανται τὰς ζημίας καὶ ἀφ' ἑτέρου διότι πρoλλάκις ἐμφανίζεται πρῶτον ἡ ζημία καὶ ἀκολουθεῖ, μετὰ τὴν πάροδον μακροῦ χρόνου, ἡ πραγματοῦσιν ὠφελείας, καὶ γ) ἐκ λόγων δικαιοσύνης, διότι δὲν εἶναι ὀρθὸν τὸ Κράτος, ἐκπροσωποῦν τὸ κοινωνικὸν σύνολον, νὰ μὴ λάβῃ ἐν μέρος τῆς ὠφελείας ταύτης, ἥτις ὀφείλεται κυρίως εἰς τὰς νομισματικὰς, νομοθετικὰς, κοινωνικὰς κ.λ.π. συνθήκας καὶ ἐλάχιστα εἰς τὰς ἐνεργείας καὶ τὴν ἐργασίαν τοῦ ὠφεληθέντος.

Εἶναι, ἐπομένως, ἐπολύτως δεδικοιογημένη ἡ ὑπαγωγή εἰς φόρον τῶν ὠφελειῶν ἐκ τῆς ἀτομικῆς περιουσίας ἐκάστου προσώπου. Καὶ ἀποτελεῖ θέμα μελέτης καὶ ἐργασίας Φορολογικῆς Διοικήσεως ἡ εἰσήγησις τῶν μέτρων, ἅτινα θὰ καταστήσωσι τὴν φορολογίαν ἐφαρμοσίμω, ἀνευ ταλαιπωριῶν τοῦ κοινοῦ.

2. Α'. Ἡ ὠφέλεια ἐκ τῶν ἀντικειμένων τῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ προσώπου εἶναι ἐν γεγονός, τὸ ὁποῖον ἐμφανίζεται σπανίως ἢ κατὰ ἀραιὰ διαστήματα εἰς τὴν ζωὴν του.

Καὶ ἀκριβῶς λόγῳ τῆς σπανιωτάτης ἐμφανισέως τῆς συμβαίνει πολλάκις νὰ εἶναι σημαντικῶς μεγάλη ἡ ὠφέλεια ἐκ τῶν ἀντικειμένων τῆς ἀτομικῆς περιουσίας.

Συνάθροισις τῆς ὠφελείας καὶ τοῦ συνήθους ἐτησίου εισοδήματος τοῦ προσώπου καὶ ἡ ὑπαγωγή τοῦ ἀθροίσματος τούτου εἰς τὸν ἐτήσιον φόρον εισοδήματος θὰ ἔχῃ ὡς συνέπεια τὴν ὑπέρμετρον φορολογικὴν ἐπιβάρυνσιν τῆς, διότι ἡ ὠφέλεια αὕτη θὰ φορολογηθῇ μὲ τοὺς ὑψηλοτέρους φορολογικοὺς συντελεστὰς τῆς προοδευτικῆς κλίμακος τοῦ φόρου εισοδήματος.

Ἐτι πλέον ἡ φορολόγησις τῆς ὠφελείας εἰς τὸν φόρον εισοδήματος θὰ ἦτο ἄδικος καὶ διότι θὰ μετεχειρίζετο τὴν ὠφέλειαν ὡς ἐτήσιον ποσόν, ἐνῶ αὕτη ἐπραγματώθη μὲν ἐντὸς τοῦ ἔτους, εἶναι ὁμως δημιουργημὰ μακρᾶς σειρᾶς ἐτῶν.

Τέλος, ἡ ὑπαγωγή τῆς ὠφελείας εἰς τὸν συνήθη φόρον εισοδήματος θὰ ἐνεφάνιζε τὸ σημαντικὸν μειονέκτημα ἡ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις τῆς ὠφελείας νὰ ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ ποσοῦ τοῦ εισοδήματος τοῦ φορολογουμένου. Καὶ θὰ ἐνεφανίζετο ἐν τῇ πράξει τὸ ἄτοπον διὰ τὸ αὐτὸ ποσὸν ὠφελείας, τὸ ὁποῖον εἶχον δύο διάφορα πρόσωπα, νὰ ζητητῆται ἐξ ἐκάστου ποσὸν φόρου, σημαντικῶς διαφέρον.

Διὰ τοῦτο τυγχάνει ἐνδεδειγμένη ἡ θέσπισις ἐιδικῆς φορολογίας, εἰς τὴν ὁποίαν νὰ ὑπάγεται ἡ ὠφέλεια ἐκ τῶν ἀντικειμένων τῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ προσώπου, ἀνευ οὐδενὸς συσχετισμοῦ μὲ τὸ εἰσοδήμα του.

Κατὰ τὴν θέσπισιν τῆς ἐιδικῆς ταύτης φορολογίας θὰ πρέπει ἰδιαιτέρως νὰ ληφθῇ ὑπ' ὄψιν τὸ γεγονός ὅτι ἡ ὠφέλεια ἐμφανίζεται σπανίως καὶ εἶναι δημιουργημὰ πολλῶν ἐτῶν, κατὰ τὴν διάρκειαν τῶν ὁποίων ὀλίγον κατ' ὀλίγον προέκυπτεν.

Ἡ φορολογικὴ δικαιοσύνη ἐπιβάλλει τὴν ὑπαρξιν φορολογικῆς κλίμακος μὲ προοδευτικὸς συντελεστὰς ὥστε νὰ λαμβάνεται, κατὰ τινα τρόπον, ὑπ' ὄψιν ἡ ἐκ τῆς πραγματώσεως τῆς ὠφελείας δημιουργηθεῖσα φοροδοτικὴ ἱκανότης τοῦ προσώπου, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον δὲν δύναται νὰ ἐπιτευχθῇ μὲ τὴν ἐπιβολὴν τοῦ αὐτοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ ἐπὶ τοῦ ποσοῦ τῆς ὠφελείας, ἀδιαφόρως τοῦ ὕψους τῆς.

Β'. Ἐν Ἑλλάδι μέχρι καὶ τοῦ ἔτους 1928 ὑπῆρχεν ὁ εἰδικὸς φόρος ὑπερτιμήματος

τῶν ἀκινήτων, ὅστις ἐπεβάλλετο κατὰ τὴν ἐξ οὐδὲποτε λόγου μεταβίβασιν τοῦ ἀκινήτου ἢ τοῦ πραγματικοῦ ἐπὶ ἀκινήτου δικαιώματος.

Ὁ φόρος ὑπερτιμήματος ἀκινήτων ἀντικατεστάθη κατὰ τὸ ἔτος 1929 μὲ τὸν φόρον μεταβιβάσεως ἀκινήτων, ὅστις ὑπολογίζεται οὐχὶ ἐπὶ τοῦ ὑπερτιμήματος τοῦ μεταβιβαζομένου ἀκινήτου ἢ πραγματικοῦ δικαιώματος, ἀλλὰ ἐπὶ τῆς ἀγοραίας ἀξίας, τὴν ὅποιαν ἔχουν κατὰ τὴν ἡμέραν τῆς μεταβιβάσεως των.

Ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς εἶναι 9% διὰ τὰς περιοχὰς τὰς μὴ ἐχούσας πυροσβεστικὴν ὑπηρεσίαν καὶ 11% διὰ τὰς πόλεις τὰς ἐχούσας πυροσβεστικὴν ὑπηρεσίαν. Ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς εἶναι ὁ αὐτὸς δι' ὅλα τὰ ἀκίνητα (οἰκόπεδα, οἰκοδομὰς, ἀγροὺς κλπ.) ἀδιαφόρως τοῦ ὕψους τῆς ἀγοραίας ἀξίας των. Ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς μειοῦται: α) εἰς 2% ἐπὶ τῆς ἀγοραίας ἀξίας, ἐπὶ αὐτουσίας διανομῆς ἀκινήτων μεταξὺ τῶν συγκυρίων αὐτῶν, β) εἰς 4% καὶ 5% ἐπὶ τῆς ἀγοραίας ἀξίας ἐπὶ ὑποχρεωτικῆς ἀνταλλαγῆς τμημάτων γειτνιαζόντων οἰκοπέδων ἵνα καταστῶσιν οἰκοδομήσιμα, ἐπὶ ἀγορᾶς ἀκινήτου διὰ κεφαλαίων εἰσαχθέντων ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ ὑπὸ ὁμογενοῦς διαμεινάντος ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ πλέον τῶν πέντε ἐτῶν, ἐπὶ ἀπαλλοτριώσεως διὰ δημοσίας ὠφέλειαν, ἐπὶ ἀνταλλαγῆς ἀκινήτων ἴσης ἀξίας καὶ ἐπὶ τῶν περιπτώσεων, καθ' ὅς ἀγοραστὴς ἢ πωλητὴς εἶναι τὸ Δημόσιον ἢ τὰ νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Ἡ φορολογία μεταβιβάσεως ἀκινήτων κατέληξε σήμερον νὰ εἶναι φορολογία ἐπὶ τῶν συναλλαγῶν τῶν ἀκινήτων, καίτοι ὁ δικαιολογητικὸς λόγος τῆς ἐπιβολῆς τῆς ἤτο ἢ φορολόγησις τῆς συν τῶ χρόνῳ δημιουργουμένης ὑπεραξίας τῶν ἀκινήτων, λόγος ὅστις ἐξακολουθεῖ ὑφιστάμενος, ἀφοῦ ἐπὶ ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων ἐξαιρεῖται τοῦ φόρου εἰσοδήματος ἢ ὑπεραξία ἐξ ἀκινήτων, ὡς ὑπαχθεῖσα εἰς τὸν φόρον μεταβιβάσεως ἀκινήτων.

Ἡ φορολογία αὕτη τῆς μεταβιβάσεως τῶν ἀκινήτων δὲν ἱκανοποιεῖ τὸ στοιχειῶδες αἰσθημα τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης: α) διότι ἐπιβάλλει φόρον ἐπὶ τῆς ἀγοραίας ἀξίας τοῦ ἀκινήτου καὶ μάλιστα ἄνευ ἐρεύνης τῆς ὑπάρξεως ἢ μὴ ὑπερτιμήματος καὶ τοῦ ὕψους αὐτοῦ καὶ β) διότι ἐφ' ἐκάστης νέας μεταβιβάσεως ἐπιβάλλει καὶ πάλιν τὴν φορολογίαν μεταβιβάσεως, καὶ διὰ τὸ δλόκληρον, ἄνευ μειώσεως ἢ ἐκπτώσεως τινοῦ, γενοῦς ὅπερ καθιστᾷ τὴν φορολογικὴν ἐπιβάρυνσιν τοῦ μεταβιβαθέντος ἀκινήτου συνάρτησιν μόνου τοῦ ἀριθμοῦ τῶν μεταβιβάσεων του.

Θὰ ἦτο ἔργον δικαιοσύνης ἡ ἀντικατάστασις τοῦ φόρου μεταβιβάσεως ἀκινήτων διὰ φορολογίας ἐπὶ τῆς πραγματωθείσης ὑπερτιμήσεως τῶν ἀκινήτων, ἥτις θὰ ἐλάμβανεν ὑπ' ὄψιν καὶ τὸ ὕψος αὐτῆς, ἔχουσα προοδευτικὴν φορολογικὴν κλίμακα.

Αἱ μεγάλοι ὁμως δυσχέρειαι τῆς ἐφαρμογῆς μιᾶς φορολογίας ὑπερτιμήσεως τῶν ἀκινήτων τῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ πωλητοῦ, καθιστοῦν ἄκρως διστακτικὴν τὴν Ἑλληνικὴν Φορολογικὴν Διοίκησιν διὰ τὴν κατάργησιν τῆς φορολογίας μεταβιβάσεως ἀκινήτων καὶ τὴν εἰσαγωγὴν τῆς φορολογίας ἐπὶ τῆς πραγματωθείσης ὑπερτιμήσεως.

Γ'. Ὑπάρχει ὡσαύτως εἰς τὸ Ἑλληνικὸν φορολογικὸν δικαίον καὶ ὁ φόρος ἐπὶ τῶν κερδῶν ἐκ λαχειοφόρων ὁμολογιῶν, ἐκ λαχείων, ἐκ τοῦ λαχειοφόρου ἀμοιβαίου στοιχήματος ἐξ ἵπποδρομιῶν καὶ ἐν γένει ἐκ πάσης τυχηρᾶς συμβάσεως, δι' ἧς σκοπεῖται ἡ διανομὴ κερδῶν διὰ κληρώσεως ὑφ' οὐδὲποτε τρόπον καὶ ὁρους καὶ ἂν γίνεται ἡ κλήρωσις ἢ ἡ διανομή.

Ἐκ τῆς προκειμένης φορολογίας ἀπαλλάσσονται τὰ κέρδη τῶν κρατικῶν λαχείων ὡς καὶ τὰ κέρδη τῶν λαχείων τῆς Ἐνώσεως Συντακτῶν Ἡμερησίων Ἐφημερίδων Ἀθηνῶν.

Ἐπὶ τῶν ὠφελείας ταύτης ἐκάστου προσώπου, μετ' ἐκπτώσεως δραχ. 3.000 ὡς ἀφορολογητοῦ ὀρίου, ἐπιβάλλεται φόρος πρὸς 22%, ἀδιαφόρως τοῦ ὕψους τῆς ὠφελείας.

Δ'. Φόρος ἐπὶ τῆς ὠφελείας ἐκ τῆς μεταβιβάσεως μετοχῶν ἢ ὁμολογιῶν τῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ προσώπου δὲν ἐπιβάλλεται ἐν Ἑλλάδι, ἀδιαφόρως ἂν τὰ χρεογράφα ταῦτα εἶναι ὀνομαστικά ἢ εἰς τὸν κομιστὴν.

Σκόπιμος θὰ ἦτο ἡ ἐπιβολὴ φορολογίας ἐπὶ τῆς ὠφελείας ἐκ τῶν χρεογράφων τούτων ὑπὸ τὸν ἀπαραίτητον ὁμως ὅρον τῆς συγχρόνου θεσπίσεως διατάξεως ἐπιτρεπούσης

τὴν ἐκ τοῦ εισοδήματος ἢ τῆς ὠφελείας ἔκπτωσιν τῆς ζημίας ἐκ τῶν ἐν λόγῳ χρεογράφων.

Εἰς τὴν Ἑλλάδα ἡ ἐφαρμογὴ τῆς φορολογίας ταύτης εἶναι βεβαίως δυσχερεστάτη, διότι τὰ χρεόγραφα (μετοχαὶ καὶ ὁμολογίαι) εἶναι ὡς ἐπὶ τὸ πλεῖστον εἰς τὸν κομιστὴν καὶ μεταβιβάζονται δι' ἀπλῆς παραδόσεως καὶ συνεπῶς ἄνευ τῆς ὑπάρξεως στοιχείων ἀποδεικνυόντων τὴν τιμὴν τῆς ἀγορᾶς καὶ τῆς πωλήσεώς των.

Ε'. Ὡσαύτως δὲν ἐπιβάλλεται φόρος ἐπὶ τῆς ὠφελείας ἐκ τῆς μεταβιβάσεως εἰδῶν τῆς οἰκοσκευῆς τοῦ προσώπου, κοσμημάτων, πινάκων, ταπήτων, βιβλιοθηκῶν κλπ.

ΣΤ'. Ἐπὶ τῆς ὠφελείας ἐκ τῆς μεταβιβάσεως ἐπιβατηγοῦ αὐτοκινήτου δὲν ἐπιβάλλεται φορολογία τις ἐν Ἑλλάδι.

3. Εἰς φόρον θὰ πρέπει νὰ ὑπαχθῆ ἡ πραγματοποιηθεῖσα ὠφέλεια καὶ οὐχὶ ἡ ἀπλῶς μόνον ἡ κτηθεῖσα τοιαύτη. Τοῦτο εἶναι ἐπιβεβλημένον : α) διότι ἡ ὠφέλεια εἶναι ἐν γεγονός ὅλος ἔκτακτον καὶ συνεπῶς μὴ συνεχῶς ἐπαναλαμβανόμενον καὶ β) διότι θὰ εἶναι ἀδύνατος, ἄνευ πωλήσεως περιουσιακοῦ τινος ἀντικειμένου, ἡ ὑπὸ τοῦ ὑποχρέου καταβολὴ φόρου ἐπὶ τῆς ὑφισταμένης καὶ μὴ πραγματοποιηθείσης ὠφελείας.

Ὡς ἐκ τούτου ἐμφανίζεται ὡς προσφορωτέρα ἡ ὑπαγωγή τῆς ὠφελείας εἰς πραγματικὸν φόρον, ἐπιβαλλόμενον καὶ εἰσπραττόμενον κατὰ τὴν μεταβίβασιν τοῦ περιουσιακοῦ στοιχείου, ἐξ οὗ προκύπτει αὕτη ἢ κατὰ τὴν ἐνέργειαν ἑτέρας πράξεως, ἰσοδυνάμου πρὸς τὴν μεταβίβασιν.

Ἡ ὑπαγωγή ὁμως τῆς ὠφελείας εἰς καθαρῶς πραγματικὸν φόρον θὰ ἔχη τὸ μειονέκτημα : α) ὅτι ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς θὰ εἶναι κατ' ἀνάγκην ἀναλογικὸς ἢ θὰ καταλήγῃ εἰς ἀναλογικὸν ἀκόμη καὶ ὅταν ἔχη φορολογικὴν κλίμακα μὲ προοδευτικούς φορολογικούς συντελεστάς, ἀφοῦ αὕτη θὰ ἐφαρμόζεται, διακεκριμένως, ἐπὶ τῆς πραγματοποιημένης ὠφελείας ἐκ τῆς ἐκάστοτε μεταβιβάσεως ἀντικειμένων τῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ ὑποχρέου, β) ὅτι εἶναι δυσχερὴς ἢ ἐκ τῆς ὠφελείας ἀφαιρέσεις τῶν ζημιῶν τῆς ἀτομικῆς περιουσίας.

Ὁρθότερος θὰ ἦτο ὁ συνδυασμὸς τοῦ πραγματικοῦ καὶ προσωπικοῦ φόρου ἐπὶ τῆς ὠφελείας, ὅστις θὰ ἠδύνατο νὰ ἐπιτευχθῆ ἔαν : α) κατὰ τὴν πραγματοποίησιν τῆς ὠφελείας εἰσεπράττετο, μὲ ἀναλογικὸν φορολογικὸν συντελεστὴν, ποσὸν τι φόρου, θεωρούμενον ὡς προκαταβολὴ ἔναντι τοῦ ὀριστικοῦ φόρου τῆς ὠφελείας, β) εἰς τὴν ἀρχὴν τοῦ οἰκονομικοῦ ἔτους ἐπεβάλλετο ὁ ὀριστικὸς φόρος ἐπὶ τῆς ἐντὸς τοῦ προηγούμενου οἰκονομικοῦ ἔτους πραγματοποιηθείσης ὠφελείας, βάσει φορολογικῆς κλίμακος μὲ προοδευτικούς φορολογικούς συντελεστάς, ἐκ τοῦ ὁποῦ ὀριστικοῦ φόρου θὰ ἐξεπίπτετο ὁ προκαταβληθεὶς φόρος κατὰ τὴν πραγματοποίησιν τῆς ὠφελείας.

Κατὰ τὴν ἐπιβολὴν τοῦ ὀριστικοῦ φόρου θὰ ἐλαμβάνετο ὑπ' ὄψιν τὸ ἄθροισμα τῶν ὠφελειῶν τῆς ἀτομικῆς περιουσίας, τῶν πραγματοποιηθεισῶν ἐντὸς τοῦ οἰκονομικοῦ ἔτους καὶ ἐξ αὐτῶν θὰ ἐξεπίπτετο αἱ ἐν τῇ ἐπομένῃ παραγράφῳ ἀναγραφόμενα ζημίαι.

Ὁ φόρος θὰ βαρύνῃ τὸν πραγματοποιοῦντα τὴν ὠφέλειαν ἐκ τῆς ἀτομικῆς περιουσίας του.

Ἐὰν ὁμως ὁ ἐπικαρπωτὴς τοῦ ἀντικειμένου εἶναι πρόσωπον διάφορον τοῦ φιλοῦ κυρίου τοῦ αὐτοῦ ἀντικειμένου, τότε ἐκ τῆς ὠφελείας ἣτις ἤθελε πραγματωθῆ ἐκ τῆς μεταβιβάσεως τοῦ ἀντικειμένου θὰ πρέπει δι' ἐν τμήμα αὐτῆς νὰ φορολογηθῆ ὁ ἐπικαρπωτὴς καὶ διὰ τὸ ὑπόλοιπον τμήμα τῆς νὰ φορολογηθῆ ὁ φιλὸς κύριος.

Ἐπὶ ἰσοβίου ἐπικαρπίας, ὡς ἀναλογοῦν εἰς τὸν ἐπικαρπωτὴν τμήμα τῆς ὠφελείας θὰ πρέπει νὰ λαμβάνεται τὸ γινόμενον τοῦ πολλαπλασιασμοῦ αὐτῆς ἐπὶ κλάσμα, ἔχον ἀριθμητὴν τὴν τὸ ὑπόλοιπον τῆς ἐκ τοῦ ἀριθμοῦ 85 ἀφαιρέσεως τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ἐτῶν τῆς ἡλικίας τοῦ ἐπικαρπωτοῦ καὶ παρονομαστὴν τὸν ἀριθμὸν 100.

Τὸ ἀπομένον ὑπόλοιπον τῆς ὠφελείας θὰ ἀναλογῆ εἰς τὸν φιλὸν κύριον.

4. Ἐκ τῶν ὠφελειῶν τῶν πραγματοποιηθεισῶν ἐκ τῆς ἀτομικῆς περιουσίας ἐκάστου προσώπου θὰ πρέπει νὰ ἐκπίπτωνται αἱ ζημίαι του ἐκ τῆς αὐτῆς περιουσίας.

Αἱ ζημίαι τῆς ἀτομικῆς περιουσίας θὰ ἐκπίπτωνται καὶ ὅταν ἀκόμη προέρχωνται ἐκ

περιορισκῶν στοιχείων τῆς ἀτομικῆς περιουσίας, διαφόρων ἐκείνων, ἐξ ὧν προήλθεν ἡ ὠφέλεια.

Διὰ τὴν, ἐκ τῶν ὠφελειῶν, ἐκπτώσιν τῶν ζημιῶν τῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ ὑποχρέου δὲν θὰ ἐρευνᾶται ἡ αἰτία, ἐξ ἧς αὐταὶ ἐδημιουργήθησαν.

Αἱ ζημίαι ἐκ τῆς ἀτομικῆς περιουσίας θὰ πρέπει, κατ' ἀρχήν, νὰ ἐκπίπτωνται ἐκ τῶν ὠφελειῶν, αἰτινες τυχόν ἐπραγματοποιήθησαν κατὰ τὸ αὐτὸ ἔτος.

Ἐν ἀνεπαρκείᾳ τῶν ὠφελειῶν τούτων ἢ ἐν ἀνυπαρξίᾳ αὐτῶν αἱ ζημίαι ἐκ τῆς ἀτομικῆς περιουσίας θὰ πρέπει νὰ ἐκπίπτωνται — δι' ἐπιστροφῆς ἀναλόγου φόρου — ἐκ τῆς ὠφελείας ἣτις ἐπραγματοποιήθη κατὰ τὰ ἀμέσως δύο προηγούμενα ἔτη. Ἐν ἀνεπαρκείᾳ καὶ τῆς ὠφελείας ταύτης ἢ ἐν ἀνυπαρξίᾳ τῆς, αἱ ζημίαι θὰ πρέπει νὰ ἐκπίπτωνται, μέχρι πλήρους καλύψεως τῶν, ἐκ τῶν ὠφελειῶν τῶν ἐπομένων ἐτῶν.

Σκόπιμον εἶναι νὰ ἐκπίπτωνται αἱ ὑφιστάμεναι ζημίαι, ἔστω καὶ ἂν εἰσέτι δὲν ἐπραγματοποιήθησαν, διότι θὰ ἦτο ἀνεπιεικὲς νὰ καταβάλλη, νῦν, ὁ ὑπόχρεος φόρον ἐφ' ὀλοκλήρου τῶν ὠφελειῶν καὶ νὰ ἀναμείνῃ τὸν χρόνον πραγματοποιήσεως τῆς ζημίας διὰ νὰ δυνηθῇ νὰ προσβάλλῃ τὸ αἴτιμα ἐκπτώσεώς τῆς ἐκ τοῦ ποσοῦ τῶν εἰσοδημάτων ἢ ὠφελειῶν τοῦ χρόνου ἐκείνου, ὅπερ πιθανὸν νὰ εἶναι ποσοτικῶς ἀνεπαρκὲς διὰ τὴν κάλυψιν τῆς ζημίας.

Ἡ δημοσιονομικὴ καὶ κοινωνικὴ ἀνάγκη διατηρήσεως, ἀνεπάφου, τῆς ἀτομικῆς περιουσίας ἐκάστου ὑποχρέου καθιστᾷ αναγκαίαν τὴν εἰς αὐτὸν παροχὴν τοῦ δικαιώματος ὅπως, ἐκ τῆς ὠφελείας, ἐκπέσῃ τὴν ζημίαν ἐκ τῆς ἐπαγγελματικῆς του ἐνασχολήσεως, ἐφ' ὅσον δὲν προτιμᾷ τὴν ἐκπτώσιν τῆς ἐκ τοῦ εἰσοδήματός του τῶν ἐπομένων ἐτῶν.

Ἡ αὐτὴ ἀρχὴ ἐπιβάλλει ὅπως παρασχεθῇ εἰς τὸν ὑπόχρεον ἢ εὐχέρεια τῆς ἐκ τοῦ εἰσοδήματός του ἐκπτώσεως τῶν ζημιῶν τῆς ἀτομικῆς του περιουσίας κατὰ τὸ ἔτος τῆς ζημίας ἢ κατὰ τὰ ἀμέσως προηγούμενα ἔτη.

Ἡ Ἑλληνικὴ φορολογικὴ νομοθεσίᾳ τοῦ φόρου εἰσοδήματος δὲν προβλέπει τὴν, ἐκ τοῦ εἰσοδήματος, ἐκπτώσιν τῆς ζημίας, τῆς προερχομένης ἐκ τῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ ὑποχρέου.

5. Ἡ πτώσις τῆς ἀγοραστικῆς δυνάμεως τοῦ ἔθνικοῦ νομίματος, ἣτις βασικῶς ὀφείλεται εἰς τὴν ἔκδοσιν νέου ἀκαλύπτου χαρτονομίσματος, ἀποτελεῖ φορολογίαν, ἐπιβαλλομένην καὶ εἰσπραττομένην αὐτομάτως καὶ ἀνευ ἐπεμβάσεως τῶν φορολογικῶν ὀργάνων, ἣτις ἔχει τὸ μέγα πλεονέκτημα νὰ πλήρῃ τὸν μόνον τοῦς κατόχους ἔθνικοῦ νομίματος καὶ τοῦς δικαιοῦχος ἀπαιτήσεων εἰς ἑγχώριον νόμισμα καὶ μάλιστα χωρὶς καὶ νὰ λαμβάνῃ ὑπ' ὄψιν τὴν φοροδοτικὴν ἰκανότητά των. Ἡ πτώσις τῆς ἀγοραστικῆς δυνάμεως τοῦ ἑγχωρίου νομίματος βεβαίως πλήρῃ καὶ τοῦς μισθοσυντηρήτους, λόγῳ τῆς δυσχερείας συγχρονισμοῦ τοῦ ὕψους τῶν ἀμοιβῶν των πρὸς τὰς ἐκάστοτε διαμορφουμένας τιμὰς τῶν ἀγαθῶν.

Ὡς ἐκ τούτου εἶναι πράξις στοιχειώδους φορολογικῆς δικαιοσύνης ἡ φορολόγησις τῶν ὠφελειῶν, τῶν προερχομένων ἐκ διαφορᾶς συναλλάγματος καὶ ἐκ τοῦ πληθωρισμοῦ.

Ἡ ὠφέλεια αὕτη σκόπιμον, διὰ τοὺς ἀνωτέρω ἐκτεθέντας λόγους, εἶναι νὰ μὴ ὑπαχθῇ εἰς τὸν φόρον εἰσοδήματος, ἀλλ' εἰς εἰδικὸν φόρον, διὰ τοῦ ὁποίου φορολογεῖται ἡ, εἰς ἐπιχώριον νόμισμα, διαφορὰ τῆς ἀξίας ὀλοκλήρου τῆς περιουσίας ἐκάστου προσώπου, πρὸ καὶ μετὰ τὸν πληθωρισμόν. Ἡ διαφορὰ αὕτη εἶναι ἐκεῖνο τὸ ὅποιον ἀπώλεσαν (ὡς ἀγοραστικὴν δύναμιν) οἱ κάτοχοι ἔθνικοῦ νομίματος καὶ οἱ δικαιοῦχοι ἀπαιτήσεων εἰς τὸ αὐτὸ νόμισμα.

Ὁ εἰδικὸς φόρος ἐπὶ τῆς διαφορᾶς ταύτης θὰ εἶναι κατ' ἀνάγκην προσωπικός, α) διότι θὰ πρέπει νὰ λάβῃ ὑπ' ὄψιν τὸ ἄθροισμα τῆς ὠφελείας ἐκ τοῦ πληθωρισμοῦ, τὸ ὅποιον προέκυψε ἐξ ὄλων τῶν ἀντικειμένων τῆς περιουσίας τοῦ φορολογουμένου προσώπου, β) διότι ἐκ τοῦ ἀθροίσματος τῆς ὠφελείας ταύτης θὰ πρέπει νὰ ἐκπεσῶσιν αἱ τυχόν ζημίαι ἐκ τοῦ πληθωρισμοῦ, αἱ προκύψασαι ἐξ ἐτέρων περιορισκῶν στοιχείων τοῦ ὑποχρέου, ὡς καὶ αἱ ζημίαι ἐκ κεφαλαίου, αἱ ὀφειλόμεναι εἰς ἄλλας αἰτίας καὶ γ) διότι θὰ πρέπει νὰ ἔχῃ φορολογικὴν κλίμακα — ἔστω μικρὰν — μὲ προοδευτικούς φορολογικούς συντελεστές.

Θὰ ἦτο ἀκόμη ἐπιβεβλημένη ἡ, ἐκ τῆς ὠφελείας τοῦ πληθωρισμοῦ, ἐκπτώσις τῶν ζη-

μιῶν ἐκ τῆς ἀσκήσεως τοῦ ἐπαγγέλματος, ἄς ὑπέστη ὁ φορολογούμενος κατὰ τὸ αὐτὸ ἔτος ἢ κατὰ τὰ ἀμέσως δύο προηγούμενα ἔτη.

Ὁ φόρος ἐκ τῆς ὠφελείας ἐκ τοῦ πληθωρισμοῦ θὰ πρέπει νὰ καταβάλλεται εἰς δόσεις διὰ νὰ μὴ ἀναγκάζη τὸν ὑπόχρεον εἰς βεβιασμένας πωλήσεις μέρους τῆς περιουσίας του πρὸς ἐξόφλησιν τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεώς του.

Τὸ ἐκ τῆς φορολογίας ταύτης ἔσοδον ὀρθὸν εἶναι νὰ χρησιμοποιῆται διὰ κατασκευὴν ἔργων κοινωνικῆς προνοίας καὶ κοινῆς ὠφελείας καὶ διὰ τὴν παροχὴν ἀναλόγου ἀποζημιώσεως πρὸς τοὺς πληγέντας, ἐκ τοῦ πληθωρισμοῦ, μικροὺς καταθέτας ταμειωτηρίων, διὰ τὴν πρόληψιν τῆς ἀποθαρρύνσεως τοῦ πνεύματος τῆς λαϊκῆς ἀποταμιεύσεως.

Ἡ Ἑλλάς καίτοι κατ' ἐπανάληψιν ἐγνώρισε πληθωρισμούς καὶ ἔκαμε ἀναπροσαρμογὰς τῆς τιμῆς τοῦ ξένου συναλλάγματος, οὐδέποτε ἐπέβαλε φόρον εἰς τοὺς ὠφελθέντας ἐξ αὐτῶν διὰ τῆς διατηρήσεως τῆς ἀτομικῆς των περιουσίας, πλήρως ἢ μερικῶς, ἀλωβήτου.

Ὡς κύριος λόγος μὴ ἐπιβολῆς εἰδικῆς φορολογίας ἐπὶ τῶν ὠφελειῶν ἐκ τοῦ πληθωρισμοῦ καὶ διαφορᾶς τιμῆς συναλλάγματος τῶν προερχομένων ἐκ τῶν ἀτομικῶν περιουσιῶν τῶν φορολογουμένων προεβλήθη, ἐκάστοτε, ἡ ἀδυναμία συλλήψεως καὶ προσδιορισμοῦ τῆς φορολογητέας ὕλης καὶ τὸ πολυδάπανον καὶ μακροχρόνιον τῆς ἐφαρμογῆς τῆς ἐν λόγῳ εἰδικῆς φορολογίας.

6. Ἡ ὠφέλεια ἐκ τῆς ἀτομικῆς περιουσίας τοῦ προσώπου πρέπει νὰ φορολογῆται εἰς τὴν χώραν, ἔνθα εὐρίσκεται τὸ περιουσιακὸν ἀντικείμενον, ἐξ οὗ αὕτη προέκυψε, διότι ἡ χώρα αὕτη εἶναι δίκαιον νὰ ἀφαιρήσῃ ἐν μέρος τῆς ὠφελείας, τὸ ὅποιον αἱ ἰδικαί της κοινωνικαί, πιστωτικαί, νομοθετικαί κλπ. συνθήκαι ἐδημιούργησαν. Ἡ ἀρχή, ἄλλωστε, ὅπως ἡ φορολογητέα ὕλη φορολογῆται πρῶτον ὑπὸ τῆς χώρας ἔνθα προκύπτει ἔχει καθιερωθῆ, σχεδὸν ἀνεξαιρέτως, εἰς τὴν φορολογίαν τοῦ εἰσοδήματος. Ἡ χώρα τῆς κατοικίας τοῦ προσώπου, τὸ ὅποιον ἐκτίσαστο τὴν ὠφέλειαν, δύναται, βεβαίως, νὰ ὑπαγάγῃ εἰς τὴν φορολογίαν τῆς τὴν ὠφέλειαν, τὴν προκύψασαν εἰς τὴν ἄλλοδαπήν.

Θὰ πρέπει ὁμως ἡ χώρα τῆς κατοικίας : α) νὰ ἐκπέσῃ ἐκ τοῦ φόρου τῆς, τὸν φόρον τὸν καταβληθέντα εἰς τὴν ἄλλοδαπὴν χώραν, β) νὰ σεβασθῇ τὰς ἀπαλλαγὰς ἢ τὰς μειώσεις τοῦ φόρου, τὰς ὁποίας παρέσχε — διὰ τὴν ὠφέλειαν ταύτην — ἡ ἄλλοδαπὴ χώρα, γ) νὰ ἐφαρμόσῃ τοὺς κανόνas δικαίου τῆς ἄλλοδαπῆς χώρας διὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ ποσοῦ τῆς ὠφελείας καὶ τῶν ἐξ αὐτῆς ἐκπτώσεων.

Ἡ ἐφαρμογὴ τῶν κανόνων τῆς ἄλλοδαπῆς χώρας κρίνεται ἀπαραίτητος, διότι ἡ ὠφέλεια ἐκ τοῦ κεφαλαίου εἶναι ἐν οικονομικὸν γεγονός, τὸ ὅποιον δημιουργεῖται, σχεδὸν κατὰ κανόνα, ἐξ ἐξαιρετικῶν λόγων, οἵτινες ὀρθότερον ἀντιμετωπίζονται καὶ ἐκτιμῶνται ὑπὸ τοῦ νομοθέτου τῆς χώρας, ἔνθα προέκυψεν ἡ ὠφέλεια.

Τὸ θέμα τῆς χώρας, ἣτις θὰ φορολογῆ τὴν ὠφέλειαν κατέστη ἤδη ἀντικείμενον συμβατικῆς συμφωνίας — τῆς 25 Ἰουνίου 1953 — τῆς Ἑλλάδος μετὰ τῆς Μεγάλης Βρετανίας, εἰς τὸ ἔρθρον VII τῆς ὁποίας ἀναφέρονται τὰ ἀκόλουθα :

«Κάτοικος ἐνὸς τῶν ἐδαφῶν, ὅστις δὲν διεξαγάγῃ ἐμπόριον ἢ ἐργασίαν ἐν τῷ ἐτέρῳ ἐδάφει διὰ μόνιμον ἐν αὐτῷ ἐγκαταστάσεως θὰ ἀπαλλάσσῃται ἐν τῷ ἐδάφει αὐτῷ οἰουδήποτε φόρου ἐπὶ ὠφελείας ἐκ τῆς πωλήσεως, μεταβιβάσεως ἢ ἀνταλλαγῆς στοιχείων παγίου ἐνεργητικοῦ».

Ἡ γενομένη συμβατικὴ ρύθμισις δὲν εἶναι ἡ προσήκουσα διὰ μίαν χώραν ὑπὸ ἀνάπτυξιν. Σκόπιμον θὰ ἦτο νὰ γίνεταί μὲν ἡ ἀπαλλαγὴ τῆς ὠφελείας ἐκ τοῦ φόρου τῆς χώρας ἔνθα αὕτη προέκυψε, πλὴν ὁμως ρητῶς νὰ ὀρίζεται ὅτι ἡ χώρα τῆς κατοικίας τοῦ ὠφελθέντος ἀναλαμβάνει τὴν ὑποχρέωσιν νὰ μὴ ἐπιβάλλῃ φορολογίαν τινὰ ἐπὶ τῆς ἐν λόγῳ ὠφελείας.

Τοῦτο θὰ ἐκέντριζε τὸ ἐνδιαφέρον τῶν κατοίκων τῶν κεφαλαιουχικῶν χωρῶν δι' ἐπενδύσεις εἰς πάγια κλπ. περιουσιακὰ στοιχεῖα, εὐρισκόμενα εἰς τὰς ὑπὸ ἀνάπτυξιν χώρας.

Μία τοιαύτη ἐνθάρρυνσις ἐπενδύσεων θὰ εἶχε τὸ ἐπιθυμητὸν πλεονέκτημα τῆς ἐπιταχύνσεως τῆς ἀνάπτυξης τῆς οικονομίας τῶν ὑπὸ ἀνάπτυξιν χωρῶν, ἣτις εἶναι σήμερον τὸ πρῶτον καὶ μέγα πρόβλημα εἰς τὴν διεθνήν οικονομίαν.