

Η ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

ἀπὸ νομικῆς καὶ οἰκονομικῆς ἀπόψεως εἰς τὸν φόρον κύκλου ἐργασιῶν (*)

ὑπὸ Παναγιώτου Γρ. Ζακοπούλου, Δ.Ν.

1.—Γενικαὶ γραμμαὶ τοῦ ἑλληνικοῦ Συστήματος φόρου Κύκλου Ἐργασιῶν

Α' Ἔννοια τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν

Ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν, ὡς διεμορφώθη καὶ ἐφαρμόζεται ἐν Ἑλλάδι, ἐμφανίζεται, παρὰ τὸ σύστημα βεβαιώσεως καὶ εἰσπράξεώς του, διὰ χρηματικοῦ καταλόγου, ὅπερ εἶναι τὸ σύστημα βεβαιώσεως καὶ εἰσπράξεως τῶν ἀμέσων φόρων, ὡς ἔμμεσος φόρος ἐπὶ τῆς καταναλώσεως ὠρισμένων βιομηχανικῶν ἢ βιοτεχνικῶν εἰδῶν καὶ ὠρισμένων ὑπηρεσιῶν. Εἶναι ἔμμεσος φόρος, ἐφ' ὅσον κατ' ἀρχὴν ὁ νόμος ὑπόχρεως εἰς φόρον (redevable legal - taxpayer - steuer - schuldner) δὲν εἶναι τὸ αὐτὸ πρόσωπον μὲ τὸ πράγματι φορολογούμενον (redevable réel tax - bearer - steuer - destinatar), τοῦ φόρου καταβαλλομένου μὲν ὑπὸ τοῦ πρώτου, ἐπιρριπτομένου ὅμως ἐπὶ τῶν ὤμων τοῦ δευτέρου. Χαρακτηρίζεται δὲ εἰδικώτερον ὡς φόρος καταναλώσεως, διότι οὗτος καθίσταται ἀπαιτητός, λόγῳ καὶ ἐπ' εὐκαιρίᾳ «καταναλώσεως» ὠρισμένων εἰδῶν ἢ «χρησιμοποιήσεως» ὠρισμένων ὑπηρεσιῶν. Ἐν Ἑλλάδι ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἐπιβάλλεται, βάσει τῶν κειμένων διατάξεων, ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων ὠρισμένων κατηγοριῶν ἐπιχειρήσεων καὶ ἐπὶ τῆς ἀξίας εἰσαγομένων ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ.

Ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως, ὅθεν, ἡ ἔννοια τοῦ φόρου τούτου εἶναι σαφῆς καὶ συγκεκριμένη, καταλείπουσα ἐκτὸς τῶν ὀρίων αὐτῆς τοὺς λοιποὺς φόρους ἐπὶ τῆς καταναλώσεως καὶ ἐπὶ τῆς κυκλοφορίας τῶν ἀγαθῶν, ὡς καὶ τοὺς τελωνειακοὺς δασμοὺς καὶ τὰ πάσης φύσεως κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν εἰσπραττόμενα δικαιώματα τοῦ Δημοσίου.

Ἀπὸ οἰκονομικῆς ὅμως ἀπόψεως, φρονούμεν ὅτι ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἀνήκει ἀναμφισβήτητως εἰς τὴν μεγάλην κατηγορίαν τῶν φόρων ἐπὶ τῆς παραγωγῆς, τῆς κυκλοφορίας καὶ τῆς καταναλώσεως ἀγαθῶν, οἷτινες αὐξάνουν τελικῶς τὸ κόστος τῶν δι' αὐτῶν ἐπιβαρυνόμενων εἰδῶν καὶ ὑπηρεσιῶν.

1) Ἡ παροῦσα μελέτη ἐγράφη ποραγγελία τοῦ Ἑλληνικοῦ Τμήματος τῆς Διεθνούς Φορολογικῆς Ἐνώσεως (I.F.A.), ἵνα χρησιμεύσῃ ὡς εἰσηγήσις διὰ τὴν Ἑλλάδα εἰς τὸ ἐν Ρώμῃ τὸν Ὀκτώβριον 1956 συνελθόν Διεθνὲς Συνέδριον Δημοσιονομικοῦ καὶ Φορολογικοῦ Δικαίου. Γενικὸς ἐπὶ τοῦ θέματος Εἰσηγητῆς εἶχεν ὀρισθῆ ὁ κ. Lucien Mehl, Πάρεδρος τοῦ Γαλλικοῦ Συμβουλίου τῆς Ἐπικρατείας.

Β' Επιβολή του φόρου κύκλου εργασιών εν 'Ελλάδι

Ο φόρος κύκλου εργασιών επιβάλλεται εν 'Ελλάδι :

α) 'Επί των άκαθαρίστων έσόδων πάσης βιομηχανικής ή βιοτεχνικής επιχειρήσεως άσκουμένης εν 'Ελλάδι υπό φυσικοῦ ή νομικοῦ προσώπου των προερχομένων εκ της πωλήσεως των ιδίων αὐτῆς προϊόντων.

β) 'Επί των εν 'Ελλάδι προκυπτόντων πάσης φύσεως άκαθαρίστων έσόδων των ελληνικών Τραπεζών, των δεχομένων κατ' έπάγγελμα καταθέσεις χρημάτων ή άλλων αξιών, ως και των άλλοδαπών άνωνύμων τραπεζικών εταιρειών

γ) 'Επί των άκαθαρίστων έσόδων, τὰ όποια πραγματοποιοῦσιν εκ της πωλήσεως των υπ' αὐτῶν παραγομένων ταινιών ή εκ της εκμεταλλεύσεως τούτων αι επιχειρήσεις παραγωγῆς εν τῇ χώρα κινηματογραφικών ταινιών.

δ) 'Επί των έξασφαλιστρων έσόδων των άσφαλιστικών επιχειρήσεων.

ε) 'Επί των άκαθαρίστων έσόδων των μεταφορικών επιχειρήσεων των προερχομένων εκ της μεταφορᾶς προσώπων εντός της χώρας δι' αεροπλάνων, πλωτοῦ μέσου, σιδηροδρόμου, τροχιοδρόμου και ούτοκινήτου.

στ) 'Επί της αξίας των εκ της άλλοδαπῆς προερχομένων έμπορευμάτων και πάσης φύσεως άντικειμένων.

Προϋπόθεσις συνεπῶς δια τὴν επιβολὴν τοῦ φόρου κύκλου εργασιῶν εις τὰς ως άνω άπαριθμουμένας περιπτώσεις εἶναι εἴτε ἡ πραγματοποιήσις υπό των εις αὐτάς άναφερομένων κατηγοριῶν επιχειρήσεων άκαθαρίστων εισπράξεων εκ πωλήσεως ειδῶν της ίδιας αὐτῶν παραγωγῆς ή εκ της υπ' αὐτῶν παροχῆς έπ' άμοιβῇ ὑπηρεσιῶν εἴτε ἡ εισαγωγή εκ τοῦ έξωτερικοῦ πάσης φύσεως έμπορευμάτων.

Πλὴν τοῦ γενικοῦ, δια τὰς ως άνω περιπτώσεις, φόρου κύκλου εργασιῶν, επιβάλλεται εν 'Ελλάδι επί της αξίας ὠρισμένων εν τῷ νόμῳ ειδῶν, εἴτε εν τῇ χώρα παραγομένων εἴτε εκ της άλλοδαπῆς εισαγομένων, ειδικὸς φόρος κύκλου εργασιῶν. Τὰ εἶδη, έφ' ὧν ὁ ειδικὸς φόρος κύκλου εργασιῶν επιβάλλεται προσθέτως πρὸς τὸν τυχόν επιβαλλόμενον έπ' αὐτῶν γενικὸν φόρον κύκλου εργασιῶν, εἶναι σήμερον τὰ ακόλουθα : Τὸ καθαρὸν οἶνόπνευμα και τὸ απόσταγμα οἴνου, προοριζόμενα δια τὴν παρασκευὴν οἶνοπνευματωδῶν ποτῶν, τὰ ὑδρογονωμένα ἔλαια και τὰ έξευγενισμένα ζωϊκά και φυτικά λίπη, αι τρίχες και τὸ χόρτον ψηκτρῶν, ἡ καυστική και άνθρακική σόδα, ἡ δυναμίτις εν γένει, τὸ λευκὸν τσιμέντον, ἡ εν τῇ χώρα παραγομένη έμπορευσιμὸς στρογγύλη ξυλεία και ἡ εκ τοῦ έξωτερικοῦ εισαγομένη ξυλεία ὠρισμένων δασμολογικῶν κλάσεων, μέτζλλα τινὰ και τὰ κράματα αὐτῶν.

Γ' Ποσοστὰ τοῦ φόρου

Εις τὴν περίπτωση τοῦ γενικοῦ φόρου κύκλου εργασιῶν, τὸ ποσοστὸν τοῦ φόρου άνέρχεται :

α) Εις 6 % επί των άκαθαρίστων έσόδων των βιομηχανικῶν και

βιοτεχνικών επιχειρήσεων. Το ποσοστόν τουτο μειοῦται, προκειμένου περι ὠρισμένων ἐν τῷ νόμῳ καὶ ἐν τῇ χώρα παραγομένων εἰδῶν, ὡς καὶ προκειμένου περι βιομηχανιῶν ἐγκατεστημένων ἐκτὸς τῆς περιφέρειας τοῦ Νομοῦ Ἀττικῆς. Ἀντιστρόφως προβλέπεται ἡ δυνατότης αὐξήσεως τοῦτου μέχρι τοῦ τετραπλασίου, προκειμένου περι εἰδῶν πολυτελεῖος.

β) Εἰς 2 % ἐπὶ τῶν ἐν Ἑλλάδι ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν Τραπεζῶν.

γ) Εἰς 6 % ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν ἐπιχειρήσεων παραγωγῆς ἐν τῇ χώρᾳ κινηματογραφικῶν ταινιῶν.

δ) Εἰς 13 % ἐπὶ τῶν ἀσφαλιστρῶν πάσης φύσεως δικαιωμάτων παροαρτουμένων τῇ ἀσφαλιστικῇ συμβάσει κλάδου πυρός, εἰς 2 % ἐπὶ τῶν ἀσφαλιστρῶν κλάδου ζωῆς καὶ 5 % ἐπὶ τῶν ἀσφαλιστρῶν λοιπῶν κλάδων.

ε) Εἰς 6 % ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν μεταφορικῶν ἐπιχειρήσεων. Προκειμένου περι ἐπιχειρήσεων μεταφορᾶς προσώπων διὰ πλωτῶν μέσων, μετὰ τοῦ ὡς ἄνω φόρου συνεισπράττεται καὶ φόρος 3 % ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων αὐτῶν ὑπὲρ τοῦ Ναυτικοῦ Ἀπομαχικοῦ Ταμείου καὶ ὑπὲρ τοῦ Ταμείου Φυματικῶν Ἐργατῶν Θαλάσσης.

στ) Εἰς 6 % ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν ἐκ τῆς ὄλλοδαπῆς προερχομένων ἐμπορευμάτων. Το ποσοστόν τουτο μειοῦται εἰς τὸ ἥμισυ, προκειμένου περι ὠρισμένων ἐν τῷ νόμῳ εἰδῶν καὶ εἰς τὸ τέταρτον, προκειμένου περι εἰδῶν τινῶν διατροφῆς.

Ὁ προσθέτως πρὸς τὸν ὡς ἄνω γενικόν, διὰ τὰς μνημονευθείσας περιπτώσεις, φόρον κύκλου ἐργασιῶν, εἰσπραττόμενος ἐπὶ ὠρισμένων εἰδῶν εἰδικὸς φόρος κύκλου ἐργασιῶν, ἐξ ἄλλου, ἀνέρχεται :

α) Εἰς 2 % ἐπὶ τῆς ἀξίας τοῦ οἴνοπνεύματος καὶ ἀποστάγματος οἴνου.

β) Εἰς 0,33 % ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν ὑδρογονωμένων ἐλαίων καὶ ἔξυ γενισμένων λιπῶν.

γ) Εἰς 3 % ἐπὶ τῆς ἀξίας τῆς τρίχας ψηκτρῶν καὶ εἰς 2,40 % ἐπὶ τῆς ἀξίας τοῦ χόρτου ψηκτρῶν.

δ) Εἰς 1.800 δραχμάς κατὰ χιλιόγραμμον καυστικῆς καὶ ἀνθρακικῆς σόδας καθαροῦ βάρους.

ε) Εἰς 15 % ἐπὶ τῆς ἀξίας τῆς δυναμίτιδος.

στ) Εἰς 6 % ἐπὶ τῆς ἀξίας λευκοῦ τσιμέντου.

ζ) Εἰς 6 % ἐπὶ τῆς ἀξίας τῆς ξυλείας μαονίου, ἐβένου κλπ., καὶ εἰς 2,40 % ἐπὶ τῆς ἀξίας ἄλλων εἰδῶν ξυλείας.

η) Εἰς 12 % ἐπὶ τῆς ἀξίας τοῦ σιδήρου ὠρισμένης δασμολογικῆς κλάσεως καὶ τῶν κραμάτων χαλκοῦ καὶ εἰς 6 % ἐπὶ τοῦ σιδήρου τύπου μπιγιετῶν καὶ λαργετῶν.

θ) Εἰς 3 % ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν σιδηροφύλλων ἐν γένει, τοῦ κασιτέρου καὶ τοῦ ψευδαργύρου ὠρισμένων δασμολογικῶν κλάσεων, καὶ

ι) Εἰς 6 % ἐπὶ τῆς ἀξίας πάντων τῶν λοιπῶν μετάλλων.

Δ* Ἀπαλλαγῶν

Ἀπαλλάσσονται ἐκ τοῦ γενικοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν :

α) Τοῦ ἐπιβαλλομένου ἐπὶ τῶν ἐσόδων τῶν βιομηχανικῶν καὶ βιο-

τεχνικῶν ἐπιχειρήσεων καὶ τῶν Τραπεζῶν, τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδα : ἐκ πωλήσεων ἀεροσκαφῶν ἢ πλοίων, τῶν τραπεζῶν, ἐκ πωλήσεως ἀκινήτων καὶ ἐξ εἰσοδημάτων ἐξ οἰκοδομῶν, τῆς Ἀγροτικῆς Τραπεζῆς τῆς Ἑλλάδος ἐκ τῶν τραπεζικῶν ἐργασιῶν τῆς, ἐκ πάσης φύσεως τυπογραφικῶν, ἐκδοτικῶν ἢ λιθογραφικῶν ἐργασιῶν, ἐκ πωλήσεως προϊόντων ἐξαχθέντων εἰς τὴν ἄλλοδαπὴν, ἐξ ἐπισκευῶν ἑλληνικῶν πλοίων ἐνεργούντων πλόας τοῦ ἐξωτερικοῦ, ἐκ παροχῆς ἠλεκτρικοῦ ρεύματος καὶ φωταερίου πρὸς τὸ Δημόσιον καὶ τοὺς Δήμους ἢ Κοινότητας, ἐκ πωλήσεως : τυροῦ, βουτύρου καὶ ὄξυγάλακτος, μὴ ἐξευγενισμένου ἐλαιολάδου καὶ ἐλαιοπυρήνων, οἴνων παρασκευαζομένων διὰ φυσικῆς ζυμώσεως ἐκ σταφυλῶν ἢ γλεύκους, ἐκκοκισμένου βάμβακος καὶ βαμβακοσπόρου, σίτου, σμιγοῦ, κριθῆς, ἀραβοσίτου, βρώμης, σικάλεως, ἀλεύρων, πιτύρων καὶ ἄρτου. Ὅμοίως ἀπαλλάσσονται τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδα τοῦ ἐν τῇ ἡμεδαπῇ παραγομένου δημοσιογραφικοῦ χάρτου, τὰ ἔσοδα τῶν κατασκευαστῶν, προμηθευτῶν κλπ. ἐφοδίων τῶν ὑπερποντίων παραγγελιῶν διὰ τὸ κοινὸν ἀμυντικὸν πρόγραμμα, τὰ ἔσοδα ἡμεδαπῶν ἐπιχειρήσεων διὰ τὴν πώλησιν ἐφοδίων πρὸς τὰ αὐτὰ πρόσωπα διὰ τὴν κατασκευὴν ἔργων κοινῆς ὑποδομῆς, τὰ εἶδη τὰ ἀγοραζόμενα ὑπὸ τοῦ Δημοσίου διὰ χρημάτων τῆς ἀμερικανικῆς βοήθειας κλπ.

β) Τοῦ ἐπιβαλλομένου ἐπὶ τῶν ἐξ ἀσφαλιστρῶν ἐσόδων : τὰ ἀσφάλιστρα κλάδων μεταφορῶν τὰ ἀφορῶντα ἀσφαλίσεις σκαφῶν καὶ ἀεροσκαφῶν, ὡς καὶ ἐμπορευμάτων εἰσαγομένων εἰς τὴν χώραν ἢ ἐξαγομένων εἰς τὴν ἄλλοδαπὴν καὶ τὰ ἀσφάλιστρα ἐπὶ καπνῶν εἰς φύλλα τῆς εἰδικῆς ὑπὲρ τῆς Πυροσβεστικῆς Ὑπηρεσίας εἰσφορᾶς 3 %.

γ) Τοῦ ἐπιβαλλομένου ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν μεταφορικῶν ἐπιχειρήσεων : τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδα ἐκ τῆς μεταφορᾶς τῶν μελῶν τοῦ Διπλωματικοῦ Σώματος κλπ., τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδα ἐκ μεταφορᾶς προσώπων διὰ ταξί καὶ ἀγοραίων αὐτοκινήτων, ὡς καὶ διὰ πλωτῶν μέσων ὀλικῆς χωρητικότητος οὐχὶ ἀνωτέρας τῶν 50 κόρων

δ) Τοῦ ἐπιβαλλομένου ἐπὶ τῆς ἀξίας εἰσαγομένων ἐμπορευμάτων : τὰ ὑλικά ἐπισκευῆς πλοίων, τὰ ἀτελῶς κατὰ τὸ δασμολόγιον εἰσαγόμενα εἶδη, τὰ κτώμενα τὴν ἑλληνικὴν ἰθαγένειαν πλωτὰ ἐν γένει μέσα, εἶδη μὴ παραγόμενα ἐν Ἑλλάδι ἢ παραγόμενα, ἀλλὰ μὴ ὑποκείμενα εἰς φόρον κύκλου ἐργασιῶν ἐν Ἑλλάδι, τὰ μεταχειρισμένα ἔπιπλα καὶ σκευὴ προσώπων μετοικούντων εἰς Ἑλλάδα, τὰ ὑπὸ τῶν δημοσίων ὑπηρεσιῶν εἰσαγόμενα εἶδη πρὸς ἴδιαν αὐτῶν χρῆσιν, τὰ ὑπὸ φιλανθρωπικῶν, ἐκπαιδευτικῶν καὶ κοινωφελῶν ἰδρυμάτων εἰσαγόμενα κλπ.

Ἀπαλλάσσονται, ἐξ ἄλλου, ἐκ τοῦ εἰδικοῦ ἐπὶ τῆς ἀξίας ὠρισμένων εἰδῶν φόρου κύκλου ἐργασιῶν : τὰ εἶδη τὰ ἐξαγόμενα εἰς τὴν ἄλλοδαπὴν ἀπ' εὐθείας ὑπὸ τῶν εἰς φόρον ὑποχρέων, τὰ λίπη καὶ ἡ μαργαρίνη, τὰ παραγόμενα ἐν τῇ Χώρᾳ καὶ διατιθέμενα εἰς τὴν κατανάλωσιν εἰς πακέτα ἢ δοχεῖα, αἱ ράβδοι σιδηροπαγοῦς σκυροκονιάματος καὶ τὰ αὐλακωτὰ σιδηρόφυλλα, τὰ εἶδη τὰ εἰσαγόμενα ὑπὸ τοῦ Δημοσίου ἢ

ὑπὸ τούτου ἐν τῇ χώρᾳ παραγόμενα καὶ μὴ προορίζομενα πρὸς μεταπώλησιν, τὰ μέταλλα τὰ χρησιμοποιούμενα δι' ἐπισκευὰς πλοίων, ἢ καυστική καὶ ἀνθρακική σόδα, ἢ διατιθεμένη εἰς φιλανθρωπικὰ ἰδρύματα καὶ τὰ μέταλλα ἐκ τῆς ἀνελευκώσεως ναυαγίων.

Ε' Ὅροι ἐπιβολῆς τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν

α) Βάσιν τοῦ φόρου ἀποτελοῦν τὰ πραγματικά ἀκαθάριστα ἔσοδα τῶν ἐν τῷ νόμῳ ἀναφερομένων ἐπιχειρήσεων ἢ ἡ ἀξία τῶν ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ εἰσαγομένων ἐμπορευμάτων. Τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδα τῆς ἐπιχειρήσεως ἐξευρίσκονται ἐκ τῶν λογιστικῶν βιβλίων καὶ στοιχείων αὐτῆς. Ἡ ἀξία, ἐξ ἄλλου, τῶν ξέωθεν εἰσαγομένων ἐμπορευμάτων, προσδιορίζεται βάσει τῶν ὑπὸ τοῦ εἰσαγωγέως προσκομιζομένων ἐγγράφων.

β) Μηχανισμὸς τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἐν Ἑλλάδι : Ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἐπὶ τῶν πωλήσεων εἶναι ἀπαιτητὸς διὰ πᾶσαν πώλησιν εἴτε ἐτοίμου εἴτε ἡμιτελοῦς ἢ ἡμικατεργασμένου προϊόντος τῆς ἰδίας παραγωγῆς βιομηχανικῆς ἢ βιοτεχνικῆς τινος ἐπιχειρήσεως. Δὲν ὑπόκεινται ἀνιθετός εἰς τὸν φόρον τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδα ἐπιχειρήσεως τινος ἐκ τῆς πωλήσεως πρώτων ὑλῶν ἀκατεργάστων ἢ προϊόντων παραγωγῆς ἐτέρας ἐπιχειρήσεως ἢ ἀκόμη ἐκ τῆς κατεργασίας πρώτων ὑλῶν διὰ λογαριασμὸν ἄλλης ἐπιχειρήσεως. Ὑπ' αὐτοῦς τοὺς ὅρους, ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἐν Ἑλλάδι ἐμφανίζεται ὡς φόρος ἐπὶ τῆς καθ' ἕκαστον στάδιον βιομηχανικῆς ἢ βιοτεχνικῆς ἐπεξεργασίας προστιθεμένης ἀξίας ἐπὶ τῆς ἀρχικῆς τοιαύτης τῆς πρώτης ὑλης. Διὰ τὴν ἀποφυγὴν ὅμως τῆς σωρευτικῆς (cumulative) φορολογίας, ὁ νόμος ρητῶς προβλέπει τὴν ἔκπτωσιν ἐκ τῶν ὑποκειμένων εἰς φόρον ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν βιομηχανικῶν καὶ βιοτεχνικῶν ἐπιχειρήσεων τῆς ἀξίας τῆς πρώτης ὑλης, τῆς ὑποβληθείσης ἀποδεδειγμένως εἰς φόρον κύκλου ἐργασιῶν, ὡς προϊόντος ἐτέρας βιομηχανίας ἢ βιοτεχνίας ἢ κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν ἐκ τῆς ἀλλοδαπῆς. Ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἐπὶ τῶν ὑπηρεσιῶν, τῶν ἀπαροχομένων ὑπὸ τῶν ἐν τῷ νόμῳ ὀριζομένων κατηγοριῶν ἐπιχειρήσεων (τραπεζῶν, ἀσφαλιστικῶν ἐπιχειρήσεων καὶ μεταφορικῶν ἐπιχειρήσεων), ἐξ ἄλλου, εἰσπράττεται ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν ἐπιχειρήσεων τούτων, τῶν πραγματοποιουμένων εἰς ἀντάλλαγμα τῆς ὑπ' αὐτῶν πρὸς τοὺς πελάτας τῶν παροχῆς ὑπηρεσιῶν. Οὕτω οἱ ἐπιτόκοι, τὰ προεξοφλήματα, αἱ συναλλαγματικαὶ ἢ νομισματικαὶ διαφοραὶ, αἱ προμήθειαι, μεσιτεῖαι κλπ., προκειμένου περὶ τῶν τραπεζῶν, τὰ ἀσφάλιστρα καὶ λοιπὰ πάσης φύσεως δικαιώματα, προκειμένου περὶ τῶν ἀσφαλιστικῶν ἐπιχειρήσεων, τὸ ἀντίτιμον εἰσιτηρίου διὰ τὴν μεταφορὰν προσώπου διὰ τῶν ἐν τῷ νόμῳ ἀναφερομένων μεταφορικῶν μέσων (συνυπολογιζομένου τοῦ ἀντιτίμου τῆς διατροφῆς, ἐφ' ὅσον τοῦτο περιλαμβάνεται εἰς τὴν τιμὴν τοῦ εἰσιτηρίου, μὴ συνυπολογιζομένων ἀντιθέτως τῶν κομιστρῶν ἢ ναύλων διὰ τὴν μεταφορὰν τῶν ἀποσκευῶν), προκειμένου περὶ μεταφορικῶν ἐπιχειρήσεων, ἀποτελοῦν τὸ ἀντικείμενον τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν εἰς τὴν περιπτώσιν ταύτην.

Στ' Χωρικήτης τοῦ φόρου καὶ διεθνείς συναλλαγαι

α) Γενεσιουργὸς αἰτία τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἐπὶ τῶν πωλήσεων καὶ ἐπὶ τῶν ὑπηρεσιῶν. Γενεσιουργὸν αἰτίαν τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἐπὶ τῶν πωλήσεων, εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν βιομηχανικῶν καὶ βιοτεχνικῶν ἐπιχειρήσεων καὶ τῶν ἐπιχειρήσεων παραγωγῆς κινηματογραφικῶν ταινιῶν, ἀποτελεῖ τὸ γεγονὸς τῆς πραγματοποιήσεως ὑπ' αὐτῶν ἀκαθαρίστων εἰσπράξεων ἐκ τῆς πωλήσεως προϊόντων τῆς ἰδίας αὐτῶν παραγωγῆς.

Γενεσιουργὸν αἰτίαν τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἐπὶ τῶν ὑπηρεσιῶν, εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν τραπεζικῶν, ἀσφαλιστικῶν καὶ μεταφορικῶν ἐπιχειρήσεων, ἀποτελεῖ ὁμοίως τὸ γεγονὸς τῆς πραγματοποιήσεως ἀκαθαρίστων εἰσπράξεων ἐκ τῆς ἐπ' ἀμοιβῇ παροχῆς ὑπ' αὐτῶν ὑπηρεσιῶν εἰς τοὺς πελάτας των.

Γενεσιουργὸν αἰτίαν τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἐπὶ τῶν ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ εἰσαγομένων ἐμπορευμάτων καὶ πάσης φύσεως ἀντικειμένων, ἀποτελεῖ τὸ γεγονὸς τῆς εἰσαγωγῆς ἐμπορεύματος ἢ εἴδους τινος ἐν γένει ἐν τῇ χώρᾳ.

Γενεσιουργὸν αἰτίαν, τέλος, τοῦ εἰδικοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἐπὶ τῆς ἀξίας ἐνίων εἰδῶν, ἀποτελεῖ τὸ γεγονὸς τῆς ἐν τῇ χώρᾳ παραγωγῆς ἢ τῆς ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ εἰσαγωγῆς τῶν εἰδῶν τούτων.

β) Ἐφαρμογὴ τῆς ἀρχῆς τῆς ἐδαφικότητος ἢ χωρικότητος τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν.

Εἰς ὅλας τὰς προαναφερομένας περιπτώσεις ἐπιβολῆς φόρου κύκλου ἐργασιῶν, ἐν Ἑλλάδι, καθιεροῦται, βάσει τῶν κειμένων διατάξεων, ἡ ἀρχὴ τῆς ἐδαφικότητος ἢ χωρικότητος τοῦ φόρου τούτου.

Οὕτω, προκειμένου περὶ βιομηχανικῆς ἢ βιοτεχνικῆς ἐπιχειρήσεως, ρητῶς ὀρίζεται ἐν τῷ νόμῳ, ὅτι, διὰ νὰ ὑποβληθῇ εἰς φόρον κύκλου ἐργασιῶν ἐπιχειρήσις τις, αὕτη δεόν νὰ ἀσκήται ἐν Ἑλλάδι, ἤτοι δεόν, ὅπως ἢ ἐπιχειρήσις διατηρῇ ἐν Ἑλλάδι μόνιμον ἐγκατάστασιν (ἐργοστάσιον, ἐργαστήριον κ.λ.π.) βιομηχανικῆς ἢ βιοτεχνικῆς ἐπεξεργασίας πρώτων ὑλῶν Ἐπιχειρήσις, συνεπῶς, διατηροῦσα τὴν ἔδραν μὲν αὐτῆς ἐν Ἑλλάδι, τὰς μονίμους ὁμῶς βιομηχανικὰς ἐγκαταστάσεις τῆς εἰς τὴν ἀλλοδαπήν, δὲν ὑπόκειται εἰς τὸν φόρον κύκλου ἐργασιῶν ἐν Ἑλλάδι. Ἡ αὐτὴ προϋπόθεσις τίθεται ἐκ τοῦ νόμου διὰ τὴν ὑπαγωγὴν εἰς τὸν φόρον τῶν ἐπιχειρήσεων παραγωγῆς κινηματογραφικῶν ταινιῶν. Δεόν ἢ παραγωγὴ ταινιῶν νὰ λαμβάνη χώραν ἐντὸς τῆς χώρας.

Καθ' ὅσον ἀφορᾷ τὰς Τραπεζάς, ὁμοίως ρητῶς ὁ νόμος προβλέπει, ὅτι ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν ἐπιβάλλεται ἐπὶ τῶν ἐν Ἑλλάδι ὑπ' αὐτῶν κτωμένων πάσης φύσεως ἀκαθαρίστων ἐσόδων. Τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδα τῶν Τραπεζῶν, τὰ προκύπτοντα ἐξ ἐργασιῶν γενομένων εἰς τὸ ἐξωτερικὸν δὲν ὑπόκεινται συνεπῶς εἰς φόρον κύκλου ἐργασιῶν.

Προκειμένου περὶ τῶν ἀσφαλιστικῆς ἐπιχειρήσεων ἀσκούων ἐν Ἑλλάδι φυσικῶν ἢ νομικῶν προσώπων, ταῦτα εἶναι κατὰ νόμον ὑπόχρεα εἰς τὸν φόρον διὰ τὸ σύνολον μὲν τῶν ἀσφαλιστρῶν καὶ δικαιωμάτων

των, ἐφ' ὅσον ἡ ἀσφαλιστικὴ ἐπιχειρήσις εἶναι ἑλληνικὴ, διὰ τὸ ποσὸν τῶν ἀσφαλιστρῶν καὶ δικαιωμάτων ἐξ ἀσφαλειῶν ὅλων τῶν κλάδων τῶν ἐν Ἑλλάδι κατοικούντων ἢ διαμειόντων δέ, ἐφ' ὅσον ἡ ἀσφαλιστικὴ ἐπιχειρήσις εἶναι ἀλλοδαπή. Εἰς τὴν περίπτωσιν συνεπῶς τῶν ἀσφαλιστικῶν ἐπιχειρήσεων, ἡ ἀρχὴ τῆς χωρικότητος τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν διασπᾶται, ἐφ' ὅσον δὲν ὑπόκεινται εἰς φορολογίαν μόνον τὰ ἐν Ἑλλάδι καὶ ὅλα τὰ ἐν Ἑλλάδι κτώμενα ἀσφάλιστρα καὶ λοιπὰ δικαιώματα τῶν ἀσφαλιστικῶν ἐπιχειρήσεων, ὑφισταμένη διεύρυνσιν μὲν εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν ἡμεδαπῶν ἀσφαλιστικῶν ἐπιχειρήσεων, οὕτως ὥστε νὰ ὑποβληθοῦν εἰς φορολογίαν καὶ ἀσφάλιστρα καὶ λοιπὰ δικαιώματα αὐτῶν κτώμενα ἐκτὸς τῆς Χώρας, περιστολὴν δὲ εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν ἀλλοδαπῶν ἀσφαλιστικῶν ἐπιχειρήσεων, οὕτως ὥστε νὰ μὴ ὑποβάλλωνται εἰς φορολογίαν καὶ ἀσφάλιστρα καὶ λοιπὰ δικαιώματα αὐτῶν, κτώμενα μὲν ἐν Ἑλλάδι, ὅπου ἐνδεχομένως συνάπτεται ἡ ἀσφαλιστικὴ σύμβασις, ἀλλὰ καταβαλλόμενα ὑπὸ ἡσφαλισμένων κατοικούντων ἢ διαμειόντων εἰς τὴν ἀλλοδαπήν.

Εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν μεταφορικῶν ἐπιχειρήσεων, ὁ Ἕλλην νομοθέτης ἐπανέρχεται εἰς τὴν ἀρχὴν τῆς ἐδαφικότητος τοῦ φόρου, ὀρίζων ὅτι οὗτος ἐπιβάλλεται ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν ἐπιχειρήσεων τούτων, τῶν προερχομένων ἐκ τῆς δι' ὠρισμένων μέσων μεταφορᾶς προσώπων ἐντὸς τῆς χώρας. Συνεπῶς δὲν ὑπόκεινται εἰς φορολογίαν τὰ κόμιστρα ἐκ μεταφορᾶς προσώπων ἐκ τῆς χώρας πρὸς τὸ ἐξωτερικὸν καὶ τὰνάπαλιν.

Προϋπόθεσις, τέλος, ἐπιβολῆς τοῦ εἰδικοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἐπὶ τῆς ἀξίας ὠρισμένων εἰδῶν εἶναι ἡ παραγωγὴ ἢ ἡ εἰσαγωγὴ τούτων ἐν Ἑλλάδι παρὰ φυσικοῦ ἢ νομικοῦ τινος προσώπου, ἀδιακρίτως ἐθνικότητος, ἔδρας, κατοικίας ἢ διαμονῆς τοῦ τελευταίου τούτου.

γ) Συναλλαγὰι μετὰ τοῦ ἐξωτερικοῦ: ὅροι φορολογίας κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν καὶ ἀπαλλαγῆς ἢ ἐπιστροφῆς φόρου κατὰ τὴν ἐξαγωγὴν.

Σκοπὸς τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν ἐπὶ τῶν πάσης φύσεως εἰδῶν εἶναι ἡ ἐξίσωσις ἀπὸ ἀπόψεως φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως τῶν εἰδῶν τούτων πρὸς τὰ ἐν τῇ χώρᾳ παραγόμενα τοιαῦτα. Ἐκ τοῦ λόγου τούτου, ρητῶς ὁ ἑλληνικὸς νόμος ἀπαλλάσσει τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν τὰ εἶδη τὰ μὴ παραγόμενα ἐν Ἑλλάδι ἢ παραγόμενα μὲν, ἀλλ' ἀπαλλασσόμενα δι' οἰονδήποτε λόγον τοῦ φόρου τούτου. Διὰ τὸν αὐτὸν λόγον, ὡς βάσις τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν λαμβάνεται ἡ τρέχουσα εἰς τὴν ἐσωτερικὴν ἀγορὰν τιμὴ χονδρικῆς πωλήσεως τοῦ εἰσαγομένου εἴδους, ἀπηλλαγμένη ὅμως φόρου κύκλου ἐργασιῶν.

Τέλος, καθ' ὅσον ἀφορᾷ τὰ ἐξαγόμενα ἐκ τῆς χώρας εἰς τὴν ἀλλοδαπὴν βιομηχανικὰ ἢ βιοτεχνικὰ προϊόντα, ὁ νόμος ρητῶς προβλέπει τὴν ἐκ τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἀπαλλαγὴν τῶν ἐκ τῆς πωλήσεως ἐξαχθέντων εἰς τὴν ἀλλοδαπὴν προϊόντων ἀκαθαρίστων ἐσόδων.

II.—Προβλήματα τῆς διπλῆς φορολογίας εἰς τὴν περίπτωσιν τοῦ Φόρου Κύκλου Ἐργασιῶν.

A'. Ἡ πολλαπλῆ φορολογία εἰς τὴν περίπτωσιν τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως

Κοινῶς ἐγένετο παραδεκτόν, ὅτι ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως εὐρισκόμεθα ἐνώπιον διπλῆς ἢ πολλαπλῆς φορολογίας, ὡσάκις τὸ αὐτὸ περιουσιακὸν στοιχεῖον ἢ τὸ αὐτὸ εἰσοδήμα ἢ ἡ αὐτὴ πρᾶξις συναλλαγῆς πλήττεται ὑπὸ τοῦ αὐτοῦ φόρου ἐπιβαλλομένου ὑπὸ πλειόνων φορολογικῶν ἐξουσιῶν (ἐθνικῆς καὶ τοπικῆς ἢ πλειόνων ἐθνικῶν). Ἡ διπλῆ ἢ καὶ πολλαπλῆ φορολογία ὀφείλεται εἰς τὸ γεγονός, ὅτι αἱ νομοθεσίαι, ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ὁποίων αἱ διάφοροι φορολογικαὶ ἐξουσίαι ἐπιβάλλουν τὸν φόρον, προσδιορίζουν κατὰ διάφορον τρόπον τὴν γενεσιουργὸν τῆς φορολογικῆς ἐνοχῆς αἰτίαν (πηγὴ τοῦ εἰσοδήματος—κατοικία ἢ διαμονὴ τοῦ εἰσοδηματίου, χῶρα εἰσαγωγῆς—χῶρα ἐξαγωγῆς κλπ.).

B'. Ἡ πολλαπλῆ φορολογία εἰς τὴν περίπτωσιν τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἀπὸ οἰκονομικῆς ἀπόψεως

α) Ἔννοια. Ἡ ἔννοια τῆς διπλῆς ἢ πολλαπλῆς φορολογίας, προκειμένου περὶ τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἀπὸ οἰκονομικῆς ἀπόψεως, ἐμφανίζεται εὐρυτέρα τῆς ἔννοιας τῆς διπλῆς ἢ πολλαπλῆς φορολογίας, προκειμένου περὶ τοῦ ἴδιου φόρου, ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως, ἐν τῇ ἔννοια, ὅτι, ὡσάκις διαπιστοῦται διπλῆ ἢ πολλαπλῆ φορολογία ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως (de Jure), ὑφίσταται ὁποσδήποτε καὶ διπλῆ ἢ πολλαπλῆ φορολογία ἀπὸ οἰκονομικῆς ἀπόψεως (de facto), ἀλλ' ὅτι εἶναι ἀντιθέτως δυνατὸν νὰ διαπιστωθῇ διπλῆ ἢ πολλαπλῆ φορολογία ἀπὸ οἰκονομικῆς ἀπόψεως, ἐν ὧρα, καθ' ἣν δὲν διαπιστοῦται διπλῆ ἢ πολλαπλῆ φορολογία ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως.

Δεχόμεθα συνεπῶς, διὰ τὴν περίπτωσιν τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, ὅτι ὑφίσταται ἀπὸ οἰκονομικῆς ἀπόψεως διπλῆ ἢ πολλαπλῆ φορολογία, ὡσάκις ἐπὶ τῆς τιμῆς πωλήσεως τοῦ ἴδιου προϊόντος ἢ τῆς αὐτῆς ὑπηρεσίας πλειονες τῆς μιᾶς φορολογικαὶ ἐξουσίαι ἢ μία καὶ ἡ αὐτὴ φορολογικὴ ἐξουσία ἐπιβάλλουν πλειονας φόρους εἴτε κατὰ τὰ διάφορα στάδια παραγωγῆς—κυκλοφορίας—διανομῆς—καταναλώσεως τοῦ προϊόντος ἢ τῆς ὑπηρεσίας εἴτε κατὰ τὴν ἐξαγωγήν ἀπὸ τῆς μιᾶς καὶ τὴν εἰσαγωγήν εἰς ἄλλην χώραν τούτων, μὲ ἀποτέλεσμα τὴν αὔξησιν τῆς τιμῆς πωλήσεως ἢ τὸν περιορισμὸν τῶν περιθωρίων κέρδους τοῦ ἐπιχειρηματίου, ἀναλόγως τῶν ὄρων, ὑφ' οὓς τελεῖ ἡ ἀγορὰ τοῦ προϊόντος ἢ τῆς ὑπηρεσίας, περὶ ὧν πρόκειται.

Ἀπὸ τῆς πλευρᾶς διευκολύνσεως τῶν διεθνῶν συναλλαγῶν ἐνδιαφέρει ἢ συνολικῶς καὶ εἰς οἰονδήποτε στάδιον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας ἐπιβαλλομένη φορολογικὴ ἐπιβαρύνσις τοῦ προϊόντος ἢ τῆς ὑπηρεσίας, προοριζομένων νὰ ἐξαχθῶσιν εἰς τὴν ἄλλοδαπὴν, δεδομένου ὅτι τῆς τελικῆς τιμῆς διαθέσεως τοῦ προϊόντος ἢ τῆς ὑπηρεσίας ἐξαρτωμένης ἐκ τῆς συνολικῆς καὶ ἐκ τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν ἐπιβαρύνσεως, ὁ οἰκο-

νομικός ύπολογισμός του συμφέροντος ή μη της έξωθεν εισαγωγής ενός προϊόντος ή μιας ύπηρεσίας, από της πλευράς της άγοραστρίας χώρας, ή του δυνατού ή μη της έξαγωγής ενός προϊόντος ή μιας ύπηρεσίας εις την άλλοδαπήν, από της πλευράς της πωλητριας χώρας, έπηρεάζεται εκ του ύψους της φορολογικής ταύτης έπιβαρύνσεως. Θεώρησις της διπλής φορολογίας από οικονομικής άπόψεως εις έν συγκεκριμένον στάδιον της παραγωγικής διαδικασίας και συγκεκριμένην πράξιν συναλλαγής θά έταύτιζε την οικονομικήν πρός την νομικήν άποψιν της διπλής φορολογίας εις τόν φόρον κύκλου έργασιών.

β) Περιπτώσεις διπλής φορολογίας εις τās διεθνείς συναλλαγās της 'Ελλάδος μετ' άλλων Χωρών.

Επί τή βάσει τών προεκτεθέντων και έν όψει του γεγονότος, ότι, βάσει της έν 'Ελλάδι κειμένης νομοθεσίας τὰ εκ της έξαγωγής εις την άλλοδαπήν βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων άκαθάριστα έσοδα, άπαλλάσσονται έν 'Ελλάδι του φόρου κύκλου έργασιών, του έχοντος, ώς ήδη έλέχθη, την μορφήν φόρου επί της προστιθεμένης εκάστοτε, εις τὰ διάφορα στάδια της βιομηχανικής ή βιοτεχνικής έπεξεργασίας, νέας άξίας του προϊόντος, νομικώς δέν διαπιστοϋται διπλή φορολογία εις τó στάδιον τουτο, της τελευταίας δηλονότι πωλήσεως εις τó έξωτερικόν. Οικονομικώς όμως, κατόπιν της ύφ' ήμών άποδεκτής γενομένης έννοίας της οικονομικής διπλής ή πολλαπλής φορολογίας, διαπιστοϋμεν διπλήν ή και πολλαπλήν φορολογικήν έπιβαρυνσιν της τιμής του έξαγομένου προϊόντος εις την περίπτωσιν, καθ' ήν ó έξαγωγεύς δέν είναι και ó βιομηχανικώς ή βιοτεχνικώς έπεξεργασθείς εις όλόκληρον τó έξαγόμενον προϊόν, άλλ' άπλοϋς έμπορος, εις όν έπιστρέφεται μόνον ó ύπ' αϋτου εις τόν βιομήχανον ή τόν βιοτέχνην, τόν τελειώσαντα την έπεξεργασίαν, καταβληθείς, μετά του άντιτίμου του προϊόντος, φόρος κύκλου έργασιών, του φόρου κύκλου έργασιών του καταβληθέντος εις προγενέστερα στάδια έπεξεργασίας βαρύνοντος όριστικώς την τιμήν του έξαγομένου προϊόντος έν όλφ ή έν μέρει, αναλόγως τών συνθηκών της άγοράς του προϊόντος τούτου.

Προφανής είναι, έξ άλλου, ó κίνδυνος της διπλής φορολογίας τóσον από οικονομικής, όσον και από νομικής άπόψεως, εις την περίπτωσιν τών ήμεδαπών ασφαλίστικων έπιχειρήσεων. Αίτινες, ώς είδομεν άνωτέρω, είναι κατά νόμον ύπόχρειοι εις τόν φόρον κύκλου έργασιών διά τó σύνολον τών ασφαλιστρων και δικαιωμάτων των, είτε ταϋτα καταβάλλονται παρά προσώπων κατοικούντων ή διαμενόντων έν 'Ελλάδι είτε άντιθέτως, ταϋτα καταβάλλονται παρά προσώπων κατοικούντων ή διαμενόντων εις την άλλοδαπήν. Εις την τελευταίαν ταύτην περίπτωσιν, άν τὰ εκ της άλλοδαπής προερχόμενα ασφάλιστρα ύποβάλλονται εις φόρον κύκλου έργασιών, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας της Χώρας, έξ ής προέρχονται, ή διπλή φορολογία τών ασφαλιστρων τούτων είναι αναπόφευκτος. Η συνέπεια αϋτη δυσχεραίνει προφανώς την ανάπτυξιν τών έργασιών τών ήμεδαπών ασφαλίστικων έπιχειρήσεων μετά του έξωτερικού.

III.—Πρόληψις τῆς διπλῆς φορολογίας

A'. Τρόπος εξαλείψεως τῆς διπλῆς φορολογίας

Ἡ πρόληψις τῆς διπλῆς φορολογίας εἰς τὸν φόρον κύκλου ἐργασιῶν εἶναι δυνατὸν νὰ ἐπιτευχθῇ ἐν πρώτοις διὰ τῆς λήψεως μονομερῶν νομοθετικῶν μέτρων, τόσον εἰς τὴν χώραν τῆς προελεύσεως (pays de provenance), ὅσον καὶ εἰς τὴν χώραν τοῦ προορισμοῦ (pays de destination) τῶν προϊόντων καὶ ὑπηρεσιῶν.

Εἶναι ὁμοίως δυνατὴ ἡ πρόληψις τῆς πολλαπλῆς φορολογίας ἐν προκειμένῳ διὰ τῆς συνάψεως διεθνῶν φορολογικῶν συμφωνιῶν.

B'. Εἰδικότερα μέτρα διὰ τὴν πρόληψιν διπλῆς φορολογίας

Ἐν τῷ πλαισίῳ τῶν μονομερῶς παρ' ἐκάστης ἐνδιαφερομένης χώρας λαμβανομένων μέτρων, δέον ἰδίως : α) Νὰ θεσπίζεται καὶ νὰ ἐφαρμόζεται μετ' αὐστηρότητος ἡ ἀρχὴ τῆς χωρικότητος τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν, β) Νὰ προσδιορίζεται ἐν τῷ σχετικῷ νόμῳ σαφῶς καὶ ἐπακριβῶς ἡ γενεσιουργὸς αἰτία τῆς ἐκ τοῦ φόρου τούτου φορολογικῆς ἐνοχῆς, ἡ βάσις, τὸ περιεχόμενον καὶ ἡ ἔκτασις αὐτῆς. γ) Νὰ γίνεται χρῆσις κατὰ τὴν σύνταξιν τῶν σχετικῶν νόμων τῶν διεθνῶς παραδεδεγμένων ὄρων φορολογικοῦ δικαίου καὶ οἰκονομικῆς ἐπιστήμης.

δ) Ὁ ἐσωτερικὸς νόμος νὰ εἶναι γενικῶς προσηρμοσμένος πρὸς τὰς ἐπὶ τοῦ θέματος ὑφισταμένας διεθνεῖς συμβάσεις, ἅς ἔχει ὑπογράψει ἢ εἰς ἅς ἔχει προσχωρήσει ἡ ἐνδιαφερομένη χώρα, ὡς καὶ πρὸς τὰς διατυπωμένας ὑπὸ ἀρμοδιῶν διεθνῶν ὀργανισμῶν, τῶν ὁποίων αὕτη ἀποτελεῖ μέλος, συστάσεις λήψεως συγκεκριμένων μέτρων διὰ τὴν πρόληψιν τῆς διπλῆς ἢ πολλαπλῆς διεθνοῦς φορολογίας.

Διὰ τῶν διεθνῶν φορολογικῶν συμφωνιῶν, ἐξ ἄλλου, διμερῶν ἢ καὶ πολυμερῶν, δέον κυρίως : α) Νὰ συνομολογοῦνται κοινὰ κριτήρια διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῶν ὀρίων τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας (jus imponendi) ἐκάστης τῶν συμβαλλομένων χωρῶν. β) Νὰ γίνεται ἀποδεκτὸς κοινὸς τρόπος καθορισμοῦ, εἰς τοὺς ἀντιστοιχοῦς ἐσωτερικοὺς αὐτῶν νόμους, τῆς γενεσιουργοῦ τῆς φορολογικῆς ἐνοχῆς ἐκ τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν αἰτίας. γ) Νὰ ἀναλαμβάνεται ἀπὸ κοινοῦ ἢ ὑποχρέωσις διενεργείας ὀρισμένων ἐκπτώσεων (degrevements) ἢ καθορισμοῦ ὀρισμένων ἀπαλλαγῶν (exemptions), ὁσάκις, παρὰ ταῦτα, ἐμφανίζεται ὡς ἐνδεχομένη ἡ διπλῆ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις, βάσει τῶν κειμένων διατάξεων τοῦ αὐτοῦ ἀκαθάρτου ἐσόδου ἐκ πράξεώς τινος συναλλαγῆς καὶ δ) Νὰ ἀναλαμβάνεται ἡ ὑποχρέωσις ἀμοιβαίας ἀνταλλαγῆς πληροφοριῶν ἐπὶ φορολογικῶν θεμάτων καὶ ἀμοιβαίας διοικητικῆς ἀρώγῆς, διὰ τὴν καταστρατήγησιν τῶν φορολογικῶν νόμων καὶ τὴν ἐμφάνισιν φοροδιαφυγῆς ((fraude fiscale).