

ΔΕΚΑ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ*

Τοῦ κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ε. ΔΡΑΚΟΥ (Ph.D.)

*Έκτάκτου Καθηγητοῦ εἰς τὴν Α.Β.Σ.Π.

0. Εἰσαγωγὴ

Εἰς τὴν παρούσαν μελέτην παρουσιάζονται διάφοροι ρεαλιστικαὶ προτάσεις αἱ ὁποῖαι ἀποβλέπουν εἰς τὴν σὴ μαντικὴν βελτίωσιν τῆς ισχυούσης φορολογικῆς νομοθεσίας εἰς τὴν Ἑλλάδα. Αἱ προτάσεις εἶναι ρεαλιστικαὶ ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ἀφ' ἐνὸς μὲν δτὶ δύναται νὰ τεθοῦν εἰς ἐφαρμογὴν εἰς τὸ ἄμεσον μέλλον (π.χ. ἐντὸς τῶν πέντε προσεχῶν ἑτᾶν), ἀφ' ἐτέρου δὲ δτὶ λαμβάνουν ὑπὸ δψιν τὰς ἀνάγκας τοῦ Κράτους διὰ φορολογικὰ ἔσοδα. Ὡσαύτως, αἱ προτάσεις ἀποσκοποῦν εἰς σημαντικὴν βελτίωσιν τῆς ισχυούσης νομοθεσίας ὑπὸ τὴν ἔννοιαν δτὶ τὰ προτεινόμενα μέτρα εἴτε συνεπάγονται σοβαρὸν ποσοστὸν τῶν συνολικῶν φορολογικῶν ἔσοδων τοῦ Κράτους (π.χ. ἄνω τοῦ 10 %) εἴτε ἀφοροῦν εἰς σημαντικὸν ποσοστὸν τῶν φορολογουμένων (ἀτόμων ἢ/καὶ ἐπιχειρήσεων).

Οὕτω, θὰ ἡδύνατο, π.χ., νὰ προταθῇ ἔνας φόρος ἐπὶ τῆς καθαρᾶς περιουσιακῆς καταστάσεως τῶν ἀτόμων, εἰς ἀντικατάστασιν ἐνὸς ὑπάρχοντος ισοδυναμικῆς καταστάσεως τῶν ἀτόμων,

* Ή πρώτη καὶ δευτέρα πρότασις ἀπετέλεσαν μέρος διαλέξεως τοῦ γράφοντος εἰς τὴν Α.Β.Σ.Θ. τὸν Μάιον τοῦ 1976. Ή ἕκτη (ἐν μέρει καὶ ἡ πέμπτη) πρότασις ήτο τὸ κύριον ἀντικείμενον διαλέξεως μας ἀφ' ἐνὸς μὲν εἰς τὴν Σερραϊκὴν Πολιτιστικὴν Ένωσιν τὸν Ἀπρίλιον τοῦ 1976, ἀφ' ἐτέρου δὲ εἰς τὸ Ἐμπορικὸν καὶ βιομηχανικὸν Ἐπιμελητήριον Λέσβου τὸν Ιούλιον τοῦ 1976. Ολαὶ αἱ προτάσεις ἀνεπτύχθησαν ὑπὸ τοῦ γράφοντος εἰς τὴν ὑπὸ τοῦ ΚΕΠΕ συγκροτηθεῖσαν ὅμαδα ἐργασίας διὰ τὴν μεταρρύθμισιν τῆς ἀμέσου φορολογίας. Συζητήσεις μετά μεγάλου ἀριθμοῦ προσώπων συνέβαλλον εἰς τὴν βελτίωσιν τῶν προτάσεων. Μεταξὺ ὅλων, αἱ προτάσεις συνεζητήθησαν μετά τῶν καθηγητῶν κ.κ. Β. Σαρσέντη, Σ. Σαραντίδη, Θ. Μπένου καὶ Μ. Χατζηπροκοπίου, ὡς καὶ μετά τῶν μελῶν τῆς ὡς ἄνω ὅμαδος κ.κ. Γ. Ἀγαπητοῦ, Γ. Βλαχοπαπαδούλου, Α. Παπασπύρου, Κ. Ρεπανᾶ, Ι. Βλαχούλη, Ι. Καλυβάκη, Γ. Χατζηνικολάου, Ι. Μητροπούλου καὶ Κ. Καλυβιανάκη. Ή βοηθός τῆς ἔρας τῆς Δημοσίας Οἰκονομικῆς εἰς τὴν Α.Β.Σ.Π. κυρίᾳ Λ. Σταθοπούλου συνέβαλλεν εἰς τὴν σχετικὴν ἔρευναν.

Περιττὸν νὰ σημειωθῇ δτὶ οὐδεὶς ἐκ τῶν ἀνωτέρω δεσμεύεται ὑπὸ τῶν παρουσιαζομένων προτάσεων, τὴν εὐθύνην τῶν ὅποιων φέρει ὁ γράφων.

νάμου¹ φόρου και ή ἐν λόγῳ πρότασις νὰ ὁδηγῇ εἰς μείωσιν τῆς ἀνισοκατανομῆς τοῦ εἰσοδήματος και ὡς ἐκ τούτου, ceteris paribus, ή ἐν λόγῳ ἀντικατάστασις νὰ ἔθεωρεῖτο εὐκταία. Πλὴν ὅμως ή ὡς ἄνω πρότασις θὰ ἥτο μὴ ρεαλιστικὴ ὑπὸ τὸ κράτος τῆς παρούσης δργανώσεως τῶν φορολογικῶν ὑπηρεσιῶν και ἵσως και τῶν ἐν γένει κρατουσῶν συνθηκῶν — αἱ ὅποιαι δὲν ἀναμένεται νὰ μεταβληθοῦν τόσον δραστικὰ εἰς τὸ ἄμεσον μέλλον, ὥστε νὰ ἐπιτρέπουν τὴν ἐφαρμογὴν ἐνὸς φόρου ἐπὶ τῆς καθαρᾶς περιουσιακῆς καταστάσεως τῶν πολιτῶν.

Ωσαύτως, ή μελέτη τῆς ἑλληνικῆς φορολογικῆς νομοθεσίας δύναται νὰ ὁδηγήσῃ εἰς πολλὰς προτάσεις βελτιώσεως αὐτῆς — πλὴν ὅμως αἱ ἐν λόγῳ προτάσεις δὲν θὰ ἥσαν ὅλαι σημαντικαὶ ὑπὸ τὴν ἔξηγηθεῖσαν ἔννοιαν. Οὕτω, π.χ., διὰ τῆς παραγράφου 3 τοῦ ἄρθρου 6 τοῦ Ν.Δ. 1313/1972, ὡς ἐτροποποιήθη διὰ τῆς παρ. 2 τοῦ ἄρθρου 2 τοῦ Ν.Δ. 1378/1973, δρίζεται ὅτι : Ἀπὸ 1 Ιανουαρίου 1973 ἀναγνωρίζεται εἰς τὰ γραφεῖα γενικοῦ τουρισμοῦ τοῦ Α.Ν. 864/1937, ἀνεξαρτήτως τόπου ἐγκαταστάσεως, δικαιώματος ἐκπτώσεως ποσοστοῦ 3 % ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων των, πρὸς κάλυψιν ἐξόδων προβολῆς και διαφημίσεων, ἃνευ δικαιολογητικῶν, ἐφ' ὅσον ταῦτα πραγματοποιοῦν ἐτησίως, ἀποδεδειγμένως, εἰσαγωγὴν συναλλάγματος ἰσοπόσου τουλάχιστον τῶν \$ (ΗΠΑ) 200.000. Περὶ τῆς ἐν λόγῳ διατάξεως εἶναι δυνατὸν νὰ ὑποστηριχθοῦν βασίμως τὰ κάτωθι : Λαμβανομένου ὑπὸ ὅψιν ὅτι ὁ προφανῆς σκοπὸς τῆς ἐν λόγῳ διατάξεως εἶναι ή ἐνίσχυσις τῆς εἰσαγωγῆς συναλλάγματος, παρατηρεῖται πρῶτον ὅτι ή ἐν λόγῳ διάταξις δὲν «ἀνταμείβει» τὰ γραφεῖα γενικοῦ τουρισμοῦ τοῦ Α.Ν. 864/1937 ἀναλόγως τῆς συμβολῆς ἐκάστου εἰς τὴν ἐπίτευξιν τοῦ τεθέντος σκοποῦ, ὡς θὰ ἔδει, δεδομένου ὅτι ή παρεχομένη ὀφέλεια εἶναι συνάρτησις τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν ὡς ἄνω γραφείων και ὅχι τοῦ ὑπὸ αὐτῶν εἰσαγομένου συναλλάγματος· δεύτερον, δὲν ὑπάρχει λόγος νὰ περιορισθῇ ή ὀφέλεια εἰς τὰ γραφεῖα τουρισμοῦ τὰ ὅποια εἰσάγονταν συνάλλαγμα ἄνω τῶν \$ 200.000, καθ' ὅσον δὲν λόγῳ περιορισμὸς εὐνοεῖ τὰ μεγάλα και ἥδη ἐγκατεστημένα γραφεῖα εἰς βάρος τῶν μικρῶν και ἴδιᾳ τῶν νεοϊδρυμένων γραφείων τουρισμοῦ τρίτον, ή ἀποτελεσματικότης τῆς ἐν λόγῳ διατάξεως εἶναι ἀμφισβήτησιμος διὰ τοὺς λόγους οἱ ὅποιοι θὰ ὑποστηριχθοῦν κατωτέρω² ἀλλὰ και διὰ τὸν ἀπλούν λόγον (ὁ ὅποιος συνδέεται και πρὸς τὸ ἀνωτέρω διατυπωθεν πρῶτον ἐπιχείρημα) ὅτι γραφεῖον τουρισμοῦ τὸ ὅποιον ἔχει ήδη «περάσει τὸ τέστ» τῶν \$ 200.000 ἀλλάνον τὰ ἀκαθάριστα ἔσοδά του, ἔστω και ἐὰν αὐτὰ δὲν συνεπάγονται τὴν εἰσαγωγὴν συναλλάγματος, ἀπολαμβάνει τὸ προνόμιον τῆς ἐκπτώσεως τοῦ ποσοστοῦ 3 % ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων του χωρὶς νὰ συμβάλῃ εἰς τὴν περαιτέρω εἰσαγωγὴν συναλλάγματος. Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ἔπειται ὅτι εἶναι εὔκολον νὰ προταθῇ φορολογικὸν μέτρον τὸ ὅποιον νὰ εἶναι ἀποτελεσματικότερον τοῦ ισχύοντος, πλὴν ὅμως ή σχετικὴ πρότασις δὲν θὰ ὀδήγῃ εἰς σημαντικὴν (ὑπὸ τὴν ἔξηγηθεῖ-

1. Δύο φόροι θὰ χαρακτηρίζωνται ως ίσοδύναμοι ἐὰν ἀποφέρουν τὰ αὐτὰ ἔσοδα διὰ τὸ Κράτος.

2. Βλ. Τμῆμα 6, κατωτέρω.

σαν έννοιαν) βελτίωσιν της φορολογικής νομοθεσίας, δεδομένου ότι δὲν συνεπάγεται σημαντικὸν ποσοστὸν τῶν φορολογικῶν ἐσόδων.

Ομοίως, διὰ τῆς περιπτώσεως ε' τῆς παρ. 3 τοῦ ἄρθρου 40 τοῦ Ν.Δ. 3323 / 1953, ὡς ἐτροποποιήθη διὰ τοῦ ἄρθρου 2 τοῦ Ν.Δ. 250 / 1973 καὶ συνεπληρώθη διὰ τοῦ ἄρθρου 9, παρ. 3 τοῦ Ν. 12 / 1975, προβλέπεται ἔκπτωσις ποσοστοῦ τοῦ εἰσοδήματος τῶν δημοσιογράφων καὶ τὸν συνταξιούχων δημοσιογράφων πρόσωπων («... πρόσωπα, ἄτινα κατέστησαν συνταξιούχα λόγῳ τῆς ίδιοτητός των ὡς διευθυντῶν συντάξεως, ἀρχισυντακτῶν, συντακτῶν ἐπὶ τῆς ὅλης, κ.λπ....»), πρὸς κάλυψιν ἐπαγγελματικῶν δαπανῶν. Είναι προφανές ότι ἡ ἐν λόγῳ ἔκπτωσις ἐκ τοῦ εἰσοδήματος (συντάξεως) τῶν συνταξιούχων δημοσιογράφων πρὸς κάλυψιν... ἐπαγγελματικῶν (!) δαπανῶν (τὰς δοπίας κατὰ τεκμήριον δὲν ἔχουν), πρέπει νὰ καταργηθῇ ὡς ἀδικαιολόγητος καὶ ὡς παραβιάζουσα τὴν ἀρχὴν τῆς φορολογικῆς ίσοτητος. Τοιούτου εἰδούς ὅμως προτάσεις δὲν θὰ μᾶς ἀπασχολήσουν κατωτέρω, δεδομένου ότι δὲν ὁδηγοῦν εἰς «σημαντικάς»³ βελτιώσεις τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας.

Κατωτέρω παρατίθενται αἱ ρεαλιστικαὶ προτάσεις αἱ δοπίαι πιστεύεται ότι ὁδηγοῦν εἰς σημαντικὴν βελτίωσιν τῆς ίσχυούσης φορολογικῆς νομοθεσίας. Αἱ ἀκολουθοῦσαι προτάσεις ἀφοροῦν κυρίως εἰς τοὺς ἀμέσους φόρους, δχι διότι οὗτοι χρήζουν περισσότερων βελτιώσεων ἐν σχέσει πρὸς τοὺς ἐμμέσους (ἀντιθέτως!), ἀλλὰ μᾶλλον διότι πολλῶν ἐμμέσων φόρων ἐπίκειται ἡ κατάργησις καὶ ἡ ἀντικατάστασίς των δι' ἐνὸς ισοδυνάμου φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας⁴. Σημειωτέον ότι ἡ σειρὰ παρουσιάσεως τῶν προτάσεων εἶναι τυχαία.

1. Πρώτη Πρότασις

Συμφώνως πρὸς τὸ ἄρθρον 6 τοῦ Ν.Δ. 3323 / 1955, ὡς ἀντικατεστάθη διὰ τοῦ ἄρθρου 3 τοῦ Α.Ν. 239 / 1967, συνεπάγετο τοῦ γάμου, οἱ σύζυγοι (ἐφ' ὅσον ὑπάρχει περίπτωσις μὴ συμβιώσεως) ὑποβάλλουν κοινὴν δήλωσιν τῶν εἰσοδῶν ὑπάρχουν περισσότερων βελτιώσεων ἐν σχέσει πρὸς τοὺς ἐμμέσους δι' ἔκαστον τῶν δημάτων των, πλὴν ὅμως ὁ φόρος ὑπολογίζεται κεχωρισμένως δι' ἔκαστον τῶν συζύγων ὡς ἔναν ἐπεδίδετο χωριστὴ δήλωσις (ἔξαιρέσει τῆς περιπτώσεως κατὰ συζύγων ὡς συζύγου προέρχεται ἐξ ἐπιχειρήσεως οἰκονομικᾶς τὴν δοπίαν τὸ εἰσόδημα τῆς συζύγου προέρχεται ἐξ ἐπιχειρήσεως οἰκονομικᾶς, ἔξαρτωμένης ἐκ τοῦ συζύγου ἢ ἐκ προσωπικῆς μεταξὺ τῶν συζύγων ἐταιρείας, δτε προστίθεται εἰς τὸ εἰσόδημα τοῦ συζύγου)⁵.

3. Εἰς τὸ παράδειγμα τῶν συνταξιούχων δημοσιογράφων προφανῶς ἡ σχετικὴ ἔκπτωσις ἀφορεῖ εἰς μικρὸν ἀτόμων (καὶ συνεπάγεται μικρὸν ποσοστὸν τῶν φορολογικῶν ἐσόδων) καὶ κατὰ συνέπειαν ἡ σχετικὴ πρότασις πρὸς κατάργησην τῆς ἐν λόγῳ ἔκπτωσεως δὲν ὁδηγεῖ εἰς σημαντικὴν (ὑπὸ τὴν ἔξηγηθεῖσαν ἔννοιαν) βελτίωσιν τοῦ *status quo*.

4. Διὰ μίαν σχετικὴν μελέτην βλ. Theodore Georgakopoulos, *Economic Effects of Tax Harmonization : The Value - Added Tax Substitution in Greece* (Athens : Centre of Planning and Economic Research, 1975).

5. 'Η ἐν λόγῳ ἔξαιρεσις ἔχει προφανῶς σκοπὸν τὴν ἀποφυγὴν καταστρατηγήσεως τοῦ νόμου διὰ τῆς τυπικῆς ἐμφανίσεως εἰσοδημάτων ἐξ ἐπιχειρήσεων τοῦ συζύγου ἐπ' ὀνόματι τῆς συζύγου (ἢ ἀντιθέτως).

Δοθείσης τῆς προοδευτικότητος⁶ τοῦ φόρου εἰσοδήματος φυσικῶν προσώπων, ή ἀνωτέρῳ διάταξις δόηγεῖ εἰς διάφορον οἰκογενειακὸν φόρον, τὸ ὑψος τοῦ δποίου ἔξαρταται ἐκ τῆς διανομῆς τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος μεταξὺ τῶν συζύγων, καίτοι ἔξετάζονται οἰκογένειαι ὑπὸ τὰς αὐτὰς συνθήκας εὑρίσκομεναι, καὶ μάλιστα οἰκογένειαι αἱ δποῖαι ἔχουν τὸ αὐτὸ οἰκογενειακὸν φορολογητέον εἰσόδημα.

Τοῦτο δύναται νὰ γίνῃ ἀντιληπτὸν διὰ τοῦ παραδείγματος τοῦ Πίνακος 1 δπου παρουσιάζονται τέσσαρες οἰκογένειαι μὲ φορολογητέον οἰκογενειακὸν εἰσόδημα ἐνὸς ἑκατομμυρίου δραχμῶν, ἀλλὰ μὲ διάφορον διανομὴν τοῦ εἰσοδήματος μεταξὺ τῶν συζύγων. Ἐκ τοῦ Πίνακος φαίνεται δτι, ἐπὶ τῇ βάσει τῆς ίσχυούσης κλίμακος Φορολογίας Εἰσοδήματος Φυσικῶν Προσώπων (Φ.Ε.Φ.Π.), δ οἰκογενειακὸς φόρος εἶναι διάφορος κατὰ οἰκογένειαιν (τῆς διαφορᾶς τοῦ φόρου δφειλομένης εἰς τὴν διάφορον διανομὴν τοῦ εἰσοδήματος μεταξὺ τῶν συζύγων), καίτοι θὰ ἔπειρε ὁ φόρος νὰ είναι ὁ αὐτὸς δι' ὅλας τὰς οἰκογενείας, ἐφ' ὅσον αὗται, ὡς ὑποτίθεται, εὑρίσκονται ὑπὸ τὰς αὐτὰς συνθήκας. Οὕτω, π.χ., δ οἰκογενειακὸς φόρος τῆς Α οἰκογενείας (εἰς τὴν δποίαν τὸ οἰκογενειακὸν εἰσόδημα είναι εἰσόδημα τοῦ συζύγου) είναι 351.900 δρχ., ἐνῷ δ οἰκογενειακὸς φόρος τῆς Δ οἰκογενείας (εἰς τὴν δποίαν τὸ οἰκογενειακὸν εἰσόδημα είναι ἐξ ἵσου διανεμημένον μεταξὺ τῶν συζύγων) είναι 235.800 δρχ. μόνον. Ἡτοι, δ οἰκογενειακὸς φόρος τῆς Α οἰκογενείας είναι κατὰ 49,2 % ὑψηλότερος τοῦ οἰκογενειακοῦ φόρου τῆς Δ οἰκογενείας — πρᾶγμα ἄδικον⁷.

Πίναξ 1

ΦΟΡΟΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΝΟΣ ΕΚΑΤΟΜΜΥΡΙΟΥ ΔΡΑΧΜΩΝ

	Εἰς χιλ. δρχ.			
Οἰκογένεια	A	B	Γ	Δ
Οἰκογενειακὸν Φορολογητέον				
Εἰσόδημα	1.000	1.000	1.000	1.000
Φορολογητέον Εἰσόδημα τοῦ				
Ἄνδρος	1.000	900	600	500
Φορολογητέον Εἰσόδημα τῆς				
Γυναικὸς	0	100	400	500
Φόρος ἄνδρος	351,9	301,9	159,9	117,9
Φόρος γυναικὸς	0	7	79,9	117,9
Οἰκογενειακὸς φόρος	351,9	308,9	239,8	235,8

6. Προοδευτικὴ ἐνταῦθα καλεῖται ἡ φορολογία ἐάν ὁ μέσος φορολογικὸς συντελεστῆς αὐξάνεται αὐξανομένου τοῦ εἰσοδήματος. Βλ. σχετικῶς Γ.Ε. Δράκου, 'Ἐπὶ τῆς Έννοίας τῆς Προοδευτικότητος τῆς Φορολογίας, Σπουδαί, 1975.

7. Σημειωτέον δτι, κατὰ πᾶσαν πιθανότητα, ή ὡς ἄνω διαφορὰ εἰς τὸν οἰκογενειακὸν

‘Ως έμφαίνεται έκ του Πίνακος 1, ή διαφορά του οίκογενειακού φόρου βαίνει μειουμένη δσον έλαττονται ή άνισοκατανομή του οίκογενειακού είσοδήματος μεταξύ των συζύγων. Τούτο συμβιβάζεται πρὸς τὴν βασικήν ίδιότητα τῆς προοδευτικῆς φορολογίας συμφώνως πρὸς τὴν δποίαν δ φόρος ἐπὶ τοῦ συνόδου τῆς φορολογικῆς βάσεως εἶναι μεγαλύτερος του ἀθροίσματος τῶν φόρων

φόρον θὰ ἡτο μεγαλύτερα, ἐὰν ἔλαμψάντο δπ’ ὅψιν ἡ πηγὴ τοῦ είσοδήματος καὶ κατὰ συνέπειαν οἱ συνεισπραττόμενοι (μετὰ τοῦ κυρίου φόρου) φόροι, συντρεχούστης σχετικῆς περιπτώσεως, ὃς δ συμπληρωματικὸς φόρος (ἄρθρ. 9, Ν.Δ. 3323/1955 παρ. 1 καὶ 2, ὡς ἀντικατεστάθησαν ὑπὸ τῆς παρ. 2, τοῦ ἄρθρ. 5 τοῦ Ν. 12/1975) δ ὑπολογιζόμενος ἐπὶ συντελεστῇ 3% ἐπὶ τοῦ καθαροῦ είσοδήματος ἐκ κινητῶν ἀξιῶν (ἔξαιρεσι τῶν μερισμάτων τῶν ἡμεδαπῶν Α.Ε. καὶ κερδῶν ἡμεδαπῶν ἀμοιβαίων κεφαλαίων, τῶν μερισμάτων ἑταῖρειδν περιωρισμένης εδθνῆς καὶ τῶν κερδῶν ἑτερορρύθμων ἑταῖρων), ἢ τὸ ἀναλογον τέλος ὑδερέσως καὶ ἀποχετεύσεως 3% καὶ τῶν ἀκαθαρίστων είσοδημάτων ἐξ οίκοδομῶν κειμένων εἰς τὴν περιφέρειαν τῆς τέως Διοικήσεως Πρωτεύοντος καὶ τῆς Θεσσαλονίκης (Ν.Δ. 2916/1954 ὃς συνεπληρώθη διὰ τοῦ ἄρθρου 1 τοῦ Ν. 4129/1961, ὑπὸ τῆς προϋπόθεσιν ὅτι τὸ ἐκ τῶν ὡς ἄνω οίκοδομῶν είσοδημα εἶναι ἀνώτερον τῶν 50.000 δρ. συμφώνως πρὸς τὴν παρ. 3, ἄρθρ. 6 τοῦ Ν.12/1975). Τούτο διότι δσον ὑψηλότερον τὸ συνολικὸν είσοδημα ἐνδὸς ἀ τ ὁ μ ο ν, τόσον περιστότερον πιθανὸν εἶναι μέρος τοῦ ἐν λόγῳ είσοδήματος νὰ προέρχεται ἐκ τῶν πηγῶν Γ’, Β’, καὶ Α’. Κατὰ συνέπειαν, εἶναι τοῦ ἐν λόγῳ είσοδήματος νὰ προέρχεται ἐκ τῶν πηγῶν Γ’, Β’, καὶ Α’. Κατὰ συνέπειαν, εἶναι πλέον πιθανὸν ἡ οίκογενεια Α νὰ καταβάλῃ τοὺς ὡς ἄνω φόρους ἡ τέλη, ἐν σχέσει πρὸς τὴν οίκογενεια Λ, μὲ ἀποτέλεσμα τὴν περαιτέρω διεύρυνσιν τῆς διαφορᾶς τοῦ συνολικοῦ οίκογενειακοῦ φόρου τῶν οίκογενειῶν Α καὶ Δ.

‘Οσαύτως, περαιτέρω διεύρυνσις τῆς παρουσιαζομένης διαφορᾶς τῶν οίκογενειακῶν φόρων τοῦ Πίνακος 1 δύναται νὰ ἐπέλθῃ ἐὰν ληφθῇ ὑ δψιν ἡ εἰσφορά ὑπὲρ τοῦ ΟΓΑ. Πράγματι, ὡς γνωστὸν (βλ. ἄρθρ. 11, Ν.Δ. 4169/1961), ἡ ὑπὲρ ΟΓΑ εἰσφορά συνίσταται εἰς πρόσθιτον ποσοστὸν 10% ἐπὶ τοῦ φόρου είσοδήματος ἡ ἐν λόγῳ εἰσφορά, ἐπειδὴ εἶναι ἀναλογική, δὲν μεταβάλλει τὴν ποσοστιαίαν διαφορῶν τῶν οίκογενειακῶν φόρων. Ἀλλά, ἐὰν τὸ είσοδημα δὲν μεταβάλλει τὴν ποσοστιαίαν διαφορῶν τῶν οίκογενειακῶν φόρων. Ἀλλά, ἐὰν τὸ είσοδημα ὑπερβαίνῃ τὰς 60.000 δρ., ἐπιβάλλεται καὶ πρόσθιτον ποσοστὸν 5% ἐπὶ τοῦ ὑπὲρ τὰς 60.000 δρ. φόρου. Λαμβανομένης λοιπὸν ὑ δψιν τῆς ὑπὲρ ΟΓΑ εἰσφορᾶς, δ συνολικὸς οίκογενειακὸς φόρος τῆς Α οίκογενειας εἶναι 401.685 τῆς ὑπὲρ ΟΓΑ εἰσφορᾶς, δ συνολικὸς οίκογενειακὸς φόρος τῆς Α οίκογενειας εἶναι 401.685 [= 351.900 + 0,10 × 351.900 + 0,05 × (351.900 – 60.000)], ἐνῷ τῆς Δ οίκογενειας εἶναι 265.170 [= = 351.900 + 0,10 × 351.900 + 0,05 × (351.900 – 60.000)]. Ἐπομένως, ἡ διαφορὰ τῶν 136.135 (= 401.685 – 265.170) δρ., τοῦ φόρου τῆς οίκογενειας Α, ἐν σχέσει πρὸς τὸν φόρον τῆς Δ, ἐκφραζομένη εἰς ποσοστὸν τοῦ φόρου τῆς οίκογενειας Δ’, ἀποτελεῖ ὑψηλότερον φορολογικὴν ἐπιβάρυνσιν τῆς οίκογενειας Α κατὰ 51,2% (ἴναντι 49,2%, ἀνευ ὑπολογισμοῦ τῆς ὑπὲρ ΟΓΑ εἰσφορᾶς), ἐν σχέσει πρὸς τὴν φορολογικὴν ἐπιβάρυνσιν τῆς οίκογενειας Δ. (Ἐνταῦθα δὲν λαμβάνεται ὑ δψιν τὸ γεγονός ὅτι ἡ ὑπὲρ ΟΓΑ εἰσφορὰ ἐκπίπτεται ἐκ τοῦ είσοδήματος τοῦ ἐπομένου ἔτους).

Εἶναι προφανές ὅτι ἡ ὡς ἄνω διεύρυνσις τῆς διαφορᾶς τῶν οίκογενειακῶν φόρων, ἡ ὀφειλομένη εἰς τὴν ὑπὲρ τοῦ ΟΓΑ εἰσφοράν, ἔξαλείφεται, ἐὰν εἴτε τὸ είσοδημα ἐνδὸς ἐκάστου τῶν συζύγων τῶν συγκρινομένων οίκογενειῶν εἶναι κατώτερος τῶν 60.000 δρ. Παρὰ ταῦτα, ἡ σχετικὴ διαφορὰ τῶν οίκογενειακῶν φόρων, λόγῳ τῆς διαφοροῦ διανομῆς τοῦ είσοδήματος τῶν συζύγων, εἶναι ἀρνητικὴ συνάρτησις τοῦ ὑψους τοῦ είσοδήματος· τούτο ὀφείλεται εἰς τὸ γεγονός ὅτι δ βαθμὸς προοδευτικότητος τῆς Ἑλληνικῆς κλήματος φορολογίας τοῦ είσοδήματος τῶν φυσικῶν προσώπων εἶναι φθίνων. (Ἐπὶ τῆς ἐννοίας τοῦ βαθμοῦ προοδευτικότητος ὁ ἀναγνώστης παραπέμπεται εἰς Γ.Ε. Δράκον, op. cit., Τμῆμα 13). Τὸ τοιούτο δύναται νὰ διαπιστωθῇ ὑπὸ τοῦ ἀναγνώστου, ἐὰν οὗτος κατασκευάστη πίνακα ανάλογον τοῦ Πίνακος 1, λαμβάνων ὡς οίκογενειακὸν φορολογητὸν είσοδημα 100.000 δρ. (ἀντὶ τοῦ 1 ἔκατ. δρ. τοῦ Πίνακος 1) καὶ διατηρήσῃ τὴν αὐτὴν ποσοστιαίαν διανομὴν τοῦ οίκογενειακοῦ είσοδήματος μεταξύ τῶν συζύγων πρὸς ἐκείνην τοῦ Πίνακος 1.

ἐπὶ τῶν συνιστωσῶν φορολογικῶν βάσεων, ἐφ' ὅσον ἡ φορολογία εἶναι προσδευτική καὶ τὸ ἀθροισμα τῶν (θετικῶν) συνιστωσῶν φορολογικῶν βάσεων ἰσοῦται πρὸς τὴν συνολικὴν φορολογικὴν βάσιν⁸.

Σημειωτέον τέλος ὅτι, ἐὰν μέρος τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος προέρχεται ἐκ κεφαλαίου (π.χ. Α, Β, Γ, πηγῆς), ὑπάρχει εὐχέρεια μειώσεως τοῦ οἰκογενειακοῦ φόρου, μέσω τῆς ἀπαμβλύνσεως τῆς ἀνισοκατανομῆς τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος μεταξὺ τῶν συζύγων, διὰ τῆς καταλλήλου μεταβιβάσεως περιουσιακῶν στοιχείων ἀπὸ τὸν ἔχοντα μεγαλύτερον εἰσόδημα σύζυγον πρὸς τὸν ἔτερον. Ἡ τοιαύτη εὐχέρεια δὲν παρέχεται, ἐὰν τὸ εἰσόδημα τῶν συζύγων προέρχεται ἐκ προσφορᾶς ἐργασίας (π.χ. ΣΤ' καὶ Ζ' πηγῆς). Δεδομένου δὲ ὅτι ὑπάρχει θετικὴ συσχέτισις μεταξὺ ὑψηλῶν εἰσοδημάτων καὶ εἰσοδημάτων ἐκ κεφαλαίου, ἔπειτα ὅτι τῆς ως ἄνω εὐχερείας δύνανται κατὰ κανόνα νὰ ἐπωφελθοῦν αἱ ἀνώτεραι εἰσοδηματικαὶ τάξεις — πρᾶγμα τὸ ὅποιον εὑνοεῖ αὐτὰς ἐν σχέσει πρὸς τὰς κατωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις καὶ εἶναι, κατὰ γενικὴν παραδοχήν, ἀνεπιθύμητον.

Διὰ τὴν ἄρσιν τῆς ως ἄνω ἀδικίας, προτείνεται ὅπως γίνη ἀποδεκτὴ ἡ κάτωθι, αὐτονόητος νομίζομεν ἀρχή, ἡ ὁποία ἀποτελεῖ ἀπλῆν ἐφαρμογὴν τῆς ἀρχῆς τῆς δριζόντιον φορολογικῆς ἴσοτητος. Αἱ οἰκογένειαι αἱ ὁποῖαι ἔχουν τὸ αὐτὸ φορολογητέον εἰσόδημα (καὶ, ἔχυπακούεται, εὑρίσκονται ὑπὸ τὰς αὐτὰς λοιπὰς συνθήκας) θὰ πρέπει νὰ καταβάλλουν τὸν αὐτὸν (οἰκογενειακὸν) φόρον. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, ἡ διανομὴ τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος μεταξὺ τῶν συζύγων δὲν πρέπει νὰ ἐπιφέρῃ διαφοροποίησιν εἰς τὸν καταβαλλόμενον ὑπὸ τῆς οἰκογενείας φόρον, ἐφ' ὅσον αἱ ἔξεταζόμεναι οἰκογένειαι ἔχουν τὴν αὐτὴν φοροδοτικὴν ἱκανότητα.

Ἡ ἐν λόγῳ ἀρχὴ θὰ ἡδύνατο νὰ ἐφαρμοσθῇ διὰ τῶν ἔξῆς δύο τρόπων:

α) Τὸ σύνολον τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος ὑποβάλλεται εἰς τὴν κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π.⁹, ἢ

β) Τὸ ἥμισυ τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος ὑποβάλλεται εἰς τὴν κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. καὶ ὁ προκύπτων φόρος διπλασιάζεται (income splitting).

Ο προκύπτων φόρος, διὰ τῆς ἐφαρμογῆς ἐνὸς τῶν δύο ἐκτεθέντων τρόπων φορολογίας τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος, διὰ νὰ εἶναι ἰσοδύναμος πρὸς τὸν εἰσπραττόμενον φόρον ἐπὶ τῷ βάσει τοῦ ἴσχυοντος συστήματος, θὰ πρέπει, ἐὰν ἐφαρμοσθῇ ὁ πρῶτος τρόπος, νὰ μειωθῇ ἡ ἴσχυουσα κλίμαξ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., ἐὰν δὲ ἀκολουθηθῇ ὁ δεύτερος τρόπος, θὰ πρέπει νὰ αὐξηθῇ ἡ ἴσχυουσα κλίμαξ. Σημειωτέον ὅτι ὁ ἀνώτερω δεύτερος τρόπος φορολογίας τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος εἶναι προτιμότερος τοῦ πρώτου, δεδομένου ὅτι ὁ πρῶτος τρόπος δύναται νὰ ὀδηγήσῃ εἰς (εἰκονικὰ) διαζύγια, συνδυαζόμενα μὲ παράνομον συμβίωσιν τῶν τέως

8. Διὰ τὴν ἀπόδειξιν τῆς ἐν λόγῳ ἴδιότητος, βλ. Γ. Ε. Δράκου, op. cit., Τμῆμα 14.1.

9. Πρβλ. ἄρθρ. 2, παρ. 3, τοῦ Ν. 11/1975, συμφώνως πρὸς τὸ ὅποιον, διὰ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ φόρου ἀκίνητου περιουσίας, προστίθεται εἰς τὴν ἀκίνητον περιουσίαν τοῦ συζύγου καὶ ἐκείνη τῆς συζύγου.

συζύγων, πρὸς μείσιν τῆς φορολογίας τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος. Παρὰ ταῦτα, προφανῶς πρέπει νὰ ληφθῇ πρόνοια (π.χ. ίδιαιτέρα κλίμαξ) διὰ τοὺς μὴ ἔχοντας σύζυγον φορολογουμένους — ἄλλως θὰ ὑποστοῦν σημαντικὴν φορολογικὴν ἐπιβάρυνσιν ἐν σχέσει πρὸς τοὺς ἔχοντας σύζυγον. “Οθεν προτείνεται δπως, πρὸς ἐπίτευξιν φορολογικῆς δικαιοσύνης, κατὰ προτίμησιν ὁ δεύτερος τῶν δύο ἐκτεθέντων τρόπων φορολογίας τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος ἐφαρμοσθῇ, εἰς ἀντικατάστασιν τοῦ ισχύοντος συστήματος, ἐπιφερομένης καὶ τῆς καταλλήλου μεταβολῆς εἰς τὴν κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π.¹⁰.

Σημειωτέον δτι, συμφώνως πρὸς τὴν παρ. 2 τοῦ ἅρθρ. 3 τοῦ Α.Ν. 239/1967, τὸ εἰσόδημα τῶν μὴ συμπληρωσάντων τὸ 18ον ἔτος τῆς ἡλικίας των τέκνων προστίθεται εἰς τὸ εἰσόδημα τοῦ πατρός, καὶ τούτου μὴ ὑπάρχοντος ἢ ἀπωλέσαντος τὴν πατρικὴν ἔξουσίαν εἰς τὸ εἰσόδημα τῆς μητρὸς. Ἡ ἐν λόγῳ διάταξις δὲν ἀντιβαίνει πρὸς τὸ πνεῦμα τῆς ἐκτεθείσης προτάσεως. Παρὰ ταῦτα, τὸ β' ἐδάφιον τῆς ὡς ἄνω παραγράφου προβλέπει κατ' ἔξαιρεσιν τὸ εἰσόδημα τοῦ μέχρι συμπληρώσεως τοῦ 18ου ἔτους τῆς ἡλικίας του τέκνου ἐκ τῆς ἴδιας αὐτοῦ ἐργασίας¹¹ φορολογεῖται κεχωρισμένως, τοῦ τέκνου

10. Ἐναντίον τῆς ὡς ἄνω προτάσεως μας θὰ ἡδύνατο ίσως νὰ διατυπωθῇ τὸ ἀκόλουθον ἐπιχείρημα : “Οτι ὁ νομοθέτης ήθελε νὰ φορολογήσῃ ἐλαφρότερον τὴν οἰκογένειαν Δ, ἐναντὶ τῆς οἰκογενείας Α (βλ. Πίνακα 1), διότι η οἰκογένεια Α λαμβάνει ἐπὶ πλέον εἰσόδημα εἰς εἶδος τῆς κατ' οίκον ἐργασίας τῆς συζύγου, τὸ δόποιον δὲν θεωρεῖται φορολογητέον εἰσόδημα καὶ ἐκ τῆς κατ' οίκον ἐργασίας τῆς συζύγου, διότι η σύζυγος τῆς οἰκογενείας Δ, ἐφ' δοσον ἀντλεῖ τὸ εἰσόδημά της ἐκ τῆς προσφορᾶς τῆς ἐργασίας της, ἀναλαμβάνει ὥρισμένας δαπάνας ὑπὸ μορφὴν της συζύγουν ἐξόδων ἐνδόσεως, προσγασίας της, ἀναλαμβάνει ὥρισμένας δαπάνας ὑπὸ μορφὴν της συζύγουν ἐξόδων ἐνδόσεως, προσληψεώς ὑπηρεσίας δι' οἰκιακάς ἐργασίας κ.λ.π., τὰς δοποίας δὲν ἔχει η σύζυγος τῆς οἰκογενείας Δ. Εἰς ἀντίκρουσιν τοῦ ἀνωτέρου ἐπιχειρήματος θὰ ἡδύνατο νὰ παρατηρθοῦν τὰ κάτωθι : Πρῶτον, ἐν γένει, τὸ εἰς εἶδος εἰσόδημα τῶν ἀτόμων τὸ προερχόμενον ἐκ τῆς δι' ἕδιον λογαριασμὸν ἐργασίας των δὲν φορολογεῖται (καὶ ἀπὸ πρακτικῆς ἀπόψεως εἰναι δύσκολον νὰ φορολογηθῇ)· διότι νὰ φορολογηθῇ εἰδικῶς τὸ εἰς εἶδος εἰσόδημα τῆς οἰκογενείας ἐκ τῆς κατ' οίκον ἐργασίας τῆς συζύγου; Δεύτερον, η τυχὸν ἀντίρρησις τῆς παρούσης ὑποσημειώσεως ἀφορᾷ κατ' ἔξοχήν εἰς τὸ εἰσόδημα τῆς συζύγου τὸ μὴ προερχόμενον ἐκ περιουσιακῶν στοιχείων, ἐνῷ η πρότασίς μας εἶναι γενικὴ καὶ ἀφορᾷ εἰς τὸ σύνολον τῶν εἰσοδημάτων τῆς συζύγου (καὶ τοῦ πρότασίς μας εἶναι γενικὴ καὶ ἀφορᾷ εἰς τὸ σύνολον τῶν εἰσοδημάτων τῆς συζύγου) καὶ, Τρίτον, η ἀντίρρησις τῆς παρούσης ὑποσημειώσεως ἀναφέρεται εἰς τὰς οἰκογενείας της συζύγου καὶ της παρούσης οἰκογένειας της συζύγου, ἀντλοῦν διάφορον οἰκογενειακὸν εἰσόδημα ἐκ τῆς προσφορᾶς τῆς ἐργασίας των, ἀλλὰ παρὰ ταῦτα ὑπέχουν διάφορον οἰκογενειακὸν εἰσόδημα ἐκ τῆς προσφορᾶς τῆς διαφόρου κατὰ οἰκογένειαν κατανομῆς τοῦ οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος μεταξὺ τῶν συζύγων καὶ τῆς προσδετικότητος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. (Πρβλ. τὰς οἰκογενείας Β, Γ καὶ Δ τοῦ Πίνακος 1)· καὶ η πρότασίς μας σκοπὸν ἀκριβῶς ἔχει νὰ ἄρῃ καὶ τὴν ἐν λόγῳ διάφορον φορολογικὴν μεταχείριστον.

11. Ἡτο τὸ εἰσόδημα τὸ προερχόμενον ἐξ ἐξηρτημένης ἐργασίας καὶ δχι γενικῶς τὸ μισθωτῶν ὑπηρεσιῶν (ΣΤ' πηγῆς) τοιούτον. ΥΠ. Οἰκ. Α. 13778/55, Βλ. σχετικῶς Γεωργίου Μ. Μαρκάκη, ‘Η Φορολογία τοῦ εἰσοδήματος (Αθῆναι, 1973), σελ. 61, ίδια ὑποσ. 2, ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὴν σ. 969. ‘Ο ἐν λόγῳ περιορισμὸς προφανῶς ἐτέθη πρὸς ἀποφυγὴν δηλώσεως εἰκονικῆς παροχῆς μισθωτῶν ὑπηρεσιῶν εἰς ἐξηρτημένας, ίδια ἐκ τῶν γονέων, ἐπιχειρήσεις, πρὸς μείσιν τῆς φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως τῶν γονέων.

νπέχοντος διὰ τὸ ἐκ τῆς πηγῆς ταύτης εἰσόδημα αὐτοῦ, ίδιαν φορολογικὴν ὑποχρέωσιν. Ὡσαύτως, ή παρ. 3 τοῦ ὡς ἄνω ἄρθρου, ή δποία προσετέθη διὰ τοῦ ἄρθρου 2 τοῦ Α.Ν. 285/1968, δρίζει δτὶ δμοίως φορολογεῖται κεχωρισμένως καὶ τὸ εἰσόδημα τοῦ μέχρι συμπληρώσεως τοῦ 18ου ἔτους τῆς ἡλικίας του τέκνου ἐκ περιουσιακῶν στοιχείων περιελθόντων αὐτῷ ἐκ κληρονομίας. Αἱ δύο τελευταῖαι διατάξεις ἐφ' ὅσον τὰ τέκνα συνοικοῦν μετὰ τῶν γονέων καὶ αἱ οἰκονομικαὶ ἀποφάσεις εἶναι ἐν πολλοῖς «συλλογικαὶ» (δηλ. οἰκογενειακαὶ), βασιζόμεναι εἰς τὸ (συνολικὸν) οἰκογενειακὸν εἰσόδημα, δημιουργοῦν ἀνάλογα προβλήματα πρὸς τὰ ἐκτεθέντα ἀνωτέρω διὰ τὴν περίπτωσιν τῶν (ἄνευ τέκνων) συζύγων καὶ χρήζουν ἀναλόγου, mutatis mutandis, φορολογικῆς μεταχειρίσεως.

2. Δευτέρα Πρότασις

Συμφώνως πρὸς τὰς παραγράφους 1 καὶ 2 τοῦ ἄρθρου 8 τοῦ Ν.Δ. 3323/1955, ὡς αὗται ισχύουν ἀπὸ τοῦ οἰκονομικοῦ ἔτους 1976, δυνάμει τῆς παρ. 1 τοῦ ἄρθρ. 4 τοῦ Νόμου 12/1975, ἐκ τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος τοῦ (ἐν Ἑλλάδι κατοικοῦντος) φορολογουμένου ἐκπίπτεται ἀφορολόγητον ποσὸν 20.000 δρχ. (ἔξαιρέσει τῶν ἀναπήρων ἀξιωματικῶν, ὁπλιτῶν κ.λπ., ὡς καὶ τῶν τυφλῶν διὰ τοὺς δποίους τὸ ἐκπιπτόμενον ἀφορολόγητον ποσὸν τριπλασιάζεται). Ἐπίσης, ἐκ τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου ἐκπίπτεται ποσὸν 20.000 δρχ. διὰ τὴν σύζυγον, 15.000 δρχ. δι' ἕκαστον τῶν δύο πρώτων τέκνων, 25.000 δρχ. διὰ τὸ τρίτον, 35.000 δι' ἕκαστον τέκνον πέραν τοῦ τρίτου καὶ 15.000 δρχ. δι' ἕκαστον τῶν λοιπῶν συνοικούντων καὶ βαρυνόντων τὸν φορολογούμενον προσώπων¹² ἐφ' ὅσον τὰ ἐν λόγῳ πρόσωπα (πλὴν τῆς συζύγου) δὲν ἔχουν ίδιον εἰσόδημα ἀνώτερον τῶν 15.000 δρχ. ἐτησίως.

Ἡ ἀνωτέρω διάταξις παραβιάζει τὴν ἀρχὴν τῆς φορολογικῆς ισότητος καὶ μάλιστα εὐνοεῖ τὰς ἀνωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις, ἐν σχέσει πρὸς τὰς κατωτέρας, λόγῳ τῆς προοδευτικότητος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. Πράγματι, ἐξ δρισμοῦ τῆς προοδευτικότητος, ὁ δριακὸς φορολογικὸς συντελεστῆς διὰ τὰς ἀνωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις εἶναι μεγαλύτερος τοῦ δριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τοῦ ἀντιστοιχοῦντος εἰς τὰς κατωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις· κατὰ συνέπειαν, ἡ

12. Τὰ ἐν λόγῳ πρόσωπα προσδιορίζονται εἰς τὸ ἑδάφιον 2, παρ. 1, τοῦ ἄρθρ. 4 τοῦ Ν. 12/1975. Ἐπὶ τῇ εὐκαιρίᾳ, θὰ ἡδύνατο νὰ παρατηρηθῇ δτὶ ή ἀπότητος τοῦ Νόμου δπως τὰ βαρύνοντα τὸν φορολογούμενον πρόσωπα συνοικοῦν μετ' αὐτοῦ, εἶναι ίσως ὑπερβολικὴ εἰς τὴν ἐποχὴν τῆς «πυρηνικῆς οἰκογενίας». Πάντως, κάποιος σχετικὸς περιορισμὸς εἶναι ίσως ἀπαρίτητος, διότι ἄλλως θὰ ἐθεωροῦντο ὡς βαρύνοντα τὸν ἀστόν φορολογούμενον πρόσωπα οἱ (π.χ.) ἀνιδόντες αὐτοῦ (καὶ τῆς συζύγου του), οἱ δποίοι κατοικοῦν εἰς τὴν ἐπαρχίαν, αὐτοσυντηρούμενοι, καίτοι εἶναι ίσως δυνατὸν νὰ παρουσιάσουν ίδιον εἰσόδημα κατώτερον τῶν 15.000 δρχ.

'Ἐν πάσῃ περιπτώσει, ὑπὸ τὰς παρούσας κοινωνικο-οικονομικὰς συνθήκας, ὁ νομοθέτης θὰ ἡδύνατο νὰ ἀπαιτήσῃ δπως τὰ βαρύνοντα τὸν φορολογούμενον πρόσωπα κατοικοῦν εἰς τὸν αὐτὸν δῆμον ή κοινότητα (ή εἰς τὴν περιοχὴν τῆς τέως Διοικήσεως Πρωτευούσης ή εἰς τὴν περιοχὴν τῆς Θεσσαλονίκης) δπου κατοικεῖ καὶ ὁ φορολογούμενος.

ἐκπτωσις ἐνδὸς ὀρισμένου χρηματικοῦ ποσοῦ ἐκ τῆς φορολογικῆς βάσεως (εἰσοδήματος) συνεπάγεται μεγαλυτέραν (ἀπόλυτον) μείωσιν τοῦ φόρου τῶν ἀνωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων, ἐν σχέσει πρὸς τὰς κατωτέρας τοιαύτας. Τοῦτο δὲ διότι ἡ μείωσις τοῦ φόρου ισοῦται πρὸς τὸ γινόμενον τοῦ δριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ ἑκάστης εἰσοδηματικῆς τάξεως ἐπὶ τὸ ἐκπιπτόμενον χρηματικὸν ποσόν. Τοῦτο δύναται νὰ γίνη πλήρως ἀντιληπτὸν διὰ τοῦ κατωτέρῳ παραδείγματος (ὅπου λαμβάνεται ὑπὸ δψιν ἡ ίσχύουσα κλίμαξ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π.).

Ἐστω δὴ τὸ συνολικὸν εἰσόδημα τοῦ Α εἶναι 3.020.000 δρχ. Ἐστω ἐπίσης δὴ τὸ δ οὐδὲν ἔχει συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα αὐτὸν πρόσωπα. Ἐὰν δὲν προεβλέπετο ἡ ἐκπτωσις τοῦ ἀφορολογήτου ποσοῦ τῶν 20.000 δρχ. διὰ τὸ ίδιον τὸν Α), ἡ φορολογικὴ αὐτοῦ ἐπιβάρυνσις θὰ ἥτο : 1.471.900 δρχ. διὰ τὸ εἰσόδημα τῶν 3.000.000 δρχ. σὺν 60 % τοῦ πέραν τῶν 3.000.000 δρχ. εἰσοδήματος, ἥτοι σὺν 12.000 δρχ. (= 0,60 × 20.000). Λόγῳ δμως τῆς προβλεπομένης ὑπὸ τοῦ Νόμου ἐκπτώσεως τῶν 20.000 δρχ., δ Α καταβάλλει μόνον τὸν φόρον ἐπὶ τῶν 3.000.000 δρχ. Μὲ ἄλλους λόγους, ἡ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις τοῦ Α μειοῦται κατὰ 12.000 δρχ.

Ἀντιθέτως, ἐὰν τὸ συνολικὸν εἰσόδημα τοῦ Β εἶναι 60.000 δρχ., ὑποτίθεμένου δὴ τὴν καὶ δ τὸ δὲν ἔχει συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα αὐτὸν πρόσωπα καὶ ἐὰν δὲν προεβλέπετο ἡ ἐκπτωσις τοῦ ἀφορολογήτου ποσοῦ τῶν 20.000 δρχ., δ Β θὰ ἐπλήρωνε φόρον ίσον πρὸς 3.000 δρχ. Λόγῳ δμως τῆς ὑπὸ τοῦ Νόμου προβλεπομένης ἐκπτώσεως τῶν 20.000 δρχ. πρὸς προσδιορισμὸν τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος, ἡ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις τοῦ Β εἶναι 1.600 δρχ. μόνον. Μὲ ἄλλους λόγους ἡ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις τοῦ Β μειοῦται κατὰ 1.400 δρχ.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω προκύπτει ἡ ἄνισος φορολογικὴ μεταχείρισις τῶν Α καὶ Β¹³. Ἡτοι, λόγῳ τῆς προοδευτικότητος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., ἡ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις τοῦ ἀνήκοντος ἐν γένει εἰς τὰς ἀνωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις μειοῦται περισσότερον ἀπὸ τὴν ἀντίστοιχον μείωσιν τῆς φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως τοῦ ἀνήκοντος εἰς τὰς κατωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις, δεδομένου δὴ ἡ μείωσις τῆς φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως εἶναι συνάρτησις, ὡς ἐλέχθη, τοῦ δριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ, δ ὁποῖος βαίνει αὐξανόμενος, αὐξανομένου τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος, ἐξ δρισμοῦ τῆς προοδευτικότητος¹⁴.

13. Σημειώτεον δὴ ἡ ἐν λόγῳ ἄνισος φορολογικὴ μεταχείρισις θὰ ἥτο ἐντονωτέρα ἐὰν ὑπετίθετο δὴ οἱ Α καὶ Β εἰχον ἀριθμὸν συνοικοῦντων καὶ βαρυνόντων αὐτοὺς προσώπων.

14. Ἡ αὐστηρὸς μαθηματικὴ ἀπόδειξις ἔχει ὡς ἔξης : 'Η ίσχύουσα Νομοθεσία ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὰς ἐκπτώσεις τῶν ἀφορολογήτων ποσῶν διὰ τὸν φορολογούμενον καὶ τὰ συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα αὐτὸν πρόσωπα διὰ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. δύναται νὰ περιγραφῇ διὰ τῆς φορολογικῆς συναρτήσεως (1) :

$$T = \begin{cases} 0, & \text{ἐὰν } Y \leq E(\kappa) \\ f(Y - E(\kappa)), & \text{ἐὰν } Y > E(\kappa) \end{cases} \quad (1)$$

ὅπου, Τ παριστᾶ τὸν (συνολικὸν) φόρον εἰσοδήματος φυσικοῦ τίνος προσώπου κ παριστᾶ τὸν ἀριθμὸν τῶν συνοικοῦντων καὶ βαρυνόντων τὸν φορολογούμενον προσώπων, σὺν τὴν μο-

Πρὸς ἄρσιν τῆς ὡς ἄνω ἀνίσου φορολογικῆς μεταχειρίσεως τῶν φορολογουμένων προτείνεται ὅπως ἐκπίπτεται ὥρισμένον χρηματικὸν ποσὸν ἐκ τοῦ φόρου ἐκάστου φορολογουμένου (καὶ ὅχι ἐκ τοῦ συνολικοῦ αὐτοῦ εἰσόδηματος) καὶ διὰ τὸν φορολογούμενον καὶ διὰ τὰ συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα αὐτὸν πρόσωπα. Τὸ πλεονέκτημα τῆς ἐν λόγῳ προτάσεως εἶναι ὅτι ἡ παρεχομένη ἐκπτωσις θὰ εἶναι ἡ αὐτὴ διὸ δὲ τοὺς φορολογουμένους¹⁵ καὶ οὕτω θὰ δῷηγήσῃ εἰς πράγματι ἵσην φορολογικὴν μεταχειρίσιν δὲν φορολογουμένων καὶ ὅχι εἰς φαινομενικὴν τοιαύτην, ὡς τὸ ἰσχύον καθεστῶς¹⁶.

Εἰς τὸ Παράρτημα ἐκτίθεται τρόπος ὑπολογισμοῦ τῶν προτεινομένων ἐκ-

νάδα (ἡ μονάς προστίθεται διὰ νὰ ληφθῇ ὑπὸ δψιν τὸ ἀφορολόγητον «ἐλάχιστον ὄριον συντηρήσεως» τῶν 20.000 δρ.) διὰ τὸν ἴδιον τὸν φορολογούμενον· Ε(κ) παριστᾶ τὴν ἐκπτωσιν τοῦ (συνολικοῦ) ἀφορολογήτου ποσοῦ ὡς συνάρτησιν τοῦ κ (κ δύναται νὰ λάβῃ ἀκεραίας μόνον τιμᾶς, ἐπὶ τῇ βάσει τῆς ἐλληνικῆς Νομοθεσίας. Πρβλ. δῆμος κατωτέρω τὸ γαλλικὸν σύστημα). Υ παριστᾶ τὸ συνολικὸν εἰσόδημα καὶ f(Y — E(κ)) τὴν φορολογικὴν συνάρτησιν.

'Εκ τῆς (1) λαμβάνομεν :

$$\frac{\Delta T}{\Delta \kappa} = - \frac{\Delta f(Y - E(\kappa))}{\Delta (Y - E(\kappa))} \cdot \frac{\Delta E(\kappa)}{\Delta \kappa} = - \tau' (E(\kappa + 1) - E(\kappa)) \quad (2)$$

ὅπου τ' παριστᾶ τὸν ὄριακὸν φορολογικὸν συντελεστήν. 'Ἐπομένως, ἡ μείωσις τοῦ φόρου ὅταν αὐξάνεται τὸ κατὰ μίαν μονάδα ισοῦται πρὸς τὸ γινόμενον τοῦ ὄριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ ἐπὶ τὴν σχετικὴν ἐκπτωσιν. δ.ξ.δ.

15. Θὰ ἡδύνατο νὰ ὑποστηριχθῇ ὅτι εἰς τὰς περιπτώσεις κατὰ τὰς ὁποίας τὸ ἐκπιπτόμενον ἐκ τοῦ φόρου ποσὸν εἶναι μεγαλύτερον τοῦ φόρου, θὰ ἐπρεπε ὁ προκύπτων «ἀρνητικὸς φόρος» νὰ ἐπιστρέφεται εἰς τοὺς φορολογούμενους. Διὰ τὸν τρόπον αὐτοῦ ἐπιτυγχάνεται ἡ παροχὴ ἐπιδόματος ἀναλόγως τῆς οἰκονομικῆς (καὶ οἰκογενειακῆς) καταστάσεως ἐνδὸς ἐκάστου καὶ ὅχι ἀνεξαρτήτως αὐτῆς, ὡς π.χ. συμβαίνει (ἀπὸ 1.7.1976) μὲ τὸ ἰσχὺον ἔρθρον 6 τοῦ N. 283/1976. Προφανῶς θὰ ἡδύνατο ὅσπειτος νὰ ὑποστηριχθῇ ὅπως τὸ κατὰ περίτωσιν ἐκπιπτόμενον ποσὸν «ἐπιστρέφεται» (ἥτοι, παρέχεται) εἰς δὲν λαμβάνεις τοὺς πολίτας (ἀντὶ τῶν φορολογούμενων μόνον πολιτῶν).

16. 'Η προτεινομένη φορολογικὴ συνάρτησις θὰ ἔχῃ τὴν ἀκόλουθον μορφήν :

$$T = \begin{cases} 0, & \text{ἐὰν } T \leqslant E'(\kappa) \\ f(Y) - E'(\kappa), & \text{ἐὰν } T > E'(\kappa) \end{cases} \quad (3)$$

ὅπου E'(κ) παριστᾶ τὸ ἐκ τοῦ φόρου ἐκπιπτόμενον ποσὸν ὡς συνάρτησιν τοῦ κ. (Διὰ τὰ λοιπὰ σύμβολα βλ. τὴν ὑποσ. 14, ἀνωτέρω). Σημειωτέον ὅτι ἡ (3) δὲν λαμβάνει ὑπὸ δψιν τὴν παρατήρησιν τῆς προηγούμενης ὑποσημειώσεως. 'Εκ τῆς (3) λαμβάνομεν :

$$\frac{\Delta T}{\Delta \kappa} = - \frac{\Delta E'(\kappa)}{\Delta \kappa} = - (E'(\kappa + 1) - E'(\kappa)) \quad (4)$$

"Ήτοι ἡ ἐπερχομένη μείωσις τοῦ φόρου, κατόπιν τῆς αὐξήσεως τοῦ κ κατὰ μίαν μονάδα, εἶναι ἡ αὐτὴ δι' δὲ τοὺς — ἥτοι ἀνεξάρτητος τοῦ συνολικοῦ εἰσόδηματος καὶ κατὰ συνέπειαν τοῦ ὄριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τῶν φορολογούμενων.

Σημειωτέον ὅτι, ὡς παρετήρησεν ὁ καθηγητής κ. Σαραντίδης, αἱ πραγματοποιούμεναι σήμερον ἐκπτώσεις ἐκ τοῦ φόρου δυνατὸν νὰ ἀντιπροσωπεύουν ἵσην (ὄριακήν) χρησιμότητα διὰ τοὺς φορολογούμενους (πρβλ. καὶ τὴν ἐνάτην Πρότασιν, κατωτέρω). Δοθείσης δῆμος τῆς καμπύλης χρησιμότητος τοῦ εἰσόδηματος, ἡ ἀνωτέρω παρατήρησις δύναται νὰ δῷηγήσῃ καὶ εἰς μὴ προοδευτικὴν φορολογίαν.

πτώσεων ἐκ τοῦ φόρου, αἱ ὁποῖαι νὰ είναι ἵσοδύναμοι πρὸς τὰς ισχυούσας ἐκπτώσεις τῶν ἀφορολογήτων ποσῶν ἐκ τοῦ εἰσοδήματος.

σας εκπτωσεις των αφορουσαντων.
Ανάλογος πρότασις θα ήδυνατο να διατυπωθῇ και δι' όλας τας ανευ οικατολογητικῶν παρεχομένας ἐκπτώσεις ἐκ τοῦ εἰσοδήματος πρὸς προσδιορισμὸν τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος, ώς π.χ. ή μείωσις κατὰ 30 % καὶ μέχρι 40.000-δρχ. τοῦ εἰσοδήματος ἐκ μισθωτῶν ὑπηρεσιῶν (παρ. 2 τοῦ ἄρθρου 4 τοῦ Ν.Δ. 3323/1955 ώς αὗτη σήμερον ἰσχύει διὰ τοῦ ἄρθρου 1 τοῦ N. 12/1975), ή ή μείωσις κατὰ 25 % καὶ μέχρι 12.500 δρχ. τοῦ εἰσοδήματος ἐξ ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων (παρ. 1 καὶ 2 τοῦ ἄρθρ. 45 τοῦ Ν.Δ. 3323/1955 ώς αὗται σήμερον ἰσχύουν διὰ τοῦ ἄρθρου 1 τοῦ N. 12/1975), κ.λπ.¹⁷.

3. Τρίτη Πρότασις

3. Τρίτη Ηροτεις
 Ὡς γνωστὸν (βλ. ἄρθρον 7 τοῦ Ν.Δ. 3323/1955 ὡς ἐτροποποιήθη διὰ τοῦ μόνου ἄρθρου 1 τοῦ Ν.Δ. 134/1973) διὰ τὰς ιδιοκατοικουμένας οἰκοδομάς καθορίζεται «τεκμαρτὸν μίσθωμα», ἀνάλογον πρὸς ἐκεῖνο τὸ ὄποιον θὰ ἐπετυγχάνετο ἐάν η οἰκοδομὴ ἔξεμισθούτῳ (οχι πάντως ἀνώτερον τοῦ 4 % τῆς πραγματικῆς ἀξίας τῆς οἰκοδομῆς), τὸ ὄποιον, μετ' ἀφάρεσιν 36.000 δρχ. κατὰ φορολογούμενον, προστίθεται, ἐφ' ὅσον θετικόν, εἰς τὰ λοιπὰ εἰσοδήματα τοῦ φορολογούμενου καὶ φορολογεῖται.

γουμένου καὶ φορολογεῖται.
‘Η ἐν λόγῳ διάταξις εἰσάγει ἄνισον φορολογικὴν μεταχείρισιν ἀφ’ ἐνὸς
μὲν μεταξὺ τῶν ιδιοκτητῶν οἱ ὅποιοι ιδιοκατοικοῦν τὰς οἰκοδομάς των καὶ ἔκει-

17. Αξιοσημείωτον τυγχάνει ἐν προκειμένῳ διτι κατά τὸ γαλλικὸν φορολογικὸν σύστημα τὸ οἰκογενειακὸν εἰσόδημα ἐπιμερίζεται εἰς ἀριθμὸν ισοδυνάμων μελῶν τῆς οἰκογενείας ὁ ἀριθμὸς τῶν ὅποιων προσδιορίζεται ἀπὸ τὸν φορολογούμενον καὶ τὰ βαρύνοντα αὐτὸν πρόσωπα ἐπὶ τῇ βάσει ώρισμένων συντελεστῶν. Οὕτω, π.χ., ὁ συντελεστής διὰ τοὺς συζύγους εἶναι ἐν γένει ἡ μονάς, ἐνώ διὰ τὰ τέκνα ὁ συντελεστής εἶναι 1/2, κ.ο.κ. Ἐπὶ τούς ὡς ἄνω ἔξευρισκομένους εἰσόδηματος ὑπολογίζεται ὁ ἀναλογῶν ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος φορολογίας φόρος, ὁ διόποιος πολλαπλασιάζεται ἐπὶ τὸν ἀριθμὸν τῶν ισοδυνάμων μελῶν τῆς οἰκογενείας διὰ νὰ ἐνρεθῇ ὁ τελικᾶς καταβαλλόμενος ὑπὸ τῆς οἰκογενείας φόρος. Οὕτως, ἐὰν ἡ οἰκογένεια ἀποτελῇται ἀπὸ τοὺς συζύγους καὶ ἕνα τέκνον (σύνολον ισοδυνάμων μελῶν 2,5) καὶ ἔχει συνολικὸν εἰσόδημα 20.000 γαλλικῶν φράγκων, ὑπολογίζεται ὁ φόρος ἐπὶ τῶν 8.000 (= 20.000 : 2,5) γαλλικῶν φράγκων καὶ ὁ ἐν λόγῳ φόρος πολλαπλασιάζεται ἐπὶ 2,5 διὰ νὰ ἐνρεθῇ ὁ τελικᾶς καταβαλλόμενος οἰκογενειακὸς φόρος.

τῆς (5):

$$T = \begin{cases} 0, & \text{если } \frac{Y'}{K'} \leq \bar{Y} \\ K' f\left(\frac{Y'}{K'}\right), & \text{если } \frac{Y'}{K'} > \bar{Y} \end{cases} \quad (5)$$

δπου κ' ὁ ἄνω προσδιοριζόμενος ἀριθμὸς ἰσοδυνάμων οἰκογενειακῶν μελῶν εἰς τὰ δποῖα
ἐπιμερίζεται τὸ οἰκογενειακὸν εἰσόδημα Υ'. Υ' περιστᾶ τὸ ἐλάχιστον ἀφορολόγητον εἰσόδημα
κατὰ ἰσοδύναμον μέλος τῆς οἰκογενείας.

νων οἱ δοῖοι δὲν ἴδιοκατοικοῦν τὰς οἰκοδομάς των, ἀφ' ἑτέρου δὲ μεταξὺ τῶν ἴδιοκτητῶν οἱ δοῖοι ἴδιοκατοικοῦν τὰς οἰκοδομάς των καὶ τῶν μὴ ἴδιοκτητῶν. Τοῦτο δὲ διότι, ὁ ἴδιοκατοικῶν τὴν οἰκοδομήν του ἐκπίπτει ἐκ τοῦ τεκμαρτοῦ αὐτῆς ἐνοικίου (τὸ δοῖον θεωρεῖται ως φορολογητέον εἰσόδημα) τὸ ποσὸν τῶν 36.000 δρχ., ἐνῶ δὲ μὴ ἴδιοκατοικοῦν τὴν οἰκοδομήν του ἀφ' ἐνὸς μὲν καταβάλλει φόρον ἐπὶ τοῦ ἐνοικίου¹⁸ τῆς οἰκοδομῆς του, ἀφ' ἑτέρου δὲ οὐδενὸς ποσοῦ ἐπιτρέπεται ἡ ἐκπτωσὶς ἐκ τοῦ εἰσόδηματος του διὰ τὸ ὑπὸ αὐτοῦ καταβαλλόμενον μίσθωμα διὰ τὴν κατοικίαν τὴν ὅποιαν μισθώνει.

Ἡ ως ἄνω διάταξις εἰσάγει κίνητρον πρὸς ἴδιοκατοικησιν, καίτοι ἡ οἰκοδομὴ δυνατὸν νὰ είναι δυσαναλόγου μεγέθους ἢ ποιότητος πρὸς τὰς ἀνάγκας τοῦ ἴδιοκτήτου φορολογουμένου ἢ νὰ εὑρίσκεται εἰς πειοχὴν τὴν δοῖον οδοῖς δὲν προτιμᾶ. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, ἡ περὶ ἴδιοκατοικήσεως διάταξις διαστρέφει (*distorts*) τὰς προτιμήσεις τῶν καταναλωτῶν. Σημειωτέον δτὶ ἡ μὴ ἴδιοκατοικησις δυνατὸν νὰ διφείλεται εἰς σχετικὴν ἐνέργειαν τοῦ Κράτους (π.χ. μετάθεσις δημοσίου ὑπαλλήλου ἐκ τῆς πόλεως A ὅπου εὑρίσκεται ἡ οἰκοδομὴ του, τὴν δοῖον ἴδιοκατοικεῖ, εἰς τὴν πόλιν B, πρᾶγμα τὸ δοῖον ἔχει ως ἀποτέλεσμα ἀφ' ἐνὸς μὲν τὴν ἐκμίσθωσιν τῆς οἰκοδομῆς τῆς εὑρισκομένης εἰς τὴν πόλιν A, ἀφ' ἑτέρου δὲ τὴν μίσθωσιν κατοικίας εἰς τὴν πόλιν B, μὲ τὰς προαναφερθείσας δυσμενεῖς, διὰ τὸν δημόσιον ὑπαλλήλον, συνεπείας). Τέλος, ἡ ἔξεταζομένη διάταξις ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὸν φόρον μεταβιβάσεως ἀκινήτων (ἄρθρον 4 τοῦ N. 1587/1950 ὡς ἐτροποποιήθη ὑπὸ τοῦ N.Δ. 329/1974) καὶ τὴν ἔλλειψιν ὠργανωμένης ἀγορᾶς ἀκινήτων, μειώνει τὸν ἀριθμὸν τῶν μεταβιβάσεων (*lock-in effect*) καὶ συντελεῖ εἰς μείωσιν τῆς κινητικότητος τῶν ἐργαζομένων.

Ωσαύτως, ἡ περὶ ἴδιοκατοικήσεως διάταξις εἰσάγει, ως ἐλέχθη, ἄνισον φορολογικὴν μεταχείρισιν μεταξὺ ἴδιοκτητῶν καὶ μὴ ἴδιοκτητῶν. Πράγματι, δὲ μὲν ἴδιοκατοικῶν ἴδιοκτήτης ἐκπίπτει ἐκ τοῦ τεκμαρτοῦ του ἐνοικίου τὸ ποσὸν τῶν 36.000 δρχ., ἐνῶ οὐδεμίᾳ ἀνάλογος ἐκπτωσὶς χορηγεῖται διὰ τὸν καταβάλλοντα ἐνοίκιον διὰ τὴν κατοικίαν του. Ἡ ἐν λόγῳ διάταξις σαφῶς εὐνοεῖ τὰς ἀνωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις καὶ¹⁹ διὰ τὸν λόγον δτὶ ὑπάρχει θετικὴ μᾶλλον²⁰ συσχέτισις μεταξὺ μὴ ἴδιοκτητῶν κατοικιῶν καὶ κατωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων, αἱ δοῖοι φορολογοῦνται.

18. Μείον τὴν ὑπὸ τοῦ Νόμου (ἄρθρον 20 τοῦ N.Δ. 3323/1955 ὡς ἐτροποποιήθη ὑπὸ τῆς παρ. 1 τοῦ ἄρθρου 6 τοῦ N.Δ. 3765/1957) προβλεπομένην ἐκπτωσιν τοῦ 25% δι' ἀποσβέσεις κ.λ.π., ἡ ὅποια δμως παρέχεται καὶ διὰ τὸ πέραν τῶν 36.000 δρχ. τεκμαρτὸν ἐνοίκιον, τὸ δοῖον φορολογεῖται.

19. Βλ. καὶ κατωτέρω.

20. Ἐκ τῶν 2,5 (περίπου) ἐκατομμυρίων νοικοκυριῶν εἰς τὴν 'Ελλάδα τὸ 70% ἴδιοκατοικεῖ. Τὸ ἐν λόγῳ ποσοστὸν κατέρχεται εἰς τὸ 56% περίπου διὰ τὰ ἀστικὰ κέντρα. Δεδομένου δὲ δτὶ οἱ γεωργοί, οἱ δοῖοι ἴδιοκατοικοῦν κατὰ κανόνα, ἀποτελοῦν μικρὸν ποσοστὸν τῶν φορολογουμένων (0,2% τοῦ συνόλου τῶν φορολογουμένων είχον κατὰ τὸ οἰκ. ἔτος 1974 εἰσόδημα Ε' πηγῆς, ἦτοι ἡσαν γεωργοί, κτηνοτρόφοι, ἀλιεῖς καὶ ἐκμεταλλευταὶ δασῶν), ἔπειται δτὶ τὸ ποσοστὸν τῶν ἴδιοκατοικούντων φορολογουμένων ἀνέρχεται εἰς 60%, grosso modo, τῶν φορολογουμένων νοικοκυριῶν. Δεδομένης ἐξ ὅλου τῆς γενικῆς ἐπιθυμίας τῶν ἐλληνικῶν νοικο-

Θὰ ἡδύνατο ἐνταῦθα νὰ παρατηρηθῇ ὅτι ὁ νομοθέτης ἡθέλησε νὰ εὐνοήσῃ τὴν ἰδιοκατοίκησιν διὰ τῆς παροχῆς τῆς ἐκπτώσεως τῶν 36.000 δρχ. Δεδομένης δμως τῆς ἐντόνου προτιμήσεως τῶν ἑλληνικῶν νοικοκυριῶν πρὸς ἀπόκτησιν ἴδιας κατοικίας, τὸ πρᾶτον περιουσιακὸν στοιχεῖον τὸ δόποιον συνήθως ἀποκτᾶται εἶναι ἡ κατοικία, πρᾶγμα τὸ δόποιον, ἐάν ἀληθές, καθιστᾶ περιττὴν τὴν ὑπὸ τοῦ Νομοθέτου εὐνοϊκὴν μεταχείρισιν τῆς ἰδιοκατοικήσεως, καὶ ἐν πάσῃ περιπτώσει ἡ ὥς ἄνω εὐνοϊκὴ φορολογικὴ μεταχείρισις τῆς ἰδιοκατοικήσεως ἀντιστρατεύει τὸν ad nausseam διακήρυξισμένον ἐξ ἐπισήμων χειλέων στόχον τῆς διοχετεύσεως τῶν ἀποταμεύσεων εἰς παραγωγικὰς ἐπενδύσεις.

Τέλος, παρατηρητέον ὅτι, κατ' ἀναλογίαν τῆς ἀναλύσεως τῆς δευτέρας προτάσεως, ἀνωτέρῳ, εἶναι προφανές ὅτι καὶ ἡ ἐνταῦθα ἐξεταζομένη ἐκπτώσις τῶν 36.000 δρχ. διὰ ἰδιοκατοίκησιν, εἶναι διοίως ἄδικος, δεδομένου ὅτι ἡ μείωσις τοῦ καταβαλλομένου φόρου εἶναι συνάρτησις τοῦ δριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ καὶ κατὰ συνέπειαν, δεδομένης τῆς προοδευτικότητος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., ἡ ἐν λόγῳ διάταξις εὐνοεῖ περισσότερον τὰς ἀνωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις τῶν ἰδιοκατοικούντων ἐν σχέσει πρὸς τοὺς ἰδιοκατοικούντας οἱ δόποιοι ἀνήκουν εἰς τὰς κατωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις. Δι' αὐτὸν τὸν λόγον φρονοῦμεν ὅτι ἡ ἐκπτώσις διὰ δαπάνας στεγάσεως θὰ ἔπειρε πὰ χορηγῆται ἐκ τοῦ φόρου καὶ ὅχι ἐκ τοῦ εἰσοδήματος, ὡς ἀναλυτικῷτερον ἔξηγήθη εἰς τὴν προηγουμένην πρότασιν²¹.

Διὰ τοὺς ἀνωτέρω λόγους προτείνομεν δπως χορηγηθῇ δι' ὅλα τὰ φορολογύμενα νοικοκυριὰ ἐκπτώσις ἐκ τοῦ φόρου διὰ δαπάνας στεγάσεως, ἡ δόποια νὰ εἶναι ἀφ' ἐνὸς μὲν ἀνάλογος τῶν μελῶν τοῦ νοικοκυριοῦ, ἀφ' ἐτέρου δὲ ἵσοδύναμος, ἐάν τοῦτο κριθῇ ἀπαραίτητον, πρὸς τὴν ἴσχυνσαν ἐκπτώσιν τῶν 36.000 δρχ. ἐκ τοῦ ἐξ οἰκοδομῶν εἰσοδήματος εἰς περίπτωσιν ἰδιοκατοικήσεως. Εἰς δεύτερον στάδιον, τὸ τυχόν προκύπτον ἀρνητικὸν ἀποτέλεσμα τῆς ἀφαιρέσεως τῆς προτεινομένης ἐκπτώσεως ἐκ τοῦ ἄλλως (θετικοῦ) καταβλητέου φόρου θὰ ἡδύνατο νὰ «έπιστρέψεται» εἰς τὸν «φορολογούμενον» καὶ εἰς ἓν τρίτον στάδιον, εἰς τὸ ἀπώτερον μέλλον, θὰ ἡδύνατο τὸ ποσὸν τῆς ἐκπτώσεως νὰ χορηγήθῃ ταὶ καὶ εἰς τὰ μὴ ὑποχρεούμενα εἰς τὴν καταβολὴν φόρου εἰσοδήματος ἢ εἰς τὴν ὑποβολὴν φορολογικῆς δηλώσεως νοικοκυριά. Ἡ τελευταία αὕτη πρότασις ἵσοδυναμεῖ πρὸς χρηματικὴν ἐνίσχυσιν δὲ ων τῶν νοικοκυριῶν διὰ τὰς δαπάνας των στεγάσεως²². Ἡ τελευταία αὕτη πρότασις, ἀν καὶ πρὸς τὸ παρὸν ἵσως μὴ

κυριῶν πρὸς ἀπόκτησιν ἴδιας κατοικίας, ἔπειτα διὰ μὴ ἰδιοκατοικούντες φορολογούμενοι κυριῶν μᾶλλον εἰς τὰς κατωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις. Ἀτυχῶς δὲν ὑπάρχουν στοιχεῖα διὰ τῶν ἀριθμῶν τῶν φορολογουμένων οἱ δόποιοι ἔξεπεσαν ἐκ τοῦ ἐξ οἰκοδομῶν εἰσοδήματος τῶν τὰς 36.000 δρχ. καὶ κατὰ μείζονα λόγον δὲν ὑπάρχει ἡ κατανομὴ τῶν νοικοκυριῶν, τὰ δόποια ἔξεπεσαν τὸ ὅς ἄνω ποσόν, κατὰ εἰσοδηματικὰς τάξεις.

21. 'Ο ὑπολογισμὸς τῆς προτεινομένης ἐκπτώσεως διὰ δαπάνας στεγάσεως ἐκ τοῦ φόρου, ἡ δόποια θὰ εἶναι ἵσοδύναμος πρὸς τὴν ἴσχυνσαν ἐκπτώσιν ἐκ τοῦ εἰσοδήματος, δύναται νὰ γίνῃ δι' ἀναλόγου, mutatis mutandis, τρόπου πρὸς ἔκεινον δὲ δόποιος ἔξηγήθη εἰς τὸ Παράρτημα τῆς Δευτέρας Προτάσεως.

22. Πρβλ. καὶ τὴν ἔκτην Πρότασιν, κατωτέρω.

έφαρμόσιμος, είναι ή πλέον δικαία δεδομένου ότι μεταχειρίζεται δλα τὰ νοικοκυριά και δχι μόνον τὰ ἔξ αὐτῶν φορολογούμενα, κατὰ τὸν αὐτὸν τρόπον, ἐνδιαγράφων ἀναγνωρίζει τὴν κατοικίαν ως ἀξιόλογον ἀγαθὸν (*merit good*)²³.

Σημειώτεον ότι ή ἀνωτέρῳ πρότασις θὰ ἡδύνατο νὰ διατυπωθῇ κατὰ τοιοῦτον τρόπον ὅστε νὰ ἐλέγχεται αὐτομάτως και μέρος τοῦ εἰσοδήματος τῆς Α' πηγῆς. Οὕτω, θὰ ἡδύνατο ή σχετική διάταξις νὰ διατυπωθῇ ως ἔξης : Ἐκπίπτεται ἐκ τοῦ φόρου εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου ποσοστὸν (π.χ.) 25 % τοῦ καταβαλλομένου ἢ τεκμαρτὸν ἀνοικίου ὑπὸ νοικοκυριῶν ἀποτελουμένων ἔξ ἐνδος μέλους και μέχρι τοῦ ποσοῦ τῶν (π.χ.) 5.000 δρχ., κ.ο.κ. διὰ τὰ λοιπὰ νοικοκυριά. Μία τοιαύτη διάταξις παρέχει κίνητρον εἰς τὸν μισθωτὴν νὰ δηλώσῃ τὸ ἀκριβὲς ποσὸν τοῦ μισθώματος, τουλάχιστον ἐφ' ὅσον τοῦτο εἶναι (εἰς τὸ ἀνωτέρῳ παράδειγμα) μικρότερον τῶν 20.000 δρχ., ἄλλως δι μισθωτὴς δὲν θὰ ἐπωφεληθῇ τῆς πλήρους μειώσεως τοῦ φόρου εἰσοδήματός του ἢ ὅποια τοῦ παρέχεται. Βεβαίως, ἐφ' ὅσον ὑπάρχει ἔνα maximūm ποσὸν ἐκπτώσεως (ἔστω Ε') ἐκ τοῦ φόρου εἰσοδήματος διὰ δαπάνας στεγάσεως (εἰς τὸ ἀνωτέρῳ παράδειγμα 5.000 δρχ.), τὸ ἐν λόγῳ κίνητρον καθίσταται ἀνενεργὸν διὰ τὸ τμῆμα τοῦ μισθώματος τὸ ὅποιον εἶναι μεγαλύτερον τοῦ $\frac{1}{p} \times E$, δῆπον Ρ τὸ προσδιορισθὲν ποσοστὸν τοῦ ἐνοικίου (25 % εἰς τὸ παράδειγμα), τὸ ὅποιον ἐκπίπτεται ἐκ τοῦ φόρου εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου - ἀνοικιαστοῦ. Εἶναι προφανές ὅτι, ὑπὸ τὴν ἐπιφύλαξιν τῆς προηγουμένης φράσεως, δι ἐκμισθωτὴς γνωρίζων ὅτι τὸ ἴδιον συμφέρον εἶναι ἀσυμβίβαστον πρὸς τὸ συμφέρον τοῦ μισθωτοῦ του, θὰ ἀναγκασθῇ νὰ δηλώσῃ τὸ ἀληθὲς μίσθωμα.

Ἡ ἀκολουθοῦσα πρότασις συνιστᾶ γενίκευσιν τοῦ τοιούτου τρόπου «ἀντομάτου» ἐλέγχου τῆς φοροδιαφυγῆς.

4. Τετάρτη Πρότασις

Φαίνεται ὅτι ή φοροδιαφυγὴ εἶναι μεγάλης ἐκτάσεως ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὸ εἰσόδημα τῆς Ζ' πηγῆς (ἐξ ὑπηρεσιῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων), ἃν και σχετικαὶ μελέται δὲν ὑπάρχουν. Παρὰ ταῦτα, αἱ ἀναφερόμεναι κατὰ καιροὺς μεμονωμέναι περιπτώσεις ἀποτελοῦν ἐνδείξεις τοῦ ἀναφερθέντος γεγονότος.

Ἡ διοικητικὴ ἀντιμετώπισις τοῦ προβλήματος συνίσταται κατὰ κανόνα εἰς προσπάθειαν ἀφ' ἐνδος μὲν ἐλέγχου τῶν ἐσόδων τῶν ἀσκούντων τὰ ἐλευθέρια ἐπαγγέλματα, ἀφ' ἑτέρου δὲ καλύψεως τῶν κενῶν (loopholes) τοῦ Νόμου. Ἡ ἐν λόγῳ δῆμος προσπάθεια εἶναι ἐν πολλοῖς καταδικασμένη εἰς ἀποτυχίαν, διότι δὲν πλήρης ἐλεγχος τῶν εἰσοδημάτων τῆς Ζ' πηγῆς συνεπάγεται ἀπαγορευτικὸν κόστος²⁴, δὲ Νόμος εἶναι οἷονεὶ ἀδύνατον νὰ καλύψῃ δλα τὰ κενά, λαμβανομένου

23. Ad hoc, βλ. Γ. Ε. Δράκουν, Μαθήματα Δημοσίας Οἰκονομικῆς (Πειραιεύς : Καραμπερόπουλος, 1974), τ. Α', σσ. 274 - 276.

24. Αξίζει νὰ σημειωθῇ ὅτι τὰ Φορολογικὰ Δικαστήρια ἀπαιτοῦν πλήρη ἀπόδειξιν δι' δλην τὴν ἔκτασιν τῆς εἰκαζομένης φοροδιαφυγῆς. Οὕτως, η ἀποκάλυψις τριῶν πελατῶν ἰατροῦ

ὑπ' ὅψιν τοῦ μεγάλου ἀριθμοῦ τῶν παρουσιαζομένων περιπτώσεων λόγῳ καὶ τῆς ποικιλίας τῶν ἐλεύθερών ἐπαγγελμάτων, ἐκάστου ἔχοντος ἴδια χαρακτηριστικά.

Φρονοῦμεν δτι ὁ μόνος ἀποτελεσματικὸς ἔλεγχος ιδίᾳ τῶν εἰσοδημάτων τῆς Ζ' πηγῆς εἶναι ἐκεῖνος ὃ ὅποιος λαμβάνει χώραν αὐτῷ μάτως. Αὐτόματος ἔλεγχος δύναται νὰ ἐπέλθῃ εἰς δύο περιπτώσεις : Πρῶτον, ἐὰν τὸ ίδιον συμφέρον ἐνὸς φορολογούμενου ἔρχεται εἰς ἀντίθεσιν πρὸς τὸ συμφέρον ἄλλου φορολογούμενου, καὶ, δεύτερον, ἐὰν οἱ τρόποι φοροδιαφυγῆς ἐκ δύο φόρων, διὰ τὸν αὐτὸν φορολογούμενον, δὲν εἶναι συμβιβάσιμοι. Διὰ τὴν πλήρη κατανόησιν τῶν δύο περιπτώσεων αὐτομάτου ἔλέγχου παραθέτομεν κατωτέρω δύο σχετικὰ παραδείγματα :

“Εν άπό τὰ συνήθως ἀναφερόμενα πλεονεκτήματα τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας (VAT ή TVΑ) συνίσταται εἰς τὴν μείωσιν τῆς φοροδιαφυγῆς. Πράγματι, ἐφ' ὅσον ὁ φόρος ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας δύναται νὰ ὑπολογισθῇ διὰ τοῦ τύπου τ(Π - Α), ή μᾶλλον τΠ - τΑ (μέθοδος τῆς «πιστώσεως τοῦ φόρου»), δπου τ παριστᾶ τὸν (μέσον καὶ δριακὸν) φορολογικὸν συντελεστήν, Π τὴν ἀξίαν τῶν πωλήσεων μιᾶς ἐπιχειρήσεως καὶ Α τὴν ἀξίαν τῶν ἀγορῶν της· ἦτοι (Π - Α) παριστᾶ τὴν φορολογικὴν βάσιν (ἐν προκειμένῳ τὴν προστιθεμένην ἀξίαν τῆς ἐπιχειρήσεως). Εἶναι προφανὲς ὅτι, δεδομένου τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ, ὁ φόρος δύναται νὰ μειωθῇ μόνον ἐὰν μειωθῇ ἡ φορολογικὴ βάσις. Ἡ φορολογικὴ βάσις ἔξι ἄλλου δύναται νὰ μειωθῇ διὰ δύο τρόπων: εἴτε διὰ τῆς ὑπο-ἐκτιμήσεως τῆς ἀξίας τῶν πωλήσεων εἴτε διὰ τῆς ὑπερ-ἐκτιμήσεως τῆς ἀξίας τῶν ἀγορῶν. Εἰς μίαν δόμως ὀργανωμένην οἰκονομίαν, ἐν γένει²⁵, αἱ πωλήσεις μιᾶς ἐπιχειρήσεως ἀποτελοῦν τὰς ἀγορὰς μιᾶς ἄλλης ἐπιχειρήσεως. Κατὰ συνέπειαν, τὸ συμφέρον τῆς ἐπιχειρήσεως ἡ δροία πωλεῖ ἐναὶ ἀγαθὸν εἰναι ἀντίθετον πρὸς τὸ συμφέρον τῆς ἐπιχειρήσεως ἡ δροία ἀγοράζει τὸ ἐν λόγῳ ἀγαθόν, πρᾶγμα τὸ δροῖον θὰ δόῃγήσῃ εἰς τὴν ἀληθῆ δήλωσιν τῆς ἀξίας τοῦ προϊόντος. Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον, ἐπέρχεται αὐτόματος ἔλεγχος τῆς φοροδιαφυγῆς.

τινος καθ' ήμέραν και ἐπὶ δέκα ήμέρας κατὰ τὴν διάρκειαν ἐνὸς ἔτους, συνεπάγεται διὰ τὸν ιατρὸν τὸν καταλογισμὸν ἀποκρυβέντος εἰσοδήματος 15.000 δρχ., ἐὰν δὲ ἐκάστην ἐπίσκεψιν οὗτος συνήθως εἰσπράττει 500 δρχ.. Οὐ σύλλογισμός διτὶ ὁ ιατρὸς ἀποκρύπτει καὶ κατὰ τὰς υπολοίπους ἐργασίμους ήμέρας τοῦ ἔτους 1.500 δρχ. καθ' ήμέραν, κατὰ μέσον δρου, δὲν δύναται νῦν σταθῇ εἰς τὸ Δικαστήριον. Ἐπομένως, ὁ πλήρης ἔλεγχος τοῦ εἰσοδήματος τοῦ ιατροῦ ἀπαιτεῖ τὴν... ἐγκατάστασιν(!) ἐνὸς ἐφοριακοῦ ὑπαλλήλου εἰς τὸ γραφεῖον τοῦ ιατροῦ καθ' δλας τὰς ἐργασίμους ήμέρας καὶ ὥρας. Σημειωτέον διτὶ πρακτικὰ σχήματα τοιούτου εἰδούς ἔλεγχου, ἃν καὶ δυσκόλως ἐφαρμόσιμα, δὲν εἶναι ἀδύνατον νῦν ἐπινοθοῦν. Οὖτα, π.χ., ἡ ὑποχρεωτικὴ ἐγκατάστασις ιατρὸν εἰς εἰδικὰ κτήρια («medical buildings») διευκολύνει τὸν σχετικὸν ἔλεγχον....

25. Βεβαίως ὑπάρχει ἡ ἔξαρτεσις ἀπὸ τὸν κανόνα τῆς φύσεως, κατὰ τὴν ὁποίαν ὁ ἄγοραστής εἶναι ὁ τελικὸς καταναλωτής. Εἰς τὴν περίπτωσιν αὐτὴν ὁ τελικὸς καταναλωτής (ἄγοραστής) δὲν ἔχει ἐν γένει συμφέρον νῦν μη συναινέσθαι εἰς τὴν ὑπο-ἐκτίμησιν τῆς ἀγορᾶς του (πωλήσεως διὰ τὴν ἐπιχείρησιν). 'Η περίπτωσις δημιαὶ αὐτοῦ τοῦ τρόπου φοροδιαιφυγῆς εἶναι, ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὰ περισσότερα εἰδὴ πωλήσεων, μᾶλλον περιωρισμένη. Φοροδιαιφυγὴ δύναται ἐπίστης νὰ λάβῃ χώραν και διὰ τῆς ἐκδόσεως εἰκονικῶν τιμολογίων ἀγορῶν τὰ ὅποια νὰ ἀναγράφουν (ψευδῶς) διτὶ κατεβλήθη δὲ φόρος: διὰ τοῦ καταλλήλου δημιουργοῦ δύναται νὰ ἀποκλεισθῇ αὐτὸς δὲ τρόπος τῆς φοροδιαιφυγῆς.

‘Ως δεύτερον παράδειγμα δύναται νὰ ληφθῇ ἡ ἔξῆς πρότασις²⁶ : ‘Η ταυτόχρονος ἐφαρμογὴ τοῦ προσωπικοῦ φόρου ἐπὶ τῆς δαπάνης²⁷ (γνωστοῦ εἰς τὴν Μ. Βρεταννίαν ως expenditure tax καὶ εἰς τὰς ΗΠΑ ως spending tax) καὶ τοῦ φόρου κληρονομίας (ἢ ἐνὸς φόρου ἐπὶ τῆς κατοχῆς περιουσίας), δόηγει εἰς αὐτόματον ἔλεγχον τῆς φοροδιαφυγῆς. Πράγματι, ἡ φορολογικὴ βάσις τοῦ πρώτου φόρου εἶναι τὸ εἰσόδημα μεῖον τὸ μέρος αὐτοῦ τὸ δόπιον ἀποδεδειγμένως ἀποταμεύεται, ἐνῶ ἡ φορολογικὴ βάσις τοῦ δευτέρου εἶναι ἡ κληρονομία (εἰς τὰς Ἀγγλοσαξωνικὰς χώρας) ἢ αἱ κληρονομικαὶ μερίδες (εἰς τὴν Ἡπειρωτικὴν Εὐρώπην). ‘Η (συνολικὴ) φορολογικὴ βάσις τοῦ φόρου κληρονομίας προφανῶς εἶναι τὸ ἄθροισμα τῶν ἀποταμεύσεων (καταλλήλως ἀνατοκισμένων) ἐνὸς ἀτόμου μιᾶς σειρᾶς ἐτῶν. Κατὰ συνέπειαν, ἔκαστον ἀτομον ἔχει συμφέρον, διὰ νὰ μειώσῃ τὸν προσωπικὸν φόρον ἐπὶ τῆς δαπάνης του, νὰ ὑπερ - ἐκτιμήσῃ τὴν ἀποταμίευσίν του (δεδομένου τοῦ εἰσοδήματός του καὶ τῆς φορολογικῆς συναρτήσεως). Τοῦτο δμως πράττων, ipso facto αὐξάνει τὴν φορολογικὴν βάσιν τοῦ φόρου κληρονομίας (καὶ κατὰ συνέπειαν τὸν φόρον κληρονομίας, δεδομένης τῆς φορολογικῆς συναρτήσεως καὶ εἰς τὴν Ἡπειρωτικὴν Εὐρώπην καὶ τοῦ ἀριθμοῦ καὶ τοῦ βαθμοῦ συγγενείας τῶν κληρονόμων του). Ομοίως, ἐὰν ὁ φορολογούμενος προσπαθήσῃ νὰ μειώσῃ τὸν φόρον κληρονομίας (τῶν κληρονόμων του) ὑπο - ἐκτιμῶν τὴν φορολογικὴν αὐτοῦ βάσιν, ipso facto, αὐξάνει τὴν φορολογικὴν βάσιν τοῦ προσωπικοῦ φόρου ἐπὶ τῆς δαπάνης. Κατὰ συνέπειαν, ἐὰν αἱ φορολογικαὶ συναρτήσεις τοῦ προσωπικοῦ φόρου ἐπὶ τῆς δαπάνης καὶ τοῦ φόρου κληρονομίας (ἢ, ως ἐλέχθη, ἐνὸς φόρου ἐπὶ τῆς κατοχῆς περιουσίας) ἔχουν καταλλήλως ἐπιλεγῆ, ἡ φοροδιαφυγὴ ἐκ τῶν δύο ἀνωτέρω φόρων αὐτομάτως ἐλέγχεται.

‘Ἐν συμπεράσματι λέγομεν ὅτι τρόποι αὐτομάτου ἐλέγχου τῆς φορολογικῆς βάσεως πρέπει νὰ ἐφαρμοσθοῦν, δῆπον εἶναι δυνατὸν νὰ ἐπινοηθοῦν. Ἐπὶ παραδείγματι, εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν ἰατρῶν, δῆπον εἰς ὥρισμένους ἔξ αὐτῶν ἡ φοροδιαφυγὴ φαίνεται νὰ εἶναι μεγάλης ἐκτάσεως, δύναται νὰ λεχθοῦν τὰ κάτωθι : Τὸ ἴσχυον σύστημα θεωρητικῶς φέρει εἰς ἀντίθετιν τὸ συμφέρον τοῦ ἰατροῦ πρὸς τὸ συμφέρον τοῦ φορολογούμενου πελάτου. Πράγματι, ὁ ἰατρὸς δύναται νὰ «φοροδιαφύγῃ» διὰ δύο κυρίως τρόπων : Πρῶτον, ἐὰν δὲν ἐκδώσῃ τιμολόγιον διὰ τὰς ὑπὸ αὐτοῦ παρασχεθείσας ὑπηρεσίας πρὸς ὥρισμένους πελάτας του καί, δεύτερον, ἐάν, εἰς τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν δόπιαν ἐκδώσει τιμολόγιον, ἀναγράψῃ ως ἀμοιβήν του ποσὸν μικρότερον τοῦ πράγματι εἰσπραχθέντος. Εἰς ἀμφοτέρας τὰς περιπτώσεις ὁ ἰατρὸς μειώνει τὴν φορολογικήν του ἐπιβάρυνσιν. Ἀντιθέτως, ἐφ’ ὅσον ὁ πελάτης τοῦ ἰατροῦ, εἴτε εἶναι ὁ ἵδιος φορολογούμενος εἴτε συνοικεῖ καὶ βαρύνει ἄλλον φορολογούμενον πολίτην, δὲν ἔχει συμφέρον νὰ συναινέσῃ εἰς τὴν ὡς ἄνω φοροδιαφυγὴν τοῦ ἰατροῦ. Τοῦτο δὲ διότι ἡ (πράγματι) καταβληθεῖσα διὰ ἰατρικάς ὑπηρεσίας δαπάνη δύναται νὰ ἐκπεσθῇ ἐκ τοῦ εἰσοδήματος εἴτε τοῦ ἴδιου πελάτου-φορολογούμενου εἴτε τοῦ φορολογούμενου τὸν δόπιον δι πε-

26. Βλ. Jean - Jacques Servan - Schreiber, *Le Manifeste Radical* (Paris : Denoël, 1970), σσ. 126 - 141 καὶ 341 - 355.

27. Βλ. Nicholas Kaldor, *An Expenditure Tax* (London : Unwin, 1955).

λάτης τοῦ ιατροῦ βαρύνει καὶ μετὰ τοῦ δποίου (φορολογουμένου) οὗτος συνοικεῖ (παρ. 3 τοῦ ἄρθρου 7 τοῦ Ν. Δ. 3323/1955), ἐφ' ὅσον ἐπισυνάψῃ εἰς τὴν δήλωσιν φόρου εἰσοδήματος τὸ σχετικὸν δικαιολογητικὸν (δελτίον παροχῆς ὑπηρεσιῶν). Κατὰ συνέπειαν, δὲ πελάτης τοῦ ιατροῦ ἔχει συμφέρον νὰ ζητήσῃ ἀπὸ τὸν ιατρὸν ἀποδεικτικὸν στοιχεῖον διὰ τὴν πράγματι καταβληθεῖσαν δαπάνην. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, ἐάν δὲ πελάτης τοῦ ιατροῦ δὲν λάβῃ τὸ σχετικὸν ἀποδεικτικὸν στοιχεῖον ἢ λάβῃ ἀπόδειξιν διὰ μικρότερον ποσὸν τοῦ πράγματι καταβληθέντος, αἱ ιατρικαὶ ὑπηρεσίαι τοῦ στοιχίζουν τὴν πράγματι καταβληθεῖσαν εἰς τὸν ιατρὸν ἀμοιβὴν σὺν τῷ γινόμενον τοῦ δριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τοῦ Φ. Ε. Φ. Π. τοῦ πελάτου²⁸, ἐπὶ εἴτε τὴν πράγματι καταβληθεῖσαν ἀμοιβήν, εἰς τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν δποίαν δὲ πελάτης οὐδὲν ἀποδεικτικὸν στοιχεῖον ἔλαβεν, εἴτε τὴν διαφορὰν μεταξὺ πράγματι καταβληθεῖσης ἀμοιβῆς καὶ τοῦ (μικροτέρου) ποσοῦ τοῦ ἀναγραφομένου εἰς τὸ ἀποδεικτικὸν στοιχεῖον τὸ δποίον δὲ πελάτης ἔλαβεν²⁹.

Παρὰ τὸ κατὰ τὰ ἀνωτέρω ἀντίθετον συμφέρον πελάτου καὶ ιατροῦ, τοῦτο δὲν φαίνεται νὰ εἶναι ἀρκούντως ἰσχυρὸν διὰ νὰ ἔξαλείψῃ τὴν φοροδιαφυγὴν τῶν ιατρῶν. Τοῦτο δφείλεται εἰς τοὺς ἔξης λόγους : Πρῶτον, δλοι οἱ πελάται τῶν ιατρῶν, ἢ τὰ πρόσωπα μετὰ τῶν δποίων οἱ πελάται τῶν ιατρῶν συνοικοῦν καὶ τοὺς δποίους βαρύνουν, δὲν ὑπόκεινται εἰς φόρον εἰσοδήματος καὶ κατὰ συνέπειαν τὰ ἐν λόγῳ πρόσωπα δὲν ἔχουν ἀντίθετον συμφέροντος μετὰ τῶν ιατρῶν. Δεύτερον, οἱ πελάται, ἂν καὶ θὰ είχον συμφέρον νὰ λάβουν ἀπόδειξιν διὰ τὰς ιατρικάς των δαπάνας, ἀγνοοῦν τὸ ἐν λόγῳ συμφέρον των ἢ δὲν γνωρίζουν ἢ εἰναι ἀβέβαιοι ὡς πρὸς τὴν ἔκτασιν του. Τρίτον, διὰ ψυχολογικοὺς λόγους, οἱ πελά-

28. Ἡ τοῦ φορολογουμένου μετὰ τοῦ δποίου δὲ πελάτης τοῦ ιατροῦ συνοικεῖ καὶ τὸν δποίον βαρύνει.

29. Τὸ ἀληθὲς κόστος Σ τῶν ιατρικῶν ὑπηρεσιῶν διὰ τὸν πελάτην φορολογούμενον εἶναι (ὅπου Α ἡ καταβληθεῖσα ἀμοιβὴ καὶ τ' ὁ δριακός φορολογικὸς συντελεστής ὁ δποίος ἀντιστοιχεῖ εἰς τὸ ἀνώτερον κλιμάκιον τοῦ εἰσοδήματος τοῦ πελάτου-φορολογουμένου ἢ τοῦ φορολογουμένου μετὰ τοῦ δποίου δὲ πελάτης τοῦ ιατροῦ συνοικεῖ καὶ τὸν δποίον βαρύνει):

$$C_1 = A + \tau' A$$

2) Εἰς τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν δποίαν ὑφίσταται δυνατότης πλήρους ἀποδείξεως τῶν ιατρικῶν δαπανῶν :

$$C_2 = A$$

3) Εἰς περίπτωσιν δυνατότητος ἀποδείξεως μέρους μόνον (εστω, A_1 , $A > A_1$) τῶν ιατρικῶν δαπανῶν :

$$C_3 = A + \tau'(A - A_1).$$

Σημειωτέον δτι εἰς ἥν περίπτωσιν ληφθῇ ὑπὸ δψιν ὡς βάσις συγκρίσεως ἡ κατάστασις τοῦ φορολογουμένου μετά τὴν φορολογίαν, ἀλλὰ πρὸ τῆς πραγματοποίησεως τῶν ιατρικῶν δαπανῶν, ὡς ἀληθὲς κόστος τῶν ιατρικῶν ὑπηρεσιῶν δύναται νὰ ληφθῇ εἰς τὰς ὡς ἀνω περιπτώσεις, ἀντιστοίχως,

$C_1 = A$, $C_2 = A - \tau' A$ καὶ $C_3 = A - \tau' A_1$. Είναι προφανὲς δτι : $C_1 > C_2 > C_3$.

ται τῶν ιατρῶν δὲν θέλουν νὰ ἔλθουν εἰς ἀντίθεσιν μετὰ τῶν ιατρῶν των ἡ λόγῳ τῶν δυσμενῶν διὰ τοὺς ἀσθενεῖς περιστάσεων δὲν λαμβάνουν τὴν σχετικήν ἀπόδειξιν ἀποφεύγοντες νὰ ἐπανέλθουν πρὸς τοῦτο. Τέταρτον, οἱ πελάται τῶν ιατρῶν δὲν λαμβάνουν τὴν σχετικήν ἀπόδειξιν, λόγῳ ἀδιαφορίας, ως πρὸς τὸ ὑψος τῆς ὥφελείας τὴν ὅποιαν θὰ είχον, ἐὰν ηδύναντο νὰ ἀποδείξουν τὰς ιατρικάς των δαπάνας, ίδιᾳ ἐὰν ὁ μέγιστος δριακός φορολογικὸς συντελεστὴς διὰ τὸ εἰσόδημά των είναι μικρός. Πέμπτον, οἱ ἀσθενεῖς ἀποφεύγουν νὰ ζητήσουν ἀπόδειξιν διὰ τὰς ιατρικάς των δαπάνας ἀπὸ φόβον μήπως ὁ ιατρὸς αὐξήσῃ τὴν ἀμοιβήν του κατὰ τὸν δριακὸν αὐτὸν (τοῦ ιατροῦ) φορολογικὸν συντελεστήν, ὥστε ἡ καθαρὰ (ἥτοι μετὰ τὴν φορολογίαν) ἀμοιβὴ του νὰ παραμείνῃ ἡ αὐτή³⁰, κ.λ.π.

Παρατηρητέον ἐπίσης ὅτι τὸ ίσχυν σύστημα ἔχει καὶ τὸ μειονέκτημα ὅτι ἡ ὥφελεία τῶν πελατῶν - φορολογούμενων ἐκ τῆς δηλώσεως ώρισμένης ιατρικῆς δαπάνης είναι συνάρτησις τοῦ (μεγίστου) δριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ αὐτῶν καὶ κατὰ συνέπειαν, λόγῳ τῆς προοδευτικότητος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., εὐνοεῖ περισσότερον τοὺς πελάτας - φορολογούμενους οἱ δόποιοι ἀνήκουν εἰς τὰς ὑψηλοτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις, ἐν σχέσει πρὸς τοὺς λοιποὺς³¹.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ἔπειται ὅτι ἡ ὑφισταμένη ἀντίθεσις συμφέροντος μεταξὺ ιατροῦ καὶ πελάτου φορολογούμενου δὲν είναι ἀρκούντως ίσχυρά, διὰ τοὺς πραναφερθέντας λόγους, ὥστε νὰ ὀδηγήσῃ εἰς ἔλεγχον τῆς φοροδιαφυγῆς τῶν ιατρῶν. Διὰ ταῦτα προτείνεται ὅπως εἰς τὸ ἔξῆς ἀπαγορευθῆ πᾶσα ἀμέσος χρηματικὴ συναλλαγὴ μεταξὺ ιατροῦ καὶ πελάτου του, τῆς ἀμέσου χρηματικῆς συναλλαγῆς τῆς τυχὸν λαμβανούσης χώραν τιμωρούμένης ἐπὶ τῇ βάσει τῶν διατάξεων περὶ δωροδοκίας καὶ δωροληψίας ἡ καὶ διὰ διοικητικῶν κυρώσεων (π.χ. ἀφαίρεσις ἀδείας ἀσκήσεως τοῦ ἐπαγγέλματος) εἰς βάρος τοῦ παρανομοῦντος ιατροῦ. Προτείνεται δὲ ὅπως ὁ πελάτης τοῦ ιατροῦ λαμβάνῃ δελτίον παροχῆς ιατρικῶν ὑπηρεσιῶν, τὸ δόποιον νὰ ἀναγράφῃ τὴν ἀμοιβὴν τοῦ ιατροῦ καὶ τὸ δόποιον νὰ προσκομίζῃ ὁ πελάτης τοῦ ιατροῦ πρὸς ἔξοφλησιν εἰς (π.χ.) οἰανδήποτε Τράπεζαν, καταβάλλων μέρος μόνον τῆς ἀναγραφούμενης ἀμοιβῆς τοῦ ιατροῦ (π.χ. τὸ 70 %),

30. Σημειωτέον ὅτι ἐὰν τοῦτο συνέβαινε τότε ὁ ἀσθενής ὁ δόποιος συνήθως ἔχει κατώτερον εἰσόδημα ἀπὸ ἕκεινο τοῦ ιατροῦ, θὰ κατέβαλε μεγαλύτεραν δαπάνην, ἀπὸ τὸ ἀληθὲς κόστος τῶν ιατρικῶν δαπανῶν δι᾽ αὐτὸν καὶ εἰς ἣν ἀκόμη περίπτωσιν οὐδεμίαν ιατρικὴν δαπάνην ἦδύνατο νὰ δικαιολογήσῃ, λόγῳ τῆς προοδευτικότητος τῆς φορολογίας. Πράγματι, εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν, τὸ ἀληθὲς κόστος τῶν ιατρικῶν δαπανῶν διὰ τὸν πελάτην φορολογούμενον είναι (βλ. ὑποσ. 29, ἀνωτέρω) : $C_1 = A + \tau' A$. Ἀντιθέτως, ἐὰν ὁ ιατρὸς ηὔξανε τὴν ἀμοιβὴν κατὰ τὸ ποσόν τοῦ φόρου τὸν δόποιον οὗτος θὰ κατέβαλε (καὶ συγχρόνως ἔδιδεν ἀπόδειξιν διὰ τὴν (συνολικὴν) ἀμοιβὴν του εἰς τὸν πελάτην του), ὁ ἀσθενής θὰ είχε συνολικὸν κόστος Ισον πρός : $C_1'' = A + \tau'' A$, δπου τ'' ὁ δριακός φορολογικὸς συντελεστὴς τοῦ ιατροῦ.

'Ἐφ' δοσον καθ' ὑπόθεσιν ὁ ιατρὸς (συνήθως) ἀνήκει εἰς ὑψηλοτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις ἀπὸ τοὺς πελάτας του, ἔπειται διὰ, λόγῳ τῆς προοδευτικότητος τῆς φορολογίας, $\tau'' > \tau'$ κατὰ συνέπειαν, $C_1'' > C_1$. Τοῦτο σημαίνει διὰ, ἐὰν ὁ πελάτης τοῦ ιατροῦ ἀναμένῃ τὴν ώς ἄνω συμπεριφορὰν τοῦ ιατροῦ, ὁ ἐν λόγῳ πελάτης ἔχει συμφέρον δόπος ἀποφύγη νὰ ζητήσῃ ἀποδεικτικὸν στοιχεῖον τῆς δαπάνης του, ἐφ' δοσον ὁ ιατρὸς ἀνήκει εἰς ὑψηλοτέραν εἰσοδηματικὴν τάξειν ἔκεινης εἰς τὴν δόποιαν ὁ ίδιος ἀνήκει.

31. Πρβλ. τὴν ἀνάλυσιν τῆς Δευτέρας Προτάσεως, ἀνωτέρω.

τοῦ ὑπολοίπου (30 %) ἐπιδοτουμένου ὑπὸ τοῦ Κράτους. Τὸ Κράτος δύναται νὰ ἔγγυηθῇ τὴν ἀμοιβὴν τῶν ιατρῶν, ή δποία ἐὰν δὲν καταβληθῇ ἐντὸς εὐλόγου χρόνου (π.χ. ἐντὸς μηνός), δύναται νὰ βεβαιοῦται ως δημόσιον ἔσοδον καὶ νὰ εἰσπράττεται καταλλήλως ὑπὸ τοῦ Κράτους.

τὸν προτεινόμενον σύστημα ἐπιτυγχάνει ἀφ' ἑνὸς μὲν πλήρῃ ἔλεγχον τῶν εἰσοδημάτων τῶν ιατρῶν, ἀφ' ἑτέρου δὲ παρέχει τὴν αὐτὴν ἐνίσχυσιν εἰς τοὺς ἀσθενεῖς, ἀνεξαρτήτως τῆς εἰσοδηματικῆς των καταστάσεως. Ωσαύτως, διὰ τῆς βαθμιαίας μειώσεως (αὐξῆσεως) τοῦ ὑπὸ τοῦ ἀσθενοῦς (Κράτους) καταβαλλομένου ποσοστοῦ καλύψεως τῶν ιατρικῶν δαπανῶν, δύναται νὰ ἐπιτευχθῇ ἡ (πλήρης) κοινωνικοποίησις τῶν ιατρικῶν ὑπηρεσιῶν, ὅπως ὑπάρχει ἡ τάσις εἰς ὅλα τὰ ἀνεπιτυγμένα Κράτη.

πτυγμένα Κράτη.
Η διὰ τοῦ προτεινομένου μέτρου εἰσαγωγή ἀντιθέσεως συμφεροντών μεταξύ λατροῦ καὶ πελάτου είναι ισχυρότερα τῆς σήμερον ισχυούσης. Οἱ ἀσθενής δύναται νὰ ἀρνηθῇ οἰανδήποτε υπὸ τοῦ λατροῦ προτεινομένην ἄμεσον χρηματικὴν συναλλαγήν, ἐπικαλούμενος τὰς αὐστηρὰς συνεπείας τοῦ Νόμου. Ωσαύτως, ὁ πελάτης ἔχει συμφέρον ὅπως καταβάλῃ τὴν ἀμοιβὴν εἰς τὴν Τράπεζαν καὶ ὅχι εἰς τὸν λατρόν, διότι εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν θὰ ἀπολέσῃ τὴν υπὸ τοῦ Κράτους χορηγουμένην ἐπιδότησιν, ή ὁποία είναι ἀμέσως ἀντιληπτὴ υπ' αὐτῷ καὶ ὅχι ὅπως συμβαίνει μὲ τὸ ισχύον σύστημα, συμφώνως πρὸς τὸ δότον ἡ ἐπιδότησις είναι ἀβεβαία (λόγῳ ἀγνοίας τοῦ δριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ) καὶ ἔμμεσος (παρεχομένη διὰ τῆς μειώσεως τοῦ Φ.Ε.Φ.Π.), λαμβανομένη μετὰ πάροδον πολλῶν μηνῶν.

πολλῶν μηνῶν.
Αξίζει νὰ σημειωθῇ ὅτι τὸ προτεινόμενον σύστημα ἀπαιτεῖ κάποιον ἔλεγχον τῶν τιμῶν τῶν Ἰατρικῶν ὑπηρεσιῶν. Τοῦτο δὲ διότι οἱ Ἰατροὶ θὰ ἔχουν τὴν τάσιν νὰ αὐξήσουν τὰς τιμὰς τῶν ὑπηρεσιῶν των, ἀφ' ἐνὸς μὲν διὰ νὰ καλύψουν τὸν Φ. Ε. Φ. Π. τὸν ὁποῖον θὰ πρέπει πλέον νὰ καταβάλλουν, ἀφ' ἑτέρου δὲ διότι ἡ συνολικὴ τιμὴ τῶν ὑπηρεσιῶν των δὲν θὰ βαρύνῃ τὸν ἀσθενῆ ἄμεσα. Τυχόν ἀντιρρήσεις ἐναντίον τοῦ ἔλεγχου τῶν τιμῶν τῶν Ἰατρικῶν ὑπηρεσιῶν, ἐπικαλούμεναι τὴν ἐλευθερίαν τῶν συναναλαγῶν καὶ υἱοθετοῦσαι τὴν φιλοσοφίαν τοῦ (μηδέποτε ὑπάρξαντος) ἀκράτου φιλελευθερισμοῦ, δύναται εὐκόλως νὰ ἀγνοηθοῦν εἰς ἐποχὴν Ἑγύτονου κρατικοῦ παρεμβατισμοῦ, τοῦ Κράτους ἔλεγχοντος τὴν μεγάλην πλειοψηφίαν τῶν τιμῶν τῶν εἰδῶν πρώτης ἀνάγκης (καὶ ποῖον ἀγαθὸν ἰκανοποιεῖ βασικωτέραν ἀνάγκην ἀπὸ τὰς κυρίως Ἰατρικὰς ὑπηρεσίας;).

¹ Εν συμπεράσματι, ή γενική πρότασις είναι όπως επινοηθύνουν, όπου το
είναι δυνατόν, τρόποι αὐτομάτου ἐλέγχου τοῦ εἰσοδήματος τῶν φορολογουμένων,
ώς ὁ προαναφερθείς, προκειμένου περὶ τῶν ιατρῶν. Ωσαύτως πιστεύεται διτο
κατάλληλος ἐκπαίδευσις τῶν πολιτῶν, ή μη ἐπικαλουμένη μόνον θητικάς ἀρχάς,
ἀλλὰ καὶ κυρίως ή ἀποβλέπουσα εἰς τὴν συγειδητοποίησιν ὑπὸ τῶν πολιτῶν
τοῦ ίδιου αὐτῶν συμφέροντος, θέλει δόηγήσει εἰς μείωσιν τῆς φοροδιαφυγῆς.
Πράγματι, ἐάν γινη συνείδησις τῶν πολιτῶν, τῇ βοηθείᾳ τῶν μέσων οιαζικῆς
ἐνημερώσεως, διτο τὰ διαφεύγοντα ἔσοδα τοῦ Κράτους λόγῳ τῆς φοροδιαφυγῆς
φρισμένων ἀτόμων αἰξάνουν τὴν φορολογικήν ἐπιβάρυνσιν τῶν λοιπῶν ἀτόμων,
τὰ τελευταῖα ἄτομα θὰ ἀντιδράσουν ἐνεργῶς (καὶ ἐν πάσῃ περιπτώσει δὲν θὰ συμ-

πράξουν μὲ τὴν αὐτὴν εὐκολίαν) εἰς τὴν φοροδιαφυγὴν τῶν πρώτων.

5. Πέμπτη Πρότασις

Ἄπὸ θεωρητικῆς ἀπόψεως, τὸ εἰσόδημα, διὰ φορολογικοὺς σκοπούς, θὰ δύνατο νὰ δρισθῇ ως ἡ μεγίστη δυνατὴ κατανάλωσις τοῦ φορολογουμένου, ἐντὸς μιᾶς περιόδου (ἔτους), ἡ δποίᾳ ἀφήνει ἀμετάβλητον τὴν περιουσιακὴν κατάστασιν αὐτοῦ. Εἶναι αὐτονόητον ὅτι εἰς τὸν ως ἄνω δρισμὸν ἡ πηγὴ τοῦ εἰσόδηματος εἶναι ἀδιάφορος καὶ τοῦτο εἶναι σύμφωνον πρὸς τὴν κοινὴν ἔννοιαν τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης. Ἐπομένως, ἡ ἐπερχομένη ἐντὸς μιᾶς περιόδου αὕξησις τῆς ἀξίας τῶν περιουσιακῶν στοιχείων (τὰ δποῖα ὅμως δὲν συνδέονται πρὸς τὴν συνήθη δραστηριότητα μιᾶς ἐπιχειρήσεως) τοῦ φορολογουμένου (ἡ λεγομένη ὑπεραξία), ἡ δποίᾳ δύναται νὰ δόῃ γήση εἰς αὔξησιν τῆς καταναλώσεως αὐτοῦ, πρέπει νὰ θεωρηθῇ ως εἰσόδημα καὶ νὰ φορολογηθῇ, παρεχομένης εἰς τὸν φορολογούμενον τῆς δυνατότητος διαχρονικῆς ἔξομαλύνσεως τοῦ εἰσόδηματός του³².

Ομοίως, ἡ ὑποτίμησις τοῦ κεφαλαίου, ἔξαιρέσει ὅμως τῆς προερχομένης ἐκ τῆς χρησιμοποιήσεως τοῦ κεφαλαίου διὰ προσωπικὴν κατανάλωσιν, πρέπει νὰ δύναται νὰ ἀφαιρεθῇ ἐκ τοῦ εἰσόδηματος ἐξ οἰασδήποτε πηγῆς (ἢ μὴ ὑπάρχοντος τοιούτου νὰ δύναται νὰ «ἀποσβεσθῇ» ἔναντι θετικοῦ εἰσόδηματος τῶν προσεχῶν ἐτῶν) πρὸς προσδιορισμὸν τοῦ φορολογητέου εἰσόδηματος. Ὡς θέμα ἀρχῆς, ἡ ὑπεραξία θὰ ἔπειρε νὰ φορολογηθῇ καθ' ὅν χρόνον αὐτῇ ἐπέρχεται, πλὴν ὅμως τοῦτο συνεπάγεται πολλὰ διαχειριστικὰ προβλήματα καὶ ως ἐκ τούτου προτείνεται ἡ φορολογία μόνον τῆς πραγματοποιίου μὲν ης (realized) ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου.

Τοῦτο ἐπιβάλλεται καὶ ἀπὸ ἀπόψεως φορολογικῆς δικαιοσύνης (ἀρχὴ τῆς καθέτου φορολογικῆς ισότητος), δεδομένου ὅτι ὑπάρχει μεγάλη συσχέτισις μεταξὺ ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου καὶ ὑψηλῶν εἰσόδημάτων, μὲ συνέπειαν ἡ ἀπαλλαγὴ τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου ἀπὸ τὴν φορολογίαν τοῦ εἰσόδηματος νὰ δόῃ γήση εἰς σημαντικὴν μείωσιν τῆς προοδευτικότητος τῆς φορολογίας. Οσαύτως, ἡ ἀρχὴ τῆς δριζοντίου φορολογικῆς ισότητος παραβιάζεται ἀπὸ τὴν μὴ φορολογίαν τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, δεδομένου ὅτι, ceteris paribus, ὁ ἀπολαμβάνων ὑπεραξίαν τοῦ κεφαλαίου εὐνοεῖται ἐν σχέσει πρὸς τὸν μὴ ἀπολαμβάνοντα τοιούτου εἰδούς εἰσόδημα.

Ἐρωτᾶται ὅμως, εἶναι πράγματι ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου εἰσόδημα;

Ὑπεστηρίχθη ὅτι ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου ἀντιπροσωπεύει «τὴν αὔξησιν τοῦ μεγέθους τοῦ δένδρου καὶ ὅχι τὴν αὔξησιν τῶν καρπῶν τοῦ δένδρου». Καίτοι τοῦτο εἶναι ἀληθές, εἶναι παρὰ ταῦτα ἀδιάφορον, δεδομένου ὅτι ἐὰν δὲ Α ἡγόρασε ἔνα οἰκόπεδον τὸ 1973 ἀντὶ 100 χρηματικῶν μονάδων καὶ τὸ πωλήσῃ τὸ 1974 ἀντὶ

32. Ἀνάλογος πρότασις εἶχε γίνει τὸ 1967 ὑπὸ τοῦ Καθηγητοῦ Διονυσίου Καράγιωργα. Ad hoc, βλ. ΚΕΠΕ, Εισηγήσεις ἐπὶ τῆς Μεταρρυθμίσεως τοῦ Ἑλληνικοῦ Φορολογικοῦ Συστήματος ('Αθῆναι, 1967), σσ. 29 - 31.

150 χρηματικῶν μονάδων, διά οὐναται νὰ αὐξήσῃ τὴν κατανάλωσίν του κατὰ 50 χρηματικὰς μονάδας κατὰ τὸν ἴδιον ἀκριβῶς τρόπον ὡς ἐὰν αἱ 50 χρηματικαὶ μονάδες προήρχοντο ἐξ εἰσοδήματος οἰασδήποτε ἄλλης πηγῆς. Ἐπομένως, ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἀνωτέρῳ δοθέντος δρισμοῦ τοῦ εἰσοδήματος, αἱ 50 χρηματικαὶ μονάδες εἶναι ἀπὸ φορολογικῆς ἀπόψεως εἰσόδημα καὶ πρέπει νὰ φορολογηθοῦν.

Αἱ δύο πλέον σοβαραὶ ἀντιρρήσεις κατὰ τῆς φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου εἶναι αἱ ἔξης :

Πρῶτον, ὑποστηρίζεται ὅτι ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου ἵσως νὰ ὀφείλεται, τουλάχιστον ἐν μέρει, εἰς αὔξησιν τοῦ γενικοῦ ἐπιπέδου τῶν τιμῶν. Ἀλλὰ καὶ ἄλλαι μορφαὶ εἰσοδήματος ὑπόκεινται εἰς τὴν αὐτὴν ἐπίδρασιν τῆς μεταβολῆς τοῦ ἐπιπέδου τῶν τιμῶν — π.χ. ἡ ἀξία τῶν ἀποθεμάτων τῶν ἐπιχειρήσεων. Ἐφ' ὅσον ἡ μεταβολὴ τοῦ ἐπιπέδου τῶν τιμῶν δὲν λαμβάνεται ὑπὸ ὅψιν κατὰ τὴν φορολογίαν τῶν ἄλλων μορφῶν εἰσοδήματος³³, οὐδεμίᾳ ὑπάρχει δικαιολογία νὰ ληφθῇ ὑπὸ ὅψιν εἰδικῶς διὰ τὴν περίπτωσιν τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου· τοῦτο δὲ κατὰ μείζονα λόγον δεδομένου ὅτι οἱ ἀπολαμβάνοντες ὑπεραξίαν τοῦ κεφαλαίου ὁ φελοῦνται πληθωρισμοῦ — ἐν ἀντιθέσει πρὸς τοὺς ἔχοντας σταθερὸν εἰς χρηματικοὺς δρους εἰσόδημα, οἱ δοποῖοι ἐπηρεάζονται δυσμενῶς ἐκ τοῦ πληθωρισμοῦ, ἀνευ οὐδεμίᾳ ἀντιστοίχου εὐνοϊκῆς φορολογικῆς μεταχειρίσεως τῶν. Διὰ ποῖον λοιπὸν λόγον νὰ τύχουν εὐνοϊκῆς φορολογικῆς μεταχειρίσεως οἱ ὀφελούμενοι ἐκ τοῦ πληθωρισμοῦ, δταν δὲν τυγχάνουν τοιαύτης εὐνοϊκῆς φορολογικῆς μεταχειρίσεως οἱ δυσμενῶς ἐπηρεάζόμενοι ἐκ τοῦ πληθωρισμοῦ (καὶ οἱ δοποῖοι συνήθως ἀνήκουν εἰς τὰς κατωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις) ;

Δεύτερον, ὑπεστηρίχθη ὅτι ὀρισμένη κατηγορία ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου ὀφείλεται εἰς πτώσιν τοῦ ἐπιτοκίου. Πράγματι, δταν π.χ. τὸ ἐπιτόκιον μειώνεται, ἡ ἀξία τῶν ὁμοιογιῶν αὐξάνεται. Ἀλλά, ἡ ἐπίδρασις τῆς μεταβολῆς τοῦ ἐπιτοκίου ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος δὲν λαμβάνεται ὑπὸ ὅψιν διὰ φορολογικοὺς σκοπούς (καὶ θὰ ἡτο ἀπὸ διοικητικῆς ἀπόψεως οἵονει ἀδύνατον νὰ συμβῇ τοῦτο) καὶ κατὰ συνέπειαν δὲν ὑπάρχει δικαιολογητικὴ βάσις διὰ νὰ ληφθῇ ὑπὸ ὅψιν εἰδικῶς ἡ ἐπίδρασις τοῦ ἐπιτοκίου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, ἡ δοποία ἐπίδρασις σημειωτέον εἶναι εὐνοϊκή. (Ἡ ἀνάλυσις ἐνταῦθα προϋποθέτει τὴν πλήρη ἔκπτωσιν ἐκ τοῦ εἰσοδήματος διὰ φορολογικοὺς σκοπούς τῆς μειώσεως τῆς ἀξίας τοῦ κεφαλαίου - full capital loss offset). Ὡσαύτως, ἡ μεταβολὴ τῶν ἐνοικίων, μερισμάτων κλπ. ἐπιφέρει μεταβολὰς εἰς τὴν ἀξίαν τῶν ὀκινήτων, μετοχῶν κ.λπ., αἱ δοποῖαι ὅμως δὲν λαμβάνονται ὑπὸ ὅψιν ἀπὸ φορολογικῆς ἀπόψεως, καὶ, κατὰ συνέπειαν, διατί νὰ τύχουν εὐνοϊκῆς μεταχειρίσεως οἱ κάτοχοι διοικητῶν καὶ μόνον;

Διάφορα ἄλλα ἐπιχειρήματα ἔχουν προταθῆ ὑπὲρ τῆς φορολογικῆς ἀπαλλαγῆς τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου. Οὕτω, π.χ., ὑποστηρίζεται ὅτι ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου εἶναι δύσκολον νὰ φορολογηθῇ κατὰ τακτὰς χρονικὰς περιόδους (accrual basis) (κατ' ἔτος π.χ., ἡ ἀνὰ πέντε ἔτη κ.λπ.) καὶ κατὰ συνέπειαν ὅλαι ἐν

33. Τελευταίως ὅμως λαμβάνεται ὑπὸ ὅψιν εἰς πολλὰς χάρας, ιδίᾳ δὲ εἰς τὸν Καναδᾶν, τὴν Δανίαν καὶ τὴν 'Ολλανδίαν, διὰ τοῦ ἀποκληθωρισμοῦ («indexation») τοῦ εἰσοδήματος.

γένει³⁴ αἱ χῶραι, αἱ δποῖαι φορολογοῦν τὴν ὑπεραξίαν τοῦ κεφαλαίου, πράττον τοῦτο κατὰ τὴν ἐποχὴν «πραγματοποιήσεως» (realization) τῆς ὑπεραξίας. Τοῦτο ἔχει ως συνέπειαν ὅτι ὁ Α., π.χ., δὲν φορολογήται διὰ τὴν ὑπεραξίαν τῶν μετοχῶν του κατ' ἕτος, ἀλλὰ μόνον κατὰ τὰς περιόδους πωλήσεως αὐτῶν — ὅτε ἡ «πραγματοποίησις» τῆς ὑπεραξίας λαμβάνει χώραν. Ἀποτέλεσμα τούτων εἰναι ὅτι, ἐὰν ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου φορολογεῖται ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος φορολογίας φυσικῶν προσώπων (ώς ἐνταῦθα προτείνεται), λόγῳ τῆς προοδευτικότητος τοῦ Φ. Ε. Φ. Π., ἐπέρχεται σημαντικὴ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις κατὰ τὸν χρόνον τῆς πραγματοποιήσεως τῆς ὑπεραξίας. Τὸ ως ἄνω δμως ἀποτέλεσμα δὲν ἀποτελεῖ ἐπιχείρημα ὑπὲρ τῆς μὴ φορολογίας τῆς ὑπεραξίας, ἀλλὰ μόνον ὑπὲρ τῆς ἐφαρμογῆς καταλλήλου μεθόδου διαχρονικῆς δμαλοποίησεως τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου (averaging), ως τοῦτο συμβαίνει καὶ μὲ ἄλλα ὥχι κατὰ τρόπον δμαλὸν διαχρονικῶς κατανεμημένα εἰσοδήματα³⁵.

Ὑπεστηρίχθῃ ὡσαύτως, ὅτι ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου θὰ δδηγήσῃ εἰς μείωσιν τῆς ἀποταμιεύσεως ως καὶ τῆς ἐπιθυμίας πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων (δεδομένου ὅτι ἡ μετὰ τὴν φορολογίαν ἀποδοτικότης θὰ εἰναι μειωμένη) μὲ συνέπειαν τὴν μείωσιν τοῦ ρυθμοῦ οἰκονομικῆς ἀναπτύξεως, πρᾶγμα τὸ ὅποιον κρίνεται ως δλιγάτερον ἐπιθυμητόν, ἐν σχέσει πρὸς τὴν βελτίωσιν τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης, τὴν ὅποιαν συνεπάγεται ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου. Παρατηρητέον κατ' ἀρχὴν ὅτι καὶ εἰς ᾧν περίπτωσιν ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου δδηγήσῃ πράγματι εἰς μείωσιν τῆς ἀποταμιεύσεως καὶ τῆς ἐπιθυμίας πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων, τοῦτο δὲν ἀποτελεῖ ἐπιχείρημα ἐναντίον τῆς φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, δεδομένου ὅτι τὸ Κράτος διαθέτει ἄλλα μέσα, τὰ δποῖα δὲν μειονεκτοῦν ἀπό ἀπόψεως φορολογικῆς δικαιοσύνης ως συμβαίνει μὲ τὴν νῦν ἰσχύουσαν φορολογικὴν ἀπαλλαγὴν τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, διὰ τῶν δποίων δύνανται νὰ ἐνθαρρύνῃ καὶ τὴν ἀποταμιεύσιν καὶ τὴν ἐπιθυμίαν πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων. Ἐξεταστέον δμως ἐὰν πράγματι ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου θὰ δδηγήσῃ εἰς μείωσιν τῆς ἀποταμιεύσεως ἢ καὶ τῆς ἐπιθυμίας πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων. «Οσον ἀφορᾶ εἰς τὴν ἀποταμιεύσιν παρατηρητέα τὰ κάτωθι :

Ἡ εἰσαγωγὴ τοῦ νόμου περὶ φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, αὐξάνουσα τὴν φορολογικὴν βάσιν τοῦ φόρου εἰσοδήματος, θὰ ἔχῃ ως συνέπειαν τὴν αὔξησιν τῶν φορολογικῶν ἐσόδων, ἐφ' ὅσον ἡ φορολογικὴ συνάρτησις παραμείνῃ ἀμεταβλητος. Ἐπομένως, ἡ σύγκρισις τοῦ νῦν ἰσχύοντος καθεστῶτος πρὸς τὸ καθεστώς τὸ ὅποιον θὰ προέκυπτεν ἐὰν ἐφορολογεῖτο ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου ceteris paribus, δὲν ἐγδείκνυται, δεδομένου ὅτι τὰ δύο φορολογικὰ συστήματα δὲν εἰναι «ἰσοδύναμα» (equivalent) — ἥτοι δὲν ἀποφέρουν τὰ αὐτὰ φορολογικὰ

34. Εἰς ώρισμένας δμως χώρας ἡ ὑπεραξία τῶν μετοχῶν λογίζεται δι τοι λαμβάνει χώραν ἀνὰ τακτὰ χρονικὰ διαστήματα (π.χ. ἀνὰ πενταετίαν).

35. Πρβλ., π.χ., τὴν παρ. 5, ἐδάφιον α', τοῦ ἄρθρου 45 τοῦ Ν.Δ. 3323/1955, ως ἀντικατε-

Ἐσοδα. Οὕτως, ἐντὸς τοῦ πλαισίου τοῦ ἑλληνικοῦ φορολογικού συστήματος, μία ἀπὸ τὰς ἐναλλακτικάς λύσεις αἱ δόποιαι θὰ ἡδύνατο νὰ ἔξετασθοῦν εἰναι, π.χ., ἡ σύγκρισις τοῦ νῦν ἰσχύοντος συστήματος μὲ τὸ σύστημα τὸ δόποιον θὰ προέκυψτεν ἐὰν συγχρόνως, ἀφ' ἐνὸς μὲν προσετίθετο εἰς τὴν φορολογικήν βάσιν τοῦ Φ. Ε. Φ. Π. ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἐμειοῦντο καταλλήλως οἱ φορολογικοὶ συντελεσταὶ, ὥστε τὰ δύο συστήματα (ἥτοι τὸ ἰσχύον καὶ τὸ προτεινόμενον) νὰ εἰναι ἴσοδύναμα.

Τὸ ἀνωτέρῳ προτεινόμενον σύστημα θὰ ἐπέφερεν αὐξῆσιν τῆς φορολογίκης ἐπιβαρύνσεως τῶν ἀνωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων καὶ ταυτόχρονον μείωσιν τῆς φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως τῶν κατωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων, ἐν σχέσει πρὸς τὸ νῦν ἰσχύον. Κατὰ συνέπειαν, πρέπει νὰ ἀναμένεται ὅτι τὸ προτεινόμενον σύστημα θὰ ἐμείωνε τὴν συνολικήν ἀποταμίευσιν τῶν φυσικῶν προσώπων, ἐάν η μείωσις τῆς ἀποταμιεύσεως τῶν ἀνωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων, συνεπεία τῆς ηνέημένης φορολογικῆς των ἐπιβαρύνσεως, ὑπερέβαινε τὴν αὐξῆσιν τῆς ἀποταμιεύσεως τῶν κατωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων, συνεπεία τῆς μειώσεως τῆς φορολογικῆς των ἐπιβαρύνσεως. Παρὰ τὸ γεγονός ὅτι αἱ ἀνώτεραι εἰσοδηματικαὶ τάξεις, τῶν δοπίων ή ἐπιβάρυνσις θὰ αὐξηθῇ ὡς ἐκ τῆς θεσπίσεως τοῦ προτεινόμενου νόμου περὶ φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, περιλαμβάνουν δλιγχώτερα ἄτομα, ἐν σχέσει πρὸς τὰς λοιπὰς εἰσοδηματικὰς τάξεις, θὰ πρέπει μᾶλλον νὰ ἀναμένεται κάποια μείωσις τῆς συνολικῆς ἀποταμιεύσεως, λόγῳ τοῦ γεγονότος ὅτι η δριμικὴ ροπὴ πρὸς ἀποταμίευσιν τῶν ἀνωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων είναι μεγαλύτερα ἐκείνης τῶν κατωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων.⁷ Ερωτᾶται, δημοσίευσις, ἐάν η ἐν λόγῳ μείωσις τῆς ἀποταμιεύσεως είναι πράγματι σημαντική, ἐγ σχέσει πρὸς τὴν συνολικήν ἀποταμίευσιν.

"Οσον ἀφορᾶ εἰς τὴν ἀποταμίευσιν τῶν νομικῶν προσώπων, παρατηρητέα τὰ ἀκόλουθα :

Τὸῦ ισχύον σύστημα παρέχει κίνητρον εἰς τὰ νομικά πρόσωπα, διὰ εκείνων διοίων ὁ ἀριθμὸς τῶν μετόχων εἶναι μικρὸς (ἢ ὁ ἀριθμὸς τῶν μετόχων τῶν ἔχοντων τὴν πλειοψηφίαν τῶν μετοχῶν εἶναι μικρός), διποτες διανείμουν μικρὸν μόνον μέρος τῶν κερδῶν των εἰς τοὺς μετόχους των, ἵνα οὗτοι (ἀνήκοντες κυρίως εἰς τὰς ὑψηλὰς εἰσοδηματικὰς τάξεις) ἀποφύγουν τοὺς ὑψηλοὺς φορολογικοὺς συντελεστὰς τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. Οἱ μέτοχοι δύνανται νὰ λαμβάνουν τὸ εἰσόδημα τοῦ νομικοῦ προσώπου διὰ τῆς παλήσεως (μέρους) τῶν μετοχῶν των, τῶν διοίων ἡ ἀξία ὑψηλὴ, ὡς ἐκ τῆς παρακρατήσεως τοῦ εἰσοδήματος τῶν νομικῶν προσώπων, φοροαποφεύγοντες παντελῶς. Βεβαίως, τὸ ὡς ἄνω κίνητρον μὴ διανομῆς τοῦ εἰσοδήματος τῶν νομικῶν προσώπων περιορίζεται, ίδιᾳ ἐν Ἑλλάδι, λόγῳ τῆς δυνατότητος φοροδιαφυγῆς τῶν κατόχων τῶν μὴ δονομαστικοποιημένων μετοχῶν. Ωσαύτως, ἡ εἰσπραξὶς τοῦ εἰσοδήματος τοῦ νομικοῦ προσώπου ὑπὸ τῶν μετόχων, διὰ τῆς πωλήσεως τῶν μετοχῶν των, περιορίζεται εἰς τὴν πρᾶξιν, δύον ἀφορᾶ εἰς τοὺς κυρίους μετόχους τοῦ νομικοῦ προσώπου, ἐκ τοῦ κινδύνου ἀπωλείας τοῦ ἐλέγχου τοῦ νομικοῦ προσώπου. "Ενα κριτήριον «καλοῦ» φορολογικοῦ συστήματος εἶναι ἡ «օνδετερότης» του (tax neutrality) δύον ἀφορᾶ εἰς τὴν λῆψιν οἰκο-

νομικῶν ἀποφάσεων. Καὶ τὸ ἐν λόγῳ κριτήριον παραβιάζεται ὑπὸ τοῦ ἰσχύοντος φορολογικοῦ συστήματος. Ἡ εἰσαγωγὴ τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας, τῶν μετοχῶν ἐν προκειμένῳ, θὰ δῦνη γίσῃ εἰς αὐξῆσιν τοῦ μέρους τοῦ εἰσοδήματος τῶν νομικῶν προσώπων τὸ δόποῖον διανέμεται εἰς τοὺς μετόχους ὑπὸ μορφὴν μερισμάτων κ.λπ., ἀλλὰ τὸ ἐν λόγῳ ἀποτέλεσμα θὰ ἐπήρχετο οὕτως ἢ ἄλλως, ἐὰν νίοθετεῖτο ἡ ἐφαρμογὴ μιᾶς κάποιας παραλλαγῆς τῆς μεθόδου τῆς πλήρους ἐνοποιήσεως τῆς φορολογίας Ε. Φ. Π. καὶ Ν. Π. (full integration approach) τὴν δοποίαν πιστεύω δτὶ θὰ ἔπειρε νὰ νίοθετῇ τὸ ἔλληνικὸν φορολογικὸν σύστημα³⁶.

Περαιτέρω, μείωσις τῆς συνολικῆς ἀποταμιεύσεως θὰ ἐπήρχετο μόνον ἐὰν ἡ αὐξῆσις τοῦ μέρους τοῦ εἰσοδήματος τοῦ νομικοῦ προσώπου τὸ δόποῖον διανέμεται εἰς τοὺς μετόχους δὲν δῦνη γίσῃ τοὺς μετόχους εἰς αὐξῆσιν τῆς ἀποταμιεύσεώς των ἵσην πρὸς τὰ ληφθέντα ἐπὶ πλέον εἰσοδήματα. Ἐὰν δημοσίες οἱ κύριοι μέτοχοι τῶν νομικῶν προσώπων ἀνήκουν εἰς τὰς ὑψηλὰς εἰσοδηματικὰς τάξεις καὶ ἀπολαμβάνουν ἔνα ώρισμένον ὑψηλὸν ἐπίπεδον καταναλώσεως καὶ κατὰ συνέπειαν ἀποταμιεύουν, εἴτε ἀμέσως εἴτε μέσω τῶν νομικῶν προσώπων τὰ δόποια ἐλέγχουν, τὸ ὑπόλοιπον μέρος τοῦ εἰσοδήματος των, τὸ δόποῖον δὲν καταναλίσκουν, τοῦ ὑψηλοῦ ἐπιπέδου καταναλώσεώς των μὴ μεταβαλλομένου ὅταν μεταβάλλεται (τουλάχιστον ἐντὸς ωρισμένων δρίων) τὸ ἐπίπεδον τοῦ εἰσοδήματος των (residual savers), ἔπειται δτὶ ἡ αὐξῆσις τῆς ἀποταμιεύσεως τῶν ἐν λόγῳ μετόχων θὰ ἰσοῦται grosso modo πρὸς τὴν ἀξίαν τῶν ληφθέντων ὑψηλοτέρων μερισμάτων. Ἡτοι οἱ κύριοι τουλάχιστον μέτοχοι θὰ ἀντικαταστήσουν ἐν πολλοῖς τὸ νομικὸν πρόσωπον εἰς τὴν ἀποταμίευσιν τοῦ νῦν διανεμομένου εἰσοδήματος του. Κατὰ συνέπειαν, ἡ μείωσις τῆς συνολικῆς ἀποταμιεύσεως (ἥτοι τοῦ νομικοῦ προσώπου καὶ τῶν μετόχων) δὲν θὰ πρέπει νὰ είναι σημαντική.

Ἐν πάσῃ περιπτώσει, ἡ μείωσις τῆς ἀποταμιεύσεως ἡ δοποία μᾶλλον θὰ ἐπέλθῃ ἐκ τῆς φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου θὰ ἥδυνατο νὰ ἀντισταθμισθῇ διὰ καταλλήλων μέτρων τὰ δόποια δὲν παραβιάζουν τὴν ἀρχὴν τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης — ὡς συμβαίνει μὲ τὴν φορολογικὴν ἀπαλλαγὴν τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου.

Ἡ περὶ φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου πρότασις θὰ ἐπιφέρῃ μείωσιν τῆς ἐπιθυμίας πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων δεδομένου δτὶ θὰ μειωθῇ ἡ μετά τὴν φορολογίαν ἀποδοτικότης τοῦ κεφαλαίου. Ἐὰν δημοσίες ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου συνοδεύεται, ὡς προτείνομεν, ὑπὸ ἀντιστοίχου φορολογικῆς μεταχειρίσεως τῆς ὑποτιμήσεως τοῦ κεφαλαίου (ἀπωλείας - capital loss) τὸ ὡς ἄνω δυσμενές ἀποτέλεσμα μετριάζεται. Πράγματι, τὸ Κράτος γίνεται ἐν τελευταίᾳ ἀναλύσει μέτοχος καὶ εἰς τὴν ὑπερτίμησιν καὶ εἰς τὴν ὑποτίμησιν τοῦ Κεφαλαίου. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, ἡ ὡς ἄνω πρότασις μειώνει καὶ τὴν μετά τὴν φορολογίαν ἀποδοτικότητα τῆς ἐπενδύσεως καὶ τὸν κίνδυνον ἐκ τῆς ἐπενδύσεως. Ὡς ἐκ τούτου, ἡ ἐπιθυμία πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων δὲν θὰ πρέπει νὰ μειωθῇ σημαντικά διὰ τὰς ἐπενδύσεις αἱ δοποίαι πράγματι συνεπάγονται

κινδύνουν. Ἀντιθέτως, ή ἐπένδυσις ή δποία δὲν χαρακτηρίζεται ἀπό υψηλοὺς κινδύνους (παρ' ἡμῖν κατ' ἔξοχὴν ή ἀγορὰ ἀκινήτων) θὰ πρέπει νὰ ἀναμένεται δτὶ θὰ μειωθῇ σημαντικά, δεδομένου ὅτι εἰς τὴν παροῦσαν περίπτωσιν ή φορολογικὴ μεταχείρισις τῆς ὑποτιμήσεως τοῦ κεφαλαίου εἶναι (σχεδὸν) ἀδιάφορος. Ἀλλὰ τὸ ἐν λόγῳ ἀποτέλεσμα ἵσως νὰ μὴ εἶναι ἀνεπιθύμητον. Ἐν πάσῃ περιπτώσει, ή μείωσις τῆς ἐπιθυμίας πρὸς ἀνάληψην ἐπιχειρηματικῶν κινδύνων, συνεπείᾳ τῆς φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, δύναται νὰ ἀντισταθμισθῇ δ' ἄλλων πλέον ἀποτελέσματικῶν καὶ περισσότερον δικαίων μέσων.

Ὑποστηρίζεται ἐπίσης δτὶ ή παράλειψις φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τῆς ἀκινήτου περιουσίας ἀντισταθμίζεται, τουλάχιστον ἐν μέρει, ὑπὸ τοῦ φόρου μεταβιβάσεως ἀκινήτων, καὶ ὡς ἐκ τούτου ή εἰσαγωγὴ τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας καθίσταται περιττή. Τὸ ἐν λόγῳ ἐπιχείρημα δὲν εὐσταθεῖ διὰ τοὺς ἔξης λόγους:

Πρῶτον, τὸ ὃν ἄνω ἐπιχείρημα ἀφορᾶ μόνον εἰς τὴν ὑπεραξίαν τῆς ἀκινήτου περιουσίας, ἐνῷ ή πρότασίς μας εἶναι γενική, ἀφορᾶσα εἰς ὅλας τὰς μορφὰς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου. Δεύτερον, ὁ φόρος μεταβιβάσεως ἀκινήτων ἐπιβάλλεται μὲν εἰς τὸν πωλητήν, εἰς τὴν πρᾶξιν δμως καταβάλλεται ἐν γένει³⁷ ὑπὸ τοῦ ἀγοραστοῦ, ἥτοι δχι ὑπὸ τοῦ πραγματοποιούμενος τὴν ὑπεραξίαν. Τρίτον, ή φορολογικὴ βάσις τοῦ φόρου μεταβιβάσεως ἀκινήτων εἶναι ή ἀξία τοῦ μεταβιβαζομένου ἀκινήτου καὶ δχι ή ὑπεραξία αὐτοῦ, ὡς προτείνομεν συνέπεια τούτου εἶναι δτὶ παραβιάζεται ή ἀρχὴ καὶ τῆς δριζούτου καὶ τῆς καθέτου φορολογικῆς ἰσότητος³⁸. Τέταρτον, ὁ φόρος μεταβιβάσεως ἀκινήτων εἶναι ἀναλογικός (τουλάχιστον ὑπὸ τὴν τεχνικὴν ἔννοιαν)³⁹ ἐνῷ ή πρότασίς μας συνίσταται εἰς τὸν συνυπολογισμὸν τῆς πραγματοποιουμένης ὑπεραξίας εἰς τὴν φορολογικὴν βάσιν τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. τοῦ πραγματοποιούμενος αὐτὴν καὶ κατὰ συνέπειαν ή προσδεutικὴ φορολογία αὐτῆς, ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., πρᾶγμα τὸ δποῖον δδηγεῖ εἰς δικαίαν κατανομῆται τὸν φορολογικῶν ἐσόδων ἐπὶ τῇ βάσει τῶν γενικῶν παραδεγμάτων ἀξιολογικῶν κρίσεων τῆς κοινωνίας. Ἐν πάσῃ περιπτώσει, διανύδασμάς τοῦ προτεινόμενον φόρου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου μὲ μείωσιν τοῦ φόρου μεταβιβάσεως ἀκινήτων μᾶλλον ἐνδέείνυται.

Τέλος, ή φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου θὰ ἐνθαρρύνῃ τὴν μὴ (ἐν ζωῇ) πραγματοποίησιν αὐτῆς (lock - in effect), ἐφ' ὅσον ή ὑπεραξία φορολογεῖται μόνον κατὰ τὸν χρόνον τῆς πραγματοποίησεως της. Διὰ τὴν μείωσιν τοῦ ὡς ἄνω ἀποτελέσματος ἐπροτάθη ή μὴ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου,

37. Ἡ ἔξαίρεσις συμβαίνει κυρίως ὅταν ὁ ἀγοραστὴς εἶναι τὸ Δημόσιον ή Ν.Π.Δ.Δ. (ἢ, ἐνίστε, καὶ Ν.Π.Ι.Δ.).

38. Πράγματι, ἔστω δτὶ ή πραγματοποιουμένη ὑπεραξία δύο ἀκινήτων εἶναι ή αὐτή, πλὴν δμως η ἀξία τῶν μεταβιβαζομένων ἀκινήτων εἶναι διάφορος, πρᾶγμα τὸ δποῖον δδηγεῖ εἰς διάφορον φόρον μεταβιβάσεως ἀκινήτων, μὲ συνέπειαν τὴν παραβιάσιν τῆς ἀρχῆς τῆς δριζούτου φορολογικῆς ἰσότητος. Όμοίως, ἔστω δτὶ ή πραγματοποιουμένη ὑπεραξία δύο ἀκινήτων εἶναι διάφορος, πλὴν δμως η ἀξία τῶν ἀκινήτων εἶναι ή αὐτή, πρᾶγμα τὸ δποῖον δδηγεῖ εἰς τὸν αὐτὸν φόρον μεταβιβάσεως ἀκινήτων, μὲ συνέπειαν τὴν παραβιάσιν τῆς ἀρχῆς τῆς καθέτου φορολογικῆς ἰσότητος.

39. Βλ. σχετικῶς Γ. Ε. Δράκουν, 'Ἐπὶ τῆς Ἑννοίας . . . , op. cit., Τμῆμα 2.

έφ' ὅσον δὲ πραγματοποιῶν αὐτὴν ἐπανεπενδύση τὸ προϊὸν τῆς διαθέσεως τοῦ κεφαλαίου, ἡ δοίᾳ εἰχεν ως ἀποτέλεσμα τὴν πραγματοποίησιν τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου (roll - over provision).

Περιττὸν νὰ σημειωθῇ ὅτι, ἐπὶ τῷ βάσει τῆς παρούσης προτάσεως, δὲ ὑπολογισμὸς καὶ κατὰ συνέπειαν ἡ φορολογία, τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου θὰ θεωρῆται ὅτι ἐπέρχεται κατὰ τὸν χρόνον θανάτου τοῦ ιδιοκτήτου τοῦ κεφαλαίου ἢ καθ' ὃν χρόνον οὗτος προβαίνει εἰς καθ' οἰστόνητο τρόπον διάθεσιν τοῦ κεφαλαίου, ὡς, π.χ. εἰς δωρεάν, προικοδότησιν, κ.ο.κ. Ὡσαύτως, ἡ φορολογικὴ ἀπαλλαγὴ τῆς μέχρις ώρισμένου ποσοῦ ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου ἵσως ἐνδείκνυται διὰ τὴν διευκόλυνσιν τῆς ἐφαρμογῆς, ἀπὸ διοικητικῆς ἀπόψεως, τῆς προτάσεως. Περαιτέρῳ, λαμβανομένης ὑπὸ ὅψιν ίδιᾳ τῆς ἑλληνικῆς πραγματικότητος, ἡ ὑπεραξία ἐκ τῆς κυρίας κατοικίας τοῦ φορολογουμένου θὰ ἡδύνατο νὰ ἀπαλλαγῇ ἐκ τῆς φορολογίας, ἐφ' ὅσον ἡ ἐν λόγῳ ὑπεραξία δὲν ὑπερβαίνει ώρισμένον ποσόν.

Ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου ἀπαιτεῖ ὅπως ἔκαστος φορολογούμενος δηλώνῃ κατὰ τὴν ἐποχὴν τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ ως ἄνω φόρου τὸ ὑπὸ τὴν κυριότητά του εὑρισκόμενον κεφάλαιον. Χρηματικὴ ποινὴ δύναται νὰ συνοδεύῃ τὴν παράλειψιν δηλώσεως περιουσιακοῦ τινος στοιχείου (π.χ. 10 % τῆς ἀξίας τοῦ περιουσιακοῦ στοιχείου κατὰ τὴν ἐποχὴν ἀνακαλύψεως τῆς παραλείψεως). Εἰδικοὶ κανόνες δύνανται νὰ ἐπινοθῶσν διὰ τὴν ἀποτίμησιν τῶν περιουσιακῶν στοιχείων. Οὕτω, π.χ., ὡς ἀξία τῶν εἰς τὸ Χρηματιστήριον εἰσηγμένων μετοχῶν δύναται νὰ ληφθῇ ὁ μέσος δρος τῆς ἐπισήμου τιμῆς αὐτῶν κατὰ τὸ τελευταῖον ἔξαμηνον πρὸ τῆς ἐποχῆς ἐφαρμογῆς τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας⁴⁰. Ὁμοίως, ἡ ἀξία τῶν μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον μετοχῶν δύναται νὰ εὑρεθῇ διὰ τοῦ ὑπολογισμοῦ τῆς ἐσωτερικῆς ἀξίας αὐτῶν ὑπὸ τῆς φορολογούστης ἀρχῆς. (Οἱ φοροδιαφεύγοντες νῦν διὰ τῆς τεχνητῆς μειώσεως τοῦ εἰσοδήματος τῶν νομικῶν προσώπων θὰ ἔχουν δυσμενεῖς συνεπείας λόγῳ τῆς ὑποεκτιμήσεως τῆς ἐσωτερικῆς ἀξίας τῶν μετοχῶν ἡ δοίᾳ θὰ προέλθῃ, μὲ συνέπειαν τὴν μελλοντικὴν αὔξησιν τῆς φορολογικῆς των ἐπιβαρύνσεως, ἐφ' ὅσον ἡ δυνατότης φοροδιαφυγῆς περιορίζεται σὺν τῷ χρόνῳ ως ἐκ τῆς βελτιώσεως τῶν φορολογικῶν ὑπηρεσιῶν, μὲ συνέπειαν τὴν αὔξησιν τῆς πραγματοποιηθησομένης ὑπεραξίας). Ἡ ἀποτίμησις τῆς ἀκινήτου περιουσίας θὰ ἡδύνατο νὰ λάβῃ ως ἀφετηρίαν τὴν κατὰ τὸν χρόνον μεταβιβάσεως τελικῶς προσδιορισθεῖσαν ἀξίαν, καταλλήλως ἀναπροσαρμοζομένην διὰ τὸ διαρρεῦσαν ἀπὸ τῆς ἀποκτήσεως τοῦ περιουσιακοῦ στοιχείου χρονικὸν διάστημα, ἐφ' ὅσον ἡ μεταβιβασις ἔλαβε χώραν κατὰ τὰ τελευταῖα, π.χ., 5 ἔτη. Ἀλλως, θὰ ἡδύνατο αὐτῇ νὰ προσδιορισθῇ ὑπὸ τῆς φορολογούσης ἀρχῆς, ἐφαρμοζομένης ἀναλόγως τῆς διαδικασίας ἐκτιμήσεως τῶν ἀκινήτων διὰ τὴν ἐφαρμογήν, π.χ., τοῦ φόρου κληρονομίας.

Σημειωτέον ὅτι ὁ συνδυασμὸς τῆς προτεινομένης φορολογίας τῆς ὑπεραξίας (καὶ) τῆς ἀκινήτου περιουσίας μὲ τὸν φόρον ἐπὶ τῆς κατοχῆς ἀκινήτου περιουσίας, δῆλη γε εἰς αὐτόματον ἔλεγχον τῆς φοροδιαφυγῆς ἐκ τῶν δύο ἐν λόγῳ

φόρων⁴¹, ιδίᾳ έταν ή έπιβολή του φόρου έπι της ύπεραξίας του κεφαλαίου συνεδύαζετο με ταυτόχρονον μείσωσιν του άφορολογήτου όρίου του φόρου άκινήτου περιουσίας (πρᾶγμα τὸ δόποιον κρίνεται υπὸ τοῦ γράφοντος περὶ τῆς εὐκταῖον). Τούτο δὲ διότι διφορολογούμενος, πρὸς ἀποφυγὴν τοῦ φόρου άκινήτου περιουσίας, θὰ εἴχε συμφέρον νὰ ὑποεκτιμήσῃ τὴν ἀξίαν τῆς ύπὸ τὴν κυριότητά του εὑρισκομένης άκινήτου περιουσίας. Ἀντιθέτως, πρὸς ἀποφυγὴν τοῦ φόρου έπι τῆς ύπεραξίας τῆς (άκινήτου ἐν προκειμένῳ) περιουσίας, διφορολογούμενος ἔχει συμφέρον δπῶς ύπερεκτιμήσῃ τὴν ἀξίαν τῆς (άκινήτου) περιουσίας του, ἵνα ἔλαχιστοποιήσῃ τὴν κατὰ τὸν χρόνον διαθέσεως τῆς περιουσίας πραγματοποιηθησομένην ύπεραξίαν καὶ κατὰ συνέπειαν τὸν φόρον έπι τῆς ύπεραξίας. Αἱ ως ἄνω δημως τάσεις εἰναι ἀσυμβίβαστοι, μὲ συνέπειαν τὴν τάσιν εἰλικρινοῦς δηλώσεως τῆς ἀξίας τῆς άκινήτου περιουσίας.

Ἄξιζει ἐπίσης νὰ σημειωθῇ ὅτι ἡ προτεινομένη φορολογία θὰ ἐπιφέρῃ σημαντικὴν μείσωσιν τῆς κερδοσκοπικῆς δραστηριότητὸς, δεδομένου ὅτι ἡ μετὰ τὴν φορολογίαν τῆς ύπεραξίας ἀμοιβὴ τῶν κερδοσκόπων θὰ είναι μειωμένη.

Σημειωτέον ὥσαύτως ὅτι εἰς τὸν προτεινόμενον φόρον θὰ πρέπει νὰ ύπαχθῇ ἡ μετὰ τὴν εἰσαγωγὴν τοῦ σχετικοῦ νόμου πραγματοποιηθησομένη ύπεραξία, λαμβανομένης ὡς βάσεως προσδιορισμοῦ αὐτῆς τῆς ἀξίας του κεφαλαίου κατὰ τὴν ἐποχὴν ἐνάρξεως ίσχύος του ἐν λόγῳ νόμου.

“Οθεν προτείνεται δπῶς εἰσαχθῇ καὶ εἰς τὴν Ἑλλάδα, δπῶς εἰς δλας σχεδὸν⁴² τὰς ἀνεπτυγμένας χώρας, ἡ φορολογία τῆς πραγματοποιουμένης ύπεραξίας του κεφαλαίου. Εἰδικότερον, εἰς πρῶτον στάδιον, προτείνεται δπῶς ύπαχθῇ εἰς τὸν Φ.Ε.Φ.Π. ἡ πραγματοποιουμένη ύπεραξία ἐπὶ τῆς ἀκινήτου περιουσίας (καὶ ίδια τῆς γῆς)⁴³, μετ’ ἀφαίρεσιν ἐνὸς ὠρισμένου⁴⁴ ἀφορολογήτου ποσοῦ καὶ, ίσως, ἐν συνδυασμῷ πρὸς σημαντικὴν μείσωσιν τοῦ φόρου μεταβιβάσεως ἀκινήτων⁴⁵.

41. Πρβλ. τὴν ἀνάλυσιν τῆς προηγουμένης προτάσεως.

42. Εἰς τὸ Παράρτημα τῆς παρούσης προτάσεως περιγράφεται, εἰς γενικὰς γραμμάς, τὸ καταρτισθὲν προσφάτως ἐν Γαλλίᾳ Σχέδιον Νόμου περὶ Φορολογίας τῆς ‘Υπεραξίας του Κεφαλαίου (Projet de loi d’imposition généralisée des plus-values), τὸ δόποιον ἀναμένεται νὰ ψηφισθῇ εἰς τὴν ἓτην τὸν προσεχῆ Δεκέμβριον. Ή περιγραφὴ τοῦ Γαλλικοῦ Σχεδίου Νόμου δίδεται δχι διότι πιστεύεται ὅτι τὸ ἐν λόγῳ σχέδιον είναι καλλίτερον ἀπὸ τὴν σχετικὴν νομοθεσίαν ἄλλων χωρῶν, ἄλλα μᾶλλον διότι τοῦτο χαρακτηρίζεται υπὸ σημαντικωτάτης μετριοπαθείας καὶ παρόμοιον σχέδιον δύναται νὰ ἄρῃ τὰς ἐπιψυλάξεις καὶ τῶν πλέον διστακτικῶν. Σημειωτέον ὅτι εἰς τὴν Γαλλίαν φορολογεῖται ἡδη ἀπὸ τὸ 1963 ἡ ύπεραξία τῶν οἰκοπέδων καὶ, υπὸ ώρισμένας προϋποθέσεις, τῶν ἀκινήτων ἐν γένει.

43. Σημειωτέον ὅτι ἐπὶ τῇ βάσει του ἄρθρου 31 τοῦ Ν.Δ. 3323/1955, ὡς ἐτροποποιήθη διὰ τοῦ ἄρθρου 7 τοῦ Α.Ν. 285/1968, τὸ κέρδος ἐξ ἕστω μεμονωμένης ἡ συμπτωματικῆς πράξεως πωλήσεως ἐδαφικῶν ἐκτάσεων ἐκτὸς σχεδίου πόλεων εὑρισκομένων υπόκειται υπὸ ώρισμένας προϋποθέσεις εἰς φορολογίαν, ἐφ’ ὅστον ἡ πώλησις λαμβάνει χώραν ἐντὸς διετίας ἀπὸ τῆς ἐπαχθοῦς αἰτίας ἀποκτήσεως τῶν ἐν λόγῳ ἐδαφικῶν ἐκτάσεων, καὶ αὗται είναι «ιδιαιτέρως μεγάλης ἀξίας».

44. Πρβλ. τὴν Ἐβδόμην Πρότασιν, κατωτέρω.

45. Σημειωτέον ὅτι αἱ ίσχύουσαι διάφοροι ἀπαλλαγαὶ (π.χ. δημοσίων ὑπαλλήλων — βλ. ἄρθρα 1 καὶ 9 τοῦ Ν.Δ. 3783/1957) ἐκ τοῦ φόρου μεταβιβάσεως ἀκινήτων παραβιάζουν ἀδικαι

Εις δεύτερον στάδιον δύναται νὰ ὑπαχθῇ εἰς φόρον ἡ πραγματοποιουμένη ὑπεραξία ἐκ τῆς μεταβιβάσεως μετοχῶν καὶ εἰς τὸ ἀπότερον μέλλον ἵσως καὶ ἄλλαι μορφαὶ ὑπεραξίας.

6. "Εκτη Πρότασις

Ἡ οἰκονομικὴ ἀνάπτυξις ἀποτελεῖ βασικὸν στόχον δὲ τῶν συγχρόγων Κρατῶν καὶ θὰ ἥδυνατο νὰ λεχθῇ ὅτι δὲν λόγῳ στόχος καταλαμβάνει τὴν δευτέραν θέσιν εἰς τὴν ἱεράρχησιν τῶν στόχων δὲ τῶν μεταπολεμικῶν Ἑλληνικῶν Κυβερνήσεων μετὰ τὸν στόχον τῆς διαφυλάξεως τῆς ἔθνικῆς ἀνεξαρτησίας καὶ ἐδαφικῆς ἀκεραιότητος τῆς χώρας. Εἶναι ἐπίσης γνωστὸν ὅτι δὲν ρυθμός τῆς οἰκονομικῆς ἀνάπτυξεως ἔξαρταται ἐν πολλοῖς ἐκ τοῦ ρυθμοῦ σχηματισμοῦ ἀνθρωπίνου καὶ φυσικοῦ κεφαλαίου. Κατὰ συνέπειαν, τὸ Κράτος, πρὸς ἐπίτευξιν τοῦ ἀπωτέρου στόχου τῆς οἰκονομικῆς ἀνάπτυξεως, θέτει ὡς ἐνδιάμεσον σκοπὸν τὴν προώθησιν τῶν ἐπενδύσεων, χρησιμοποιοῦν πρὸς τὸν σκοπὸν αὐτὸν διάφορα μέσα.

Οὕτως, ὅσον ἀφορᾶ μὲν εἰς τὸν σχηματισμὸν ἀνθρωπίνου κεφαλαίου, δὲν ὅποιος ἀπὸ σχετικὰς ἔρευνας αἱ ὅποιαι ἔγιναν εἰς ἄλλας χώρας⁴⁶ φαίνεται ὅτι εἶναι ὁ σημαντικότερος ἵσως παράγων τῆς μακροχρονίου αὐξήσεως τοῦ ἔθνικοῦ εἰσοδήματος, ἀρκεῖ νὰ σημειωθῇ ἐνταῦθα ὅτι διάφορα μέτρα λαμβάνονται ὑπὸ τοῦ Κράτους, ὡς ἡ θέσπισις νόμου περὶ ὑποχρεωτικῆς ἐκπαιδεύσεως τῶν πολιτῶν μέχρις ώρισμένης ἡλικίας, ἡ παροχὴ τῶν ὑπηρεσιῶν τῆς ἐκπαιδεύσεως εἰς τιμὰς κάτω τοῦ κόστους, ἡ χορήγησις ὑποτροφιῶν, κ.λπ.

"Οσον ἀφορᾶ δὲ εἰς τὸν σχηματισμὸν φυσικοῦ κεφαλαίου τὸ Κράτος χρησιμοποιεῖ κυρίως τὴν μέθοδον τῶν «κινήτρων».

Ἡ λέξις κίνητρον χρησιμοποιεῖται ἐνταῦθα ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τῆς πράξεως ἡ παραλείψεως⁴⁷ τοῦ Κράτους, ἡ ὅποια ἀποβλέπει εἰς τὴν ἐπίτευξιν ώρισμένου σκοποῦ (ἢ σκοπῶν). Εἰδικότερον, ὡς φορολογικὸν ἢ, ἐν γένει, δημοσιο-οἰκονομικὸν κίνητρον θὰ δρίσωμεν τὴν δημοσιο-οἰκονομικὴν πρᾶξιν ἢ παράλειψιν τοῦ Κράτους τὴν ἀποσκοποῦσαν εἰς τὴν ἐπίτευξιν ώρισμένου στόχου. Ἐνταῦθα θὰ ἀναφερθοῦμε κυρίως εἰς τὰ φορολογικὰ κίνητρα τὰ ἀποσκοποῦντα εἰς τὴν ἐνθάρρυνσιν τῶν παραγωγικῶν ἐπενδύσεων εἰς τὴν βιομηχανίαν, βιοτεχνίαν,

ολογήτως τὴν ἐπιθυμητὴν φορολογικὴν ισότητα. Ἀπαλλαγὴ θὰ ἥδυνατο νὰ θεσπισθῇ δι' οὐλοὺς τοὺς ἀγοράζοντες διὰ πρώτην φοράν κατοικίαν ἐφ' ὅσον αὗτη δὲν ὑπερβαίνῃ ώρισμένον ποσόν.

46. B.L. E. F. Denison, *The Sources of Economic Growth in the United States and the Alternatives before us* (New York : Committee for Economic Development, 1962). J. Vaizey (ed.), *The Residual Factor and Economic Growth* (Paris : O.E.C.D., 1964).

47. Παράδειγμα δημοσιο-οἰκονομικῆς πράξεως ἡ ὅποια ἀποβλέπει εἰς τὴν ἐπίτευξιν ώρισμένων στόχων εἶναι ἡ βαρυτέρα φορολογία τῶν μεγάλων αὐτοκινήτων, ἐν σχέσει πρὸς τὰ μικρά, μὲ προφανεῖς σκοποὺς ἀφ' ἐνὸς μὲν τὸν περιορισμὸν τῆς σχετικῆς διαρροῆς συναλλάγματος ἀφ' ἐτέρου δὲ τὴν μείωσιν τῆς ἀνισοκατανομῆς τοῦ εἰσοδήματος. Παράδειγμα δημοσιο-οἰκονομικῆς παραλείψεως ἡ ὅποια ἀποβλέπει εἰς τὴν ἐπίτευξιν ώρισμένου στόχου εἶναι ἡ μὴ φορολογία τῶν τόκων ἐκ τραπεζικῶν καταθέσεων μὲ προφανῆ στόχον τὴν αὔξησιν τῶν ἐν λόγῳ καταθέσεων.

μεταλλεία και εις τὸν τουριστικὸν τομέα, ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὴν ἐπιδιωκομένην ἀποκέντρωσιν τῶν πραγματοποιουμένων ἐπενδύσεων (βλ. τὰ Ν.Δ. 1078/1971, 1134/1972, 1212/1972, 1312/1972, 1313/1972, 1377/1973, 1378/1973, 12/1975 καὶ 289/1976) ⁴⁸.

Ως γνωστὸν ἡ χώρα ἔχει διαιρεθῆ εἰς πέντε περιοχᾶς ⁴⁹ καὶ τὰ παρεχόμενα φορολογικὰ κίνητρα εἶναι συνάρτησις τῆς περιοχῆς διόπου λαμβάνει χώραν ἡ ἐπένδυσις.

Τὰ κυριώτερα φορολογικὰ κίνητρα εἶναι τὰ κάτωθι :

Αἱ βιομηχανικαὶ καὶ βιοτεχνικαὶ ἐπιχειρήσεις, ἀνεξαρτήτως νομικῆς μορφῆς αὐτῶν δικαιοῦνται ὠρισμένων ἐκπτώσεων ἐκ τῶν καθαρῶν αὐτῶν κερδῶν ἐφ' ὅσον προβαίνουν εἰς νέας παραγωγικὰς ἐπενδύσεις. Εἰδικώτερον, ὑπὸ ὠρισμένας προϋποθέσεις, ἐπιτρέπεται ἡ ἔκπτωσις ἐκ τῶν καθαρῶν κερδῶν τῶν βιομηχανικῶν καὶ βιοτεχνικῶν ἐπιχειρήσεων ποσοστοῦ 50% τῆς ἀξίας τῶν νέων παραγωγικῶν ἐπενδύσεων αἱ δόποιαι λαμβάνουν χώραν εἰς τὴν περιοχὴν Β'. τὸ ἀντίστοιχον ποσοστὸν εἶναι 100% διὰ τὴν περιοχὴν Γ' καὶ 150% διὰ τὴν Ε' περιοχὴν. Ὡσαύτως, παρέχεται ἡ δυνατότης δπως αἱ ἄνω ἐπιχειρήσεις ἐκπίπτουν ποσοστὸν 10% διὰ τὴν περιοχὴν Β', 20% διὰ τὴν περιοχὴν Γ' καὶ 25% διὰ τὴν περιοχὴν Ε', τοῦ συνόλου τῶν ἀπαλλασσομένων κερδῶν τῶν διατιθεμένων διὰ νέας παραγωγικὰς ἐπενδύσεις, πρὸς δημιουργίαν κεφαλαίου κινήσεως.

Τὰ ἄνω κίνητρα ὑπόκεινται εἰς χρονικοὺς περιορισμούς : Οὕτως, αἱ ἐπενδύσεις δέον δπως πραγματοποιηθοῦν μέχρι τῆς 31 - 12 - 1977 διὰ τὴν περιο-

48. (Φορολογικὰ) Κίνητρα ἔχουν θεσπισθῆ καὶ δι' ἄλλους σκοπούς ὡς ἡ ἐνίσχυσις τῆς ἔξαγωγικῆς προσπαθείας τῶν Ἑλληνικῶν ἐπιχειρήσεων (βλ., π.χ., τὰ Ν.Δ. 3323/1955 ὡς ἐτροποιήθη καὶ συνεπληρώθη ὑπὸ τοῦ Ν.Δ. 4231/1962 καὶ τοῦ Ν. 12/1975, τὸν Ν. 2861/1954 ὡς ἐτροποποιήθη καὶ συνεπληρώθη ὑπὸ τῶν Ν.Δ. 4231/1962 καὶ 849/1971 κ.λπ.), ἡ ἐνίσχυσις τῆς κεφαλαιαγορᾶς (βλ., π.χ., Α.Ν. 148/1967 ὡς σήμερον ἰσχνεῖ τροποποιηθεὶς ὑπὸ τῶν Ν.Δ. 1077/1971 καὶ 1314/1972, τοῦ Ν. 12/1975 κ.λπ.), ἡ δημιουργία μεγάλων οἰκονομικῶν μονάδων (βλ., π.χ., Ν. Δ. 4171/1961 ὡς σήμερον ἰσχνεῖ, ἐν συναρτήσει πρὸς τὰ Ν.Δ. 916/1971 καὶ 1297/1972), ἡ προσέλκυσις κεφαλαίων ἐκ τοῦ ἑξεπερικοῦ (βλ., π.χ., Ν.Δ. 2687/1953, ὡς σήμερον ἰσχνεῖ) κ.λπ. ('Ανάλογοι, mutatis mutandis, προτάσεις πρὸς ἐκείνην ἡ ὁποία ἀκολουθεῖ εἰς τὸ κείμενον θὰ ἀδύνατο νὰ διατυπωθοῦν καὶ ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὰ ἄνω φορολογικὰ κίνητρα).

49. "Οσον ἀφορᾶ εἰς τὰς βιομηχανικὰς καὶ βιοτεχνικὰς ἐπιχειρήσεις αἱ πέντε περιοχαὶ εἶναι αἱ ἔξης : 'Η Α' περιοχὴ περιλαμβάνει τὸν Νομὸν Ἀττικῆς, πλὴν τοῦ Δήμου Λαυρεωτικῆς. 'Η Β' περιοχὴ περιλαμβάνει τὸν Δήμον Λαυρεωτικῆς καὶ τοὺς Νομοὺς Θεσσαλονίκης, Βοιωτίας, Κορινθίας καὶ τὴν ἐπαρχίαν Χαλκίδος. 'Η Γ' περιοχὴ περιλαμβάνει δλας τὰς λοιπὰς περιοχὰς τῆς χώρας. 'Η Δ' περιοχὴ, ἀποτελεῖ «ὑπο-περιοχὴν» τῆς Γ' περιοχῆς, δηλ. εἶναι ἐν τῷμῳ τῆς Γ' περιοχῆς εἰς τὴν ὁποίαν ὅμως ὁ νόμος δίδει περισσότερα πλεονεκτήματα ἔναντι τῆς Γ' περιοχῆς, καὶ καθορίζεται ἡ περιοχὴ αὗτη διὰ πράξεων τοῦ 'Υπουργικοῦ Συμβουλίου καὶ δύναται νὰ περιλαμβάνῃ περιοχὰς ἐκ τῶν Νομῶν Αιτωλοακαρνανίας, Ἀρκαδίας, Ἀρτης, Γρεβενῶν, Δράμας, Εύρυτανίας, Ζακύνθου, Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριᾶς, Κεφαλληνίας, Κιλκίς, Κυκλαδῶν (πλὴν τῆς νήσου Μυκόνου), Λακωνίας, Λευκάδος, Μεσσηνίας, Πέλλης, Πρεβέζης, Σερρῶν, Φλωρίνης, τῆς νήσου Θάσου καὶ τῆς Ἐπαρχίας Σκοπέλου. 'Η Ε' περιοχὴ (βλ. ἀρθρ. 1 τοῦ Ν. 289/76) ἀποτελεῖ ἐπίσης καὶ αὗτη «ὑπο-περιοχὴν» τῆς Γ' περιοχῆς καὶ περιλαμβάνει τοὺς Νομοὺς Τεμπλοῦ, Ξάνθης, Ροδόπης, Λέσβου, Χίου, Σάμου καὶ Δωδεκανήσου.

χήρι Β', μέχρι της 31 - 12 - 1982 διὰ τὴν περιοχὴν Γ' καὶ ἐντὸς πενταετίας ἀπὸ τῆς ὑποβολῆς τῆς αἰτήσεως περὶ ὑπαγωγῆς τῶν ἐπιχειρήσεων εἰς τὴν Ε' περιοχὴν, ὅσον ἀφορᾶ τὴν ἐν λόγῳ περιοχὴν ὡσαύτως, αἱ ὡς ἄνω ἐκπτώσεις δέονται πραγματοποιηθοῦν ἐκ τῶν κερδῶν τῶν ἐπιχειρήσεων ὅχι ἀργότερον ἀπὸ μίαν πενταετίαν ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς ἀντιστοίχου ὡς ἄνω προθεσμίας πραγματοποιήσεως τῶν ἐπενδύσεων δι' ἐκάστην περιοχὴν.

Περαιτέρω παρέχεται η δυνατότης της ηὔξημένων ἀποσβέσεων ἀναλόγως ἀφ' ἐνὸς μὲν τῆς περιοχῆς ὅπου λαμβάνει χώραν ἡ ἐπένδυσις, ἀφ' ἔτερου δὲ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν φυλακῶν, ὡς ἐμφαίνεται εἰς τὸν Πίνακα 2 :

Πίναξ 2

ΠΟΣΟΣΤΑ ΑΥΞΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

'Αριθμός Φυλακῶν	Περιοχὴ		
	A	B	Γ
Mία	—	25	100
Δύο	25	50	150
Τρεῖς	50	75	200

Ἐπίσης μειοῦται ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν διὰ τὰς βιομηχανικὰς καὶ βιοτεχνικὰς ἐπιχειρήσεις τῆς μὲν Β' περιοχῆς κατὰ 25%, τῆς Γ' περιοχῆς κατὰ 50% καὶ τῆς Ε' περιοχῆς κατὰ 75%.

Αἱ ὡς ἄνω ἐκπτώσεις καὶ μειώσεις τῶν φόρων τῶν βιομηχανικῶν καὶ βιοτεχνικῶν ἐπιχειρήσεων τῶν ἐγκατεστημένων (ἰδρυομένων ἢ μεταφερομένων κ.λπ.) εἰς τὴν Γ' περιοχὴν, ἐφαρμόζονται καὶ προκειμένου περὶ τῶν μεταλλευτικῶν ἐπιχειρήσεων ἀνεξαρτήτως τόπου ἐγκαταστάσεως. Ὡσαύτως, τὰ ὡς ἄνω παρεχόμενα κίνητρα διὰ τὰς βιομηχανικὰς καὶ βιοτεχνικὰς ἐπιχειρήσεις τῆς Ε' περιοχῆς ἐφαρμόζονται καὶ διὰ τὰς μεταλλευτικάς, λατομικάς, τουριστικάς (πλὴν τῶν ξενοδοχειακῶν ἐπιχειρήσεων τῆς νήσου Ρόδου), γεωργικάς, κτηνοτροφικάς, πτηνοτροφικάς καὶ σηροτροφικάς ἐπιχειρήσεις τὰς ἐγκατεστημένας εἰς τὴν Ε' περιοχὴν, ὑπὸ ὥρισμένας προϋποθέσεις.

Πέραν τῶν ὡς ἄνω φορολογικῶν κινήτρων παρέχονται ὑπὸ ὥρισμένας προϋποθέσεις πολλὰ ἄλλα κίνητρα ὡς, π.χ., μείωσις τῶν ὑπὲρ τοῦ I.K.A. καὶ λοιπῶν ἀσφαλιστικῶν δργανισμῶν εἰσφορῶν, ἐπιδότησις ἐπιτοκίων (δυναμένη νὰ ἀνέλθῃ μέχρις ἐπτὰ ποσοστιαίων μονάδων τοῦ ἐπιτοκίου τῶν συνομολογουμένων πρὸς πραγματοποίησιν ἐπενδύσεων εἰς τὴν Ε' περιοχὴν διμολογιακῶν δανείων, ἐκδιδομένων εἰς δημοσίαν ἐγγραφήν, ἢ δανείων ἢ πιστώσεων χορηγουμένων παρὰ Τραπεζῶν ἢ ἐπιχειρήσεων, ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν δτὶ τὸ ἀπομένον εἰς βάρος τῆς δανειζομένης ἐπιχειρήσεως τμῆμα τοῦ ἐπιτοκίου δὲν εἶναι κατώτερον τοῦ ἐνὸς ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (παρ. 1 ἄρθρου 8, τοῦ N. 289/1976), κ.λπ. Ἰδιαί-

τέραν σημασίαν ἐν προκειμένῳ ξεχει τὸ γεγονός διὶς εἰς τὰς ὑπαγομένας εἰς τὴν Ε' περιοχὴν ἐπιχειρήσεις (ξειρέσει τῶν ξενοδοχειακῶν) καὶ πραγματοποιούσας μέχρι 31 - 12 - 1982 νέας ἐπενδύσεις εἰς τὴν περιοχὴν αὐτὴν «παρέχεται ὑπὸ τοῦ Δημοσίου ἐνίσχυσις διὰ τὴν κάλυψιν μέρους τῆς δαπάνης ἀνεγέρσεως τῶν βιομηχανοστασίων καὶ λοιπῶν κτιριακῶν ἐγκαταστάσεων τῶν ἔξυπηρετούντων τὰς ἀνάγκας τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἡ ἐνίσχυσις αὕτη δύναται νὰ ἀνέρχηται ἔως 40% τῆς δαπάνης ἀνεγέρσεως τῶν κτιριακῶν ἐγκαταστάσεων καὶ δὲν δύναται νὰ ὑπερβῇ ἐν πάσῃ περιπτώσει τὸ ποσὸν τῶν 400 δρχ. κατὰ κυβικὸν μέτρον»⁵⁰.

«Οσον ἀφορᾶ εἰς τὰς τουριστικὰς ἐπιχειρήσεις παρέχεται ἡ δυνατότης ἀφορολογίτων ἐκπτώσεων ἐκ τῶν καθαρῶν αὐτῶν κερδῶν διὰ τὴν διενέργειαν νέων παραγωγικῶν ἐπενδύσεων. Αἱ ἐν λόγῳ ἐκπτώσεις εἶναι αἱ αὐταὶ κατὰ περιοχὴν πρὸς ἐκείνας τῶν βιομηχανικῶν καὶ βιοτεχνικῶν ἐπιχειρήσεων πλὴν ὅμως ἡ σύνθεσις τῶν τουριστικῶν περιοχῶν, εἶναι διάφορος ἐκείνης τῶν ἀντιστοίχων βιομηχανικῶν καὶ βιοτεχνικῶν περιοχῶν⁵¹. Ωσαύτως παρέχεται ἡ δυνατότης

50. Ἡ ἐν λόγῳ ἐνίσχυσις διὰ τὰς βιομηχανικάς, βιοτεχνικάς καὶ μεταλλευτικάς ἐπιχειρήσεις τῶν λοιπῶν περιοχῶν δύναται νὰ ἀνέρχηται ὑπὸ ώρισμένας προϋποθέσεις ἔως 25% τῆς δαπάνης ἀνεγέρσεως τῶν κτιριακῶν ἐγκαταστάσεων μὴ δυναμένη νὰ ὑπερβῇ τὰς 150 δρχ. κατὰ κυβικὸν μέτρον.

51. Πράγματι, ἡ χώρα καὶ πάλιν διαιρεῖται εἰς πέντες περιοχάς (βλ. Ν.Δ. 1313/1972 ὡς ἔτροποποιήθη ὑπὸ τοῦ Ν.Δ. 1378/1973 καὶ τοῦ Ν. 289/1976), αἱ ὄποιαι ὅμως, προκειμένου περὶ τῶν τουριστικῶν ἐπιχειρήσεων εἶναι αἱ ἔξης : 'Η Α' περιοχὴ περιλαμβάνει τὸν Νομὸν Ἀττικῆς καὶ Πειραιῶς (πλὴν τῶν Ἐπαρχιῶν Τροιζηνίας, 'Υδρας, Αιγίνης, Κυθήρων καὶ τῆς νήσου Σπετσῶν), τὴν Ἐπαρχίαν Θεσσαλονίκης καὶ τὰς νῆσους Ρόδου καὶ Κέρκυρα. 'Η Β' περιοχὴ περιλαμβάνει τὰς Ἐπαρχίας Τροιζηνίας, 'Υδρας, Αιγίνης, τὴν νήσον Σπετσῶν, τὰς Ἐπαρχίας Χαλκίδος καὶ Καρυστίας τοῦ Νομοῦ Εύβοιάς, τὸν Νομοῦ Κορινθίας, 'Αργολίδος, 'Αχαΐας (πλὴν τῆς ἐπαρχίας Καλαβρύτων), Βοιωτίας, Λαρίσης, Φθιώτιδος, Χαλκιδικῆς καὶ Πιερίας, τὴν Ἐπαρχίαν 'Αλμυροῦ καὶ τοὺς Δήμους Βόλου καὶ Νέας Ιωνίας τοῦ Νομοῦ Μαγνησίας, τὰς Ἐπαρχίας Τεμένους καὶ Πεδιάδος τοῦ Νομοῦ Ἡρακλείου, τὴν Ἐπαρχίαν Μιαρμπέλου τοῦ Νομοῦ Λασιθίου, τὰς νῆσους Σκιάθου, Μύκονον καὶ Κδ. 'Η Γ' περιοχὴ περιλαμβάνει ὅλας τὰς λοιπὰς περιοχάς τῆς χώρας. 'Η Δ' περιοχὴ ἀποτελεῖ «ὑπὸ-περιοχὴν» τῆς Γ' περιοχῆς καὶ περιλαμβάνει τὰς Ἐπαρχίας Οιτύλου καὶ Γυθείου καὶ τὴν Κοινότητα Μονεμβασίας τοῦ Νομοῦ Λακωνίας, τὴν ἐπαρχίαν Εύρυτανίας τοῦ Νομοῦ Εύρυτανίας καὶ τὴν παράκτιον ζώνην ἀπὸ δρίων Κοινότητος 'Αστακοῦ μέχρι καὶ Μύτικα τοῦ Νομοῦ Αιτωλοακαρνανίας, τὴν Ἐπαρχίαν Μετσόβου καὶ τὴν περιοχὴν Ζαγοροχωρίων (Κοινότης Παπίγκου, 'Αρίστης, Βίτσης, Μονοδενδρίου, Καπεσόβου, Σκαμνελίου, Κουκουλίου, Κήπων, Βραδέτου, Τσεπελόβου, Βρυσοχωρίου, Διλόφου, Δικόρφου καὶ Ἐλάτη) τοῦ Νομοῦ Ιωαννίνων, τὴν παράκτιον ζώνην τῆς περιοχῆς Πρεσπῶν (παραλίμνιοι Κοινότητες 'Αγ. 'Αχιλλείου, Λαιμοῦ, Παλέος, Καλλιθέας, Λευκῶν Καρυδῶν, Μικρολίμνης) τοῦ Νομοῦ Φλωρίνης, τὴν περιοχὴν 'Αγίας Λαύρας καὶ Μεγάλου Σπηλαίου τοῦ Νομοῦ 'Αχαΐας, τὴν νήσον Ίθάκην, τὰς νῆσους τῶν Κυκλαδῶν πλὴν τῶν εἰς ἔτέρας περιοχάς ἐντασσομένων, τὰς νῆσους τῶν Δωδεκανήσων πλὴν τῶν εἰς ἔτέρας περιοχάς ἐντασσομένων, τὴν νήσον τῶν Κυθήρων, τὴν νήσον Ίκαρίαν, τὴν παράκτιον ζώνην ἀπὸ τὴν Κοινότητα Μάκρης μέχρι Δήμου 'Αλεξανδρούπολεως τοῦ Νομοῦ Έβρου καὶ τὰς παρακτίους ζώνας τῶν Κοινοτήτων Αβδήρων, Μάνδρας τοῦ Νομοῦ Ξάνθης καὶ Μαρωνείας τοῦ Νομοῦ Ροδόπης, τὰς κατὰ μῆκος τῆς Ἐγνατίας ὁδοῦ Κοινότητας Τσοπελίου, Επταχωρίου, Νεαπόλεως καὶ Πενταλόφου. 'Η Ε' περιοχὴ ἀποτελεῖ «ὑπὸ-περιοχὴν» τῆς Γ' περιοχῆς καὶ περιλαμβάνει τοὺς Νομοὺς 'Εβρου, Ξάνθης, Ροδόπης, Λέσβου, Χίου, Σάμου καὶ Δωδεκανήσου.

ηδημένων Δποσβέσεων κατά 25% εις τὴν Β' τουριστικὴν περιοχὴν καὶ κατά 100% εις τὴν Γ' περιοχὴν.

Πέραν τῶν ὡς ἄνω κυρίων φορολογικῶν κινήτρων διὰ τὴν διενέργειαν ἐπενδύσεων εἰς τὸν Τομέα τοῦ Τουρισμοῦ παρέχονται πλεῖστα ἄλλα πλεονεκτήματα ὡς ἔκπτωσις ἐκ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν τουριστικῶν ἐπιχειρήσεων τῶν προερχομένων ἐξ ἀλλοδαπῶν τουριστῶν ποσοστοῦ 3% διὰ τὰς ἐπιχειρήσεις τὰς ἐγκατεστημένας εἰς τὰς τουριστικὰς περιοχὰς Α' καὶ Β' καὶ 4% διὰ τὰς ἐγκατεστημένας εἰς τὴν Γ' περιοχὴν, πρὸς κάλυψιν δαπανῶν προβολῆς καὶ διαφημίσεως, ὅπερι δικαιολογητικῶν ἐπιδότησις ἐπιτοκίων ἐπιχορήγησις φυσικῶν ἢ νομικῶν προσώπων διὰ δαπάνας ἐπισκευῆς κτιρίων ίδιαιτέρου ἀρχιτεκτονικοῦ ἐνδιαφέροντος (ἀνερχομένη μέχρι 35% διὰ τὴν Δ' περιοχὴν), ἐφ' ὅσον ταῦτα χρησιμοποιηθοῦν ὡς ἔνοδοχεῖα ἢ ἔνωντες μείωσις τελῶν ὑπὲρ τῶν Δήμων καὶ Κοινοτήτων· μείωσις εἰσφορῶν ἐργοδότου καὶ ἐργαζομένου ὑπὲρ τοῦ Ι.Κ.Α. καὶ τοῦ Ταμείου Ἀσφαλίσεως Ξενοδοχειακῶν Ὑπαλλήλων (Τ.Α.Ξ.Υ.), κ.λπ⁵².

Τὰ ὡς ἄνω κίνητρα εἰναι τὰ σπουδαιότερα κίνητρα τὰ δποῖα παρέχονται ὑπὸ τοῦ Κράτους διὰ τὴν πραγματοποίησιν ἐπενδύσεων κατανεμημένων κατὰ τὸν ἐπιθυμητὸν τρόπον ἀνὰ τὴν χώραν. Ἐκ τῶν ἀνωτέρω νοεῖται ὅτι ὑπάρχουν καὶ πολλὰ ἄλλα σχετικὰ κίνητρα. Τὸ σύνολον τῶν ἐν λόγῳ κινήτρων συνεπάγεται σημαντικὴν ἀπώλειαν φορολογικῶν ἐσόδων. Καὶ τὸ ἔρωτημα τὸ δποῖον τίθεται εἰναι ἐὰν καὶ κατὰ πόσον ἡ συνεπεία τῶν φορολογικῶν κινήτρων ἀπώλεια φορολογικῶν ἐσόδων ἀντισταθμίζεται ἀπὸ ἀντίστοιχα ὀφέλη τὰ δποῖα καρποῦται ἢ κοινωνία...

Κατ' ἀρχὴν πρέπει νὰ παρατηρηθῇ ὅτι ἡ ἀπώλεια τῶν φορολογικῶν ἐσόδων τὴν δποῖαν συνεπάγεται ἡ ὑπαρξία ἐνὸς ἐκάστου κινήτρου, ὡς καὶ ἡ ἀντίστοιχος ὀφέλεια ἐκάστης ἐπιχειρήσεως ἐκ τοῦ συνόλου τῶν ὡς ἄνω κινήτρων δὲν δύναται νὰ ἐκτιμηθοῦν μὲν ὑψηλὸν βαθμὸν ἀκριβείας (ἢ τουλάχιστον τὰ σχετικὰ στοιχεῖα δὲν εὑρίσκονται εἰς τὴν διάθεσιν τοῦ γράφοντος). Τὸ ἐν λόγῳ γεγονός καθιστᾶ δυσχερῆ τὴν ἀξιολόγησιν τῶν ὡς ἄνω κινήτρων. Μὲ ἄλλους λόγους, ἡ ἄγνοια τοῦ κοινωνικοῦ κόστους (ὑπὸ τὴν μορφὴν ἀπωλείας φορολογικῶν ἐσόδων) τῶν ἀνωτέρω κινήτρων δὲν ἐπιτρέπει τὴν ἐφαρμογὴν τῆς Ἀναλύσεως Κόστους - Ωφελειῶν, διὰ τὴν διαπίστωσιν τοῦ ἐπιθυμητοῦ ἢ μή, ἀπὸ κοινωνικῆς ἀπόψεως, τῶν ἐν λόγῳ κινήτρων.

Πρέπει νὰ τονισθῇ τὸ γεγονός ὅτι ἡ ὑπαρξία τῶν ὡς ἄνω κινήτρων συνεπάγεται ἐν τελευταίᾳ ἀναλύσει τὴν ὑπὸ τοῦ Κράτους καταβολὴν τιμῆς, ἥτοι τὴν

52. Μέχρι τῆς 31 - 12 - 1977 (βλ. ἥρθρον 63 τοῦ Ν. 12/1975) δύνανται αἱ ἔνοδοχειακαὶ ἐπιχειρήσεις νὰ πραγματοποιοῦν ἀτελῶς ἀριθμὸν μονάδων τηλεφωνικῶν συνδιαλέξεων ἀνά κλίνην· δὲ ἐν λόγῳ ἀριθμὸς τῶν συνδιαλέξεων εἰναι συνάρτησις τοῦ πληθυσμοῦ τοῦ δήμου ἢ κοινότητος δποὺ εὑρίσκεται τὸ ἔνοδοχεῖον. Τοιούτου εἰδους δμως κίνητρα ὀδηγοῦν ἀφ' ἐνὸς μὲν εἰς ὑπέρμετρον χρησιμοποίησιν τῶν ὑπηρεσιῶν τοῦ τηλεφώνου (ἢ ἐν γένει τῆς ἐπιδοτουμένης ὑπηρεσίας) ἀφ' ἔτερου δὲ εἰς μικρότερον δφελος ἐκείνου τὸ δποῖον θὰ ἀπολάμβανον αἱ ἔνοδοχειακαὶ ἐπιχειρήσεις ἐὰν τὸ σχετικὸν κόστος τῶν ὡς ἄνω ὑπηρεσιῶν (τηλεφωνικῶν συνδιαλέξεων ἐν προκειμένῳ) ἀδίδετο εἰς αὐτὰς ὑπὸ μορφὴν μετρητῶν.

πραγματοποίησιν ἐν τῇ οὐσίᾳ δημοσίᾳς δαπάνης, διὰ τὴν ὑπὸ τῶν φυσικῶν ἡ νομικῶν προσώπων διενέργειαν ώρισμένων ἐπιθυμητῶν πράξεων. Ἡ ἐν λόγῳ τε καὶ μαρτὶ δημοσίᾳ δαπάνῃ δὲν ἀπεικονίζεται εἰς τὸν Προϋπολογισμὸν⁵³ μὲ συνέπειαν τὴν ἐν τῇ οὐσίᾳ παραβίασιν τῆς βασικῆς ἀρχῆς τῆς καθολικότητος διὰ τὴν κατάρτισιν τοῦ Προϋπολογισμοῦ, συμφώνως πρὸς τὴν δοπίαν ὅλα τὰ δημόσια ἔξοδα (ώς καὶ ὅλα τὰ δημόσια ἔσοδα) πρέπει νὰ ἀναγράφωνται εἰς τὸν Προϋπολογισμόν.

Συνέπεια τῆς μὴ ἀπεικονίσεως εἰς τὸν Προϋπολογισμὸν τῶν ὡς ἄνω τεκμαρτῶν δημοσίων δαπανῶν εἶναι τὸ γεγονός δτὶ οἱ ἀντιπρόσωποι τῶν πολιτῶν δὲν δύνανται, ὡς ὕφειλον, νὰ ἐλέγχουν τὰς ἐν λόγῳ δημοσίας δαπάνας.

Βεβαίως λαμβάνει χώραν εἰς τὴν Βουλὴν ἡ ψήφισις τῶν σχετικῶν νόμων, ἀλλὰ ἡ σχετικὴ συζήτησις εἶναι ad hoc καὶ δὲν δύναται ἡ Βουλὴ νὰ ἀξιολογήσῃ τὰ χορηγούμενα φορολογικὰ κίνητρα.

Ἄξιζει ἐπίσης νὰ σημειωθῇ ἐνταῦθα δτὶ αἱ διεθνεῖς συγκρίσεις τοῦ ὑψους τοῦ Προϋπολογισμοῦ διαφόρων χωρῶν (ώς ποσοστοῦ, π.χ., τοῦ ἐθνικοῦ εἰσοδήματος) μικρὰν μόνον σημασίαν ἔχουν καὶ πρέπει νὰ γίνωνται μὲ μεγάλην προσοχήν. Τοῦτο δὲ καὶ διὰ τὸν λόγον δτὶ ἐὰν τὸ σύνολον τῶν φορολογικῶν ἐσόδων εἰσεπράττετο ἄνευ οὐδεμιᾶς (ἐκ τῶν παρεχομένων ὑπὸ μορφὴν κινήτρων) ἀπαλλαγῆς, ἐκπτώσεως ἢ μειώσεως τῶν φόρων ἢ τοῦ κόστους τῶν συναπτομένων ὑπὸ τῶν ἐπιχειρήσεων δανείων κ.λ.π., καὶ ἐν συνεχείᾳ αἱ ἐπενδύσεις ἐπιχορηγοῦντο δι’ ίσο δυνάμον τρόπου πρὸς τὸν ισχύοντα, τότε καὶ ἡ στήλη τῶν ἐσόδων καὶ ἡ στήλη τῶν ἐξόδων τοῦ Προϋπολογισμοῦ θὰ παρουσιάζετο ηὔξημένη κατὰ ποσὸν ἵσον πρὸς τὸ κόστος τῶν παρεχομένων ὑπὸ τὴν σημερινὴν μορφὴν κινήτρων. Κατὰ συνέπειαν, ἐὰν μία χώρα ἐφαρμόζῃ τὴν μέθοδον τῶν κινήτρων, ἐνῷ ἄλλη χώρα χρησιμοποιεῖ τὴν μέθοδον τῶν ἀμέσων χρηματικῶν ἐνισχύσεων, ή σύγκρισις τοῦ Προϋπολογισμοῦ τῶν δύο ὡς ἄνω χωρῶν θὰ δώσῃ ἐσφαλμένας ἐντυπώσεις.

Τὸ βασικὸν δῆμος ἐρώτημα διὰ τὸ θέμα τῶν κινήτρων εἶναι ἡ ἀποτελεσματικότης αὐτῶν. Καὶ θὰ ὑποστηριχθῇ κατωτέρω δτὶ ἡ ἀποτελεσματικότης τῶν κινήτρων δὲν εἶναι πολὺ σημαντικὴ καὶ δτὶ, ἐν πάσῃ περιπτώσει, ὑπάρχουν ἄλλοι τρόποι ἐνισχύσεως τῶν ἐπενδύσεων καὶ κατανεμῆσι τῶν ἀνὰ τὴν χώραν κατὰ τὸν ἐπιθυμητὸν τρόπον, οἱ δοπίοι εἶναι πλέον ἀποτελεσματικοὶ τῶν παρεχομένων κινήτρων, χωρὶς νὰ συνεπάγωνται ὑψηλότερον δημοσιο-οἰκονομικὸν κόστος. Εἰδικότερον θὰ ὑποστηριχθῇ δτὶ τὸ Κράτος ἔχει συμφέρον δπως ὑποκαταστήσῃ τὰ παρεχόμενα σήμερον κίνητρα δι’ ισοδυνάμων ἀμέσων χρηματικῶν ἐνισχύσεων τῶν πραγματοποιημένων ἐπενδύσεων. Αἱ προτεινόμεναι ἀμεσοὶ χρηματικαὶ ἐνισχύσεις δύναται καταλλήλως νὰ διαφροποιηθεῖν ἀναλόγως τῆς περιοχῆς ὅπου πραγματοποιοῦνται αἱ ἐπενδύσεις. Αἱ ὡς ἄνω ἀμεσοὶ χρηματικαὶ ἐνισχύσεις εἶναι προτιμήτεαι τῶν παρεχομένων σήμερον (ισοδυνάμων) κινήτρων διὰ τοὺς κάτωθι λόγους :

53. "Οπως δὲν ἐμφανίζονται εἰς τὸν Προϋπολογισμὸν ὅλα τὰ τεκμαρτὰ δημόσια ἔξοδα, βλ. σχετικῶς Γ. Ε. Δράκου, Μαθήματα Δημοσίας Οἰκονομικῆς, τεῦχος Β., Κεφάλαιον VII, Τμῆμα 9, σ. 111.

Κατ' ἀρχὴν θὰ πρέπει νὰ σημειωθῇ ὅτι ή ἐπένδυσις, ή, ἐν γένει, ή διάθεσις πρὸς ἀνάληψιν ἐπιχειρηματικῶν κινδύνων, ἔξαρταται κυρίως ἐκ τῆς πολιτικῆς καὶ οἰκονομικῆς σταθερότητος μᾶς χώρας, ἐκ τῆς ὑπάρξεως καταλλήλων καὶ οἰκονομικῶς ἐκμεταλλευσίμων πρώτων ύλας, ἐκ τῆς ὑπάρξεως εἰδικευμένης ἐργασίας, ἐκ τοῦ μεγέθους τῆς ἀγορᾶς, ἐκ τῆς γειτνιάσεως τῆς ὑπὸ δψιν χώρας ή περιοχῆς πρὸς τὰ καταναλωτικὰ κέντρα, ἐκ τῆς ὑπάρξεως ἔργων ὑποδομῆς (infrastructure), κ.λ.κ.

Υπαρχουσῶν, ἔστω καὶ ἐν μέρει, τῶν ἀνωτέρω προϋποθέσεων, τὸ κύριον πρόβλημα εἶναι ή ἔξεύρεσις τῶν ἀπαιτουμένων πρὸς ἐπένδυσιν κεφαλαίων. Ἡ λύσις τοῦ ἐν λόγῳ προβλήματος διευκολύνεται διὰ τῶν διαφόρων μέτρων τὰ δοποῖα λαμβάνει τὸ Κράτος, ὡς ή δανειοδότησις τῶν ἐπιχειρήσεων, κ.λ.π., ἐνῷ συγχρόνως τὸ Κράτος μειώνει τὸ κόστος τῆς ἐν λόγῳ δανειοδότησεως διὰ τῆς ἐπιδοτήσεως τῶν ἐπιτοκίων.

Παρὰ ταῦτα, ή ἔξεύρεσις τῶν ἀπαιτουμένων πρὸς ἐπένδυσιν κεφαλαίων θὰ διευκολύνετο ἀκόμη περισσότερον ἐὰν τὸ Κράτος ἐκάλυπτε μέρος τῆς ἐπενδύσεως διὰ τῆς παροχῆς ἀμέσου χρηματικῆς ἐνισχύσεως. Τούτο δὲ διότι πολλὰ ἀπὸ τὰ παρεχόμενα σήμερον κίνητρα (π.χ. αἱ ἄνω περουσιασθεῖσαι ἀφορολόγητοι κρατήσεις) εἶναι συνάρτησις τῶν κερδῶν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ως ἐκ τούτου, ή συμβολὴ τοῦ Κράτους εἰς τὴν πραγματοποίησιν ωρισμένης ἐπενδύσεως εἶναι ἔμμεσος, ἀβεβαία, ὀδηγοῦσα εἰς ἄνισον μεταχείριστιν τῶν ἐπιχειρήσεων καὶ ἀγνώστου α προτὶ σημασίας διὰ τὴν ἐπιχείρησιν.

Πράγματι, τὰ παρεχόμενα κίνητρα ἔμμεσως μειώνουν τὸ κόστος τῆς ἐπενδύσεως καὶ ἔμμεσως συμβάλλουν εἰς τὴν χρηματοδότησιν αὐτῆς, ἥτοι μέσω τῆς μειώσεως τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως. Κατὰ συνέπειαν, τὸ ὑψος τῆς παρεχομένης βοήθειας δὲν εἶναι α priori γνωστὸν ὡς ἔξαρτωμενον ἐκ τοῦ ὕψους τῶν κερδῶν (ἢ τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, προκειμένου περὶ μειώσεως τοῦ Φ.Κ.Ε., κ.λ.π.) καὶ κατὰ συνέπειαν δυσχεραίνει τὸν προγραμματισμὸν τῆς ἐπενδύσεως. Προσέτι, δεδομένου ὅτι ή παρεχομένη βοήθεια εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις εἶναι συνάρτησις ωρισμένων οἰκονομικῶν μεγεθῶν τῶν ἐπιχειρήσεων (π.χ. κερδῶν, κύκλου ἐργασιῶν, κ.λ.π.), ἔπειται ὅτι διὰ τὴν αὐτὴν ἐπενδύσιν διάφοροι ἐπιχειρήσεις δύνανται νὰ λάβουν διάφορον βοήθειαν ἐκ μέρους τοῦ Κράτους, ἐφ' δυσον τὰ ὡς ἄνω οἰκονομικὰ μεγέθη διαφέρουν ἀπὸ ἐπιχείρησιν εἰς ἐπιχείρησιν.

Τὰ ὡς ἄνω μειονεκτήματα τῶν παρεχομένων κινήτρων εἶναι κατ' ἔξοχὴν ἔντονα προκειμένου περὶ τῶν ἐπενδύσεων τὰς δοποῖας τὸ Κράτος θὰ ἐπρεπε ἰδιατέρως νὰ ἐνθαρρύνῃ, ἥτοι τὰς ἐπενδύσεις τῶν νέων ἐπιχειρήσεων. Πράγματι, αἱ νέαι ἐπιχειρήσεις δὲν ἔχουν, π.χ., (τουλάχιστον σημαντικὰ) κέρδη κατὰ τὰ πρᾶτα ἔτη ἴδρυσεως των καὶ κατὰ συνέπειαν λόγῳ τοῦ περιφρεσμένου χρονικοῦ διαστήματος μετά τὴν πραγματοποίησιν τῆς ἐπενδύσεως, ἐντὸς τοῦ δοποίου δύνανται νὰ ἐπωφεληθοῦν τῶν ἀφορολογήτων κρατήσεων, ηὐξημένων ἀποσβέσεων, κ.λ.π., αἱ νέαι ἐπιχειρήσεις δὲν ἀπολαμβάνουν πλήρως τὰ πλεονεκτήματα τῶν παρεχομένων κινήτρων. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, ὅχι μόνον τὰ παρεχόμενα κίνητρα εὑνοοῦν ἐκείνας ἐκ τῶν (πραγματοποιουσῶν ἐπενδύσεις) ἐπιχειρήσεων αἱ δοποῖαι ἔχουν σημαντικὰ κέρδη, ἔναντι τῶν ἐπιχειρήσεων αἱ δοποῖαι δὲν ἔχουν

κέρδη ἐπιτρέποντα τὴν πλήρη ἐκμετάλλευσιν τῶν παρεχομένων κινήτρων, ἀλλὰ ἐπὶ πλέον εύνοοιν τὰς ὑπαρχούσας ἐπιχειρήσεις (αἱ δοῖαι δῆν ἔχουν ζημίας) ἔναντι τῶν νεοῖδρυομένων τοιούτοιν.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ἔπειται διὰ τὴν ἀντικατάστασιν τῶν παρεχομένων κινήτρων δι’ ἴσοδυνάμων ἀμέσων χρηματικῶν ἐνισχύσεων συνιστᾶ ἀποτελεσματικώτερον τρόπον ἐπιτεύξεως τοῦ ἐπιδιωκομένου στόχου, ἐφ’ ὃσον ἡ παρεχομένη βοήθεια θὰ εἶναι ἄμεσος καὶ βεβαία (διευκολύνουσα οὕτω τὸν προγραμματισμὸν τῶν ἐπιχειρήσεων), θὰ δόηγήσῃ εἰς ἵσην μεταχείρισιν τῶν ἐπιχειρήσεων, ἀναλόγως τοῦ ὑψούς τῶν πραγματοποιουμένων ἐπενδύσεων καὶ τῆς περιοχῆς πραγματοποιήσεως αὐτῶν.

Ωσαύτως ἡ συμβολὴ τοῦ Κράτους εἰς τὰς πραγματοποιουμένας ἐπενδύσεις ἐκάστης ἐπιχειρήσεως διὰ τῶν ὀμέσων χρηματικῶν ἐνισχύσεων θὰ εἶναι ἐπακριβῶς γνωστὴ καὶ οὕτω θὰ δύναται νὰ ἀξιολογηθῇ ἡ ἀποτελεσματικότης τῆς παρεχομένης βοήθειας ἐνῷ τῷ ὑψος τοῦ Προϋπολογισμοῦ θὰ ἀνέλθῃ εἰς τὸ ἐν τῇ ουσίᾳ ἀληθές τοιοῦτο. Περαιτέρω, ως διδάσκει ἡ σύγχρονος ψυχολογία (ἢ Σχολὴ τοῦ B.F. Skinner), ἡ παροχὴ ἀνταμοιβῆς ὁσάκις πραγματοποιεῖται μία ἐπιθυμητὴ πρᾶξις εἶναι πλέον ἀποτελεσματικὴ μέθοδος ἐπιτεύξεως ἐνὸς στόχου, ἀπὸ τὴν τιμωρίαν διὰ τὴν διενέργειαν τῆς ἀντιθέτου, μὴ ἐπιθυμητῆς, πράξεως. Καὶ ἡ πλειονότης τῶν παρεχομένων σήμερον κινήτρων «τιμωροῦν» τὰς μὴ πραγματοποιούσας ἐπενδύσεις (καὶ δὴ εἰς τὴν πλέον ἐπιθυμητὴν περιοχὴν) ἐπιχειρήσεις, διὰ τῆς ὑποχρεώσεως καταβολῆς ἡδεῖμένων φόρων ἀντιθέτως, διὰ τῶν προτεινομένων ἀμέσων χρηματικῶν ἐνισχύσεων «ἀνταμείβονται» αἱ ἐπιχειρήσεις διὰ τὰς πραγματοποιουμένας ἐπενδύσεις, ἀναλόγως τοῦ ὑψούς τῶν ἐπενδύσεων καὶ τῆς περιοχῆς πραγματοποιήσεως αὐτῶν, καὶ κατὰ συνέπειαν θὰ πρέπει αἱ προτεινόμεναι ἐνισχύσεις νὰ εἶναι ἀποτελεσματικώτεραι τῶν παρεχομένων κινήτρων.

Ἄξιζει νὰ σημειωθῇ διὰ αἱ προτεινόμεναι εἰς ἀντικατάστασιν τῶν ἰσχυούσῶν κριτηρίων ἄμεσοι χρηματικοὶ ἐνισχύσεις τῶν ἐπενδύσεων δὲν εἶναι ἀγνωστοί εἰς τὸ Κράτος. Πράγματι, τὸ Κράτος, χρησιμοποιεῖ, εἰς περιωρισμένην δημοσίαν ἔκτασιν, τὴν μέθοδον τῶν ἀμέσων χρηματικῶν ἐνισχύσεων δι’ ὀρισμένας ἐπενδύσεις. Οὕτω, π.χ., συμφώνως πρὸς τὴν παρ. 2 τοῦ ἄρθρου 13 τοῦ Ν.Δ. 1313/1972 τὸ Κράτος ἐνισχύει φυσικὰ ἡ νομικὰ πρόσωπα πραγματοποιοῦντα ξενοδοχειακάς ἐπενδύσεις εἰς τὴν Δ’ τουριστικὴν περιοχὴν ἡ ἐν λόγῳ ἐνίσχυσις ἀνέρχεται εἰς 5% τοῦ κόστους ἀνεγέρσεως τῆς ξενοδοχειακῆς μονάδος. Ὁμοίως, ως έχεται εἰς 5% τοῦ κόστους ἀνεγέρσεως τῆς ξενοδοχειακῆς μονάδος. Ὁμοίως, ως διατάξεις τοῦ N. 289/1976, αἱ δοῖαι πραγματοποιοῦν ἐπενδύσεις μέχρι 31 - 12 - 1982 «παρέχεται ὑπὸ τοῦ Δημοσίου ἐνίσχυσις διὰ τὴν κάλυψιν μέρους τῆς δαπάνης ἀνεγέρσεως τῶν βιομηχανικῶν καὶ λοιπῶν κτιριακῶν ἐγκαταστάσεων τῶν ἔξυπηρτουσῶν τὰς ἀνάγκας τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἡ ἐνίσχυσις αὕτη δύναται νὰ ἀνέρχηται ἔως τεσσαράκοντα ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (40 %) τῆς δαπάνης ἀνεγέρσεως τῶν κτιριακῶν ἐγκαταστάσεων καὶ δὲν δύναται νὰ ὑπερβῇ ἐν πάσῃ περιπτώσει

τὸ ποσὸν τετρακοσίων (400) δραχμῶν κατὰ κυβικὸν μέτρον» (Ἄρθρον 7, Ν. 289/1976). Ἡ παρεῦσα πρότασις συνίσταται εἰς τὴν γενίκευσιν τοῦ ὡς ὅντως εἰδούς ἀμέσων χρηματικῶν ἐνισχύσεων εἰς ἀντικατάστασιν τῶν ἰσχυόντων κινήτρων.

Πρέπει δημοσίες νὰ παρατηρηθῇ διτὶ ἡ ὡς ἄνω ἀντικατάστασις δὲν προτείνεται δῆπος λάβη χώρων ἀμέσων, πλὴν τῆς περιπτώσεως τῶν κινήτρων ἡ ἐφαρμογὴ τῶν ὁποίων δὲν ὑπόκειται εἰς χρονικὸν περιορισμόν. Τοῦτο δὲ διότι αἱ συχναὶ μεταβολαὶ εἰς τὴν νομοθεσίαν, δόηγενται εἰς ἐντασιν τῆς ἀβεβαιότητος τῶν ἐπιχειρήσεων, δὲν ἔνδεικνυνται. Ἡ ἀντικατάστασις θὰ πρέπει νὰ γίνη σταδιακῶς, ἥτοι δισάκις παύει ἵσχυον ἐν κίνητρον, νὰ ἀντικαθίσταται, ἐάν τοῦτο κρίνεται ἀναγκαῖον, δι’ ἵσοδυνάμου ἀμέσου χρηματικῆς ἐνισχύσεως.

7. Ἐβδόμη Πρότασις

Εἰς ώρισμένους ἀμέσους φόρους (π.χ. εἰσοδήματος, κληρονομιῶν, κατοχῆς ἀκινήτου περιουσίας) καθορίζονται διάφορα ἀφορολόγητα ποσά, ἥτοι ἐκπτώσεις ἐκ τῆς σχετικῆς φορολογικῆς βάσεως, κατὰ τρόπον αὐθαίρετον. Προσέτι, διὰ διαφόρους λόγους (πληθωρισμός, πιέσεις ὠργανωμένων διάδων, κ.λπ.) τὰ ὡς ἄνω ἀφορολόγητα ποσά ἀναπτροσαρμόζονται ἀπὸ καιροῦ εἰς καιρόν.

Πρὸς ἄρτιν τῆς ὡς ἄνω αὐθαιρεσίας προτείνεται δῆπος τὰ ὡς ἄνω ἀφορολόγητα ποσά προσδιορίζονται συναρτήσεις ἐνὸς καταλλήλου οἰκονομικοῦ μεγέθους ρητῶς ἀναφερομένου. Οὕτω, π.χ., τὰ ἀφορολόγητα ποσά τὰ ἀναφερόμενα εἰς τὰς διαφόρους κατηγορίας⁵⁴ δικαιούχων κτήσεως κληρονομίας⁵⁵ θὰ ἡδύνατο νὰ προσδιορισθῶν ὡς πολλαπλάσια τοῦ κατὰ κεφαλὴν εἰσοδήματος ἢ τοῦ μέσου «ἐργατικοῦ» μισθοῦ, κ.ο.κ. Ἐπὶ παραδείγματι, προκειμένου περὶ κληρονομικῆς μερίδος προσώπου ἀνήκοντος εἰς τὸ ἀμεσον οἰκογενειακὸν περιβάλλον τοῦ κληρονομουμένου θὰ ἡδύνατο νὰ θεσπισθῇ τὸ ἀφορολόγητον δριον εἰς τὸ (ἔστω) πενταπλάσιον τοῦ κατὰ κεφαλὴν ἀκαθαρίστου εἰσοδήματος.

Υἱοθετουμένης τῆς ἀνωτέρω προτάσεως παύει ὑφίσταμενος ὁ βαθμὸς αὐθαιρεσίας ὁ δῆποιος ὑφίσταται σήμερον. Προσέτι, ἡ ἀναπτροσαρμογὴ τοῦ ἀφορολόγητου ποσοῦ θὰ γίνεται σχεδὸν αὐτομάτως, τῆς ἀναπτροσαρμογῆς προσαρμοζομένης πρὸς τὴν αἰξησιν τοῦ κατὰ κεφαλὴν εἰσοδήματος τῆς χώρας (ἢ ἄλλου καταλλήλου οἰκονομικοῦ μεγέθους), ἐκτὸς ἐάν⁵⁶, ἀναπτυσσομένης τῆς οἰκονομίας, ἐπιθυμήται ἡ προοδευτικὴ ὑπαγωγὴ εἰς τὸν σχετικὸν φόρον διαρκῶς αὐξανομένου ἀριθμοῦ ἀτόμων.

54. Ὁ ἀριθμὸς τῶν ὁποίων θὰ πρέπει νὰ μειωθῇ ὡς ὑποστηρίζεται εἰς τὴν ἐπομένην πράττασιν.

55. Ἡ δωρεᾶς ἡ προικός. Δὲν ἀναφέρομεν ἐνταῦθα τὰς ἐκπτώσεις (π.χ. διὰ τὰ συνοικούντα καὶ βαρύνοντα τὸν φορολογούμενον, πρόσωπα) ἐκ τοῦ καθαροῦ εἰσοδήματος τῶν φυσικῶν προσώπων πρὸς προσδιορισμὸν τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος, δεδομένου διτὶ ὑπεστηρίζασθαι διαζευκτικὴν μέθοδον σχετικῆς φορολογικῆς ἀνακουφίσεως τῶν φορολογούμενων (βλ. τὴν Δευτέραν Πρότασιν, ἀνωτέρω).

56. Ἡ ἀκολουθοῦσα παρατήρησις διφεύλεται εἰς τὸν κ. Γ. Βλαχοπαπαδόπουλον.

8. Ὀγδόη Πρότασις

Εἰς τὴν φορολογίαν κληρονομιῶν⁵⁷ (Ν.Δ. 118/1973) προβλέπεται ἡ φορολογία τῶν δικαιούχων κτήσεως κληρονομίας ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ συγγενείας αὐτῶν πρὸς τὸν κληρονομούμενον. Οὕτω (βλ. ἄρθρον 29), προσδιορίζονται ἔξι κατηγορίαι κληρονόμων, ἡ δὲ φορολογία τῶν κληρονόμων εἶναι φθίνουσα συνάρτησις τοῦ βαθμοῦ τῆς συγγενικῆς σχέσεως κληρονόμου καὶ κληρονομουμένου. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, δι' ὁρισμένον ὑψος κληρονομικῆς μερίδος, ὁ φόρος εἶναι μικρότερος διὰ τοὺς ἔχοντας στενὴν συγγενικὴν σχέσιν πρὸς τὸν κληρονομούμενον, καὶ βαίνει διονέν αὐξανόμενος δσον ἡ συγγενικὴ σχέσις καθίσταται διλιγότερον στενή.

Ὑπὸ τὰς παρούσας κοινωνικὰς συνθήκας φρονοῦμεν ὅτι ἡ ὑπὸ τοῦ φορολογικοῦ⁵⁸ Νομοθέτου κατάταξις τῶν κληρονόμων εἰς ἔξι κατηγορίας, ἀναλόγως τοῦ βαθμοῦ συγγενείας αὐτῶν πρὸς τὸν κληρονομούμενον, ὑστερεῖ ἔναντι τῆς συγχρόνου διαμορφώσεως τῶν οἰκογενειακῶν καὶ ἐν γένει κοινωνικῶν σχέσεων. Νομίζομεν ὅτι ὑπὸ τὰς κρατούσας συνθήκας ἐπιβάλλεται διπεριορισμὸς τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ὡς ἄνω κατηγοριῶν εἰς δύο.

Οὕτως, ἡ πρώτη κατηγορία θὰ ἡδύνατο νὰ περιλάβῃ τὸ ἀμεσονοίκογενειακὸν περιβάλλον τοῦ κληρονομουμένου (π.χ. σύζυγον, ἀνιόντας καὶ κατίοντας τοῦ κληρονομουμένου οίουδήποτε βαθμοῦ), ἡ δὲ δευτέρα πάντας τοὺς λοιποὺς κληρονόμους⁵⁹.

Ἡ ὡς ἄνω πρότασις συνδέεται μὲ τὴν ἀκόλουθον παρατήρησιν : Ἐν γένει, οὐδεὶς ἐγκαταλείπει τὴν περιουσίαν του εἰς πρόσωπα μὲ τὰ δποῖα δὲν συνδέεται μὲ ἴσχυροὺς δεσμοὺς φιλίας, οἱ δποῖοι συχνὰ ὑπερισχύουν τῶν τυχὸν ὑφισταμένων συγγενικῶν δεσμῶν. Κατὰ συνέπειαν, ἡ βαρυτέρα φορολογία τῶν κληρονόμων, οἱ δποῖοι δὲν τυγχάνουν στενοὶ συγγενεῖς τοῦ κληρονομουμένου, εἶναι ἀντίθετος πρὸς τὴν (τελευταίαν) βούλησιν αὐτοῦ. Πάντως ἡ ἐλαφροτέρα φορολογία τῶν κληρονόμων – μελῶν τοῦ ἀμέσου οἰκογενειακοῦ περιβάλλοντος τῶν κληρονομουμένων ἐπιβάλλεται ἀφ' ἐνὸς μὲν διότι οὗτοι (συνήθως) συνέβαλλον εἰς τὴν δημιουργίαν τῆς περιουσίας τοῦ κληρονομούμενου, ἀφ' ἐτέρου δὲ διότι οὗτοι (ἐν γένει) ἀπελάμβανον τῆς περιουσίας τοῦ κληρονομουμένου καὶ πρὸ τοῦ θανάτου αὐτοῦ⁶⁰.

Ωσαύτως προτείνεται ὅπως, τὸ ὑπόλοιπον τῆς κληρονομικῆς μερίδος μετὰ τὸν προσδιορισμὸν ἐπὶ τῇ βάσει τῆς προηγουμένης προτάσεως τῶν ἀφομοθετούν τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας.

57. Τὰ αὐτὰ ἴσχυον καὶ προκειμένου περὶ τῆς φορολογίας δωρεῶν καὶ προικός.

58. Ἐνταῦθα δὲν ἐπιχειρεῖται προφανῶς μεταβολὴ τοῦ κληρονομικοῦ δικαίου, ἀλλὰ μόνον τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας.

59. Διαζευκτικῶς θὰ ἡδύνατο νὰ ἐνοποιηθοῦν αἱ ὑφιστάμεναι κατηγορίαι Α καὶ Β, Γ καὶ Δ, Ε καὶ ΣΤ εἰς μίαν (ἥτοι τρεῖς ἐν συνόλῳ).

60. Σημειωτέον ὅτι αἱ περιπτώσεις κληρονόμων ἀνηκόντων εἰς τὰς κατηγορίας Ε καὶ ΣΤ σπανίζουν εἰς τὴν πρᾶξιν.

άθροιζόμενον μὲ τὸ εἰσόδημα τοῦ κληρονόμου, ὑπαχθῇ εἰς τὴν κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., παρεχομένου εἰς τὸν φορολογούμενον τοῦ εὐεργετήματος τῆς διαχρονικῆς ἔξομαλύνσεως τοῦ οὕτω προκύπτοντος φορολογητέου «εἰσόδηματος»^{61.}

Βαρυτέρα φορολογία τῆς κληρονομικῆς μερίδος ἐκείνης τοῦ εἰσοδήματος (ώς σήμερον συμβαίνει, π.χ., μὲ τὴν κατηγορίαν ΣΤ') δὲν δικαιολογεῖται καὶ διὰ τοὺς ἀνωτέρω ἐκτεθέντας λόγους^{62.} Ἡ ἐλαφροτέρα φορολογία τῆς κληρονομικῆς μερίδος ἔναντι τοῦ εἰσοδήματος ἐπιτυγχάνεται διὰ τοῦ καταλλήλου προσδιορισμοῦ τῶν ἀφορολογήτων ποσῶν.

9. Ἐνάτη Πρότασις

Εἰς τὸ ἰσχύον φορολογικὸν σύστημα αἱ διάφοροι κλίμακες φορολογίας (εἰσοδήματος, κατοχῆς ἀκινήτου περιουσίας, κληρονομίας, δωρεᾶς, προικὸς) εἶναι μὲν αὐθαίρετοι^{63.}, ἀλλά, τὸ κυριώτερον, δὲν εἶναι μεταξύ των συμβιβάσιμοι. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, αἱ ἰσχύουσαι κλίμακες, δεδομένου ὅτι δὲν βασίζονται¹ εἰς ρητῶς νίοθετηθείσας ὑποθέσεις, δὲν χαρακτηρίζονται ὑπὸ τοῦ αὐτοῦ βαθμοῦ προοδευτικότητος, μὲ συνέπειαν νὰ διευρύνεται ἡ γηγενῆς αὐθαιρεσία εἰς τὴν^V κατασκευὴν αὐτῶν. Τὰ ὡς ἄνω καθίστανται προφανῆ ἀπὸ ἀπλῆν σύγκρισιν τῶν φορολογικῶν κλιμάκων αἱ ὅποιαι ἐφαρμόζονται εἰς τὰς διαφόρους (ἔξ) κατηγορίας εἰς τὰς ὅποιας κατατάσσονται οἱ δικαιοῦχοι κτήσεως κληρονομίας (βλ. ἄρθρον 29, Ν.Δ. 118/1973).

Προσέτι αἱ σήμερον ἰσχύουσαι κλίμακες φορολογίας παρουσιάζουν ὥρισμένα τεχνικὰ μειονεκτήματα. Οὕτω, π.χ., ὁ δριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. ἀνέρχεται εἰς 50 % διὰ τὸ κλιμάκιον εἰσοδήματος μεταξὺ 800.000 δρχ. καὶ 1.000.000 δρχ. Διπλασιαζόμενου δημοσίου τοῦ εἰσοδήματος (ἀνερχομένου δηλ. εἰς 2.000.000 δρχ.) ὁ δριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς (50 %) αὐξάνεται μόνον κατὰ τέσσαρας ποσοστιαίας μονάδας. (Τὸ αὐτὸν συμβαίνει καὶ διὰ τὸ ἐπόμενον ἔνα ἑκατομμύριον δραχμῶν).

Ἄξιοσημείωτον ἐν προκειμένῳ εἶναι τὸ γεγονός ὅτι τὸ ποσοστὸν τῶν φορολογουμένων μὲ δηλωθὲν εἰσόδημα ἄνω τοῦ 1.000.000 δρχ. ὡς πρὸς τὸ σύνολον τῶν φορολογουμένων εἶναι ἀμελητέον (0,34 %). Παρὰ ταῦτα, τὸ ποσοστὸν τοῦ δηλωθέντος εἰσοδήματος, τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος, καὶ τοῦ συνολικοῦ φόρου τῶν ἐχόντων εἰσόδημα ἄνω τοῦ 1.000.000 δρχ. ὡς πρὸς τὰ ἀντίστοιχα συν-

61. Βλ. καὶ ὑποσημείωσιν 35, ἀνωτέρω.

62. Δεδομένου ὅτι περιπτώσεις παντελῶς μὴ ἀναμενομένης κληρονομίας μᾶλλον σπανίζουν, δὲ δὲ κληρονόμος (καὶ δὲ ἔξωτικός) συνήθως «ἐργάζεται» διὰ τὴν ἀπόκτησιν τῆς εὐνοίας τοῦ κληρονομουμένου.

63. Διαπίστωσις ἡ ὅποια δὲν ἀποτελεῖ κριτικήν, ἐφ' ὅσον ἡ ἀρίστη διανομὴ τοῦ εἰσοδήματος δὲν δύναται νὰ προσδιορισθῇ κατὰ τρόπον ἐπιστημονικόν, ἢτοι ἀντικειμενικόν, ἀλλὰ βασίζεται ἐπὶ ἀξιολογικῶν κρίσεων.

ολικά μεγέθη δὲν είναι ἄνευ σημασίας (τὰ σχετικὰ ποσοστά είναι 4,8 %, 7,2 % και 21,5%, ἀντιστοίχως)⁶⁴.

Παρατηρητέον έπισης ότι ό ταχιμάτιον ισχύον (Ν. 12/1975) δριακός φορολογικός συντελεστής (60%) είναι ύψηλός — παρατήρησις ή δοπία ένισχυεται έξαν ληφθη ίνπ' ψην και ή προσαύξησις διά τὸν Ο.Γ.Α. δτε, έν γένει, τὸ δριον τοῦ ταχιμάτιον δριακού φορολογικού συντελεστοῦ είναι 62,79 %⁶⁵.

‘Ψυηλοί δριακοί φορολογικοί συντελεσταὶ ἔχουν ἵσως τὴν τάσιν νὰ ἐντείνουν τὴν ἑκ μέρους τῶν φορολογουμένων προσπάθειαν φοροδιαφυγῆς. Όσαντος, ὑψηλοί φορολογικοί συντελεσταὶ ἀποτελοῦν ἵσως ἀντικίνητρον δι’ ἐργασίαν, δεδομένου ὅτι ἡ καθαρὰ αὐτῆς ἀμοιβὴ μειούνται. Προσέτι, ὁρισμένα ἄτομα εἶναι εἰς θέσιν νὰ ἀποφέύγουν τοὺς ὑψηλοὺς φορολογικοὺς συντελεστάς, οἱ δποῖοι οὗτῳ δημιουργοῦν ἐσφαλμένας ἔντυπάσεις⁶⁶. Διὰ τοῦτο φρονοῦμεν ὅτι, λαμβανομένου ὅπ’ ὅψιν τοῦ συνόλου τῶν προτάσεών μας, εἶναι σκόπιμον δπως ὁ μέγιστος δριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. περιορισθῇ εἰς 50%, σὺν τὴν ὑπὲρ Ο.Γ.Α. εἰσφοράν⁶⁷.

Αξίζει ἐν προκειμένῳ νὰ σημειωθῇ δτὶ τὰ ἔσοδα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. διὰ τὸ οικονομικὸν ἔτος 1974 θὰ ἡδύνατο νὰ εἰσπραχθοῦν δι' ἑνὸς ἀναλογικοῦ φόρου

64. Τὰ ποσοστά τῆς παρούσης παραγράφου ἀναφέρονται εἰς τὸ οἰκονομικὸν ἔτος 1974 καὶ ύπελογίσθησαν ἐκ τοῦ Πίνακος 6 τῆς Ε.Σ.Υ.Ε., Στατιστικὴ τοῦ Δηλωθέντος Εἰσοδήματος Φυσικῶν Προσώπων καὶ τῆς Φορολογίας αὐτῶν κατὰ τὸ Οἰκονομικὸν ἔτος 1974 (Αθῆναι, 1975).

65. Τό δέν λόγῳ ποσοστὸν προκύπτει, ὡς ἔξης : "Εστα δτὶ ὁ Α ἔχει εἰσόδημα Υ διὰ δύο διαδοχικὰ ἔτη, ὑποτιθεμένου δτὶ τὸ Υ εἶναι πολλαπλάσιον τοῦ ἐλαχίστου συνολικοῦ εἰσόδηματος ἀπὸ τοῦ δποίου ὄρχεται ἵσχυν ό μέγιστος δριακός φορολογικός συντελεστῆς (ῆτοι 3.000.000 δρχ. στίμερον), δτὲ δέ μέσος φορολογικός συντελεστῆς νά τείνη εἰς τὸν μέγιστον δριακὸν φορολογικὸν συντελεστῆν. "Εστα δτὶ ή ὑπὲρ Ο.Γ.Α. εἰσφορά εἶναι 15% τοῦ δφειδόμενού φόρου (πρᾶγμα τὸ δποίον συμβαίνει διὰ τὸν πέραν τῶν 60.000 δρχ. φόρου, ἐνῷ διὰ τὸν μέχρι 60.000 δρχ. φόρου ή 200.000 δρχ. εἰσόδημα ή ὑπὲρ Ο.Γ.Α. εἰσφορά εἶναι 10% — βλ. καὶ τὴν ὑποτιμείσωσιν 7, ἀνωτέρω). Δεδομένου δτὶ ή ὑπὲρ Ο.Γ.Α. εἰσφορά ἐκπίπτεται ἐκ τοῦ εἰσόδηματος τοῦ ἐπομένου ἔτους πρὸς προσδιορισμὸν τοῦ φορολογητέου εἰσόδηματος, ἔπειτα δτὶ δ φόρος τοῦ δευτέρου ἐκ τῶν δύο ή' δψιν διαδοχικῶν ἔτῶν θα λεισθεῖ πρός :

$$1,15 \cdot \frac{60}{100} \left(Y - \frac{15}{100} \cdot \frac{60}{100} Y \right) = \frac{69}{100} \left(1 - \frac{9}{100} \right) Y = \frac{62,79}{100} Y. \text{ ("Yποτίθεται ότι κατά}$$

τὸ πρῶτον ἐκ τῶν δύο ὡς ἄνω ἐπῶν εἴτε ἄρχεται ἡ κτήσις τοῦ Υ, εἴτε εἰσάγεται ἡ ὑπὲρ Ο.Γ.Α. ἔκπτωσις ἐκ τοῦ εἰσοδήματος τοῦ ἐπομένου ἔτους). Σημειώτεον ὅτι διὰ τὸν μὴ πληρώσαντα ὑπὲρ Ο.Γ.Α. εἰσφοράν καὶ κατὰ συνέπειαν μὴ δυνάμενον νὰ τύχῃ τῆς σχετικῆς ἐκ τοῦ εἰσοδήματος ἔκπτώσεως διαμένει τὸ πρόσω τὸ παρόν δριακός φορολογικός συντελεστής είναι 69%· παρὰ ταῦτα ἡ ὑπὲρ Ο.Γ.Α. εἰσφορά θὰ ἐκπεσθῇ ἐκ τοῦ εἰσοδήματος τοῦ ἐπομένου ἔτους, καὶ ἡ σχετικὴ ὀφέλεια θὰ ηδύνατο νὰ προεξοφληθῇ μειοῦσα τὸ ὡς ἄνω ποσοστὸν τοῦ 69%·

66. Βλ. ἀνάλογα ἐπιχειρήματα καὶ εἰς ΚΕΡΙ, Εὐθύνη, σ. 20 κ.έπ.

ορ. εἰτ., ιδιαὶ σσ. 20 κ.ετ.
67. Τοιούτος περιορισμός ἵσως νὰ μη ἐνδείκνυται ἀπὸ πολιτικῆς ἀπόγεως, καίτοι η σχετικὴ ἀπώλεια ἐσόδων δὲν θὰ είναι σημαντικὴ ἦ, ἐν πάσῃ περιπτώσει, θὰ ήδυνατο νὰ ἀναπλωποῦθι διὰ καταλλήλου μεταρρυθμίσεως τῆς κλίμακος.

μὲ συντελεστὴν 12,8 %⁶⁸ (μόνον!) ἐπὶ τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος, ώς τοῦτο ὑπολογίζεται ἐπὶ τῇ βάσει τῆς Ισχυούστης (1974) νομοθεσίας. Τοῦτο δεικνύει τὴν περιωρισμένην ἔκτασιν τῆς ἐπιτυγχανομένης ἀναδιανομῆς τοῦ εἰσοδήματος διὰ (τῆς προοδευτικότητος τῆς κλίμακος) τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. εἰς τὴν Ἐλλάδα⁶⁹.

Πρὸς ἄρσιν μεγάλου μέρους τῶν ώς ὅνω μειονεκτημάτων προτείνεται ὅπως, υἱοθετηθοῦν ρητῶς ὑποθέσεις ἐπὶ τῶν δοποίων θὰ βασισθῇ ἡ κατασκευὴ τῶν κλιμάκων φορολογίας. Οὕτω, π.χ., προκειμένου περὶ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π.⁷⁰ θὰ ἥδυνατο νὰ υἱοθετηθοῦν αἱ ἀκόλουθοι ὑποθέσεις :

Τὸ εἰσόδημα κάτω ἐνὸς ωρισμένου ποσοῦ (ἴσου, π.χ., πρὸς τὸ κατὰ κεφαλὴν εἰσόδημα — ἔστω 60.000 δρ.) ἀποτελεῖ τὸ ἐλάχιστον δριον συντηρήσεως καὶ δὲν πρέπει νὰ φορολογηθῇ, ώς μὴ ἀντιπροσωπεύον οἰκονομικὴν δύναμιν ἐφ' ὅσον δὲν δύναται νὰ διατεθῇ κατὰ βούλησιν⁷¹.

Τὸ εἰσόδημα τὸ ὅποιον εἶναι ἀνώτερον ἐνὸς ωρισμένου ποσοῦ (ἴσου, π.χ., πρὸς τὸ δεκαπλάσιον τοῦ κατὰ κεφαλὴν εἰσόδηματος, ἢτοι 1.000.000 δρ. περίπου) δύναται εἰς τὸ σύνολόν του νὰ χρησιμοποιηθῇ κατὰ βούλησιν ὑπὸ τοῦ εἰσοδηματίᾳ· κατὰ συνέπειαν, πέραν αὐτοῦ τοῦ εἰσόδηματος δὲ δριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς θὰ πρέπει νὰ εἶναι σταθερός⁷². Μεταξὺ τῶν δύο ώς ἄνω δρίων θὰ ἥδυνατο νὰ ὑποτεθῇ διτ⁷³ ἵσαι ποσοστιαῖαι αὐξήσεις τοῦ εἰσόδηματος αὐξάνουν κατὰ τὸ αὐτὸ ποσὸν τὸ μέρος τοῦ εἰσόδηματος τὸ ὅποιον δύναται τὸ ὑπὸ δψιν ἀτομον νὰ διαθέσῃ κατὰ βούλησιν. Γενομένης ἀποδεκτῆς τῆς ώς ἄνω ὑποθέσεως, τὰ κλιμάκια εἰσόδηματος θὰ πρέπει νὰ δρισθοῦν δι’ ἵσων ποσοστιαίων διαφορῶν τοῦ εἰσόδηματος, δὲ δριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς νὰ ἀκολουθῇ ἀριθμητικὴν πρόσοδον.

Τὸ ἐπιθυμητὸν ὑψος τῶν φορολογικῶν ἐσόδων δύναται νὰ προσδιορισθῇ διὰ καταλλήλου ἐπιλογῆς : α) τοῦ δριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τοῦ πρώτου κλιμακίου εἰσόδηματος (μετὰ τὸ ἐλάχιστον δριον συντηρήσεως), β) τοῦ maxīmum δριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ (διὰ τὸ εἰσόδημα ἄνω τοῦ 1.200.000 δρ. εἰς τὸ ἀνωτέρω παράδειγμα), καὶ γ) διὰ τῆς ἐπιλογῆς τοῦ εὕρους τῶν κλιματῶν.

68. Βλ. Ε.Σ.Υ.Ε., Στατιστικὴ..., op. cit., σ. 35.

69. Τὸ ἀντίστοιχον ποσοστὸν διὰ τὰς ΗΠΑ ἡτο 23,5% τὸ 1959. Βλ. Milton Friedman, Capitalism and Freedom (Chicago: The University of Chicago, 1962), σ. 175, ἔνθα καὶ σχετικαὶ ἐνδιαφέρονται παρατηρήσεις.

70. Ἀνάλογοι, mutatis mutandis, προτάσεις δύναται νὰ διατυπωθοῦν καὶ διὰ τὰς λοιπὰς φορολογικάς κλίμακας.

71. 'Υπὸ τὴν ἔννοιαν διτ⁷³ πρέπει νὰ διατεθῇ εἰς τὸ σύνολόν του διὰ τὴν συντηρήσιν τοῦ ὑπὸ δψιν ἀτόμου.

72. Τοῦ ὑψους του προσδιοριζομένου συναρτήσει τῆς ἐπιθυμητῆς ἀναδιανομῆς τοῦ εἰσόδηματος καὶ τῶν ἐπιθυμητῶν ἐσόδων, λαμβανομένων ὑπὸ δψιν τῶν ἀντικινήτρων τὰ ὅποια ἀκολουθοῦν τὸν ὑψηλοὺς φορολογικοὺς συντελεστάς. 'Ως ἐλέχθη ἀντωτέρω ὑποστηρίζομεν τὸν περιορισμὸν τοῦ μεγίστου δριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ εἰς 50%, λαμβανομένων ὑπὸ δψιν καὶ τῶν ἄλλων προτάσεων μας (βλ. π.χ. τὴν προηγουμένην καὶ τὴν ἀκολουθοῦσαν).

73. Βλ. καὶ Royal Commission on Taxation, τόμος 3, Taxation of Income, Part a, Taxation of individuals and families (Ottawa: Queen's Printer, 1966), Κεφ. 7 καὶ 11, ιδίᾳ σσ. 155. κ. ἐπ.

κίων τοῦ εἰσοδήματος — ἢτοι τοῦ ποσοστοῦ μεταβολῆς αὐτοῦ⁷⁴.

Ἡ προκύπτουσα φορολογικὴ κλίμαξ δύναται νὰ διορθωθῇ, λαμβάνοντας ὑπὸ δψιν τὴν (συνήθως ἀντιστρόφως προοδευτικήν, ὅπο τὴν κοινὴν ἔννοιαν) ἐπίπτωσιν τῶν λοιπῶν φόρων (ἰδίᾳ τῶν φόρων ἐπὶ τῆς δαπάνης). Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, ἡ ὧς ἄνω κατασκευασθεῖσα κλίμαξ, ἐφ' ὅσον οἱ λοιποὶ φόροι εἶναι ἀντιστρόφως προοδευτικοὶ ὑπὸ τὴν κοινὴν ἔννοιαν, δύναται νὰ μεταβληθῇ αὐτοῖς ἀντιστρέψας τὸν βαθμὸν προοδευτικότητός της εἰς ἀντιστάθμισιν τῆς ἐπιπτώσεως τῶν λοιπῶν φόρων.

10. Δεκάτη Πρότασις

Αἱ ὑφιστάμεναι εἰδικαὶ φορολογίαι συνιστοῦν παρέκλισιν ἀπὸ τὴν γενικὴν ἀρχὴν τῆς ἔννοιας φορολογίας, συμφώνως πρὸς τὴν δροῦσαν ἡ πηγὴ τοῦ εἰσοδήματος εἶναι ἀδιάφορος, μὲ συνέπειαν τὴν καταστρατήγησιν τῶν ἀρχῶν τῆς δρι-ζοντίου καὶ καθέτου φορολογικῆς ἴσοτητος τῶν πολιτῶν. Σημαντικὸν παράδειγμα εἰδικῆς φορολογίας εἶναι ἡ ἰσχύουσα φορολογία μερισμάτων.

Πράγματι, διὰ μὲν τὰ μερίσματα τῶν εἰσηγμένων εἰς τὸ χρηματιστήριον (ὄνομαστικῶν ἢ μὴ) μετοχῶν προβλέπεται κατ' ἀρχὴν ἀφορολόγητον ποσὸν κατὰ μέτοχον μέχρι 15.000 δρχ. ἐφ' ὅσον τὰ μερίσματα προέρχονται ἐκ τῆς αὐτῆς ἐταιρείας καὶ μέχρις 60.000 δρχ. ἐφ' ὅσον τὰ μερίσματα προέρχονται ἐκ πλειόνων ἐταιρειῶν (ἄρθρ. 10 τοῦ A.N. 148/1967 ὡς ἐτροποποιήθη ὑπὸ τοῦ ἄρθρ. 18 τοῦ N. 12/1975 καὶ διὰ τοῦ ἄρθρ. 21 τοῦ N. 257/1976). Διὰ τὸ ἐπὶ πλέον τῶν ὧς ἄνω ἀφορολογήτων δρίων ποσόν, αἱ ἐταιρεῖαι παρακρατοῦν φόρον μὲ συντελεστὴν 33 % μὲ δικαίωμα τοῦ φορολογουμένου νὰ συναθροίσῃ τὰ ἐν λόγῳ μερίσματα μετὰ τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων του καὶ νὰ φορολογηθῇ ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. — ἄλλως μὲ τὴν παρακράτησιν τοῦ φόρου ἔξαντλεῖται ἡ φορολογική του ὑποχρέωσις ὡς πρὸς τὰ μερίσματα.

Οσον ἀφορᾶ δὲ εἰς τὰ μερίσματα τῶν μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον (ὄνομαστικῶν ἢ μὴ) μετοχῶν παρακρατεῖται ὑπὸ τῶν ἐταιρειῶν φόρος μὲ συντελεστὴν 41 % καὶ οἱ μὲν κάτοχοι ὄνομαστικῶν μετοχῶν δύνανται νὰ συναθροίσουν τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημά των μετὰ τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων των καὶ νὰ φορολογηθοῦν ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., οἱ δὲ κάτοχοι ἀνωνύμων μετοχῶν δὲν ἔχουν τὸ δικαίωμα ὑπαγωγῆς εἰς τὴν φορολογική του κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. — ἔξαντλουμένης διὰ τῆς παρακράτησεως τῆς φορολογικῆς των ὑποχρεώσεως ὡς πρὸς τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημά των.

Τὸ ἰσχύον σύστημα πάσχει ἀπὸ πολλὰ μειονεκτήματα τὰ κυριώτερα τῶν δροῖσιν εἶναι : Κατ' ἀρχὴν καταστρατηγεῖται ἡ ἀρχὴ τῆς φορολογικῆς ἴσοτητος καθ' ὅτι δὲν ὑποχρεώνεται τοὺς μετόχους νὰ συναθροίσουν τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημά των μετὰ τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων των καὶ κατὰ συνέπειαν οἱ ἀνή-

74. Περιορισμὸν δύναται νὰ ἀποτελέσῃ ὁ ἀριθμὸς τῶν κλιμακίων, ὁ δροῖσος εἰς ώρι-σμένας χώρας εἶναι μεγάλος ἐνδιαφέροντας σχετικά μικρός.

κοντες εις εισοδηματικά κλιμάκια έχοντα όριακούς φορολογικούς συντελεστάς μεγαλυτέρους τῶν κατά περίπτωσιν συντελεστῶν παρακρατήσεως, οἱ ὅποιοι ἐφαρμόζονται διὰ τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημα, εὐνοοῦνται. Εἰδικώτερον, ὁ κάτοχος μετοχῶν εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον, ἔκ της φορολογητέον εἰσόδημα ἔξι ἄλλων πηγῶν ἀνώτερον τῶν 350.000 δρχ. δὲν ἔχει συμφέρον νὰ συναθροίσῃ τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημά του εἰς τὰ λοιπὰ εἰσοδήματά του, δεδομένου ὅτι ὁ όριακός φορολογικός συντελεστής διὰ τὸ κλιμάκιον φορολογητέον εἰσοδήματος 350.000 - 400.000 δρχ. ἀνέρχεται εἰς 34 %. Όμοίως, ὁ κάτοχος δνομαστικῶν μετοχῶν μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον ἐὰν ἔχῃ φορολογητέον εἰσόδημα ἔξι ἄλλων πηγῶν ἀνώτερον τῶν 500.000 δρχ. δὲν ἔχει συμφέρον νὰ συναθροίσῃ τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημά του εἰς τὰ λοιπὰ εἰσοδήματά του, δεδομένου ὅτι ὁ όριακός φορολογικός συντελεστής διὰ τὸ κλιμάκιον φορολογητέον εἰσοδήματος 500.000 - 600.000 δρχ. είναι 42 %.

Περαιτέρω, ὁ κάτοχος ἀνωνύμων μετοχῶν μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον, μὴ ἔχων τὸ δικαίωμα ὑπαγωγῆς εἰς τὴν κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., ἐὰν ἔχῃ φορολογητέον εἰσόδημα ἔξι ἄλλων πηγῶν ἄνω μὲν τῶν 500.000 δρχ. σαφῶς φορολογεῖται βαρύτερον ἀπ' ὅσον ἐπιτρέπει ἡ κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. Βεβαίως σκοπὸς τῆς παρούσης διατάξεως είναι ἡ ἀποφυγὴ εἰκονικῆς διασπορᾶς (τῆς κατοχῆς) τῶν μετοχῶν, πρᾶγμα τὸ δόποιον ἐπιτυγχάνεται (δυστυχῶς) ὅμοιον μετὰ τῶν ὡς ἄνω μειονεκτημάτων.

Πρέπει νὰ σημειωθῇ ὅτι αἱ περισσότεραι Α.Ε. εἰς τὴν Ἑλλάδα διατηροῦν⁷⁵ τῶν οἰκογενειακόν τους χαρακτῆρα, καὶ εἰς ἣν ἀκόμη περίπτωσιν αἱ μετοχαὶ τῶν είναι εἰσηγμέναι εἰς τὸ Χρηματιστήριον⁷⁶. Πράγματι, πολλαὶ Α.Ε. εἰσηγμέναι εἰς τὸ Χρηματιστήριον ἔχουν διλιγωτέρους ἀπὸ 10 μετόχους — μία δὲ Α.Ε. (καὶ δὴ Τράπεζα) ἔχει ὡς μετόχους ἕνα φυσικὸν καὶ ἕνα νομικὸν πρόσωπον⁷⁷. Ο δὲ ἀριθμὸς τῶν μετόχων τῶν μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον Α.Ε. είναι⁷⁸ ἀκόμη μικρότερος.

Ο μικρὸς ἀριθμὸς μετόχων τῶν Α.Ε. ἐνισχύει τὸν βαθμὸν ρεαλιστικότητος τῆς ὑποθέσεως συμφώνως πρὸς τὴν ὅποιαν τὸ εἰσόδημα τῶν μετόχων τῶν Α.Ε.

75. Τὸ 1951, 1000 νομικὰ πρόσωπα μεταξὺ 1369 εἰχον λιγάτερους ἀπὸ 9 μετόχους καὶ μόνον 156 νομικὰ πρόσωπα εἶχον ἀριθμὸν μετόχων μεγαλύτερον τῶν 25. Ad hoc, βλ. George Coutsoumaris, *The Morphology of Greek Industry* (Athens : Center of Economic Research, 1963) σ. 191.

76. Ἀπὸ 98 ἐταιρείας εἰσηγμένας εἰς τὸ Χρηματιστήριον μόνον 24 εἰχον (συμφώνως πρὸς τὴν ἐπετηρίδος τοῦ Χρηματιστηρίου Ἀθηνῶν τοῦ ἑτού 1974) ἀριθμὸν μετόχων μεγαλύτερον τῶν 1.000, ἐνῷ 8 ἐταιρεῖαι εἶχον ἀριθμὸν μετόχων μικρότερον τοῦ 10. Ἀνω τῶν 100 μετόχων εἶχον 68 ἐταιρεῖαι.

77. Βλ. Ἐπετηρίς τοῦ Χρηματιστηρίου Ἀθηνῶν (Ἀθῆναι, 1975) σ. 82. Σημειώτεον ὅτι ὡς λόγος διαγραφῆς ἐκ τοῦ Χρηματιστηρίου τῶν μετοχῶν ἐταιρείας τινὸς ἀναφέρεται (*ibid.*, σ. 281) καὶ ὁ «Περιορισμὸς ἐπὶ μακρὸν ἀφ' ἐνὸς τῶν συναλλαγῶν ἐπὶ τῶν τίτλων τῆς ἐταιρείας, ἀφ' ἐτέρου περὶ τῆς διασπορᾶς αὐτῶν». Οὐδεμίᾳ συναλλαγὴ ἐπὶ τῶν μετοχῶν τῆς ὡς ἄνω ἐταιρείας ἀναφέρεται (*ibid.* σ. 82) διὰ τὰ ἑτη 1965 - 1973. Παρὰ ταῦτα, ἡ ἐν λόγῳ ἐταιρείᾳ παραμένει εἰς τὸ Χρηματιστήριον (τῆς παραμονῆς τῆς ἵσως κρινομένης ὡς συμβαλλούσης εἰς τὴν... «ἄναπτυξιν τῆς κεφαλαιαγορᾶς»).

ἐκ μὴ κινητῶν ἀξιῶν ἀνήκει εἰς ὑψηλὰ εἰσοδηματικὰ κλιμάκια. Τοῦτο ἀποδεικνύεται καὶ ἀπὸ τὰ διαθέσιμα στοιχεῖα:

Πράγματι, οἱ ἔχοντες οἰκογενειακὸν εἰσόδημα κάτω τῶν 100.000 δρχ. εἶχον τὸ 4,4 % τοῦ συνολικοῦ δηλωθέντος εἰσοδήματος ἐκ κινητῶν ἀξιῶν, ἐνῷ εἶχον τὸ 24,2 % τοῦ συνολικοῦ δηλωθέντος εἰσοδήματος ἐξ ὅλων τῶν πηγῶν. Οἱ ἔχοντες οἰκογενειακὸν εἰσόδημα μέχρι 200.000 δρχ. εἶχον τὸ 14,1 % τοῦ συνολικοῦ δηλωθέντος εἰσοδήματος ἐκ κινητῶν ἀξιῶν, ἐνῷ εἶχον τὸ 59,2 % τοῦ συνολικῶς δηλωθέντος εἰσοδήματος ἐξ ὅλων τῶν πηγῶν. Όμοίως οἱ ἔχοντες οἰκογενειακὸν εἰσόδημα κάτω τῶν 400.000 δρχ. εἶχον τὸ 36,2 % τοῦ συνολικοῦ δηλωθέντος εἰσοδήματος ἐκ κινητῶν ἀξιῶν, ἐνῷ εἶχον τὸ 83,5 % τοῦ συνολικῶς δηλωθέντος εἰσοδήματος ἐξ ὅλων τῶν πηγῶν⁷⁸.

Κατὰ συνέπειαν, οἱ μέτοχοι τῶν Α.Ε. δὲν ἔχουν συμφέρον νὰ συναθροίσουν τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημά των, ἐπιλέγοντες τὴν ἔξαντλησιν τῆς φορολογικῆς των ὑποχρεώσεως ἐκ τοῦ ἐκ μερισμάτων εἰσοδήματός των διὰ τῆς παρακρατήσεως τοῦ φόρου — ἔξαιρέσει τῆς περιπτώσεως καθ' ἣν οἱ μέτοχοι δύνανται νὰ διασπάσουν (εἰκονικῶς) τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημά των ἐπωφελούμενοι εἴτε τῶν ἀφορολογήτων πασῶν (προκειμένου περὶ μετόχων εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον) εἴτε τῶν μικροτέρων δριακῶν φορολογικῶν συντελεστῶν τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. τῶν ἀναληθῶς παρουσιαζομένων ὡς μετόχων, ἐν σχέσει πρὸς τοὺς κατὰ περίπτωσιν ἴσχυοντας συντελεστὰς παρακρατήσεως τοῦ φόρου. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, διὰ τοὺς μετόχους τοὺς ἔχοντας ὑψηλὰ εἰσοδήματα ἐξ ἄλλων πηγῶν πλὴν μερισμάτων, διὰ φορολογικὸς Νομοθέτης μειώνει τὸν δριακὸν φορολογικὸν συντελεστὴν τοῦ φόρου εἰσοδήματος διὰ τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημα⁷⁹.

Εἰς τὰ ὡς ἄνω μειονεκτήματα τῆς φορολογίας τοῦ ἐκ μερισμάτων εἰσοδήματος ἀντιτίθεται συνήθως ὁ ὑποτιθέμενος στόχος τοῦ Νομοθέτου — ἢτοι ἡ «ἀνάπτυξις τῆς κεφαλαιαγορᾶς». Ἡ δρήθη ἐρμηνεία τοῦ δρου «ἀνάπτυξις τῆς κεφαλαιαγορᾶς» πρέπει νὰ είναι ἡ ἀντλησις κεφαλαίων ὑπὸ τῶν ἐπιχειρήσεων ἀπὸ τὸ εὐρύτερον κοινόν. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν ἀπαιτεῖται ἀφ' ἐνὸς μὲν προσφορὰ μετόχων, ἀφ' ἑτέρου δὲ ζήτησις μετόχων προερχομένη κατὰ προτίμησιν ἀπὸ τὸ εὐρύτερον κοινόν («λαϊκὸς καπιταλισμός»). Οἱ οἰκογενειακὸς δμως χαρακτήρησηματικοῦ ἀριθμοῦ ἀνωνύμων ἐταιρειῶν περιορίζει τὴν προσφορὰν μετόχων. Εξ ἄλλου, ἡ ζήτησις εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον μετόχων ἐκ μέρους τοῦ εὐρυτέρου κοινοῦ είναι κυρίως συνάρτησις, *inter alia*, τῆς ἐμπιστοσύνης

78. Τὰ στοιχεῖα ὑπελογίσθησαν ἐκ τοῦ Πίνακος 7 τῆς Ε.Σ.Υ.Ε., Στατιστικῆς, op. cit., σ. 36.

79. Σημειωτέον ὅτι οἱ μέτοχοι οἱ τυχόν ἀνήκοντες εἰς χαμηλὰ εἰσοδηματικὰ κλιμάκια ἐκ τοῦ ἐξ ἄλλων πηγῶν (πλὴν μερισμάτων) εἰσοδήματός των φαίνεται ρεαλιστικὸν νὰ ὑποτεθῇ ὅτι ἀνήκουν εἰς τὴν μειοψηφίαν τῶν μετόχων. Ἐάν τοῦτο συμβαίνῃ καὶ διὰ τοὺς κατόχους μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον ἀνωνύμων μετόχων, οὗτοι πλήττονται διὰ τῆς παρακρατήσεως φόρου μὲ συντελεστὴν 41% καὶ ἔξαντλησιν τῆς ἐκ μερισμάτων φορολογικῆς των ὑποχρεώσεως, δεδομένου διὰ, ἀνήκοντος εἰς τὴν μειοψηφίαν, δὲν δύνανται νὰ ἐπιβάλλουν εἴτε τὴν ὄνοματικοποίησιν τῶν μετόχων εἴτε τὴν εἰσαγωγήν των εἰς τὸ Χρηματιστήριον, διε τὸ θὰ εἶχον δυνατότητα τῆς συναθροίσεως τοῦ ἐκ μερισμάτων εἰσοδήματός των μετὰ τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων των καὶ τὴν κατὰ συνέπειαν ἐλαφροτέραν φορολογικήν των ἐπιβάρυνσιν.

τοῦ κοινοῦ πρὸς τὸ Χρηματιστήριον, τοῦ τρόπου λειτουργίας τοῦ Χρηματιστηρίου κ.λπ., τὰ δὲ ἀφορολόγητα ποσά (15.000 καὶ 60.000 δρχ. κατὰ περίπτωσιν) συνιστοῦν ίκανὸν φορολογικὸν κίνητρον προσελύσεως τοῦ εὐρυτέρου κοινοῦ, δεδομένου διτὶ εἰσόδημα ἐκ μετοχῶν 60.000 δρχ. ἀπαιτεῖ ἐπένδυσιν τῆς τάξεως τοῦ 1.621.600 δρχ. κατὰ μέσον δρον⁸⁰. Ἡ μὴ δυνατότης ἐξ ἄλλου ὑπαγωγῆς εἰς τὴν κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. προκειμένου περὶ μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον ἀνωνύμων μετοχῶν ἀποτελεῖ φορολογικὸν ἀντικίνητρον διὰ τοὺς μικρομετόχους, καὶ κατὰ συνέπειαν ὁ στόχος τῆς «ἀναπτύξεως τῆς κεφαλαιαγορᾶς» δὲν ἔξυπηρετεῖται.

Ωσαύτως, ἡ ὑπάρχουσα διαφορὰ τοῦ συντελεστοῦ φορολογίας μεταξὺ τῶν ἀδιανεμήτων κερδῶν (ἐν γένει διὰ τὰ ἡμεδαπὰ νομικὰ πρόσωπα κερδοσκοπικοῦ χαρακτῆρος 40 %, βλ. ἄρθρον 17 τοῦ N. 12/1975 ἢ 35 % προκειμένου περὶ ἡμεδαπῶν βιομηχανικῶν καὶ μεταλλευτικῶν ἀνωνύμων ἑταῖρειῶν, τῶν δοιών αἱ μετοχαὶ εἰναι εἰσηγμέναι εἰς τὸ Χρηματιστήριον) καὶ τῶν διανεμομένων κερδῶν καταστρατηγεῖ τὴν ἀρχὴν τῆς οὐδετερότητος τοῦ φορολογικοῦ συστήματος δῖσον ἀφορᾶ εἰς τὰς οἰκονομικὰς ἀποφάσεις. Κατὰ συνέπειαν, ἡ διαφοροποίησις τῆς φορολογίας τῶν διανεμομένων καὶ ἀδιανεμήτων κερδῶν τῶν νομικῶν προσώπων πρέπει νὰ ἀποφεύγεται ἐκτὸς ἐὰν ὁ φορολογικὸς νομοθέτης ἐπιθυμῇ νὰ ἐνισχύῃ τὴν διανομὴν ἡ μὴ τῶν κερδῶν.

Πρὸς ἄρσιν τῶν ὡς ἄνω μειονεκτημάτων τῆς ἴσχυονσης νομοθεσίας δῖσον ἀφορᾶ εἰς τὴν φορολογίαν τοῦ ἐκ μερισμάτων εἰσοδήματος προτείνεται ὅπως ἐπέλθῃ ἐνοποίησις τοῦ Φ.Ε.Ν.Π. μετὰ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π.⁸¹.

Τοῦτο δύναται νὰ ἐπιτευχθῇ ὡς ἔξῆς : Πρῶτον διὰ τῆς ἔξισώσεως τοῦ (μέσου καὶ ὀριακοῦ) φορολογικοῦ συντελεστοῦ τῶν νομικῶν προσώπων πρὸς τὸν μέγιστον δριακὸν φορολογικὸν συντελεστὴν τοῦ Φ.Ε.Φ.Π.⁸². Δεύτερον, τὸ νομικὸν πρόσωπον θὰ παρακρατῇ τὸν φόρον ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ὡς ἄνω συντελεστοῦ, δὲ λαμβάνων εἰσόδημα ἐκ μερισμάτων θὰ συναθροίζῃ τοῦτο, «προσηγόρευτον προσώπου φόρον», κατὰ τὸν παρακρατηθέντα ὥπο τοῦ νομικοῦ προσώπου φόρον, μετὰ τῶν λοιπῶν του εἰσοδημάτων καὶ τὸ σύνολον θὰ ὑπάγεται εἰς τὴν κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. Ἡ ὡς ἄνω προσαύξησις δύναται νὰ ἐπιτευχθῇ διὰ τοῦ πολλαπλασιασμοῦ τοῦ ποσοῦ τῶν λαμβανομένων καθαρῶν (ἥτοι μετὰ τὴν φορολογίαν) μερισμάτων ἐπὶ $\frac{1}{1 - \varphi.s.}$, δημοφ.σ. δῶς ἄνω φορολογικὸς συντελεστής⁸³.

80. Πράγματι ἡ μέση ἀποδοτικότης τῶν εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον μετοχῶν παρουσιάζεται σήμερον ἵση πρὸς 3,7% (περίπου). Ἐπομένως ἡ εἰσπραξὶς μερισμάτων 15.000 δρχ. ἀπαιτεῖ «κατὰ μέσον δρον» ἐπένδυσιν 405.400 δρχ. εἰς μίαν ἑταῖρειαν ἡ 1.621.600 (= 405.400 × 4) δρχ. εἰς τέσσαρας ἑταῖρειας.

81. Τὸ προτεινόμενον σύστημα ἀποτελεῖ παραλλαγὴν τοῦ ἀναφερομένου ὡς Imputation System εἰς τὴν Μεγάλην Βρετανίαν ἢ Full Integration System εἰς τὴν B. Ἀμερικήν. Βλ. καὶ Carter Commission, op. cit., Κεφ. 19.

82. Π.χ. εἰς ἐπίτεδον 50%. Βλ. τὴν ἐνάτην Πρότασιν, ἀνωτέρω.

83. Οὕτως, ἐὰν φ.σ. = 50%, δ ὡς ἄνω «πολλαπλασιαστής» θὰ ισοῦται πρὸς 2.

Ἐν συνεχείᾳ, ἐκ τοῦ φόρου τοῦ ὑπολογιζομένου ἐπὶ τοῦ ὡς ἄνω προσδιορισθέντος συνολικοῦ εἰσοδήματος ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. θὰ ἐκπίπεται (tax credit) ὁ ἥδη παρακρατηθεὶς ὑπὸ τοῦ νομικοῦ προσώπου φόρος ὁ ἀναλογῶν εἰς τὰ συναθροισθέντα μερίσματα.

Τὸ κατωτέρω Παράδειγμα διασφηνίζει τὴν ὡς ἄνω διαδικασίαν διὰ τρεῖς μετόχους (τοὺς Α, Β καὶ Γ) ὑποτιθεμένου διτὶ ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς διὰ τὰ νομικὰ πρόσωπα δρίζεται ἵσος πρὸς τὸν μέγιστον δριακὸν φορολογικὸν συντελεστὴν τῆς κλίμακος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. — ἔστω 50 %.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΚ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	A	B	Γ
— Καθαρὸν εἰσόδημα ἐκ μερισμάτων	100.000	100.000	100.000
— Εἰσόδημα ἐκ μερισμάτων προστηξημένον κατὰ τὸν παρακρατηθέντα ὑπὸ τοῦ Ν.Π. φόρον	200.000	200.000	200.000
— (Φορολογητέον) εἰσόδημα Φ.Π. ἐκ λοιπῶν (πλὴν μερισμάτων) πηγῶν	200.000	500.000	2.000.000
— Σύνολον φορολογητέου εἰσοδήματος	400.000	700.000	2.200.000
— (Ὑποτιθέμενος) μέσος φορολογικὸς συντελεστὴς (διὰ τὰ ἀντίστοιχα εἰσοδήματα)	20 %	30 %	50 %
— Ἀναλογῶν φόρος εἰσοδήματος	80.000	210.000	1.100.000
— Πίστωσις φόρου (καταβληθέντος ὑπὸ τοῦ Ν.Π.).	100.000	100.000	100.000
— Καταβαλλόμενος φόρος ὑπὸ τοῦ Φ.Π.	—	110.000	1.000.000
— Ἐπιστρεφόμενος φόρος	20.000	—	—

Οἱ ἀνωτέρω προτεινόμενος τρόπος φορολογίας τῶν μερισμάτων δὲν ἔχει τὰ ἀνωτέρω ἀναφερθέντα μειονέκτημα τῆς ἴσχυούσης νομοθεσίας. Παρὰ ταῦτα, ἀμφότερα τὰ συστήματα — ἴσχυον καὶ προτεινόμενον — ἔχουν τὸ μειονέκτημα διτὶ ἡ διασπορὰ τῶν ἀνωνύμων μετοχῶν εἶναι δυνατὴ διὰ τὰς εἰσηγμένας εἰς τὸ Χρηματιστήριον ἀνωνύμους μετοχάς. Περαιτέρω, τὸ προτεινόμενον σύστημα καθιστᾶ ἀπὸ θεωρητικῆς ἀπόγεως δυνατὴν τὴν διασπορὰν καὶ τῶν μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον ἀνωνύμων μετοχῶν.

Τὸ ὡς ἄνω μειονέκτημα τοῦ προτεινομένου συστήματος κρίνεται ὑπὸ τοῦ γράφοντος ὡς ἡσσονος σημασίας, δεδομένου διτὶ ἀφ' ἐνὸς μὲν ἐπιτυγχάνεται εἰς ἀντάλλαγμα ἡ φορολογικὴ ἴσοτης τῶν πολιτῶν, ἀφ' ἐτέρου δὲ πιστεύεται διτὶ ἡ δυνατότης διασπορᾶς τῶν μετοχῶν εἶναι περιωρισμένη. Πράγματι, λαμβανομένης ὁ νόος ὃψιν καὶ τῆς πρώτης ὡς ἄνω προτάσεως μαζί, δικάτοχος μερισμάτων θὰ πρέπει νὰ ἀναζητήσῃ πρόσωπον (ἢ πρόσωπα) ἐκ τοῦ οἰκογενειακοῦ τοῦ περιβάλλοντος τοῦ δοπίου τὸ φορολογητέον εἰσόδημα νὰ εἶναι μικρότερον τοῦ ἰδιοῦ του καὶ θὰ πρέπει νὰ ἀναμένη διτὶ ὁ φόρος ὁ δοπίος θὰ ἐπιστραφῇ εἰς τὸ ἐν λόγῳ πρόσωπον θὰ τοῦ ἀποδοθῇ. Δεδομένου διτὶ ἵσως τὸ ἐν λόγῳ πρόσωπον νὰ ἀναμένῃ ἐπιστροφὴν φόρου καὶ ἐκ τοῦ ἰδίου εἰσοδήματος του, θὰ πρέπει νὰ ὑπολογισθῇ ὁ φόρος ὁ δοπίος θὰ πρέπει νὰ ἀποδοθῇ εἰς τὸν κάτοχον τῶν μετοχῶν — διαδικασίᾳ ὅχι τόσον ἀπλῇ. Σημειώτεον διτὶ ἡ ἀναζητησίς προσώπου μὴ ὑποβάλλοντος δήλωσιν φόρου εἰσοδήματος καθίσταται λίαν δυσχερής μὲ τὸ προτεινόμενον σύστημα,

δεδομένου δτι ὁ φόρος θὰ παρακρατηθῇ καὶ θὰ πρέπει νὰ ὑποβληθῇ δήλωσις πρὸς εἰσπραξίν τοῦ καταβληθέντος φόρου. Δεδομένης δημοσίας τῆς ἀπροθυμίας τοιούτων προσώπων πρὸς ἐμπλοκήν των εἰς τὰ γρανάζια τῆς Ἐφορίας ή διασπορά αὐτοῦ τοῦ εἰδους περιορίζεται σημαντικῶς⁸⁴. Παρατηρητέον ὡσαύτως δτι ἐὰν ἐπιθυμῇται πάσῃ θυσίᾳ ἡ ἐξάλειψις τῆς διασπορᾶς τῶν ἀνωνύμων μετοχῶν τοῦτο δύναται νὰ ἐπιτευχθῇ διὰ τῆς ὑποχρεωτικῆς ὁνομαστικοποίησεως τῶν μετοχῶν⁸⁵.

Σημειωτέον δτι ἡ παροχὴ φορολογικῶν κινήτρων πρὸς ἀγορὰν μετοχῶν ὥρισμένου κλάδου ἢ ὥρισμένης κατηγορίας (π.χ. εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον, ὀνομαστικῶν, κ.λπ.) δύναται νὰ ἐπιτευχθῇ μὲ τὸ προτεινόμενον σύστημα διὰ τριῶν βασικῶν τρόπων ὡς ἐξῆς: α) διὰ τῆς καθιερώσεως ἀφορολογήτων ποσδύν (ὡς τὰ ἴσχύοντα 15.000 καὶ 60.000 δρχ.), β) διὰ τῆς καταλλήλου μειώσεως τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ κατὰ τὸν ὑπολογισμὸν τῆς ἀνωτέρω ἐξηγηθείσης προσωνέξησεως τῶν μερισμάτων συνδυαζομένης μὲ πλήρη πίστωσιν τοῦ πράγματι παρακρατηθέντος φόρου, καὶ γ) διὰ τῆς καταλλήλου φορολογικῆς πιστώσεως — μέθοδος ἡ ὅποια εὑρίσκεται ἐν ἀρμονίᾳ πρὸς τὴν δευτέραν πρότασιν ἀνωτέρω.

Τέλος, διὰ τοῦ προτεινόμενον συστήματος, καὶ εἰς ἣν περίπτωσιν δὲν ὑφίσταται φόρος ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας⁸⁶, καθίσταται ἀδύνατος ἡ φοροαποφυγὴ ἡ ἐπιτυγχανομένη διὰ τῆς ἐκμεταλλεύσεως τῆς ἀνισότητος μεταξὺ τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ ἐπὶ τῶν ἀδιανεμήτων κερδῶν καὶ τοῦ μεγίστου ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὴν μὴ φορολογίαν τῆς ὑπεραξίας. Πράγματι, ἐὰν ὁ ὀριακὸς φορολογικὸς συντελεστής τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., διὰ τὸ εἰσόδημα τοῦ ἐλέγχοντος τὴν περὶ διενομῆς τῶν κερδῶν ἀπόφασιν τοῦ νομικοῦ προσώπου εἶναι μεγαλύτερος τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τοῦ Φ.Ε.Ν.Π. (ὡς συμβαίνει εἰς διάφορα προτεινόμενα σχέδια φορολογίας τῶν μερισμάτων, λαμβανομένου νῦν δψιν καὶ τοῦ οἰκογενειακοῦ χαρακτῆρος τῶν ἀνωνύμων ἔταιρειδῶν) τὸ ὡς ἄνω φυσικὸν πρόσωπον ἔχει συμφέρον νὰ διανείμῃ τὸ ἐλάχιστον δυνατὸν μέρος τῶν κερδῶν [σήμερον ἔξ ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (6 %) ἐπὶ τῆς ἀξίας τοῦ καταβεβλημένου κεφαλαίου (ἄρθρον 44 τοῦ N. 2190/1920) ἢ 30 % ἐπὶ τῶν κερδῶν (ἄρθρον 3 τοῦ N. 148/1967) ἐφ' ὅσον τὸ σχετικὸν ποσόν εἶναι μεγαλύτερον τοῦ προηγουμένου, ἐκτὸς ἐὰν ἄλλως ἀποφασίσῃ ἡ γενικὴ συνέλευσις τῶν μετόχων] καὶ νὰ εἰσπράξῃ τὰ κέρδη διὰ τῆς πωλήσεως μετοχῶν, ἡ ἀξία τῶν δποίων θὰ εἶναι πλέον ηὑξημένη ἀντικατοπτρίζουσα τὰ παρακρατηθέντα κέρδη. Οὕτω, καταβάλλεται μόνον ὁ φόρος ὁ δποίος ἀντιστοιχεῖ εἰς τὸν φορολογικὸν συντελεστὴν τῶν ἀδιανεμήτων κερδῶν τῶν νομικῶν προσώπων, τῆς ὑπεραξίας τῶν μετοχῶν μὴ φορολογουμένης ἔξ ὑποθέσεως⁸⁷.

84. Σημειωτέον δτι καὶ μὲ τὸ ἴσχυον σύστημα ἡ διασπορὰ αὐτοῦ τοῦ εἰδους δύναται νὰ περιορισθῇ διὰ τῆς δραστηριοποίησεως τῶν ἐφόρων καὶ τῆς μὴ ἀποδοχῆς ὡς μετόχων προσώπων τῶν δποίων τὸ εἰσόδημα κατὰ τὰ παρελθόντα ἔτη δὲν δικαιολογεῖ τὴν κατοχὴν μετοχῶν.

85. Πράγμα τὸ δποίον, εἰρήσθω ἐν παρόδῳ, θὰ περιορίσῃ καὶ τὴν φοροδιαφυγὴν εἰς τὸν φόρον κληρονομιῶν, δωρεῶν καὶ προικῶς.

86. Βλ. τὴν Πέμπτην Πρότασιν, ἀνωτέρω.

87. Βεβαίως ἡ ἐν λόγῳ δυνατότης φοροαποφυγῆς περιορίζεται εἰς τὴν πρᾶξιν ὑπὸ τῆς δυνατότητος ἀπωλείας τοῦ ἐλέγχου τῆς ἀνωνύμου ἔταιρείας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΑΣ ΠΡΟΤΑΣΕΩΣ

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ ΕΚ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΙΝ ΤΩΝ ΙΣΧΥΟΥΣΩΝ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ ΕΚ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ό προσδιορισμός της ισοδυνάμου έκπτώσεως έκ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. εἰς ἀντικατάστασιν της ισχυούσης έκπτώσεως τῶν 20.000 δρχ. ἐκ τοῦ εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου δύναται νὰ γίνῃ ὡς ἔξῆς :

Εἰς τὸ φορολογητέον εἰσόδημα ἐκάστου ἀτόμου προστίθεται τὸ ἀφορολόγητον δριον τῶν 20.000 δρχ. καὶ ὑπολογίζεται ὁ ἀναλογῶν φόρος ἐπὶ τῇ βάσει τῆς ισχυούσης κλίμακος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. εἰς τὸ οὕτω προκύπτον «φορολογητέον», ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ προτεινομένου καθεστῶτος, εἰσόδημα (ἔστω, Y_1). Ἐν συνεχείᾳ, δι’ ἀθροίσεως τῆς φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως ἐκάστου ἀτόμου (ἔστω T_{1i} , $i = 1, 2, \dots, N_1$, διό τοῦ N_1 ὁ ἀριθμὸς τῶν ἀτόμων τὰ δόπια θὰ φορολογηθεῖν ὑπὸ τὸ προτεινόμενον καθεστώς¹⁾), προσδιορίζεται ὁ συνολικὸς φόρος $\left(\sum_{i=1}^{N_1} T_{1i} \right)$. Ἡ διαφορὰ τοῦ εὑρεθέντος συνολικοῦ φόρου ἀπὸ τὸν εἰσπραχθέντα τοιοῦτον προσδιορίζει τὸ ὑψος τῶν διαφυγόντων φορολογικῶν ἐσόδων τοῦ Κράτους ὡς ἐκ τῆς χορηγήσεως τῆς ἐκπτώσεως τοῦ ἀφορολογήτου πεσσοῦ τῶν 20.000 δρχ. ἐκ τοῦ εἰσοδήματος ἐκάστου φορολογουμένου. Διὰ διαιρέσεως τῶν διαφυγόντων φορολογικῶν ἐσόδων διὰ τοῦ N_1 προκύπτει ἡ ισοδύναμος χορηγηθησομένη ἐκπτωσίς ἐκ τοῦ φόρου ἐκάστου φορολογουμένου.

Ο ἐν λόγῳ ὑπολογισμὸς τῆς ἐκ τοῦ φόρου χορηγηθησομένης ισοδυνάμου ἐκπτώσεως προϋποθέτει διτὶ τὸ τυχὸν προκύπτον ἀρνητικὸν ὑπόλοιπον («ἀρνητικὸς φόρος») «ἐπιστρέφεται» εἰς τὸν «φορολογουμένον»²⁾.

Ο προσδιορισμὸς τῆς ισοδυνάμου ἐκπτώσεως ἐκ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. εἰς ἀντικατάστασιν τῆς ισχυούσης ἐκπτώσεως τῶν 20.000 δρχ. διὰ τὴν σύζυγον δύναται νὰ γίνῃ ὡς ἔξῆς :

Εἰς τὸ ὅς ἄνω προσδιορισθὲν Y_1 προστίθεται ἡ ἐκπτωσὶς διὰ τὴν σύζυγον (20.000 δρχ.) καὶ προσδιορίζεται ἐν νέον ὑψος («φορολογητέον» τῷρα) εἰσοδήμου — $\sum_{j=1}^{N_2} T_{2j}$, ματος — Y_2 . Ἐν συνεχείᾳ, ὑπολογίζεται ὁ ἀναλογῶν φόρος ἐπὶ τοῦ Y_2 , ἐπειδὴ τοῦ T_{2j} , $j = 1, 2, \dots, N_2$, διό τοῦ N_2 ὁ ἀριθμὸς τῶν ἀτόμων τὰ δόπια θὰ φορολογηθεῖν καταργηθῇ ἡ ἐκπτωσὶς ἐκ τοῦ εἰσοδήματος διὰ τὴν σύζυγον³⁾. Τὰ γηθοῦν ἐὰν καταργηθῇ ἡ ἐκπτωσὶς ἐκ τοῦ εἰσοδήματος διὰ τὴν σύζυγον διὰ τοῦ Κράτους, τὰ δόπια διαφείλονται εἰς τὴν παρεχομένην ἐκπτωσιν διὰ τὴν διαφυγόντα συνολικὰ φορολογικὰ ἐσόδα τοῦ Κράτους θὰ είναι $\sum_{j=1}^{N_2} T_{2j}$, τὰ δὲ διαφυγόντα ἐσόδα τοῦ Κράτους, δεδομένου διτὶ ἀτομα, τὰ δόπια τῷρα δὲν φορολογοῦνται, θὰ φορολογηθοῦν ἐὰν καταργηθῇ ἡ ἐκ τοῦ εἰσοδήματος χορηγουμένη ἐκπτωσὶς τῶν 20.000 δρχ.

1. Πρβλ. τὴν ὑποσ. 15 ἀνωτέρω.

2. Πρβλ. τὴν ὑποσ. 1, ἀνωτέρω.

3. Πρβλ. τὴν ὑποσ. 1, ἀνωτέρω.

σύζυγον, θὰ είναι : $\sum_{j=1}^{N_2} T_{2j} - \sum_{i=1}^{N_1} T_{1i}$, τὰ δόποια, διαιρούμενα διὰ τοῦ N_2 , προσδιορίζουν τὴν ἰσοδύναμον χορηγηθησομένην ἐκπτωσιν ἐκ τοῦ φόρου ἐκάστου φορολογουμένου διὰ τὴν σύζυγον ὑπὸ τὸ προτεινόμενον καθεστώς.

Άναλογος, mutatis mutandis, είναι καὶ ὁ ὑπολογισμὸς τῶν χορηγηθησομένων, ὑπὸ τὸ προτεινόμενον καθεστώς, ἐκπτώσεων ἐκ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. διὰ τὰ λοιπὰ συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα τὸν φορολογούμενον πρόσωπα.

Οἱ ἀνωτέρω ὑπολογισμοὶ δύνανται νὰ γίνουν μόνον ὑπὸ τῆς Μ.Υ.Φ. μὲ ἀκριβειαν. Διὰ νὰ λάβῃ ὅμως ὁ ἀναγνώστης μίαν ἰδέαν τοῦ ὑψους τῆς προτεινομένης ἐκπτώσεως, ὑπολογίζεται κατωτέρω grosso modo ἡ ἰσοδύναμος ἐκπτωσις ἐκ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. πρὸς τὴν παρασχεθεῖσαν ἐκπτωσιν τῶν 15.000 δρχ. ἐκ τοῦ εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου διὰ τὸ οἰκονομικὸν ἔτος 1974 (διὰ τὸ δόποιον ὁ γράφων διαθέτει ἐπίσημα στοιχεῖα).

Οἱ σχετικοὶ ὑπολογισμοὶ δίδονται εἰς τὸν Πίνακα 4. Εἰς τὴν τετάρτην στήλην ὑπολογίζεται τὸ ποσὸν τῆς ἐκπτώσεως διὰ τοῦ πολλαπλασιασμοῦ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν φορολογουμένων ἐπὶ 15.000 δρχ. Εἰς τὴν στήλην (5) δίδεται ἡ ἐλαχίστη αὐξησις τῶν φορολογικῶν ἐσόδων ἐὰν κατηργείτο ἡ ἐκπτωσις τῶν 15.000 δρχ. κατὰ φορολογούμενον. Ἡ ἐν λόγῳ αὐξησις είναι 976.044.000 δρχ. καὶ ἀποτελεῖ ὑποεκτίμησιν τῆς ἀληθοῦς αὐξήσεως διὰ δύο λόγους : α) διότι ἡ καταργήσις τῆς ἐκπτώσεως τῶν 15.000 δρχ. θὰ είχεν ως συνέπειαν τὴν αὐξησιν τοῦ ἀριθμοῦ τῶν φορολογουμένων καὶ κατὰ συνέπειαν τῶν φορολογικῶν ἐσόδων, καὶ β) διότι ἡ ώς ἄνω αὐξησις ὑπελογίσθη τῇ βιοθείᾳ τοῦ μέσου φορολογικοῦ συντελεστοῦ κατὰ κλιμάκιον, ὑποτιθεμένου ὅτι ἡ κατὰ κλιμάκια οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος κατανομὴ τῶν φορολογουμένων θὰ παραμείνῃ ἡ αὐτὴ — πρᾶγμα ἀδύνατον.

Ἐὰν ὑποθέσωμεν ὅτι ἡ ἐλαστικότης τοῦ μέσου φορολογικοῦ συντελεστοῦ ἦτο (τὸ 1974) μεταξὺ 0,35 καὶ 0,55, ἡ κατ' ἄλλην διατύπωσιν⁴, ὅτι $1,35\bar{\tau} < \tau' < 1,55\bar{\tau}$, πρᾶγμα τὸ δόποιον φαίνεται νὰ ἴσχυε τὸ 1974 διὰ τὰ $4/5$ τουλάχιστον τῶν φορολογουμένων⁵, τότε, λόγῳ τῆς προοδευτικότητος (φθίνοντος βαθμοῦ) τῆς φορολογικῆς συναρτήσεως, ἡ αὐξησις τῶν φορολογικῶν ἐσόδων, ώς ἐκ τῆς καταργήσεως τοῦ ἀφορολογήτου δρίου, θὰ κυμαίνεται μεταξύ : 1.317.659 (= $1,35 \times 976.044$) καὶ 1.512.868 (= $1,55 \times 976.044$) χιλ. δρχ.

“Ητοι ἡ κατ' ἄτομον ἰσοδύναμος ἐκπτωσις ἐκ τοῦ φόρου θὰ πρέπει νὰ είναι μεταξὺ 1.457 (= $\frac{1.317.659}{904.547}$) καὶ 1.673 (= $\frac{1.512.868}{904.547}$) δρχ. λαμβανομένης ὑπὸ δψιν τῆς προοδευτικότητος τῆς φορολογίας.

4. Δεδομένου ὅτι ἡ ἐλαστικότης τοῦ μέσου φορολογικοῦ συντελεστοῦ, εἶται, ἰσοῦται πρὸς $\epsilon\bar{\tau} = \tau'/\bar{\tau} - 1$. Ad hoc, βλ. Γ. Ε. Δράκου, 'Ἐπι τῆς Ἐννοίας...', op. cit., Τμῆμα 3.

5. Πράγματι, πλέον τῶν 4/5 τῶν φορολογουμένων ἀτόμων είχον φορολογητέον εἰσόδημα κατὰ τὸ οἰκονομικὸν ἔτος 1974, μεταξὺ 15.000 καὶ 200.000 δρχ., ἡ δὲ σχέσις δριακοῦ καὶ μέσου φορολογικοῦ συντελεστοῦ διὰ τὰ σχετικά κλιμάκια φορολογητέου εἰσοδήματος ἦτο ἡ ἀναγραφούμενη τοιαύτη (περίπον).

Σημειωτέον δτι δύναται νά υποτεθῇ δτι δ' ἀνωτέρω ἀναφερθείς α' λόγος, διὰ τὴν ὑποεκτίμησιν τῆς αὐξήσεως τῶν φορολογικῶν ἐσόδων, grosso modo ἀντισταθμίζεται κατὰ τὸν ὑπολογισμὸν τῆς κατ' ἄτομον ἐκπτώσεως ἐκ τοῦ φόρου (δεδομένου δτι θὰ ἔπειρε ἡ ηὐξημένη ἀληθῆς τιμῆς τῆς αὐξήσεως τῶν φορολογικῶν ἐσόδων νά διαιρεθῇ διὰ τοῦ νέου ηὐξημένου ἀριθμοῦ τῶν φορολογουμένων — βλ. ὑποσ. 1, ἀνωτέρω).

Πίναξ 4

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΙΣΟΔΥΝΑΜΟΥ ΕΚΠΤΩΣΕΩΣ

Ἄξια εἰς χιλιάδας δρχ.

Κλιμάκια Οἰκογενειακοῦ Εἰσοδήματος (1)	Άριθμός Φορολο- γουμένων (2)	Μέσος Φορο- λογικὸς Συν- τελεστῆς (\bar{t}) (3)	E(1) = 15 × ἀριθμὸν φορολογουμένων (4) = 15 × (2) (5) = (3) × (4)	$\overline{\text{E}}(1)$
Ἔως 22	33.823	4,9	507.345	24.860
22 - 28	17.757	4,8	266.355	12.785
28 - 34	22.573	4,9	338.595	16.591
34 - 40	24.606	4,9	369.090	18.085
40 - 50	51.037	4,9	765.555	37.512
50 - 60	57.003	5,0	855.045	42.752
60 - 80	141.895	5,1	2.128.425	108.550
80 - 100	121.525	5,7	1.822.875	103.904
100 - 200	298.550	7,5	4.478.250	335.869
200 - 400	107.714	11,4	1.615.710	184.191
400 - 600	17.539	17,9	263.085	47.092
600 - 800	5.232	23,4	78.480	18.364
800 - 1.000	2.229	27,5	33.435	9.195
1.000 - 2.000	2.521	33,9	37.815	12.819
2.000 - 3.000	335	41,3	5.025	2.075
3.000 - 5.000	155	43,8	2.325	1.018
5.000 καὶ ἄνω	53	48,0	795	382
Σ ΥΝΟΛΟΝ				976.044

Π Η Γ Ή : Διὰ τὰς στήλας (1), (2) καὶ (3) : ΕΣΥΕ, Στατιστικὴ τοῦ Δηλωθέντος Εἰσοδήματος Φυσικῶν Προσώπων καὶ τῆς Φορολογίας αὐτοῦ κατὰ τὸ Οἰκονομικὸν ἔτος 1974 ('Αθῆναι, 1975), Πίναξ 6. Τὸ \bar{t} ἐκφράζεται ως ποσοστὸν ἐπὶ τῆς ἑκατόν.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΠΕΜΠΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΕΩΣ

ΚΥΡΙΑ ΣΗΜΕΙΑ ΤΟΥ ΓΑΛΛΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΝΟΜΟΥ ΔΙΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΝ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ Γαλλικοῦ Σχεδίου Νόμου¹ δὲν θὰ ὑπαχθοῦν εἰς τὴν φορολογίαν ἡ ὑπεραξία :

- τῆς κυρίας κατοικίας
- τῶν διμολογιῶν τῶν μὴ μετατρεψίμων εἰς μετοχάς
- τοῦ ἐπαγγελματικοῦ ἐνεργητικοῦ τῶν ἀνηκόντων εἰς τὴν κατωτάτην τάξιν τῶν φορολογουμένων
- τῶν κινητῶν πραγμάτων συνήθους χρήσεως
- ἐκ συναλλαγῆς ἐπὶ κινητῶν πραγμάτων ἔχούσης ἀξίαν κάτω τῶν 10.000 γαλλικῶν φράγκων (F.F.) κατ' ἕτος κατὰ φορολογούμενον
- ἐκ συναλλαγῆς ἐπὶ ἀκινήτων πραγμάτων ἔχούσης ἀξίαν κάτω τῶν 10.000 F.F. κατ' ἕτος κατὰ φορολογούμενον.

Ωσαύτως ἀπαλλάσσεται ἡ μέχρι 3.000 F.F. ὑπεραξία, ἀνεξαρτήτως προελύσεως αὐτῆς.

Ο φόρος ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας ἐπιβάλλεται ἀναλόγως τοῦ χρόνου κατοχῆς τοῦ πράγματος, ἡ πώλησις τοῦ δόποιου συνεπάγεται ὑπεραξίαν. Οὕτω :

1) Χρόνος κατοχῆς τοῦ πράγματος μικρότερος τῶν δύο ἑτῶν (ἡ συναλλαγὴ χαρακτηρίζεται ὡς κερδοσκοπική). Τὸ σύνολον τῆς ὑπεραξίας (μεῖον 3.000 F.F.) προστίθεται εἰς τὰ λοιπὰ εισοδήματα τοῦ φορολογούμενον.

2) Χρόνος κατοχῆς τοῦ πράγματος μικρότερος τῶν δέκα ἑτῶν καὶ μεγαλύτερος τῶν δύο ἑτῶν. Διακρίνονται δύο περιπτώσεις :

- 2.1) Ἐὰν ἡ συναλλαγὴ χαρακτηρίσθῃ ὡς «κερδοσκοπική» (συνήθως αἱ συναλλαγαὶ αἱ ἀφορῶσαι εἰς τὴν πώλησιν ἀκινήτου περιουσίας) ἡ ὑπεραξία μειοῦται κατὰ 3 % κατ' ἕτος διὰ τὰ πρῶτα 5 ἔτη καὶ κατὰ 5 % κατ' ἕτος διὰ τὰ πέντε ἔπομενα ἔτη.
- 2.2) Ἐὰν ἡ συναλλαγὴ χαρακτηρίσθῃ ὡς μὴ κερδοσκοπική, ἡ ἀκριβῆς τιμὴ τῆς αὐξήσεως τοῦ γενικοῦ ἐπιπέδου τῶν τιμῶν (δι τιμάριθμος τῆς INSEE), κατὰ τὰ σχετικὰ ἔτη, λαμβάνεται ὑπὲρ δψιν διὰ τὸν ἀποπληθωρισμὸν τῆς ὑπεραξίας.

3) Χρόνος κατοχῆς τοῦ πράγματος μεγαλύτερος τῶν δέκα ἑτῶν. Ἡ ὑπεραξία μειοῦται κατὰ τὸ ποσοστὸν αὐξήσεως τοῦ ἐπιπέδου τῶν τιμῶν καὶ περαιτέρω μειοῦται κατὰ 3,33 % δι' ἕκαστον ἔτος κατοχῆς τοῦ πράγματος πέρα τῶν δέκα ἑτῶν.

Σημειωτέον ἐπίσης ὅτι τὸ γαλλικὸν σχέδιον προβλέπει τὴν ἀφαίρεσιν μόνον τῆς ὑποτιμήσεως τῶν μετοχῶν ἐκ τῆς ὑπεραξίας τῶν μετοχῶν τῆς πραγματοποιίας κατὰ τὰ πέντε ἔτη τὰ ὄποια ἀκολουθοῦν τὸ ἔτος πραγματοποιήσεως τῆς ἐκ τῆς κατοχῆς μετοχῶν ζημίας.