

ΔΕΚΑ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ *

Τοῦ κ. ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ε. ΔΡΑΚΟΥ (Ph.D.)
Ἐκτάκτου Καθηγητοῦ εἰς τὴν Α.Β.Σ.Π.

0. Εἰσαγωγή

Εἰς τὴν παροῦσαν μελέτην παρουσιάζονται διάφοροι ρεαλιστικαὶ πρότασεις αἱ ὅποια ἀποβλέπουν εἰς τὴν σημαντικὴν βελτίωσιν τῆς ἰσχύουσης φορολογικῆς νομοθεσίας εἰς τὴν Ἑλλάδα. Αἱ πρότασεις εἶναι ρεαλιστικαὶ ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ἀφ' ἑνὸς μὲν ὅτι δύναται νὰ θεθοῦν εἰς ἐφαρμογὴν εἰς τὸ ἄμεσον μέλλον (π.χ. ἐντὸς τῶν πέντε προσεχῶν ἐτῶν), ἀφ' ἑτέρου δὲ ὅτι λαμβάνουν ὑπ' ὄψιν τὰς ἀνάγκας τοῦ Κράτους διὰ φορολογικὰ ἔσοδα. Ὡσαύτως, αἱ πρότασεις ἀποσκοποῦν εἰς σημαντικὴν βελτίωσιν τῆς ἰσχυοῦσης νομοθεσίας ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ὅτι τὰ προτεινόμενα μέτρα εἴτε συνεπάγονται σοβαρὸν ποσοστὸν τῶν συνολικῶν φορολογικῶν ἐσόδων τοῦ Κράτους (π.χ. ἄνω τοῦ 10 %) εἴτε ἀφοροῦν εἰς σημαντικὸν ποσοστὸν τῶν φορολογουμένων (ἀτόμων ἢ/καὶ ἐπιχειρήσεων).

Οὕτω, θὰ ἰδύνατο, π.χ., νὰ προταθῆ ἓνας φόρος ἐπὶ τῆς καθαρῆς περιουσιακῆς καταστάσεως τῶν ἀτόμων, εἰς ἀντικατάστασιν ἑνὸς ὑπάρχοντος ἰσοδου-

*) Ἡ πρώτη καὶ δευτέρα πρότασις ἀπετέλεσαν μέρος διαλέξεως τοῦ γράφοντος εἰς τὴν Α.Β.Σ.Θ. τὸν Μάιον τοῦ 1976. Ἡ ἕκτη (ἐν μέρει καὶ ἡ πέμπτη) πρότασις ἦτο τὸ κύριον ἀντικείμενον διαλέξεώς μας ἀφ' ἑνὸς μὲν εἰς τὴν Σερραϊκὴν Πολιτιστικὴν Ἐνωσιν τὸν Ἀπρίλιον τοῦ 1976, ἀφ' ἑτέρου δὲ εἰς τὸ Ἐμπορικὸν καὶ βιομηχανικὸν Ἐπιμελητήριον Λέσβου τὸν Ἰούλιον τοῦ 1976. Ὅσαι αἱ πρότασεις ἀνεπτύχθησαν ὑπὸ τοῦ γράφοντος εἰς τὴν ὑπὸ τοῦ ΚΕΠΕ συγκροτηθεῖσαν ομάδα ἐργασίας διὰ τὴν μεταρρυθμίσιν τῆς ἀμέσου φορολογίας. Συζητήσεις μετὰ μεγάλου ἀριθμοῦ προσώπων συνέβαλλον εἰς τὴν βελτίωσιν τῶν προτάσεων. Μεταξὺ ἄλλων, αἱ πρότασεις συνεζητήθησαν μετὰ τῶν καθηγητῶν κ.κ. Β. Σαρσέντη, Σ. Σαραντίδη, Θ. Μπένου καὶ Μ. Χατζηπροκοπίου, ὡς καὶ μετὰ τῶν μελῶν τῆς ὡς ἄνω ομάδος κ.κ. Γ. Ἀγαπητοῦ, Γ. Βλαχοπαπαδοπούλου, Α. Παλασπόρου, Κ. Ρεπανᾶ, Ι. Βλαχοῦλη, Ι. Καλυβάκη, Γ. Χατζηνικολάου, Ι. Μητροπούλου καὶ Κ. Καλυβιανᾶκη. Ἡ βοήθὸς τῆς ἑδρας τῆς Δημοσίας Οἰκονομικῆς εἰς τὴν Α.Β.Σ.Π. κυρία Λ. Σταθοπούλου συνέβαλλεν εἰς τὴν σχετικὴν ἔρευναν.

Περὶ τὸν νὰ σημειωθῆ ὅτι οὐδεὶς ἐκ τῶν ἀνωτέρω δεσμεύεται ὑπὸ τῶν παρουσαζομένων προτάσεων, τὴν εὐθύνην τῶν ὁποίων φέρει ὁ γράφων.

νάμου¹ φόρου και ἡ ἐν λόγῳ πρότασις νά ὀδηγῆ εἰς μείωσιν τῆς ἀνισοκατανομῆς τοῦ εἰσοδήματος και ὡς ἐκ τούτου, *ceteris paribus*, ἡ ἐν λόγῳ ἀντικατάστασις νά ἐθεωρεῖτο εὐκταία. Πλὴν ὁμως ἡ ὡς ἄνω πρότασις θά ἦτο μὴ ρεαλιστικὴ ὑπὸ τὸ κράτος τῆς παρούσης ὀργανώσεως τῶν φορολογικῶν ὑπηρεσιῶν και ἴσως και τῶν ἐν γένει κρατουσῶν συνθηκῶν — αἱ ὁποῖαι δὲν ἀναμένεται νά μεταβληθοῦν τόσον δραστικὰ εἰς τὸ ἄμεσον μέλλον, ὥστε νά ἐπιτρέπουν τὴν ἐφαρμογὴν ἐνός φόρου ἐπὶ τῆς καθαρᾶς περιουσιακῆς καταστάσεως τῶν πολιτῶν.

Ἐσαύτως, ἡ μελέτη τῆς ἐλληνικῆς φορολογικῆς νομοθεσίας δύναται νά ὀδηγήσῃ εἰς πολλὰς προτάσεις βελτιώσεως αὐτῆς — πλὴν ὁμως αἱ ἐν λόγῳ προτάσεις δὲν θά ἦσαν ὅλαι σημαντικαὶ ὑπὸ τὴν ἐξηγηθεῖσαν ἐννοίαν. 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, ὀρίζεται ὅτι: Ἐκ τῆς 1^{ης} Ἰανουαρίου 1973 ἀναγνωρίζεται εἰς τὰ γραφεῖα γενικοῦ τουρισμοῦ τοῦ Α.Ν. 864/1937, ἀνεξαρτήτως τόπου ἐγκαταστάσεως, δικαίωμα ἐκπτώσεως ποσοστοῦ 3 % ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων των, πρὸς κάλυψιν ἐξόδων προβολῆς και διαφημίσεων, ἄνευ δικαιολογητικῶν, ἐφ' ὅσον ταῦτα πραγματοποιοῦν ἐτησίως, ἀποδεδειγμένως, εἰσαγωγὴν συναλλάγματος ἰσοπόσου τουλάχιστον τῶν \$ (ΗΠΑ) 200.000. Περὶ τῆς ἐν λόγῳ διατάξεως εἶναι δυνατόν νά ὑποστηριχθοῦν βασίμως τὰ κάτωθι: Λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι ὁ προφανὴς σκοπὸς τῆς ἐν λόγῳ διατάξεως εἶναι ἡ ἐνίσχυσις τῆς εἰσαγωγῆς συναλλάγματος, παρατηρεῖται πρῶτον ὅτι ἡ ἐν λόγῳ διάταξις δὲν ἀνταμείβει τὰ γραφεῖα γενικοῦ τουρισμοῦ τοῦ Α.Ν. 864/1937 ἀναλόγως τῆς συμβολῆς ἐκάστου εἰς τὴν ἐπίτευξιν τοῦ θεθέντος σκοποῦ, ὡς θά ἔδει, δεδομένου ὅτι ἡ παρεχομένη ὠφέλεια εἶναι συνάρτησις τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν ὡς ἄνω γραφείων και ὄχι τοῦ ὑπ' αὐτῶν εἰσαγομένου συναλλάγματος· δεύτερον, δὲν ὑπάρχει λόγος νά περιορισθῆ ἡ ὠφέλεια εἰς τὰ γραφεῖα τουρισμοῦ τὰ ὁποῖα εἰσάγουν συνάλλαγμα ἄνω τῶν \$ 200.000, καθ' ὅσον ὁ ἐν λόγῳ περιορισμὸς εὐνοεῖ τὰ μεγάλα και ἤδη ἐγκατεστημένα γραφεῖα εἰς βάρος τῶν μικρῶν και ἰδία τῶν νεοῖδρυσμένων γραφείων τουρισμοῦ· τρίτον, ἡ ἀποτελεσματικότης τῆς ἐν λόγῳ διατάξεως εἶναι ἀμφισβητήσιμος διὰ τοὺς λόγους οἱ ὁποῖοι θά ὑποστηριχθοῦν κατωτέρω² ἀλλὰ και διὰ τὸν ἀπλοῦν λόγον (ὁ ὁποῖος συνδέεται και πρὸς τὸ ἄνωτέρω διατυπωθέν πρῶτον ἐπιχείρημα) ὅτι γραφεῖον τουρισμοῦ τὸ ὁποῖον ἔχει ἤδη «περάσει τὸ τεστ» τῶν \$ 200.000 αὐξάνων 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 νά συμβάλῃ εἰς τὴν περαιτέρω εἰσαγωγὴν συναλλάγματος. Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ἐπεταὶ ὅτι εἶναι εὐκόλον νά προταθῆ φορολογικὸν μέτρον τὸ ὁποῖον νά εἶναι ἀποτελεσματικώτερον τοῦ ἰσχύοντος, πλὴν ὁμως ἡ σχετικὴ πρότασις δὲν θά ὠδήγῃ εἰς σημαντικὴν (ὑπὸ τὴν ἐξηγηθεῖ-

1. Δύο φόροι θά χαρακτηρίζονται ὡς ἰσοδύναμοι ἐὰν ἀποφέρουν τὰ αὐτὰ ἔσοδα διὰ τὸ Κράτος.

2. Βλ. Τμῆμα 6, κατωτέρω.

σαν έννοιαν) βελτίωσιν τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας, δεδομένου ὅτι δὲν συνεπάγεται σημαντικὸν ποσοστὸν τῶν φορολογικῶν ἐσόδων.

Ὅμοιως, 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 συμπληρώθη διὰ τοῦ ἄρθρου 9, παρ. 3 τοῦ Ν. 12/1975, προβλέπεται ἔκπτωσις ποσοστοῦ τοῦ εἰσοδήματος τῶν δημοσιογράφων καὶ τῶν συνταξιούχων δημοσιογράφων («... πρόσωπα, ἅτινα κατέστησαν συντακτῶν ἐπὶ τῆς ὕλης, ὀτητός των ὡς διευθυντῶν συντάξεως, ἀρχισυντακτῶν, συντακτῶν ἐπὶ τῆς ὕλης, κ.λπ...»), πρὸς κάλυψιν ἐπαγγελματικῶν δαπανῶν. Εἶναι προφανές ὅτι ἡ ἐν λόγω ἔκπτωσις ἐκ τοῦ εἰσοδήματος (συντάξεως) τῶν συνταξιούχων δημοσιογράφων πρὸς κάλυψιν... ἐπαγγελματικῶν (!) δαπανῶν (τὰς ὁποίας κατὰ τεκμήριον δὲν ἔχουν), πρέπει νὰ καταργηθῆ ὡς ἀδικολόγητος καὶ ὡς παραβιάζουσα τὴν ἀρχὴν τῆς φορολογικῆς ἰσότητος. Τοιοῦτου εἶδους ὅμως προτάσεις δὲν θὰ μᾶς ἀπασχολήσουν κατωτέρω, δεδομένου ὅτι δὲν ὀδηγοῦν εἰς «σημαντικὰς»³ βελτιώσεις τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας.

Κατωτέρω παρατίθενται αἱ ρεαλιστικαὶ προτάσεις αἱ ὁποῖαι πιστεύεται ὅτι ὀδηγοῦν εἰς σημαντικὴν βελτίωσιν τῆς ἰσχυροῦσης φορολογικῆς νομοθεσίας. Αἱ ἀκολουθοῦσαι προτάσεις ἀφοροῦν κυρίως εἰς τοὺς ἀμέσους φόρους, ὄχι διότι οὗτοι χρῆζον περισσοτέρων βελτιώσεων ἐν σχέσει πρὸς τοὺς ἐμμέσους (ἀντιθέτως!), ἀλλὰ μᾶλλον διότι πολλῶν ἐμμέσων φόρων ἐπίκειται ἡ κατάργησις καὶ ἡ ἀντικατάστασις των δι' ἐνὸς ἰσοδυνάμου φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας⁴. Σημειωτέον ὅτι ἡ σειρά 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, συνεστῶτος τοῦ γάμου, οἱ σύζυγοι (ἐφ' ὅσον δὲν ὑπάρχει περίπτωσις μὴ συμβιώσεως) ὑποβάλλουν κοινήν δήλωσιν τῶν εἰσοδημάτων των, πλὴν ὅμως ὁ φόρος ὑπολογίζεται κεχωρισμένως δι' ἕκαστον τῶν συζύγων ὡς ἐὰν ἐπεδίδετο χωριστὴ δήλωσις (ἐξαιρέσει τῆς περιπτώσεως κατὰ τὴν ὁποίαν τὸ εἰσόδημα τῆς συζύγου προέρχεται ἐξ ἐπιχειρήσεως οἰκονομικῶς ἔξαρτωμένης ἐκ τοῦ συζύγου ἢ ἐκ προσωπικῆς μεταξὺ τῶν συζύγων ἐταιρείας, ὅτε προστίθεται εἰς τὸ εἰσόδημα τοῦ συζύγου)⁵.

3. Εἰς τὸ παράδειγμα τῶν συνταξιούχων δημοσιογράφων προφανῶς ἡ σχετικὴ ἔκπτωσις ἀφορᾷ εἰς μικρὸν ἀριθμὸν ἀτόμων (καὶ συνεπάγεται μικρὸν ποσοστὸν τῶν φορολογικῶν ἐσόδων) καὶ κατὰ συνέπειαν ἡ σχετικὴ πρότασις πρὸς κατάργησιν τῆς ἐν λόγω ἔκπτώσεως δὲν ὀδηγεῖ εἰς σημαντικὴν (ὑπὸ τὴν ἐξηγηθεῖσαν έννοιαν) 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. Ἡ ἐν λόγω ἐξαιρέσις 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 εισοδήματος φυσικῶν προσώπων, ἡ ἀνωτέρω διάταξις ὀδηγεῖ εἰς διάφορον οἰκογενειακὸν φόρον, τὸ ὕψος τοῦ ὁποίου ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς διανομῆς τοῦ οἰκογενειακοῦ εισοδήματος μεταξύ τῶν συζύγων, καίτοι ἐξετάζονται οἰκογένειαι ὑπὸ τὰς αὐτὰς συνθήκας εὐρισκόμεναι, καὶ μάλιστα οἰκογένειαι αἱ ὁποῖαι ἔχουν τὸ αὐτὸ οἰκογενειακὸν φορολογητέον εἰσόδημα.

Τοῦτο δύναται νὰ γίνῃ ἀντιληπτὸν διὰ τοῦ παραδείγματος τοῦ Πίνακος 1 ὅπου παρουσιάζονται τέσσαρες οἰκογένειαι μὲ φορολογητέον οἰκογενειακὸν εἰσόδημα ἐνὸς ἑκατομμυρίου δραχμῶν, ἀλλὰ μὲ διάφορον διανομὴν τοῦ εισοδήματος μεταξύ τῶν συζύγων. Ἐκ τοῦ Πίνακος φαίνεται ὅτι, ἐπὶ τῇ βάσει τῆς ἰσχυροῦσης κλίμακος Φορολογίας Εἰσοδήματος Φυσικῶν Προσώπων (Φ.Ε.Φ.Π.), ὁ οἰκογενειακὸς φόρος εἶναι διάφορος κατὰ οἰκογένειαν (τῆς διαφορᾶς τοῦ φόρου ὀφειλομένης εἰς τὴν διάφορον διανομὴν τοῦ εισοδήματος μεταξύ τῶν συζύγων), καίτοι θὰ ἔπρεπε ὁ φόρος νὰ εἶναι ὁ αὐτὸς δι' ὅλας τὰς οἰκογενείας, ἐφ' ὅσον αὗται, ὡς ὑποτίθεται, εὐρίσκονται ὑπὸ τὰς αὐτὰς συνθήκας. Οὕτω, π.χ., ὁ οἰκογενειακὸς φόρος τῆς Α οἰκογενείας (εἰς τὴν ὁποίαν τὸ οἰκογενειακὸν εἰσόδημα εἶναι εἰσόδημα τοῦ συζύγου) εἶναι 351.900 δρχ., ἐνῶ ὁ οἰκογενειακὸς φόρος τῆς Δ οἰκογενείας (εἰς τὴν ὁποίαν τὸ οἰκογενειακὸν εἰσόδημα εἶναι ἐξ ἴσου διανεμημένον μεταξύ τῶν συζύγων) εἶναι 235.800 δρχ. μόνον. Ἦτοι, ὁ οἰκογενειακὸς φόρος τῆς Α οἰκογενείας εἶναι κατὰ 49,2 % ὑψηλότερος τοῦ οἰκογενειακοῦ φόρου τῆς Δ οἰκογενείας — πρᾶγμα ἄδικον⁷.

Πίναξ 1
ΦΟΡΟΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΝΟΣ ΕΚΑΤΟΜΜΥΡΙΟΥ ΔΡΑΧΜΩΝ

Οἰκογένεια	Εἰς χιλ. δρχ.			
	Α	Β	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 Γυναίκος	0	100	400	500
Φόρος ἀνδρὸς	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 ἐὰν ὁ μέσος φορολογικὸς συντελεστὴς αὐξάνεται αὐξανόμενον τοῦ εἰσοδήματος. Βλ. σχετικῶς Γ.Ε. Δράκου, Ἐπὶ τῆς Ἐννοίας τῆς Προοδευτικότητος τῆς Φορολογίας, Σπουδαί, 1975.

7. Σημειωτέον ὅτι, κατὰ πάσαν πιθανότητα, ἡ ὡς ἄνω διαφορὰ εἰς τὸν οἰκογενειακὸν

ἐπὶ τῶν συνιστωσῶν φορολογικῶν βάσεων, ἐφ' ὅσον ἡ φορολογία εἶναι προοδευτική καὶ τὸ ἄθροισμα τῶν (θετικῶν) συνιστωσῶν φορολογικῶν βάσεων ἰσοῦται πρὸς τὴν συνολικὴν φορολογικὴν βᾶσιν⁸.

Σημειωτέον τέλος ὅτι, ἐὰν μέρος τοῦ οἰκογενειακοῦ εισοδήματος προέρχεται ἐκ κεφαλαίου (π.χ. Α, Β, Γ, πηγῆς), ὑπάρχει εὐχέρεια μειώσεως τοῦ οἰκογενειακοῦ φόρου, μέσῳ τῆς ἀπαμβλύνσεως τῆς ἀνισοκατανομῆς τοῦ οἰκογενειακοῦ εισοδήματος μεταξὺ τῶν συζύγων, διὰ τῆς καταλλήλου μεταβιβάσεως περιουσιακῶν στοιχείων ἀπὸ τὸν ἔχοντα μεγαλύτερον εισόδημα σύζυγον πρὸς τὸν ἕτερον. Ἡ τοιαύτη εὐχέρεια δὲν παρέχεται, ἐὰν τὸ εισόδημα τῶν συζύγων προέρχεται ἐκ προσφορᾶς ἐργασίας (π.χ. ΣΤ' καὶ Ζ' πηγῆς). Δεδομένου δὲ ὅτι ὑπάρχει θετικὴ συσχέτισις μεταξὺ ὑψηλῶν εισοδημάτων καὶ εισοδημάτων ἐκ κεφαλαίου, ἔπεται ὅτι τῆς ὡς ἄνω εὐχερείας δύνανται κατὰ κανόνα νὰ ἐπωφεληθοῦν αἱ ἀνώτεραι εισοδηματικαὶ τάξεις — πρᾶγμα τὸ ὁποῖον εὐνοεῖ αὐτὰς ἐν σχέσει πρὸς τὰς κατωτέρας εισοδηματικὰς τάξεις καὶ εἶναι, κατὰ γενικὴν παραδοχὴν, ἀνεπιθύμητον.

Διὰ τὴν ἄρσιν τῆς ὡς ἄνω ἀδικίας, προτείνεται ὅπως γίνῃ ἀποδεκτὴ ἡ κάτωθι, αὐτονόητος νομιζομένη ἀρχή, ἡ ὁποία ἀποτελεῖ ἀπλὴν ἐφαρμογὴν τῆς ἀρχῆς τῆς ὀρίζοντιου φορολογικῆς ἰσότητος. Αἱ οἰκογένειαι αἱ ὁποῖαι ἔχουν τὸ αὐτὸ φορολογητέον εισόδημα (καί, ἐξυπακούεται, εὐρίσκονται ὑπὸ τὰς αὐτὰς λοιπὰς συνθήκας) θὰ πρέπει νὰ καταβάλλουν τὸν αὐτὸν (οἰκογενειακὸν) φόρον. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, ἡ διανομὴ τοῦ οἰκογενειακοῦ εισοδήματος μεταξὺ τῶν συζύγων δὲν πρέπει νὰ ἐπιφέρῃ διαφοροποίησιν εἰς τὸν καταβαλλόμενον ὑπὸ τῆς οἰκογενείας φόρον, ἐφ' ὅσον αἱ ἐξεταζόμεναι οἰκογένειαι ἔχουν τὴν αὐτὴν φοροδοτικὴν ἱκανότητα.

Ἡ ἐν λόγῳ ἀρχὴ θὰ ἠδύνατο νὰ ἐφαρμοσθῇ διὰ τῶν ἐξῆς δύο τρόπων :

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

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

Ὁ προκύπτων φόρος, διὰ τῆς ἐφαρμογῆς ἐνὸς τῶν δύο ἐκτεθέντων τρόπων φορολογίας τοῦ οἰκογενειακοῦ εισοδήματος, διὰ νὰ εἶναι ἰσοδύναμος πρὸς τὸν εἰσπραττόμενον φόρον ἐπὶ τῇ βᾶσει τοῦ ἰσχύοντος συστήματος, θὰ πρέπει, ἐὰν ἐφαρμοσθῇ ὁ πρῶτος τρόπος, νὰ μειωθῇ ἡ ἰσχύουσα κλίμαξ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., ἐὰν δὲ ἀκολουθηθῇ ὁ δεῦτερος τρόπος, θὰ πρέπει νὰ αὐξηθῇ ἡ ἰσχύουσα κλίμαξ. Σημειωτέον ὅτι ὁ ἀνωτέρω δεῦτερος τρόπος φορολογίας τοῦ οἰκογενειακοῦ εισοδήματος 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 ιδιότητος, βλ. Γ. Ε. Δράκου, *op. cit.*, Τμῆμα 14.1.

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

υπέχοντος διά τὸ ἐκ τῆς πηγῆς ταύτης εἰσόδημα αὐτοῦ, ἰδίαν φορολογικὴν ὑποχρέωσιν. Ὡσαύτως, ἡ παρ. 3 τοῦ ὡς ἄνω ἄρθρου, ἡ ὁποία προστεθῆ διὰ τοῦ ἄρθρου 2 τοῦ Α.Ν. 285/1968, ὀρίζει ὅτι ὁμοίως φορολογεῖται κεχωρισμένως καὶ τὸ εἰσόδημα τοῦ μέχρι συμπληρώσεως τοῦ 18ου ἔτους τῆς ἡλικίας του τέκνου ἐκ περιουσιακῶν στοιχείων περιεθρόντων αὐτῷ ἐκ κληρονομίας. Αἱ δύο τελευταῖαι διατάξεις ἐφ' ὅσον τὰ τέκνα συνοικοῦν μετὰ τῶν γονέων καὶ αἱ οἰκονομικαὶ ἀποφάσεις εἶναι ἐν πολλοῖς «συλλογικαί» (δηλ. οἰκογενειακαί), βασιζόμεναι εἰς τὸ (συνολικόν) οἰκογενειακόν εἰσόδημα, δημιουργοῦν ἀνάλογα προβλήματα πρὸς τὰ ἐκτεθέντα ἀνωτέρω διὰ τὴν περίπτωσιν τῶν (ἄνευ τέκνων) συζύγων καὶ χρήζου ἀναλόγου, *mutatis mutandis*, φορολογικῆς μεταχειρίσεως.

2. Δευτέρα Πρότασις

Συμφώνως πρὸς τὰς παραγράφους 1 καὶ 2 τοῦ ἄρθρου 8 τοῦ Ν.Δ. 3323/1955, ὡς αὐταὶ ἰσχύουν 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 ἐκπίπτει ἀφορολόγητον ποσὸν 20.000 δρχ. (ἐξαιρέσει τῶν ἀναπήρων ἀξιωματικῶν, ὀπλιτῶν κ.λπ., ὡς καὶ τῶν τυφλῶν διὰ τοὺς ὁποίους τὸ ἐκπιπτόμενον ἀφορολόγητον ποσὸν τριπλασιάζεται). Ἐπίσης, ἐκ τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου ἐκπίπτει 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 πρόσωπον¹² ἐφ' ὅσον τὰ ἐν λόγῳ πρόσωπα (πλὴν τῆς συζύγου) δὲν ἔχουν ἴδιον εἰσόδημα ἀνώτερον τῶν 15.000 δρχ. ἐτησίως.

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

12. Τὰ ἐν λόγῳ πρόσωπα προσδιορίζονται εἰς τὸ ἐδάφιον 2, παρ. 1, τοῦ ἄρθρ. 4 τοῦ Ν. 12/1975. Ἐπὶ τῇ εὐκαιρίᾳ, θὰ ἠδύνατο νὰ παρατηρηθῆ ὅτι ἡ ἀπαιτήσις τοῦ Νόμου ὅπως τὰ βαρύνοντα τὸν φορολογούμενον πρόσωπα συνοικοῦν μετ' αὐτοῦ, εἶναι ἴσως ὑπερβολικὴ εἰς τὴν ἐποχὴν τῆς «πυρηνικῆς οἰκογενείας». Πάντως, κάποιος σχετικὸς περιορισμὸς εἶναι ἴσως ἀπαραίτητος, διότι ἄλλως θὰ ἐθεωροῦντο ὡς βαρύνοντα τὸν ἀστὸν φορολογούμενον πρόσωπα οἱ (π.χ.) ἀνιόντες αὐτοῦ (καὶ τῆς συζύγου του), οἱ ὅποιοι κατοικοῦν εἰς τὴν ἐπαρχίαν, αὐτοσυντηρούμενοι, καίτοι εἶναι ἴσως δυνατὸν νὰ παρουσιάσουν ἴδιον εἰσόδημα κατώτερον τῶν 15.000 δρχ.

Ἐν πάσῃ περιπτώσει, ὑπὸ τὰς παρούσας κοινωνικο-οικονομικὰς συνθήκας, ὁ νομοθέτης θὰ ἠδύνατο νὰ ἀπαιτήσῃ ὅπως τὰ βαρύνοντα τὸν φορολογούμενον πρόσωπα κατοικοῦν εἰς τὸν αὐτὸν δῆμον ἢ κοινότητα (ἢ εἰς τὴν περιοχὴν τῆς τέως Διοικήσεως Πρωτεύουσας ἢ εἰς τὴν περιοχὴν τῆς Θεσσαλονίκης) ὅπου κατοικεῖ καὶ ὁ φορολογούμενος.

ἐκπτώσις ἐνὸς ὀρισμένου χρηματικοῦ ποσοῦ ἐκ τῆς φορολογικῆς βάσεως (εἰσοδήματος) συνεπάγεται μεγαλύτεραν (ἀπόλυτον) μείωσιν τοῦ φόρου τῶν ἀνωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων, ἐν σχέσει πρὸς τὰς κατωτέρας τοιαύτας. Τοῦτο δὲ διότι ἡ μείωσις τοῦ φόρου ἴσουςται πρὸς τὸ γινόμενον τοῦ ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ ἐκάστης εἰσοδηματικῆς τάξεως ἐπὶ τὸ ἐκπιπτόμενον χρηματικὸν ποσόν. Τοῦτο δύναται νὰ γίνῃ πλήρως ἀντιληπτὸν διὰ τοῦ κατωτέρω παραδείγματος (ὅπου λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ἡ ἰσχύουσα κλίμαξ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π.).

Ἐστω ὅτι τὸ συνολικὸν εἰσόδημα τοῦ Α εἶναι 3.020.000 δρχ. Ἐστω ἐπίσης ὅτι ὁ Α δὲν ἔχει συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα αὐτὸν πρόσωπα. Ἐὰν δὲν προεβλέπετο ἡ ἐκπτώσις τοῦ ἀφορολογήτου ποσοῦ τῶν 20.000 δρχ. (διὰ τὸν ἴδιον τὸν Α), ἡ φορολογικὴ αὐτοῦ ἐπιβάρυνσις θὰ ἦτο : 1.471.900 δρχ. διὰ τὸ εἰσόδημα τῶν 3.000.000 δρχ. σὺν 60 % τοῦ πέραν τῶν 3.000.000 δρχ. εἰσοδήματος, ἦτοι σὺν 12.000 δρχ. (= $0,60 \times 20.000$). Λόγω ὁμοῦ τῆς προβλεπομένης ὑπὸ τοῦ Νόμου ἐκπτώσεως τῶν 20.000 δρχ., ὁ 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., ὑποτιθεμένου ὅτι καὶ ὁ Β δὲν ἔχει συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα αὐτὸν πρόσωπα καὶ ἐὰν δὲν προεβλέπετο ἡ ἐκπτώσις τοῦ ἀφορολογήτου ποσοῦ τῶν 20.000 δρχ., ὁ Β θὰ ἐπλήρωνε φόρον ἴσον πρὸς 3.000 δρχ. Λόγω ὁμοῦ 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 μεταχειρίσις τῶν Α καὶ Β¹³. Ἦτοι, λόγω 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 ὅτι ἡ μείωσις τῆς φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως εἶναι συνάρτησις, ὡς ἐλέχθη, τοῦ ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ, ὁ ὁποῖος βαίνει ἀξανάμενος, ἀξαναμένου τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος, ἐξ ὀρισμοῦ τῆς προοδευτικότητος¹⁴.

13. Σημειωτέον ὅτι ἡ ἐν λόγῳ ἄνισος φορολογικὴ μεταχειρίσις θὰ ἦτο ἐντονωτέρα ἐὰν ἐπιτίθετο ὅτι οἱ Α καὶ Β εἶχον ἀριθμὸν συνοικοῦντων καὶ βαρυνόντων αὐτοὺς προσώπων.

14. Ἡ ἀσθηρῶς μαθηματικὴ ἀπόδειξις ἔχει ὡς ἐξῆς : Ἡ ἰσχύουσα Νομοθεσία ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὰς ἐκπτώσεις τῶν ἀφορολογητῶν ποσῶν διὰ τὸν φορολογούμενον καὶ τὰ συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα αὐτὸν πρόσωπα διὰ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. δύναται νὰ περιγραφῆ 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, T παριστᾷ τὸν (συνολικὸν) φόρον εἰσοδήματος φυσικοῦ τινος προσώπου κ παριστᾷ τὸν ἀριθμὸν τῶν συνοικοῦντων καὶ βαρυνόντων τὸν φορολογούμενον προσώπων, σὺν τῆν μο-

Πρὸς ἄρσιν τῆς ὡς ἄνω ἀνίσου φορολογικῆς μεταχειρίσεως τῶν φορολογουμένων προτείνεται ὅπως ἐκπίπτειται ὠρισμένον χρηματικὸν ποσὸν ἐκ τοῦ φόρου ἐκάστου φορολογουμένου (καὶ ὄχι ἐκ τοῦ συνολικοῦ αὐτοῦ εἰσοδήματος) καὶ διὰ τὸν φορολογούμενον καὶ διὰ τὰ συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα αὐτὸν πρόσωπα. Τὸ πλεονέκτημα τῆς ἐν λόγῳ προτάσεως εἶναι ὅτι ἡ παρεχομένη ἐκπτώσις θὰ εἶναι ἡ αὐτὴ δι' ὄλους τοὺς φορολογουμένους¹⁵ καὶ οὕτω θὰ ὀδηγήσῃ εἰς πράγματι ἴσην φορολογικὴν μεταχείρισιν ὄλων τῶν φορολογουμένων καὶ ὄχι εἰς φαινομενικὴν τοιαύτην, ὡς τὸ ἰσχύον καθεστῶς¹⁶.

Εἰς τὸ Παράρτημα ἐκτίθεται τρόπος ὑπολογισμοῦ τῶν προτεινομένων ἐκ-

νάδα (ἡ μονὰς προστίθεται διὰ νὰ ληφθῇ ὑπ' ὄψιν τὸ ἀφορολόγητον «ἐλάχιστον ὄριον συντηρήσεως» τῶν 20.000 ὀρχ. διὰ τὸν ἴδιον τὸν φορολογούμενον)· $E(\kappa)$ παριστᾷ τὴν ἐκπτώσιν τοῦ (συνολικοῦ) ἀφορολόγητου ποσοῦ ὡς συνάρτησιν τοῦ κ (κ δύναται νὰ λάβῃ ἀκεραίας μόνον τιμὰς, ἐπὶ τῇ βᾶσει τῆς ἐλληνικῆς Νομοθεσίας. Πρβλ. ὁμως κατωτέρω τὸ γαλλικὸν σύστημα). Y παριστᾷ τὸ συνολικὸν εἰσόδημα καὶ $f(Y - E(\kappa))$ τὴν φορολογικὴν συνάρτησιν.

Ἐκ τῆς (1) λαμβάνομεν :

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

ὅπου τ' παριστᾷ τὸν ὀριακὸν φορολογικὸν συντελεστὴν. Ἐπομένως, ἡ μείωσις τοῦ φόρου ὅταν αὐξάνεται τὸ κ κατὰ μίαν μονάδα ἰσοῦται πρὸς τὸ γινόμενον τοῦ ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ ἐπὶ τὴν σχετικὴν ἐκπτώσιν. ὁ.ἔ.δ.

15. Θὰ ἠδύνατο νὰ ὑποστηριχθῇ ὅτι εἰς τὰς περιπτώσεις κατὰ τὰς ὁποίας τὸ ἐκπιπτόμενον ἐκ τοῦ φόρου ποσὸν εἶναι μεγαλύτερον τοῦ φόρου, θὰ ἔπρεπε ὁ προκύπτων «ἀρνητικὸς φόρος» νὰ ἐπιστρέφεται εἰς τοὺς φορολογουμένους. Διὰ τοῦ τρόπου αὐτοῦ ἐπιτυγχάνεται ἡ παροχὴ ἐπιδόματος ἀναλόγως τῆς οἰκονομικῆς (καὶ οἰκογενειακῆς) καταστάσεως ἐνὸς ἐκάστου καὶ ὄχι ἀνεξαρτήτως αὐτῆς, ὡς π.χ. συμβαίνει (ἀπὸ 1.7.1976) μὲ τὸ ἰσχύον ἄρθρον 6 τοῦ Ν. 283/1976. Προφανῶς θὰ ἠδύνατο ὁσαύτως νὰ ὑποστηριχθῇ ὅπως τὸ κατὰ περίπτωσιν ἐκπιπτόμενον ποσὸν «ἐπιστρέφεται» (ἦτοι, παρέχεται) εἰς ὄλους τοὺς πολίτας (ἀντὶ τῶν φορολογουμένων μόνον πολιτῶν).

16. Ἡ προτεινομένη φορολογικὴ συνάρτησις θὰ ἔχῃ τὴν ἀκόλουθον μορφήν :

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

ὅπου $E'(\kappa)$ παριστᾷ 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 ὑπ' ὄψιν τὴν παρατήρησιν τῆς προηγουμένης ὑποσημειώσεως. Ἐκ τῆς (3) λαμβάνομεν :

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

Ἦτοι ἡ ἐπερχομένη μείωσις τοῦ φόρου, κατόπιν τῆς αὐξήσεως τοῦ κ κατὰ μίαν μονάδα, εἶναι ἡ αὐτὴ δι' ὄλους — ἦτοι ἀνεξάρτητος τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος καὶ κατὰ συνέπειαν τοῦ ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τῶν φορολογουμένων.

Σημειωτέον ὅτι, ὡς παρετήρησεν ὁ καθηγητὴς κ. Σαραντιδῆς, αἱ πραγματοποιούμενα σήμερον ἐκπτώσεις ἐκ τοῦ φόρου δυνατόν νὰ ἀντιπροσωπεύουν ἴσην (ὀριακὴν) χρησιμότητα διὰ τοὺς φορολογουμένους (πρβλ. καὶ τὴν ἐνάτην Πρότασιν, κατωτέρω). Δοθείσης ὁμως τῆς καμπύλης χρησιμότητος τοῦ εἰσοδήματος, ἡ ἀνωτέρω παρατήρησις δύναται νὰ ὀδηγήσῃ καὶ εἰς μὴ προοδευτικὴν φορολογίαν.

πτώσεων εκ του φόρου, αί όποιαί νά είναι ίσοδύναμοι πρὸς τὰς ἰσχυού-
σας ἐκπτώσεις τῶν ἀφορολογητῶν ποσῶν εκ του εἰσοδήματος.

Ἄνάλογος πρότασις θά ἦδύνατο νά διατυπωθῆ καὶ δι' ὅλας τὰς ἀνευ δικαι-
ολογητικῶν παρεχομένης ἐκπτώσεις εκ του εἰσοδήματος πρὸς προσδιορισμὸν
του φορολογητέου εἰσοδήματος, ὡς π.χ. ἡ μείωσις κατὰ 30 % καὶ μέχρι 40.000
δρχ. του εἰσοδήματος εκ μισθωτῶν ὑπηρεσιῶν (παρ. 2 του ἄρθρου 4 του Ν.Δ.
3323/1955 ὡς αὕτη σήμερον ἰσχύει διὰ του ἄρθρου 1 του Ν. 12/1975), ἢ ἡ μεί-
ωσις κατὰ 25 % καὶ μέχρι 12.500 δρχ. του εἰσοδήματος ἐξ ἐλευθερίων ἐπαγγελ-
μάτων (παρ. 1 καὶ 2 του ἄρθρ. 45 του Ν.Δ. 3323/1955 ὡς αὗται σήμερον ἰσχύουν
διὰ του ἄρθρου 1 του Ν. 12/1975), κ.λπ.¹⁷.

3. Τρίτη Πρότασις

Ὡς γνωστὸν (βλ. ἄρθρον 7 του Ν.Δ. 3323/1955 ὡς ἐτροποποιήθη διὰ του
μόνου ἄρθρου 1 του Ν.Δ. 134/1973) διὰ τὰς ἰδιοκατοικουμένης οἰκοδομᾶς καθο-
ρίζεται «τεκμαρτὸν μίσθωμα», ἀνάλογον πρὸς ἐκεῖνο τὸ ὅποιον θά ἐπετυγχά-
νετο ἐάν ἡ οἰκοδομὴ ἐξεμισθοῦτο (ὄχι πάντως ἀνώτερον του 4 % τῆς πραγμα-
τικῆς ἀξίας τῆς οἰκοδομῆς), τὸ ὅποιον, μετ' ἀφαίρεσιν 36.000 δρχ. κατὰ φορολο-
γούμενον, προστίθεται, ἐφ' ὅσον θετικόν, εἰς τὰ λοιπὰ εἰσοδήματα του φορολο-
γούμενου καὶ φορολογεῖται.

Ἡ ἐν λόγῳ διάταξις εἰσάγει ἄνισον φορολογικὴν μεταχείρισιν ἀφ' ἑνὸς
μὲν μεταξὺ τῶν ἰδιοκτητῶν οἱ ὅποιοι ἰδιοκατοικοῦν τὰς οἰκοδομᾶς των καὶ ἐκεῖ

17. Ἀξιοσημείωτον τυγχάνει ἐν προκειμένῳ ὅτι κατὰ τὸ γαλλικὸν φορολογικὸν σύστημα
τὸ οἰκογενειακὸν εἰσόδημα ἐπιμερίζεται εἰς ἀριθμὸν ἰσοδύναμων μελῶν τῆς οἰκογενείας ὁ ἀρι-
θμὸς τῶν ὁποίων προσδιορίζεται ἀπὸ τὸν φορολογούμενον καὶ τὰ βαρύνοντα αὐτὸν πρόσω-
πα ἐπὶ τῇ βάσει ὠρισμένων συντελεστῶν. Οὕτω, π.χ., ὁ συντελεστὴς διὰ τοὺς συζύγους εἶναι ἐν
πα ἐπὶ τῇ βάσει ὠρισμένων συντελεστῶν. Οὕτω, π.χ., ὁ συντελεστὴς εἶναι 1/2, κ.ο.κ. Ἐπὶ του ὡς ἄνω ἐξευρισκομένου
γένει ἡ μονάς, ἐνῶ διὰ τὰ τέκνα ὁ συντελεστὴς εἶναι 1/2, κ.ο.κ. Ἐπὶ του ὡς ἄνω ἐξευρισκομένου
εἰσοδήματος ὑπολογίζεται ὁ ἀναλογὸν ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος φορολογίας φόρος, ὁ ὁποῖος
πολλαπλασιάζεται ἐπὶ τὸν ἀριθμὸν τῶν ἰσοδύναμων μελῶν τῆς οἰκογενείας διὰ νά εὑρεθῆ ὁ
τελικῶς καταβαλλόμενος ὑπὸ τῆς οἰκογενείας φόρος. Οὕτως, ἐάν ἡ οἰκογένεια ἀποτελεῖται ἀπὸ
τοὺς συζύγους καὶ ἕνα τέκνον (σύνολον ἰσοδύναμων μελῶν 2,5) καὶ ἔχει συνολικὸν εἰσόδημα
20.000 γαλλικῶν φράγκων, ὑπολογίζεται ὁ φόρος ἐπὶ τῶν 8.000 (= 20.000 : 2,5) γαλλικῶν φράγ-
κων καὶ ὁ ἐν λόγῳ φόρος πολλαπλασιάζεται ἐπὶ 2,5 διὰ νά εὑρεθῆ ὁ τελικῶς καταβαλλόμενος
οἰκογενειακὸς φόρος.

Ἐν γένει, ἡ ἰσχύουσα ἐν Γαλλίᾳ φορολογικὴ συνάρτησις δύναται νά παρασταθῆ ὑπὸ
τῆς (5) :

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

ὅπου κ' ὁ ὡς ἄνω προσδιοριζόμενος ἀριθμὸς ἰσοδύναμων οἰκογενειακῶν μελῶν εἰς τὰ ὅποια
ἐπιμερίζεται τὸ οἰκογενειακὸν εἰσόδημα Y' . \bar{Y} περιστὰ τὸ ἐλάχιστον ἀφορολογητὸν εἰσόδημα
κατὰ ἰσοδύναμον μέλος τῆς οἰκογενείας.

νων οί όποιοι δέν ιδιοκατοικοϋν τās οίκοδομάς των, άφ' έτέρου δέ μεταξϋ τών ιδιοκτητών οί όποιοι ιδιοκατοικοϋν τās οίκοδομάς των και τών μη ιδιοκτητών. Τοϋτο δέ διότι, ό ιδιοκατοικών την οίκοδομήν του εκπίπτει εκ τοϋ τεκμαρτοϋ αϋτής ένοικίου (τό όποϊον θεωρείται ώς φορολογητέον εισόδημα) τό ποσόν των 36.000 δρχ., ένώ ό μη ιδιοκατοικών την οίκοδομήν του άφ' ένός μέν καταβάλλει φόρον επί τοϋ ένοικίου¹⁸ τής οίκοδομής του, άφ' έτέρου δέ οϋδενός ποσοϋ έπιτρέπεται ή εκπτώσις εκ τοϋ εισοδήματος του διά τό ύπ' αϋτοϋ καταβαλλόμενον μίσθωμα διά την κατοικίαν την όποϊαν μισθώνει.

Ή ώς άνω διάταξις εισάγει κίνητρον πρός ιδιοκατοίκησιν, καιτοι ή οίκοδομή δυνατόν νά είναι δυσαναλόγου μεγέθους ή ποιότητος πρός τās ανάγκας τοϋ ιδιοκτήτου φορολογουμένου ή νά εύρίσκεται εις περιοχήν την όποϊαν οϋτος δέν προτιμά. Κατ' άλλην διατύπωσιν, ή περι ιδιοκατοικησεως διάταξις διαστρέφει (distorts) τās προτιμήσεις των καταναλωτών. Σημειωτέον ότι ή μη ιδιοκατοίκησις δυνατόν νά οφείλεται εις σχετικήν ένέργειαν τοϋ Κράτους (π.χ. μεταθεσις δημοσίου ύπαλλήλου εκ τής πόλεως Α όπου εύρίσκεται ή οίκοδομή του, την όποϊαν ιδιοκατοικεί, εις την πόλιν Β, πράγμα τό όποϊον έχει ώς αποτέλεσμα άφ' ένός μέν την εκμίσθωσιν τής οίκοδομής τής εύρισκομένης εις την πόλιν Α, άφ' έτέρου δέ την μίσθωσιν κατοικίας εις την πόλιν Β, με τās προαναφερθείσας δυσμενεις, διά τόν δημόσιον ύπάλληλον, συννεπίας). Τέλος, ή έξεταζομένη διάταξις έν συνδυασμῷ πρός τόν φόρον μεταβιβάσεως ακινήτων (άρθρον 4 τοϋ Ν. 1587/1950 ώς έτροποποιήθη ύπό τοϋ Ν.Δ. 329/1974) και την έλλειψιν όργανωμένης άγοράς ακινήτων, μειώνει τόν αριθμόν των μεταβιβάσεων («lock-in effect») και συντελεϊ εις μείωσιν τής κινητικότητος των εργαζομένων.

Ήσασϋτως, ή περι ιδιοκατοικησεως διάταξις εισάγει, ώς έλέχθη, άνισον φορολογικήν μεταχείρισιν μεταξύ ιδιοκτητών και μη ιδιοκτητών. Πράγματι, ό μέν ιδιοκατοικών ιδιοκτήτης εκπίπτει εκ τοϋ τεκμαρτοϋ του ένοικίου τό ποσόν των 36.000 δρχ., ένώ οϋδεμία ανάλογος εκπτώσις χορηγεϊται διά τόν καταβάλλοντα ένοίκιον διά την κατοικίαν του. Ή έν λόγω διάταξις σαφώς εϋνοεϊ τās άνωτέρας εισοδηματικάς τάξεις και¹⁹ διά τόν λόγον ότι ύπάρχει θετική μάλον²⁰ συσχέτισις μεταξύ μη ιδιοκτητών κατοικιών και κατωτέρων εισοδηματικών τάξεων, αί όποϊαι φορολογούνται.

18. Μειον την ύπό τοϋ Νόμου (άρθρον 20 τοϋ Ν.Δ. 3323/1955 ώς έτροποποιήθη ύπό τής παρ. 1 τοϋ άρθρου 6 τοϋ Ν.Δ. 3765/1957) προβλεπομένην εκπτώσιν τοϋ 25% δι' άποσβέσεις κ.λπ., ή όποία όμως παρέχεται και διά τό πέραν των 36.000 δρχ. τεκμαρτόν ένοίκιον, τό όποϊον φορολογείται.

19. Βλ. και κατωτέρω.

20. Έκ των 2,5 (περίπου) εκατομμυρίων νοικοκυριών εις την Έλλάδα τό 70% ιδιοκατοικεί. Τό έν λόγω ποσοστόν κατέρχεται εις τό 56% περίπου διά τās άστικά κέντρα. Δεδομένου δέ ότι οι γεωργοί, οί όποιοι ιδιοκατοικοϋν κατά κανόνα, αποτελοϋν μικρόν ποσοστόν των φορολογουμένων (0,2% τοϋ συνόλου των φορολογουμένων είχαν κατά τό οικ. έτος 1974 εισόδημα Ε' πηγής, ήτοι ήσαν γεωργοί, κτηνοτρόφοι, άλιείς και εκμεταλλευταί δασών), έπεται ότι τό ποσοστόν των ιδιοκατοικούντων φορολογουμένων άνέρχεται εις 60%, grosso modo, των φορολογουμένων νοικοκυριών. Δεδομένης έξ άλλου τής γενικής επιθυμίας των έλληνικών νοικο-

Θὰ ἡδύνατο ἐνταῦθα νὰ παρατηρηθῆ ὅτι ὁ νομοθέτης ἠθέλησε νὰ εὐνοήσῃ τὴν ἰδιοκατοίκησιν διὰ τῆς παροχῆς τῆς ἐκπτώσεως τῶν 36.000 δρχ. Δεδομένης ὁμῶς τῆς ἐντόνου προτιμήσεως τῶν ἑλληνικῶν νοικοκυριῶν πρὸς ἀπόκτησιν ἰδίας κατοικίας, τὸ πρῶτον περιουσιακὸν στοιχεῖον τὸ ὁποῖον συνήθως ἀποκτᾶται εἶναι ἡ κατοικία, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον, ἐὰν ἀληθές, καθιστᾷ περιττὴν τὴν ὑπὸ τοῦ Νομοθέτου εὐνοϊκὴν μεταχειρίσιν τῆς ἰδιοκατοικίσεως, καὶ ἐν πάσῃ περιπτώσει ἢ ὡς ἄνω εὐνοϊκὴ φορολογικὴ μεταχειρίσις τῆς ἰδιοκατοικίσεως ἀντιστρατεύει τὸν ad pausseam διακηρυσσόμενον ἐξ ἐπισημῶν χειλέων στόχον τῆς διοχευσεως τῶν ἀποταμιεύσεων εἰς παραγωγικὰς ἐπενδύσεις.

Τέλος, παρατηρητέον ὅτι, κατ' ἀναλογίαν τῆς ἀναλύσεως τῆς δευτέρας προτάσεως, ἀνωτέρω, εἶναι προφανές ὅτι καὶ ἡ ἐνταῦθα ἐξεταζομένη ἐκπτώσις τῶν 36.000 δρχ. διὰ ἰδιοκατοίκησιν, εἶναι ὁμοίως ἄδικος, δεδομένου ὅτι ἡ μείωσις τοῦ καταβαλλομένου φόρου εἶναι συνάρτησις τοῦ ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ καὶ κατὰ συνέπειαν, δεδομένης τῆς προοδευτικότητος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., ἡ ἐν λόγῳ διάταξις εὐνοεῖ περισσότερον τὰς ἀνωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις τῶν ἰδιοκατοικοῦντων ἐν σχέσει πρὸς τοὺς ἰδιοκατοικοῦντας οἱ ὅποιοι ἀνήκουν εἰς τὰς κατωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις. Δι' αὐτὸν τὸν λόγον φρονοῦμεν ὅτι ἡ ἐκπτώσις διὰ δαπάνας στεγάσεως θὰ ἔπρεπε νὰ χορηγῆται ἐκ τοῦ φόρου καὶ ὄχι ἐκ τοῦ εἰσοδήματος, ὡς ἀναλυτικώτερον ἐξηγήθη εἰς τὴν προηγουμένην πρότασιν ²¹.

Διὰ τοὺς ἀνωτέρω λόγους προτείνομεν ὅπως χορηγηθῆ δι' ὅλα τὰ φορολογούμενα νοικοκυριά ἐκπτώσις ἐκ τοῦ φόρου διὰ δαπάνας στεγάσεως, ἡ ὁποία νὰ εἶναι ἀφ' ἑνὸς μὲν ἀνάλογος τῶν μελῶν τοῦ νοικοκυριοῦ, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἰσοδύναμος, ἐὰν τοῦτο κριθῆ ἀπαραίτητον, πρὸς τὴν ἰσχύουσαν ἐκπτώσιν τῶν 36.000 δρχ. ἐκ τοῦ ἐξ οἰκοδομῶν εἰσοδήματος εἰς περίπτωσιν ἰδιοκατοικίσεως. Εἰς δευτέρον στάδιον, τὸ τυχὸν προκύπτει ἀρνητικὸν ἀποτέλεσμα τῆς ἀφαιρέσεως τῆς προτεινομένης ἐκπτώσεως ἐκ τοῦ ἄλλως (θετικοῦ) καταβλητέου φόρου θὰ ἡδύνατο νὰ «ἐπιστρέφεται» εἰς τὸν «φορολογούμενον» καὶ εἰς ἕνα τρίτον στάδιον, εἰς τὸ ἀπώτερον μέλλον, θὰ ἡδύνατο τὸ ποσὸν τῆς ἐκπτώσεως νὰ $\chi \omicron \rho \eta \gamma \eta \tau \alpha \iota$ καὶ εἰς τὰ μὴ ὑποχρεούμενα εἰς τὴν καταβολὴν φόρου εἰσοδήματος ἢ εἰς τὴν ὑποβολὴν φορολογικῆς δηλώσεως νοικοκυριά. Ἡ τελευταία αὕτη πρότασις ἰσοδυναμεῖ πρὸς χρηματικὴν ἐνίσχυσιν ὅλων τῶν νοικοκυριῶν διὰ τὰς δαπάνας τῶν στεγάσεως ²¹. Ἡ τελευταία αὕτη πρότασις, ἂν καὶ πρὸς τὸ παρὸν ἴσως μὴ

κυριῶν πρὸς ἀπόκτησιν ἰδίας κατοικίας, ἔπεται ὅτι οἱ μὴ ἰδιοκατοικοῦντες φορολογούμενοι ἀνήκουν μᾶλλον εἰς τὰς κατωτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις. Ἀτυχῶς δὲν ὑπάρχουν στοιχεῖα διὰ τὸν ἀριθμὸν τῶν φορολογουμένων οἱ ὅποιοι ἐξέπεσαν ἐκ τοῦ ἐξ οἰκοδομῶν εἰσοδήματος τῶν 36.000 δρχ. καὶ κατὰ μείζονα λόγον δὲν ὑπάρχει ἡ κατανομὴ τῶν νοικοκυριῶν, τὰ ὁποῖα ἐξέπεσαν τὸ ὡς ἄνω ποσόν, κατὰ εἰσοδηματικὰς τάξεις.

21. Ὁ ὑπολογισμὸς τῆς προτεινομένης ἐκπτώσεως διὰ δαπάνας στεγάσεως ἐκ τοῦ φόρου, ἡ ὁποία θὰ εἶναι ἰσοδύναμος πρὸς τὴν ἰσχύουσαν ἐκπτώσιν ἐκ τοῦ εἰσοδήματος, δύναται νὰ γίνῃ δι' ἀναλόγου, mutatis mutandis, τρόπου πρὸς ἐκεῖνον ὁ ὁποῖος ἐξηγήθη εἰς τὸ Παράρτημα τῆς Δευτέρας Προτάσεως.

22. Πρβλ. καὶ τὴν ἕκτην Πρότασιν, κατωτέρω.

εφαρμόσιμος, είναι ή πλέον δικαία δεδομένου ότι μεταχειρίζεται όλα τὰ νοικοκυριά και όχι μόνον τὰ ἐξ αὐτῶν φορολογούμενα, κατά τὸν αὐτὸν τρόπον, ἐνδυσχερῶνως ἀναγνωρίζει τὴν κατοικίαν ὡς ἀξιόλογον ἀγαθὸν (merit good)²³.

Σημειωτέον ὅτι ἡ ἀνωτέρω πρότασις θὰ ἠδύνατο νὰ διατυπωθῆ κατά τοιοῦτον τρόπον ὥστε νὰ ἐλέγχεται αὐτομάτως και μέρος τοῦ εἰσοδήματος τῆς Α' πηγῆς-Οὕτω, θὰ ἠδύνατο ἡ σχετικὴ διάταξις νὰ διατυπωθῆ ὡς ἐξῆς : Ἐκπίπτει ἐκ τοῦ φόρου εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου ποσοστὸν (π.χ.) 25 % τοῦ καταβαλλομένου ἢ τεκμαρτοῦ ἐνοικίου ὑπὸ νοικοκυριῶν ἀποτελουμένων ἐξ ἐνὸς 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 ἀνωτέρω παράδειγμα) μικρότερον τῶν 20.000 δρχ., ἄλλως ὁ μισθωτὴς δὲν θὰ ἐπωφεληθῆ τῆς πλήρους μειώσεως τοῦ φόρου εἰσοδήματός του ἢ ὅποια τοῦ παρέχεται. Βεβαίως, ἐφ' ὅσον ὑπάρχει ἓνα maximum ποσὸν ἐκπτώσεως (ἔστω Ε') ἐκ τοῦ φόρου εἰσοδήματος διὰ δαπάνας στεγάσεως (εἰς τὸ ἀνωτέρω παράδειγμα 5.000 δρχ.), τὸ ἐν λόγῳ κίνητρον καθίσταται ἀνενεργὸν διὰ τὸ τμήμα τοῦ μισθώματος τὸ ὁποῖον εἶναι μεγαλύτερον τοῦ $\frac{1}{P} \times E$, ὅπου P τὸ προσδιορισθὲν ποσοστὸν τοῦ ἐνοικίου (25 % εἰς τὸ παράδειγμα), τὸ ὁποῖον ἐκπίπτει ἐκ τοῦ φόρου εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου - ἐνοικιαστοῦ. Εἶναι προφανὲς ὅτι, ὑπὸ τὴν ἐπιφύλαξιν τῆς προηγουμένης φράσεως, ὁ ἐκμισθωτὴς γνωρίζων ὅτι τὸ ἴδιον συμφέρον εἶναι ἀσυμβίβαστον πρὸς τὸ συμφέρον τοῦ μισθωτοῦ του, θὰ ἀναγκασθῆ νὰ δηλώσῃ τὸ ἀληθὲς μίσθωμα.

Ἡ ἀκολουθοῦσα πρότασις συνιστᾷ γενίκευσιν τοῦ τοιοῦτου τρόπου «αὐτομάτου» ἐλέγχου τῆς φοροδιαφυγῆς.

4. Τετάρτη Πρότασις

Φαίνεται ὅτι ἡ φοροδιαφυγὴ εἶναι μεγάλης ἐκτάσεως ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὸ εἰσόδημα τῆς Ζ' πηγῆς (ἐξ ὑπηρεσιῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελματιῶν), ἂν και σχετικαί μελέται δὲν ὑπάρχουν. Παρὰ ταῦτα, αἱ ἀναφερόμεναι κατά καιροὺς μεμονωμέναι περιπτώσεις ἀποτελοῦν ἐνδείξεις τοῦ ἀναφερθέντος γεγονότος.

Ἡ διοικητικὴ ἀντιμετώπισις τοῦ προβλήματος συνίσταται κατά κανόνα εἰς προσπάθειαν ἀφ' ἐνὸς μὲν ἐλέγχου τῶν ἐσόδων τῶν ἀσκούντων τὰ ἐλευθέρια ἐπαγγέλματα, ἀφ' ἐτέρου δὲ καλύψεως τῶν κενῶν (loopholes) τοῦ Νόμου. Ἡ ἐν λόγῳ ὁμως προσπάθεια εἶναι ἐν πολλοῖς καταδικασμένη εἰς ἀποτυχίαν, διότι ὁ μὲν πλήρης ἐλεγχος τῶν εἰσοδημάτων τῆς Ζ' πηγῆς συνεπάγεται ἀπαγορευτικὸν κόστος²⁴, ὁ δὲ Νόμος εἶναι οἰονεὶ ἀδύνατον νὰ καλύψῃ ὅλα τὰ κενά, λαμβανομένου

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

24. Ἀξίζει νὰ σημειωθῆ ὅτι τὰ Φορολογικὰ Δικαστήρια ἀπαιτοῦν πλήρη ἀπόδειξιν δι' ὅλην τὴν ἔκτασιν τῆς εἰκαζομένης φοροδιαφυγῆς. Οὕτως, ἡ ἀποκάλυψις τριῶν πελατῶν ἱατροῦ

δπ' ὄσιν τοῦ μεγάλου ἀριθμοῦ τῶν παρουσιαζομένων περιπτώσεων λόγῳ καὶ τῆς ποικιλίας τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων, ἐκάστου ἔχοντος ἴδια χαρακτηριστικά.

Φρονοῦμεν ὅτι ὁ μόνος ἀποτελεσματικὸς ἔλεγχος ἰδία τῶν εἰσοδημάτων τῆς Ζ' πηγῆς εἶναι ἐκεῖνος ὁ ὁποῖος λαμβάνει χώραν αὐτομάτως. Αὐτόματος ἔλεγχος δύναται νὰ ἐπέλθῃ εἰς δύο περιπτώσεις : Πρῶτον, ἐὰν τὸ ἴδιον συμφέρον ἑνὸς φορολογουμένου ἔρχεται εἰς ἀντίθεσιν πρὸς τὸ συμφέρον ἄλλου φορολογουμένου, καί, δεύτερον, ἐὰν οἱ τρόποι φοροδιαφυγῆς ἐκ δύο φόρων, διὰ τὸν αὐτὸν φορολογούμενον, δὲν εἶναι συμβιβάσιμοι. Διὰ τὴν πλήρη κατανόησιν τῶν δύο περιπτώσεων αὐτομάτου ἐλέγχου παραθέτομεν κατωτέρω δύο σχετικὰ παραδείγματα :

Ἐν ἀπὸ τὰ συνήθως ἀναφερόμενα πλεονεκτήματα τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας (VAT ἢ TVA) συνίσταται εἰς τὴν μείωσιν τῆς φοροδιαφυγῆς. Πράγματι, ἐφ' ὅσον ὁ φόρος ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας δύναται νὰ ὑπολογισθῇ διὰ τοῦ τύπου τ(Π - Α), ἢ μᾶλλον τΠ - τΑ (μέθοδος τῆς «πιστώσεως τοῦ φόρου»), ὅπου τ παριστᾷ τὸν (μέσον καὶ ὄριακὸν) φορολογικὸν συντελεστὴν, Π τὴν ἀξίαν τῶν πωλήσεων μιᾶς ἐπιχειρήσεως καὶ Α τὴν ἀξίαν τῶν ἀγορῶν τῆς ἤτοι (Π - Α) παριστᾷ τὴν φορολογικὴν βάση (ἐν προκειμένῳ τὴν προστιθεμένην ἀξίαν τῆς ἐπιχειρήσεως). Εἶναι προφανές ὅτι, δεδομένου τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ, ὁ φόρος δύναται νὰ μειωθῇ μόνον ἐὰν μειωθῇ ἡ φορολογικὴ βάση. Ἡ φορολογικὴ βάση ἐξ ἄλλου δύναται νὰ μειωθῇ διὰ δύο τρόπων : εἴτε διὰ τῆς ὑπο-ἐκτιμῆσεως τῆς ἀξίας τῶν πωλήσεων εἴτε διὰ τῆς ὑπερ-ἐκτιμῆσεως τῆς ἀξίας τῶν ἀγορῶν. Εἰς μίαν ὁμως ὀργανωμένην οἰκονομίαν, ἐν γένει²⁵, αἱ πωλήσεις μιᾶς ἐπιχειρήσεως ἀποτελοῦν τὰς ἀγοράς μιᾶς ἄλλης ἐπιχειρήσεως. Κατὰ συνέπειαν, τὸ συμφέρον τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ ὅποια πωλεῖ ἕνα ἀγαθὸν εἶναι ἀντίθετον πρὸς τὸ συμφέρον τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ ὅποια ἀγοράζει τὸ ἐν λόγω ἀγαθόν, πᾶρμα τὸ ὅποιον θὰ ὀδηγήσῃ εἰς τὴν ἀλήθειαν δῆλωσιν τῆς ἀξίας τοῦ προϊόντος. Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον, ἐπέρχεται αὐτόματος ἔλεγχος τῆς φοροδιαφυγῆς.

τινος καθ' ἡμέραν καὶ ἐπὶ δέκα ἡμέρας κατὰ τὴν διάρκειαν ἑνὸς ἔτους, συνεπάγεται διὰ τὸν ἰατρόν τὸν καταλογισμὸν ἀποκρυβέντος εἰσοδήματος 15.000 δρχ., ἐὰν δι' ἑκάστην ἐπίσκεψιν οὗτος συνήθως εἰσπράττει 500 δρχ. Ὁ συλλογισμὸς ὅτι ὁ ἰατρός ἀποκρύπτει καὶ κατὰ τὰς ὑπολοίπους ἐργασίμους ἡμέρας τοῦ ἔτους 1.500 δρχ. καθ' ἡμέραν, κατὰ μέσον ὄρον, δὲν δύναται νὰ σταθῇ εἰς τὸ Δικαστήριον. Ἐπομένως, ὁ πλήρης ἔλεγχος τοῦ εἰσοδήματος τοῦ ἰατροῦ ἀπαιτεῖ τὴν... ἐγκατάστασιν(!) ἑνὸς ἐφοριακοῦ ὑπαλλήλου εἰς τὸ γραφεῖον τοῦ ἰατροῦ καθ' ὅλας τὰς ἐργασίμους ἡμέρας καὶ ὥρας. Σημειωτέον ὅτι πρακτικὰ σχήματα τοιούτου εἴδους ἐλέγχου, ἂν καὶ δυσκόλως ἐφαρμόσιμα, δὲν εἶναι ἀδύνατον νὰ ἐπινοηθοῦν. Ὄντω, π.χ., ἡ ὑποχρεωτικὴ ἐγκατάστασις ἰατρῶν εἰς εἰδικὰ κτήρια («medical buildings») διευκολύνει τὸν σχετικὸν ἔλεγχον...

25. Βεβαίως ὑπάρχει ἡ ἐξαίρεσις ἀπὸ τὸν κανόνα ἢ ὅποια ἀναφέρεται εἰς τὴν περίπτωσιν ἀπὸ τὴν ὅποιαν ὁ ἀγοραστής εἶναι ὁ τελικὸς καταναλωτής. Εἰς τὴν περίπτωσιν αὐτὴν ὁ τελικὸς καταναλωτής (ἀγοραστής) δὲν ἔχει ἐν γένει συμφέρον νὰ μὴ συναινῆσῃ εἰς τὴν ὑπο-ἐκτιμῆσιν τῆς ἀγορᾶς του (πωλήσεως διὰ τὴν ἐπιχείρησιν). Ἡ περίπτωσις ὁμοίως αὐτοῦ τοῦ τρόπου φοροδιαφυγῆς εἶναι, ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὰ περισσότερα εἶδη πωλήσεων, μᾶλλον περιορισμένη. Φοροδιαφυγὴ δύναται ἐπίσης νὰ λάβῃ χώραν καὶ διὰ τῆς ἐκδόσεως εἰκονικῶν τιμολογίων ἀγορῶν τὰ ὅποια νὰ ἀναγράφουν (ψευδῶς) ὅτι κατεβλήθη ὁ φόρος· διὰ τοῦ καταλλήλου ὁμοῦ ἐλέγχου δύναται νὰ ἀποκλεισθῇ αὐτὸς ὁ τρόπος τῆς φοροδιαφυγῆς.

Ὡς δεύτερον παράδειγμα δύναται νὰ ληφθῆ ἡ ἐξῆς πρότασις²⁶ : Ἡ ταυτόχρονος ἐφαρμογὴ τοῦ προσωπικοῦ φόρου ἐπὶ τῆς δαπάνης²⁷ (γνωστοῦ εἰς τὴν Μ. Βρεταννίαν ὡς expenditure tax καὶ εἰς τὰς ΗΠΑ ὡς spending tax) καὶ τοῦ φόρου κληρονομίας (ἢ ἐνὸς φόρου ἐπὶ τῆς κατοχῆς περιουσίας), ὀδηγεῖ εἰς αὐτόματον ἔλεγχον τῆς φοροδιαφυγῆς. Πράγματι, ἡ φορολογικὴ βάση τοῦ πρώτου φόρου εἶναι τὸ εἰσόδημα μείον τὸ μέρος αὐτοῦ τὸ ὁποῖον ἀποδεδειγμένως ἀποταμιεύεται, ἐνῶ ἡ φορολογικὴ βάση τοῦ δευτέρου εἶναι ἡ κληρονομία (εἰς τὰς Ἀγγλοσαξωνικὰς χώρας) ἢ αἱ κληρονομικαὶ μερίδες (εἰς τὴν Ἑπειρωτικὴν Εὐρώπην). Ἡ (συνολικὴ) φορολογικὴ βάση τοῦ φόρου κληρονομίας προφανῶς εἶναι τὸ ἄθροισμα τῶν ἀποταμιεύσεων (καταλλήλως ἀνατοκισμένων) ἐνὸς ἀτόμου μιᾶς σειρᾶς ἐτῶν. Κατὰ συνέπειαν, ἕκαστον ἄτομον 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 ὅμως πράττων, ipso facto αὐξάνει τὴν φορολογικὴν βάση τοῦ φόρου κληρονομίας (καὶ κατὰ συνέπειαν τὸν φόρον κληρονομίας, δεδομένης τῆς φορολογικῆς συναρτήσεως καὶ εἰς τὴν Ἑπειρωτικὴν Εὐρώπην καὶ τοῦ ἀριθμοῦ καὶ τοῦ βαθμοῦ συγγενείας τῶν κληρονόμων του). Ὁμοίως, ἐὰν ὁ φορολογούμενος προσπαθῆσῃ νὰ μειώσῃ τὸν φόρον κληρονομίας (τῶν κληρονόμων του) ὑπο-ἐκτιμῶν τὴν φορολογικὴν αὐτοῦ βάση, ipso facto, αὐξάνει τὴν φορολογικὴν βάση τοῦ προσωπικοῦ φόρου ἐπὶ τῆς δαπάνης. Κατὰ συνέπειαν, ἐὰν αἱ φορολογικαὶ συναρτήσεις τοῦ προσωπικοῦ φόρου ἐπὶ τῆς δαπάνης καὶ τοῦ φόρου κληρονομίας (ἢ, ὡς 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, ὅπου εἶναι δυνατόν νὰ ἐπινοηθοῦν. Ἐπὶ παραδείγματι, εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν ἱατρῶν, ὅπου εἰς ὄρισμένους ἐξ αὐτῶν ἡ φοροδιαφυγὴ φαίνεται νὰ εἶναι μεγάλης ἐκτάσεως, δύναται νὰ ληθθοῦν τὰ κάτωθι : Τὸ ἰσχύον σύστημα θεωρητικῶς φέρει εἰς ἀντίθεσιν τὸ συμφέρον τοῦ ἱατροῦ πρὸς τὸ συμφέρον τοῦ φορολογουμένου πελάτου. Πράγματι, ὁ ἱατρός δύναται νὰ «φοροδιαφύγῃ» διὰ δύο κυρίως τρόπων : Πρῶτον, ἐὰν δὲν ἐκδώσῃ τιμολόγιον διὰ τὰς ὑπ' αὐτοῦ παρασχεθείσας ὑπηρεσίας πρὸς ὄρισμένους πελάτας του καί, δεύτερον, ἐὰν, εἰς τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν ὁποῖαν ἐκδώσει τιμολόγιον, ἀναγράψῃ ὡς ἀμοιβὴν του ποσὸν μικρότερον τοῦ πράγματι εἰσπραχθέντος. Εἰς ἀμφοτέρας τὰς περιπτώσεις ὁ ἱατρός μειώνει τὴν φορολογικὴν του ἐπιβάρυνσιν. Ἀντιθέτως, ἐφ' ὅσον ὁ πελάτης τοῦ ἱατροῦ, εἴτε εἶναι ὁ ἴδιος φορολογούμενος εἴτε συνοικεῖ καὶ βαρύνει ἄλλον φορολογούμενον πολίτην, δὲν ἔχει συμφέρον νὰ συναινέσῃ εἰς τὴν ὡς ἄνω φοροδιαφυγὴν τοῦ ἱατροῦ. Τοῦτο δὲ διότι ἡ (πράγματι) καταβληθεῖσα διὰ ἱατρικὰς ὑπηρεσίας δαπάνη δύναται νὰ ἐκπεσθῆ ἐκ τοῦ εἰσοδήματος εἴτε τοῦ ἰδίου πελάτου-φορολογουμένου εἴτε τοῦ φορολογουμένου τὸν ὁποῖον ὁ 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 του ἱατροῦ βαρύνει καὶ μετὰ τοῦ ὁποίου (φορολογουμένου) οὗτος συνοικεῖ (παρ. 3 τοῦ ἄρθρου 7 τοῦ Ν. Δ. 3323/1955), ἐφ' ὅσον ἐπισυνάψη εἰς τὴν δήλωσιν φόρου εἰσοδήματος τὸ σχετικὸν δικαιολογητικὸν (δελτίον παροχῆς ὑπηρεσιῶν). Κατὰ συνέπειαν, ὁ πελάτης τοῦ ἱατροῦ ἔχει συμφέρον νὰ ζητήσῃ ἀπὸ τὸν ἱατρὸν ἀποδεικτικὸν στοιχεῖον διὰ τὴν πράγματι καταβληθεῖσαν δαπάνην. Κατ' ἄλλην ἀπατούπωσιν, ἐὰν ὁ πελάτης τοῦ ἱατροῦ δὲν λάβῃ τὸ σχετικὸν ἀποδεικτικὸν στοιχεῖον ἢ λάβῃ ἀπόδειξιν διὰ μικρότερον ποσὸν τοῦ πράγματι καταβληθέντος, αἱ ἱατρικαὶ ὑπηρεσίαι τοῦ στοιχίζουσι τὴν πράγματι καταβληθεῖσαν εἰς τὸν ἱατρὸν ἀμοιβὴν σὺν τὸ γινόμενον τοῦ ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τοῦ Φ. Ε. Φ. Π. τοῦ πελάτου²⁸, ἐπὶ εἴτε τὴν πράγματι καταβληθεῖσαν ἀμοιβήν, εἰς τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν ὁποίαν ὁ πελάτης οὐδὲν ἀποδεικτικὸν στοιχεῖον ἔλαβεν, εἴτε τὴν διαφοράν μεταξὺ πράγματι καταβληθείσης ἀμοιβῆς καὶ τοῦ (μικροτέρου) ποσοῦ τοῦ ἀναγραφομένου εἰς τὸ ἀποδεικτικὸν στοιχεῖον τὸ ὁποῖον ὁ πελάτης ἔλαβεν²⁹.

Παρὰ τὸ κατὰ τὰ ἀνωτέρω ἀντίθετον συμφέρον πελάτου καὶ ἱατροῦ, τοῦτο δὲν φαίνεται νὰ εἶναι ἀρκούντως ἰσχυρὸν διὰ νὰ ἐξαλείψῃ τὴν φοροδιαφυγὴν τῶν ἱατρῶν. Τοῦτο ὀφείλεται εἰς τοὺς ἐξῆς λόγους : Πρῶτον, ὅλοι οἱ πελάται τῶν ἱατρῶν, ἢ τὰ πρόσωπα μετὰ τῶν ὁποίων οἱ πελάται τῶν ἱατρῶν συνοικοῦν καὶ τοὺς ὁποίους βαρύνουν, δὲν ὑπόκεινται εἰς φόρον εἰσοδήματος καὶ κατὰ συνέπειαν τὰ ἐν λόγῳ πρόσωπα δὲν ἔχουν ἀντίθεσιν συμφέροντος μετὰ τῶν ἱατρῶν. Δεύτερον, οἱ πελάται, ἂν καὶ θὰ εἶχον συμφέρον νὰ λάβουν ἀπόδειξιν διὰ τὰς ἱατρικὰς τῶν δαπάνας, ἀγνοοῦν τὸ ἐν λόγῳ συμφέρον των ἢ δὲν γνωρίζουν ἢ εἶναι ἀβέβαιοι ὡς πρὸς τὴν ἔκτασίν του. Τρίτον, διὰ ψυχολογικοὺς λόγους, οἱ πελά-

28. Ἡ τοῦ φορολογουμένου μετὰ τοῦ ὁποίου ὁ πελάτης τοῦ ἱατροῦ συνοικεῖ καὶ τὸν ὁποῖον βαρύνει.

29. Τὸ ἀληθὲς κόστος C τῶν ἱατρικῶν ὑπηρεσιῶν διὰ τὸν πελάτην φορολογούμενον εἶναι (ὅπου A ἡ καταβληθεῖσα ἀμοιβὴ καὶ τ' ὁ ὀριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς ὁ ὁποῖος ἀντιστοιχεῖ εἰς τὸ ἀνώτερον κλιμάκιον τοῦ εἰσοδήματος τοῦ πελάτου-φορολογουμένου ἢ τοῦ φορολογουμένου μετὰ τοῦ ὁποίου ὁ πελάτης τοῦ ἱατροῦ συνοικεῖ καὶ τὸν ὁποῖον βαρύνει) :

1) εἰς τὴν περίπτωσιν καθολικῆς ἀδυναμίας ἀποδείξεως τῶν ἱατρικῶν δαπανῶν :

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

2) Εἰς τὴν περίπτωσιν κατὰ τὴν ὁποίαν ὑφίσταται δυνατότης πλήρους ἀποδείξεως τῶν ἱατρικῶν δαπανῶν :

$$C_2 = A$$

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

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

Σημειωτέον ὅτι εἰς τὴν περίπτωσιν ληφθῆ ὑπ' ὄψιν ὡς βάσις συγκρίσεως ἢ κατὰστασις τοῦ φορολογουμένου μετὰ τὴν φορολογίαν, ἀλλὰ πρὸ τῆς πραγματοποιήσεως τῶν ἱατρικῶν δαπανῶν, ὡς ἀληθὲς κόστος τῶν ἱατρικῶν ὑπηρεσιῶν δύναται νὰ ληφθῆ εἰς τὰς ὡς ἄνω περιπτώσεις, ἀντιστοίχως,

$C'_1 = A$, $C'_2 = A - \tau' A$ καὶ $C'_3 = A - \tau' A_1$. Εἶναι προφανὲς ὅτι : $C_1 > C_3 > C_2$.

ται τῶν ἱατρῶν δὲν θέλουν νὰ ἔλθουν εἰς ἀντίθεσιν μετὰ τῶν ἱατρῶν τῶν ἢ λόγῳ τῶν δυσμενῶν διὰ τοὺς ἀσθενεῖς περιστάσεων δὲν λαμβάνουν τὴν σχετικὴν ἀπόδειξιν ἀποφεύγοντες νὰ ἐπανέλθουν πρὸς τοῦτο. Τέταρτον, οἱ πελάται τῶν ἱατρῶν δὲν λαμβάνουν τὴν σχετικὴν ἀπόδειξιν, λόγῳ ἀδιαφορίας, ὡς πρὸς τὸ ὕψος τῆς ὠφελείας τὴν ὁποίαν θὰ εἶχον, ἐὰν ἠδύνατο νὰ ἀποδείξουν τὰς ἱατρικὰς τῶν δαπάνας, ἰδίᾳ ἐὰν ὁ μέγιστος ὀριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς διὰ τὸ εἰσόδημά των εἶναι μικρὸς. Πέμπτον, οἱ ἀσθενεῖς ἀποφεύγουν νὰ ζητήσουν ἀπόδειξιν διὰ τὰς ἱατρικὰς τῶν δαπάνας ἀπὸ φόβον μήπως ὁ ἱατρὸς αὐξήσῃ τὴν ἀμοιβὴν του κατὰ τὸν ὀριακὸν $\alpha \dot{\nu} \tau \omicron \upsilon$ (τοῦ ἱατροῦ) φορολογικὸν συντελεστὴν, ὥστε ἡ καθαρὰ (ἤτοι μετὰ τὴν φορολογίαν) ἀμοιβὴ του νὰ παραμείνῃ ἡ αὐτὴ ³⁰, κ.λπ.

Παρατηρητέον ἐπίσης ὅτι τὸ ἰσχύον σύστημα ἔχει καὶ τὸ μειονέκτημα ὅτι ἡ ὠφέλεια τῶν πελατῶν - φορολογουμένων ἐκ τῆς δηλώσεως ὀρισμένης ἱατρικῆς δαπάνης εἶναι συνάρτησις τοῦ (μεγίστου) ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ αὐτῶν καὶ κατὰ συνέπειαν, λόγῳ τῆς προοδευτικότητος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., εὐνοεῖ περισσότερο τὸν πελάτα - φορολογουμένον οἱ ὅποιοι ἀνήκουν εἰς τὰς ὑψηλοτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις, ἐν σχέσει πρὸς τοὺς λοιποὺς ³¹.

Ἐκ τῶν ἀνωτέρω ἐπεται ὅτι ἡ ὑφισταμένη ἀντίθεσις συμφέροντος μεταξὺ ἱατροῦ καὶ πελάτου φορολογουμένου δὲν εἶναι ἀρκούντως ἰσχυρά, διὰ τοὺς προαναφερθέντας λόγους, ὥστε νὰ ὀδηγήσῃ εἰς ἔλεγχον τῆς φοροδιαφυγῆς τῶν ἱατρῶν. Διὰ ταῦτα προτείνεται ὅπως εἰς τὸ ἐξῆς ἀπαγορευθῇ πᾶσα ἄμεσος χρηματικὴ συναλλαγή μεταξὺ ἱατροῦ καὶ πελάτου του, τῆς ἀμέσου χρηματικῆς συναλλαγῆς τῆς τυχόν λαμβανούσης χώραν τιμωρουμένης ἐπὶ τῇ βάσει τῶν διατάξεων περὶ δωροδοκίας καὶ δωροληψίας ἢ καὶ διὰ διοικητικῶν κυρώσεων (π.χ. ἀφαίρεσις ἀδείας ἀσκήσεως τοῦ ἐπαγγέλματος) εἰς βᾶρος τοῦ παρανομοῦντος ἱατροῦ. Προτείνεται δὲ ὅπως ὁ πελάτης τοῦ ἱατροῦ λαμβάνῃ δελτίον παροχῆς ἱατρικῶν ὑπηρεσιῶν, τὸ ὁποῖον νὰ ἀναγράφῃ τὴν ἀμοιβὴν τοῦ ἱατροῦ καὶ τὸ ὁποῖον νὰ προσκομίσῃ ὁ πελάτης τοῦ ἱατροῦ πρὸς ἐξόφλησιν εἰς (π.χ.) οἰανδήποτε Τράπεζαν, καταβάλλον μέρος μόνον τῆς ἀναγραφομένης ἀμοιβῆς τοῦ ἱατροῦ (π.χ. τὸ 70 %).

30. Σημειωτέον ὅτι ἐὰν τοῦτο συνέβαινε τότε ὁ ἀσθενὴς ὁ ὁποῖος συνήθως ἔχει κατὰ τὸν εἰσόδημα ἀπὸ ἐκεῖνο τοῦ ἱατροῦ, θὰ κατέβαλε μεγαλύτεραν δαπάνην, ἀπὸ τὸ ἀληθὲς κόστος τῶν ἱατρικῶν δαπανῶν δι' αὐτὸν καὶ εἰς τὴν ἀκόμῃ περίπτωση οὐδεμίαν ἱατρικὴν δαπάνην ἠδύνατο νὰ δικαιολογήσῃ, λόγῳ τῆς προοδευτικότητος τῆς φορολογίας. Πράγματι, εἰς τὴν δεινότεραν περίπτωση, τὸ ἀληθὲς κόστος τῶν ἱατρικῶν δαπανῶν διὰ τὸν πελάτην φορολογουμένον εἶναι (βλ. ὑποσ. 29, ἀνωτέρω): $C_1 = A + \tau'A$. Ἀντιθέτως, ἐὰν ὁ ἱατρὸς ἤξανε τὴν ἀμοιβὴν κατὰ τὸ ποσὸν τοῦ φόρου τὸν ὁποῖον οὗτος θὰ κατέβαλε (καὶ συγχρόνως ἔδιδεν ἀπόδειξιν διὰ τὴν (συνολικὴν) ἀμοιβὴν του εἰς τὸν πελάτην του), ὁ ἀσθενὴς θὰ εἶχε συνολικὸν κόστος ἴσον πρὸς: $C_1'' = A + \tau'A$, ὅπου τ'' ὁ ὀριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς τοῦ ἱατροῦ.

Ἐφ' ὅσον καθ' ὑπόθεσιν ὁ ἱατρὸς (συνήθως) ἀνήκει εἰς ὑψηλοτέρας εἰσοδηματικὰς τάξεις ἀπὸ τοὺς πελάτας του, ἐπεται ὅτι, λόγῳ τῆς προοδευτικότητος τῆς φορολογίας, $\tau'' > \tau'$ καὶ, κατὰ συνέπειαν, $C_1'' > C_1$. Τοῦτο σημαίνει ὅτι, ἐὰν ὁ πελάτης τοῦ ἱατροῦ ἀναμένῃ τὴν ὡς ἄνω συμπεριφορὰν τοῦ ἱατροῦ, ὁ ἐν λόγῳ πελάτης ἔχει συμφέρον ὅπως ἀποφύγῃ νὰ ζητήσῃ ἀποδεικτικὸν στοιχεῖον τῆς δαπάνης του, ἐφ' ὅσον ὁ ἱατρὸς ἀνήκει εἰς ὑψηλοτέραν εἰσοδηματικὴν τάξιν ἐκείνης εἰς τὴν ὁποίαν ὁ ἴδιος ἀνήκει.

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

του ύπολοιπού (30 %) επιδοτούμενου υπό του Κράτους. Τò Κράτος δύναται νά ἐγγυηθῆ τὴν ἀμοιβὴν τῶν ἰατρῶν, ἡ ὁποία ἐὰν δὲν καταβληθῆ ἐντὸς εὐλόγου χρόνου (π.χ. ἐντὸς μηνός), δύναται νά βεβαιουταὶ ὡς δημόσιον ἔσοδον καὶ νά εἰσπράττεται καταλλήλως υπό του Κράτους.

Τò προτεινόμενον σύστημα ἐπιτυγχάνει ἀφ' ἐνός μὲν πλήρη ἔλεγχον τῶν εἰσοδημάτων τῶν ἰατρῶν, ἀφ' ἑτέρου δὲ παρέχει τὴν αὐτὴν ἐνίσχυσιν εἰς τοὺς ἀσθενεῖς, ἀνεξαρτήτως τῆς εἰσοδηματικῆς τῶν καταστάσεως. Ὡσαύτως, διὰ τῆς βαθμιαίας μειώσεως (αὐξήσεως) τοῦ ὑπὸ του ἀσθενοῦς (Κράτους) καταβαλλομένου ποσοστοῦ καλύψεως τῶν ἰατρικῶν δαπανῶν, δύναται νά ἐπιτευχθῆ ἡ (πλήρης) κοινωνικοποίησης τῶν ἰατρικῶν ὑπηρεσιῶν, ὅπως ὑπάρχει ἡ τάσις εἰς ὅλα τὰ ἀνεπτυγμένα Κράτη.

Ἡ διὰ του προτεινόμενου μέτρου εἰσαγωγῆ ἀντιθέσεως συμφερόντων μεταξύ ἱατροῦ καὶ πελάτου εἶναι ἰσχυροτέρα τῆς σήμερον ἰσχυροῦς. Ὁ ἀσθενὴς δύναται νά ἀρνηθῆ οἰανδήποτε ὑπὸ του ἱατροῦ προτεινόμενη ἄμεσον χρηματικὴν συναλλαγὴν, ἐπικαλούμενος τὰς ἀστηρὰς συνεπειὰς του Νόμου. Ὡσαύτως, ὁ πελάτης ἔχει συμφέρον ὅπως καταβάλλῃ τὴν ἀμοιβὴν εἰς τὴν Τράπεζαν καὶ ὄχι εἰς τὸν ἱατρόν, διότι εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν θὰ ἀπολέσῃ τὴν ὑπὸ του Κράτους χορηγουμένην ἐπιδότησιν, ἡ ὁποία εἶναι ἀμέσως ἀντιληπτὴ ὑπ' αὐτοῦ καὶ ὄχι ὅπως συμβαίνει μὲ τὸ ἰσχρὸν σύστημα, συμφώνως πρὸς τὸ ὅποιον ἡ ἐπιδότησις εἶναι ἀβεβαία (λόγῳ ἀγνοίας του ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ) καὶ ἔμμεσος (παρεχομένη διὰ τῆς μειώσεως του Φ.Ε.Φ.Π.), λαμβανομένη μετὰ πάροδον πολλῶν μηνῶν.

Ἀξίζει νά σημειωθῆ ὅτι τὸ προτεινόμενον σύστημα ἀπαιτεῖ κάποιον ἔλεγχον τῶν τιμῶν τῶν ἰατρικῶν ὑπηρεσιῶν. Τοῦτο δὲ διότι οἱ ἱατροὶ θὰ ἔχουν τὴν τάσιν νά ἀυξήσουν τὰς τιμὰς τῶν ὑπηρεσιῶν των, ἀφ' ἐνός μὲν διὰ νά καλύψουν τὸν Φ. Ε. Φ. Π. τὸν ὅποιον θὰ πρέπει πλέον νά καταβάλλουν, ἀφ' ἑτέρου δὲ διότι ἡ συνολικὴ τιμὴ τῶν ὑπηρεσιῶν των δὲν θὰ βαρύνῃ τὸν ἀσθενῆ ἄμεσα. Τυχὸν ἀντιρρήσεις ἐναντίον του ἔλέγχου τῶν τιμῶν τῶν ἰατρικῶν ὑπηρεσιῶν, ἐπικαλούμενοι τὴν ἐλευθερίαν τῶν συναλλαγῶν καὶ νιοθετοῦσαι τὴν φιλοσοφίαν του (μηδέποτε ὑπάρξαντος) ἀκράτου φιλελευθερισμοῦ, δύναται εὐκόλως νά ἀγνοηθοῦν εἰς ἐποχὴν ἐγνόου κρατικοῦ παρεμβατισμοῦ, του Κράτους ἐλέγχοντος τὴν μεγάλην πλειοψηφίαν τῶν τιμῶν τῶν εἰδῶν πρώτης ἀνάγκης (καὶ ποῖον ἀγαθὸν ἱκανοποιεῖ βασικωτέραν ἀνάγκην ἀπὸ τὰς κυρίως ἰατρικὰς ὑπηρεσίας ;).

Ἐν συμπεράσματι, ἡ γενικὴ πρότασις εἶναι ὅπως ἐπινοηθοῦν, ὅπου τοῦτο εἶναι δυνατόν, τρόποι αὐτομάτου ἔλέγχου του εἰσοδήματος τῶν φορολογουμένων, ὡς ὁ προαναφερθεὶς, προκειμένου περὶ τῶν ἰατρῶν. Ὡσαύτως πιστεύεται ὅτι ἡ κατάλληλος ἐκπαίδευσις τῶν πολιτῶν, ἡ μὴ ἐπικαλούμενη μόνον ἠθικὰς ἀρχάς, ἀλλὰ καὶ κυρίως ἡ ἀποβλέπουσα εἰς τὴν συγείδητοποίησιν ὑπὸ τῶν πολιτῶν τοῦ ἰδίου αὐτῶν συμφέροντος, θέλει ὀδηγήσει εἰς μείωσιν τῆς φοροδιαφυγῆς. Πράγματι, ἐὰν γίνῃ συνείδησις τῶν πολιτῶν, τῇ βοηθείᾳ τῶν μέσων μαζικῆς ἐνημερώσεως, ὅτι τὰ διαφεύγοντα ἔσοδα του Κράτους λόγω τῆς φοροδιαφυγῆς ὀφρισμένων ἀτόμων αὐξάνουσι τὴν φορολογικὴν ἐπιβάρυνσιν τῶν λοιπῶν ἀτόμων, τὰ τελευταῖα άτομα θὰ ἀντιδράσουν ἐνεργῶς (καὶ ἐν πάσῃ περιπτώσει δὲν θὰ συμ-

πράξουν με την αυτήν ευκολίαν) εις την φοροδιαφυγήν των πρώτων.

5. Πέμπτη Πρότασις

Ἄπο θεωρητικῆς ἀπόψεως, τὸ εἰσόδημα, διὰ φορολογικοὺς σκοποὺς, θὰ ἠδύνατο νὰ ὀρισθῆ ὡς ἡ μεγίστη δυνατὴ κατανάλωσις τοῦ φορολογουμένου, ἐντὸς μιᾶς περιόδου (ἔτους), ἢ ὅποια ἀφήνει ἀμετάβλητον τὴν περιουσιακὴν κατάστασιν αὐτοῦ. Εἶναι αὐτονόητον ὅτι εἰς τὸν ὡς ἄνω ὀρισμὸν ἡ πηγὴ τοῦ εἰσοδήματος εἶναι ἀδιάφορος καὶ τοῦτο εἶναι σύμφωνον πρὸς τὴν κοινὴν ἔννοιαν τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης. Ἐπομένως, ἡ ἐπερχομένη ἐντὸς μιᾶς περιόδου αὐξήσις τῆς ἀξίας τῶν περιουσιακῶν στοιχείων (τὰ ὅποια ὅμως δὲν συνδέονται πρὸς τὴν συνήθη δραστηριότητα μιᾶς ἐπιχειρήσεως) τοῦ φορολογουμένου (ἢ λεγομένη ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου, capital gains), ἢ ὅποια δύναται νὰ ὀδηγήσῃ εἰς αὐξήσιν τῆς καταναλώσεως αὐτοῦ, πρέπει νὰ θεωρηθῆ ὡς εἰσόδημα καὶ νὰ φορολογηθῆ, παρεχομένης εἰς τὸν φορολογούμενον τῆς δυνατότητος διαχρονικῆς ἐξομαλύνσεως τοῦ εἰσοδήματός του ³².

Ὅμοίως, ἡ ὑποτίμησις τοῦ κεφαλαίου, ἐξαιρέσει ὅμως τῆς προερχομένης ἐκ τῆς χρησιμοποιήσεως τοῦ κεφαλαίου διὰ προσωπικὴν κατανάλωσιν, πρέπει νὰ δύναται νὰ ἀφαιρεθῆ ἐκ τοῦ εἰσοδήματος ἐξ οἷασι δὲ πηγῆς (ἢ μὴ ὑπάρχοντος τοιούτου νὰ δύναται νὰ «ἀποσβεσθῆ» ἐναντι θετικοῦ εἰσοδήματος τῶν προσεχῶν ἐτῶν) πρὸς προσδιορισμὸν τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος. Ὡς θέμα ἀρχῆς, ἡ ὑπεραξία θὰ ἔπρεπε νὰ φορολογηθῆ καθ' ὄν χρόνον αὕτη ἐπέρχεται, πλην ὅμως τοῦτο συνεπάγεται πολλὰ διαχειριστικὰ προβλήματα καὶ ὡς ἐκ τούτου προτείνεται ἡ φορολογία μόνον τῆς πραγματοποιημένης (realized) ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου.

Τοῦτο ἐπιβάλλεται καὶ ἀπὸ ἀπόψεως φορολογικῆς δικαιοσύνης (ἀρχὴ τῆς καθέτου φορολογικῆς ἰσότητος), δεδομένου ὅτι ὑπάρχει μεγάλη συσχέτισις μεταξὺ ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου καὶ ὑψηλῶν εἰσοδημάτων, με συνέπειαν ἡ ἀπαλλαγὴ τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου ἀπὸ τὴν φορολογίαν τοῦ εἰσοδήματος νὰ ὀδηγῆ εἰς σημαντικὴν μείωσιν τῆς προοδευτικότητος τῆς φορολογίας. Ὡσαύτως, ἡ ἀρχὴ τῆς ὀριζοντίου φορολογικῆς ἰσότητος 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 εἴδους εἰσόδημα.

Ἐρωτᾶται ὅμως, εἶναι πράγματι ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου εἰσόδημα ;

Ἐπεστηρίχθη ὅτι ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου ἀντιπροσωπεύει «τὴν αὐξήσιν τοῦ μεγέθους τοῦ δένδρου καὶ ὄχι τὴν αὐξήσιν τῶν καρπῶν τοῦ δένδρου». Καίτοι τοῦτο εἶναι ἀληθές, εἶναι παρὰ ταῦτα ἀδιάφορον, δεδομένου ὅτι ἐὰν ὁ Α ἠγόρασε ἓνα οἰκόπεδον τὸ 1973 ἀντὶ 100 χρηματικῶν μονάδων καὶ τὸ πωλήσῃ τὸ 1974 ἀντὶ

32. Ἐνάλογος πρότασις εἶχε γίνεαι τὸ 1967 ὑπὸ τοῦ Καθηγητοῦ Διονυσίου Καράγιωργα. Ad hoc, βλ. ΚΕΠΕ, Εἰσηγήσεις ἐπὶ τῆς Μεταρρυθμίσεως τοῦ Ἑλληνικοῦ Φορολογικοῦ Συστήματος (Ἀθήναι, 1967), σσ. 29 - 31.

γένει³⁴ αἱ χώραι, αἱ ὁποῖαι φορολογοῦν τὴν ὑπεραξίαν τοῦ κεφαλαίου, πράττουν τοῦτο κατὰ τὴν ἐποχὴν «πραγματοποιήσεως» (realization) τῆς ὑπεραξίας. Τοῦτο ἔχει ὡς συνέπειαν ὅτι ὁ Α, π.χ., δὲν φορολογῆται διὰ τὴν ὑπεραξίαν τῶν μετοχῶν του κατ' ἔτος, ἀλλὰ μόνον κατὰ τὰς περιόδους πωλήσεως αὐτῶν — ὅτε ἡ «πραγματοποιήσις» τῆς ὑπεραξίας λαμβάνει χώραν. Ἀποτέλεσμα τούτων εἶναι ὅτι, ἐὰν ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου φορολογεῖται ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος φορολογίας φυσικῶν προσώπων (ὡς ἐνταῦθα προτείνεται), λόγῳ τῆς προοδευτικότητος τοῦ Φ. Ε. Φ. Π., ἐπέρχεται σημαντικὴ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις κατὰ τὸν χρόνον τῆς πραγματοποιήσεως τῆς ὑπεραξίας. Τὸ ὡς ἄνω ὅμως ἀποτέλεσμα δὲν ἀποτελεῖ ἐπιχείρημα ὑπὲρ τῆς μὴ φορολογίας τῆς ὑπεραξίας, ἀλλὰ μόνον ὑπὲρ τῆς ἐφαρμογῆς καταλλήλου μεθόδου διαχρονικῆς ὁμαλοποιήσεως τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου (averaging), ὡς τοῦτο συμβαίνει καὶ μὲ ἄλλα ὄχι κατὰ τρόπον ὁμαλὸν διαχρονικῶς κατανεμημένα εἰσοδήματα³⁵.

Ὑπεστηρίχθη ὡσαύτως, ὅτι ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου θὰ ὀδηγήσῃ εἰς μείωσιν τῆς ἀποταμιεύσεως ὡς καὶ τῆς ἐπιθυμίας πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων (δεδομένου ὅτι ἡ μετὰ τὴν φορολογίαν ἀποδοτικότης θὰ εἶναι μειωμένη) μὲ συνέπειαν τὴν μείωσιν τοῦ ρυθμοῦ οἰκονομικῆς ἀναπτύξεως, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον κρίνεται ὡς ὀλιγώτερον ἐπιθυμητόν, ἐν σχέσει πρὸς τὴν βελτίωσιν τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης, τὴν ὁποίαν συνεπάγεται ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου. Παρατηρητέον κατ' ἀρχὴν ὅτι καὶ εἰς ἡν περίπτωσιν ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου ὀδηγήσῃ 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 ὁποῖα δὲν μειονεκτοῦν ἀπὸ ἀπόψεως φορολογικῆς δικαιοσύνης ὡς συμβαίνει μὲ τὴν νῦν ἰσχύουσαν φορολογικὴν ἀπαλλαγὴν τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, διὰ τῶν ὁποίων δύναται νὰ ἐνθαρρύνῃ καὶ τὴν ἀποταμίευσιν καὶ τὴν ἐπιθυμίαν πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων. Ἐξεταστέον ὅμως ἐὰν πράγματι ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου θὰ ὀδηγήσῃ εἰς μείωσιν τῆς ἀποταμιεύσεως ἢ καὶ τῆς ἐπιθυμίας πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων. Ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὴν ἀποταμίευσιν παρατηρητέα τὰ κάτωθι :

Ἡ εἰσαγωγή τοῦ νόμου περὶ φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, αὐξάνουσα τὴν φορολογικὴν βάσιν τοῦ φόρου εἰσοδήματος, θὰ ἔχῃ ὡς συνέπειαν τὴν αὐξήσιν τῶν φορολογικῶν ἐσόδων, ἐφ' ὅσον ἡ φορολογικὴ συνάρτησις παραμείνῃ ἀμετάβλητος. Ἐπομένως, ἡ σύγκρισις τοῦ νῦν ἰσχύοντος καθεστώτος πρὸς τὸ καθεστῶς τὸ ὁποῖον θὰ προέκυπτεν ἐὰν ἐφορολογεῖτο ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου *ceteris paribus*, δὲν ἐγδεῖκνται, δεδομένου ὅτι τὰ δύο φορολογικὰ συστήματα δὲν εἶναι «ἰσοδύναμα» (equivalent) — ἦτοι δὲν ἀποφέρουν τὰ αὐτὰ φορολογικὰ

34. Εἰς ὀρισμένας ὁμοῦ χώρας ἡ ὑπεραξία τῶν μετοχῶν λογίζεται ὅτι λαμβάνει χώραν ἀνά τακτὰ χρονικὰ διαστήματα (π.χ. ἀνά πενταετίαν).

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

ἔσοδα. Οὕτως, ἐντὸς τοῦ πλαισίου τοῦ ἑλληνικοῦ φορολογικοῦ συστήματος, μία ἀπὸ τὰς ἐναλλακτικὰς λύσεις αἱ ὁποῖαι θὰ ἠδύνατο νὰ ἐξετασθοῦν εἶναι, π.χ., ἡ σύγκρισις τοῦ νῦν ἰσχύοντος συστήματος μὲ τὸ σύστημα τὸ ὁποῖον θὰ προέκυπτεν ἐὰν συγχρόνως, ἀφ' ἑνὸς μὲν προσετίθετο εἰς τὴν φορολογικὴν βᾶσιν τοῦ Φ. Ε. Φ. Π. ἡ ὑπεραξία τοῦ κεφαλαίου, ἀφ' ἑτέρου δὲ ἐμειοῦντο καταλλήλως οἱ φορολογικοὶ συντελεσταί, ὥστε τὰ δύο συστήματα (ἴτοι τὸ ἰσχύον καὶ τὸ προτεινόμενον) νὰ εἶναι ἰσοδύναμα.

Τὸ ἀνωτέρω προτεινόμενον σύστημα θὰ ἐπέφερον αὐξήσιν τῆς φορολογικῆς 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 συνολικὴν ἀποταμίευσιν τῶν φυσικῶν προσώπων, ἐὰν ἡ μείωσις τῆς ἀποταμιεύσεως τῶν ἀνωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων, συνεπεῖα τῆς ἠυξημένης φορολογικῆς τῶν ἐπιβαρύνσεως, ὑπερέβαινε τὴν αὐξήσιν τῆς ἀποταμιεύσεως τῶν κατωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων, συνεπεῖα τῆς μείωσεως τῆς φορολογικῆς τῶν ἐπιβαρύνσεως. Παρὰ τὸ γεγονός ὅτι αἱ ἀνωτέρας εἰσοδηματικαὶ τάξεις, τῶν ὁποίων ἡ ἐπιβάρυνσις θὰ αὐξηθῆ ὡς ἐκ τῆς θεσπίσεως τοῦ προτεινομένου νόμου περὶ φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, περιλαμβάνουν ὀλιγώτερα ἄτομα, ἐν σχέσει πρὸς τὰς λοιπὰς εἰσοδηματικὰς τάξεις, θὰ πρέπει μᾶλλον νὰ ἀναμένεται κάποια μείωσις τῆς συνολικῆς ἀποταμιεύσεως, λόγῳ τοῦ γεγονότος ὅτι ἡ ὀριακὴ ροπή πρὸς ἀποταμίευσιν τῶν ἀνωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων εἶναι μεγαλύτερα ἐκείνης τῶν κατωτέρων εἰσοδηματικῶν τάξεων. Ἐρωτᾶται, ὅμως, ἐὰν ἡ ἐν λόγῳ μείωσις τῆς ἀποταμιεύσεως εἶναι πράγματι σημαντικὴ, ἐν σχέσει πρὸς τὴν συνολικὴν ἀποταμίευσιν.

Ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὴν ἀποταμίευσιν τῶν νομικῶν προσώπων, παρατηρητέα τὰ ἀκόλουθα :

Τὸ νῦν ἰσχύον σύστημα παρέχει κίνητρον εἰς τὰ νομικὰ πρόσωπα, ἴδια ἐκεῖνα τῶν ὁποίων ὁ ἀριθμὸς τῶν μετόχων εἶναι μικρὸς (ἢ ὁ ἀριθμὸς τῶν μετόχων τῶν ἐχόντων τὴν πλειοψηφίαν τῶν μετοχῶν εἶναι μικρὸς), ὅπως διανείμουν μικρὸν μόνον μέρος τῶν κερδῶν τῶν εἰς τοὺς μετόχους τῶν, 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 εἰσοδικὸν τοῦ νομικοῦ προσώπου διὰ τῆς πωλήσεως (μέρους) τῶν μετοχῶν τῶν, τῶν ὁποίων ἡ ἀξία ἠυξήθη, ὡς ἐκ τῆς παρακρατήσεως τοῦ εἰσοδήματος τῶν νομικῶν προσώπων, φοροαποφεύγοντες παντελῶς. Βεβαίως, τὸ ὡς ἄνω κίνητρον μὴ διανομῆς τοῦ εἰσοδήματος τῶν νομικῶν προσώπων περιορίζεται, ἴδια ἐν Ἑλλάδι, λόγῳ τῆς δυνατότητος φοροδιαφυγῆς τῶν κατόχων τῶν μὴ ὀνομαστικοποιημένων μετοχῶν. Ὡσαύτως, ἡ εἰσπραξις τοῦ εἰσοδήματος τοῦ νομικοῦ προσώπου ὑπὸ τῶν μετόχων, διὰ τῆς πωλήσεως τῶν μετοχῶν τῶν, περιορίζεται εἰς τὴν πρᾶξιν, ὅσον ἀφορᾷ εἰς τοὺς κυρίους μετόχους τοῦ νομικοῦ προσώπου, ἐκ τοῦ κινδύνου ἀπωλείας τοῦ ἐλέγχου τοῦ νομικοῦ προσώπου. Ἐνα κριτήριον «καλοῦ» φορολογικοῦ συστήματος εἶναι ἡ «οὐδενότης» του (tax neutrality) ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὴν λήψιν οἰκο-

νομικῶν ἀποφάσεων. Καὶ τὸ ἐν λόγῳ κριτήριον παραβιάζεται ὑπὸ τοῦ ἰσχύοντος φορολογικοῦ συστήματος. Ἡ εἰσαγωγή τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας, τῶν μετοχῶν ἐν προκειμένῳ, θὰ ὀδηγήσῃ εἰς αὐξησιν τοῦ μέρους τοῦ εἰσοδήματος τῶν νομικῶν προσώπων τὸ ὁποῖον διανέμεται εἰς τοὺς μετόχους ὑπὸ μορφήν μερισμάτων κ.λπ., ἀλλὰ τὸ ἐν λόγῳ ἀποτέλεσμα θὰ ἐπῆρχετο οὕτως ἢ ἄλλως, ἐὰν υἱοθετεῖτο ἡ ἐφαρμογὴ μιᾶς κάποιας παραλλαγῆς τῆς μεθόδου τῆς πλήρους ἐνοποιήσεως τῆς φορολογίας E. Φ. Π. καὶ N. Π. (full integration approach) τὴν ὁποίαν πιστεύω ὅτι θὰ ἔπρεπε νὰ υἱοθετήσῃ τὸ ἑλληνικὸν φορολογικὸν σύστημα³⁶.

Περαιτέρω, μείωσις τῆς συνολικῆς ἀποταμιεύσεως θὰ ἐπῆρχετο μόνον ἐὰν ἡ αὐξήσις τοῦ μέρους τοῦ εἰσοδήματος τοῦ νομικοῦ προσώπου τὸ ὁποῖον διανέμεται εἰς τοὺς μετόχους δὲν ὀδηγήσῃ τοὺς μετόχους εἰς αὐξησιν τῆς ἀποταμιεύσεως τῶν ἴσων πρὸς τὰ ληφθέντα ἐπὶ πλέον εἰσοδήματα. Ἐὰν ὅμως οἱ κύριοι μέτοχοι τῶν νομικῶν προσώπων ἀνήκουν εἰς τὰς ὑψηλὰς εἰσοδηματικὰς τάξεις καὶ ἀπολαμβάνουν ἕνα ὀρισμένον ὑψηλὸν ἐπίπεδον καταναλώσεως καὶ κατὰ συνέπειαν ἀποταμιεύουν, εἴτε ἀμέσως εἴτε μέσῳ τῶν νομικῶν προσώπων τὰ ὁποῖα ἐλέγχουν, τὸ ὑπόλοιπον μέρος τοῦ εἰσοδήματός των, τὸ ὁποῖον δὲν καταναλίσκουν, τοῦ ὑψηλοῦ ἐπιπέδου καταναλώσεώς των μὴ μεταβαλλομένου ὅταν μεταβάλλεται (τουλάχιστον ἐντὸς ὀρισμένων ὁρίων) τὸ ἐπίπεδον τοῦ εἰσοδήματος των (residual savers), ἔπεται ὅτι ἡ αὐξήσις τῆς ἀποταμιεύσεως τῶν ἐν λόγῳ μετόχων θὰ ἰσοῦται grosso modo πρὸς τὴν ἀξίαν τῶν ληφθέντων ὑψηλοτέρων μερισμάτων. Ἦτοι οἱ κύριοι τουλάχιστον μέτοχοι θὰ ἀντικαταστήσουν ἐν πολλοῖς τὸ νομικὸν πρόσωπον εἰς τὴν ἀποταμίευσιν τοῦ νῦν διανεμομένου εἰσοδήματός του. Κατὰ συνέπειαν, ἡ μείωσις τῆς συνολικῆς ἀποταμιεύσεως (ἦτοι τοῦ νομικοῦ προσώπου καὶ τῶν μετόχων) δὲν θὰ πρέπει νὰ εἶναι σημαντικὴ.

Ἐν πάσῃ περιπτώσει, ἡ μείωσις τῆς ἀποταμιεύσεως ἡ ὁποία μᾶλλον θὰ ἐπέλθῃ ἐκ τῆς φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου θὰ ἠδύνατο νὰ ἀντισταθμισθῇ διὰ καταλλήλων μέτρων τὰ ὁποῖα 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 ἐπιφέρει μείωσιν τῆς ἐπιθυμίας πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων δεδομένου ὅτι θὰ μειωθῇ ἢ μετὰ τὴν φορολογίαν ἀποδοτικότης τοῦ κεφαλαίου. Ἐὰν ὅμως ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου συνοδεύεται, ὡς προτεινόμεν, ὑπὸ ἀντιστοιχοῦ φορολογικῆς μεταχειρίσεως τῆς ὑποτιμῆσεως τοῦ κεφαλαίου (ἀπωλείας-capital loss) τὸ ὡς ἄνω δυσμενὲς 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 μετὰ τὴν φορολογίαν ἀποδοτικότητά τῆς ἐπενδύσεως καὶ τὸν κίνδυνον ἐκ τῆς ἐπενδύσεως. Ὡς ἐκ τούτου, ἡ ἐπιθυμία πρὸς ἀνάληψιν ἐπενδυτικῶν κινδύνων δὲν θὰ πρέπει νὰ μειωθῇ σημαντικὰ διὰ τὰς ἐπενδύσεις αἱ ὁποῖαι πράγματι συνεπάγονται

36. Βλ. τὴν Δεκάτην Πρότασιν, κατωτέρω.

κίνδυνον. Ἀντιθέτως, ἡ ἐπένδυσις ἢ ἡ ὁποία δὲν χαρακτηρίζεται ἀπὸ ὑψηλοῦς κινδύνου (παρ' ἡμῖν κατ' ἐξοχὴν ἢ ἀγορὰ ἀκινήτων) θὰ πρέπει νὰ ἀναμένεται ὅτι θὰ μειωθῇ σημαντικά, δεδομένου ὅτι εἰς τὴν παροῦσαν περίπτωσιν ἡ φορολογικὴ μεταχείρισις τῆς ὑποτιμῆσεως τοῦ κεφαλαίου εἶναι (σχεδὸν) ἀδιάφορος. Ἄλλὰ τὸ ἐν λόγῳ ἀποτέλεσμα ἴσως νὰ μὴ εἶναι ἀνεπιθύμητον. Ἐν πάσῃ περιπτώσει, ἡ μείωσις τῆς ἐπιθυμίας πρὸς ἀνάληψιν ἐπιχειρηματικῶν κινδύνων, συνεπεία τῆς φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου, δύναται νὰ ἀντισταθμισθῇ δι' ἄλλων πλεόν ἀποτελεσματικῶν καὶ περισσότερον δικαίων μέσων.

Ὑποστηρίζεται ἐπίσης ὅτι ἡ παράλειψις φορολογίας τῆς ὑπεραξίας τῆς ἀκινήτου περιουσίας ἀντισταθμίζεται, τουλάχιστον ἐν μέρει, ὑπὸ τοῦ φόρου μεταβιβάσεως ἀκινήτων, καὶ ὡς ἐκ τούτου ἢ εἰσαγωγή τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας καθίσταται περιττή. Τὸ ἐν λόγῳ ἐπιχείρημα δὲν εἰσταθεῖ διὰ τοὺς ἐξῆς λόγους :

Πρῶτον, τὸ ὡς ἄνω ἐπιχείρημα ἀφορᾷ μόνον εἰς τὴν ὑπεραξίαν τῆς ἀκινήτου περιουσίας, ἐνῶ ἡ πρότασις μας εἶναι γενικὴ, ἀφορῶσα εἰς ὅλας τὰς μορφὰς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου. Δεύτερον, ὁ φόρος μεταβιβάσεως ἀκινήτων ἐπιβάλλεται μὲν εἰς τὸν πωλητὴν, εἰς τὴν πρᾶξιν ὅμως καταβάλλεται ἐν γένει³⁷ ὑπὸ τοῦ ἀγοραστοῦ, ἤτοι ὄχι ὑπὸ τοῦ πραγματοποιοῦντος τὴν ὑπεραξίαν. Τρίτον, ἡ φορολογικὴ βάση τοῦ φόρου μεταβιβάσεως ἀκινήτων εἶναι ἡ ἀξία τοῦ μεταβιβαζομένου ἀκινήτου καὶ ὄχι ἡ ὑπεραξία αὐτοῦ, ὡς προτεινομεν· συνέπεια τούτου εἶναι ὅτι παραβιάζεται ἡ ἀρχὴ καὶ τῆς ὀριζοντίου καὶ τῆς καθέτου φορολογικῆς ἰσότητος³⁸. Τέταρτον, ὁ φόρος μεταβιβάσεως ἀκινήτων εἶναι ἀναλογικὸς (τουλάχιστον ὑπὸ τὴν τεχνικὴν ἔννοιαν)³⁹ ἐνῶ ἡ πρότασις μας συνίσταται εἰς τὸν συνυπολογισμὸν τῆς πραγματοποιουμένης ὑπεραξίας εἰς τὴν φορολογικὴν βάσιν τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. τοῦ πραγματοποιοῦντος αὐτὴν καὶ κατὰ συνέπειαν ἢ προοδευτικὴ φορολογία αὐτῆς, ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., πρᾶγμα τὸ ὁποῖον ὀδηγεῖ εἰς δικαίαν κατανομήν τῶν φορολογικῶν ἐσόδων ἐπὶ τῇ βάσει τῶν γενικῶς παραδεδεγμένων ἀξιολογικῶν κρίσεων τῆς κοινωνίας. Ἐν πάσῃ περιπτώσει, ὁ συνδυασμὸς τοῦ προτεινομένου φόρου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου μὲ μείωσιν τοῦ φόρου μεταβιβάσεως ἀκινήτων μᾶλλον ἐνδείκνυται.

Τέλος, ἡ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου θὰ ἐνθαρρύνῃ τὴν μὴ (ἐν ζῶῃ) πραγματοποιήσιν αὐτῆς (lock-in effect), ἐφ' ὅσον ἡ ὑπεραξία φορολογεῖται μόνον κατὰ τὸν χρόνον τῆς πραγματοποιήσεώς της. Διὰ τὴν μείωσιν τοῦ ὡς ἄνω ἀποτελέσματος ἐπρωτάθῃ ἢ μὴ φορολογία τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου,

37. Ἡ ἐξαιρέσις συμβαίνει κυρίως ὅταν ὁ ἀγοραστὴς εἶναι τὸ Δημόσιον ἢ Ν.Π.Δ.Δ. (ἢ, ἐνίοτε, καὶ Ν.Π.Ι.Α.).

38. Πράγματι, ἔστω ὅτι ἡ πραγματοποιουμένη ὑπεραξία δύο ἀκινήτων εἶναι ἡ αὐτή, πλην ὅμως ἡ ἀξία τῶν μεταβιβαζομένων ἀκινήτων εἶναι διάφορος, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον ὀδηγεῖ εἰς διάφορον φόρον μεταβιβάσεως ἀκινήτων, μὲ συνέπειαν τὴν παραβίασιν τῆς ἀρχῆς τῆς ὀριζοντίου φορολογικῆς ἰσότητος. Ὅμοίως, ἔστω ὅτι ἡ πραγματοποιουμένη ὑπεραξία δύο ἀκινήτων εἶναι διάφορος, πλην ὅμως ἡ ἀξία τῶν ἀκινήτων εἶναι ἡ αὐτή, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον ὀδηγεῖ εἰς τὸν αὐτὸν φόρον μεταβιβάσεως ἀκινήτων, μὲ συνέπειαν τὴν παραβίασιν τῆς ἀρχῆς τῆς καθέτου φορολογικῆς ἰσότητος.

39. Βλ. σχετικῶς Γ. Ε. Δράκου, Ἐπὶ τῆς Ἐννοίας..., ὁρ. cit., Τμῆμα 2.

ἐφ' ὅσον ὁ πραγματοποιῶν αὐτὴν ἐπανεπενδύσῃ τὸ προϊόν τῆς διαθέσεως τοῦ κεφαλαίου, ἢ ὁποῖα εἶχεν ὡς ἀποτέλεσμα τὴν πραγματοποίησιν τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου (roll-over provision).

Περὶ τὸν νὰ σημειωθῇ ὅτι, ἐπὶ τῇ βάσει τῆς παρούσης προτάσεως, ὁ ὑπολογισμὸς καὶ κατὰ συνέπειαν ἢ φορολογία, τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου θὰ θεωρηταὶ ὅτι ἐπέρχεται κατὰ τὸν χρόνον θανάτου τοῦ ἰδιοκτῆτου τοῦ κεφαλαίου ἢ καθ' ὃν χρόνον οὗτος προβαίνει εἰς καθ' οἷονδῆποτε τρόπον διάθεσιν τοῦ κεφαλαίου, ὡς, π.χ. εἰς δωρεάν, προικοδότησιν, κ.ο.κ. Ὡσαύτως, ἢ φορολογικὴ ἀπαλλαγὴ τῆς μέχρις ὠρισμένου ποσοῦ ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου ἴσως ἐνδείκνυται διὰ τὴν διευκόλυνσιν τῆς ἐφαρμογῆς, ἀπὸ διοικητικῆς ἀπόψεως, τῆς προτάσεως. Περαιτέρω, λαμβανομένης ὑπ' ὅσων ἰδίᾳ τῆς ἑλληνικῆς πραγματικότητος, ἢ ὑπεραξία ἐκ τῆς κυρίας κατοικίας τοῦ φορολογουμένου θὰ ἠδύνατο νὰ ἀπαλλαγῇ ἐκ τῆς φορολογίας, ἐφ' ὅσον ἢ ἐν λόγῳ ὑπεραξία δὲν ὑπερβαίνει ὠρισμένον ποσόν.

Ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας τοῦ κεφαλαίου ἀπαιτεῖ ὅπως ἕκαστος φορολογούμενος δηλώσῃ κατὰ τὴν ἐποχὴν τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ ὡς 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 δύναται νὰ ἐπινοηθοῦν διὰ τὴν ἀποτίμησιν τῶν περιουσιακῶν στοιχείων. Οὕτω, π.χ., ὡς ἀξία τῶν εἰς τὸ Χρηματιστήριον εισηγμένων μετοχῶν δύναται νὰ ληφθῇ ὁ μέσος ὄρος τῆς ἐπισήμου τιμῆς αὐτῶν κατὰ τὸ τελευταῖον ἐξάμηνον πρὸ τῆς ἐποχῆς ἐφαρμογῆς τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας⁴⁰. Ὁμοίως, ἢ ἀξία τῶν μὴ εισηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον μετοχῶν δύναται νὰ εὑρεθῇ διὰ τοῦ ὑπολογισμοῦ τῆς ἐσωτερικῆς ἀξίας αὐτῶν ὑπὸ τῆς φορολογούσης ἀρχῆς. (Οἱ φοροδιαφεύγοντες νῦν διὰ τῆς τεχνητῆς μειώσεως τοῦ εἰσοδήματος τῶν νομικῶν προσώπων θὰ ἔχουν δυσμενεῖς συνεπείας λόγω τῆς ὑποεκτιμήσεως τῆς ἐσωτερικῆς ἀξίας τῶν μετοχῶν ἢ ὁποῖα θὰ προέλθῃ, με συνέπειαν τὴν μελλοντικὴν αὐξήσιν τῆς φορολογικῆς τῶν ἐπιβαρύνσεως, ἐφ' ὅσον ἢ δυνατότης φοροδιαφυγῆς περιορίζεται σὺν τῷ χρόνῳ ὡς ἐκ τῆς βελτιώσεως τῶν φορολογικῶν ὑπηρεσιῶν, με συνέπειαν τὴν αὐξήσιν τῆς πραγματοποιηθησομένης ὑπεραξίας). Ἡ ἀποτίμησις τῆς ἀκινήτου περιουσίας θὰ ἠδύνατο νὰ λάβῃ ὡς ἀφετηρίαν τὴν κατὰ τὸν χρόνον μεταβιβάσεως τελικῶς προσδιορισθεῖσαν ἀξίαν, καταλλήλως ἀναπροσαρμοζομένην διὰ τὸ διαρρεῦσαν ἀπὸ τῆς ἀποκτήσεως τοῦ περιουσιακοῦ στοιχείου χρονικὸν διάστημα, ἐφ' ὅσον ἢ μεταβίβασις ἔλαβε χώραν κατὰ τὰ τελευταῖα, π.χ., 5 ἔτη. Ἄλλως, θὰ ἠδύνατο αὕτη νὰ προσδιορισθῇ ὑπὸ τῆς φορολογούσης ἀρχῆς, ἐφαρμοζομένης ἀναλόγως τῆς διαδικασίας ἐκτιμήσεως τῶν ἀκινήτων διὰ τὴν ἐφαρμογὴν, π.χ., τοῦ φόρου κληρονομίας.

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

Εἰς δεύτερον στάδιον δύναται νὰ ὑπαχθῆ εἰς φόρον ἢ πραγματοποιουμένη ὑπερ-
αξία ἐκ τῆς μεταβιβάσεως μετοχῶν καὶ εἰς τὸ ἀπότερον μέλλον ἴσως καὶ ἄλλαι
μορφαὶ ὑπεραξίας.

6. Ἑκτη Πρότασις

Ἡ οἰκονομικὴ ἀνάπτυξις ἀποτελεῖ βασικὸν στόχον ὄλων τῶν συγχρόνων
Κρατῶν καὶ θὰ ἠδύνατο νὰ λεχθῆ ὅτι ὁ ἐν λόγῳ στόχος καταλαμβάνει τὴν δευ-
τέραν θέσιν εἰς τὴν ἱεράρχησιν τῶν στόχων ὄλων τῶν μεταπολεμικῶν Ἑλληνικῶν
Κυβερνήσεων μετὰ τὸν στόχον τῆς διαφυλάξεως τῆς ἐθνικῆς ἀνεξαρτησίας καὶ
ἐδαφικῆς ἀκεραιότητος τῆς χώρας. Εἶναι ἐπίσης γνωστὸν ὅτι ὁ ρυθμὸς τῆς οἰκο-
νομικῆς ἀναπτύξεως ἐξαρτᾶται ἐν πολλοῖς ἐκ τοῦ ρυθμοῦ σχηματισμοῦ ἀνθρω-
πίνου καὶ φυσικοῦ κεφαλαίου. Κατὰ συνέπειαν, τὸ Κράτος, πρὸς ἐπίτευξιν τοῦ
ἀπωτέρου στόχου τῆς οἰκονομικῆς ἀναπτύξεως, θέτει ὡς ἐνδιάμεσον σκοπὸν τὴν
προώθησιν τῶν ἐπενδύσεων, χρησιμοποιοῦν πρὸς τὸν σκοπὸν αὐτὸν διάφορα
μέσα.

Οὕτως, ὅσον ἀφορᾷ μὲν εἰς τὸν σχηματισμὸν ἀνθρωπίνου κεφαλαίου, ὁ
ὁποῖος ἀπὸ σχετικὰς ἐρεῦνας αἱ ὁποῖαι ἔγιναν εἰς ἄλλας χώρας⁴⁶ φαίνεται ὅτι
εἶναι ὁ σημαντικώτερος ἴσως παράγων τῆς μακροχρονίου αὐξήσεως τοῦ ἐθνικοῦ
εἰσοδήματος, ἀρκεῖ νὰ σημειωθῆ ἐνταῦθα ὅτι διάφορα μέτρα λαμβάνονται ὑπὸ
τοῦ Κράτους, ὡς ἡ θέσπισις νόμου περὶ ὑποχρεωτικῆς ἐκπαιδεύσεως τῶν πολιτῶν
μέχρις ὀρισμένης ἡλικίας, ἡ παροχὴ τῶν ὑπηρεσιῶν τῆς ἐκπαιδεύσεως εἰς τιμὰς
κάτω τοῦ κόστους, ἡ χορήγησις ὑποτροφιδῶν, κ.λπ.

Ἄλλο ὅσον ἀφορᾷ δὲ εἰς τὸν σχηματισμὸν φυσικοῦ κεφαλαίου τὸ Κράτος χρησι-
μοποιεῖ κυρίως τὴν μέθοδον τῶν «κινήτρων».

Ἡ λέξις κίνητρον χρησιμοποιεῖται ἐνταῦθα ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τῆς πράξεως ἢ
παραλείψεως⁴⁷ τοῦ Κράτους, ἢ ὁποῖα ἀποβλέπει εἰς τὴν ἐπίτευξιν ὀρισμένου
σκοποῦ (ἢ σκοπῶν). Εἰδικώτερον, ὡς φορολογικὸν ἢ, ἐν γένει, δημοσιο-οἰκονο-
μικὸν κίνητρον θὰ ὀρίσωμεν τὴν δημοσιο-οἰκονομικὴν πρᾶξιν ἢ παραλείψιν
τοῦ Κράτους τὴν ἀποσκοποῦσαν εἰς τὴν ἐπίτευξιν ὀρισμένου στόχου. Ἐνταῦθα
θὰ ἀναφερθοῦμε κυρίως εἰς τὰ φορολογικὰ κίνητρα τὰ ἀποσκοποῦντα εἰς τὴν
ἐνθάρρυνσιν τῶν παραγωγικῶν ἐπενδύσεων εἰς τὴν βιομηχανίαν, βιοτεχνίαν,

ολογίως τὴν ἐπιθυμητὴν φορολογικὴν ἰσότητα. Ἀπαλλαγὴ θὰ ἠδύνατο νὰ θεσπισθῆ δι' ὅλους
τοὺς ἀγοράζοντες διὰ πρώτην φοράν κατοικίαν ἐφ' ὅσον αὕτη δὲν ὑπερβαίνει ὀρισμένον ποσόν.

46. Βλ. 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 ἢ ὁποῖα ἀποβλέπει εἰς τὴν ἐπίτευξιν
ὀρισμένων στόχων εἶναι ἡ βαρύτερα φορολογία τῶν μεγάλων αὐτοκινήτων, ἐν σχέσει πρὸς
τὰ μικρά, μὲ προφανεῖς σκοποὺς ἀφ' ἑνὸς μὲν τὸν περιορισμὸν τῆς σχετικῆς διαρροῆς συναλ-
λάγματος ἀφ' ἑτέρου δὲ τὴν μείωσιν τῆς ἀνισοκατανομῆς τοῦ εἰσοδήματος. Παράδειγμα δημο-
σιο-οἰκονομικῆς παραλείψεως ἢ ὁποῖα ἀποβλέπει εἰς τὴν ἐπίτευξιν ὀρισμένου στόχου εἶναι
ἡ μὴ φορολογία τῶν τόκων ἐκ τραπεζικῶν καταθέσεων μὲ προφανῆ στόχον τὴν αὐξήσιν τῶν
ἐν λόγῳ καταθέσεων.

χήν Β', μέχρι τής 31 - 12 - 1982 διά την περιοχήν Γ' και έντος πενταετίας από τής ύποβολής τής αίτήσεως περί ύπαγωγής τών επιχειρήσεων εις την Ε' περιοχήν, όσον άφορά την έν λόγω περιοχήν' ώσαύτως, αί ως άνω έκπτώσεις δέον όπως πραγματοποιηθοϋν έκ τών κερδών τών επιχειρήσεων όχι άργότερον από μίαν πενταετίαν από τής λήξεως τής άντιστοίχου ως άνω προθεσμίας πραγματοποίησης τών επενδύσεων δι' έκάστην περιοχήν.

Περαιτέρω παρέχεται ή δυνατότης ηύξημένων άποσβέσεων αναλόγως άφ' ένός μόν τής περιοχής όπου λαμβάνει χώραν ή επένδυσις, άφ' έτέρου δέ τοϋ αριθμού τών φυλακών, ως έμφαίνεται εις τόν Πίνακα 2 :

Πίναξ 2

ΠΟΣΟΣΤΑ ΑΥΞΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ

Αριθμός Φυλακών	Περιοχή		
	Α	Β	Γ
Μία	—	25	100
Δύο	25	50	150
Τρείς	50	75	200

Έπίσης μειούται ό φόρος κύκλου έργασιών διά τας βιομηχανικάς και βιοτεχνικάς επιχειρήσεις τής μόν Β' περιοχής κατά 25%, τής Γ' περιοχής κατά 50% και τής Ε' περιοχής κατά 75%.

Αί ως άνω έκπτώσεις και μειώσεις τών φόρων τών βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων τών έγκατεστημένων (ίδρυομένων ή μεταφερομένων κ.λπ.) εις την Γ' περιοχήν, εφαρμόζονται και προκειμένου περί τών μεταλλευτικών επιχειρήσεων άνεξαρτήτως τόπου έγκαταστάσεως. Όσαύτως, τὰ ως άνω παρεχόμενα κίνητρα διά τας βιομηχανικάς και βιοτεχνικάς επιχειρήσεις τής Ε' περιοχής εφαρμόζονται και διά τας μεταλλευτικάς, λατομικάς, τουριστικάς (πλήν τών ξενοδοχειακών επιχειρήσεων τής νήσου Ρόδου), γεωργικάς, κτηνοτροφικάς, πτηνοτροφικάς και σηροτροφικάς επιχειρήσεις τας έγκατεστημένας εις την Ε' περιοχήν, υπό ώρισμένας προϋποθέσεις.

Πέραν τών ως άνω φορολογικών κινήτρων παρέχονται υπό ώρισμένας προϋποθέσεις πολλά άλλα κίνητρα ως, π.χ., μείωσις τών ύπέρ τοϋ Ι.Κ.Α. και λοιπών ασφαλιστικών όργανισμών εισφορών, επιδόσεις έπιτοκίων (δυναμηνά άνάγληθι μέχρις έπτά ποσοστιαίων μονάδων τοϋ έπιτοκίου τών συνομολογούμενων πρός πραγματοποίησιν επενδύσεων εις την Ε' περιοχήν όμολογιακών δανείων, έκδιδομένων εις δημοσίαν έγγραφήν, ή δανείων ή πιστώσεων χορηγούμενων παρά Τραπεζών ή επιχειρήσεων, υπό την προϋπόθεσιν ότι τὸ άπομένον εις βάρος τής δανειζομένης επιχειρήσεως τμήμα τοϋ έπιτοκίου δέν είναι κατώτερον τοϋ ένός επί τοις έκατόν (παρ. 1 άρθρου 8, τοϋ Ν. 289/1976), κ.λπ. Ίδιαι-

ηξήμενων ἀποσβέσεων κατά 25% εἰς τὴν Β' τουριστικὴν περιοχὴν καὶ κατά 100% εἰς τὴν Γ' περιοχὴν.

Πέραν τῶν ὡς ἄνω κυρίων φορολογικῶν κινήτρων διὰ τὴν διενέργειαν ἐπενδύσεων εἰς τὸν Τομέα τοῦ Τουρισμοῦ παρέχονται πλείστα ἄλλα πλεονεκτήματα ὡς ἔκπτωσης ἐκ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων τῶν τουριστικῶν ἐπιχειρήσεων τῶν προερχομένων ἐξ ἄλλοδαπῶν 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 διαφήμισεως, ἄνευ δικαιολογητικῶν ἐπιδότησις ἐπιτοκίων ἐπιχορήγησις φυσικῶν ἢ νομικῶν προσώπων διὰ δαπάνας ἐπισκευῆς κτιρίων ἰδιαιτέρου ἀρχιτεκτονικοῦ ἐνδιαφέροντος (ἀνερχομένη μέχρι 35% διὰ τὴν Δ' περιοχὴν), ἐφ' ὅσον ταῦτα χρησιμοποιηθοῦν ὡς ξενοδοχεῖα ἢ ξενῶνες· μείωσις τελῶν ὑπὲρ τῶν Δήμων καὶ Κοινοτήτων· μείωσις εἰσφορῶν ἐργοδότη καὶ ἐργαζομένου ὑπὲρ τοῦ Ι.Κ.Α. καὶ τοῦ Ταμείου Ἀσφαλίσεως Ξενοδοχειακῶν Ὑπαλλήλων (Τ.Α.Ξ.Υ.), κ.λπ.⁵²

Τὰ ὡς ἄνω κίνητρα εἶναι τὰ σπουδαιότερα κίνητρα τὰ ὁποῖα παρέχονται ὑπὸ τοῦ Κράτους διὰ τὴν πραγματοποιήσιν ἐπενδύσεων κατανεμημένων κατὰ τὸν ἐπιθυμητὸν τρόπον ἀνά 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 ἐρώτημα τὸ ὁποῖον τίθεται εἶναι ἐὰν καὶ κατὰ πόσον ἡ συνεπεία τῶν φορολογικῶν κινήτρων ἀπώλεια φορολογικῶν ἐσόδων ἀντισταθμίζεται ἀπὸ ἀντίστοιχα ὀφέλη τὰ ὁποῖα καρποῦται ἡ κοινωνία...

Κατ' ἀρχὴν πρέπει νὰ παρατηρηθῇ ὅτι ἡ ἀπώλεια τῶν φορολογικῶν ἐσόδων τὴν ὁποίαν συνεπάγεται ἡ ὑπαρξὶς ἑνὸς ἐκάστου κινήτρου, ὡς καὶ ἡ ἀντίστοιχος ὀφέλεια ἐκάστης ἐπιχειρήσεως ἐκ τοῦ συνόλου τῶν ὡς ἄνω κινήτρων δὲν δύναται νὰ ἐκτιμηθοῦν μὲ ὑψηλὸν βαθμὸν ἀκρίβειας (ἢ τουλάχιστον τὰ σχετικὰ στοιχεῖα δὲν εὐρίσκονται εἰς τὴν διάθεσιν τοῦ γράφοντος). Τὸ ἐν λόγῳ γεγονὸς καθιστᾷ δυσχερῆ τὴν ἀξιολόγησιν τῶν ὡς ἄνω κινήτρων. Μὲ ἄλλους λόγους, ἡ ἄγνοια τοῦ κοινωνικοῦ κόστους (ὑπὸ τὴν μορφήν ἀπωλείας φορολογικῶν ἐσόδων) τῶν ἀνωτέρω κινήτρων δὲν ἐπιτρέπει τὴν ἐφαρμογὴν τῆς Ἀναλύσεως Κόστους - Ὀφελειῶν, διὰ τὴν διαπίστωσιν τοῦ ἐπιθυμητοῦ ἢ μὴ, ἀπὸ κοινωνικῆς ἀπόψεως, τῶν ἐν λόγῳ κινήτρων.

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

52. Μέχρι τῆς 31 - 12 - 1977 (βλ. ἄρθρον 63 τοῦ Ν. 12/1975) δύναται αἱ ξενοδοχειακαὶ ἐπιχειρήσεις νὰ πραγματοποιοῦν ἀτελῶς ἀριθμὸν μονάδων τηλεφωνικῶν συνδιαλέξεων ἀνά κλίνην ὃ ἐν λόγῳ ἀριθμὸς τῶν συνδιαλέξεων εἶναι συνάρτησις τοῦ πληθυσμοῦ τοῦ δήμου ἢ κοινότητος ὅπου εὐρίσκεται τὸ ξενοδοχεῖον. Τοιοῦτου εἶδους ὁμοῦ κίνητρα ὀδηγοῦν ἀφ' ἑνὸς μὲν εἰς ὑπέρμετρον χρησιμοποίησιν τῶν ὑπηρεσιῶν τοῦ τηλεφώνου (ἢ ἐν γένει τῆς ἐπιδότημένης ὑπηρεσίας) ἀφ' ἑτέρου δὲ εἰς μικρότερον ὄφελος ἐκείνου τὸ ὁποῖον θὰ ἀπολαμβάνον αἱ ξενοδοχειακαὶ ἐπιχειρήσεις ἐὰν τὸ σχετικὸν κόστος τῶν ὡς ἄνω ὑπηρεσιῶν (τηλεφωνικῶν συνδιαλέξεων ἐν προκειμένῳ) ἐδίδοτο εἰς αὐτὰς ὑπὸ μορφήν μετρητῶν.

Κατ' ἀρχὴν θὰ πρέπει νὰ σημειωθῆ ὅτι ἡ ἐπένδυσις, ἢ, ἐν γένει, ἡ διάθεσις πρὸς ἀνάληψιν ἐπιχειρηματικῶν κινδύνων, ἐξαρτᾶται κυρίως ἐκ τῆς πολιτικῆς καὶ οἰκονομικῆς σταθερότητος μιᾶς χώρας, ἐκ τῆς ὑπάρξεως καταλλήλων καὶ οἰκονομικῶς ἐκμεταλλευσίμων πρώτων ὑλῶν, ἐκ τῆς ὑπάρξεως εἰδικευμένης ἐργασίας, ἐκ τοῦ μεγέθους τῆς ἀγορᾶς, ἐκ τῆς γειτνιασεως τῆς ὑπ' ὄψιν χώρας ἢ περισχῆς πρὸς τὰ καταναλωτικά κέντρα, ἐκ τῆς ὑπάρξεως ἔργων ὑποδομῆς (infrastructure), κ.ο.κ.

Ὑπαρχουσῶν, ἔστω καὶ ἐν μέρει, τῶν ἀνωτέρω προϋποθέσεων, τὸ κύριον πρόβλημα εἶναι ἡ ἐξεύρεσις τῶν ἀπαιτουμένων πρὸς ἐπένδυσιν κεφαλαίων. Ἡ λύσις τοῦ ἐν λόγῳ προβλήματος διευκολύνεται διὰ τῶν διαφόρων μέτρων τὰ ὁποῖα λαμβάνει τὸ Κράτος, ὡς ἡ δανειοδότησις τῶν ἐπιχειρήσεων, κ.λπ., ἐνῶ συγχρόνως τὸ Κράτος μειώνει τὸ κόστος τῆς ἐν λόγῳ δανειοδοτήσεως διὰ τῆς ἐπιδοτήσεως τῶν ἐπιτοκίων.

Παρὰ ταῦτα, ἡ ἐξεύρεσις τῶν ἀπαιτουμένων πρὸς ἐπένδυσιν κεφαλαίων θὰ διευκολύνετο ἀκόμη περισσότερο ἐὰν τὸ Κράτος ἐκάλυπτε μέρος τῆς ἐπενδύσεως διὰ τῆς παροχῆς ἀμέσου χρηματικῆς ἐνισχύσεως. Τοῦτο δὲ διότι πολλὰ ἀπὸ τὰ παρεχόμενα σήμερον κίνητρα (π.χ. αἱ ὡς ἄνω παρουσιασθεῖσαι ἀφορολόγητοι κρατήσεις) εἶναι συνάρτησις τῶν κερδῶν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ὡς ἐκ τούτου, ἡ συμβολὴ τοῦ Κράτους εἰς τὴν πραγματοποίησιν ὀρισμένης ἐπενδύσεως εἶναι ἔμμεσος, ἀβεβαία, ὀδηγοῦσα εἰς ἄριστον μεταχείρισιν τῶν ἐπιχειρήσεων καὶ ἀγνώστου a priori σημασίας διὰ τὴν ἐπιχείρησιν.

Πράγματι, τὰ παρεχόμενα κίνητρα ἐμμέσως μειώνουν τὸ κόστος τῆς ἐπενδύσεως καὶ ἐμμέσως συμβάλλουν εἰς τὴν χρηματοδότησιν αὐτῆς, ἥτοι μέσῳ τῆς μειώσεως τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως τῆς ἐπιχειρήσεως. Κατὰ συνέπειαν, τὸ ὕψος τῆς παρεχομένης βοήθειας δὲν εἶναι a priori γνωστὸν ὡς ἐξαρτώμενον ἐκ τοῦ ὕψους τῶν κερδῶν (ἢ τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, προκειμένου περὶ μειώσεως τοῦ Φ.Κ.Ε., κ.λπ.) καὶ κατὰ συνέπειαν δυσχεραίνει τὸν προγραμματισμὸν τῆς ἐπενδύσεως. Προσέτι, δεδομένου ὅτι ἡ παρεχομένη βοήθεια εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις εἶναι συνάρτησις ὀρισμένων οἰκονομικῶν μεγεθῶν τῶν ἐπιχειρήσεων (π.χ. κερδῶν, κύκλου ἐργασιῶν, κ.λπ.), ἔπεται ὅτι διὰ τὴν αὐτὴν ἐπένδυσιν διάφοροι ἐπιχειρήσεις δύναται νὰ λάβουν διάφορον βοήθειαν ἐκ μέρους τοῦ Κράτους, ἐφ' ὅσον τὰ ὡς ἄνω οἰκονομικὰ μεγέθη διαφέρουν ἀπὸ ἐπιχείρησιν εἰς ἐπιχείρησιν.

Τὰ ὡς ἄνω μειονεκτήματα τῶν παρεχομένων κινήτρων εἶναι κατ' ἐξοχὴν ἔντονα προκειμένου περὶ τῶν ἐπενδύσεων τὰς ὁποίας τὸ Κράτος θὰ ἔπρεπε ἰδιαιτέρως νὰ ἐνθαρρύνῃ, ἥτοι τὰς ἐπενδύσεις τῶν νέων ἐπιχειρήσεων. Πράγματι, αἱ νέαι ἐπιχειρήσεις δὲν ἔχουν, π.χ., (τουλάχιστον σημαντικὰ) κέρδη κατὰ τὰ πρῶτα ἔτη ἰδρύσεώς των καὶ κατὰ συνέπειαν λόγῳ τοῦ περιορισμένου χρονικοῦ διαστήματος μετὰ τὴν πραγματοποίησιν τῆς ἐπενδύσεως, ἐντὸς τοῦ ὁποίου δύνανται νὰ ἐπωφεληθοῦν τῶν ἀφορολογητῶν κρατήσεων, ἠδξημένων ἀποσβέσεων, κ.λπ., αἱ νέαι ἐπιχειρήσεις δὲν ἀπολαμβάνουν πλήρως τὰ πλεονεκτήματα τῶν παρεχομένων κινήτρων. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, ὄχι μόνον τὰ παρεχόμενα κίνητρα εἰνοῦσιν ἐκείνας ἐκ τῶν (πραγματοποιουσῶν ἐπενδύσεις) ἐπιχειρήσεων αἱ ὁποῖαι ἔχουν σημαντικὰ κέρδη, ἐναντι τῶν ἐπιχειρήσεων αἱ ὁποῖαι δὲν ἔχουν

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

Πρέπει ὅμως νὰ παρατηρηθῇ ὅτι ἡ ὡς ἄνω ἀντικατάστασις δὲν προτείνεται ὅπως λάβῃ χώραν ἀμέσως, πλὴν τῆς περιπτώσεως τῶν κινήτρων ἢ ἐφαρμογῆ τῶν ὁποίων δὲν ὑπόκειται εἰς χρονικὸν περιορισμόν. Τοῦτο δὲ διότι αἱ συχναὶ μεταβολαὶ εἰς τὴν νομοθεσίαν, ὀδηγεῦσαι εἰς ἔντασιν τῆς ἀβεβαιότητος τῶν ἐπιχειρήσεων, δὲν ἐνδείκνυνται. Ἡ ἀντικατάστασις θὰ πρέπει νὰ γίνῃ σταδιακῶς, ἤτοι ὁσάκις παύει ἰσχύον ἐν κίνητρον, νὰ ἀντικαθίσταται, ἐὰν τοῦτο κρίνεται ἀναγκαῖον, δι' ἰσοδυνάμου ἀμέσου χρηματικῆς ἐνισχύσεως.

7. Ἑβδόμη Πρότασις

Εἰς ὄρισμένους ἀμέσους φόρους (π.χ. εἰσοδήματος, κληρονομιῶν, κατοχῆς ἀκινήτου περιουσίας) καθορίζονται διάφορα ἀφορολόγητα ποσά, ἤτοι ἐκπτώσεις ἐκ τῆς σχετικῆς φορολογικῆς βάσεως, κατὰ τρόπον αὐθαίρετον. Προσέτι, διὰ διαφόρους λόγους (πληθωρισμός, πιέσεις ὀργανωμένων ὁμάδων, κ.λπ.) τὰ ὡς ἄνω ἀφορολόγητα ποσὰ ἀναπροσαρμόζονται ἀπὸ καιροῦ εἰς καιρόν.

Πρὸς ἄρσιν τῆς ὡς ἄνω αὐθαίρεσις προτείνεται ὅπως τὰ ὡς ἄνω ἀφορολόγητα ποσὰ προσδιορίζονται συναρτήσῃ ἐνὸς καταλλήλου οἰκονομικοῦ μεγέθους ρητῶς ἀναφερομένου. Οὕτω, π.χ., τὰ ἀφορολόγητα ποσὰ τὰ ἀναφερόμενα εἰς τὰς διαφόρους κατηγορίας⁵⁴ δικαιούχων κτήσεως κληρονομίας⁵⁵ θὰ ἠδύνατο 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 ἄμεσον οἰκογενειακὸν περιβάλλον τοῦ κληρονομούμενου θὰ ἠδύνατο νὰ θεσπισθῇ τὸ ἀφορολόγητον ὄριον εἰς τὸ (ἔστω) πενταπλάσιον τοῦ κατὰ κεφαλὴν ἀκαθαρίστου εἰσοδήματος.

Υἱοθετουμένης τῆς ἀνωτέρω προτάσεως παύει ὑφιστάμενος ὁ βαθμὸς αὐθαίρεσις ὁ ὁποῖος ὑφίσταται σήμερον. Προσέτι, ἡ ἀναπροσαρμογὴ τοῦ ἀφορολόγητου ποσοῦ θὰ γίνεταί σχεδὸν αὐτομάτως, τῆς ἀναπροσαρμογῆς προσαρμοζομένης πρὸς τὴν αἰξίσησιν τοῦ κατὰ κεφαλὴν εἰσοδήματος τῆς χώρας (ἢ ἄλλου καταλλήλου οἰκονομικοῦ μεγέθους), ἐκτὸς ἐάν⁵⁶, ἀναπτυσσομένης τῆς οἰκονομίας, ἐπιθυμῆται ἢ προοδευτικὴ ὑπαγωγή εἰς τὸν σχετικὸν φόρον διαρκῶς αὐξανόμενου ἀριθμοῦ ἀτόμων.

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

55. Ἡ δωρεῆς ἢ προικός. Δὲν ἀναφερόμεν ἐνταῦθα τὰς ἐκπτώσεις (π.χ. διὰ τὰ συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα τὸν φορολογούμενον, πρόσωπα) ἐκ τοῦ καθαροῦ εἰσοδήματος τῶν φυσικῶν προσώπων πρὸς προσδιορισμόν τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος, δεδομένου ὅτι ὑπστηρίζαμεν διαζευκτικὴν μέθοδον σχετικῆς φορολογικῆς ἀνακουφίσεως τῶν φορολογουμένων (βλ. τὴν Δευτέραν Πρότασιν, ἀνωτέρω).

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

8. Ὀγδὴ 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 ἑξ ἑκατηγορίαι κληρονόμων, ἡ δὲ φορολογία τῶν κληρονόμων εἶναι φθίνουσα συναρτησίς τοῦ βαθμοῦ τῆς συγγενικῆς σχέσεως κληρονόμου καὶ κληρονομουμένου. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, δι' ὀρισμένον ὕψος κληρονομικῆς μερίδος, ὁ φόρος εἶναι μικρότερος διὰ τοὺς ἔχοντας στενὴν συγγενικὴν σχέσιν πρὸς τὸν κληρονομούμενον, καὶ βαίνει ὀλονὲν ἀξανάμενος ὅσον ἡ συγγενικὴ σχέσις καθίσταται ὀλιγότερον στενὴ.

Ὑπὸ τὰς παρούσας κοινωνικὰς συνθήκας φρονοῦμεν ὅτι ἡ ὑπὸ τοῦ φορολογικοῦ⁵⁸ Νομοθέτου κατάταξις τῶν κληρονόμων εἰς ἑξ ἑκατηγορίας, 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 ὁ περιορισμὸς τοῦ ἀριθμοῦ τῶν ὡς ἄνω κατηγοριῶν εἰς δύο.

Οὕτως, ἡ πρώτη κατηγορία θὰ ἠδύνατο νὰ περιλάβῃ τὸ ἄμεσον οἰκογενειακὸν περιβάλλον τοῦ κληρονομουμένου (π.χ. σύζυγον, ἀνιόντας καὶ κατιόντας τοῦ κληρονομουμένου οἰουδήποτε 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 ὁποῖα δὲν συνδέεται μὲ ἰσχυροὺς δεσμοὺς φιλίας, οἱ ὅποιοι συχνὰ ὑπερισχύουν τῶν τυχόν ὑφιστάμενων συγγενικῶν δεσμῶν. Κατὰ συνέπειαν, ἡ βαρυτέρα φορολογία τῶν κληρονόμων, οἱ ὅποιοι δὲν τυχάνουν στενοὶ συγγενεῖς τοῦ κληρονομουμένου, εἶναι ἀντιθετοὶ πρὸς τὴν (τελευταίαν) βούλησιν αὐτοῦ. Πάντως ἡ ἐλαφροτέρα φορολογία τῶν κληρονόμων — μελῶν τοῦ ἀμέσου οἰκογενειακοῦ περιβάλλοντος τῶν κληρονομουμένων ἐπιβάλλεται ἀφ' ἑνὸς μὲν διότι οὗτοι (συνήθως) συνέβαλλον εἰς τὴν δημιουργίαν τῆς περιουσίας τοῦ κληρονομουμένου, ἀφ' ἑτέρου δὲ διότι οὗτοι (ἐν γένει) ἀπελάμβανον τῆς περιουσίας τοῦ κληρονομουμένου καὶ πρὸ τοῦ θανάτου αὐτοῦ⁶⁰.

Ὁσαύτως προτείνεται ὅπως, τὸ ὑπόλοιπον τῆς κληρονομικῆς μερίδος μετὰ τὸν προσδιορισμὸν ἐπὶ τῇ βάσει τῆς προηγουμένης προτάσεως τῶν ἀφορολογητῶν ποσῶν δι' ἑκάστην ἐκ τῶν προτεινομένων κατηγοριῶν κληρονόμων,

57. Τὰ αὐτὰ ἰσχύουν καὶ προκειμένου περὶ τῆς φορολογίας δωρεῶν καὶ προικῶς.

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

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

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

ἀθροιζόμενον μετὰ τὸ εἰσόδημα τοῦ κληρονόμου, ὑπαχθῆ εἰς τὴν κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., παρεχομένου εἰς τὸν φορολογούμενον τοῦ εὐεργετήματος τῆς διαχρονικῆς ἐξομαλύνσεως τοῦ οὕτω προκύπτοντος φορολογητέου «εἰσοδήματος»⁶¹.

Βαρύτερα φορολογία τῆς κληρονομικῆς μερίδος ἐκείνης τοῦ εἰσοδήματος (ὡς σήμερον συμβαίνει, π.χ., μετὰ τὴν κατηγορίαν ΣΤ') δὲν δικαιολογεῖται καὶ διὰ τοὺς ἀνωτέρω ἐκτεθέντας λόγους⁶². Ἡ ἐλαφροτέρα φορολογία τῆς κληρονομικῆς μερίδος ἔναντι τοῦ εἰσοδήματος ἐπιτυγχάνεται διὰ τοῦ καταλλήλου προσδιορισμοῦ τῶν ἀφορολογητῶν ποσῶν.

9. Ἐνάτη Πρότασις

Εἰς τὸ ἰσχύον φορολογικὸν σύστημα αἱ διάφοροι κλίμακες φορολογίας (εἰσοδήματος, κατοχῆς ἀκινήτου περιουσίας, κληρονομίας, δωρεᾶς, προικὸς) εἶναι μὲν ἀυθαίρετοι⁶³, ἀλλὰ, τὸ κυριώτερον, δὲν εἶναι μεταξύ των συμβιβάσιμοι. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, αἱ ἰσχύουσαι κλίμακες, δεδομένου ὅτι δὲν βασίζονται εἰς ρητῶς υἰοθετηθείσας ὑποθέσεις, δὲν χαρακτηρίζονται ὑπὸ τοῦ αὐτοῦ βαθμοῦ προοδευτικότητος, μετὰ συνέπειαν νὰ διευρύνεται ἡ γηγενῆς ἀυθαιρέσις εἰς τὴν κατασκευὴν αὐτῶν. Τὰ ὡς ἄνω καθίστανται προφανῆ ἀπὸ ἀπλῆν σύγκρισιν τῶν φορολογικῶν κλιμάκων αἱ ὁποῖαι ἐφαρμόζονται εἰς τὰς διαφόρους (ἔξ) κατηγορίας εἰς τὰς ὁποίας κατατάσσονται οἱ δικαιούχοι κτήσεως κληρονομίας (βλ. ἄρθρον 29, Ν.Δ. 118/1973).

Προσέτι αἱ σήμερον ἰσχύουσαι κλίμακες φορολογίας παρουσιάζουν ὀρισμένα τεχνικὰ μειονεκτήματα. Οὕτω, π.χ., ὁ ὀριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. ἀνέρχεται εἰς 50% διὰ τὸ κλιμάκιον εἰσοδήματος μεταξύ 800.000 δρχ. καὶ 1.000.000 δρχ. Διπλασιαζομένου ὁμοῦ τοῦ εἰσοδήματος (ἀνερχομένου δηλ. εἰς 2.000.000 δρχ.) ὁ ὀριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς (50%) αὐξάνεται μόνον κατὰ τέσσαρας ποσοστιαίας μονάδας. (Τὸ αὐτὸ συμβαίνει καὶ διὰ τὸ ἐπόμενον ἕνα ἑκατομμύριον δραχμῶν).

Ἄξιοσημείωτον ἐν προκειμένῳ εἶναι τὸ γεγονός ὅτι τὸ ποσοστὸν τῶν φορολογουμένων μετὰ δηλωθῆν 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, ὁ δὲ κληρονόμος (καὶ ὁ ἐξωτικὸς) συνήθως «ἐργάζεται» διὰ τὴν ἀπόκτησιν τῆς εὐνοίας τοῦ κληρονομουμένου.

63. Διαπίστωσις ἡ ὁποία δὲν ἀποτελεῖ κριτικὴν, ἐφ' ὅσον ἡ ἀρίστη διανομὴ τοῦ εἰσοδήματος δὲν δύναται νὰ προσδιορισθῆ κατὰ τρόπον ἐπιστημονικόν, ἤτοι ἀντικειμενικόν, ἀλλὰ βασίζεται ἐπὶ ἀξιολογικῶν κρίσεων.

μέ συντελεστήν 12,8% ⁶⁸ (μόνον!) ἐπὶ τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος, ὡς τοῦτο ὑπολογίζεται ἐπὶ τῇ βάσει τῆς ἰσχυροῦσης (1974) νομοθεσίας. Τοῦτο δεικνύει τὴν περιορισμένην ἔκτασιν τῆς ἐπιτυγχανομένης ἀναδιανομῆς τοῦ εἰσοδήματος διὰ (τῆς προοδευτικότητος τῆς κλίμακος) τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. εἰς τὴν Ἑλλάδα ⁶⁹.

Πρὸς ἄρσιν μεγάλου μέρους τῶν ὡς ἄνω μειονεκτημάτων προτείνεται ὅπως, υἱοθετηθῶν ρητῶς ὑποθέσεις ἐπὶ τῶν ὁποίων θὰ βασισθῇ ἡ κατασκευὴ τῶν κλιμάκων φορολογίας. Οὕτω, π.χ., προκειμένου περὶ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. ⁷⁰ θὰ ἠδύνατο νὰ υἱοθετηθῶν αἱ ἀκόλουθοι ὑποθέσεις :

Τὸ εἰσόδημα κάτω ἐνὸς ὄρισμένου ποσοῦ (ἴσου, π.χ., πρὸς τὸ κατὰ κεφαλὴν εἰσόδημα — ἔστω 60.000 δρχ.) ἀποτελεῖ τὸ ἐλάχιστον ὄριον συντηρήσεως καὶ δὲν πρέπει νὰ φορολογηθῇ, ὡς μὴ ἀντιπροσωπεύον οἰκονομικὴν δύναμιν ἐφ' ὅσον δὲν δύναται νὰ διατεθῇ κατὰ βούλησιν ⁷¹.

Τὸ εἰσόδημα τὸ ὁποῖον εἶναι ἀνώτερον ἐνὸς ὄρισμένου ποσοῦ (ἴσον, π.χ., πρὸς τὸ δεκαπλάσιον τοῦ κατὰ κεφαλὴν εἰσοδήματος, ἤτοι 1.000.000 δρχ. περίπου) δύναται εἰς τὸ σύνολόν του νὰ χρησιμοποιηθῇ κατὰ βούλησιν ὑπὸ τοῦ εἰσοδηματία· κατὰ συνέπειαν, πέραν αὐτοῦ τοῦ εἰσοδήματος ὁ ὀριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς θὰ πρέπει νὰ εἶναι σταθερὸς ⁷². Μεταξὺ τῶν δύο ὡς ἄνω ὀρίων θὰ ἠδύνατο νὰ ὑποτεθῇ ὅτι ⁷³ ἴσαι ποσοστιαῖαι αὐξήσεις τοῦ εἰσοδήματος αὐξάνουν κατὰ τὸ αὐτὸ ποσὸν τὸ μέρος τοῦ εἰσοδήματος τὸ ὁποῖον δύναται τὸ ὑπ' ὄψιν ἄτομον νὰ διαθέσῃ κατὰ βούλησιν. Γενομένης ἀποδεκτῆς τῆς ὡς ἄνω ὑποθέσεως, τὰ κλιμάκια εἰσοδήματος θὰ πρέπει νὰ ὀρισθῶν δι' ἴσων ποσοστιαίων διαφορῶν τοῦ εἰσοδήματος, ὁ δὲ ὀριακὸς φορολογικὸς συντελεστὴς νὰ ἀκολουθῇ ἀριθμητικὴν πρόοδον.

Τὸ ἐπιθυμητὸν ὕψος τῶν φορολογικῶν ἐσόδων δύναται νὰ προσδιορισθῇ διὰ καταλλήλου ἐπιλογῆς : α) τοῦ ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ τοῦ πρώτου κλιμακίου εἰσοδήματος (μετὰ τὸ ἐλάχιστον ὄριον συντηρήσεως), β) τοῦ maximum ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ (διὰ τὸ εἰσόδημα ἄνω τοῦ 1.200.000 δρχ. εἰς τὸ ἀνωτέρω παράδειγμα), καὶ γ) διὰ τῆς ἐπιλογῆς τοῦ εὗρους τῶν κλιμα-

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

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

70. Ἀνάλογοι, *mutatis mutandis*, προτάσεις δύναται νὰ διατυπωθῶν καὶ διὰ τὰς λοιπὰς φορολογικὰς κλίμακας.

71. Ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ὅτι πρέπει νὰ διατεθῇ εἰς τὸ σύνολόν του διὰ τὴν συντήρησιν τοῦ ὑπ' ὄψιν ἀτόμου.

72. Τοῦ ὕψους τοῦ προσδιοριζομένου συναρτῆσει τῆς ἐπιθυμητῆς ἀναδιανομῆς τοῦ εἰσοδήματος καὶ τῶν ἐπιθυμητῶν ἐσόδων, λαμβανομένων ὑπ' ὄψιν τῶν ἀντικινήτρων τὰ ὁποῖα ἀκολουθοῦν τοὺς ὑψηλοὺς φορολογικοὺς συντελεστάς. Ὡς ἐλέχθη ἀνωτέρω ὑποστηρίζομεν τὸν περιορισμὸν τοῦ μεγίστου ὀριακοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ εἰς 50%, λαμβανομένων ὑπ' ὄψιν καὶ τῶν ἄλλων προτάσεών 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, ἰδίᾳ σσ. 155. κ. ἐπ.

κίων τοῦ εισοδήματος — ἦτοι τοῦ ποσοστοῦ μεταβολῆς αὐτοῦ ⁷⁴.

Ἡ προκύπτουσα φορολογικὴ κλίμαξ δύναται νὰ διορθωθῇ, λαμβάνοντας ὑπ' ὄψιν τὴν (συνήθως ἀντιστρόφως προοδευτικὴν, ὑπὸ τὴν κοινὴν ἔννοιαν) ἐπίπτωσιν τῶν λοιπῶν φόρων (ἰδίᾳ τῶν φόρων ἐπὶ τῆς δαπάνης). Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, ἢ ὡς ἄνω κατασκευασθεῖσα κλίμαξ, ἐφ' ὅσον οἱ λοιποὶ φόροι εἶναι ἀντιστρόφως προοδευτικοὶ ὑπὸ τὴν κοινὴν ἔννοιαν, δύναται νὰ μεταβληθῇ ἀξάνοντας 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 ἐνιαίας φορολογίας, συμφώνως πρὸς τὴν ὁποίαν ἡ πηγὴ τοῦ εισοδήματος εἶναι ἀδιάφορος, με συνέπειαν τὴν καταστρατήγησιν τῶν ἀρχῶν τῆς ὀριζοντίου καὶ καθέτου φορολογικῆς ἰσότητος τῶν πολιτῶν. Σημαντικὸν παράδειγμα εἰδικῆς φορολογίας εἶναι ἡ ἰσχύουσα φορολογία μερισμάτων.

Πράγματι, διὰ μὲν τὰ μερίσματα τῶν εἰσηγμένων εἰς τὸ χρηματιστήριον (ὀνομαστικῶν 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 Α.Ν. 148/1967 ὡς ἐτροποποιήθη ὑπὸ τοῦ ἄρθρ. 18 τοῦ Ν. 12/1975 καὶ διὰ τοῦ ἄρθρ. 21 τοῦ Ν. 257/1976). Διὰ τὸ ἐπὶ πλέον τῶν ὡς ἄνω 33 % μὲ δικαίωμα τοῦ φορολογουμένου νὰ συναθροίσῃ τὰ ἐν λόγῳ μερίσματα μετὰ τῶν λοιπῶν εισοδημάτων του καὶ νὰ φορολογηθῇ ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. — ἄλλως μὲ τὴν παρακράτησιν τοῦ φόρου ἐξαντλεῖται ἡ φορολογικὴ του ὑποχρέωσις ὡς πρὸς τὰ μερίσματα.

Ὅσον ἀφορᾷ δὲ εἰς τὰ μερίσματα τῶν μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον (ὀνομαστικῶν ἢ μὴ) μετοχῶν παρακρατεῖται ὑπὸ τῶν ἐταιρειῶν φόρος μὲ συντελεστὴν 41 % καὶ οἱ μὲν κάτοχοι ὀνομαστικῶν μετοχῶν δύναται νὰ συναθροίσουν τὸ ἐκ μερισμάτων εισόδημά των μετὰ τῶν λοιπῶν εισοδημάτων των καὶ νὰ φορολογηθοῦν ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κλίμακος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., οἱ δὲ κάτοχοι ἀνωνύμων μετοχῶν δὲν ἔχουν τὸ ὡς ἄνω δικαίωμα ὑπαγωγῆς εἰς τὴν κλίμακα τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. — ἐξαντλουμένης διὰ τῆς παρακράτησεως τῆς φορολογικῆς των ὑποχρέωσεως ὡς πρὸς τὸ ἐκ μερισμάτων εισόδημά των.

Τὸ ἰσχύον σύστημα πάσχει ἀπὸ πολλὰ μειονεκτήματα τὰ κυριώτερα τῶν ὁποίων εἶναι : Κατ' ἀρχὴν καταστρατηγεῖται ἡ ἀρχὴ τῆς φορολογικῆς ἰσότητος καθ' ὅτι δὲν ὑποχρεῶνται τοὺς μετόχους νὰ συναθροίσουν τὸ ἐκ μερισμάτων εισόδημά των μετὰ τῶν λοιπῶν εισοδημάτων των καὶ κατὰ συνέπειαν οἱ ἀνή-

74. Περιορισμὸν δύναται νὰ ἀποτελέσῃ ὁ ἀριθμὸς τῶν κλιμακίων, ὁ ὁποῖος εἰς ὀριζόμενας χώρας εἶναι μεγάλος ἐνῶ εἰς ἄλλας σχετικὰ μικρὸς.

κοντες εις εισοδηματικά κλιμάκια έχοντα όριακούς φορολογικούς συντελεστές μεγαλύτερους τών κατά περίπτωση συντελεστών παρακρατήσεως, οί όποιοί εφαρμόζονται διά τó εκ μερισμάτων εισόδημα, ευνουούνται. Ειδικότερον, ó κάτοχος μετοχών εισηγμένων εις τó Χρηματιστήριο, εάν έχη φορολογητέον εισόδημα έξ άλλων πηγών άνωτερον τών 350.000 δρχ. δέν έχει συμφέρον νά συναθροίση τó εκ μερισμάτων εισόδημά του εις τά λοιπά εισοδήματά του, δεδομένου ότι ó όριακός φορολογικός συντελεστής διά τó κλιμάκιον φορολογητέου εισοδήματος 350.000 - 400.000 δρχ. άνέρχεται εις 34 %. Όμοίως, ó κάτοχος όνομαστικών μετοχών μη εισηγμένων εις τó Χρηματιστήριο εάν έχη φορολογητέον εισόδημα έξ άλλων πηγών άνωτερον τών 500.000 δρχ. δέν έχει συμφέρον νά συναθροίση τó εκ μερισμάτων εισόδημά του εις τά λοιπά εισοδήματά του, δεδομένου ότι ó όριακός φορολογικός συντελεστής διά τó κλιμάκιον φορολογητέου εισοδήματος 500.000 - 600.000 δρχ. είναι 42 %.

Περαιτέρω, ó κάτοχος άνωνύμων μετοχών μη εισηγμένων εις τó Χρηματιστήριο, μη έχον τó δικαίωμα ύπαγωγής εις τήν κλίμακα του Φ.Ε.Φ.Π., εάν έχη φορολογητέον εισόδημα έξ άλλων πηγών άνω μόν τών 500.000 δρχ. σαφώς φορολογείται βαρύτερον άπ' όσον επιτρέπει ή κλίμαξ του Φ.Ε.Φ.Π. Βεβαίως σκοπός τής παρούσης διατάξεως είναι ή άποφυγή εικονικής διασποράς (τής κατοχής) τών μετοχών, πράγμα τó όποιον επιτυγχάνεται (δυστυχώς) όμου μετά τών ως άνω μειονεκτημάτων.

Πρέπει νά σημειωθή ότι αί περισσότεραι Α.Ε. εις τήν Έλλάδα διατηρούν⁷⁵ τόν οικογενειακόν τους χαρακτήρα, και εις ήν άκόμη περίπτωση αί μετοχάί των είναι εισηγμένοι εις τó Χρηματιστήριο⁷⁶. Πράγματι, πολλαί Α.Ε. εισηγμένοι εις τó Χρηματιστήριο έχουν όλιγωτέρους άπό 10 μετόχους — μία δέ Α.Ε. (και δη Τράπεζα) έχει ως μετόχους ένα φυσικόν και ένα νομικόν πρόσωπον⁷⁷. Ό δέ αριθμός τών μετόχων τών μη εισηγμένων εις τó Χρηματιστήριο Α.Ε. είναι άκόμη μικρότερος.

Ό μικρός αριθμός μετόχων τών Α.Ε. ενισχύει τόν βαθμόν ρεαλιστικότητας τής ύποθέσεως συμφώνως πρós τήν όποιαν τó εισόδημα τών μετόχων τών Α.Ε.

75. Τó 1951, 1000 νομικά πρόσωπα μεταξύ 1369 είχαν λιγώτερος άπό 9 μετόχους και μόνον 156 νομικά πρόσωπα είχαν αριθμόν μετόχων μεγαλύτερον τών 25. Ad hoc, βλ. George Coutsoumaris, *The Morphology of Greek Industry* (Athens: Center of Economic Research, 1963) σ. 191.

76. Άπό 98 εταιρείας εισηγμένας εις τó Χρηματιστήριο μόνον 24 είχαν (συμφώνως πρós τήν έπετηρίδα του Χρηματιστηρίου 'Αθηνών του έτους 1974) αριθμόν μετόχων μεγαλύτερον τών 1.000, ένφ 8 εταιρείαι είχαν αριθμόν μετόχων μικρότερον του 10. Άνω τών 100 μετόχων είχαν 68 εταιρείαι.

77. Βλ. Έπετηρίς του Χρηματιστηρίου 'Αθηνών ('Αθήναι, 1975) σ. 82. Σημειώτέον ότι ως λόγος διαγραφής εκ του Χρηματιστηρίου τών μετοχών εταιρείας τινός αναφέρεται (ibid., σ. 281) και ó «Περιορισμός επί μακρόν άφ' ενός τών συναλλαγών επί τών τίτλων τής εταιρείας, άφ' έτέρου περι τής διασποράς αύτών». Ούδεμία συναλλαγή επί τών μετοχών τής ως άνω Έταιρείας αναφέρεται (ibid. σ. 82) διά τά έτη 1965 - 1973. Παρά ταύτα, ή εν λόγω εταιρεία παραμένει εις τó Χρηματιστήριο (τής παραμονής της ίσως κρινόμενης ως συμβαλλούσης εις τήν... «ανάπτυξιν τής κεφαλαιαγοράς»).

ἐκ μὴ κινητῶν ἀξιών ἀνήκει εἰς ὑψηλὰ εἰσοδηματικά κλιμάκια. Τοῦτο ἀποδεικνύεται καὶ ἀπὸ τὰ διαθέσιμα στοιχεία :

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

Κατὰ συνέπειαν, οἱ μέτοχοι τῶν Α.Ε. δὲν ἔχουν συμφέρον νὰ συναθροίσουν τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημά των, ἐπιλέγοντες τὴν ἐξάντλησιν τῆς φορολογικῆς τῶν ὑποχρέωσης ἐκ τοῦ ἐκ μερισμάτων εἰσοδήματός των διὰ τῆς παρακρατήσεως τοῦ φόρου — ἐξαίρεσει τῆς περιπτώσεως καθ' ἣν οἱ μέτοχοι δύνανται νὰ διασπάσουν (εἰκονικῶς) τὸ ἐκ μερισμάτων εἰσόδημά των ἐποφελούμενοι εἴτε τῶν ἀφορολογητῶν ποσῶν (πρᾶκειμένου φορολογικῶν συντελεστῶν τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. τιστήριον) εἴτε τῶν μικροτέρων ὀριακῶν φορολογικῶν συντελεστῶν τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. ἀναληθῶς παρουσιαζομένων ὡς μετόχων, ἐν σχέσει πρὸς τοὺς κατὰ περίπτωσιν ἰσχύοντας συντελεστὰς παρακρατήσεως τοῦ φόρου. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, διὰ τοὺς μετόχους τοὺς ἔχοντας ὑψηλὰ εἰσοδήματα ἐξ ἄλλων πηγῶν πλὴν μερισμάτων, ὁ φορολογικὸς Νομοθέτης μειώνει τὸν ὀριακὸν 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 — ἦτοι ἡ «ἀνάπτυξις τῆς κεφαλαιαγορᾶς». Ἡ ὀρθὴ ἐρμηνεία τοῦ ὅρου «ἀνάπτυξις τῆς κεφαλαιαγορᾶς» πρέπει νὰ εἶναι ἡ ἀντλησις κεφαλαίων ὑπὸ τῶν ἐπιχειρήσεων ἀπὸ τὸ εὐρύτερον κοινόν. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν ἀπαιτεῖται ἀφ' ἑνὸς μὲν προσφορά εὐρύτερον κοινόν. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν ἀπαιτεῖται ἀφ' ἑνὸς μὲν προσφορά εὐρύτερον κοινόν («λαϊκὸς καπιταλισμὸς»). Ὁ οἰκογενειακὸς ὁμοῦ χαρακτηριστικῶν ἀριθμοῦ ἀνωνύμων ἐταιρειῶν περιορίζει τὴν προσφορὰν μετοχῶν. Ἐξ ἄλλου, ἡ ζήτησις εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον μετοχῶν ἐκ μέρους τοῦ εὐρύτερου κοινοῦ εἶναι κυρίως συνάρτησις, *inter alia*, τῆς ἐμπιστοσύνης

78. Τὰ στοιχεία ὑπελογίσθησαν ἐκ τοῦ Πίνακος 7 τῆς Ε.Σ.Υ.Ε., Στατιστικῆ... ὀρ. cit., σ. 36.

79. Σημειωτέον ὅτι οἱ μέτοχοι οἱ τυχόν ἀνήκοντες εἰς χαμηλὰ εἰσοδηματικά κλιμάκια ἐκ τοῦ ἐξ ἄλλων πηγῶν (πλὴν μερισμάτων) εἰσοδήματός των φαίνεται ρεαλιστικὸν νὰ ὑποθεθῆ ὅτι ἀνήκουν εἰς τὴν μειοψηφίαν τῶν μετόχων. Ἐὰν τοῦτο συμβαίη καὶ διὰ τοὺς κατόχους μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον ἀνωνύμων μετοχῶν, οὗτοι πλεονεχίζονται διὰ τῆς παρακρατήσεως φόρου μὲ συντελεστὴν 41% καὶ ἐξάντλησιν τῆς ἐκ μερισμάτων φορολογικῆς τῶν ὑποχρέωσης, δεδομένου ὅτι, ἀνήκοντες εἰς τὴν μειοψηφίαν, δὲν δύνανται νὰ ἐπιβάλλουν εἴτε τὴν ὄνομαστικὴν εἰσοδήματα τῆς συναθροίσεως τοῦ ἐκ μερισμάτων εἰσοδήματός των μετὰ τῶν λοιπῶν εἰσοδημάτων των καὶ τὴν κατὰ συνέπειαν ἐλαφροτέραν φορολογικὴν τῶν ἐπιβάρυνσιν.

του κοινού προς το Χρηματιστήριο, του τρόπου λειτουργίας του Χρηματιστηρίου κ.λπ., τα δε άφορολόγητα ποσά (15.000 και 60.000 δρχ. κατά περίπτωση) συνιστούν ικανόν φορολογικόν κίνητρον προσελύσεως του ευρύτερου κοινού, δεδομένου ότι εισόδημα εκ μετοχών 60.000 δρχ. απαιτεί επένδυσιν τής τάξεως του 1.621.600 δρχ. κατά μέσον όρον⁸⁰. Η μη δυνατότης εξ άλλου υπαγωγής εις την κλίμακα του Φ.Ε.Φ.Π. προκειμένου περι μη εισηγμένων εις το Χρηματιστήριο άνωνύμων μετοχών άποτελεί φορολογικόν άντικίνητρον διά τους μικρομετόχους, και κατά συνέπειαν ό στόχος τής «ανάπτυξεως τής κεφαλαιαγοράς» δέν εξυπηρετείται.

Όσαύτως, ή ύπάρχουσα διαφορά του συντελεστού φορολογίας μεταξύ τών άδιανεμήτων κερδών (έν γένει διά τα ήμεδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρος 40 %, βλ. άρθρον 17 του Ν. 12/1975 ή 35 % προκειμένου περι ήμεδαπών βιομηχανικών και μεταλλευτικών άνωνύμων εταιρειών, τών όποίων αί μετοχαί είναι εισηγμένοι εις το Χρηματιστήριο) και τών διανεμομένων κερδών καταστρατηγεί την άρχήν τής ουδέτερότητος του φορολογικού συστήματος όσον άφορᾷ εις τās οικονομικές αποφάσεις. Κατά συνέπειαν, ή διαφοροποίησης τής φορολογίας τών διανεμομένων και άδιανεμήτων κερδών τών νομικών προσώπων πρέπει νά άποφεύγεται εκτός εάν ό φορολογικός νομοθέτης επιθυμή νά ενισχύση την διανομήν ή μη τών κερδών.

Πρός άρσιν τών ως άνω μειονεκτημάτων τής ίσχυούσης νομοθεσίας όσον άφορᾷ εις την φορολογίαν του εκ μερισμάτων εισοδήματος προτείνεται όπως επέλθη ένοποίησης του Φ.Ε.Ν.Π. μετά του Φ.Ε.Φ.Π.⁸¹.

Τούτο δύναται νά επιτευχθῆ ως εξής : Πρώτον διά τής εξισώσεως του (μέσου και όριακού) φορολογικού συντελεστού τών νομικών προσώπων προς τόν μέγιστον όριακόν φορολογικόν συντελεστήν του Φ.Ε.Φ.Π.⁸². Δεύτερον, τó νομικόν πρόσωπον θά παρακρατή τόν φόρον επί τῆ βάσει του ως άνω συντελεστού, ό δέ λαμβάνων εισόδημα εκ μερισμάτων θά συναθροίξη τούτο, «πρ ο σ η υ ξ η μέ ν ο ν» («grossed up») κατά τόν παρακρατηθέντα ύπό του νομικού προσώπου φόρον, μετά τών λοιπών του εισοδημάτων και τó σύνολον θά ύπάγεται εις την κλίμακα του Φ.Ε.Φ.Π. Η ως άνω προσαύξησις δύναται νά επιτευχθῆ διά του πολλαπλασιασμού του ποσού τών λαμβανομένων καθαρών (ήτοι μετά την φορολογίαν) μερισμάτων επί $\frac{1}{1 - \phi.σ.}$, όπου φ.σ. ό ως άνω φορολογικός συντελεστής⁸³.

80. Πράγματι ή μέση άποδοτικότητα τών εισηγμένων εις το Χρηματιστήριο μετοχών παρουσιάζεται σήμερα ίση προς 3,7% (περίπου). Έπομένως ή εϊσπραξις μερισμάτων 15.000 δρχ. απαιτεί «κατά μέσον όρον» επένδυσιν 405.400 δρχ. εις μίαν εταιρείαν ή 1.621.600 (= 405.400 x 4) δρχ. εις τέσσαρας εταιρείας.

81. Τό προτεινόμενον σύστημα άποτελεί παραλλαγήν του άναφερομένου ως Imputation System εις την Μεγάλην Βρεττανίαν ή Full Integration System εις την Β. Άμερικήν. Βλ. και Carter Commission, op. cit., Κεφ. 19.

82. Π.χ. εις επίπεδον 50%. Βλ. την ενάτην Πρότασιν, άνωτέρω.

83. Ούτως, εάν φ.σ. = 50%, ό ως άνω «πολλαπλασιαστής» θά ίσούται προς 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 ἐκπίπτειται (tax credit) ὁ ἤδη παρακρατηθεὶς ὑπὸ τοῦ νομικοῦ προσώπου φόρος ὁ ἀναλογῶν εἰς τὰ συναθροισθέντα μερίσματα.

Τὸ κατωτέρω Παράδειγμα διασαφηνίζει τὴν ὡς ἄνω διαδικασίαν διὰ τρεῖς μετόχους (τοὺς Α, Β καὶ Γ) ὑποτιθεμένου ὅτι ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς διὰ τὰ νομικὰ πρόσωπα ὀρίζεται ἴσος πρὸς τὸν μέγιστον ὀριακὸν 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 προσηυξημένον 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 %
— Ἐπιπλέον φόρος εἰσοδήματος	80.000	210.000	1.100.000
— Πίστωση 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	—	—

Ὁ ἀνωτέρω προτεινόμενος τρόπος φορολογίας τῶν μερισμάτων δὲν ἔχει τὰ ἀνωτέρω ἀναφερθέντα μειονεκτήματα τῆς ἰσχυροῦσης νομοθεσίας. Παρὰ ταῦτα, ἀμφότερα τὰ συστήματα — ἰσχύον καὶ προτεινόμενον — ἔχουν τὸ μειονέκτημα ὅτι ἡ διασπορὰ τῶν ἀνωνύμων μετοχῶν εἶναι δυνατὴ διὰ τὰς εἰσηγμένας εἰς τὸ Χρηματιστήριον ἀνωνύμων μετοχάς. Περαιτέρω, τὸ προτεινόμενον σύστημα καθιστᾷ ἀπὸ θεωρητικῆς ἀπόψεως δυνατὴν τὴν διασπορὰν καὶ τῶν μὴ εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον ἀνωνύμων μετοχῶν.

Τὸ ὡς ἄνω μειονέκτημα τοῦ προτεινόμενου συστήματος κρίνεται ὑπὸ τοῦ γράφοντος ὡς ἡσσονος σημασίας, δεδομένου ὅτι ἀπ' ἐνός μὲν ἐπιτυγχάνεται εἰς ἀντάλλαγμα ἡ φορολογικὴ ἰσότης τῶν πολιτῶν, ἀπ' ἐτέρου δὲ πιστεύεται ὅτι ἡ δυνατότης διασπορᾶς τῶν μετοχῶν εἶναι περιορισμένη. Πράγματι, λαμβανόμενης ὑπ' ὄψιν καὶ τῆς πρώτης ὡς ἄνω προτάσεώς μας, ὁ κάτοχος μερισμάτων θὰ πρέπει νὰ ἀναζητήσῃ πρόσωπον (ἢ πρόσωπα) ἐκ τῶν ὁποίων τοῦ ἀμέσου οἰκογενειακοῦ του περιβάλλοντος τοῦ ὁποίου τὸ φορολογητέον εἰσόδημα νὰ εἶναι μικρότερον τοῦ ἰδικοῦ του καὶ θὰ πρέπει νὰ ἀναμένῃ ὅτι ὁ φόρος ὁ ὁποῖος θὰ ἐπιστραφῇ εἰς τὸ ἐν λόγω πρόσωπον θὰ τοῦ νὰ ἀναμένῃ ὅτι ὁ φόρος ὁ ὁποῖος θὰ ἐπιστραφῇ εἰς τὸ ἐν λόγω πρόσωπον θὰ ἀποδοθῇ. Δεδομένου ὅτι ἴσως τὸ ἐν λόγω πρόσωπον νὰ ἀναμένῃ ἐπιστροφὴν τοῦ φόρου καὶ ἐκ τοῦ ἰδίου εἰσοδήματός του, θὰ πρέπει νὰ ὑπολογισθῇ ὁ φόρος ὁ ὁποῖος θὰ πρέπει νὰ ἀποδοθῇ εἰς τὸν κάτοχον τῶν μετοχῶν — διαδικασία ὅχι τόσο ἀπλή. Σημειωτέον ὅτι ἡ ἀναζητήσις προσώπου μὴ ὑποβάλλοντος δήλωσιν φόρου εἰσοδήματος καθίσταται λίαν δυσχερὴς μὲ τὸ προτεινόμενον σύστημα,

δεδομένου ότι ο φόρος θα παρακρατηθῆ καὶ θα πρέπει νὰ υποβληθῆ δήλωσις πρὸς εἰσπραξίν τοῦ καταβληθέντος φόρου. Δεδομένης ὁμως τῆς ἀπροθυμίας τοιούτων προσώπων πρὸς ἐμπλοκὴν των εἰς τὰ γρανάζια τῆς Ἐφορίας ἢ διασπορὰ αὐτοῦ τοῦ εἴδους περιορίζεται σημαντικῶς⁸⁴. Παρατηρητέον ὡσαύτως ὅτι ἐὰν ἐπιθυμῆται πάση θυσίᾳ ἢ ἐξάλειψις τῆς διασπορᾶς τῶν ἀνωνόμων μετοχῶν τοῦτο δύναται νὰ ἐπιτευχθῆ διὰ τῆς υποχρεωτικῆς ὀνομαστικοποιήσεως τῶν μετοχῶν⁸⁵.

Σημειωτέον ὅτι ἡ παροχὴ φορολογικῶν κινήτρων πρὸς ἀγορὰν μετοχῶν ὀρισμένου κλάδου ἢ ὀρισμένης κατηγορίας (π.χ. εἰσηγμένων εἰς τὸ Χρηματιστήριον, ὀνομαστικῶν, κ.λπ.) δύναται νὰ ἐπιτευχθῆ μὲ τὸ προτεινόμενον σύστημα διὰ τριῶν βασικῶν τρόπων ὡς ἐξῆς: α) διὰ τῆς καθιερώσεως ἀφορολογητῶν ποσῶν (ὡς τὰ ἰσχύοντα 15.000 καὶ 60.000 δρχ.), β) διὰ τῆς καταλλήλου μειώσεως τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ κατὰ τὸν ὑπολογισμόν τῆς ἀνωτέρω ἐξηγηθείσης προσαιξήσεως τῶν μερισμάτων συνδυαζομένης μὲ π λ ἦ ρ η πίστωσιν τοῦ πράγματι παρακρατηθέντος φόρου, καὶ γ) διὰ τῆς καταλλήλου φορολογικῆς πιστώσεως — μέθοδος ἢ ὁποία εὐρίσκεται ἐν ἀρμονίᾳ πρὸς τὴν δευτέραν πρότασιν ἀνωτέρω.

Τέλος, διὰ τοῦ προτεινόμενου συστήματος, καὶ εἰς ἣν περίπτωσιν δὲν ὑφίσταται φόρος ἐπὶ τῆς ὑπεραξίας⁸⁶, καθίσταται ἀδύνατος ἡ φοροαποφυγὴ ἢ ἐπιτυχανομένη 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 συντελεστὴς τοῦ Φ.Ε.Φ.Π., διὰ τὸ εἰσόδημα τοῦ ἐλέγχοντος τὴν περὶ διανομῆς 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 ὑπ' ὄψιν καὶ τοῦ οἰκογενειακοῦ χαρακτήρος τῶν ἀνωνόμων ἐταιρειῶν) τὸ ὡς ἄνω φυσικὸν πρόσωπον ἔχει συμφέρον νὰ διανεῖμῃ τὸ ἐλάχιστον δυνατὸν μέρος τῶν κερδῶν [σήμερον ἐξ ἐπὶ τοῖς ἑκατὸν (6 %) ἐπὶ τῆς ἀξίας τοῦ καταβλημένου κεφαλαίου (ἄρθρον 44 τοῦ Ν. 2190/1920) ἢ 30 % ἐπὶ τῶν κερδῶν (ἄρθρον 3 τοῦ Ν. 148/1967) ἐφ' ὅσον τὸ σχετικὸν ποσὸν εἶναι μεγαλύτερον τοῦ προηγουμένου, ἐκτὸς ἐὰν ἄλλως ἀποφασίσῃ ἢ γενικὴ συνέλευσις τῶν μετόχων] καὶ νὰ εἰσπράξῃ τὰ κέρδη διὰ τῆς πωλήσεως μετοχῶν, ἢ ἀξία τῶν ὁποίων θὰ εἶναι πλέον ἠδξημένη ἀντικατοπτρίζουσα τὰ παρακρατηθέντα κέρδη. Οὕτω, καταβάλλεται μόνον ὁ φόρος ὁ ὁποῖος ἀντιστοιχεῖ εἰς τὸν φορολογικὸν συντελεστὴν τῶν ἀδιανεμήτων κερδῶν τῶν νομικῶν προσώπων, τῆς ὑπεραξίας τῶν μετοχῶν μὴ φορολογουμένης ἐξ ὑποθέσεως⁸⁷.

84. Σημειωτέον ὅτι καὶ μὲ τὸ ἰσχύον σύστημα ἢ διασπορὰ αὐτοῦ τοῦ εἴδους δύναται νὰ περιορισθῆ διὰ τῆς δραστηριοποιήσεως τῶν ἐφόρων καὶ τῆς μὴ ἀποδοχῆς ὡς μετόχων προσώπων τῶν ὁποίων τὸ εἰσόδημα κατὰ τὰ παρελθόντα ἔτη δὲν δικαιολογεῖ τὴν κατοχὴν μετοχῶν.

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

86. Βλ. τὴν Πέμπτην Πρότασιν, ἀνωτέρω.

87. Βεβαίως ἢ ἐν λόγῳ δυνατότης φοροαποφυγῆς περιορίζεται εἰς τὴν πρᾶξιν ὑπὸ τῆς δυνατότητος ἀπωλείας τοῦ ἐλέγχου τῆς ἀνωνόμου ἐταιρείας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΑΣ ΠΡΟΤΑΣΕΩΣ

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

Ὁ προσδιορισμὸς τῆς ἰσοδυναμίου ἐκπτώσεως ἐκ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. εἰς ἀντικατάστασιν τῆς ἰσχυοῦσης ἐκπτώσεως τῶν 20.000 δρχ. ἐκ τοῦ εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου δύναται νὰ γίνῃ ὡς ἑξῆς :

Εἰς τὸ φορολογητέον εἰσόδημα ἐκάστου ἀτόμου προστίθεται τὸ ἀφορολόγητον ὄριον τῶν 20.000 δρχ. καὶ ὑπολογίζεται ὁ ἀναλογῶν φόρος ἐπὶ τῇ βάσει τῆς ἰσχυοῦσης κλίμακος τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. εἰς τὸ οὕτω προκύπτον «φορολογητέον», ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ προτεινομένου καθεστώτος, εἰσόδημα (ἔστω, Y_1). Ἐν συνεχείᾳ, ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ προτεινομένου καθεστώτος, εἰσόδημα (ἔστω T_{1i} , $i = 1, 2, \dots, N_1$, ὅπου N_1 ὁ ἀριθμὸς τῶν ἀτόμων τὰ ὅποια θὰ φορολογηθοῦν ὑπὸ τὸ προτεινόμενον καθεστῶς¹⁾, προσδιορίζεται ὁ συνολικὸς φόρος $\left(\sum_{i=1}^{N_1} T_{1i} \right)$. Ἡ δια-

φορὰ τοῦ εὑρεθέντος συνολικοῦ φόρου ἀπὸ τὸν εἰσπραχθέντα τοιοῦτον προσδιορίζει τὸ ὕψος τῶν διαφυγόντων φορολογικῶν ἐσόδων τοῦ Κράτους ὡς ἐκ τῆς χορηγήσεως τῆς ἐκπτώσεως τοῦ ἀφορολογήτου πεσοῦ τῶν 20.000 δρχ. ἐκ τοῦ εἰσοδήματος ἐκάστου φορολογουμένου. Διὰ διαιρέσεως τῶν διαφυγόντων φορολογικῶν ἐσόδων διὰ τοῦ N_1 προκύπτει ἡ ἰσοδύναμος χορηγηθησομένη ἔκπτωσις ἐκ τοῦ φόρου ἐκάστου φορολογουμένου.

Ὁ ἐν λόγῳ ὑπολογισμὸς τῆς ἐκ τοῦ φόρου χορηγηθησομένης ἰσοδυναμίου ἐκπτώσεως προϋποθέτει ὅτι τὸ τυχὸν προκύπτον ἀρνητικὸν ὑπόλοιπον («ἀρνητικὸς φόρος») «ἐπιστρέφεται» εἰς τὸν «φορολογούμενον»²⁾.

Ὁ προσδιορισμὸς τῆς ἰσοδυναμίου ἐκπτώσεως ἐκ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. εἰς ἀντικατάστασιν τῆς ἰσχυοῦσης ἐκπτώσεως τῶν 20.000 δρχ. διὰ τὴν σύζυγον δύναται νὰ γίνῃ ὡς ἑξῆς :

Εἰς τὸ ὡς ἄνω προσδιορισθὲν Y_1 προστίθεται ἡ ἔκπτωσις διὰ τὴν σύζυγον (20.000 δρχ.) καὶ προσδιορίζεται ἐν νέον ὕψος («φορολογητέον» τῶρα) εἰσόδηματος — ἔστω Y_2 . Ἐν συνεχείᾳ, ὑπολογίζεται ὁ ἀναλογῶν φόρος ἐπὶ τοῦ Y_2 , ἔστω T_{2j} , $j = 1, 2, \dots, N_2$, ὅπου N_2 ὁ ἀριθμὸς τῶν ἀτόμων τὰ ὅποια θὰ φορολογηθοῦν ἐὰν καταργηθῇ ἡ ἔκπτωσις ἐκ τοῦ εἰσοδήματος διὰ τὴν σύζυγον³⁾. Τὰ

συνολικὰ φορολογικὰ ἔσοδα τοῦ Κράτους θὰ εἶναι $\sum_{j=1}^{N_2} T_{2j}$, τὰ δὲ διαφυγόντα ἔσοδα τοῦ Κράτους, τὰ ὅποια ὀφείλονται εἰς τὴν παρεχομένην ἔκπτωσιν διὰ τὴν

1. Τὸ N_1 θὰ εἶναι διάφορον τοῦ ἀριθμοῦ τῶν φορολογουμένων ἀτόμων ὑπὸ τὸ παρὸν φορολογικὸν σύστημα, δεδομένου ὅτι ἄτομα, τὰ ὅποια τῶρα δὲν φορολογοῦνται, θὰ φορολογηθοῦν ἐὰν καταργηθῇ ἡ ἐκ τοῦ εἰσοδήματος χορηγοῦμένη ἔκπτωσις τῶν 20.000 δρχ.

2. Πρβλ. τὴν ὑποσ. 15 ἀνωτέρω.

3. Πρβλ. τὴν ὑποσ. 1, ἀνωτέρω.

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

Ἄναλογος, *mutatis mutandis*, εἶναι καὶ ὁ ὑπολογισμὸς τῶν χορηγηθησομένων, ὑπὸ τὸ προτεινόμενον καθεστῶς, ἔκπτώσεων ἐκ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. διὰ τὰ λοιπὰ συνοικοῦντα καὶ βαρύνοντα τὸν φορολογούμενον πρόσωπα.

Οἱ ἀνωτέρω ὑπολογισμοὶ δύναται νὰ γίνουν μόνον ὑπὸ τῆς Μ.Υ.Φ. μὲ ἀκρίβειαν. Διὰ νὰ λάβῃ ὅμως ὁ ἀναγνώστης μίαν ἰδέαν τοῦ ὕψους τῆς προτεινόμενης ἔκπτώσεως, ὑπολογίζεται κατωτέρω *grosso modo* ἡ ἰσοδύναμος ἔκπτωσις ἐκ τοῦ Φ.Ε.Φ.Π. πρὸς τὴν παρασχεθεῖσαν ἔκπτωσιν τῶν 15.000 δρχ. ἐκ τοῦ εἰσοδήματος τοῦ φορολογουμένου διὰ τὸ οικονομικὸν ἔτος 1974 (διὰ τὸ ὁποῖον ὁ γράφων διαθέτει ἐπίσημα στοιχεῖα).

Οἱ σχετικοὶ ὑπολογισμοὶ δίδονται εἰς τὸν Πίνακα 4. Εἰς τὴν τετάρτην στήλην ὑπολογίζεται τὸ ποσὸν τῆς ἔκπτώσεως διὰ τοῦ πολλαπλασιασμοῦ τοῦ ἀριθμοῦ τῶν φορολογουμένων ἐπὶ 15.000 δρχ. Εἰς τὴν στήλην (5) δίδεται ἡ ἐλαχίστη αὔξησις τῶν φορολογικῶν ἐσόδων ἐὰν κατηργεῖτο ἡ ἔκπτωσις τῶν 15.000 δρχ. κατὰ φορολογούμενον. Ἡ ἐν λόγω αὔξησις εἶναι 976.044.000 δρχ. καὶ ἀποτελεῖ ὑποεκτίμησιν τῆς ἀληθοῦς αὐξήσεως διὰ δύο λόγους : α) διότι ἡ κατάργησις τῆς ἔκπτώσεως τῶν 15.000 δρχ. θά εἶχεν ὡς συνέπειαν τὴν αὔξησιν τοῦ ἀριθμοῦ τῶν φορολογουμένων καὶ κατὰ συνέπειαν τῶν φορολογικῶν ἐσόδων, καὶ β) διότι ἡ ὡς ἄνω αὔξησις ὑπελογίσθη τῇ βοήθειᾳ τοῦ μέσου φορολογικοῦ συντελεστοῦ κατὰ κλιμάκιον, ὑποτιθεμένου ὅτι ἡ κατὰ κλιμάκια οἰκογενειακοῦ εἰσοδήματος κατανομή τῶν φορολογουμένων θά παραμείνῃ ἡ αὐτὴ — πρᾶγμα ἀδύνατον.

Ἐὰν ὑποθέσωμεν ὅτι ἡ ἐλαστικότης τοῦ μέσου φορολογικοῦ συντελεστοῦ ἦτο (τὸ 1974) μεταξὺ 0,35 καὶ 0,55, ἢ κατ' ἄλλην διατύπωσιν ⁴, ὅτι $1,35\bar{\tau} < \tau' < 1,55\bar{\tau}$, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον φαίνεται νὰ ἴσχυε τὸ 1974 διὰ τὰ $\frac{4}{5}$ τουλάχιστον τῶν φορολογουμένων ⁵, τότε, λόγω τῆς προοδευτικότητος (φθίνοντος βαθμοῦ) τῆς φορολογικῆς συναρτήσεως, ἡ αὔξησις τῶν φορολογικῶν ἐσόδων, ὡς ἐκ τῆς καταργήσεως τοῦ ἀφορολογήτου ὀριου, θά κυμαίνεται μεταξύ : 1.317.659 (= $1,35 \times 976.044$) καὶ 1.512.868 (= $1,55 \times 976.044$) χιλ. δρχ.

Ἦτοι ἡ κατ' ἄτομον ἰσοδύναμος ἔκπτωσις ἐκ τοῦ φόρου θά πρέπει νὰ εἶναι μεταξὺ $1.457 (= \frac{1.317.659}{904.547})$ καὶ $1.673 (= \frac{1.512.868}{904.547})$ δρχ. λαμβανομένης ὑπ' ὄψιν τῆς προοδευτικότητος τῆς φορολογίας.

4. Δεδομένου ὅτι ἡ ἐλαστικότης τοῦ μέσου φορολογικοῦ συντελεστοῦ, ϵ_{τ} , ἰσοῦται πρὸς $\epsilon_{\tau} = \tau'/\tau - 1$. Ad hoc, βλ. Γ. Ε. Δράκου, Ἐπὶ τῆς Ἐννοίας..., *op. cit.*, Τμήμα 3.

5. Πράγματι, πλέον τῶν $\frac{4}{5}$ τῶν φορολογουμένων ἀτόμων εἶχον φορολογητέον εἰσόδημα κατὰ τὸ οικονομικὸν ἔτος 1974, μεταξὺ 15.000 καὶ 200.000 δρχ., ἡ δὲ σχέσις ὀριακοῦ καὶ μέσου φορολογικοῦ συντελεστοῦ διὰ τὰ σχετικὰ κλιμάκια φορολογητέου εἰσοδήματος ἦτο ἡ ἀναγραφόμενη τοιαύτη (περίπου).

Σημειωτέον ότι δύναται να υποτεθῆ ότι ὁ ἀνωτέρω ἀναφερθεὶς ἀ' λόγος, διὰ τὴν ὑποεκτίμησιν τῆς αὐξήσεως τῶν φορολογικῶν ἐσόδων, *grasso modo* ἀντισταθμίζεται κατὰ τὸν ὑπολογισμόν τῆς κατ' ἄτομον ἐκπτώσεως ἐκ τοῦ φόρου (δεδομένου ὅτι θὰ ἔπρεπε ἡ ἠϋξημένη ἀληθῆς τιμὴ τῆς αὐξήσεως τῶν φορολογικῶν ἐσόδων νὰ διαιρεθῆ διὰ τοῦ νέου ἠϋξημένου ἀριθμοῦ τῶν φορολογουμένων — βλ. ὑποσ. 1, ἀνωτέρω).

Πίναξ 4
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΙΣΟΔΥΝΑΜΟΥ ΕΚΠΤΩΣΕΩΣ

Ἄξια εἰς χιλιάδας δρχ.

Κλιμάκια Οικογενειακοῦ Εἰσοδήματος (1)	Ἀριθμὸς Φορολο- γουμένων (2)	Μέσος Φορο- λογικὸς Συν- τελεστής ($\bar{\tau}$) (3)	E(1) = 15 × ἀριθμὸν φορολογουμένων (4) = 15 × (2)	$\bar{\tau} \cdot E(1)$ (5) = (3) × (4)
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
ΣΥΝΟΛΟΝ				976.044
904.547				

Πηγή: Διὰ τὰς στήλας (1), (2) καὶ (3): ΕΣΥΕ, Στατιστικὴ τοῦ Δηλωθέντος Εἰσοδήματος Φυσικῶν Προσώπων καὶ τῆς Φορολογίας αὐτοῦ κατὰ τὸ Οἰκονομικὸν Ἔτος 1974 (Ἀθῆναι, 1975), Πίναξ 6. Τὸ $\bar{\tau}$ ἐκφράζεται ὡς ποσοστὸν ἐπὶ τῆς ἐκατόν.

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 ὁμολογιῶν τῶν μὴ μετατρεψίμων εἰς μετοχὰς
- τοῦ ἐπαγγελματικοῦ ἐνεργητικοῦ τῶν ἀνηκόντων εἰς τὴν κατωτάτην τάξιν τῶν φορολογουμένων
- τῶν κινητῶν πραγμάτων συνήθους χρήσεως
- ἐκ συναλλαγῆς ἐπὶ κινητῶν πραγμάτων ἐχούσης ἀξίαν κάτω τῶν 10.000² γαλλικῶν φράγκων (F.F.) κατ' ἔτος κατὰ φορολογούμενον
- ἐκ συναλλαγῆς ἐπὶ ἀκινήτων πραγμάτων ἐχούσης ἀξίαν κάτω τῶν 10.000² F.F. κατ' ἔτος κατὰ φορολογούμενον.

² Ὡσαύτως ἀπαλλάσσεται ἡ μέχρι 3.000 F.F. ὑπεραξία, ἀνεξαρτήτως προελεύσεως αὐτῆς.

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

1) Χρόνος κατοχῆς τοῦ πράγματος μικρότερος τῶν δύο ἐτῶν (ἡ συναλλαγή χαρακτηρίζεται ὡς κερδοσκοπική). Τὸ σύνολον τῆς ὑπεραξίας (μεῖον 3.000 F.F.) προστίθεται εἰς τὰ λοιπὰ εἰσοδήματα τοῦ φορολογουμένου.

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

2.1) Ἐὰν ἡ συναλλαγή χαρακτηρισθῇ ὡς «κερδοσκοπική» (συνήθως αἱ συναλλαγαι αἱ ἀφορῶσι εἰς τὴν πώλησιν ἀκινήτου περιουσίας) ἡ ὑπεραξία μειοῦται κατὰ 3 % κατ' ἔτος διὰ τὰ πρῶτα 5 ἔτη καὶ κατὰ 5 % κατ' ἔτος διὰ τὰ πέντε ἐπόμενα ἔτη.

2.2) Ἐὰν ἡ συναλλαγή χαρακτηρισθῇ ὡς μὴ κερδοσκοπική, ἡ ἀκριβὴς τιμὴ τῆς ἀξίσεως τοῦ γενικοῦ ἐπιπέδου τῶν τιμῶν (ὁ τιμὰριθμὸς τῆς INSEE), κατὰ τὰ σχετικὰ ἔτη, λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν διὰ τὸν ἀποπληθωρισμὸν τῆς ὑπεραξίας.

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

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

1. Βλ. π.χ. Le Monde, 14.4.1976.