
Μελέται ἐπὶ τῆς Ἑλληνικῆς καὶ Παγκοσμίου Οἰκονομίας

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ

Ἑπὶ

ΑΓΓΕΛΟΥ Θ. ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΥ

Ἡ φορολογία τοῦ ἐπιτηδεύματος εἰς τὰ νεώτερα φορολογικὰ συστήματα τῶν διαφόρων Κρατῶν ἔπαυσε νὰ κατέχη πλέον τὴν ἦν ἄλλοτε κατεῖχε πρωτεύουσαν θέσιν. Ἡ ἐξέλιξις τῆς ὑπῆρξε παράλληλος πρὸς τὴν ὅλην οἰκονομικὴν ἐξέλιξιν ἐκάστης χώρας. Εἰς τὰς οἰκονομικῶς προηγμένας χώρας ἡ φορολογία τοῦ ἐπιτηδεύματος ἀντικατεστάθη ἐν πολλοῖς διὰ τοῦ φόρου τοῦ καθαροῦ εἰσοδήματος. Εἰς τὰς γεωργικὰς χώρας ἐξακολουθεῖ ν' ἀποτελεῖ—προσηρμοσμένη πρὸς τὰς νεωτέρας ἀρχὰς περὶ φορολογικῆς δικαιοσύνης—τὸν κύριον κρατικὸν φόρον ὠρισμένης κατηγορίας εἰσοδημάτων.

Διὰ τὴν Ἑλλάδα ἡ φορολογία τοῦ ἐπιτηδεύματος παρουσιάζει ἰδιάζουσαν σημασίαν. Εἰσαχθεῖσα ἐκ νέου κατὰ τὸ 1926, μετὰ μίαν ἀποτυχοῦσαν ἀπόπειραν καθιερώσεως καὶ παρ' ἡμῖν τοῦ φόρου τῆς Καθαρᾶς Προσόδου ἐπὶ τῶν ἐμποροβιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων καὶ τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελματῶν, ἀποτελεῖ σήμερον μίαν ἀπὸ τὰς ἀποδοτικωτέρας ἀμέσους φορολογίας. Ἡ ἐξέτασις, κατὰ ταῦτα, τῆς φορολογίας τοῦ ἐπιτηδεύματος, καίτοι μὴ παρουσιάζουσα τὸ ἐπισημονικὸν ἐνδιαφέρον τῆς φορολογίας τοῦ εἰσοδήματος, λόγῳ τοῦ ἐμπειρισμοῦ ὃ ὁποῖος τὴν διέπει, δὲν εἶναι ἐστερημένη περιεχομένου καὶ ἐνδιαφέροντος.

Ἡ παροῦσα μελέτη διαιρεῖται εἰς τρία τμήματα. Εἰς τὸ πρῶτον ἐξετάζεται ἡ φορολογία τοῦ ἐπιτηδεύματος ἀπὸ γενικῆς ἀπόψεως καὶ ὡς αὕτη ἐμφανίζεται σήμερον ὑπὸ τὸν νεώτερον αὐτῆς τύπον εἰς τὰ διάφορα Κράτη. Εἰς τὸ δεύτερον τμῆμα ἐκτίθεται εἰδικώτερον ἡ ἐξέλιξις τῆς φορολογίας ταύτης ἐν Ἑλλάδι, εἰς δὲ τὸ τρίτον ἐπιχειρεῖται σύντομος ἐπεξεργασία τῶν στατιστικῶν δεδομένων τῆς φορολογίας τοῦ ἐπιτηδεύματος.

ΤΜΗΜΑ ΠΡΩΤΟΝ

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ ¹

1. Ἐννοια καὶ ἀντικείμενον τοῦ φόρου.

Ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ἀνήκει εἰς τὴν κατηγορίαν τῶν «πραγματικῶν» φόρων ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος. Ὅπως διὰ τὰ εἰσοδήματα τῆς γῆς ἐπεβλήθη εἰδικὸς πραγματικὸς φόρος, ὁ τῆς ἐγγείου προσόδου, διὰ τὰ εἰσοδήματα τῶν οἰκοδομῶν ὁ φόρος τῶν οἰκοδομῶν, οὕτω διὰ τὰ κέρδη τῶν ἐπαγγελματιῶν ἐπεβλήθη ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος. Βάσις τῆς φορολογίας ταύτης εἶναι τὸ κέρδος τῶν ἐπαγγελματικῶν ἐν γένει ἐπιχειρήσεων, ὑποκείμενον δὲ ταύτης ὁ ἐξασκῶν τὴν ἐπιχείρησιν.

Ὁ προσδιορισμὸς τοῦ εἰσοδήματος εἰς τοὺς λοιποὺς πραγματικοὺς φόρους (ἐγγειος φόρος, φόρος οἰκοδομῶν κλπ) δὲν παρουσιάζει τὰς δυσκολίας τοῦ τῶν ἐπαγγελματικῶν ἐπιχειρήσεων. Ἐν πρώτοις ἡ ἔννοια τοῦ ἐπιτηδεύματος (ἐπαγγέλματος) δὲν εἶναι ἀπολύτως καθωρισμένη. Ἡ νομικὴ ἔννοια τοῦ ἐπιτηδεύματος εἶναι διάφορος τῆς οἰκονομικῆς καὶ αὕτη πάλιν διάφορος τῆς φορολογικῆς. Τὸ κέρδος τῶν ἐπαγγελματικῶν ἐπιχειρήσεων ὑπόκειται εἰς τὰς οἰκονομικὰς διακυμάνσεις, ἐξαρτᾶται δὲ ἐκ πλείστων παραγόντων (κεφαλαίου, ἐργασίας, εἶδους ἐπιχειρήσεως, ἰκανότητος ἐπιχειρηματίου, τόπου ἀσκήσεως ἐπαγγέλματος κλπ.) ἡ συμβολὴ ἐκάστου τῶν ὁποίων εἶναι διάφορος, ποικίλλουσα ἀπὸ ἐπιχειρήσεως εἰς ἐπιχείρησιν.

1. Ὡς πρὸς τὴν βιβλιογραφίαν διὰ τὸ γενικὸν μέρος ἀναφέρομεν ἑνταῦθα κύρια τινὰ ἔργα.

Th. v. E h e b e r g, Die Gewerbesteuer εἰς τὸ Hwb. der Staatswissenschaften τόμος IV σελ. 1068.

Karl B r ä u e r, Die Gewerbesteuer εἰς τὸ Handbuch der Finanzwissenschaft, τόμος 2. σελ. 32—55.

W. L o t z, Finanzwissenschaft, 2α Ἐκδοσις Tübingen 1929.

B r. M o l l, Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Berlin 1930.

E. A l l i x - L e c e r c l é, L'impôt sur le revenu. Paris 1926,

G. J è z e, Cours de Finances Publiques Paris. 1931.

A. Ἀ ν δ ρ ε ἄ δ ο υ, Ἱστορία τῆς Ἑλληνικῆς Δημοσίας Οἰκονομίας. Τόμος Α' Ἀθῆναι 1928 σελ. 125 καὶ ἐπ.

A. Ἀ ν δ ρ ε ἄ δ ο υ, Παραδόσεις Δημοσίας Οἰκονομίας καὶ Στατιστικῆς. (Τόμος Β') ἐκδιδόμενα ὑπὸ Χ. Λαδᾶ, ἔκδοσις 3η Ἀθῆναι 1920.

Αἱ δυσχέρειαι περὶ τὸν ἀκριβῆ καθορισμὸν τοῦ εἰσοδήματος τῶν ἐπιχειρήσεων ἐγέννησαν τὴν ἀνάγκην ἐπιβολῆς φόρου δυναμένου νὰ ἐκτιμήσῃ τὸ εἰσόδημα τοῦτο τεκμαρτῶς. Ὁ φόρος οὗτος εἶναι ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος. Οὗτος λαμβάνει ὡς βάσιν διαφόρους ἐνδείξεις, διάφορα ἐξωτερικὰ σημεῖα, ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ὁποίων προσδιορίζεται κατὰ προσέγγισιν τὸ εἰσόδημα τοῦ εἰς φόρον ὑποκειμένου.

Ἡ ἀκριβῆς πρόσοδος τοῦ φορολογουμένου εἶναι δυνατὸν νὰ ἐξευρεθῇ διὰ τοῦ συστήματος τῆς δηλώσεως. Τὸ σύστημα ὅμως τῆς δηλώσεως συνεπάγεται ἔλεγχον τῆς Διοικήσεως, ἀνάμixin εἰς τὰς ἰδιωτικὰς ὑποθέσεις τοῦ φορολογουμένου. Ἡ ἐφαρμογὴ ἐνὸς τοιούτου συστήματος προϋποθέτει ἀνάλογον κοινωνικὴν καὶ οἰκονομικὴν σύνθεσιν τοῦ τόπου. "Ὅπου δὲν ὑπάρχουν αἱ προϋποθέσεις αὗται ἐπιβάλλεται ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ συστήματος τῶν ἐξωτερικῶν τεκμηρίων. " Ἄλλως ὑπάρχει κίνδυνος δημιουργίας προστριβῶν μεταξὺ Κράτους καὶ πολιτῶν, κίνδυνος ἀποτυχίας τῆς ὅλης φορολογίας. Τὴν ἀποφυγὴν τῶν μεταξὺ φορολογουμένων καὶ φοροτεχνικῶν ὀργάνων διενέξεων ἐπιζητεῖ ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος. Ἡ μορφή τοῦ φόρου τούτου ποικίλλει ἀναλόγως τῶν κοινωνικῶν καὶ οἰκονομικῶν συνθηκῶν ἐκάστης χώρας.

Εἰς τὰς παλαιότερας ἐποχὰς τὰ χρησιμοποιούμενα τεκμήρια εἶναι περιορισμένα, δίδουν δὲ μόνον ἐν σκιαγραφίᾳ τὴν φορολογικὴν ἀντοχὴν τοῦ ὑποχρέου εἰς φόρον. Μεταγενέστερον, τὸ σύστημα τῶν τεκμηρίων τελειοποιεῖται ὅλον ἐν μὲ τάσιν ἀκριβεστέρας διαγνώσεως τῆς δυναμικότητος τοῦ φορολογουμένου, μέχρι τοῦ σημείου τοῦ ὑπολογισμοῦ τοῦ φόρου ἐπὶ τῇ βάσει τῆς καθαρᾶς προσόδου, ὡς γίνεται εἰς τὸν φόρον τοῦ εἰσοδήματος.

Ἀναλόγως τῆς οἰκονομικῆς συνθέσεως ἐκάστης χώρας, τοῦ βαθμοῦ ἐκβιομηχανίσεως ταύτης, τοῦ ἐπιπέδου φορολογικῆς ἠθικῆς καὶ τοῦ βαθμοῦ τῆς ὀργανώσεως τῶν φοροτεχνικῶν ὑπηρεσιῶν τοῦ Κράτους καθορίζεται ὁ τρόπος τῆς φορολογίας τῶν ἐπιχειρήσεων. Τοιούτοτρόπως ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ἐν τῇ νεωτέρᾳ του ἐξελίξει εἰς τὰ περισσότερα Κράτη δὲν εἶναι πλέον καθαρὸς π ρ α γ μ α τ ι κ ὸ ς φόρος, βασιζόμενος ἐπὶ ἐνδείξεων τινῶν, ἀλλ' εἶναι φόρος ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος, λαμβάνων ὑπ' ὄψιν τὴν προσωπικότητα τοῦ ἐπιτηδευματίου καὶ ἐξετάζων τὴν οἰκονομικὴν αὐτοῦ ἀντοχὴν ἐπὶ τῇ βάσει τῶν πλησιεστέρων δυνατῶν πρὸς τοῦτο στοιχείων.

Εἰς τὰ φορολογικὰ συστήματα ὠρισμένων χωρῶν φέρει μὲν τὸ ὄνομα τοῦ «φόρου ἐπιτηδεύματος», ἀλλ' ἐν τῇ οὐσίᾳ εἶναι φόρος εἰσοδήματος. Διὰ τοὺς μικροὺς ἐπαγγελματίας, τοὺς ἔχοντας πρόσοδον κάτω ἐνὸς ὠρισμένου ποσοῦ, ἰσχύει διάφορος τρόπος

προσδιορισμοῦ τοῦ φορολογητέου εἰσοδήματος. Εἰς τὴν Ἑλλάδα παραδείγματος χάριν αἱ ἐπιχειρήσεις αἱ ἔχουσαι εἰσόδημα κάτω τῶν 150.000 δραχμῶν φορολογοῦνται ἐπὶ τῆ βάσει τεκμαρτοῦ εἰσοδήματος, ὑπολογιζομένου ὑπὸ εἰδικῶν ἐπιτροπῶν κατὰ τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος. Τὸ αὐτὸ συμβαίνει καὶ εἰς τὴν Γαλλίαν. Αἱ ἐπιχειρήσεις αἱ κάτω ἑνὸς ὠρισμένου ποσοῦ κύκλου ἐργασιῶν, πρότερον 150.000 φράγκων, σήμερον δέ, κατόπιν τῶν τελευταίων τροποποιήσεων 300.000 φράγκων, φορολογοῦνται ἐπὶ τῆ βάσει τοῦ κατ'ἀποκοπὴν συστήματος (à forfait), τὸ ὅποιον δὲν εἶναι ἄλλο τι παρά μία διοικητικὴ ἐκτίμησις τοῦ τεκμαρτοῦ εἰσοδήματος κατὰ τὸ σύστημα τοῦ φόρου τοῦ ἐπιτηδεύματος. Εἰς τὴν Γερμανίαν ἐπὶ τῆ βάσει τῆς Pauschalierung οἱ πραγματοποιοῦντες εἰσόδημα κάτω τῶν 8000 μάρκων ἑτησίως φορολογοῦνται ὑπὸ εἰδικῶν Ἐπιτροπῶν τεκμαρτῶς.

Ἄλλὰ καὶ ἐκεῖ ὅπου ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ἰσχύει ὡς κύριος κρατικὸς καὶ ἀποκλειστικὸς φόρος ἐπὶ τῶν ἐπαγγελματικῶν ἐν γένει ἐπιχειρήσεων, ὡς ἐν Πολωνίᾳ, Ἰσπανίᾳ, Ρωσίᾳ καὶ εἰς ἄλλας χώρας, ἔχει ὡς ἀπώτερον ἀντικείμενον τὸ εἰσόδημα, τὸ ὅποιον προσδιορίζει τεκμαρτῶς ἐπὶ τῆ βάσει στοιχείων ἐνδεικτικῶν τῆς οἰκονομικῆς καὶ φορολογικῆς ἀντοχῆς ἐκάστου ἐπιτηδευματίου.

* * *

Κατὰ τὴν ἐπιβολὴν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος γεννῶνται πλεῖστα ζητήματα πρὸς ἐξέτασιν, συναφῆ πρὸς τὴν ἔννοιαν καὶ πρὸς τὸ περιεχόμενον τοῦ φόρου.

Ἐν πρώτοις ἀνακύπτει τὸ ζήτημα τοῦ ἀκριβοῦς καθορισμοῦ τοῦ ἀντικειμένου τοῦ φόρου. Ποῖαι πρόσοδοι ὑπόκεινται εἰς τὴν καταβολὴν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος, ποῖα ἐπαγγέλματα συμπεριλαμβάνονται εἰς τὴν ἔννοιαν τοῦ φόρου.

Εἰς τὰς παλαιότερας νομοθεσίας τὰ ἐπαγγέλματα τὰ ὑποκείμενα εἰς τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος ἠριθμοῦντο καθ'ὀμάδας ὑπὸ τοῦ νομοθέτου ἐν τῷ νόμῳ καὶ διὰ τοῦ τρόπου τούτου καθωρίζοντο τὰ ὅρια τοῦ φόρου. Συνεπῶς ἡ δημιουργία ἑνὸς ἰδιαίτερου ὀρισμοῦ τοῦ ἐπιτηδεύματος δὲν παρίστατο ἀναγκαία.

Ἡ σὺν τῷ χρόνῳ ὅμως ἐπέκτασις τῆς ἐννοίας τοῦ φόρου τοῦ ἐπιτηδεύματος, ἡ ὑπαγωγὴ εἰς τοῦτον νέων ἐπαγγελμάτων κατέστησε τὴν μέθοδον τῆς ἀπαριθμήσεως ἀνεπαρκῆ. Παρίστατο κατ'ἀνάγκην ἀπαραίτητος ὁ καθορισμὸς τοῦ ἐπιτηδεύματος ὡς ἐννοίας ὑπὸ τοῦ νομοθέτου. Τοιοῦτον ὄρισμὸν συναντᾷ τις π.χ. εἰς τὸν πρωσικὸν νόμον τοῦ φόρου τοῦ ἐπιτηδεύματος.

Κατὰ τὸν πρωσικὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος θεωρεῖται ὡς ὑπο-

κείμενον τοῦ φόρου πᾶσα μετὰ συνεχείας πρὸς ἐπιδίωξιν κέρδους ἀνεξάρτητος ἀπασχόλησις. Καὶ ὁ ὀρισμὸς ὅμως οὗτος δὲν ἴσχυεν ἀπολύτως, καθ' ὅσον ὠρισμένοι πρόσοδοι, αἴτινες συμφώνως πρὸς τὸν ὀρισμὸν τοῦτον, ὡς τῆς γεωργίας, συνεταιρισμῶν ἐν γένει, ἔπρεπε νὰ ὑπήγοντο εἰς τὸν φόρον, ἀπηλλάσσοντο τῆς φορολογίας.

Αἱ νομοθεσίαι συμφωνοῦν εἰς τοῦτο, ὅτι ἐκεῖνα τὰ ἐπαγγέλματα ὑπάγονται εἰς τὸν φόρον ἐπιτηδεύματος, τὰ ὁποῖα ἀποσκοποῦν εἰς τὴν ἐπίτευξιν κέρδους καὶ ἀσκοῦνται κατὰ τρόπον οἰκονομικῶς ἀνεξάρτητον. Τοῦτο, ἐὰν δὲν ἀναγράφεται ρητῶς ἐν τῷ νόμῳ, ἐξάγεται ἐκ τῶν γενικῶν διατάξεων τούτου.

Ἡ πραγματοποίησις ἢ μὴ κέρδους δὲν εἶναι ἀπαραίτητον στοιχεῖον διὰ τὴν ὑπαγωγὴν τοῦ ἐπαγγέλματος εἰς τὸν φόρον. Εἶναι ἀρκετὴ ἢ ὕπαρξις τῆς προθέσεως πρὸς ἐπίτευξιν κέρδους.

Λέγοντες ὅτι ὁ φόρος ἀπαιτεῖ ἀνεξάρτητον ἐπιχείρησιν, ἐννοοῦμεν ἐπιχείρησιν ἐνεργουμένην δι' ἴδιον τοῦ ἀσκοῦντος λογαριασμὸν καὶ ὑπὸ ἰδίαν αὐτοῦ εὐθύνην. Πρόσωπα διατελοῦντα εἰς σχέσιν ἐξαρτήσεως πρὸς τὸν ἐπιχειρηματίαν ἢ ὑπάλληλοι γενικῶς εἰς δημοσίαν ἢ ἰδιωτικὴν ἐπιχείρησιν δὲν ὑπόκεινται εἰς τὸν φόρον.

Μεγάλη ἀμφισβήτησις γεννᾶται ὡς πρὸς τὴν ὑπαγωγὴν ἢ μὴ τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων εἰς τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος. Αἱ νομοθεσίαι τῶν διαφόρων χωρῶν δὲν συμφωνοῦν ὡς πρὸς τὸ σημεῖον τοῦτο. Κατὰ τὴν γαλλικὴν νομοθεσίαν τὰ ἐλευθέρια ἐπαγγέλματα ὑπάγονται εἰς τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος. Τὸ αὐτὸ παρατηρεῖται καὶ εἰς τὴν Ἑλληνικὴν νομοθεσίαν, ἥτις κατὰ τὸ πλεῖστον προέρχεται ἐκ τῆς Γαλλικῆς. Εἰς τὰς νομοθεσίας τῶν διαφόρων γερμανικῶν χωρῶν δὲν συναντᾶται ὁμοιομορφία ὡς πρὸς τὸ σημεῖον τοῦτο. Παλαιότερον εἰς τὰς περισσοτέρας τούτων τὰ ἐλευθέρια ἐπαγγέλματα ὑπήγοντο εἰς τὸν φόρον ἐπιτηδεύματος. Βραδύτερον ἐξηρέθησαν τοῦ φόρου, τελευταίως δὲ κατεβλήθησαν προσπάθειαι ἐκ νέου ὑπαγωγῆς, ἀλλοῦ μετ' ἐπιτυχίας, καὶ ἄλλοῦ ἄνευ ἀποτελέσματος.

Εἰς τὴν Σαξωνίαν σχετικὴ προσπάθεια κατὰ τὸ 1926 πρὸς φορολόγησιν καὶ τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων ἀπέτυχε. Παρομοία προσπάθεια εἰς τὴν Πρωσσίαν κατὰ τὸ 1930 ἐστέφη ὑπὸ ἐπιτυχίας καὶ οὕτω διὰ τοῦ νόμου τῆς 17 Ἀπριλίου 1930 τὰ ἐλευθέρια ἐπαγγέλματα ὑπήχθησαν εἰς τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος.

Ἐξ ἀφορμῆς τῆς ἐκ νέου ὑπαγωγῆς τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων εἰς τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος ἐδημιουργήθη μεγάλη συζήτησις μεταξύ τῶν εἰδικῶν δημοσιονόμων καὶ ἐνδιαφερομένων τάξεων ὡς

πρὸς τὸ δίκαιον ἢ μὴ τῆς ὑπαγωγῆς εἰς τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμαμάτων.

Τὸ ζήτημα τοῦτο παρουσιάζει πολλὰς ἀπόψεις πρὸς ἐξέτασιν. Ἡ περισσότερον ὅμως ἐνδιαφέρουσα εἶναι ἡ δημοσιονομική.

Ἀπὸ ἀπόψεως φορολογικῆς δικαιοσύνης ἡ διὰ τοῦ αὐτοῦ μέτρου φορολόγησις τοῦ εἰσοδήματος τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμαμάτων πρὸς τὰ τῶν ἐμποροβιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων ἀντίκειται εἰς τὴν ἀρχὴν τῆς ὁμοιομορφίας τοῦ φόρου καὶ εἰδικώτερον εἰς τὴν ἀρχὴν τῆς διακρίσεως τῶν φορολογητέων ἀντικειμένων. Συμφώνως πρὸς τὴν κρατοῦσαν ἄποψιν ἡ ἐπιβάρυνσις τοῦ εἰσοδήματος πρέπει νὰ διαφέρῃ κατὰ πηγὴν προελεύσεως. Εἰσοδήματα προερχόμενα ἐκ κεφαλαίου πρέπει νὰ φορολογοῦνται βαρύτερον ἀπὸ τὰ εἰσοδήματα τὰ προερχόμενα ἐκ τῆς προσωπικῆς ἐργασίας. Εἰσοδήματα προερχόμενα ἐκ συνεργασίας κεφαλαίου καὶ ἐργασίας πρέπει νὰ φορολογοῦνται κατὰ τι ἐλαφρότερον τῶν ἐκ κεφαλαίου προερχομένων εἰσοδημάτων καὶ κατὰ τι βαρύτερον τῶν ἐκ προσωπικῆς ἐργασίας τοιούτων.

Τὰ εἰσοδήματα τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμαμάτων εἶναι εἰσοδήματα κυρίως προσωπικῆς ἐργασίας. Βεβαίως εἰς τινὰς κατηγορίας τούτων τὸ Κεφάλαιον συμμετέχει ἔν τινι μέτρῳ καὶ εἰς τὴν δημιουργίαν τοῦ κέρδους. Εἰς τὸ πλεῖστον ὅμως τῶν ἐπαγγελμαμάτων τούτων τὸ εἰσόδημα εἶναι κυρίως προϊόν τῆς προσωπικῆς καὶ μόνον ἐργασίας. Ἀπὸ ἀπόψεως διαβαθμίσεως τῶν εἰσοδημάτων ἀναλόγως τῆς πηγῆς προελεύσεως, ἀρχόμενοι ἀπὸ τὰ ἐκ τῆς καθαρᾶς ἐργασίας προερχόμενα, ἔχομεν πρῶτον τὰ εἰσοδήματα τῶν μισθωτῶν ὑπηρεσιῶν β') τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμαμάτων καὶ γ') τῶν ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων.

Ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ἔχει ὡς βάσιν κυρίως τὰς ἐμποροβιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις, ὁ δὲ συντελεστὴς του ἔχει ρυθμισθῆ συμφώνως πρὸς τὴν φύσιν τῶν εἰσοδημάτων τῆς κατηγορίας ταύτης, εἰσοδημάτων προερχομένων ἐκ συνεργασίας κεφαλαίου καὶ ἐργασίας. Ἡ ὑπαγωγή ὑπὸ τὸ αὐτὸ μέτρον φορολογίας καὶ τῶν εἰσοδημάτων τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμαμάτων δημιουργεῖ ἀνισότητα ἀπὸ ἀπόψεως φορολογικῆς δικαιοσύνης καὶ ἀντίκειται πρὸς τὴν ἀρχὴν τῆς ὁμοιομορφίας τοῦ φόρου, ἥτοι πρὸς τὴν φορολόγησιν ἐκάστου ἀναλόγως τῆς οἰκονομικῆς καὶ φορολογικῆς του ἰκανότητος.

Ὁ καθηγητὴς J. Popitz ¹ τέως ὑφυπουργὸς τῶν οἰκονομικῶν

1. J. Popitz: Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe. Steuerwirtschaftliche Probleme der Gegenwart, Festgabe fuer H. Grossmann Berlin 1932 σ. 138–175.

τῆς Γερμανίας, εἰς εἰδικήν του μελέτην ἐξετάζει διὰ μακρῶν τὸ ζήτημα τῆς ὑπαγωγῆς ἢ μὴ εἰς τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων, ὑποστηρίζει δὲ τελικῶς μικτὴν λύσιν διὰ τὸ γερμανικὸν φορολογικὸν σύστημα, ἥτοι ἀπαλλαγὴν μὲν τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων ἐκ τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος, μεγαλύτεραν δὲ ἐπιβάρυνσιν τούτων εἰς τὰ κατὰ μέρη φορολογικὰ συστήματα τῶν κοινοτήτων διὰ τοῦ φόρου τῶν δημοτῶν. (Bürgersteuer).

Ἐν Ἑλλάδι τὰ πράγματα ἔχουν ἄλλως: τὰ ἐλευθέρια ἐπαγγέλματα ὑπάγονται κατ'ἀρχὴν εἰς τὸν φόρον ἐπιτηδεύματος καὶ ἰσχύει διὰ ταῦτα ἡ αὐτὴ κλίμαξ φόρου. Εἰς τὴν πρακτικὴν ὅμως ἡ κρίσις τῶν εἰδικῶν ἐπιτροπῶν εἶναι ἰδιαιτέρως ἐπιεικῆς, προκειμένου περὶ τῆς κατατάξεως τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελματιῶν.

Ἐλάχιστοι τῶν ἀσκούντων ἐλευθέρια ἐπαγγέλματα ἔχουν καταταγῆ εἰς τὰς ἀντιστοιχοῦσας εἰς τὸ εἰσόδημα των κλάσεις. Ἀρκεῖ ν'ἀναφέρωμεν ὅτι, καίτοι ἐν Ἀθήναις ὑπάρχουν πλεῖστοι δικηγόροι ὁμολογουμένως μεγάλου εἰσοδήματος, πέντε (5) τούτων μόνον ἔχουν καταταγῆ εἰς τὴν 22 κλάσιν μὲ τεκμαρτὸν εἰσόδημα 150000 δραχμῶν, τέσσαρες (4) εἰς τὴν εἰκοστὴν κλάσιν μὲ τεκμαρτὸν εἰσόδημα 127500 δρχ. καὶ δύο (2) εἰς τὴν δεκάτην ἕκτην μὲ εἰσόδημα 87500 δραχμῶν. Μὲ ἄλλους λόγους οἱ δικηγόροι τῶν Ἀθηνῶν οἱ πραγματοποιοῦντες εἰσόδημα μηνιαῖον ἀνώτερον τῶν ἑξ χιλιάδων πεντακοσίων (6,500) ἀνέρχονται εἰς τὸν ἀριθμὸν τῶν ἑνδεκα (11)!! Τὸ αὐτὸ παρατηρεῖται καὶ διὰ τοὺς ἰατρούς. Ἐκ τῶν ἰατρῶν τῶν Ἀθηνῶν 15 κατετάγησαν εἰς τὴν 22αν κλάσιν, 8 εἰς τὴν 20ήν, οἱ ἔχοντες δὲ μηνιαῖον εἰσόδημα ἄνω τῶν 6500 δραχμῶν ἀνέρχονται εἰς 31.

Ἡ ἐξαιρετικὴ αὐτὴ ἐπιείκεια ὀφείλεται κατὰ γενικὸν λόγον εἰς τὴν κρατοῦσαν ἀρχὴν τῆς ἐπιεικοῦς κατατάξεως τῶν ἐπιτηδεύματων καὶ κατὰ δεύτερον λόγον εἰς τὴν ἐν τῇ πράξει ἐλαφροτέραν ἐπιβάρυνσιν τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων.

Διὰ ν'ἀποφευχθοῦν αἱ παρατηρούμεναι αὗται ἀνισότητες ἐφ'ὅσον κατ'ἀρχὴν ἀναγνωρίζεται τὸ ἄδικον τῆς διὰ τοῦ αὐτοῦ μέτρου κρίσεως φορολογουμένων διαφόρου οἰκονομικῆς δυναμικότητος, θὰ ἔπρεπε νὰ καθιερωθῆ διὰ τὰ ἐλευθέρια ἐπαγγέλματα ἐλαφρώτερα κλίμαξ.

Ζήτημα δημιουργεῖται ἐπίσης ὡς πρὸς τὴν ὑπαγωγὴν εἰς τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος τῶν ἐκ τῆς γεωργίας κερδῶν. Εἰς μερικὰς χώρας τῆς Γερμανίας, ὡς εἰς τὸ Baden καὶ εἰς τὸ Hessen, οἱ κλάδοι οὗτοι τῆς Γεωργίας περιλαμβάνονται εἰς τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος, εἰς ἄλλας, ὡς τὴν Πρωσσίαν, Βαυαρίαν καὶ Βυτεμβέργ-

γην, παραμένουν ἐκτὸς φορολογίας. Εἰς τὴν Σαξωνίαν ἀπηλλάγησαν τελευταίως τοῦ φόρου.

Ἡ ἐκ τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος ἀπαλλαγὴ τῆς γεωργίας καὶ τῶν συναφῶν πρὸς ταύτην κλάδων, ὅπου αὐτὴ ἰσχύει ἀνάγεται εἰς πολλοὺς λόγους: α') εἰς τὸ ὅλον φορολογικὸν σύστημα β') εἰς τὴν δυσκολίαν τοῦ προσδιορισμοῦ τῶν βάσεων ὑπολογισμοῦ τοῦ φόρου.

Εἰς τὰ περισσότερα φορολογικὰ συστήματα τὰ ἐκ τῆς γεωργίας εἰσοδήματα ὑπόκεινται εἰς εἰδικὸν φόρον, καθοριζόμενον ἐπὶ τῇ βάσει τῆς ὑπὸ τῶν κτηματολογίων προσδιοριζομένης ἀξίας καὶ ἀπαλλάσσονται κατὰ συνέπειαν τοῦ ἀντιστοίχου φόρου, τοῦ ἐπιβαλλομένου ἐπὶ τῶν λοιπῶν ἐπιχειρήσεων. Ἐξ ἑτέρου προκύπτουν σοβαρὰ δυσκολία εἰς τὸν προσδιορισμὸν τοῦ κεφαλαίου, τῆς προσόδου καὶ τῶν λοιπῶν ἐνδεικτικῶν στοιχείων, τὰ ὅποια λαμβάνονται εἰς τὴν φορολογίαν τοῦ ἐπιτηδεύματος ὑπ' ὄψιν πρὸς ὑπολογισμὸν τοῦ φόρου.

Ὑφίστανται πάντοτε διαφοραὶ εἰς τὸν τρόπον τῆς φορολογίας τῶν ἐπιχειρήσεων, αἵτινες ἀποσκοποῦν εἰς τὴν ἐπεξεργασίαν καὶ ἐν γένει διασκευὴν γεωργικῶν πρώτων ὑλῶν ἢ προϊόντων. Ἐπιχειρήσεις ἐπὶ τῇ ὑποθέσει παρασκευῆς βουτύρου, τυροῦ καὶ λοιπῶν κτηνοτροφικῶν προϊόντων, ἔστω καὶ ἰδίας παραγωγῆς, ὑπόκειται εἰς τὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος.

Ὡς πρὸς τὰς ἐκ τοῦ φόρου ἐξαιρέσεις ἔχει νὰ παρατηρήσῃ τις ὅτι αὗται κυρίως εἶναι κοινωνικοπολιτικῆς μᾶλλον φύσεως. Ἐξαιροῦνται τὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου, αἱ ἐν γένει κρατικαὶ ἐπιχειρήσεις καὶ ἐπαγγέλματά τινα γνωστῆς χαμηλῆς φορολογικῆς ἀντοχῆς. Οἱ συνεταιρισμοὶ κατὰ κανόνα ἀπαλλάσσονται τῆς φορολογίας, καίτοι τοῦτο δὲν τηρεῖται ἀπολύτως εἰς ὅλας τὰς νομοθεσίας.

2. Αἱ βάσεις ὑπολογισμοῦ τοῦ φόρου.

Τὸ ζήτημα τοῦ τρόπου τοῦ καθορισμοῦ τῆς προσόδου καὶ τοῦ ἐπὶ ταύτης ὑπολογισμοῦ τοῦ φόρου παρουσιάζει τὰς μεγαλύτερας δυσκολίας κατὰ τὴν ἐπιβολὴν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος.

Τὸ κέρδος τῆς ἐπιχειρήσεως παρουσιάζει πολλὰς διακυμάνσεις. Δὲν δύναται νὰ καθορισθῇ ἀκριβῶς ἐπὶ τῇ βάσει ὠρισμένων στοιχείων καὶ ἐνδείξεων. Ἐξαρτᾶται καὶ ἐκ τοῦ χρόνου καὶ ἐκ τοῦ τόπου καὶ ἐκ τοῦ εἴδους τῆς ἐπιχειρήσεως. Τὸ ἀποτέλεσμα μιᾶς διαχειριστικῆς περιόδου δὲν συμφωνεῖ ἀπολύτως πρὸς τὸ τῆς προηγουμένης ἢ τῆς ἐπομένης. Τυπικῶς ὑφίστανται διαφοραὶ ἐπιδρῶσαι οὐσιω-

δῶς ἐπὶ τῆς διαμορφώσεως τοῦ τελικοῦ ἀποτελέσματος, κέρδους ἢ ζημίας. Ἀναλόγως τοῦ εἴδους τῆς ἐπιχειρήσεως ἀνάλογον εἶναι καὶ τὸ ἀποτέλεσμα. Οἱ συντελεσταὶ τῆς παραγωγῆς τοῦ ἀποτελέσματος ἐξαρτῶνται ἐκ τοῦ μεγέθους τῆς ἐπιχειρήσεως. Εἰς μίαν μικρὰν ἐπιχείρησιν ὁ ρόλος τοῦ κεφαλαίου εἶναι πολὺ περιωρισμένος, αὐξανόμενος μὲ τὴν εὐρυσιν τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἡ ὀργάνωσις τῆς ἐπιχειρήσεως, αἱ τεχνικαὶ μέθοδοι, ἡ θέσις τῆς ἐπιχειρήσεως ὡς πρὸς τὰς ἀγορὰς πρώτων ὑλῶν καὶ ὡς πρὸς τὰς ἀγορὰς καταναλώσεως τῶν προϊόντων, τὸ μέγεθος τῶν πιστώσεων, τὸ ποσὸν τῶν ἀποσβέσεων ἐπιδροῦν σημαντικῶς ἐπὶ τοῦ κέρδους. Ἡ προσωπικότης ἐξ ἑτέρου τοῦ ἐπιχειρηματίου καὶ ὁ ρυθμὸς τῶν οἰκονομικῶν διακυμάνσεων παίζουσι ἐξ ἴσου σπουδαῖον ρόλον εἰς τὴν διαμόρφωσιν τοῦ ἐπιχειρηματικοῦ κέρδους.

Πάντες οἱ ἀνωτέρω οὗτοι παράγοντες εἶναι ἀνάγκη νὰ ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν ἵνα προσδιορισθῇ ἐπακριβῶς τὸ πρὸς φορολογίαν τῆς ἐπιχειρήσεως εἰσόδημα.

Ἄλλ' ἐρωτᾶται ποῖον εἶναι τὸ στοιχεῖον ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον δέον νὰ ληφθῇ ὡς βάσις πρὸς ὑπολογισμὸν τοῦ εἰσοδήματος, στοιχεῖον τὸ ὁποῖον κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον δὲν θὰ παραγνωρίσῃ τὴν συμβολὴν τῶν ἀνωτέρω ἀναφερθέντων ρυθμιστῶν;

Αἱ πρὸς προσδιορισμὸν τῆς φορολογητέας ὕλης χρησιμοποιούμεναι μέθοδοι εἶναι διάφοροι. Αἱ κυριώτεραι τούτων εἶναι αἱ κατωτέρω ἀναφερόμεναι:

α') Κατὰ τὰς ξίς τῶν ἐπιτηδευματιῶν κατὰ κατηγορίαν ἐπιχειρήσεων: Ἡ διαβάθμισις τῶν ἐπιτηδευματιῶν κατὰ κατηγορίαν ἀναλόγως τοῦ εἴδους τῆς ἀσκουμένης ἐπιχειρήσεως παρέχει γενικὰς ἐνδείξεις διὰ τὸν καθορισμὸν τῆς φορολογικῆς εἰσφορᾶς ἐκάστου. Τὸ σύστημα τοῦτο ἀποτελεῖ χονδρικήν προσπάθειαν καταμερισμοῦ τοῦ φορολογικοῦ βάρους μεταξὺ τῶν διαφόρων ἐπιτηδευμάτων. Οἱ ἐπιτηδευματῆται κατατάσσονται εἰς ὁμάδας ἀναλόγως τοῦ ἐπαγγέλματος καθοριζομένων πρὸς τοῦτο ἀναλόγως τῶν φορολογικῶν ποσοστῶν. Τὸ σύστημα τοῦτο ἐφηρμόζετο ὑπὸ τῆς γαλλικῆς νομοθεσίας τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος μέχρι τοῦ 1917 καὶ ὑπὸ τῆς ἑλληνικῆς μέχρι τοῦ 1919. Συνήθως ἡ διαβάθμισις κατ' εἶδος ἐπαγγέλματος συνδυάζεται καὶ μὲ τὸν τρόπον τῆς ἀσκήσεως τῆς ἐπιχειρήσεως. Λαμβάνεται δηλαδὴ ὑπ' ὄψιν καὶ ὁ πληθυσμὸς τοῦ τόπου ἔνθα ἀσκεῖται τὸ ἐπιτήδευμα.

Τὸ εἶδος ὅμως τῆς ἀσκουμένης ἐπιχειρήσεως καὶ ὁ πληθυσμὸς τοῦ μέρους εἰς τὸ ὁποῖον αὕτη ἀσκεῖται δὲν ἀποτελοῦν στοιχεῖα ἱκανὰ νὰ προσδιορίσουν τὴν οἰκονομικὴν δυναμικότητα. Τὸ μέγεθος τοῦ

πληθυσμοῦ δὲν παρέχει πάντοτε ἔνδειξιν τῆς εὐρωστίας τῆς ἐπιχειρήσεως. Εἰς μίαν μικρὰν πόλιν εἶναι δυνατὸν νὰ ἔχη ἐγκατασταθῆ βιομηχανία μεγάλης ἀποδόσεως, ἐνῶ ἀντίστοιχος βιομηχανία εἰς μεγαλύτεραν πόλιν νὰ λειτουργῇ ὑπὸ δυσμενεστέρας συνθήκας.

Εἰς ὠρισμένας κατηγορίας ἐπαγγελλμάτων ἡ συμβολὴ τοῦ πληθυσμοῦ εἶναι πρωτεύουσας σημασίας διὰ τὸ ἀποτέλεσμα τῆς ἐπιχειρήσεως, λαμβάνεται δὲ ἰδιαιτέρως ὑπ' ὄψιν ὑπὸ τοῦ νομοθέτου. Εἰς μερικάς μάλιστα τῶν νεωτέρων νομοθεσιῶν καταβάλλεται ἰδιαιτέρα προσοχὴ εἰς τὸν τοπικὸν παράγοντα. Εἰς τὸν ἰσπανικὸν φόρον τοῦ ἐπιτηδεύματος ἐπὶ παραδείγματι, οἱ δικηγόροι διαιροῦνται εἰς 10 περιφερειακὰς κλάσεις, ὡς βάσις δὲ τῆς διαιρέσεως ταύτης λαμβάνεται ἡ ἔδρα τῶν δικαστηρίων. Εἰς τὴν σημερινὴν Ρωσσίαν οἱ ἐπιτηδευματῖαι διαιροῦνται εἰς ζώνας ἀναλόγως τῆς γεωγραφικῆς θέσεως τῆς ἐπιχειρήσεως. Τὸ αὐτὸ παρατηρεῖται καὶ εἰς τὸ πολωνικὸν σύστημα τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος. Εἰς τὴν ἑλληνικὴν νομοθεσίαν τοῦ ἰσχύοντος φόρου ἐπιτηδεύματος λαμβάνεται πρόνοια τοῦ πληθυσμοῦ διὰ τὰς τέσσαρας κατωτέρας κλάσεις. Πλεῖστοι ὅμως παράγοντες, δρῶντες διαφοροτρόπως εἰς τὴν δημιουργίαν τοῦ οἰκονομικοῦ ἀποτελέσματος τῆς ἐπιχειρήσεως, παραβλέπονται ἐντελῶς ὑπὸ τοῦ συστήματος τούτου.

β') Τὸ τεκμήριον τοῦ ἐνοικίου. Ὁνομοθέτης ἐπέζητησε νὰ βασίση τὴν φορολόγησιν τῶν ἐπιτηδευματιῶν εἰς ὠρισμένα ἐξωτερικὰ σημεῖα, τὰ ὁποῖα προσδιορίζουν κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἥττον καὶ τὴν δυναμικότητα τῆς ἐπιχειρήσεως. Τὸ κύριώτερον πρὸς τοῦτο στοιχεῖον, τὸ ὁποῖον ἀπετέλεσε τὴν βάσιν πολλῶν φορολογικῶν συστημάτων, ὑπῆρξε τὸ ἐνοίκιον. Ἀναλόγως τοῦ ἐνοικίου τοῦ καταστήματος, τοῦ χρησιμοποιουμένου ὑπὸ τοῦ ἐπιτηδευματίου καὶ ἐνίοτε τοῦ ἐνοικίου τῆς ἰδιωτικῆς αὐτοῦ κατοικίας ὑπελογίζετο ὁ φόρος. Ὁ γαλλικὸς φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος, ὡς καὶ ὁ ἑλληνικὸς τοιοῦτος μέχρι τοῦ 1906 ἐβασίσθησαν κατὰ πολὺ ἐπὶ τοῦ ἐνοικίου. Τὸ σύστημα τοῦ ἐνοικίου εἰς τὴν Γερμανίαν ἔτυχε πολὺ περιορισμένης ἐφαρμογῆς. Τὸ 1921 εἰσάγεται εἰς τὴν Σαξωνίαν, ἵνα καταργηθῇ δύο ἔτη βραδύτερον, κατὰ τὸ 1923.

Τὸ τεκμήριον τοῦ ἐνοικίου δὲν παρέχει ἀσφαλὲς κριτήριον τῆς φορολογικῆς ἰκανότητος. Ὑπάρχουν ἐπαγγέλματα προσοδοφόρα ἀπαιτοῦντα περιορισμένον χῶρον διὰ τὴν ἐξάσκησιν τούτων. Ἐκ τοῦ ποσοῦ τοῦ καταβαλλομένου ἐνοικίου δὲν ἔπεται ὅτι ἡ οἰκονομικὴ τοῦ ἐπιχειρηματίου δυναμικότης, εὐρίσκεται εἰς σταθερὰν σχέσιν ἀναλογίας πρὸς τὸ ποσὸν τοῦ πληρωνομένου ἐνοικίου. Τὸ ἐνοίκιον τῆς κατοικίας ἰδίᾳ ἐξαρτᾶται ἀπὸ τὸν ἀριθμὸν τῶν συνοικούντων

προσώπων, ἀπὸ τὰς κοινωνικὰς ὑποχρεώσεις ἐκάστου καὶ ἀπὸ πλείστους ἄλλους παράγοντας μὴ καθοριζομένους ἀπολύτως ἐκ τῆς οἰκονομικῆς ἱκανότητος. Μεθ'ἐκάστην αὔξησιν ἢ ἐλάττωσιν τοῦ εἰσοδήματος, εἶναι παρατηρημένον, δὲν λαμβάνει χώραν καὶ ἀλλαγὴ κατοικίας, δηλαδή δὲν γίνεται προσαρμογὴ ἄμεσος τῆς κατοικίας πρὸς τὴν εἰσοδηματιακὴν κατάστασιν ἐκάστου ἐπιτηδευματίου. Ἐκ τῶν στατιστικῶν ἐρευνῶν ἔχει διαπιστωθῆ ἄλλως τε ὅτι τὰ ἔξοδα διατροφῆς καὶ κατοικίας δὲν αὐξάνουν ἀναλόγως πρὸς τὴν αὔξησιν τοῦ εἰσοδήματος. (Νόμος τοῦ Engel, Engelsches Gesetz). Ὑψουμένου τοῦ εἰσοδήματος ὑψοῦνται ἀριθμητικῶς μὲν τὰ ἔξοδα διατροφῆς καὶ κατοικίας οὐχὶ ὁμως καὶ σ χ ε τ ι κ ῶ ς. Ἐκ τῶν ἐνεργηθειῶν στατιστικῶν ἐρευνῶν διεπιστώθη ὅτι ἐπὶ οἰκογενειῶν εἰσοδήματος μέχρι 3000 μάρκων ἑτησίως, τὰ ἔξοδα διατροφῆς καὶ κατοικίας ἀπορροφοῦν τὰ 57.9ο)ο τοῦ συνόλου τῶν ἐσόδων, ἐνῶ ἐπὶ οἰκογενειῶν εἰσοδήματος μέχρι 7300 μάρκων ἑτησίως τὰ 35.6ο)ο. Παρατηρεῖται συνεπῶς σημαντικὴ μείωσις τῆς ποσοτικῆς σχέσεως ἐφ'ὅσον τὸ εἰσόδημα αὐξάνει. ¹

γ') Ὁ κύκλος τῶν ἐργασιῶν. Μεταξὺ κύκλου ἐργασιῶν (τζίρου) καὶ κέρδους ὑπάρχει συνήθως ἀναλογία τις, δι'ὠρισμένα δὲ εἶδη ἐπιχειρήσεων δύναται ἢ ἀναλογία αὕτη νὰ καθορισθῆ μεταξὺ ὀρίων περίπου σταθερῶν καὶ μὴ ἀφισταμένων κατὰ πολὺ. Πρέπει ὁμως νὰ διακρίνη τις κατ'ἀρχὴν τὰς ἐπιχειρήσεις τὰς ἐργαζομένας μὲ μεγάλην κατανάλωσιν καὶ μικρὸν περιθώριον κέρδους, ἀπὸ τὰς ἐπιχειρήσεις ἐκείνας τῶν ὁποίων τὸ ποσοστὸν κέρδους ἐπὶ τοῦ συνόλου τῶν πωλήσεων, εὐρίσκεται εἰς μεγαλυτέραν ἀναλογικὴν σχέσιν.

Κατὰ ταῦτα καθορισμὸς τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος ἀναλόγως τοῦ κύκλου ἐργασιῶν γενικῶς, ἄνευ εἰδικωτέρων διακρίσεων, ἄγει εἰς ἐσφαλμένα καὶ ἐπιζήμια διὰ τὴν ἐπιχείρησιν ἀποτελέσματα. Ὅπου συνεπῶς ὁ τζίρος τῆς ἐπιχειρήσεως λαμβάνεται ὡς βᾶσις πρὸς ὑπολογισμὸν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος, ἐπιβάλλονται εἰδικαὶ διακρίσεις καθ'ὀμάδας ἐπαγγελμάτων, κατὰ μέγεθος ἐπιχειρήσεων κλπ.

Ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος εἰς τὴν Πολωνίαν, ὅπου βασίζεται κυρίως ἐπὶ τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, λαμβάνει ὑπ'ὄψιν ὅλας τὰς εἰδικὰς περιπτώσεις καθορίζων εἰδικώτερον δι'ὠρισμένα εἶδη ἐπιχειρήσεων τὸν κύκλον τῶν ἐργασιῶν καὶ τὸ ποσοστὸν τοῦ φόρου. Διὰ τὰ

1. Τὰ ἀποτελέσματα τῆς ἐρεύνης ἐδημοσιεύθησαν εἰς τὸ ὑπὸ τῆς Στατιστικῆς ὑπηρεσίας τῆς Γερμανίας ἐκδιδόμενον περιοδικὸν «Wirtschaft und Statistik» τοῦ ἔτους 1929 καὶ εἰς τὰ ὑπ' ἀρ. 20, 22, 24 τεύχη αὐτοῦ.

μεγάλα ἔμπορικά καταστήματα ἐπὶ παραδείγματι λαμβάνεται ὡς τζίρος τὸ σύνολον τῶν ἀκαθαρίστων εἰσπράξεων, διὰ τὰ πιστωτικά ἰδρύματα τὸ ποσὸν τῶν βραχυπροθέσμων πιστώσεων, διὰ τὰς ἀσφαλιστικὰς ἑταιρείας τὸ ποσὸν τῶν ἀσφαλίστρων καὶ οὕτω καθεξῆς.

Ὁ ἰαπωνικὸς φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος, ὅστις καὶ οὗτος λαμβάνει τὸν κύκλον ἐργασιῶν ὡς βάση, χωρίζει τὰς ἐπιχειρήσεις εἰς δύο μεγάλας ομάδας: χονδρικῆς καὶ λιανικῆς πωλήσεως. Δι' ἑκάστην τῶν κατηγοριῶν τούτων καὶ ἀναλόγως τοῦ εἴδους τοῦ ἐπαγγέλματος ὀρίζει ἰδιαίτερον ποσοστὸν φόρου, ἑλαφρότερον διὰ τὰς ἐπιχειρήσεις χονδρικῆς πωλήσεως καὶ κατὰ τι βαρύτερον διὰ τὰς τῆς λιανικῆς πωλήσεως.

Ἡ Ρωσσία ἐπίσης ἀπὸ τοῦ 1925 χρησιμοποιεῖ τὸ σύστημα τοῦ κύκλου ἐργασιῶν διὰ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος.

Ἐν Ἑλλάδι ὁ κύκλος τῶν ἐργασιῶν ἀποτελεῖ στοιχεῖον, ὅπερ λαμβάνεται ὑπ' ὄψιν ὑπὸ τῆς Ἐπιτροπῆς πρὸς μὀρφωσιν γνώμης ὡς πρὸς τὴν διαβάθμισιν τοῦ ἐπιτηδευματίου. Δὲν ἀποτελεῖ ὅμως τὴν βάση τοῦ ὑπολογισμοῦ τοῦ φόρου, οὐδὲ στοιχεῖον περιοριστικὸν διὰ τὴν Ἐπιτροπὴν κατατάξεως. Εἰς τὰς τρεῖς προαναφερθεῖσας χώρας, Ἰαπωνίαν, Πολωνίαν καὶ Ρωσσίαν, ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος ἔχει συγχωνευθῆ μετὰ τὸν φόρον κύκλου ἐργασιῶν, παρουσιάζων οὕτω μικτὸν χαρακτήρα. Τελευταίως συνεζητήθη καὶ παρ' ἡμῖν ὁ συνδυασμὸς τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος μετὰ τὸν φόρον κύκλου ἐργασιῶν.

δ') Ἄλλα ἐνδείξεις τῆς ἀντοχῆς τοῦ ἐπαγγελματίου. Ὁ νομοθέτης συνήθως λαμβάνει ὑπ' ὄψιν διὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος ὅλα ἐκεῖνα τὰ ἐξωτερικὰ σημεῖα, τὰ ὅποια παρέχουν βασίμους ἐνδείξεις καὶ ἀποτελοῦν τεκμήρια τοῦ βαθμοῦ τῆς οἰκονομικῆς δυναμικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως. Πρὸς τοῦτο ὁ ἀριθμὸς τοῦ ἀπασχολουμένου προσωπικοῦ, τὸ ποσὸν τῶν πληρωνομένων μισθῶν, ἡ δύναμις τῶν χρησιμοποιουμένων μηχανῶν, τὸ μέγεθος τοῦ ἐργαζομένου κεφαλαίου ἀποτελοῦν τὰ κυριώτερα στοιχεῖα πρὸς προσδιορισμὸν τῆς φορολογικῆς ἰκανότητος ἐκάστου ἐπαγγελματίου.

Τὰ στοιχεῖα ταῦτα δὲν χρησιμοποιοῦνται μεμονωμένως, ὅποτε βεβαίως δὲν παρέχουν ἀσφαλῆ δεδομένα διὰ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ τεκμαρτοῦ εἰσοδήματος, ἀλλ' ἐν συνδυασμῶ πρὸς ἄλληλα. Σήμερον παρ' ὅλον τοῦτο εἰς τὰς γερμανικὰς περιοχὰς καὶ συγκεκριμένως εἰς τὰς περιφερείας τοῦ Ρήνου χρησιμοποιεῖται ὑπὸ τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας τῶν κοινοτήτων ὡς βάση πρὸς ὑπολογισμὸν τοῦ φό-

ρου ὁ ἀριθμὸς τοῦ ἀπασχολουμένου προσωπικοῦ. Τοῦτο ὅμως ὀφείλεται εἰς εἰδικούς λόγους, βασιζέται δ' ἐν μέρει εἰς τὴν θεωρίαν τοῦ φόρου, ὡς παροχῆς ἔναντι ἀντιπαροχῆς ¹.

Ἀντὶ τοῦ ἀριθμοῦ τοῦ ἀπασχολουμένου προσωπικοῦ λαμβάνεται συνήθως τὸ ποσὸν τῶν πληρωνομένων μισθῶν, σύστημα τὸ ὁποῖον, εἰς ἐποχὰς μάλιστα πληθωρισμοῦ, ὡς συνέβη εἰς τὴν Γερμανίαν, παρέχει μεγαλυτέρας ἐγγυήσεις ὡς πρὸς τὴν σταθερότητα τῆς ἀποδόσεως τῶν φόρων.

Τὸ ἐργαζόμενον κεφάλαιον ἀποτελεῖ ἐπίσης στοιχεῖον προσδιορισμοῦ τοῦ φόρου, χρησιμοποιεῖται δὲ ἰδίως εἰς τὰς γερμανικὰς χώρας Baden καὶ Hessen. Συνηθέστερον ὅμως τὸ στοιχεῖον τοῦ ἐργαζομένου κεφαλαίου λαμβάνεται συμπληρωματικῶς πρὸς τὰ ἄλλα στοιχεῖα καὶ ἰδίᾳ πρὸς τὸ εἰσόδημα τῆς ἐπιχειρήσεως ².

· ε') Τὸ εἰσόδημα. Ὅλαι αἱ μέχρι τοῦδε ἐκτεθεῖσαι μέθοδοι ἔχουν ὡς ἀπώτερον ἀντικειμενικὸν σκοπὸν τὴν ἐξακρίβωσιν τοῦ εἰσοδήματος καὶ δὴ τοῦ καθαροῦ τοιούτου. Οὕτω, ὁ σημερινὸς προέχων χαρακτήρ τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος εἶναι ἡ φορολόγησις τῆς προσόδου. Πρὸς τοῦτο ὑπολογίζεται ἡ τεκμαρτὴ πρόσοδος κατὰ μέσον ὄρον μιᾶς μακροτέρας χρονικῆς περιόδου. Ὁ μέσος ὄρος ἀποβλέπει εἰς τὴν ἐξίσωσιν τυχόν ἀποτελεσμάτων ὀφειλομένων εἰς τὰς οἰκονομικὰς διακυμάνσεις καὶ μὴ δυναμένων νὰ χαρακτηρισθοῦν ὡς φυσιολογικά. Τὸ ἐξαιρετικὸν ἔκτακτον κέρδος μιᾶς περιόδου ὀφειλόμενον τυχόν εἰς εἰδικούς λόγους ὡς καὶ ἡ ζημία ἑτέρας περιόδου δὲν δύνανται ν' ἀποτελέσουν βάσιν πρὸς ὑπολογισμὸν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος. Γενικῶς ἔχει γίνει σήμερον δεκτὸν ὅτι τὴν ὀρθοτέραν βάσιν πρὸς ὑπολογισμὸν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος παρέχει τὸ καθαρὸν εἰσόδημα. Τὸ σύστημα τοῦτο ἰσχύει εἰς ὅλα σχεδὸν τὰ

1. Εἰς τὰς περιοχὰς τοῦ Ρήνου ἐν Γερμανίᾳ, λόγω τῆς ἀποτόμου ἀναπτύξεως τῆς βιομηχανίας, παρατηρήθη μεγάλη συγκέντρωσις ἐργατικοῦ πληθυσμοῦ ἢ ἐξυπηρέτησις τῶν ἀναγκῶν τοῦ ὁποῖου (ἐκπαίδευσις ἀσφάλεια κλπ.) ἀπῆται σημαντικὰ ἔξοδα, εἰς τὰ ὁποῖα δὲν ἦτο δυνατόν ν' ἀνταποκριθοῦν τὰ οἰκονομικὰ τῶν ὀργανισμῶν τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως· τούτου ἕνεκα προῆλθον εἰς τὴν ἀπόφασιν ἐπιβολῆς τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος δι' ἑκάστην βιομηχανίαν, ἀναλόγως τοῦ ἀριθμοῦ τῶν χρησιμοποιουμένων ἐργατῶν καὶ ὑπαλλήλων (Gewerbekopfsteuer). Πρβλ. K B r ä u e r: Die Gewerbesteuer εἰς τὸ Handbuch der Finanzwissenschaft. Τόμος Δεύτερος σελ. 42. Ὁμοίως: A. O e h l e r, Die besondere Gewerbesteuer in den Gemeinden des rheinisch-westfälischen Industriegebiets, Jena 1922.

2. Ἐν Γερμανίᾳ ἡ μεγαλυτέρα ἐπιβάρυνσις τῶν εἰσοδημάτων ἐκ κεφαλαίου ἐπιτυγχάνεται διὰ τοῦ συνδυασμοῦ παραλλήλως πρὸς τὴν φορολογίαν τοῦ εἰσοδήματος καὶ ἐλαφρᾶς φορολογίας τοῦ κεφαλαίου (Vermögenssteuer).

Κράτη, ὅπου ἐφαρμόζεται ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος. Ἡ Ρουμανία, ἡ Βουλγαρία, ἡ Πορτογαλία, ἡ Αὐστρία, αἱ περισσότεραι χῶραι τῆς Γερμανίας πλὴν τῆς Baden καὶ Hessen, ἡ Ἑλλάς χρησιμοποιοῦν τὸ εἰσόδημα πρὸς ὑπολογισμὸν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος. Ἐννοεῖται ὅτι ἡ ἔννοια τοῦ εἰσοδήματος τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος δὲν συμπίπτει ἀπολύτως πρὸς τὴν ἔννοιαν τοῦ εἰσοδήματος τοῦ φόρου «καθαρῶν προσόδων».

Εἰς τὴν περίπτωσιν π.χ. καθ' ἣν περισσότερα τοῦ ἑνὸς καταστήματα ἀνήκουν εἰς ἓν καὶ τὸ αὐτὸ πρόσωπον ἢ ἀντιθέτως, ὅταν περισσότερα πρόσωπα συμμετέχουν εἰς μίαν ἐπιχείρησιν ὁ ὑπολογισμὸς τῆς φορολογητέας βάσεως γίνεται διαφοροτρόπως διὰ τὸν φόρον ἐπιτηδεύματος καὶ ἄλλως διὰ τὸν φόρον καθαρῶν προσόδων. Εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν τὸ φορολογητέον εἰσόδημα θὰ ἐξευρεθῆ ἐκ τῆς ἀθροίσεως τοῦ εἰσοδήματος τῶν κατὰ μέρος ἐπιχειρήσεων, εἰς τρόπον ὥστε, ἐὰν ἰσχύη προοδευτικὴ κλίμαξ φόρου (γερμανικὸς φόρος εἰσοδήματος), ἡ φορολόγησις θὰ εἶναι βαρυτέρα ἐφ' ὅσον αὐξάνει τὸ εἰσόδημα. Εἰς τὴν περίπτωσιν συμμετοχῆς εἰς ἐπιχείρησιν περισσοτέρων τοῦ ἑνός, ὁ μὲν φόρος ἐπιτηδεύματος θὰ ὑπολογισθῆ διὰ τὸ σύνολον τοῦ οἰκονομικοῦ ἀποτελέσματος τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐνῶ ὁ φόρος τῶν καθαρῶν προσόδων μερικῶς ἀναλόγως τῆς συμμετοχῆς ἐκάστου εἰς τὸ κέρδος τῆς ἐπιχειρήσεως.¹ Εἰς τὸ ζήτημα τῆς ἐκπτώσεως τυχόν τόκων κεφαλαίων ὑπάρχει διαφορὰ μεταξὺ τῶν δύο φόρων. Ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος, ἀνήκων εἰς τοὺς πραγματικούς φόρους, δὲν δύναται κατὰ κανόνα νὰ λαμβάνη ὑπ' ὄψιν τόκους κεφαλαίων καὶ ἄλλα ἔξοδα ἔχοντα σχέσιν μᾶλλον πρὸς τὸ πρόσωπον τοῦ ἐπιτηδευματίου.

Ἀνεξαρτήτως τῶν ἐννοιολογικῶν τούτων διαφορῶν, τὸ εἰσόδημα, ὡς ἀνωτέρω ἐλέχθη, ἀποτελεῖ τὴν βάσιν ὅλων τῶν νεωτέρων φόρων τοῦ ἐπιτηδεύματος. Ἡ Πρωσσία, ἡ Βαυαρία, ἡ Σαξωνία καὶ ἡ Βυρτεμβέργη χρησιμοποιοῦν μὲ μικράς τινας διαφοράς, πρὸς ὑπολογισμὸν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος, τὸ εἰσόδημα τὸ φορολογηθὲν εἰς τὸν φόρον τοῦ εἰσοδήματος τοῦ Reich. (Einkommensteuer). Ἡ Πορτογαλία ὡς ἐπίσης καὶ ἡ Ρουμανία προσπαθοῦν νὰ προσδιορίσουν τὸ καθαρὸν εἰσόδημα τεκμαρτῶς, κατ' ἐκτίμησιν. Ἐπίσης εἰς τὴν Αὐστρίαν ὡς καὶ εἰς τὴν Γερμανίαν καὶ τὴν Γαλλίαν τὸ εἰσόδημα τῶν μικρῶν ἐπιτηδευματιῶν τῶν μὴ τηρούντων ἐμπορικὰ βιβλία, προσδιορίζεται τεκμαρτῶς ὑπὸ εἰδικῶν Ἐπιτροπῶν. Εἰς τὴν Γαλλίαν

1. Ὁ ἑλληνικὸς φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος δὲν φορολογεῖ τὸ σύνολον τοῦ κέρδους τῆς ἐπιχειρήσεως ἀλλ' ἕκαστον συνεταῖρον ἰδιαιτέρως,

ἔχομεν διὰ τὰς κάτω ὠρισμένου κύκλου ἐργασιῶν ἐπιχειρήσεις τὸν προσδιορισμὸν τοῦ φόρου ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ κατ'ἀποκοπὴν συστήματος (à forfait). Τὸ αὐτὸ συμβαίνει εἰς τὴν Γερμανίαν διὰ τοὺς ἐπιτηδευματίας τοὺς ἔχοντας εἰσόδημα κάτω τῶν 8.000 μάρκων ἔτησίως καὶ τῶν ὁποίων τὸ εἰσόδημα ὑπολογίζεται κατ'ἐκτίμησιν ὑπὸ εἰδικῶν ἐπιτροπῶν κατὰ τὸ αὐτὸ σύστημα (Pauschalierung).

Ἐν Ἑλλάδι, διὰ τοὺς ἐπιτηδευματίας τοὺς ἔχοντας εἰσόδημα κάτω τῶν 150.000 δραχμῶν, ἰσχύει ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος, ὅστις ὑπολογίζεται ἀναλόγως τοῦ τεκμαρτοῦ εἰσοδήματος τοῦ προσδιοριζομένου ὑπὸ εἰδικῆς ἐπιτροπῆς, τῆς Ἐπιτροπῆς Κατατάξεως.

3. Παρατηρήσεις ἐπὶ τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος ἐν γένει.

Ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος δὲν κατέχει πλέον τὴν θέσιν, ἣν κατεῖχε παλαιότερον εἰς τὰ φορολογικὰ συστήματα τῶν διαφόρων χωρῶν. Εἶναι φόρος, τοῦ ὁποίου ἡ ἐξέλιξις συνεβάδισε παραλλήλως πρὸς τὴν ὅλην ἐξέλιξιν τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας ἐκάστης χώρας. Εἰς τὰς περιόδους τὰς παλαιότερας, ὅπου ἡ οἰκονομία δὲν εἶχεν ἀκόμη ἐξελιχθῆ, ὅπου αἱ φοροτεχνικαὶ ὑπηρεσίαι τοῦ Κράτους δὲν εἶχον τελείως ὀργανωθῆ, ὅπου τὸ ἐπίπεδον τῆς φορολογικῆς ἠθικῆς δὲν ἦτο ἰδιαιτέρως ἀνεπτυγμένον, ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ἀπετέλει τὸν κύριον φόρον, βάσει γενικῶν ἐξωτερικῶν ἐνδείξεων, τῶν ἐπαγγελματικῶν ἐν γένει ἐπιχειρήσεων. Σήμερον εἰς τὰ περισσότερα Κράτη ἀντεκατεστάθη ὑπὸ τοῦ φόρου τῆς καθαρᾶς προσόδου, περιωρίσθη δὲ ὡς κρατικὸς φόρος εἰς τὰς ἀγροτικὰς ἰδίαι χώρας, ὅπου δὲν ὑπάρχουν αἱ ἀπαραίτητοι προϋποθέσεις τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ φόρου τοῦ καθαροῦ εἰσοδήματος. Εἰς τὰς βιομηχανικὰς χώρας (Γερμανίαν, Γαλλίαν, Αὐστρίαν κλπ.) δὲν διεγράφη ὀλικῶς ἐκ τῶν φορολογικῶν νομοθεσιῶν, ἀλλὰ μετετέθη εἰς τὰ φορολογικὰ συστήματα τῶν ὀργάνων τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως.

Ὁ σημερινὸς τύπος τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος, εἰς ἅς χώρας οὗτος ἰσχύει, εἶναι κατὰ πολὺ διαφορετικὸς τοῦ παλαιότερου. Εἶνε περισσότερο ἐξελιγμένος καὶ προσηρμοσμένος πρὸς τὰς νεωτέρας ἀρχὰς τῆς γενικῆς θεωρίας περὶ φόρων. Δὲν βασίζεται πλέον εἰς γενικὰ ἐξωτερικὰ σημεῖα (ἐνοίκια κλπ.), δίδοντα ἀπλῶς χονδρικὴν τινα ἰδέαν τῆς δυναμικότητος τοῦ ἐπιτηδευματίου, ἀλλὰ χρησιμοποιεῖ καὶ λαμβάνει ὑπ'ὄψιν ὅλα ἐκεῖνα τὰ στοιχεῖα, τὰ ὁποῖα προσδιορίζουν κατὰ μεγάλην προσέγγισιν τὴν οἰκονομικὴν καὶ φορολογικὴν ἀντοχὴν ἐκάστης ἐπιχειρήσεως. Ὑπὸ τὴν νεωτέραν του μορφήν εἶναι περισσότερο φόρος τοῦ καθαροῦ εἰσοδήματος. Λαμβάνει ὑπ'ὄψιν τὴν προσωπικότητα τοῦ ἐπιχειρηματίου καὶ ὅλον ἐν ἀπομακρύνε-

ται τοῦ αὐστηροῦ τύπου τοῦ καθαρῶς πραγματικοῦ φόρου. Ἐκεῖ ὅπου δὲν ἀποτελεῖ, ὡς ἐν Γερμανίᾳ, διπλῆν ἐπιβάρυνσιν τοῦ αὐτοῦ εἰσοδήματος (κοινοτικὸς φόρος), εἶναι, ὡς ἐν Ἑλλάδι, σύστημα φορολογήσεως τῶν μικρῶν ἐπιχειρήσεων, ἡ ἐξακρίβωσις τοῦ καθαροῦ εἰσοδήματος τῶν ὁποίων δὲν εἶναι δυνατὸν νὰ πραγματοποιηθῇ ἐκ τοῦ ἐλέγχου τῶν ἐμπορικῶν βιβλίων.

Διὰ τὰς χώρας, τῶν ὁποίων ἡ ἐν γένει ἐξέλιξις καὶ γενικὴ κρατικὴ ὀργάνωσις δὲν ἐπιτρέπει τὴν ἐφαρμογὴν τοῦ φόρου καθαρῶν προσόδων, ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος παρουσιάζει μεγάλα πλεονεκτήματα καὶ διὰ τὸ Κράτος καὶ διὰ τοὺς φορολογουμένους. Τὸ κυριώτερον τούτων εἶναι ὅτι ἀποφεύγεται ἡ ἀνάμιξις τοῦ Κράτους εἰς τὰς ἰδιωτικὰς ὑποθέσεις τοῦ φορολογουμένου. Ὁ φόρος καθορίζεται ἐπὶ τῇ βάσει γενικῶν ἐνδείξεων τῆς οἰκονομικῆς δυναμικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως, ὑπὸ ἐιδικῶν ἐκτιμητικῶν ἐπιτροπῶν. Κατὰ ταῦτα τὰ ἔξοδα βεβαιώσεως τοῦ Κράτους εἶναι περιορισμένα, ὁ δὲ φορολογούμενος ἀπαλλάσσεται τοῦ πλήθους τῶν γραφειοκρατικῶν διατυπώσεων καὶ λοιπῶν προστριβῶν. Ἡ ἐπὶ τριετίαν δὲ ἰσχὺς τῶν καταλόγων καθιστᾷ ἐναργεστέραν, τὴν ἀξίαν τοῦ πλεονεκτήματος τούτου.

Ὡς μειονέκτημα τοῦ φόρου δύναται νὰ θεωρηθῇ τὸ ὅτι ὁ φόρος δὲν βασιζέται ἀπολύτως ἐπὶ τῆς καθαρᾶς προσόδου. Τὰ ὑπὸ τοῦ νομοθέτου λαμβανόμενα ἐνδεικτικὰ στοιχεῖα πρὸς κρίσιν τῆς φορολογικῆς ἰκανότητος ἐκάστου φορολογουμένου ἀποβλέπουν εἰς τὸν προσδιορισμὸν τοῦ εἰσοδήματος. Ἀκριβῆς ἐκτίμησις τοῦ πραγματικοῦ καθαροῦ εἰσοδήματος δὲν δύναται ὅμως νὰ ἐπιτευχθῇ ἀπολύτως. Ὁ φόρος ἄλλως ἀποβλέπει εἰς τὴν ἐξακρίβωσιν τοῦ τεκμαρτοῦ εἰσοδήματος μιᾶς ὠρισμένης χρονικῆς περιόδου, κατὰ κανόνα τριετίας, δὲν θέλει δὲ νὰ φορολογήσῃ τὰ τυχόν οἰκονομικὰ ἀποτελέσματα τῆς ἐπιχειρήσεως, τὰ ὀφειλόμενα εἰς ἐιδικοὺς λόγους, (οἰκονομικὰ διακυμάνσεις, κερδοσκοπίαν κλπ.) ἀλλὰ τὰ συνήθη φυσιολογικὰ τοιαῦτα. Ἐπίσης ὡς μειονέκτημα δύναται νὰ θεωρηθῇ τὸ γεγονός τῆς εὐκόλου ἐπιπτώσεως τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς καταναλώσεως. Ἡ ἐκ τῶν προτέρων γνῶσις τοῦ ποσοῦ τοῦ φόρου συντελεῖ εἰς τὸν συνυπολογισμὸν τούτου μετὰ τῶν λοιπῶν γενικῶν ἐξόδων εἰς τὴν τιμὴν τῆς πωλήσεως τοῦ ἐμπορεύματος. Παύει μὲ ἄλλους λόγους ὁ φόρος ν'ἀποτελῇ προαφαίρεσιν τοῦ εἰσοδήματος.

Τὰ μειονεκτήματα ταῦτα εἶναι ἀρκούντως σοβαρά, ὥστε νὰ μὴ δύναται τις νὰ υἱοθετήσῃ τὸν φόρον ἐπιτηδεύματος ὡς καθεστῶς μόνιμον. Θὰ εἶναι καὶ θὰ παραμένῃ προσωρινὸς φόρος, ἐφ'ὅσον αἱ γενικώτεραι προϋποθέσεις τῆς εἰσαγωγῆς τοῦ φόρου καθαρᾶς προσ-

όδου δὲν θὰ ὑφίστανται. Πρὸ τοῦ κινδύνου ἀποτυχίας διαφορετικῶν συστήματος φορολογίας τοῦ εἰσοδήματος, ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος θ' ἀποτελεῖ μίαν ἐπιβαλλομένην ἀνάγκην.

Ἡ πεῖρα ἄλλως τε πολλῶν Κρατῶν καὶ ἰδίᾳ τῶν δύο Βαλκανικῶν τῆς Βουλγαρίας καὶ τῆς Ἑλλάδος, ὅπου ἐπανεφέρθη ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος μετὰ μίαν ἀποτυχοῦσαν ἀπόπειραν εἰσαγωγῆς τοῦ φόρου τῶν καθαρῶν προσόδων, μᾶς διδάσκει ὅτι αἱ μεταρρυθμίσεις τῶν φορολογικῶν συστημάτων, ἐφ' ὅσον δὲν ὑφίστανται αἱ ἀναγκαῖαι προϋποθέσεις δι' ἐκάστην μεταβολήν, ἀποβαίνουν ἐπιζήμια διὰ τὰ συμφέροντα τοῦ Κράτους καὶ ἐπιβλαβεῖς διὰ τὴν ἐθνικὴν οἰκονομίαν τῆς Χώρας.

4. Ἱστορικὴ ἐξέλιξις τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος.

Ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος εἶναι εἷς τῶν ἀρχαιοτέρων φόρων. Ὁ Καθηγητὴς κ. Ἄ. Ἀνδρεάδης ἀναφέρει ὅτι ἵχνη τοῦ φόρου τούτου ἀπαντῶνται καὶ κατὰ τὴν κλασικὴν καὶ κατὰ τὴν Βυζαντινὴν περίοδον. Κατὰ τὴν Σατραπικὴν Οἰκονομίαν τῆς κλασσικῆς περιόδου ἀπαντᾶται τὸ χ ε ι ρ ω ν ἄ ξ ι ο ν, τὸ ὅποιον, κατὰ τὸν κ. Ἀνδρεάδην, φαίνεται ὅτι εἶχεν ἀπλῶς τὴν μορφήν ἀδείας (licence) ἐπὶ τῶν ἐπιτηδεύματων. ¹

Κατὰ τὴν Βυζαντινὴν περίοδον συναντᾶται τὸ χρυσάργυρον. Περὶ τούτου γίνεται λόγος παρὰ τῶν βυζαντινῶν χρονογράφων, χωρὶς νὰ παρέχωνται ἀκριβεῖς πληροφορίες. Κατὰ τὸν κ. Ἀνδρεάδην, τὸ χρυσάργυρον ἦτο εἶδος φόρου ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος τῶν ἐπιτηδευματιῶν, φαίνεται δὲ ὅτι συμπληρωματικῶς εἰσεπράττετο σὺν αὐτῷ καὶ φόρος ἐπὶ τῶν ζώων. ²

Ἀργότερον κατὰ τὴν ἀ ν α γ ἔ ν ν η σ ι ν, ὅπου κυριαρχεῖ ἡ περίοδος τῆς νομηματικῆς δημοσίας οἰκονομίας, ὑπῆρχεν ὑποχρέωσις ἐκείνων, οἵτινες ἤθελον ν' ἀσκῆσουν ἐπιτήδεύματι, νὰ ὑποβάλλωνται εἰς ὠρισμένον τέλος διὰ τὴν παροχὴν τῆς ἀδείας. Τὸ ζήτημα

1. Α. Μ. Ἀνδρεάδου: Ἱστορία τῆς Ἑλληνικῆς Δημοσίας Οἰκονομίας. Τόμος Α'. ἀπὸ τῶν ἡρωϊκῶν μέχρι τῶν Ἑλληνομακεδονικῶν χρόνων. Ἀθῆναι 1928 σελ. 125 ἐπ.

2. Τὸ χρυσάργυρον κατηργήθη ὑπὸ τοῦ Αὐτοκράτορος Ἀναστασίου συγκινηθέντος, ὡς ἱστορεῖται, ἐκ τινος τραγωδίας τοῦ ἐκ Γάζης Ἀνθίμου, εἰς ἣν ἡ ὑπόθεσις ἦτο, ὅτι εἷς πατὴρ ἐπώλησε τὴν τιμὴν τῆς θυγατρὸς του, ἵνα πληρῶσῃ τὸν φόρον. Βλ. Α. Μ. Ἀνδρεάδου: Παραδόσεις Δημοσίας Οἰκονομίας καὶ Στατιστικῆς. Μέρος Β. τὸ φορολογικὸν σύστημα τῆς Ἑλλάδος. Ἐκδιδόμενα ὑπὸ Χρ. Λαδᾶ, Ἀθῆναι 1920 σελ. 83.

τῶν ἀδειῶν συνεδέετο μὲ τὸ κρατοῦν τότε σύστημα τῶν συντεχνιῶν, ὁπότε ἡ ἐργασία δὲν ἦτο ἐλευθέρη, ἀλλὰ διετέλει ὑπὸ περιορισμούς. Οὕτω διὰ ν' ἀσκήσῃ τις ἐπάγγελμά τι ἔπρεπε ν' ἀνήκῃ εἰς ὠρισμένην συντεχνίαν.

Μὲ τὴν ἐπικράτησιν ὅμως τῶν ἀρχῶν τῆς Γαλλικῆς ἐπαναστάσεως κατηργήθη καὶ τὸ σύστημα τῶν ἀδειῶν, ὡς ἀντιτιθέμενον πρὸς τὴν ιδέαν τῆς ἐλευθερίας τῆς ἐργασίας. Ἐπειδὴ ὅμως ἀπὸ δημοσιονομικῆς ἀπόψεως τὰ κρατικὰ ἔσοδα ἐμειοῦντο κατὰ τὸ ἀνάλογον ἐκ τῆς καταργήσεως τοῦ περὶ τέλους ἀδείας ποσοῦ, ἔπρεπε νὰ εὑρεθῇ ἄλλος τις φόρος διὰ ν' ἀντικαταστήσῃ τοῦτον.

Ὡς τοιοῦτος ἐπεβλήθη ἐν Γαλλίᾳ κατὰ τὸ ἔτος 1791 ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος, *la Patente*. Ἡ μόνη τότε δικαιολογία, ὡς παρατηροῦν οἱ Allix καὶ Lacerclé, τῆς ἐπιβολῆς τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος ἦτο ὅτι, ἐφ' ὅσον τὸ ἐμπόριον καὶ ἡ βιομηχανία ἀπηλλάσσοντο τῶν περιορισμῶν τῶν συντεχνιῶν ἦτο δίκαιον ὅπως, ὡς ἀντάλλαγμα τοῦ εὐεργετήματος τούτου, τοῖς ἐπιβληθῇ ἰδιαίτερος φόρος.¹

Ὁ νόμος τῆς 2ας Μαρτίου 1791 ὅστις κατήργησε τοὺς περιορισμούς τῶν συντεχνιῶν ἐπέβαλλεν ὅπως οἱ ἐπιθυμοῦντες ν' ἀσκήσωσιν «ἐμπόριον, τέχνην ἢ ἐπάγγελμα» ἐπιδίδουν δήλωσιν εἰς τὸ Δημαρχεῖον ἵνα τοῖς παραχωρηθῇ ἄδεια ἀσκήσεως ἐπαγγέλματος (*une patente*) ἣτις συνεπήγετο τὴν καταβολὴν ἑνὸς φόρου. Ὁ φόρος καθωρίζετο ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἐνοικίου τῆς κατοικίας καὶ τοῦ καταστήματος. Ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ἐν Γαλλίᾳ ὑπὸ τὴν ἀρχικὴν του μορφήν ἦτο πολὺ ἀπλοῦς, καθ' ὅσον ἀνεξαρτήτως τοῦ εἴδους τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ τοῦ τόπου τῆς ἔδρας τῆς ἐπιχειρήσεως καθωρίζετο ἐπὶ τῇ βάσει τριῶν κλάσεων, ἀναλόγως τοῦ ἐνοικίου. Διὰ τοῦ νόμου τῆς 15 Ἰουλίου 1880 ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ἐτροποποιήθη ἐπὶ εὐρύτερων βάσεων. Κατὰ τὸν νόμον τοῦ 1880 εἰς τὸν φόρον ὑπέκειτο «πᾶς ἡμεδαπὸς ἢ ἀλλοδαπὸς ἀσκῶν ἐν Γαλλίᾳ, ἐμπόριον, βιομηχανίαν, ἐπάγγελμα, ἐκτὸς τῶν διὰ τοῦ νόμου τούτου ἀπαλλασσομένων».

Ὁ φόρος καθωρίζετο ἐπὶ τῇ βάσει δύο τιμολογίων, τοῦ σταθεροῦ (*droit fixe*) καὶ τοῦ ἀναλογικοῦ (*droit proportionnel*).

Τὸ σταθερὸν τιμολόγιον, τὸ ἐπονομαζόμενον καὶ «ἐπαγγελματικὸν» καθώριζε μίαν φορολογικὴν ἱεραρχίαν μεταξὺ τῶν διαφόρων ἐπαγγελμάτων. Τὸ ἀναλογικὸν τιμολόγιον ἀπέβλεπεν εἰς τὴν κατὰ τὸ

1. E. Allix. M. Lecerclé : *L'impôt sur le revenu. Tome premier.* Paris 1926 p. 89.

δυνατὸν προσαρμογὴν τοῦ φορολογικοῦ βάρους πρὸς τὴν οἰκονομικὴν ἀντοχὴν τοῦ φορολογουμένου.

Τὸ ἐπαγγελματικὸν τιμολόγιον περιελάμβανε τρεῖς πίνακας Α, Β, Γ, τὸ δὲ ἀναλογικὸν ἓνα εἰδικὸν τὸν Δ.

Τὴν εἰσαγωγὴν τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος εἰς τὴν Γαλλίαν ἠκολούθησαν καὶ ἄλλα Κράτη, εἰς τρόπον ὥστε ἐπὶ μακρὸν χρονικὸν διάστημα ν'ἀποτελῆ οὗτος σημαντικὴν πηγὴν προσόδου διὰ τὰ δημόσια οἰκονομικὰ τῶν διαφόρων χωρῶν.

5. Ὁ νεώτερος φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος εἰς τὰς διαφόρους χώρας.

Ἡ φορολογία τοῦ ἐπιτηδεύματος, ὡς ἀνωτέρω ἐλέχθη, ὡς κρατικὴ φορολογία ἔχει περιορισθῆ εἰς τὰς ἀγροτικὰς ἰδίαις χώρας, ὅπου ἡ ἐν γένει σύνθεσις τῆς οἰκονομίας καὶ ἡ ὀργάνωσις τοῦ Κράτους ἀπὸ φοροτεχνικῆς ἀπόψεως δὲν ἐπιτρέπουν τὴν ἐφαρμογὴν τοῦ φόρου καθαρᾶς προσόδου. Αἱ χῶραι εἰς ἃς ἰσχύει σήμερον ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος ὡς κύριος κρατικὸς φόρος εἶναι ἡ Πολωνία, ἡ Ρουμανία, Ἡ Βουλγαρία, ἡ Ἑλλάς, ἡ Ἰσπανία, ἡ Πορτογαλία, ἡ Ἰαπωνία καὶ ἡ Σοβιετικὴ Ρωσσία ὡς καὶ τινες ἄλλαι. Ἐκ τῶν χωρῶν τούτων θὰ παραθέσωμεν ἰδιαιτέρως τὰς κυριωτέρας ἰσχυούσας διατάξεις, λόγῳ τοῦ ἰδιαιτέρου ἐνδιαφέροντος, τοῦ συστήματος τῆς Πολωνίας, τῆς Ἰσπανίας καὶ τῆς Σοβιετικῆς Ρωσσίας.

Εἰς τὴν Γερμανίαν, τὴν Αὐστρίαν, τὴν Γαλλίαν καὶ λοιπὰς βιομηχανικὰς χώρας ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ἰσχύει ὡς φόρος τῶν Δήμων καὶ Κοινοτήτων. Ἐπὶ τούτων περιοριζόμεθα εἰς γενικὰς μόνον γραμμάς.

Ἐν Γ α λ λ ί α. Εἰς τὴν Γαλλίαν, μετὰ τὴν εἰσαγωγὴν τοῦ φόρου εἰσοδήματος (1917) δὲν ὑφίσταται ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος, χρησιμεύει ὅμως ὡς βᾶσις ὑπολογισμοῦ τῶν προσθέτων, τῶν ἐπιβαλλομένων ὑπὸ τῶν Δήμων καὶ τῶν Κοινοτήτων. Τὸ ἐκ τῆς ἀποδόσεως τῶν προσθέτων ποσὸν ἀνέρχεται σήμερον εἰς 800 περίπου ἑκατομμύρια φράγκων.

Ἐν Γ ε ρ μ α ν ί α. Εἰς τὰς κατὰ μέρος χώρας Πρωσσίαν, Βαυαρίαν, Σαξωνίαν καὶ λοιπὰς ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος φορολογεῖ τὸ εἰσόδημα, τὸ ὁποῖον ἐξευρίσκεται ἐπὶ τῇ βάσει συνδυασμοῦ τῶν διαφόρων μεθόδων ὑπολογισμοῦ τῆς προσόδου. Ἡ προσαρμογὴ τοῦ φόρου πρὸς τὴν νεωτέραν ἐξέλιξιν διαπιστοῦται καὶ ἐκ τῆς προσφάτου νομοθετικῆς ρυθμίσεως ὅλων τῶν σχετικῶν διατάξεων. Οὕτω ὁ Πρωσσικὸς φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ἐρρυθμίσθη διὰ τοῦ νόμου τῆ 23 Μαρτίου 1926, ὁ Βαυαρικὸς διὰ τοῦ νόμου τῆς 9 Ἰουλίου 1926 καὶ ὁ Σαξωνικὸς διὰ τοῦ νόμου τῆς 30 Ἰουλίου 1926, ἵνα

περιορισθῶμεν εἰς τοὺς τῶν κυριωτέρων χωρῶν τῆς Γερμανίας.

Ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς ὑπολογίζεται τόσον ἐπὶ τοῦ τεκμαρτοῦ εἰσοδήματος, ὅσον καὶ ἐπὶ τοῦ εἰς τὴν ἐπιχείρησιν χρησιμοποιουμένου κεφαλαίου. Τὸ ποσοστὸν τοῦ φόρου ἀνέρχεται κατὰ μέσον ὄρον εἰς 1,5^ο/_ο-2^ο/_ο ἐπὶ τοῦ τεκμαρτοῦ εἰσοδήματος καὶ εἰς 1)2^ο/_ο-2^ο/_ο ἐπὶ τοῦ ἐργαζομένου κεφαλαίου ¹.

Α') Ο ΦΟΡΟΣ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ ΕΝ ΠΟΛΩΝΙΑ ²

Ἡ σημερινὴ διαμόρφωσις τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος ἐν Πολωνίᾳ εἶναι ἀποτέλεσμα τῆς ἐνοποιήσεως τοῦ φόρου ἀδείας ἀσκήσεως ἐπιτηδεύματος, ἰσχύσαντος εἰς τὴν τέως ρωσικὴν Πολωνίαν καὶ τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν προσόδων, τοῦ ἰσχύσαντος εἰς τὴν τέως γερμανικὴν καὶ αὐστριακὴν Πολωνίαν. Εἰς τὴν ἐνοποίησιν ταύτην, τὴν θεσπισθεῖσαν διὰ τοῦ ἀπὸ 14 Μαΐου 1923 νόμου, διετηρήθη τὸ ἀρχικὸν ρωσικὸν πρότυπον τοῦ φόρου ἀδείας, προσετέθη δέ, διὰ τινὰς ἐπιχειρήσεις, πρόσθετος φόρος ὑπολογιζόμενος ἀποκλειστικῶς ἐπὶ τοῦ κύκλου ἐργασιῶν τοῦ φορολογουμένου.

Οὕτω μετὰ τὴν καὶ διὰ τοῦ νόμου τῆς 15 Ἰουλίου 1925 ἐπελθοῦσαν τροποποίησιν, ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος διακρίνεται εἰς :

α') τέλος ἀδείας ἀσκήσεως ἐπιτηδεύματος (patent),

β') φόρον κύκλου ἐργασιῶν, συμπληρωτικὸν τοῦ ὡς ἄνω τέλους ἀδείας.

Ἐκ πρώτης ὄψεως, θὰ ἠδύνατό τις νὰ πιστεύσῃ ὅτι πρόκειται περὶ δύο διακεκριμένων φόρων, ὧν ὁ πρῶτος εἶναι ὁ κυρίως ἄμεσος φόρος ἐπὶ τῶν κερδῶν τῶν ἐπιτηδευματιῶν, ὁ δὲ δεύτερος εἶναι φόρος ἔμμεσος ἐπὶ τῶν ἐμπορευμάτων. Ἐν τῇ πραγματικότητι ὅμως δὲν ἔχει οὕτω :

1. Διότι ὁ φόρος ἐπιτηδεύματος—κύκλου ἐργασιῶν ἀποτελεῖ διὰ πλείστας κατηγορίας φορολογουμένων τὸν μοναδικὸν φόρον ἐπὶ τῶν κερδῶν αὐτῶν.

1. Διὰ περισσοτέρας πληροφορίας ἐπὶ τῶν διαφόρων διατάξεων τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος, ὡς ἰσχύει ἐν Γερμανίᾳ, παραπέμπομεν εἰς τὰς δύο εἰδικὰς μονογραφίας: Fr. Dettmer, Die Gewerbesteuer in Deutschland im System der Geldwirtschaft und der Kapitalwirtschaft, Bonn 1929 καὶ Fr. Helpenstein, Stellung und Wesen der Gewerbesteuer im deutschen Steuersystem. Leipzig 1926. Γενικὰς πληροφορίας εὐρίσκει τις καὶ εἰς τὸ τελευταίως ἐκδοθὲν Ἐγχειρίδιον τῆς Δημοσίας Οἰκονομίας τοῦ Καθηγητοῦ κ. Fritz Terhalle, Finanzwissenschaft. Jena 1930 σελ. 242—271.

2. Edwart Taylor, Finanzpolitik und Steuersystem der Republik Polen (Finanzwissenschaftliche und volkswirtschaftliche Studien Heft 12). Jena 1928 σελ. 228—252.

2. Διότι ὁ φόρος οὗτος δι' ἄλλας κατηγορίας φορολογουμένων, ὑποκειμένων καὶ εἰς τὸ τέλος ἀδείας, δὲν ἐπιβάλλεται καθαρῶς ἐπὶ τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, ἀλλὰ λαμβάνει ὑπ' ὄψει τὸν κύκλον ἐργασιῶν διὰ νὰ καταλήξῃ εἰς τεκμαρτὸν κέρδος τοῦ ἐπιχειρηματίου, ἀποτελῶν οὕτως ἐκδήλωσιν φόρον ἐπὶ τῶν προσόδων.

Ὡς ἐκ τούτου θὰ θεωρήσωμεν ἐφεξῆς τὰς δύο ταύτας μορφὰς τοῦ φ. ἐπιτηδεύματος ὡς ἀποτελούσας ἐνιαίως τὸν πολωνικὸν φόρον ἐπιτηδεύματος.

Εἰς τοῦτον ὑπόκεινται αἱ ἐξῆς 3 ὁμοταξίαι φορολογουμένων.

1. Αἱ ἐμπορικαὶ ἐπιχειρήσεις, εἰς ἃς ρητῶς καταλέγονται καὶ αἱ βιομηχανικαί, τραπεζικαί, ἀσφαλιστικαὶ καὶ συγκοινωνιακαί. Ἐξαιροῦνται αἱ γεωργικαὶ καὶ δασονομικαί, ὠρισμένοι ἐξορυκτικαὶ βιομηχανία, κεραμουργεῖα, ἀσβεστοκάμινοι, ἐφ' ὅσον διὰ τῶν προϊόντων τούτων ἐξυπηρετοῦνται ἀποκλειστικῶς αἱ ἀνάγκαι τῶν ἀγροτικῶν κτημάτων.

2. Ἐπαγγέλματα παροχῆς ὑπηρεσιῶν, οἷον τὸ τοῦ μεσίτου χρηματιστικῶν καὶ ἐμπορικῶν πράξεων, τοῦ πράκτορος καὶ ἐπιθεωρητοῦ ἀσφαλειῶν, τοῦ ἐκτελωνιστοῦ καὶ ἀγωγέως καὶ τὸ τοῦ ἐμπορικοῦ ταξιδιώτου.

3. Οἱ ἀσκοῦντες ἐλευθέρια ἐπαγγέλματα, ἰατροί, δικηγόροι, συμβολαιογράφοι καὶ δικολάβοι, μηχανικοί, ἀρχιτέκτονες καὶ ἄλλοι τεχνικοί. Ἐξαιροῦνται ρητῶς τὰ ἰδιωτικὰ ἐκπαιδευτήρια καὶ πᾶσα βιομηχανία διεξαγομένη ἐπ' ὀνόματι καὶ διὰ λ)σμὸν συνεταιρισμῶν ἢ ἄλλων κοινωφελῶν ὀργανώσεων.

Πᾶς φορολογούμενος ὑπόκειται, κατὰ κανόνα, εἰς ἀμφοτέρους τοὺς φόρους, περὶ ὧν ἀνωτέρω ἐγένετο μνεῖα, ἤτοι εἰς τε τὸ τέλος ἀδείας καὶ εἰς τὸν φόρον κύκλου ἐργασιῶν. Κατ' ἐξαίρεσιν, ὑποχρεοῦνται νὰ καταβάλωσι μόνον τὸ τέλος ἀδείας αἱ ἐξῆς τάξεις:

1. Οἱ πλανόδιοι καὶ οἱ πωληταὶ ἐτησίων ἀγορῶν. Περαιτέρω, οἱ ἐκδόται ἐφημερίδων καὶ περιοδικῶν, οἱ βιοτέχναι, οἱ ἀγωγεῖς καὶ ἀμαξηλάται, οἱ ἀλιεῖς ὡς καὶ αἱ ἐπιχειρήσεις αἱ διεξαγόμεναι προσωπικῶς ὑπὸ τοῦ φορολογουμένου τῆ βοηθείᾳ ἑνὸς τὸ πολὺ μέλους τῆς οἰκογενείας του ἢ ἑνὸς ὑπαλλήλου.

2. Οἱ ἄνευ ἰδιαιτέρου γραφείου, ἐξυπηρετοῦντες ἀσφαλιστικὰς, μεταφορικὰς καὶ τραπεζικὰς ἐπιχειρήσεις πράκτορες καὶ ἐπιστάται, ὡς καὶ οἱ ταξιδιώται οἱ ταξιδεύοντες διὰ λ)σμὸν ἐπιχειρήσεων ὑποκειμένων εἰς τὸν φόρον ἐπιτηδεύματος.

Ἀντιθέτως, ὑποχρεοῦνται εἰς τὴν καταβολὴν μόνον τοῦ φόρου κύκλου ἐργασιῶν οὐχὶ δὲ καὶ τοῦ τέλους ἀδείας, ἅπαντες οἱ ἐλεύθεροι ἐπαγγελματίαι.

α) Τέλος ἀδείας ἀσκήσεως ἐπαγγέλματος.

Ἡ ἀδεια ἀσκήσεως ἐπιτηδεύματος χορηγεῖται κατὰ Νοέμβριον ἐκάστου ἔτους, ἰσχύουσα δι' ὀλόκληρον τὸ ἐπόμενον ἔτος. Τὸ τέλος καταβάλλεται προκαταβολικῶς δι' ὀλόκληρον τὸ ἔτος, μόνον δὲ εἰς ἐξαιρετικὰς περιπτώσεις ἐπιτρέπεται ἢ εἰς δύο ἑξαμηνιαίας δόσεις καταβολή. Αἱ μετὰ τὴν 1 Ἰουλίου ἀρχόμεναι τῶν ἐργασιῶν των ἐπιχειρήσεις καταβάλλουσι τέλος μιᾶς ἑξαμηνίας. Ἡ ἀδεια δέον νὰ ἀναρτᾶται εἰς καταφανές μέρος τοῦ καταστήματος.

Τὸ τέλος διὰ τὴν ἀδειαν ἀσκήσεως ἐπιτηδεύματος ἐξαρτᾶται ἀφ' ἑνὸς μὲν ἐκ τῆς πόλεως ἔνθα ἀσκεῖται ἢ ἐπιχειρήσεις καὶ ἀφ' ἑτέρου ἐκ τῆς κατηγορίας, εἰς ἣν διὰ τοῦ νόμου κατατάσσεται ἢ ἐπιχειρήσεις. Ὡς πρὸς τὸ πρῶτον, δέον νὰ σημειωθῇ ὅτι ἡ πρωτεύουσα ἀποτελεῖ ἰδίαν κλάσιν. Αἱ κλάσεις εἶναι διὰ τὰς 21 κατηγορίας ἐμπορικῶν ἐπιχειρήσεων καὶ τὰς 18 κατηγορίας βιομηχανιῶν 4 καὶ μετὰ τῆς πρωτεύουσας 5.

Τὸ τέλος ἀνέρχεται εἰς τὰ ἐξῆς ποσά: α) διὰ τὰς ἐμπορικὰς ἐπιχειρήσεις, ἀπὸ 15 ἕως 2000 ζλότ ἑτησίως, β) διὰ τὰς βιομηχανίας ἀπὸ 4 ἕως 6000 ζλότ ἑτησίως.

Τὸ τέλος τοῦτο προσαυξάνεται γενικῶς μὲν κατὰ 10ο)ο ὑπὲρ τοῦ Δημοσίου· πλὴν δὲ τούτου διὰ κοινοτικὸν φόρον μέχρι 30ο)ο, δι' ἐπιμελητήρια μέχρι 15ο)ο, δι' ἐπαγγελματικὴν ἐκπαίδευσιν μέχρις 25ο)ο τοῦ κυρίου φόρου.

Παρ' ὅλας τὰς προσπάθειας τοῦ νόμου, διαφαινομένης εἰς ἐξαντλητικὴν προσπάθειαν νὰ κατατάξῃ ἐπὶ τὸ αὐτὸ διαφόρους ἐπιχειρήσεις ἴσης ἀποδοτικότητος, παρατηρεῖται μεγάλη ἀνισότης εἰς τὴν ἐπιβολὴν τοῦ τέλους. Τὰς ἀνισότητας ταύτας τείνει νὰ θεραπεύσῃ ὁ φόρος κύκλου ἐργασιῶν.

β) Φόρος ἐπιτηδεύματος ὑπὸ τύπον φόρου κύκλου ἐργασιῶν.

Ὅπως ἐλέχθη, τὸν φόρον τοῦτον καταβάλλουν μόνον οἱ ὑποκείμενοι εἰς τὸ τέλος ἐπιτηδεύματος, ἐξαιρέσει τῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων τὰ ὁποῖα μόνον εἰς τὸν παρόντα φόρον ὑπόκεινται. Συνεπῶς ἐξαιροῦνται τοῦ παρόντος φόρου αἱ γεωργικαὶ καὶ λοιπαὶ ἐπιχειρήσεις, περὶ τῶν ὁποίων ἐγένετο ἀνωτέρω λόγος.

Ὡς φορολογητέα ὕλη θεωρεῖται τὸ σύνολον τῶν ἐξαγωγῶν ἐμπορεύματος εἴτε λόγῳ πωλήσεως (τοῖς μετρητοῖς ἢ ἐπὶ πιστώσει) εἴτε λόγῳ ἀνταλλαγῆς πρὸς ἄλλα ἐμπορεύματα. Ὁ φόρος ὅθεν προσβάλλει τὸ προϊόν εἰς ἐκάστην μεταβίβασιν, ἀπὸ τοῦ παραγωγοῦ εἰς

τὸν καταναλωτὴν καὶ οὐχὶ μόνον εἰς τὴν παραγωγὴν ἢ εἰς τὴν κατανάλωσιν, ὅπως συμβαίνει εἰς τὸν φόρον κύκλου ἐργασιῶν καθαροῦ τύπου εἰς πλεῖστα κράτη. Ἐξαιροῦνται τῆς φορολογίας μόνον τὰ ἀπὸ τμήματος εἰς τμήμα ἢ ἀπὸ κλάδου εἰς κλάδον μιᾶς καὶ τῆς αὐτῆς ἐπιχειρήσεως μεταφερόμενα ἐμπορεύματα.

Ἐκ τοῦ συνόλου τῆς ἀξίας τῶν ἐξαχθέντων ἐμπορευμάτων, ἐὰν καὶ ἐφ' ὅσον τηρῆται ἀκριβῆς λογιστικὴ, ἐκπίπτουνται ὅλοι οἱ φόροι καταναλώσεως οἱ βαρύνοντες τὸ προϊόν, τὰ ἔξοδα μεταφορᾶς καὶ ἀσφαλίσεως τὰ καταβαλλόμενα διὰ λ)σμὸν τοῦ ἀγοραστοῦ, αἱ ἐκπτώσεις ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν τιμολογίων καὶ ἡ ἀξία τῶν ἐπιστρεφόμενων ἐμπορευμάτων.

Ἐκ τούτων πάντων καταφαίνεται ὁ ἀληθὴς χαρακτήρ τοῦ φόρου, ὅστις εἶναι κυρίως φόρος ἐπὶ τῶν κερδῶν τοῦ ἐπαγγελματίου, κερδῶν τεκμαιρομένων ἐκ τῶν πωλήσεων.

Ὁ συντελεστὴς τοῦ φόρου εἶναι κατὰ κανόνα 20)ο ἐπὶ τοῦ ποσοῦ τῶν πωλήσεων. Ἐξαιρετικῶς, μειοῦται εἰς 10)ο ἐπὶ πρώτων ὑλῶν ἢ καὶ προϊόντων πωλουμένων πρὸς περαιτέρω βιομηχανικὴν ἐπεξεργασίαν. Ὡσαύτως, μειοῦται εἰς 1)2 ο)ο ἐπὶ ἐμπορευμάτων καὶ ὑπηρεσιῶν πωλουμένων χονδρικῶς καὶ ἀπαραιτήτων εἰς τὴν γεωργίαν ἢ τὸν καθ' ἡμέραν βίον. Ἐπὶ λιανικῆς πωλήσεως τῶν αὐτῶν ὡς ἄνω εἰδῶν ὁ φόρος εἶναι 10)ο. Διὰ τοὺς παραγγελιοδόχους καὶ μεσίτας ὁ συντελεστὴς, ἀντιθέτως, αὐξάνεται εἰς 50)ο.

Κατόπιν ἀποφάσεων τῶν Ὑπουργείων Οἰκονομικῶν καὶ Ἐμπορίου καὶ Βιομηχανίας δύναται νὰ ἀνασταλῆ ὁ φόρος πρὸς διευκόλυνσιν τῆς ἐξαγωγικῆς βιομηχανίας καὶ τὴν μὴ ἔμμεσον ἐπιβάρυνσιν τῆς γεωργίας.

Οἱ ὡς ἄνω συντελεσταὶ δύνανται νὰ προσαυξηθῶσι μέχρις 250)ο διὰ κοινοτικὸν φόρον. Ἡ βεβαίωσις γίνεται διὰ δηλώσεων τῶν ὑποχρέων, αἱ δὲ ἀμφισβητήσεις ἐκδικάζονται κατὰ τρεῖς βαθμοὺς ὑπὸ ἐιδικῶν φορολογικῶν δικαστηρίων.

Ἡ ἀπόδοσις τῶν δύο κατηγοριῶν τοῦ φόρου ἀνέρχεται εἰς 210 ἑκατομμύρια περίπου ζλότ.

Β'. Ο ΦΟΡΟΣ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ ΕΙΣ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΝ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΙΣΠΑΝΙΑΣ 1

Εἰς τὸ φορολογικὸν σύστημα τῆς Ἰσπανίας ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος κατέχει ἐξαιρετικὴν θέσιν. Ἀποδίδει τὰ 50)ο περίπου τοῦ συνόλου τῶν κρατικῶν ἐσόδων. Ὁ φόρος ἐκτείνεται ἐπὶ τοῦ συνόλου

1. Fritz Hünlich, Die Steuerverfassung Spaniens in Geschichte und Gegenwart, Jena 1932 σελ. 36-57.

τῶν κερδῶν τῶν ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, λαμβανομένου ὑπ' ὄψιν ὅτι δὲν ἰσχύει φόρος ἐπιτηδεύματος ἐπὶ τῆς προσόδου τῶν κατηγοριῶν τούτων.

Τὸ ἰσχύον καθεστῶς τοῦ φόρου βασίζεται ἐπὶ τοῦ νόμου τῆς 11 Μαΐου 1926.

Ἐποκειμένον τοῦ φόρου εἶναι πᾶς ἐξασκῶν βιοποριστικὸν ἢ κερδοσκοπικὸν ἐπάγγελμα, συμπεριλαμβανομένων καὶ τῶν ἐλευθερίων τοιούτων. Ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ φόρου δὲν βασίζεται ἀπολύτως ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος, ἀλλ' ἐπὶ τῶν ἐξωτερικῶν ἐνδείξεων τῆς δυναμικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως. Λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν ὁ πληθυσμὸς τοῦ τόπου, ὅπου ἀσκεῖται τὸ ἐπιτήδευμα, ὁ ἀριθμὸς τοῦ ἀπασχολουμένου προσωπικοῦ, τὸ μέγεθος τοῦ ἐργαζομένου κεφαλαίου καὶ λοιπὰ ἐνδεικτικὰ τῆς ἀποδοτικότητος τῆς ἐπιχειρήσεως στοιχεῖα.

Ὁ φόρος διακρίνεται εἰς τρία τιμολόγια. Τὸ πρῶτον τιμολόγιον διαιρεῖται εἰς τρία μέρη, ἐκ τῶν ὁποίων τὸ πρῶτον περιλαμβάνει τὰς ἐμπορικὰς ἐπιχειρήσεις, ὑποδιαιρουμένας εἰς 12 ὁμάδας, ὁ δὲ φόρος διαβαθμίζεται ἀναλόγως τοῦ πληθυσμοῦ. Τὸ δεύτερον μέρος περιλαμβάνει 37 εἶδη ἐμπορικῶν καταστημάτων, διὰ τὰ ὁποῖα ὁ φόρος καθορίζεται ἀναλόγως τοῦ ἀριθμοῦ τῶν κατοίκων καὶ τῆς οἰκονομικῆς σημασίας τοῦ τόπου, ἐν ᾧ ἀσκεῖται ἡ ἐπιχείρησις. Τὸ τρίτον μέρος τοῦ πρώτου τιμολογίου ἐκτείνεται εἰς τέσσαρας ὁμάδας περιλαμβανούσας 125 μικροεπαγγέλματα.

Τὸ δεύτερον τιμολόγιον περιλαμβάνει τὰ ἐλευθέρια ἐπαγγέλματα εἰς ὀκτῶ ὁμάδας (π.χ. Α. ἰατροί, Β. δικηγόροι, Γ. τραπεζίται κλπ.)

Τὸ τρίτον τιμολόγιον περιλαμβάνει τὰς βιομηχανικὰς ἐπιχειρήσεις, διακρινόμενας εἰς 12 ὁμάδας ἀναλόγως τοῦ εἴδους τούτων.

Τέλος τὸ τέταρτον τιμολόγιον περιλαμβάνει τὰ χειρωνακτικὰ ἐπαγγέλματα.

Ὡς πρὸς τὴν βεβαίωσιν τοῦ φόρου ἐκτὸς τῆς συνήθους διαδικασίας, ἐφαρμόζεται καὶ τὸ ἐξῆς σύστημα. Ἐπιτρέπεται ἡ σύστασις φορολογικῶν συνεταιρισμῶν, οἵτινες εὐθύνονται διὰ τὴν φορολογικὴν ὑποχρέωσιν τῶν μελῶν των. Ὁ σκοπὸς τῶν ἐνώσεων τούτων εἶναι ἡ δικαιότερα κατανομή τοῦ φορολογικοῦ βάρους μεταξὺ τῶν μελῶν τῶν ἐνώσεων ἐπὶ τῇ βάσει τῆς οἰκονομικῆς ἀντοχῆς ἐκάστου, τὴν ὁποίαν ὑποτίθεται ὅτι αἱ ἐνώσεις αὗται εἶναι εἰς θέσιν νὰ προσδιορίζουν καλλίτερον ἢ τὰ φοροτεχνικὰ ὄργανα. Τῶν ἐνώσεων τούτων προΐσταται ἐπιτροπὴ ἐκ προσώπων ἀπολύτου ἐμπιστοσύνης, ἐξ ἐνὸς ἀντιπροσώπου τοῦ Κράτους καὶ ἐνὸς ἢ περισσοτέρων τῶν ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιμελητηρίων. Ἡ φορολογικὴ εἰσφορὰ ἐκάστου καθορίζεται ἐπὶ τῇ βάσει ὠρισμένων στοιχείων τιθεμένων

ὑπ' ὄψει τῆς Ἐπιτροπῆς, ὡς τοῦ κεφαλαίου τῆς ἐπιχειρήσεως, τοῦ κύκλου ἐργασιῶν, τοῦ ἀριθμοῦ τοῦ ἀπασχολουμένου προσωπικοῦ, τοῦ ἐνοικίου καὶ λοιπῶν συναφῶν ἐνδείξεων.

Ὡς πρὸς τὸν καταλογισμὸν τοῦ φόρου ἐκ μέρους τῆς Ἐπιτροπῆς ὑπάρχουν ὠρισμένοι περιορισμοί. Οὕτως ὁ φόρος δὲν δύναται νὰ ὑπερβαίῃ τὸ 15ο)ο τοῦ καθαροῦ κέρδους, ἐφ' ὅσον τοῦτο ἤθελεν ἐξευρεθῆ δι' ἐλέγχου τῶν ἐμπορικῶν βιβλίων. Εἰς περίπτωσιν πτωχεύσεως διαγράφεται τοῦ καταλόγου ὁ πτωχεύσας, δὲν δύναται ὁμως τοῦ λοιποῦ ν' ἀσκήσῃ ἐπάγγελμα εἴτε μόνος εἴτε δι' ὑπαλλήλου εἴτε δι' ἄλλου μέλους τῆς οἰκογενείας του, ἐὰν προηγουμένως δὲν ἐκπληρώσῃ πάσας τὰς πρὸς τὸν Συνεταιρισμὸν φορολογικὰς αὐτοῦ ὀφειλάς. Ἀπὸ τοῦ 1926 ἐπιβάλλεται ἐξισωτικὸς συμπληρωματικὸς φόρος ἐπὶ τῆς καταναλώσεως. Τὰ ποσοστὰ τοῦ φόρου εἶναι 0,25ο)ο μέχρι 2ο)ο ἀναλόγως τῆς διαβαθμίσεως τῶν ἐπιτηδευμάτων. Ἐὰν ἐκ τοῦ ὑπολογισμοῦ τοῦ φόρου τούτου προκύψῃ ποσὸν φόρου ἀνώτερον τοῦ ὑπὸ τῆς Ἐπιτροπῆς καθορισθέντος φόρου ἐπιτηδεύματος, ἢ ἐπὶ πλεόν διαφορὰ καταβάλλεται ὡς συμπληρωματικὸς φόρος. Ἐὰν προκύψῃ ποσὸν φόρου κατώτερον, εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην ἐπιτρέπονται ἐκπτώσεις ἐκ τοῦ νέου τούτου φόρου μέχρι ποσοστοῦ 50ο)ο. Ἐκ τοῦ ποσοῦ τῶν πωλήσεων (τζίρου) ἐκπίπτεται ὡς ἔξοδον ἐπιχειρήσεως ποσὸν μέχρι 20ο)ο, ἀναλόγως τοῦ εἴδους τῆς ἐπιχειρήσεως.

Οἱ ἐπιτηδευματίαι, οἱ ὅποιοι δὲν τηροῦν ἐμπορικὰ βιβλία, ὑποχρεοῦνται εἰς τὴν τήρησιν εἰδικοῦ βιβλίου εἰς τὸ ὅποῖον ἀναγράφονται αἱ καθημεριναὶ πωλήσεις.

Ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ἐν Ἰσπανίᾳ, δὲν τυγχάνει εὐμενοῦς κριτικῆς. Αἱ παρατηρούμεναι καταστρατηγήσεις εἶναι σημαντικῆς ἐκτάσεως τὰ δὲ ἀποτελέσματα τῶν φορολογικῶν συνεταιρισμῶν δὲν θεωροῦνται ἱκανοποιητικά. Παρ' ὅλον τοῦτο ἡ ἀπόδοσις τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος εἶναι ἱκανοποιητικὴ, καλύπτουσα τὰ 5ο)ο τῆς ὅλης ἀποδόσεως τῶν δημοσίων ἐσόδων.

Γ') Ο ΦΟΡΟΣ ΤΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ ΕΙΣ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΝ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΣΟΒΙΕΤΙΚΗΣ ΡΩΣΣΙΑΣ 1

Ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος εἰσήχθη εἰς τὴν Σοβιετικὴν Ρωσσίαν διὰ τοῦ νόμου τῆς 26 Ἰουλίου 1921, μετὰ τὴν καθιέρωσιν τῆς νέας οἰκονομικῆς πολιτικῆς. Βραδύτερον διὰ τοῦ νόμου τῆς 24 Σεπτεμ-

1. P. Haensel Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der Sozialistischen Sowjet-Republiken. Jena 1928 σελ. 28-51.

βρίου 1926 ὁ φόρος οὗτος ἐρρυθμίσθη ὀριστικῶς καὶ ἐτέθη εἰς ἐφαρμογὴν ἀπὸ 1ης Ὀκτωβρίου 1926. Ἡ ἀπόδοσις τοῦ φόρου ἀνέρχεται εἰς 600 ἑκατομ. ρούβλια, ἥτοι ἀποτελεῖ τὰ 14 0)0 τοῦ συνόλου τῶν ἐκ φόρων κρατικῶν ἐσόδων.

Ὁ φόρος τοῦ ἐπιτηδεύματος ὑποδιαιρεῖται, ὡς καὶ ἐν Πολωνίᾳ, εἰς δύο κατηγορίας α) εἰς τὸ τέλος ἀδείας ἀσκήσεως ἐπιτηδεύματος καὶ β) εἰς τὸν φόρον κύκλου ἐργασιῶν, ὡς ἐξισωτικὸν φόρον.

α') Ὁ φόρος ἀσκήσεως ἐπιτηδεύματος.

Πάντες οἱ ἀσκοῦντες ἐμπορικὸν ἢ βιομηχανικὸν ἐπάγγελμα εἶναι ὑποχρεωμένοι, ὅπως εἰς τὴν ἀρχὴν ἐκάστου ἔτους ἐφοδιάζονται μὲ ἀδειαν ἀσκήσεως ἐπιτηδεύματος. Αἱ ἀδειαι εἶναι κατὰ κανόνα, ἐτήσiai, δύνανται δὲ νὰ εἶναι ἑξαμηνιαῖαι καὶ τριμηνιαῖαι, ὑπὸ εἰδικᾶς δὲ περιπτώσεις καὶ μηνιαῖαι.

Ὁ φόρος ποικίλλει ἀναλόγως τοῦ ἐπαγγέλματος καὶ τοῦ τόπου τῆς ἀσκήσεως τούτου. Ἴσχύουν τέσσαρες διάφοροι κλίμακες. Ἡ πρώτη ἐφαρμόζεται διὰ τὰς ἐμπορικὰς ἐπιχειρήσεις καὶ περιλαμβάνει ἕξ κλάσεις, ἡ δευτέρα διὰ τῆς βιομηχανικᾶς ἐπιχειρήσεις μὲ εἴκοσι πέντε κλάσεις, ἡ τρίτη διὰ τὰς ἀποθήκας ἐν γένει καὶ ἡ τετάρτη διὰ τοὺς ἀσκοῦντας ἐλευθέρια ἐπάγγελα. Ὁ φόρος ἀρχίζει ἀπὸ 12 ρούβλια καὶ φθάνει εἰς 2880 ρούβλια διὰ τὴν ἀνωτάτην (25ην) κλάσιν τῶν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, προσαυξάνεται δὲ κατὰ 100ο)0 ὑπὲρ τῶν ὀργάνων τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως.

β') Ὁ ἐξισωτικὸς φόρος (ἐπὶ τοῦ κύκλου τῶν ἐργασιῶν).

Εἰς τὸν λεγόμενον «ἐξισωτικὸν φόρον», ὁ ὁποῖος δὲν εἶναι ἄλλο τι ἢ πραγματικὸς φόρος ἐπὶ τοῦ τεκμαρτοῦ εἰσοδήματος τῶν ἐπιχειρήσεων, ὑπόκεινται πάντες οἱ ἀσκοῦντες βιοποριστικὸν ἐν γένει ἐπάγγελμα, πλὴν τῶν καταταγέντων εἰς τὴν α'. κλάσιν ὡς πρὸς τὸ τέλος ἀσκήσεως ἐπιτηδεύματος καὶ ὠρισμένων ἐπιχειρήσεων, δι' ἃς ὁ φόρος ὀρίζεται εἰς πολλαπλάσιον τοῦ τέλους ἐπιτηδεύματος (π.χ. ἐπιχειρήσεις ἀπασχολοῦσαι προσωπικὸν μέχρι 2—3 ἐργατῶν).

Ὡς βάσις πρὸς ὑπολογισμὸν τοῦ φόρου λαμβάνεται ὁ κύκλος τῶν ἐργασιῶν. Τὸ ποσοστὸν τοῦ φόρου ἀνέρχεται εἰς 1ο)0 διὰ τὸ χονδρικὸν ἐμπόριον, εἰς 1 1)2ο)0 διὰ τὸ λιανικὸν ἐμπόριον, εἰς 1 1)4ο)0 διὰ τὴν βιομηχανίαν. Οἱ συνεταιρισμοὶ τυγχάνουν ἐκπτώσεως ὡς πρὸς τὸν φόρον κατὰ 50ο)0, ἐφ' ὅσον ἡ πελατεία των ἀποτελεῖται μόνον ἀπὸ μέλη καὶ εἰς 25ο)0 ἐφ' ὅσον μεταξὺ τῶν πελατῶν των περιλαμβάνουν καὶ μὴ μέλη.

Δι'εἰδικῶν διατάξεων τοῦ νόμου καθορίζεται ἡ ἔννοια τοῦ κύκλου ἐργασιῶν γενικῶς καὶ κατ'εἶδη ἐπιχειρήσεων. Ἡ ἐξακρίβωσις τοῦ τζίρου ἐκάστου ἐπιτηδευματίου γίνεται ὑπὸ εἰδικῆς φορολογικῆς ἐπιτροπῆς. Ἡ Ἐπιτροπὴ ἵνα ἀποφανθῇ, λαμβάνει ὑπ'ὄψιν τὴν δὴλωσιν τοῦ φορολογουμένου, τὰ πορίσματα ἰδίου ἐλέγχου ἐπὶ τῶν ἐμπορικῶν βιβλίων, ὃν συνήθως ἐνεργεῖ καὶ διάφορα ἄλλα συναφῆ στοιχεῖα. Δι'εἰδικοῦ νόμου πᾶσαι αἱ ἐπιχειρήσεις ὑπεχρεώθησαν εἰς τὴν τήρησιν εἰδικῶν λογιστικῶν βιβλίων, τὰ ὅποια χρησιμοποιοῦνται διὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ κύκλου ἐργασιῶν.

Ἐπειδὴ ὅμως καὶ εἰς τὴν Ρωσσίαν παρατηροῦνται καταστρατηγήσεις ἐκ μέρους φορολογουμένων, ἐξευρίσκεται συνήθως ὁ κύκλος τῶν ἐργασιῶν ὑπὸ τῶν φοροτεχνικῶν ὀργάνων διὰ τῆς «δι'ἀναγωγῆς μεθόδου». Κατὰ τὴν μέθοδον ταύτην λαμβάνονται ὠρισμένα στοιχεῖα τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ δι'ἀναγωγῆς τούτων ἐπὶ τινα συντελεστὴν προσδιορίζεται ὁ κύκλος τῶν ἐργασιῶν.

Οὕτω διὰ τὸ ἐμπόριον ὁ τζίρος ἐξευρίσκεται ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ πολλαπλασίου ὠρισμένων γενικῶν ἐξόδων (ἐνοικίου, φωτισμοῦ, θερμάνσεως, ἀποδοχῶν προσωπικοῦ, φόρων καὶ τελῶν). Ἐπίσης ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἀριθμοῦ τοῦ εἰς τὴν ἐπιχείρησιν ἀπασχολουμένου προσωπικοῦ. Τὸ μέγεθος τῶν πωλήσεων διὰ τὴν βιομηχανίαν καθορίζεται ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κατ'ἐργάτην ἢ κατὰ μηχανὴν παραγωγῆς.

Ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ κύκλου τῶν ἐργασιῶν ἐγκρίνεται ὑπὸ εἰδικῆς ἐπιτροπῆς, τῆς λεγομένης φορολογικῆς ἐπιτροπῆς. Αἱ οἰκονομικαὶ ὑπηρεσίαι συγκεντρώνουν ὅλα ἐκεῖνα τὰ στοιχεῖα (πληροφορίαι ἐπὶ τῆς εἰσαγωγῆς, ἐπὶ τῆς παραγωγῆς, ἀποθηκεύσεως, ἀσφαλίσεως, μεταφορῶν), τὰ ὅποια χρησιμεύουν ἐνδεικτικῶς διὰ τὴν δυναμικότητα ἐκάστης ἐπιχειρήσεως. Ἡ δικαιοδοσία τῶν φοροτεχνικῶν ὀργάνων ὡς πρὸς τὸν ἔλεγχον εἶναι εὐρυτάτη. Αἱ ποιναὶ τῶν ἀνακριβῶς δηλούντων εἶναι ἀρκετὰ αὐστηραί.

Μέχρι τοῦδε ἐξητάσθη ἡ φορολογία τοῦ ἐπιτηδεύματος ἀπὸ γενικῆς θεωρητικῆς ἀπόψεως καὶ ἀπὸ ἀπόψεως θέσεως ἐν τῷ πλαισίῳ τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν διαφόρων χωρῶν. Ἦδη θὰ ἐξετασθῇ ἡ ἐξέλιξις τῆς φορολογίας τοῦ ἐπιτηδεύματος εἰς τὸ φορολογικὸν σύστημα τῆς Ἑλλάδος.

Ἄγγελος Θ. Ἀγγελόπουλος

