

ΚΕΝΤΡΟΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ

ΣΕΙΡΑ ΔΙΑΛΕΞΕΩΝ

27

Ο ΦΟΡΟΣ
ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

ὑπὸ

CARL S. SHOUP

ΑΘΗΝΑΙ 1975

Ο ΦΟΡΟΣ
ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Μετάφρασις τῆς ἀγγλικῆς ἐκδόσεως

THE VALUE-ADDED TAX

ὑπὸ CARL SHOUP

ΚΕΝΤΡΟΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ 1973

**ΚΕΝΤΡΟΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ**

ΣΕΙΡΑ ΔΙΑΛΕΞΕΩΝ

27

**Ο ΦΟΡΟΣ
ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ**

Ὑπὸ

CARL S. SHOUP

II

ΑΘΗΝΑΙ 1975

Copyright 1975

Κέντρου Προγραμματισμοῦ καὶ Οἰκονομικῶν Ἑρευνῶν
Ἱπποκράτους 22 - Ἀθῆναι



Κ. ΜΙΧΑΛΑΣ Α.Ε.

Πανεπιστημίου 39 (Στοά)

ΑΘΗΝΑΙ

Γινῶμαι καὶ κρίσεις, ἐκφραζόμεναι ἐν τῷ παρόντι βιβλίῳ, εἶναι τοῦ
συγγραφέως καί, ὥς ἐκ τούτου, δὲν ἀντιπροσωπεύουν ἀναγκαίως
γνώμας ἢ κρίσεις τοῦ Κέντρου Προγραμματισμοῦ καὶ Οἰκονομικῶν
Ἑρευνῶν.

ΚΕΝΤΡΟΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ

Τὸ Κέντρον Προγραμματισμοῦ καὶ Οἰκονομικῶν Ἑρευνῶν (ΚΕΠΕ) ιδρύθη τὸ ἔτος 1961 ὡς αὐτόνομος Δημόσιος Ὁργανισμὸς ὑπὸ τὴν ἐπωνυμίαν «Κέντρον Οἰκονομικῶν Ἑρευνῶν», μὲ βασικὸν ἀντικειμενικὸν σκοπὸν τὴν ἔρευναν τῶν προβλημάτων τῆς λειτουργίας, διαρθρώσεως καὶ ἀναπτύξεως τῆς ἐλληνικῆς οἰκονομίας. Ἄλλος ἀντικειμενικὸς σκοπὸς αὐτοῦ ἦτο ἡ ἐπιμόρφωσις νέων Ἑλλήνων οἰκονομολόγων εἰς τὰς συγχρόνους μεθόδους οἰκονομικῆς ἀναλύσεως καὶ ἐρεῦνης. Διὰ τὴν ἰδρυσιν καὶ λειτουργίαν τοῦ Κέντρον ἐχορηγήθη σημαντικὴ οἰκονομικὴ βοήθεια ὑπὸ ἰδρυμάτων τοῦ ἐξωτερικοῦ.

Κατὰ τὸ ἔτος 1964 τὸ Κέντρον Οἰκονομικῶν Ἑρευνῶν ἀναδιωργανώθη, ὑπὸ τὴν σημερινήν μορφήν του, ὡς Κέντρον Προγραμματισμοῦ καὶ Οἰκονομικῶν Ἑρευνῶν, λειτουργοῦν ὑπὸ τὴν ἐποπτείαν τοῦ Ὑπουργοῦ Συντονισμοῦ. Εἰς τὸ ΚΕΠΕ, ὑπὸ τὴν νέαν αὐτοῦ μορφήν, ἀνετέθησαν ὑπὸ τοῦ Κράτους, πλὴν τῶν ἀνωτέρω, καὶ αἱ ἐξῆς ἀρμοδιότητες: (1) Ἡ κατάρτισις προγραμμάτων οἰκονομικῆς καὶ κοινωνικῆς ἀναπτύξεως ἐπὶ ἐθνικοῦ καὶ

περιφερειακοῦ ἐπιπέδου, (2) ἡ ἀξιολόγησις τῶν προγραμμάτων δημοσίων ἐπενδύσεων καὶ (3) ἡ μελέτη τῶν βραχυχρονίων ἐξελίξεων τῆς ἐλληνικῆς οἰκονομίας καὶ ἡ γνωμοδότησις ἐπὶ τρεχόντων θεμάτων οἰκονομικῆς πολιτικῆς.

Διὰ τὴν πραγματοποίησιν τῶν σκοπῶν αὐτοῦ, τὸ ΚΕΠΕ συνειργάσθη κατὰ τὰ πρῶτα ἔτη τῆς λειτουργίας του (1961-1966) μετὰ ἐπιστημόνων καὶ ἰδρυμάτων τοῦ ἐξωτερικοῦ. Τοῦτο συνέβαλεν εἰς τὴν ἐπιλογὴν καὶ ἀποστολὴν εἰς τὸ Κέντρον ξένων οἰκονομολόγων δι' ἐπιστημονικὰς ἐρεῦνας ἐπὶ τῶν προβλημάτων τῆς ἐλληνικῆς οἰκονομίας καὶ εἰς τὴν ὁργάνωσιν προγράμματος περιλαμβάνοντος μεταπτυχιακὴν ἐκπαίδευσιν νέων Ἑλλήνων οἰκονομολόγων εἰς πανεπιστήμιον τοῦ ἐξωτερικοῦ.

Τὸ Κέντρον ἀνέπτυξεν ἐπίσης εὐρὴ πρόγραμμα ὑποτροφιῶν διὰ μεταπτυχιακὰς σπουδὰς εἰς τὴν οἰκονομικὴν ἐπιστήμην. Οὕτως, ἐν συνεργασίᾳ καὶ μετὰ ξένων Πανεπιστημίων καὶ Διεθνῶν Ὁργανισμῶν, ἀριθμὸς νέων οἰκονομολόγων τῆς Χώρας ἀποστέλλεται κατ' ἔτος εἰς τὴν ἀλλοδαπὴν δι' ἐξειδίκευσιν εἰς τοὺς διαφόρους τομεῖς τῆς οἰκονομικῆς ἐπιστήμης. Ἡ ἐκπαιδευτικὴ δραστηριότης τοῦ ΚΕΠΕ περιλαμβάνει ἐπίσης τὴν διοργάνωσιν σειρῶν ἐπιμορφωτικῶν σεμιναρίων καὶ διαλέξεων, συχνάκις διδομένων ὑπὸ διακεκριμένων ξένων ἐπιστημόνων, προσκαλουμένων ὑπ' αὐτοῦ.

Παραλλήλως τὸ ΚΕΠΕ εὐρίσκεται εἰς ἐπικοινωνίαν μὲ ἀντίστοιχα ἰδρύματα τῆς ἀλλοδαπῆς δι'

ἀνταλλαγὴν ἐκδόσεων καὶ πληροφοριῶν ἐπὶ τῶν
σημειουμένων ἐξελίξεων εἰς τὰς μεθόδους οἰκονο-
μικῆς ἐρεῦνης, συμβάλλον οὕτως εἰς τὴν προαγω-
γὴν τῆς οἰκονομικῆς ἐπιστήμης εἰς τὴν Χώραν.

ΠΙΝΑΞ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	Σελίς
I. Ἡ κατὰ τὰ Τελευταῖα Ἔτη Ἐξάπλωσις τῆς Ἐφαρμογῆς τοῦ Φόρου ἐπὶ τῆς Προστιθεμένης Ἀξίας.....	15
II. Ὁ Φόρος ἐπὶ τῆς Προστιθεμένης Ἀξίας βάσει Εἰσοδήματος καὶ βάσει Καταναλωτικῆς Δαπάνης	17
III. Τὸ Σύστημα τῆς Πιστώσεως τοῦ Φόρου ὡς ἐφαρμόζεται εἰς τὸν ΦΠΑ βάσει Καταναλώσεως	27
IV. Τὰ Κυριώτερα Προβλήματα τῶν Ἐξαιρέσεων, τῶν Μηδενικῶν Φορολογικῶν Συντελεστῶν καὶ τῶν Πολλαπλῶν Θετικῶν Φορολογικῶν Συντελεστῶν	34

Τὸ περιεχόμενον τοῦ παρόντος βιβλίου βασίζεται εἰς διάλεξιν δοθεῖσαν εἰς τὸ ΚΕΠΕ τὸν Νοέμβριον τοῦ 1972 ὑπὸ τοῦ Ὁμοτίμου Καθηγητοῦ τοῦ Πανεπιστημίου Columbia Carl Shoup, ὅταν οὗτος ἐπεσκέφθη τὸ ΚΕΠΕ ὡς ἐνδοπεριφερειακὸς σύμβουλος τοῦ Ὁργανισμοῦ Ἑνωμένων Ἐθνῶν ἐπὶ θεμάτων προγραμματισμοῦ φορολογικῶν μεταρρυθμίσεων.

Ι. Η ΚΑΤΑ ΤΑ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΤΗ ΕΞΑΠΛΩ- ΣΙΣ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΦΠΑ)

Ὁ φόρος ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας βάσει τῆς καταναλωτικῆς δαπάνης (ἴδε ἐπεξηγήσιν εἰς τὸ κατωτέρω Τμῆμα ΙΙ) ἐφηρμόσθη τὸ πρῶτον εἰς τὴν Βραζιλίαν, τὸ ἔτος 1967, ὡς μέσον χρηματοδοτήσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν πολιτειακῶν κυβερνήσεων αὐτῆς¹. Βραδύτερον κατὰ τὸ αὐτὸ ἔτος ἡ Δανία ἀντικατέστησε τὸν μέχρι τότε ἐφαρμοζόμενον φόρον ἐπὶ τῆς χονδρικῆς πωλήσεως διὰ τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας. Κατὰ τὰς ἀρχὰς τοῦ 1968 ὠρισμέναι χῶραι-μέλη τῆς Εὐρωπαϊκῆς Οἰκονομικῆς Κοινότητος εἰσήγαγον τὸν θεσμὸν τοῦ ΦΠΑ εἰς ἀντικατάστασιν τῶν φόρων ἐπὶ τοῦ κύκλου ἐργασιῶν (ἐνῶ ἡ Γαλλία διὰ τοῦ ΦΠΑ ἀντικατέστησε τὸν εἰς μικρὰν ἔκτασιν ἐφαρμοζόμενον μέχρι τότε φόρον ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας καὶ τὸν φόρον ἐπὶ τῆς λιανικῆς πωλήσεως). Ἡ μόνη χώρα τῆς ΕΟΚ, ἡ ὁποία δὲν ἔχει ἀκόμη ἐφαρμό-

1. Πλήρη καὶ διεισδυτικὴν ἀνάλυσιν τοῦ Βραζιλιανοῦ ΦΠΑ ἴδε εἰς Michèle Guerard, *The Brazilian State Value-Added Tax*, Staff Papers, International Monetary Fund, 1972, Washington, D.C. Οἱ φόροι ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας, οἱ ἐφαρμοζόμενοι εἰς τὴν Ἀκτὴν τοῦ Ἐλεφαντόδοντος καὶ τὴν Σενεγάλην, ἂν καὶ εἰσαχθέντες πρὸ τοῦ 1967, προφανῶς δὲν εἶναι εὐρείας βάσεως φόροι ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας (ἴδε ἐπομένην παράγραφον τοῦ κειμένου).

σει τὸν ΦΠΑ, εἶναι ἡ Ἰταλία, ἡ ὁποία ὁμῶς ἔχει προγραμματίσει τὴν εἰσαγωγὴν τοῦ ἀπὸ τοῦ 1973. Τὸ αὐτὸ ἰσχύει καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν τοῦ Ἑνωμένου Βασιλείου, ὅπου ὁ ΦΠΑ θὰ ἀντικαταστήσῃ τὸν φόρον ἐπὶ τῶν ἀγορῶν καὶ τὸν εἰδικὸν φόρον ἐπὶ τῆς ἀπασχολήσεως. Ἐπίσης ὠρισμέναι ἄλλαι εὐρωπαϊκαὶ χῶραι ἔχουν υἱοθετήσῃ τὸν ΦΠΑ ἢ σχεδιάζουν νὰ τὸν ἐφαρμόσουν προσεχῶς.

Ἐκ τῶν ἀναπτυσσομένων χωρῶν (ἐκτὸς τῆς Βραζιλίας) μόνον ὁ Ἰσημερινὸς (1970), ἡ Οὐρουγουάη (1968), ἡ Ἀκτὴ τοῦ Ἐλεφαντόδοντος (1960), ἡ Σενεγάλη (1966) καὶ ἡ Μαδαγασκάρη (1969) ἔχουν εἰσαγάγει τὸν φόρον ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας. Εἰς τὴν Ἀκτὴν τοῦ Ἐλεφαντόδοντος καὶ τὴν Σενεγάλην ὁ ἐφαρμοζόμενος φόρος δὲν εἶναι πραγματικὸς φόρος ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας, γενικῆς ἰσχύος, διότι «φαίνεται ὅτι εἰς τὴν πραγματικότητα, ἐκτὸς τῆς μεταποιήσεως καὶ τῶν εἰσαγωγῶν, ἰσχύει ἐπὶ μικροῦ μόνον μέρους τῶν ἐμπορικῶν δραστηριοτήτων»¹.

1. Michèle Guerard, *The Value-Added Taxes Employed in Developing Countries*, σχέδιον ἐκθέσεως διὰ τὸ Διεθνὲς Νομισματικὸν Ταμεῖον, 23 Ἰουνίου 1972 (περιορισμένης κυκλοφορίας). Πλήρη ἀνάλυσιν τοῦ ἰσχύοντος εἰς τὸν Ἰσημερινὸν ΦΠΑ ἴδε εἰς Marion H. Gillim, «The Value-Added Tax in Ecuador», περιλαμβανόμενον εἰς τὴν ἔκδοσιν τῶν Richard M. Bird and John G. Head, *Modern Fiscal Issues* (Toronto: University of Toronto Press, 1972).

II. Ο ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΒΑ- ΣΕΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Ὡς «προστιθεμένην ἀξίαν», ὑπὸ τὴν συνήθη ἔννοιαν αὐτῆς, νοοῦμεν τὴν ἀξίαν τὴν ὁποίαν προσθέ-
τει μία ἐπιχείρησις εἰς τὰ ὕλικά, τὰ ἐφόδια κ.λπ., τὰ
ὁποῖα ἀγοράζει ἀπὸ ἄλλας ἐπιχειρήσεις. Εἰς τὰ ἐξ
ἄλλων ἐπιχειρήσεων ἀγορασθέντα ἀγαθὰ ἡ ἐπιχεί-
ρησις προσθέτει ἀξίαν διὰ τῆς ὑπ' αὐτῆς ἀπασχο-
λουμένης ἐργασίας καὶ διὰ τοῦ κεφαλαίου, τὸ
ὁποῖον χρησιμοποιεῖ πρὸς ἐπεξεργασίαν τῶν ἀγα-
θῶν. Οὕτω δημιουργεῖ νέον προϊόν ἢ προϊόντα,
τὰ ὁποῖα πωλεῖ εἰς ἄλλας ἐπιχειρήσεις ἢ εἰς τοὺς
τελικοὺς καταναλωτάς. Τὸ ποσὸν τῆς ἀξίας, ἡ ὁ-
ποία προστίθεται, ἐκφράζεται διὰ τῶν πληρω-
μῶν τὰς ὁποίας καταβάλλει ἡ ἐπιχείρησις εἰς τοὺς
ὑπ' αὐτῆς ἀπασχολουμένους, τοὺς πιστωτάς καὶ
ιδιοκτητάς της ὑπὸ μορφήν μισθῶν, τόκων καὶ
κερδῶν.

Ἐν τούτοις αἱ χῶραι, αἱ ὁποῖαι ἐφαρμόζουν τὸν
ΦΠΑ, δὲν χρησιμοποιοῦν τὴν ὥς ἄνω ἔννοιαν τῆς
προστιθεμένης ἀξίας. Ἐὰν ἐχρησιμοποιεῖτο ἡ ἔν-
νοια αὕτη, ὁ ΦΠΑ θὰ ἦτο φόρος «βάσει εἰσοδήμα-
τος». Ἀντὶ τῆς ἐννοίας ταύτης αἱ χῶραι αἱ ἐφαρμό-
ζουσαι τὸν ΦΠΑ δέχονται τὴν ἀκόλουθον ἔννοιαν:
λαμβάνουν τὰς πωλήσεις τῆς ἐπιχειρήσεως, ἀφαι-

ροῦν τὰς ἀγορὰς αὐτῆς ἐξ ἄλλων ἐπιχειρήσεων καὶ ἐπὶ τῆς διαφορᾶς ἐφαρμόζουν τὸν φόρον. Αἱ ἀγοραὶ ἐξ ἄλλων ἐπιχειρήσεων περιλαμβάνουν, κατ' ἀρχήν, καὶ τὰς ἀγορὰς κεφαλαιουχικῶν ἀγαθῶν, ἀλλὰ πολλοὶ χῶροι περιορίζουν κατὰ τι τὰς κατηγορίας τῶν κεφαλαιουχικῶν ἀγαθῶν, τῶν ὁποίων ἡ ἀξία ἀφαιρεῖται. Εἰς τὴν οἰκονομίαν ὡς σύνολον, ἡ τοιαύτη βάσις τοῦ ΦΠΑ εἶναι ταυτόσημος πρὸς τὸ σύνολον τῶν ἀγορῶν καταναλωτοῦ, ἐξ οὗ καὶ ὁ ὅρος «φόρος ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας βάσει καταναλώσεως» (αἱ ἐξαγωγαὶ ἐξαιροῦνται, ἐνῶ αἱ εἰσγωγαὶ φορολογοῦνται).

Ἐν τῇ πράξει ὁ ΦΠΑ βάσει καταναλώσεως δὲν ὑπολογίζεται ἀμέσως διὰ τῆς ἀνωτέρω περιγραφείσης ἀφαιρετικῆς διαδικασίας, ἀλλὰ διὰ τινος ἀναλόγου τοιαύτης. Ὁ συντελεστὴς τοῦ ΦΠΑ ἐφαρμόζεται ἐπὶ τῶν πωλήσεων τῆς ἐπιχειρήσεως. Ἐν συνεχείᾳ ἡ ἐπιχείρησις ἀθροίζει τὸν ΦΠΑ ὁ ὁποῖος ἐμφανίζεται εἰς τὰ τιμολόγια τῶν ἀγορῶν της — εἰς τὰ τιμολόγια τὰ ὁποῖα ἐπλήρωσεν εἰς ἄλλας ἐπιχειρήσεις διὰ τὰ ὑπ' αὐτῆς ἀγορασθέντα ἐφόδια, κεφαλαιουχικά ἀγαθὰ κ.λπ. Ὁ ΦΠΑ ἀναγράφεται ἐπὶ τῶν τιμολογίων αὐτῶν κεχωρισμένως. Τὸ σύνολον τοῦ ΦΠΑ ἐπὶ τῶν «εἰσροῶν» τῆς ἐπιχειρήσεως ἀφαιρεῖται ἐκ τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν πωλήσεών της καὶ μόνον ἡ διαφορὰ τούτων καταβάλλεται ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως ἀπ' εὐθείας εἰς τὸ Δημόσιον Ταμεῖον.

Εἰς τὸν Πίνακα I ἐμφαίνεται ἡ διαφορὰ μεταξὺ τῶν δύο τύπων τοῦ ΦΠΑ. Εἰς δεδομένον ἔτος δε-

δομένη επιχείρησις υποτίθεται ὅτι παρουσιάζει:

Πωλήσεις	1.000
Καταβληθέντας μισθούς καὶ ἡμερομίσθια	200
Ύλικά καὶ ἐφόδια ἀγορασθέντα ἐξ ἄλλων ἐπιχειρήσεων	600
Ἀποθέματα:	
κατὰ τὰς ἀρχὰς τοῦ ἔτους	200
κατὰ τὸ τέλος τοῦ ἔτους	300
Κεφαλαιουχικά ἀγαθὰ (διαρκείας μεγα- λυτέρας τοῦ ἔτους) ἀγορασθέντα ἐξ ἄλλων ἐπιχειρήσεων	300
Ἀπόσβεσιν ἐφ' ὅλων τῶν κεφαλαιουχικῶν ἀγαθῶν, τὰ ὅποια ἔχει ἡ ἐπιχείρησις κατὰ τὸ τρέχον ἔτος	100

Ἐὰν θελήσωμεν νὰ ἐπεκτείνωμεν τὸ παράδειγμα τοῦτο, ὥστε νὰ καλύπτῃ ὁλόκληρον τὴν οἰκονομίαν, δυνάμεθα, ὑπεραπλουστεύοντες, νὰ ὑποθέσωμεν ὅτι τὰ ὑλικά καὶ ἐφόδια, ἀξίας 600 μονάδων, καὶ τὰ κεφαλαιουχικά ἀγαθὰ, ἀξίας 300 μονάδων, παρήχθησαν κατὰ τὸ αὐτὸ ἔτος ὑπὸ ἄλλων ἐπιχειρήσεων, αἱ ὅποια δὲν εἶχον ἄλλας δαπάνας ἐκτὸς τῶν μισθῶν καὶ ἡμερομισθίων (μηδὲν κέρδος, δωρεὰν πρῶται ὕλαι κ.λπ.). Ὑπὸ τὰς ὅλως ἐξωπραγματικὰς ταύτας ὑποθέσεις τὸ ὑπόδειγμα θεωρεῖται «πλήρες». Ὁλόκληρον τὸ εἰσόδημα τῶν παραγωγικῶν συντελεστῶν τῆς οἰκονομίας καὶ κατὰ συνέπειαν ἡ φορολογικὴ βάσις διὰ τὸν ὑπολογισμόν τοῦ ΦΠΑ

ΠΙΝΑΞ Ι

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΣΥΓΓΡΑΜΜΗ ΤΟΥ ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ
ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΕΩΣ ΔΙΑ ΜΙΑΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΝ, ΕΙΣ ΕΝ ΕΤΟΣ

		Προστιθεμένη αξία διὰ τὴν ἐφαρμογὴν ΦΠΑ βάσει εἰσοδήματος	Προστιθεμένη αξία διὰ τὴν ἐφαρμογὴν ΦΠΑ βάσει καταναλώσεως
Κέρδος:		(«συνήθης» ἔννοια τῆς προστιθεμένης ἀξίας)	
Πωλήσεις		1.000	1.000
Μείον: Ἑργασία	200		
Κόστος πωληθέντων ἀγαθῶν =			
Κόστος ὑλικῶν	600		600
		Μεῖον: Ἀγοραὶ ἐξ ἄλλων ἐπιχειρήσεων	Ἑλικά

Μεῖον: διαφορὰ ἀποθεμάτων		Κεφαλαιουχικά ἀγαθὰ	
τέλους ἔτους	-100		<u>300</u>
	500		<u>-900</u>
Ἀποσβέσεις	<u>100</u>	Φορολογικὴ βάση διὰ ΦΠΑ	100
Κέρδος	-800		
	<u>200</u>	Φόρος πρὸς 20 % = 20	

Ἔσθις ἀμοιβῶν τῶν παραγωγικῶν
συντελεστῶν τῆς ἐπιχειρήσεως:

Ἔργασία	200	
Κέρδος	<u>200</u>	Φόρος πρὸς 20 % = 80
Προστιθεμένη ἀξία (εἰσδήματα παραχθέν)		
ὑπὸ τῆς ἐπιχειρήσεως	400	

ΠΙΝΑΞ II

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΣΥΓΚΡΙΣΙΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΕΩΣ,
ΔΙΑ ΜΙΑΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΝ ΕΙΣ ΤΡΙΑ ΕΤΗ

Έτη:	1ον	2ον	3ον
Έργασία (κεφαλαιοποιουμένη δαπάνη)	100	0	0
Απόσβεσις	0	50	50
Κέρδη 10 %	0	10	5
Εισπράξεις πρὸ φορολογίας (= κατανάλωσις)	0	60	55
ΦΠΑ πρὸς 20% βάσει κατα- ναλώσεως («ΦΠΑ-Κ»)	<u>0</u>	<u>12</u>	<u>11</u>
Εισπράξεις, περιλαμβανο- μένων τῶν φόρων	0	72	66
Έπενδεδυμένον κεφάλαιον	0	100	50
Απόδοσις κεφαλαίου	0	10 %	10 %
Παροῦσαι ἀξίαι πρὸς 10 %			
ΦΠΑ-Κ, 1ου ἔτους	0		
ΦΠΑ-Κ, 2ου ἔτους	10,91		
ΦΠΑ-Κ, 3ου ἔτους	<u>9,09</u>		
Όλική παροῦσα ἀξία ΦΠΑ-Κ	20,00		
ΦΠΑ πρὸς 20% βάσει εἰσο- δήματος («ΦΠΑ-Ε»)			
Φορολογικὴ βάση:			

Έτη:	1ον	2ον	3ον
Μισθοί	100	0	0
Κέρδη	<u>0</u>	<u>10</u>	<u>5</u>
Σύνολον	100	10	5
Φόρος πρὸς 20 %	20	2	1
Παροῦσαι ἀξίαι πρὸς 10 %			
ΦΠΑ-Ε, 1ου ἔτους	20,00		
ΦΠΑ-Ε, 2ου ἔτους	1,82		
ΦΠΑ-Ε, 3ου ἔτους	<u>0,83</u>		
Ὁλική παροῦσα ἀξία ΦΠΑ-Ε	22,65		
Φόρος ἐπὶ μισθῶν:			
1ου ἔτους	20		
2ου ἔτους	0		
3ου ἔτους	<u>0</u>		
Παροῦσα ἀξία φόρου ἐπὶ μισθῶν	20		

βάσει εισοδήματος εἶναι 1.300 ἢ φορολογικὴ βάση διὰ τὸν ὑπολογισμὸν τοῦ ΦΠΑ βάσει καταναλώσεως εἶναι 1.000 ἢ διαφορὰ αὐτῶν εἶναι ἡ καθαρὰ ἐπένδυσις, ἀποτελουμένη ἐκ 200 μονάδων καθαρῶς σχηματισμοῦ κεφαλαίου (300 μείον ἀποσβέσεις 100) καὶ ἐξ 100 μονάδων συσσωρευθέντων ἀποθεμάτων. Ὅλοι αἱ πωλήσεις τῆς ἐπιχειρήσεώς μας ὑποτίθεται ὅτι ἐγένοντο πρὸς τοὺς καταναλωτάς,

ἐνῶ ὅλοι αἱ ἄλλαι ἐπιχειρήσεις ὑποτίθεται ὅτι ἐπώλησαν μόνον πρὸς τὴν ἐπιχείρησίν μας.

Ἄλλος τρόπος συγκρίσεως τοῦ ΦΠΑ βάσει εἰσοδήματος πρὸς τὸν ΦΠΑ βάσει καταναλώσεως, εἶναι ἡ ἐξέτασις οἰκονομίας ἀποτελουμένης ἐκ μιᾶς μόνον ἐπιχειρήσεως ἐπὶ μίαν περίοδον ἐτῶν, κατὰ τὸ διάστημα τῶν ὁποίων παράγεται ἐν κεφαλαιουχικὸν ἀγαθόν, τὸ ὅποion ἐν συνεχείᾳ φθείρεται διὰ τῆς παραγωγῆς καταναλωτικῶν ἀγαθῶν. Ὁ Πίναξ II παρουσιάζει τὴν ἐκδοχὴν ταύτην. Κατὰ τὸ 1ον ἔτος ἡ μόνη δραστηριότης ἡ ὁποία λαμβάνει χώραν εἰς τὴν οἰκονομίαν εἶναι, ὅτι ἡ ἐπιχείρησις ἀπασχολεῖ ἐργασίαν διὰ νὰ παραγάγῃ ἐν κεφαλαιουχικὸν ἀγαθόν. Πρὸς ἀπλούστευσιν ὑποθέτομεν, ὅτι ἡ ἐπιχείρησίς μας ἀποκτᾷ τὰ ἀναγκαῖα ὑλικά κ.λπ. μὲ κόστος μηδέν. Ἐν συνεχείᾳ κατὰ τὸ 2ον καὶ 3ον ἔτος ἡ ἐπιχείρησις χρησιμοποιεῖ τὸ παραχθὲν μηχανήμα πρὸς παραγωγὴν καταναλωτικοῦ τινος ἀγαθοῦ, χωρὶς νὰ ἀπασχολῇ ἐργασίαν. Τὸ μηχανήμα φθείρεται κατὰ τὸ τέλος τοῦ δευτέρου ἔτους. (Παράδειγμα θὰ ἠδύνατο νὰ ἀποτελέσῃ ὁ ζυγός, εἰς τὸν ὅποion οἱ ἄνθρωποι ρίπτουν τὸ κέρμα των διὰ νὰ ζυγισθοῦν.)

ὑποτίθεται, ὅτι ἡ ἐπιχείρησις ἐπιτυγχάνει κέρδος 10% ἐπὶ τοῦ ἐπενδεδυμένου κεφαλαίου. Τοῦτο εἶναι 100 μονάδες κατὰ τὸ 2ον ἔτος, ἀλλὰ μόνον 50 μονάδες κατὰ τὸ 3ον, λόγω τῆς ἐπελθούσης ἀποσβέσεως αὐτοῦ κατὰ τὸ δεύτερον ἔτος.

Ὁ ΦΠΑ βάσει εἰσοδήματος ἐπιβάλλεται ἐπὶ τῶν

μισθῶν καὶ ἡμερομισθίων (κατὰ τὸ 1ον ἔτος) καὶ ἐπὶ τῶν κερδῶν (ἤτοι ἐπὶ τῆς ἀξίας τῶν πωλήσεων μείον ἀποσβέσεων κατὰ τὸ 2ον καὶ 3ον ἔτος).

Ὁ ΦΠΑ βάσει καταναλώσεως ἐπιβάλλεται ἐπὶ τῆς διαφορᾶς μεταξὺ ἀξίας πωλήσεων καὶ ἀξίας ἀγορῶν ἐκ τῶν ἄλλων ἐπιχειρήσεων. Εἰς τὸ παράδειγμα τοῦτο δὲν ὑπάρχουν ἀγοραὶ ἐξ ἄλλων ἐπιχειρήσεων, ὅπως δὲν ὑπάρχουν καὶ πωλήσεις κατὰ τὸ 1ον ἔτος.

Ἐπομένως ἡ φορολογικὴ βάση εἶναι:

	1ον ἔτος	2ον ἔτος	3ον ἔτος	Σύνολο
Βάσις διὰ ΦΠΑ				λα
ἐπὶ εἰσοδήματος	100	10	5	115
Φόρος 20 %	20	2	1	23
Βάσις διὰ ΦΠΑ				
ἐπὶ καταναλώσεως	0	60	55	115
Φόρος 20 %	0	12	11	23

Τὸ σύνολον τῶν φορολογικῶν ἐσόδων τῶν τριῶν ἐτῶν εἶναι τὸ αὐτὸ καὶ διὰ τοὺς δύο τύπους φόρου, ἀλλὰ τὸ οὐσιῶδες εἶναι, ὅτι διαφέρει ἡ χρονικὴ κατανομὴ αὐτῶν. Κατὰ τὸν ΦΠΑ βάσει εἰσοδήματος τὸ μεγαλύτερον μέρος αὐτοῦ καταβάλλεται κατὰ τὸ πρῶτον ἔτος καὶ ὡς ἐκ τούτου ἀντιπροσωπεύει μεγαλύτερον φόρον. Ἡ παροῦσα ἀξία τῆς σειρᾶς τῶν φορολογικῶν βάσεων καὶ τῶν κατα-

βαλλομένων φόρων, αναγομένων εις τὸ πρῶτον ἔτος, ἂν χρησιμοποιηθῇ ἐπιτόκιον ἀναγωγῆς 10 % (ἐφ' ὅσον ὑποτίθεται ὅτι τὸ κέρδος εἶναι 10 % ἑτησίως), ἔχει ὡς ἑξῆς:

ΦΠΑ βάσει καταναλώσεως: 20,00

ΦΠΑ βάσει εἰσοδήματος: 22,65

Παρατηροῦμεν, ὅτι ἡ παροῦσα ἀξία τοῦ ΦΠΑ βάσει καταναλώσεως εἶναι ἡ αὐτὴ ἀκριβῶς μὲ φόρον ἀποδιδόμενον διὰ τῆς ἐπιβολῆς συντελεστοῦ 20 % ἐπὶ τῶν μισθῶν καὶ ἡμερομισθίων (οἱ ὅποιοι πραγματοποιοῦνται κατὰ τὸ 1ον ἔτος). Ἡ διαπίστωσις αὕτη ἀντικατοπτρίζει τὸ γενικὸν θεώρημα κατὰ τὸ ὅποιον, εἰς μίαν κλειστὴν οἰκονομίαν μὲ δύο παραγωγικοὺς συντελεστάς, ὁ φόρος ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας βάσει καταναλώσεως εἶναι, ἐξ ἀπόψεως οἰκονομικῆς, ὁ αὐτὸς μὲ τὸν φόρον ἐπὶ τοῦ ἐργατικοῦ μισθοῦ¹.

1. Ἀπόδειξιν τοῦ θεωρήματος τούτου ἴδε εἰς Carl S. Shoup, *Public Finance* (Chicago: Aldine, 1969), τὰ κεφάλαια τὰ σχετικὰ μὲ τὸν φόρον ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας καὶ τὸν φόρον ἐπὶ τοῦ ἐργατικοῦ μισθοῦ.

III. ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΠΙΣΤΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΩΣ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ ΕΙΣ ΤΟΝ ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΕΩΣ

Ἀνεφέρθη ἀνωτέρω ὅτι αἱ χῶραι, αἱ ὁποῖαι ἐφαρμόζουν τὸν βάσει καταναλώσεως ΦΠΑ (δέον νὰ σημειωθῇ, ὅτι οὐδεμία χώρα ἐφαρμόζει τὸν βάσει εισοδήματος ΦΠΑ)¹, χρησιμοποιοῦν τὸ σύστημα τῆς πιστώσεως τοῦ φόρου, ἥτοι τὴν «μέθοδον τῆς ἐμμέσου ἀφαιρέσεως» μᾶλλον, παρὰ τὴν μέθοδον τῆς ἀμέσου ἀφαιρέσεως. Ὁ Πίναξ III δεικνύει τὸν τρόπον ἐφαρμογῆς τῆς μεθόδου ταύτης· δεικνύει ἐπίσης τὰς ἐπιδράσεις τὰς ὁποίας ἔχει ἡ ἐξάιρεσις ὠρισμένων τομέων τῆς οἰκονομίας ἀπὸ τοῦ συστήματος τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας.

Ἐκ τῆς προσεκτικῆς μελέτης τῶν ἀριθμῶν τῆς πρώτης στήλης τοῦ Πίνακος III φαίνεται ὅτι, ἐὰν ἡ ἐξάιρεσις περιορίζεται εἰς τὸ «ἀρχικὸν» στάδιον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας (εἰς τὴν «παραγωγήν πρῶτων ὑλῶν»), ὁ συνολικὸς ΦΠΑ δι' ὁλόκληρον τὴν οἰκονομίαν ἀνέρχεται εἰς 30, ἥτοι εἰς 10 % ἐπὶ

1. Εἰς ὠρισμένας χώρας ὁ ΦΠΑ, ὡς ἐφαρμόζεται, προσεγγίζει τὸν φόρον βάσει εισοδήματος λόγω τοῦ περιορισμοῦ (α) τῶν κατηγοριῶν τῶν κεφαλαιουχικῶν ἀγαθῶν, τῶν ὁποίων ἡ ἀγορὰ ἀφαιρεῖται, ἢ (β) τῆς ἀμέσου καταβολῆς τοῦ ἀρνητικοῦ φόρου, ὅταν ἡ πίστωση τοῦ φόρου ὑπερβαίνει τὸν φόρον ἐπὶ τῶν πωλήσεων.

ΠΙΝΑΞ III

ΕΠΙΔΡΑΣΙΣ ΤΗΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΣ ΑΠΟ ΤΟΥ ΦΠΑ (i) ΤΟΥ
ΑΡΧΙΚΟΥ ΣΤΑΔΙΟΥ, (ii) ΤΟΥ ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΥ ΣΤΑΔΙΟΥ
ΚΑΙ (iii) ΤΟΥ ΤΕΛΙΚΟΥ ΣΤΑΔΙΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

		Φόρος 10 %, ἐκτὸς τῆς ἄνευ πιστώσε- ως ἐξαιρέσεως, πα- ρεχομένης ἐπὶ		
		i	ii	iii
		Τῶν	Τῶν	Τῶν
		παρα- γωγῶν	βιο- μη- χά- νων	λια- νο- πω- λη- τῶν
Παραγωγοὶ πρώτων ὕλων πρὸς βιομηχάνους	Εἰσπράξεις πρὸ φόρου	100	100	100
	Φόρος ἐπὶ πωλήσεων	0	10	10
	Ολικαὶ εἰσπράξεις	100	110	110
	Πίστωσις φόρου	0	0	0
	Πληρωτέος φόρος	0	10	10
Βιομήχανοι πρὸς λιανοπωλητὰς	Εἰσπράξεις πρὸ φόρου	200	200	200
	Φόρος ἐπὶ πωλήσεων	20	0	20
	Ολικαὶ εἰσπράξεις	220	200	220
	Πίστωσις φόρου	0	0	10
	Πληρωτέος φόρος	20	0	10
Λιανοπωληταὶ πρὸς καταναλωτὰς	Εἰσπράξεις πρὸ φόρου	300	300	300
	Φόρος ἐπὶ πωλήσεων	30	30	0
	Ολικαὶ εἰσπράξεις	330	330	300
	Πίστωσις φόρου	20	0	0
	Πληρωτέος φόρος	10	30	0
Σύνολον πληρωτέου φόρου		30	40	20

τῶν πωλήσεων πρὸς καταναλωτάς, τῶν ὁποίων ἡ ἀξία εἶναι 300. (Εἰς τὸ παρὸν ἀπλουστευμένον παράδειγμα δὲν ἔχομεν κεφαλαιουχικά ἀγαθά.) Τὸ ἀποτέλεσμα τοῦτο εἶναι τὸ αὐτὸ μὲ ἐκεῖνο τὸ ὅποιον θὰ εἴχομεν, ἐὰν δὲν εἶχεν ἐξαιρεθῇ ἀπὸ τοῦ φόρου τὸ πρῶτον στάδιον τῆς παραγωγῆς, διότι εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην, ἐνῶ οἱ παραγωγοὶ πρώτων ὑλῶν θὰ κατέβαλλον εἰς τὸ Δημόσιον Ταμεῖον φόρον 10, ἀντὶ μηδέν, οἱ βιομήχανοι θὰ κατέβαλλον φόρον μόνον 10 ἀντὶ 20. Εἰς τὴν πρώτην περίπτωσιν οἱ βιομήχανοι οὐδεμίαν πίστωσιν λαμβάνουν ἔναντι τοῦ ἐκ 10 % φόρου (= 20) ἐπὶ τῶν πωλήσεών των, διότι οἱ προμηθευταὶ των, οἱ πωληταὶ πρώτων ὑλῶν, ἐμφανίζουσιν εἰς τὰ τιμολόγια των φόρον μηδέν. Εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν οἱ βιομήχανοι λαμβάνουν πίστωσιν 10 ἔναντι τοῦ ἐξ 20 μονάδων φόρου ἐπὶ τῶν πωλήσεών των, ἐφ' ὅσον οἱ προμηθευταὶ των ἔχουν καταβάλει φόρον 10.

Ἐκ τῆς δευτέρας στήλης τοῦ Πίνακος III φαίνεται ὅτι, ἐὰν ἐξαιρεθῇ τοῦ φόρου τὸ δεύτερον στάδιον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, τότε τὸ ἀποτέλεσμα εἶναι ὑπερβολικὴ φορολογία, διότι τὰ ἐπόμενα στάδια τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας δὲν ἐπωφελοῦνται τῆς πιστώσεως, ἡ ὁποία παρέχεται διὰ τὸν φόρον τὸν καταβληθέντα εἰς τὸ πρῶτον στάδιον. Ἐφ' ὅσον οἱ βιομήχανοι ἐξαιροῦνται τοῦ φόρου, δὲν δικαιοῦνται εἰς ἐπιστροφὴν φόρου. Οὗτοι βεβαίως δὲν καταβάλλουν φόρον. Τοῦτο σημαίνει ὅτι οἱ λιανοπωληταί, πρὸς τοὺς ὁποίους πωλοῦν οἱ βιομήχα-

νοι, λαμβάνουν τιμολόγιον ἀγορᾶς ἐπὶ τοῦ ὁποίου δὲν ἀναγράφεται φόρος. Κατὰ συνέπειαν οἱ λιανοπωληταὶ δὲν εἶναι δυνατόν νὰ πιστωθοῦν μὲ τοὺς προηγουμένως καταβληθέντας ΦΠΑ, ἔναντι τῶν ὑπ' αὐτῶν ὀφειλομένων φόρων. Ἡ πίστωσις τοῦ ΦΠΑ τοῦ καταβληθέντος ὑπὸ τῶν παραγωγῶν τῶν πρώτων ὑλῶν ἀπόλλυται, ἐπειδὴ ἡ ἄλυσος τῆς πιστώσεως φόρου διακόπτεται διὰ τῆς ἐξαιρέσεως τῶν βιομηχάνων ἀπὸ τοῦ συστήματος τοῦ ΦΠΑ. Ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει ὁ συνολικὸς ΦΠΑ, ὁ ὁποῖος καταβάλλεται ὑπὸ τῆς οἰκονομίας, εἶναι 40 καὶ ὄχι 30 μονάδες.

Τὸ ἀποτέλεσμα αὐτὸ θὰ ἦτο δυνατόν νὰ ἀποφευχθῇ, ἐὰν οἱ βιομήχανοι δὲν ἐξηροῦντο τοῦ συστήματος, ἀλλὰ, περιλαμβανόμενοι εἰς τοῦτο, ἐφορολογοῦντο μὲ φορολογικὸν συντελεστὴν μηδέν. Οὕτως οἱ βιομήχανοι θὰ ἀνέγραφον εἰς τὰ τιμολόγια των ἐπιστροφὴν ΦΠΑ καὶ ἐκ τοῦ φόρου μηδέν θὰ ἀφῇρουν τὸν φόρον 10, ὁ ὁποῖος ἀναγράφεται εἰς τὰ τιμολόγια ἀγορᾶς πρώτων ὑλῶν ἀπὸ τοὺς προμηθευτάς των. Ὁ προκύπτων «ἀρνητικὸς φόρος» (μεῖον 10) θὰ ἔπρεπε νὰ ἐπιστραφῇ ὑπὸ τοῦ Δημοσίου Ταμείου εἰς τοὺς βιομηχάνους. Οἱ λιανοπωληταὶ θὰ ἔπρεπε καὶ πάλιν νὰ πληρώσουν 30 μονάδας, ἀλλ' ὁ συνολικὸς φόρος θὰ ἦτο $10 - 10 + 30 = 30$.

Ἡ διαφορὰ μεταξὺ ἐξαιρέσεως καὶ φορολογικοῦ συντελεστοῦ μηδέν εἶναι οὐσιώδης. Ἀντὶ τῶν ὡς ἄνω ὄρων δυνάμεθα νὰ χρησιμοποιήσωμεν τοὺς ὁ-

ρους «ἐξαίρεσις ἄνευ πιστώσεως» καὶ «ἐξαίρεσις μετὰ πιστώσεως».

Ἡ στήλη 3 τοῦ Πίνακος III δεικνύει ὅτι, ἐὰν τὸ ἐξαιρούμενον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας στάδιον εἶναι τὸ τελευταῖον (τοῦ λιανικοῦ ἐμπορίου), τότε ὁ συνολικὸς ΦΠΑ δὲν ἐκμηδενίζεται, ἀλλὰ μειοῦται ἀπὸ 30 εἰς 20 μονάδας.

Γενικῶς συμφέρει, συνήθως, εἰς τὰς ἐπιχειρήσεις, αἱ ὁποῖαι ἀνήκουν εἰς ἐνδιάμεσον στάδιον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, νὰ συμπεριλαμβάνωνται εἰς τὸ σύστημα ΦΠΑ, ἀκόμη καὶ ἂν καταβάλλουν ὀλοκληρον τὸν ἀναλογοῦντα εἰς αὐτὰς φόρον ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας, διότι οὕτω δύνανται νὰ ἐπιρρίψουν τὸν φόρον αὐτὸν εἰς τοὺς ἀγοραστὰς τῶν προϊόντων των, οἱ ὅποιοι μὲ τὴν σειράν των θὰ ἀναγράψουν τοῦτον ὡς πίστωσιν ἔναντι τοῦ ὑπ' αὐτῶν ὀφειλομένου φόρου.

Ὁ Πίναξ IV δεικνύει τὰς ἐπιδράσεις, αἱ ὁποῖαι ἀπορρέουν ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς ἐνὸς χαμηλοῦ συντελεστοῦ ΦΠΑ εἰς οἰονδήποτε στάδιον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας. Ἐστω, ὅτι ὁ συνήθης φορολογικὸς συντελεστὴς εἶναι 10 %, ἐνῶ ὁ χαμηλὸς συντελεστὴς εἶναι 3 %. Ὡς ἐμφαίνεται ἐκ τῶν δύο πρώτων στηλῶν τοῦ Πίνακος IV, ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ χαμηλοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ, εἴτε ἐπὶ τοῦ ἀρχικοῦ εἴτε ἐπὶ τοῦ ἐνδιαμέσου παραγωγικοῦ σταδίου, δὲν ἐπηρεάζει τὸ σύνολον τῶν ἐσόδων τοῦ ΦΠΑ τὸ εἰσπραττόμενον ἐξ ὀλοκληροῦ τῆς οἰκονομίας. Ὅτι ἀπόλλυται ἐκ τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ χαμηλοῦ φορολογικοῦ

ΠΙΝΑΞ IV

ΕΠΙΔΡΑΣΙΣ ΧΑΜΗΛΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΕΠΙ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΩΝ ΣΤΑΔΙΩΝ

Πρὸς ἀπλούστευσιν δὲν λαμβάνομεν ὑπ' ὄψιν τὰ κεφαλαιου-
χικὰ ἀγαθὰ καὶ τὴν μεταβολὴν τῶν ἀποθεμάτων καὶ θεωροῦ-
μεν, ὅτι ὁ μοναδικὸς συντελεστὴς τῆς παραγωγῆς εἶναι ἡ ἐρ-
γασία, τῆς ὁποίας ἡ ἀξία εἶναι 100 εἰς ἕκαστον παραγωγικὸν
στάδιον· ὑποθέτομεν ἐπίσης, ὅτι ὅλα τὰ παραγωγικὰ στάδια
εἶναι φορολογήσιμα.

Πωλήσεις (ἀπὸ-πρὸς)	Φόρος 10 % ἐφ' ὅλων τῶν σταδίων	Φόρος 10 %, ἐκτὸς τοῦ ἐπιβαλλομένου 3 % ἐπὶ τῶν:
---------------------	---	--

Παρα- γωγῶν πρώτων ὕλων	Βιο- μη- χά- νων	Λιανο- πω- λη- τῶν
----------------------------------	---------------------------	-----------------------------

Κόστος ἐργασίας

100 Παραγωγῶν πρώτων ὕλων πρὸς βιομηχάνους, πρὸ φόρου	100	100	100	100
Φόρος ἐπὶ πωλήσεων	10	3	10	10
Σύνολον εἰσπράξεων	110	103	110	110
Πίστωσης φόρου	0	0	0	0
Φόρος πληρωτέος	10	3	10	10

100 Βιομηχανών πρὸς λιανο-				
πωλητάς, πρὸ φόρου	200	200	200	200
Φόρος ἐπὶ πωλήσεων	<u>20</u>	<u>20</u>	<u>6</u>	<u>20</u>
Σύνολον εἰσπράξεων	220	220	206	220
Πίστωσις φόρου	10	3	10	10
Φόρος πληρωτέος	10	17	- 4	10
			ἐπι- στροφή	
100 Λιανοπωλητῶν πρὸς κα-				
ταναλωτάς, πρὸ φόρου	300	300	300	300
Φόρος ἐπὶ πωλήσεων	<u>30</u>	<u>30</u>	<u>30</u>	<u>9</u>
Σύνολον εἰσπράξεων	330	330	330	309
Πίστωσις φόρου	20	20	6	20
Φόρος πληρωτέος	<u>10</u>	<u>10</u>	<u>24</u>	<u>- 11</u>
Συνολικὸς φόρος πληρωτέος				ἐπι- στροφή
εἰς τὸ Δημόσιον Ταμεῖον	30	30	30	9

συντελεστοῦ ἐπὶ τινος σταδίου τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, ἀναπληροῦται εἰς τὸ ἐπόμενον στάδιον διὰ τῆς ἀντιστοίχως μειουμένης πιστώσεως φόρου. Ἐὰν ὅμως ὁ χαμηλὸς φορολογικὸς συντελεστὴς ἐφαρμοσθῇ ἐπὶ τοῦ τελευταίου παραγωγικοῦ σταδίου (τοῦ λιανικοῦ ἐμπορίου), τότε οὗτος καθίσταται ὁ ἐπικρατῶν συντελεστὴς. Συντελεστὴς 3%, ἐφαρμοσζόμενος ἐπὶ τοῦ τελευταίου σταδίου, σημαίνει ὅτι ὁ φόρος ἐφ' ὀλοκλήρου τῆς οἰκονομίας ἐξακολουθεῖ νὰ εἶναι τὸ 3% τοῦ συνόλου τῆς φορολογικῆς βάσεως, ἀνεξαρτήτως τοῦ ποῖοι φορολογικοὶ συντελεσταὶ ἐφηρμόσθησαν ἐπὶ τῶν προγενεστέρων σταδίων τῆς παραγωγῆς.

IV. ΤΑ ΚΥΡΙΩΤΕΡΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ, ΤΩΝ ΜΗΔΕΝΙΚΩΝ ΦΟ- ΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΟΛΛΑΠΛΩΝ ΘΕΤΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙ- ΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ

Τὰ συστήματα φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας, τὰ ὁποῖα ἐφαρμόζονται ἤδη ἢ πρόκειται νὰ τεθοῦν ἐν ἰσχύι, διαφέρουν οὐσιωδῶς ὡς πρὸς τὰς προβλεπομένας ὑπ' αὐτῶν ἐξαιρέσεις, τοὺς μηδενικοὺς φορολογικοὺς συντελεστὰς (ἐξαιρέσεις μετὰ πιστώσεως) καὶ τὴν ἐφαρμογὴν θετικῶν φορολογικῶν συντελεστῶν πλειόνων τοῦ ἐνός. Τὰ συστήματα ΦΠΑ, τὰ ὁποῖα εἶναι εὐχερέστερα ἀπὸ διοικητικῆς ἀπόψεως καὶ πρὸς τὰ ὁποῖα συμμορφοῦται εὐκολώτερον ὁ ἐπιχειρηματικὸς κόσμος, εἶναι ἐκεῖνα τὰ ὁποῖα δὲν περιλαμβάνουν ἐξαιρέσεις, ἢ περιλαμβάνουν ὀλίγας μόνον, καθορίζουν μηδενικοὺς φορολογικοὺς συντελεστὰς μόνον ἐπὶ τῶν ἐξαγωγῶν καὶ ἐπιβάλλουν ἓνα μόνον θετικὸν φορολογικὸν συντελεστήν. Τοιοῦτον περίπου σύστημα ΦΠΑ εἶναι τὸ ἰσχύον ἐν Δανίᾳ.

Ἄλλ' ἐνταῦθα ἐμφανίζεται τὸ ἐξῆς παράδοξον. Ὁ τοιοῦτος ἀπλοῦς ΦΠΑ ἐπιβαρύνει τὰς πτωχοτέρας τάξεις (ἐφ' ὅσον δὲν ἐξαιρεῖ ἢ δὲν ὀρίζει μηδενικὸν φορολογικὸν συντελεστήν ἐπὶ τῶν τροφίμων, τῶν εὐθηνῶν εἰδῶν ἱματισμοῦ καὶ τῆς εὐθηνῆς κατοικίας) καὶ πλήττει μᾶλλον ἐλαφρῶς τὰς πλου-

σιωτέρας τάξεις (διότι δὲν φορολογεῖ μὲ ὑψηλοὺς συντελεστὰς τὰ πολυτελῆ ἀγαθὰ, οὐδόλως δὲ θίγει τὰς ἀποταμιεύσεις). Τὰ κοινωνικὰ ταῦτα μειονεκτήματα τοῦ διοικητικῶς εὐχεροῦς ΦΠΑ εἶναι δυνατόν, κατ' ἀρχήν, νὰ ἀντισταθμισθοῦν διὰ τῆς ἐπιδοτήσεως τῶν τροφίμων καὶ τῶν λοιπῶν ἀγαθῶν λαϊκῆς καταναλώσεως καὶ διὰ τῆς ἐπιβολῆς περισσότερον προοδευτικῆς κλίμακος ἐπὶ τοῦ προσωπικοῦ εἰσοδήματος. Ἀλλὰ τὰ μέτρα ταῦτα δὲν εἶναι εὐκόλουν, ἀπὸ διοικητικῆς ἀπόψεως, νὰ ἐφαρμοσθοῦν ἢ δὲν εἶναι κοινωνικῶς ἀποδεκτὰ εἰς πολλὰς χώρας καὶ ἰδίως εἰς ὠρισμένας ἐκ τῶν ἀναπτυσσομένων χωρῶν. Αἱ χῶραι αὗται δύνανται, ἀντὶ τῶν ὡς ἄνω μέτρων, νὰ προσπαθήσουν νὰ καταστήσουν τὸν ΦΠΑ ὀλιγώτερον φθίνοντα, εἰσάγουσαι ἐξαιρέσεις ἢ μηδενικοὺς φορολογικοὺς συντελεστὰς ἐπὶ ὠρισμένων ἀγαθῶν καὶ ἐφαρμόζουσαι χαμηλοὺς μὲν συντελεστὰς ἐπὶ τινων ἀγαθῶν καὶ ὑπηρεσιῶν, ὑψηλοὺς δ' ἐπὶ ἄλλων. Οὕτως αὗται ἀκριβῶς αἱ χῶραι, αἱ ὁποῖαι διαθέτουν περιωρισμένας διοικητικὰς εὐκολίας καὶ ἀντιμετωπίζουν ἐν ἐχθρικῶς διακείμενον ἢ ἐλάχιστον συνεργάσιμον σῶμα φορολογουμένων, εἶναι δυστυχῶς ἐκεῖναι αἱ ὁποῖαι ἀναγκάζονται διὰ κοινωνικοὺς λόγους νὰ ἐφαρμόσουν ἐν πολὺπλοκον σύστημα ΦΠΑ, τὸ ὁποῖον μὲ τὴν σειρὰν τοῦ ἐπιβαρύνει τὰς διοικητικὰς ὑπηρεσίας καὶ δημιουργεῖ προβλήματα εἰς τὸν ἐπιχειρηματικὸν κόσμον.

Κατωτέρω ἐξετάζομεν ὠρισμένους κλάδους τῆς

οικονομίας, διὰ τοὺς ὁποίους τὰ προβλήματα ταῦτα εἶναι λίαν δυσχερῆ.

Α. Γεωργία

Τὸ πρόβλημα εἰς τὴν περίπτωσιν τῶν γεωργικῶν ἐκμεταλλεύσεων εἶναι, ὅτι οἱ περισσότεροι καλλιερ-
γῆται εἰς τὰς ἀναπτυσσομένας χώρας δὲν τηροῦν
λογιστικὰ βιβλία καί, ὡς ἐκ τούτου, ἀδυνατοῦν (ἢ
δὲν εἶναι δυνατὸν νὰ πεισθοῦν) νὰ τηρήσουν τὰς
διατυπώσεις τὰς ἀπαιτουμένας διὰ τὴν ἐπιστροφὴν
τῶν φόρων· τοιοῦτοτρόπως πρέπει νὰ ἐξαιροῦνται
τοῦ συστήματος ΦΠΑ, ἀλλ' ὡς ἐκ τούτου ἐπιβα-
ρύνονται οἰκονομικῶς, διότι δὲν εἶναι εἰς θέσιν νὰ
ἐπιρρίψουν εἰς τοὺς ἀγοραστὰς τῶν προϊόντων των
(χονδρεμπόρους, ἀλευροβιομηχάνους ἢ ἄλλους βιο-
μηχάνους) τὴν πίστωσιν φόρου, τὴν ὁποίαν ἀντι-
προσωπεύει ὁ ΦΠΑ ὁ ἐπιβληθεὶς ἐπὶ τῶν λιπασμά-
των, τῶν ἐντομοκτόνων, τῶν ὑπηρεσιῶν κτηνιά-
τρου (συμπεριλαμβανομένων καὶ τῶν φαρμάκων),
τῶν γεωργικῶν μηχανημάτων καὶ ἐργαλείων, ὡς
καὶ ἐπὶ τῶν λοιπῶν ἀγαθῶν τὰ ὁποῖα ἀγοράζουν οἱ
καλλιεργηταί. Ἡ ἄλυσος τῆς πιστώσεως τοῦ φό-
ρου διακόπτεται, ἐφ' ὅσον ὁ γεωργικὸς τομεὺς ἐξαι-
ρεῖται τοῦ συστήματος ΦΠΑ, καὶ κατὰ συνέπειαν
τὰ γεωργικὰ προϊόντα ἐπιβαρύνονται φορολογικῶς
περισσότερον τοῦ δέοντος, ὡς προκύπτει καὶ ἐκ τοῦ
ἀνωτέρω Πίνακος III. Αἱ πλεῖσται τῶν ἤδη ἐφαρ-
μοζουσῶν τὸν ΦΠΑ χωρῶν προσπαθοῦν νὰ λύσουν

τὸ πρόβλημα τοῦτο διὰ τῆς ἐξαιρέσεως τῶν γεωργικῶν ἐκμεταλλεύσεων, ἀλλὰ καὶ τῶν λιπασμάτων καὶ τῶν λοιπῶν ἐφοδίων, ἢ ἄλλως διὰ τῆς παροχῆς εἰς τοὺς χονδρεμπόρους, τοὺς ἀλευροβιομηχάνους κ.λπ. πιστώσεως δι' ἓνα τεκμαρτὸν φόρον ἐπὶ τῶν πωλήσεων τῶν γεωργικῶν ἐκμεταλλεύσεων.

Ἐν τούτοις δὲν ἀρκεῖ ἡ ἐξαιρέσις τῶν λιπασμάτων καὶ τῶν λοιπῶν ἐφοδίων, διότι ὁ παραγωγὸς λιπασμάτων, ὁ κατασκευαστὴς γεωργικῶν μηχανημάτων καὶ οἱ λοιποὶ προμηθευταὶ τῶν γεωργικῶν ἐκμεταλλεύσεων ἔχουν ἤδη καταβάλει ΦΠΑ ἐπὶ τῶν ἰδικῶν των ἀγορῶν, πρέπει δὲ νὰ ἀνακτήσουν τὰ καταβληθέντα ποσά, ἐπιβαρύνοντες ἀντιστοίχως τὰς τιμὰς τῶν πρὸς τοὺς ἀγρότας πωλουμένων προϊόντων των. Ἐκεῖνο τὸ ὁποῖον χρειάζεται εἶναι, ὅχι ἐξαιρέσις ἀπὸ τοῦ φόρου, ἀλλὰ μηδενικὸς φορολογικὸς συντελεστὴς ἐπὶ τῶν λιπασμάτων, τῶν γεωργικῶν μηχανημάτων καὶ τῶν λοιπῶν ἐφοδίων. Τοῦτο θὰ ᾔτο ἐφικτόν, ἀκόμη καὶ εἰς τὰς ἀναπτυσσομένης χώρας, ἐφ' ὅσον οἱ πωληταὶ λιπασμάτων κ.λπ. εἶναι συνήθως εἴτε μεγάλοι ἐγχώριοι παραγωγοὶ εἴτε εἰσαγωγεῖς. Οὗτοι εἶναι ἐγγράμματοι, διατηροῦν λογιστικὰ βιβλία καὶ δύνανται συνεπῶς νὰ τηροῦν τὰ σχετικὰ στοιχεῖα διὰ τὴν ἐπιστροφὴν τοῦ φόρου καὶ νὰ διεκδικοῦν τὸν ὀφειλόμενον πρὸς αὐτοὺς φόρον, ὅταν ἰσχύη μηδενικὸς φορολογικὸς συντελεστὴς. (Ὑπενθυμίζεται ὅτι, ἐὰν ἐφαρμόζεται μηδενικὸς φορολογικὸς συντελεστὴς, ἀπαιτεῖται ἡ ὑποβολὴ τῶν σχετικῶν δικαιολογητικῶν διὰ τὴν ἐπι-

στροφὴν τοῦ φόρου, ἐνῷ δὲν ἀπαιτεῖται αὕτη, ἐὰν ἐφαρμόζεται ἐξαίρεσις ἄνευ πιστώσεως.) Ἐνδέχεται ὅμως τὸ κράτος, ἰδίως εἰς ὠρισμένας ἀναπτυσσομένας χώρας, νὰ μὴ εἶναι διατεθειμένον νὰ καταβάλῃ τοῖς μετρητοῖς τοὺς ἐπιστρεφόμενους φόρους Ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει ἡ λύσις τοῦ μηδενικοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ εἶναι ἀνεφάρμοστος.

Ἡ ἐτέρα λύσις, τῆς παρεχομένης τεκμαρτῆς πιστώσεως φόρου πρὸς μείωσιν τοῦ φόρου τὸν ὅποῖον καταβάλλουν οἱ χονδρέμποροι, οἱ ἀλευροβιομήχανοι καὶ οἱ λοιποὶ ἀγορασταὶ γεωργικῶν προϊόντων ἀποτελεῖ εἰς τὴν καλυτέραν τῶν περιπτώσεων χονδρικήν μόνον προσέγγισιν τοῦ ὀρθοῦ συστήματος Ἐκεῖνο ὅμως τὸ ὅποῖον ἔχει μεγαλυτέραν σημασίαν εἶναι, ὅτι διὰ τῆς λύσεως ταύτης δὲν ἐξαλείφεται τὸ ἀντικίνητρον τὸ ὅποῖον ἀντιμετωπίζει ὁ μεμονωμένος ἀγρότης, ὅταν ἐξετάζῃ, ἐὰν συμφέρῃ νὰ ἀγοράσῃ λιπάσματα ἢ γεωργικὰ μηχανήματα ἢ νὰ καλέσῃ τὸν κτηνίατρον. Αἱ ἀγοραὶ αὗται φορολογοῦνται καὶ τὸ ποσὸν τῆς τεκμαρτῆς πιστώσεως φόρου, τῇ παρεχομένης πρὸς τοὺς ἐπομένους εἰς τὴν παραγωγικὴν διαδικασίαν, δηλαδὴ τοὺς χονδρεμπόρους, τοὺς ἀλευροβιομηχάνους κ.λπ., δὲν εἶναι ἀνάλογον πρὸς τὴν ἀπόφασιν τοῦ μεμονωμένου ἀγρότου νὰ ἀγοράσῃ ἢ νὰ μὴ ἀγοράσῃ λιπάσματα. Ἡ τεκμαρτὴ πίστωσις φόρου ὑπολογίζεται δι' ἑνὸς συντελεστοῦ ὀριζομένου ὑπὸ τοῦ νόμου, θεωρεῖται δὲ αὕτη ὡς μέση ἀποζημίωσις τῶν ἀγροτῶν ἐν γένει, παρεχόμενη ἔναντι τοῦ φόρου τὸν ὅποῖον καταβάλλουν οἱ

τοι διὰ τὰς ἀγοράς των (ἢ ἀποζημιώσεις ὑποτίθεται βεβαίως ὅτι πραγματοποιεῖται διὰ τῶν ὑψηλότερων τιμῶν, τὰς ὁποίας προσφέρουν πρὸς τοὺς ἀγρότας οἱ χονδρέμποροι, οἱ ἀλευροβιομήχανοι καὶ οἱ λοιποὶ ἀγορασταὶ γεωργικῶν προϊόντων).

Μία τρίτη λύσις εἶναι ἡ παρεχομένη ὑπὸ τοῦ βρετανικοῦ νόμου περὶ ΦΠΑ. Αἱ γεωργικαὶ ἐκμεταλλεύσεις περιλαμβάνονται εἰς τὸ σύστημα τοῦ ΦΠΑ, ἀλλὰ γενικῶς δὲν φορολογοῦνται, διότι μηδενικὸς φορολογικὸς συντελεστὴς προβλέπεται (*inter alia*) διὰ «Τρόφιμα παντὸς εἴδους χρησιμοποιούμενα δι' ἀνθρωπίνην κατανάλωσιν» καὶ διὰ «Ζῶντα ζῶα παντὸς εἴδους χρησιμοποιούμενα γενικῶς διὰ τὰ ὑπ' αὐτῶν ἀποδιδόμενα ἢ παραγόμενα τρόφιμα πρὸς κατανάλωσιν ὑπὸ τοῦ ἀνθρώπου»¹. Ὁρισμένα τρόφιμα «οὐχὶ πρώτης ἀνάγκης» — παγωτά, σοκολάτες, πατατάκια τηγανητά (*crisps*), τροφαὶ οἰκιακῶν ζώων καὶ τὰ παρόμοια, τὰ ὅποια ἐφορολογοῦντο βάσει τοῦ ἤδη καταργουμένου φόρου ἐπὶ τῶν ἀγορῶν — δὲν φορολογοῦνται μὲ μηδενικὸν φορολογικὸν συντελεστὴν (φορολογοῦνται δηλαδὴ μὲ τὸν ἐνιαῖον θετικὸν συντελεστὴν). Ἐπὶ πλέον ὠρισμένα κτηνοτροφικὰ προϊόντα δὲν ἀποτελοῦν τρόφιμα (λ.χ. τὰ ἔρια). Ἐν πάσῃ περιπτώσει διὰ τὸ μεγαλύτερον μέρος τῆς γεωργικῆς παραγωγῆς ὁ φορολογικὸς

1. G. S. A. Wheatcroft, Value-Added Tax: A Guide to the V.A.T. Provisions of the Finance Bill, 1972 (London: Associated Business Programmes, 1972), σελ. 69.

συντελεστής είναι μηδέν. Τοῦτο σημαίνει εἴτε ὅτι ὁ ἴδιος ὁ γεωργὸς φορολογεῖται μὲ συντελεστὴν μηδέν (ἐφ' ὅσον ὡς «τρόφιμα» ὀρίζονται καὶ αἱ πρῶται ὕλαι, π.χ. ὁ σῖτος, ἡ κριθή — καὶ ἐὰν αὐταὶ εἶναι ἢ δὲν εἶναι φαίνεται ἀσαφές ἐπὶ τοῦ παρόντος), εἴτε ὅτι ὁ χονδρέμπορος ἢ ὁ λιανοπωλητὴς τοῦ ἐπεξεργασμένου, τελικοῦ καταναλωτικοῦ ἀγαθοῦ (ἄρτου κ.λπ.), φορολογεῖται μὲ συντελεστὴν μηδέν. Εἰς ἀμφοτέρας τὰς περιπτώσεις ὁ ΦΠΑ πράγματι δὲν ἐπιβαρύνει τὸ προῖόν τῶν γεωργικῶν ἐκμεταλλεύσεων, χωρὶς ἐκ τούτου νὰ ἀπόλλυται ἡ πίστωση τοῦ φόρου τοῦ καταβαλλομένου ὑπ' ἐκείνων οἱ ὅποιοι πωλοῦν ἀγαθὰ εἰς τοὺς γεωργούς. Ἀλλὰ καὶ πάλιν οἱ Βρεταννοὶ γεωργοὶ ὀφείλουν νὰ τηροῦν τὰ δέοντα δικαιολογητικὰ διὰ τὴν ἐπιστροφὴν τοῦ ΦΠΑ (ἐκτὸς ἐὰν ἐμπίπτουν εἰς τὴν γενικὴν ἐξαίρεσιν, τὴν ἀφορῶσαν εἰς ὅλας τὰς ἐπιχειρήσεις, τῶν ὁποίων αἱ ἐτήσiai πωλήσεις δὲν ὑπερβαίνουν τὰς £5.000).

Β. Οἰκοδομικὸς Τομεὺς καὶ Κατασκευαὶ γενικῶς

α. *Κατοικίαι.* Αἱ κατοικίαι αἱ κατασκευαζόμεναι μετὰ τὴν εἰσαγωγὴν τοῦ θεσμοῦ τοῦ ΦΠΑ δὲν εἶναι δύσκολον νὰ φορολογηθοῦν, ἐκτὸς τῆς περιπτώσεως τῆς ἰδιοκατοικίσεως, ὅπου ὁ ἰδιοκτῆτης τοῦ οἰκήματος ἔχει κατασκευάσει τοῦτο ἐν μέρει δι' ἰδίας αὐτοῦ ἐργασίας (ὅποτε πρέπει οὗτος νὰ φορολογηθῇ ἐπὶ τῆς ἀντιστοίχου ἀξίας τῆς ἐργασίας του, διότι θεωρεῖται ὅτι ἐπώλησεν εἰς τὸν ἑαυτὸν του κατα-

σκευὴν ἴσης ἀξίας). Εἰς τὸ σύστημα τοῦ ΦΠΑ ὑπάγονται ἡ οἰκοδομικὴ ξυλεία (καὶ ἡ πρώτη ὕλη αὐτῆς), αἱ ὑδραυλικαὶ καὶ ἠλεκτρικαὶ ἐγκαταστάσεις καὶ τὰ παρόμοια. Ὁ κατασκευαστής, ὁ ὁποῖος κτίζει οἰκίαν ἢ διαμέρισμα (ὀριζόντιον ἰδιοκτησίαν), καταβάλλει ΦΠΑ ἐπὶ τῆς ἀξίας τοῦ συμβολαίου του καὶ πιστοῦται μὲ τὸν ΦΠΑ ὁ ὁποῖος ἀναγράφεται ἐπὶ τῶν τιμολογίων τῶν ἀγορῶν του. Ἐὰν ὁ διαμένων εἰς τὴν οἰκίαν εἶναι καὶ ἰδιοκτήτης αὐτῆς, ἡ ἄλυσος τοῦ ΦΠΑ περατοῦται εἰς αὐτόν. Ἐὰν εἶναι μισθωτής, ὁ ΦΠΑ καταβάλλεται ὑπὸ τοῦ ἰδιοκτήτου τῆς οἰκίας καὶ περιλαμβάνεται εἰς τὴν (συμβατικήν) ἀξίαν κατασκευῆς της.

Ἐν τούτοις πολλαὶ νομοθεσίαι, ἀφορῶσαι εἰς τὸν ΦΠΑ, ἐξαιροῦν ἐκ τοῦ γενικοῦ φορολογικοῦ καθεστῶτος τοῦ ΦΠΑ τὰς κατοικίας. Ὡρισμέναι νομοθεσίαι ἐξαιροῦν τὴν ὑπὸ τοῦ κατασκευαστοῦ πώλησιν· ἄλλαι φορολογοῦν τὴν ὑπὸ τοῦ κατασκευαστοῦ πώλησιν μὲ συντελεστὴν μηδὲν (εἰς τὴν Βρεταννίαν)· ἄλλαι πάλιν ἐξαιροῦν τινὰ τῶν ὑλικῶν τὰ ὁποῖα χρησιμοποιοῦνται συνήθως εἰς τὴν κατασκευὴν τῶν οἰκιῶν. Τέλος ἄλλαι νομοθεσίαι ἐγκαθιδρύουν ἄλλο εἰδικὸν φορολογικὸν καθεστῶς (ἐκτὸς τοῦ ὅτι παρέχουν χαμηλὸν φορολογικὸν συντελεστὴν). Οἱ λόγοι τῆς τοιαύτης εἰδικῆς μεταχειρίσεως φαίνεται ὅτι εἶναι κυρίως¹: (α) ἡ ἐπιθυμία ὅπως ἀποφευχθῇ ἡ

1. Ἄλλος λόγος ὁ ὁποῖος ἐνίοτε ἀναφέρεται, ἐὰν τὸ σύστημα τοῦ ΦΠΑ δὲν περιλαμβάνῃ τὰς ὑπηρεσίας ἐν γένει, εἶναι ὅτι ἡ ἐν τῷ ἐργο-

ἐπιβάρυνσις ἐνὸς καταναλωτικοῦ ἀγαθοῦ (τῆς στεγάζεως) τὸ ὁποῖον θεωρεῖται ὡς ἐν ἀνεπαρκείᾳ (ἀν καὶ οἰονδήποτε ἀγαθόν, ἐκτὸς τῶν ἐλευθέρων, εἶναι ἐν ἀνεπαρκείᾳ) καὶ (β) τὸ γεγονὸς ὅτι ἐκεῖνοι, τῶν ὁποίων ἡ κατοικία εἶχε κτισθῇ πρὸ τῆς εἰσαγωγῆς τοῦ ΦΠΑ καὶ ἐξακολουθεῖ νὰ χρησιμοποιεῖται θὰ διαφύγουν τὸν ΦΠΑ, καὶ τουλάχιστον ἐκεῖνοι οἱ ὁποῖοι κατοικοῦν εἰς τὰς ἰδιοκτητοὺς οἰκίας των, ἐκτὸς ἐὰν ὁ νόμος περὶ φόρου ἐπὶ τῆς προστιθεμένης ἀξίας προβλέπη τὴν φορολογίαν τῶν ἰδιοκτητῶν βάσει τοῦ τεκμαρτοῦ ἀκαθαρίστου εἰσοδήματός των, πρᾶγμα τὸ ὁποῖον δημιουργεῖ σοβαρὰς διοικητικὰς δυσχερείας, ἐκτὸς τῆς ἀντιδράσεως τῶν ἰδιοκτητῶν, τὴν ὁποίαν θὰ προκαλέσῃ ἡ φορολογία ὕλης ἄλλης πλὴν τοῦ χρηματικοῦ εἰσοδήματός των.

Οὕτως ἐκάστη χώρα πρέπει νὰ ἀποφασίσῃ ἡ ἰδία, πῶς θὰ χειρισθῇ τὴν κατοικίαν εἰς τὸ πλαίσιον τοῦ συστήματος ΦΠΑ, βάσει τῶν ἐν αὐτῇ ἐπικρατουσῶν κοινωνικῶν καὶ πολιτικῶν ἀπόψεων ἔναντι τῶν ἰδιοκτητῶν καὶ τῆς τυχὸν ἐφαρμοζομένης διαφορικῆς πολιτικῆς ἔναντι παλαιῶν καὶ νέων κατοικιῶν.

Αἱ ἀγροτικαὶ κατοικίαι, παλαιαὶ ἢ νέαι, συνήθως ἐξαίρουνται τοῦ φόρου (δὲν φορολογοῦνται μὲ συν-

ταξίῳ κατασκευαστικῇ δραστηριότητι ἀποτελεῖ «ὑπηρεσίαν», ὡς ἐκ τούτου δὲ τὸ σύστημα τοῦ ΦΠΑ πρέπει νὰ φθάσῃ μέχρι τῆς πωλήσεως τῆς ξυλείας καὶ τῶν λοιπῶν ὑλικῶν πρὸς τὸν κατασκευαστήν. Τὸ ἐπιχειρημα τοῦτο δὲν εἶναι πειστικόν· ἡ αὐτὴ λογικὴ θὰ ἦτο δυνατόν νὰ ἐκτελέσῃ καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν ἐργοστασίων συναρμολογήσεως αὐτοκινήτων.

τελεστήν μηδέν), διότι τὸ μεγαλύτερον μέρος αὐτῶν κατασκευάζεται ὑπὸ τῶν ἰδίων τῶν ἀγροτῶν ἢ ὑπὸ μικροεργολάβων οἱ ὅποιοι, ἐὰν ὁ νόμος περὶ ΦΠΑ προβλέπη ἐξαίρεσιν ἐνὸς ἐλαχίστου ὁρίου πωλήσεων, παραμένουν ἐκτὸς τοῦ συστήματος.

β. *Λοιπαὶ κατασκευαί.* Αἱ ἐκτὸς κατοικιῶν κατασκευαί — ἐργοστάσια, ἀποθήκαι, καταστήματα λιανικοῦ ἐμπορίου, γραφεῖα, ἐργοστάσια παραγωγῆς ἡλεκτρικῆς ἐνεργείας, σιδηροδρομικαὶ γραμμαὶ κ.λπ. — κατ' ἀρχὴν δὲν δημιουργοῦν εἰδικὰ προβλήματα, ἐφ' ὅσον τηρεῖται ἡ καθολικότης τοῦ φόρου, ἀλλὰ καὶ πάλιν αἱ ἤδη ἐφαρμόζουσιν τὸν ΦΠΑ χῶραι δὲν ἀντιμετωπίζουν τὰς λοιπὰς κατασκευὰς κατὰ ὁμοιόμορφον τρόπον. Εἰς πολλὰς χώρας ἡ ἐπιδίωξις τῆς φορολογήσεως μεγάλου ἀριθμοῦ μικρῶν (καὶ εὐκόλως μετακινουμένων) ἐργολάβων δυνατὸν νὰ φαίνεται λίαν δυσχερὴς. (Τοῦτο δύναται νὰ ἀποτελῇ καὶ τὸν λόγον, διὰ τὸν ὅποιον ἐξαίρεται τοῦ φόρου καὶ ἡ κατασκευὴ κατοικιῶν.) Εἰς ἄλλας χώρας, εἰς τὰς ὁποίας δὲν φορολογοῦνται αἱ ὑπηρεσίαι ἐν γένει, δυνατὸν νὰ ἀποφεύγεται ἡ φορολογία τῶν ἐργολάβων βάσει τῆς ἀντιλήψεως, ὅτι ἡ ἐν τῷ ἐργοταξίῳ ἐργασία ἀποτελεῖ «ὕπηρεσίαν». Ἀλλ' οἰοιδήποτε καὶ ἂν εἶναι οἱ λόγοι ἐξαίρεσεως, πρέπει νὰ ἐξετάζωνται μετὰ μεγάλης προσοχῆς, διότι ἡ ἐξαίρεσις τῶν λοιπῶν, ἐκτὸς κατοικίας, κατασκευῶν ἔχει συνεπείας τελείως διαφορετικὰς ἀπὸ ἐκείνας τὰς ὁποίας παρουσιάζει ἡ ἐξαίρεσις τῆς κατασκευῆς κατοικιῶν καὶ μάλιστα τῶν

ιδιοκατοικουμένων. Τὸ ἐργοστάσιον, ἡ ἀποθήκη ἐμπορευμάτων, τὸ κτίριον γραφείων ἢ τὸ κατάστημα λιανικοῦ ἐμπορίου δὲν ἀποτελοῦν παρὰ ἓνα κρίκον εἰς τὴν ἄλυσον τῆς παραγωγῆς τῶν διαφόρων καταναλωτικῶν ἀγαθῶν. Ἐὰν ἡ ἄλυσος τῆς πιστώσεως τοῦ φόρου διακοπῇ εἰς τὸν ἐργολάβον, τὸ ἀναπόφευκτον ἀποτέλεσμα θὰ εἶναι ἡ ὑπερβολικὴ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις τῶν τελικῶν προϊόντων, τὰ ὁποῖα παράγονται διὰ τῆς χρησιμοποίησεως τῶν ἐν προκειμένῳ κατασκευῶν.

γ. Ὑπηρεσίαι. Ἐν πράγματι γενικὸν σύστημα ΦΠΑ πρέπει νὰ περιλαμβάνη, ὡς εἶναι φυσικόν, καὶ τὰς ὑπηρεσίας καταναλωτικῆς χρήσεως. "Οἱ αἱ ὑφιστάμεναι νομοθεσίαι περὶ ΦΠΑ φορολογοῦν ὠρισμένας ἐκ τῶν ὑπηρεσιῶν, ὑπάρχουν ὅμως εὐρύταται διαφοραὶ μεταξύ των ὡς πρὸς τὸ πεδίον τὸ καλυπτόμενον ὑπὸ τῆς φορολογίας. "Αλλαι νομοθεσίαι φορολογοῦν μόνον τὰς ὑπηρεσίας, αἱ ὁποῖαι ὀρίζονται ἐν αὐταῖς. "Αλλαι προβλέπουσιν ὅτι ὅλαι αἱ ὑπηρεσίαι ὑπόκεινται εἰς φορολογίαν, πλὴν ἐκείνων αἱ ὁποῖαι ἀναφέρονται (αὗται δὲ συνήθως ἐξαιροῦνται, δὲν φορολογοῦνται μὲ συντελεστὴν μηδέν).

Τρία τουλάχιστον εἶναι τὰ κριτήρια, τὰ ὁποῖα φαίνεται ὅτι λαμβάνονται ὑπ' ὄψιν διὰ τὴν τοιαύτην μεταχείρισιν τῶν ὑπηρεσιῶν:

(1) Τὸ μικρὸν μέγεθος τῶν παρεχουσῶν τὰς ὑπηρεσίας ἐπιχειρήσεων, αἱ ὁποῖαι ὡς ἐκ τοῦ μεγέθους των δὲν τηροῦν λογιστικὰ βιβλία ἢ εἶναι δύσκολον νὰ ἐντοπισθοῦν (λόγῳ τῆς κινητικότητός των).

Ἐξαίρεσις ὅλων τῶν μικρῶν ἐπιχειρήσεων εἶναι ἴσως ἐπαρκὴς πρὸς κάλυψιν τῆς περιπτώσεως ταύτης.

(2) Ἡ κατὰ κύριον λόγον παροχὴ τῶν ὑπηρεσιῶν πρὸς ἄλλας ἐπιχειρήσεις μᾶλλον, παρὰ πρὸς νοικοκυριά. Εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην ἡ ἀπώλεια φορολογικῶν ἐσόδων, συνεπεῖα ἐξαίρέσεως τῶν ὑπηρεσιῶν τούτων, θὰ εἶναι μικρά.

(3) Ἡ παροχὴ τῶν ὑπηρεσιῶν τῇ βοηθείᾳ σημαντικῶν ἀγορῶν ἐξ ἄλλων ἐπιχειρήσεων (π.χ. λογιστικὸν γραφεῖον πρὸς παροχὴν τῶν ὑπηρεσιῶν τοῦ ἀγοράζει ἢ μισθώνει ἠλεκτρονικὰ ὑπολογιστικὰ μηχανήματα, ἢ συνεργεῖον ἐπισκευῶν αὐτοκινήτων ἀγοράζει ἀνταλλακτικά). Ἐὰν πρόκειται περὶ ὑπηρεσιῶν τῆς κατηγορίας ταύτης, αὗται πρέπει νὰ ὑπαχθοῦν εἰς τὸ σύστημα ΦΠΑ, πρὸς ἀποφυγὴν ὑπερβολικῆς φορολογήσεως τοῦ προϊόντος, λόγῳ διακοπῆς τῆς ἀλύσου τῆς πιστώσεως φόρου.

δ. *Μικραὶ ἐπιχειρήσεις.* Αἱ πολὺ μικραὶ ἐπιχειρήσεις δύνανται νὰ ἐξαιρεθοῦν τοῦ συστήματος (νὰ μὴ φορολογοῦνται μὲ συντελεστὴν μηδέν), χωρὶς νὰ προκαλῆται οὐσιώδης ἀνωμαλία εἰς τὴν λειτουργίαν αὐτοῦ. Ἀλλ' ὁ βιοτέχνης ἢ ὁ καταστηματάρχης, ὁ ὁποῖος ἐργάζεται πλήρες ὥράριον καθ' ὅλον τὸ ἔτος, πρέπει νὰ θεωρῆται ὡς μικρά, ὅχι πολὺ μικρά, ἐπιχειρήσεις καὶ νὰ ὑπόκειται εἰς φορολογίαν, ἔστω καὶ ἂν δὲν ἀπασχολῇ ἄλλο ἐργατικὸν δυναμικὸν πλὴν τῶν μελῶν τῆς οἰκογενείας του, ἐὰν ἀπασχολῇ καὶ τοιαῦτα. Τινὲς ἐκ τῶν μικρῶν τούτων

ἐπιχειρήσεων δυνατόν, ἴσως, νὰ φορολογοῦνται κατ' ἀρχὰς ἐπὶ τινος ὑπολογιστικῆς βάσεως (τέλους), μέχρις ὅτου ἐκπαιδευθοῦν εἰς τὴν τήρησιν λογιστικῶν βιβλίων. Τὸ Ὑπουργεῖον Οἰκονομικῶν πρέπει ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει νὰ ἰδρῦσῃ μέγαν ἀριθμὸν μικρῶν ἐκπαιδευτικῶν κέντρων, εἰς τὰ ὅποια οἱ μικροβιοτέχναι καὶ οἱ μικροκαταστηματάρχαι θὰ διδάσκωνται δωρεὰν στοιχεῖα λογιστικῆς.

ε. Σύστημα πολλαπλῶν θετικῶν φορολογικῶν συντελεστῶν. Οἱ ὑψηλοὶ συντελεσταὶ ΦΠΑ ἐπὶ τῶν πολυτελῶν ἀγαθῶν δὲν ἀποδίδουν πιθανῶς μεγάλα πρόσθετα ἔσοδα καὶ ἐνδεχομένως δὲν αὐξάνουν σημαντικῶς τὴν εἰσοδηματικὴν ἐλαστικότητα τοῦ φόρου. Σημαντικὸν μέρος τῆς δαπάνης μιᾶς πλουσίας οἰκογενείας ἀποτελεῖται ἀπὸ μεγαλύτερα ποσὰ δαπανώμενα διὰ τὰ αὐτὰ ἀγαθὰ, τὰ ὅποια ἀγοράζει καὶ μία οἰκογένεια μέσης τάξεως (π.χ. βενζίνη), ἢ ἀκόμη καὶ μία πτωχὴ οἰκογένεια (π.χ. θέρμανσιν). Μέγα μέρος τῆς ὑπολοίπου δαπάνης καταβάλλεται διὰ τὴν ἀγορὰν καλυτέρων ποιότητων ἀγαθῶν, τὰ ὅποια ἀγοράζουν καὶ αἱ ἄλλαι οἰκογένειαι (π.χ. κρέας καλυτέρας ποιότητος). Οὐδεμία ἐκ τῶν δύο τούτων κατηγοριῶν πολυτελοῦς δαπάνης (ἐκτὸς ὀλίγων ἐξαιρέσεων) δύναται νὰ ὑποβληθῇ εἰς ὑψηλότερον συντελεστὴν ΦΠΑ.

Ὡς αἱ ἐξαιρέσεις ὠρισμένων ἀγαθῶν ἀπὸ τοῦ ΦΠΑ, οὕτω καὶ οἱ πολλαπλοὶ φορολογικοὶ συντελεσταὶ οἱ καθοριζόμενοι δι' ὠρισμένα ἀγαθὰ καὶ ὑπηρεσίας προκαλοῦν περιπλοκάς εἰς τὴν λειτουργ-

γίαν τῶν διοικητικῶν ὑπηρεσιῶν καὶ καθιστοῦν δυσχερῇ τὴν συμμόρφωσιν τῶν φορολογουμένων. Ἐὰν ὁ φορολογούμενος πωλῇ ἀγαθὰ, τινὰ τῶν ὁποίων ὑπόκεινται εἰς τὸν γενικὸν φορολογικὸν συντελεστήν, ἐνῶ ἄλλα εἰς ἄλλον, πρέπει νὰ τηρῇ στοιχεῖα περὶ τῆς πωληθείσης ποσότητος ἐξ ἐκάστης τῶν δύο κατηγοριῶν ἀγαθῶν. Πολλάκις δὲν δύναται νὰ κάμῃ τίποτε περισσότερον ἀπὸ μίαν χονδρικήν ἐκτίμησιν. Οἱ πολλαπλοὶ φορολογικοὶ συντελεσταί, ὡς διεπιστώσαμεν ἀνωτέρω, δὲν εἶναι ἀποτελεσματικοί, παρὰ μόνον ἐὰν ἐφαρμόζωνται εἰς τὸ τελευταῖον στάδιον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας (τὸ λιανικὸν ἐμπόριον), ἐκτὸς αὐτοῦ δὲ τὸ στάδιον τοῦτο εἶναι τὸ μόνον εἰς τὸ ὁποῖον εἶναι ἀναγκαία ἡ πολλαπλῇ διάρθρωσις τῶν φορολογικῶν συντελεστῶν (ἴδε ἀνωτέρω Πίνακα IV).

Παρὰ ταῦτα οἱ πολλαπλοὶ φορολογικοὶ συντελεσταί, συμπεριλαμβανομένων καὶ τῶν μηδενικῶν συντελεστῶν, προκαλοῦν δυσχερείας ὀλιγωτέρας ἐκείνων τὰς ὁποίας προκαλοῦν αἱ ἐξαιρέσεις ἀπὸ τοῦ ΦΠΑ. Ἡ ἐξαιρέσις ἐνὸς ἀγαθοῦ πωλουμένου ὑπὸ ἐπιχειρήσεως, ἥτις πωλεῖ καὶ φορολογούμενα ἀγαθὰ, ἐπιτάσσει, ὅπως μὴ ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν αἱ πιστώσεις ἐπὶ τινος μέρους τῶν ἀγορῶν τῆς ἐπιχειρήσεως, ἥτοι τῶν ἀγορῶν αἱ ὁποῖαι θεωροῦνται ὡς συνδεδόμεναι μὲ τὰς ἐξαιρουμένας τοῦ φόρου πωλήσεις. Ἡ διαδικασία αὕτη δυνατὸν νὰ εἶναι λίαν δυσχερής. Ἀντιθέτως μία ἐπιχείρησις ἡ ὁποία πωλεῖ ἀγαθὰ, ἐξ ὧν ἄλλα μὲν ὑπόκεινται εἰς ἓνα φο-

ρολογικὸν συντελεστήν, ἄλλα δὲ εἰς ἄλλον, δὲν εἶναι ὑποχρεωμένη νὰ κατατάξῃ τὰς ἀγορὰς αὐτῆς κατὰ τὰς δύο ταύτας κατηγορίας ἀγαθῶν, ἀκόμη καὶ ἂν ὅλαι αἱ ἀγοραί τῆς ἔχουν φορολογηθῇ μὲ τὸν αὐτὸν συντελεστήν. Ἡ ἀπόλυτος αὕτη ἀρχὴ τῆς ἀποφυγῆς τῆς κατατάξεως τῶν ἀγορῶν, ἐφ' ὅσον ὅμως ὅλαι αἱ πωλήσεις μιᾶς ἐπιχειρήσεως ὑπόκεινται εἰς τινὰ ἢ τινὰς φορολογικοὺς συντελεστὰς (συμπεριλαμβανομένου καὶ τοῦ μηδενικοῦ τοιούτου), δὲν κα-
τανοεῖται πλήρως, ἀκόμη καὶ ὑπὸ πολλῶν φοροτε-
χνικῶν ἐμπειρογνωμόνων, ἀποτελεῖ ἐν τούτοις τὸν ὀρθὸν κανόνα καὶ μάλιστα τὸν κανόνα ὁ ὁποῖος δια-
χωρίζει τὸ σύστημα τοῦ μηδενικοῦ φορολογικοῦ
συντελεστοῦ ἀπὸ τὸ σύστημα τῶν ἐξαιρέσεων.

στ. Διοικητικὰ θέματα. Ἐξ ἀπόψεως διοικήσεως ὁ ΦΠΑ παρουσιάζει τὸ μειονέκτημα, ὅτι ἀπαι-
τεῖ τὴν καταγραφὴν ὅλων οὐσιαστικῶς τῶν ἐπιχει-
ρήσεων τῆς οἰκονομίας καὶ τὴν ὑπ' αὐτῶν καταβο-
λὴν φόρου (ἴδε, ὅμως, τὰς ἀνωτέρω παραγράφους
τὰς ἀναφερομένας εἰς τὰς ἀγροτικὰς ἐκμεταλλεύ-
σεις καὶ τὰς πολὺ μικρὰς ἐπιχειρήσεις). Παρουσιάζ-
ει ἀντιθέτως τὸ πλεονέκτημα, ὅτι δὲν ἀπαιτεῖ ἀπὸ
τὸν πωλητὴν νὰ δηλώσῃ, ἐὰν ὁ ἀγοραστὴς του εἶναι
ἐπιχείρησις ἢ νοικοκυριὸν (καταναλωτής). Ἐχει
ἀκόμη τὸ πλεονέκτημα, ὅτι ἐπιτρέπει τὸν διὰ τῶν
ἠλεκτρονικῶν ὑπολογιστῶν ἀμοιβαῖον ἔλεγχον πω-
λητῶν καὶ ἀγοραστῶν (ἐξαιρουμένων τῶν τελι-
κῶν καταναλωτῶν). Ἐλαττώνει ἐπίσης τὸ ποσὸν
τοῦ φόρου, τὸ ὁποῖον ἐκάστη ἐπιχείρησις ὀφείλει

νὰ καταβάλῃ εἰς τὸ Δημόσιον, καὶ τοῦτο δυνατόν νὰ ὑποβοηθῇ ὠρισμένας ἐπιχειρήσεις εἰς τὸ νὰ ἀποφεύγουν ταμιακὰς δυσχερείας. Κατὰ τὸ τελευταῖον στάδιον τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας εἶναι λίαν πιθανόν νὰ παρατηρηθῇ φοροδιαφυγή, αὕτη δὲ δύναται νὰ συνεπάγεται σοβαρὰν μείωσιν τῶν ἐσόδων. Ἐὰν ὁ λιανοπωλητὴς δηλοῖ τὰς πωλήσεις του εἰς ποσὸν χαμηλότερον τοῦ πραγματικοῦ, ἀλλ' εἰσπράττει ὁλόκληρον τὸ ποσὸν τῶν πιστώσεων φόρου τὰς ὁποίας δικαιούται, τότε ἡ ἀπώλεια τῶν ἐσόδων ἰσοῦται μὲ ὁλόκληρον τὸν φόρον, ὁ ὁποῖος ἀντιστοιχεῖ εἰς τὴν πλήρη ἀξίαν λιανικῆς πωλήσεως τοῦ ἀποκρυβέντος κύκλου ἐργασιῶν. Ἐὰν ὅμως ἡ φοροδιαφυγή λαμβάνῃ τὴν μορφήν τῆς μὴ τηρήσεως ὑπὸ τοῦ λιανοπωλητοῦ τῶν σχετικῶν στοιχείων διὰ τὴν ἐπιστροφὴν τοῦ φόρου (συνεπῶς οὐδεμίαν ἀπαίτησιν δι' ἐπιστροφὴν φόρου), τότε ἡ ἀπώλεια φόρου ἰσοῦται πρὸς τὸ γινόμενον τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ ἐπὶ τὴν ἀξίαν τὴν προστιθεμένην κατὰ τὸ στάδιον τοῦ λιανικοῦ ἐμπορίου ὑπὸ τοῦ λιανοπωλητοῦ.

ζ. *Ἔτερα θέματα.* Μία πληρεστέρα ἀνάλυσις τοῦ ΦΠΑ θὰ ἔπρεπε νὰ περιλαμβάνῃ καὶ παραγράφους ἀναφερομένας εἰς τὴν φορολογικὴν μεταχείρισιν τῶν τραπεζῶν (συνήθως ἐξαιρουμένων), τῶν ἀσφαλιστικῶν ἐταιριῶν (ἐπίσης ἐξαιρουμένων συνήθως, ἂν καὶ πολλάκις φορολογοῦνται ἰδιαιτέρως τὰ εἰσπραχθέντα ἀσφάλιστρα), τῶν ἐξαγωγῶν (φορολογουμένων πάντοτε μὲ συντελεστὴν μηδέν), τῶν εἰσα-

γωγῶν (συνήθως φορολογουμένων κατὰ τὴν εἰσόδον τῶν ἀγαθῶν εἰς τὴν χώραν), τῆς ιδιοκαταναλώσεως (δηλαδή τῆς καταναλώσεως ἰδίων προϊόντων ὑπὸ τῶν ἐπιχειρήσεων, τῶν ἰδιοκτητῶν ἢ τῶν ἀπασχολουμένων, ἢ ὅποια κατ' ἀρχὴν βεβαίως φορολογεῖται), ὥς καὶ εἰς διάφορα ἄλλα θέματα τὰ ὅποια δὲν καλύπτει τὸ παρόν. Ἀναμφιβόλως δὲ ὅσον περισσότερο ἐμπλουτίζεται ἡ ἐμπειρία μας ἐπὶ τοῦ ΦΠΑ τόσο θὰ αὐξάνη καὶ ὁ ἀριθμὸς τῶν θεμάτων, τὰ ὅποια θὰ χρήζουν εἰδικῆς μελέτης, ἔσως δὲ καὶ εἰδικῆς μεταχειρίσεως, ἀκόμη καὶ εἰς τὴν περίπτωσιν τοῦ ἀπλουστέρου συστήματος ΦΠΑ. Ἐν τούτοις ἰσχύει πάντοτε ἡ γενικὴ ἀρχή, ὅτι τὸ εὐκολώτερον ἀπὸ διοικητικῆς ἀπόψεως σύστημα ΦΠΑ εἶναι ἐκεῖνο τὸ ὅποϊον ἔχει τὴν εὐρυτέραν κάλυψιν τῆς παραγωγικῆς διαδικασίας, τὰς ὀλιγωτέρας εἰδικὰς ἐξαιρέσεις καὶ τοὺς ὀλιγωτέρους φορολογικοὺς συντελεστάς.

ΕΙΣ ΤΗΝ ΑΥΤΗΝ ΣΕΙΡΑΝ

1. ANDREAS G. PAPANDREOU, *Planning Resource Allocation for Economic Development*, (1962).
2. FREDERIC E. BALDERSTON, *The Evolution of Management Sciences*, (1962).
3. ADAM A. PEPELASIS, *Les Problèmes de la Main d'Oeuvre en Grèce dans le Cadre du Marché Commun*, (1962).
4. ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΟΥΤΣΟΥΜΑΡΗ, *Τὸ Πρόβλημα τῆς Χωρονομικῆς Συγκεντρώσεως τῆς Ἑλληνικῆς Βιομηχανίας*, (1962).
5. MILTON FRIEDMAN, *Post War Trends in Monetary Theory and Policy*, (1963).
6. JAN TINBERGEN, *The Trend Towards Integration*, (1963).
7. ΑΝΝΑΣ ΚΟΥΤΣΟΓΙΑΝΝΗ-ΚΟΚΚΟΒΑ, *Συναρτήσεις Παραγωγῆς τῆς Ἑλληνικῆς Βιομηχανίας*, (1963).
8. ADAM A. PEPELASIS, *Labour Shortages in Greek Agriculture, 1963-1973*, (1963).
9. DIOMEDES PSILOS, *The Choice of Financial Assets in Greece*, (1963).
10. NICOS DEVLETOGLOU, *Montesquieu and the Wealth of Nations*, (1963).
11. ROBERT GORDON, *Some Thoughts on the Recent Slow Growth of the American Economy*, (1964).
12. ΠΑΝ Α. ΥΟΤΟΠΟΥΛΟΣ, *The Elasticity of the Labour Supply Curve: A Theory and an Evaluation for Greek Agriculture*, (1964).
13. RICHARD M. WESTEBBE, *Ἀποταμιεύσεις καὶ Ἐπενδύσεις ἐν Ἑλλάδι*, (1967).
14. RALPH TURVEY, *Ἡ Περιγραφὴ τοῦ ἐν Ἑλλάδι Φορολογικοῦ Συστήματος*, (1964).
15. G. C. ARCHIBALD, *Investment and Technical Change in Greek Manufacturing*, (1964).

16. G. C. ARCHIBALD, *Industrialisation and Capital Requirements in Greece*, (1964).
 17. JOHN HENRY MERRYMAN, *Προβλήματα Ἀναπτύξεως Παρακτίων Περιοχῶν τῆς Ἑλλάδος*, (1965).
 18. KENNETH J. ARROW, *Statistical Requirements for Greek Economic Planning*, (1965).
 19. ΑΓΓ. Α. ΦΑΤΟΥΡΟΥ, *Νομικά Προβλήματα Προστασίας καὶ Προσελκύσεως Ξένων Ἰδιωτικῶν Ἑπενδύσεων*, (1965).
 20. GERHARD WEISSER, *Ὅρια καὶ Προβλήματα Προγραμματισμοῦ*, (1965).
 21. ROBERT EISNER, *Some Factors in Growth Reconsidered*, (1966).
 22. JEROME ROTHENBERG, *An Approach to the Welfare Analysis of Intertemporal Resource Allocation*, (1967).
 23. *Τὰ Πλαίσια τῆς Περιφερειακῆς Ἀναπτύξεως*, (1970).
 24. HELMUT REICHARDT, *Optimization Problems in Planning Theory*, (1971).
 25. GEORGE D. DEMOPOULOS, *Monetary Policy, Unemployment and Wage Rates: The U.S. Postwar Experience*, (1971).
 26. K. P. PRODROMIDIS, *Forecasting Aggregate Consumer Expenditure in Greece: A Long-Run Analysis*, (1973).
 27. CARL S. SHOUP, *The Value-Added Tax*, (1973).
 28. THEODORE P. LIANOS and KYPRIANOS P. PRODROMIDIS, *Aspects of Income Distribution in Greece*, (1974).
-

