

ΠΑΝΤΕΙΟΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

PANTEION UNIVERSITY OF SOCIAL AND POLITICAL SCIENCES



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

«ΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ»

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΕΘΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΝΩΣΙΑΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Συνταγματικές Φορολογικές Αρχές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Άννα Πανταζή

Αθήνα, 2021

Τριμελής Επιτροπή

Ηλίας Νικολόπουλος, Ομότιμος Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου (Επιβλέπων)

Βασίλειος Κουγέας, Ομότιμος Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου

Φερενίκη Παναγοπούλου, Επίκουρη Καθηγήτρια Παντείου Πανεπιστημίου



Copyright © Άννα Πανταζή, 2020

All rights reserved. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας διπλωματικής εργασίας εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα. Ερωτήματα που αφορούν τη χρήση της διπλωματικής εργασίας για κερδοσκοπικό πρέπει να απευθύνονται προς τον συγγραφέα.

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Πάντειον Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών δεν δηλώνει αποδοχή των γνώμων του συγγραφέα.

Συντομογραφίες

ΑΑΔΕ	: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΕΔ	: Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο
ΑΕΕ	: Ακαθάριστο Εθνικό Εισόδημα
ΑΠ	: Άρειος Πάγος
ΑΦΜ	: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΕΕ	: Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΝΤ	: Διεθνές Νομισματικό Ταμείο
ΔΣΑΠΔ	: Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα
ΕΕ	: Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΚΤ	: Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα
ΕΕΤΗΔΕ	: Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών
ΕΝΦΙΑ	: Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
ΕΛΔΑ	: Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕΚΑΧ	: Ευρωπαϊκή Κοινότητα Άνθρακα και Χάλυβα
ΕΣΔΑ	: Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΚΒΣ	: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΕΔΕ	: Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
ΚΠΔ	: Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
ΝΠΔΔ	: Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΟΟΣΑ	: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
ΟΤΑ	: Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
ΠΝΠ	: Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου
ΣΕΕ	: Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση
ΣΛΕΕ	: Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣτΕ	: Συμβούλιο της Επικρατείας
ΦΠΑ	: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΧΘΔΕΕ	: Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στον κ. Νικολόπουλο Ηλία, Ομότιμο Καθηγητή του Παντείου Πανεπιστημίου Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών και επιβλέποντα Καθηγητή της εργασίας μου για την επιμέλεια της εργασίας, τις πολύτιμες συμβουλές του καθώς και για την άριστη συνεργασία μας κατά την διάρκεια της εκπόνησης της εργασίας.

Θερμές ευχαριστίες θα ήθελα επίσης να απευθύνω στους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών «Νομική και Διοικητική Επιστήμη», τους συναδέλφους μου στο Υπουργείο Οικονομικών και στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων για τις πολύτιμες γνώσεις τους, τη βοήθεια, τη συνεργασία και την παροχή πληροφοριών για την διεξαγωγή της έρευνας.

Περιεχόμενα

Συντομογραφίες.....	I
Ευχαριστίες.....	II
Περίληψη και λέξεις κλειδιά.....	VI
Abstract and keywords.....	VII
Εισαγωγή.....	1
Μεθοδολογία.....	4
Μέρος I - Το Συνταγματικό φορολογικό πλαίσιο.....	5
Κεφάλαιο 1: Ιστορική επισκόπηση της έννοιας της φορολογίας και η ανάδυση των φορολογικών αρχών.....	5
1.1 Η έννοια της φορολογίας και των φορολογικών αρχών.....	5
1.2 Η φορολογία και οι φορολογικές αρχές στην αρχαιότητα.....	6
1.3 Η φορολογία και οι φορολογικές αρχές στους νεότερους χρόνους.....	7
1.4 Η φορολογία και οι φορολογικές αρχές από την άποψη των στοχαστών.....	9
Κεφάλαιο 2: Συνταγματικές φορολογικές αρχές και το πλαίσιο άσκησης της φορολογικής εξουσίας.....	12
2.1 Θεωρητική προσέγγιση της έννοιας του δικαίου και του Συντάγματος.....	12
2.2 Η σημασία των συνταγματικών φορολογικών αρχών.....	13
2.3 Οι γενικές αρχές του κράτους δικαίου, του κοινωνικού κράτους, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου.....	14
2.4 Αρχή της φορολογικής ισότητας.....	18
2.4.1 Η γενική έννοια του δημοσίου βάρους.....	20
2.4.2 Η ειδικότερη έννοια του φόρου ως δημοσίου βάρους.....	24
2.4.3 Η φοροδοτική ικανότητα ως βάση υπολογισμού του φόρου.....	26
2.4.4 Η αρχή της φορολογικής ισότητας από τη σκοπιά της νομολογίας.....	29
2.5 Αρχή της νομιμότητας του φόρου.....	31
2.5.1 Θεσμικό πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας του φόρου.....	32
2.5.2 Η σημασία της αρχής της νομιμότητας του φόρου.....	33
2.5.3 Η αρχή της νομιμότητας του φόρου από τη σκοπιά της νομολογίας.....	37
2.6 Αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων.....	39
2.6.1 Οι μορφές της αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων και οι εξαιρέσεις από την αρχή της αναδρομικότητας.....	41
2.6.2 Η αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων από τη σκοπιά της νομολογίας.....	42

Κεφάλαιο 3: Λοιποί συνταγματικοί περιορισμοί της φορολογικής εξουσίας και τα Συνταγματικά ατομικά δικαιώματα.....	46
3.1 Το ατομικό δικαίωμα στην ιδιοκτησία	46
3.2 Το ατομικό δικαίωμα στην οικονομική ελευθερία.....	47
3.3 Το ατομικό δικαίωμα στην προσωπική ελευθερία	50
3.4 Το ατομικό δικαίωμα στην θρησκευτική ελευθερία	51
Μέρος II – Το διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό πλαίσιο	53
Κεφάλαιο 1: Το φορολογικό δίκαιο από τη σκοπιά του διεθνούς δικαίου	53
1.1 Το διεθνές δίκαιο και η επιρροή του στην εσωτερική έννομη τάξη	53
1.1.1 Δυαδική θεωρία (Δυϊσμός).....	53
1.1.2 Μονιστική θεωρία (Μονισμός)	54
1.1.3 Η σχέση της διεθνούς με την εσωτερική έννομη τάξη από τη σκοπιά του διεθνούς δικαίου	55
1.1.4 Η σχέση της διεθνούς με την εσωτερική έννομη τάξη από τη σκοπιά του εσωτερικού δικαίου	57
1.2 Η επιρροή του διεθνούς δικαίου στην εσωτερική φορολογική έννομη τάξη.....	61
Κεφάλαιο 2: Αρχές κατοχυρωμένες στο διεθνές και ευρωπαϊκό δίκαιο ποινικής φύσεως που επηρεάζουν το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο	64
2.1 Η επιρροή της ΕΣΔΑ στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο	64
2.2 Η αρχή ne bis in idem από την άποψη του φορολογικού δικαίου.....	66
2.2.1 Θεσμικό πλαίσιο της αρχής και θεωρητική προσέγγιση	66
2.2.2 Η αρχή ne bis in idem στο φορολογικό δίκαιο.....	68
2.3 Η αρχή της εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης	70
Κεφάλαιο 3: Το φορολογικό δίκαιο από τη σκοπιά του ευρωπαϊκού ενωσιακού δικαίου	73
3.1. Η σχέση της ενωσιακής με την εσωτερική έννομη τάξη από τη σκοπιά του ενωσιακού δικαίου.....	73
3.2 Η σχέση της ενωσιακής με την εσωτερική έννομη τάξη από τη σκοπιά του εσωτερικού δικαίου	76
3.3 Το ευρωπαϊκό ενωσιακό δίκαιο και η επιρροή του στην εσωτερική έννομη τάξη από τη σκοπιά του φορολογικού δικαίου	81
3.4 Οι αρχές και οι κανόνες του ευρωπαϊκού ενωσιακού δικαίου που επηρεάζουν το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο	85
3.4.1 Η φορολογία στο πρωτογενές ευρωπαϊκό δίκαιο	85
3.4.2 Η αρχή της απαγόρευσης των φορολογικών διακρίσεων.....	86

3.4.3 Η εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών και η πορεία προς μια ισχυρότερη ενιαία αγορά	88
3.4.3.1 Η εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών ως προς τους έμμεσους φόρους	89
3.4.3.2 Η εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών ως προς τους άμεσους φόρους ..	90
3.5 Οι παρεμβάσεις της διεθνούς κοινότητας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο	93
3.6 Η κατεύθυνση της διεθνούς κοινότητας προς αρχές και έννοιες που βελτιώνουν και εμπλουτίζουν το φορολογικό δίκαιο	94
Συμπεράσματα.....	97
Βιβλιογραφία.....	101

Περίληψη και λέξεις κλειδιά

Οι Συνταγματικές Φορολογικές Αρχές σε συνδυασμό με το Ευρωπαϊκό και Ενωσιακό δίκαιο, καθώς και το Διεθνές Δίκαιο από την σκοπιά της φορολογίας είναι το θέμα το οποίο πραγματεύεται η παρούσα εργασία. Σκοπός της μελέτης αυτής είναι να παρουσιαστεί μια πλήρης εικόνα των φορολογικών αρχών μέσω της παρουσίασης της ιστορικής τους διαδρομής, της ανάλυσης του συνταγματικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς θεσμικού πλαισίου, της ισχύουσας νομοθεσίας και της νομολογίας, καθώς και των αλλαγών που πραγματοποιούνται και βρίσκονται αυτή τη στιγμή σε εξέλιξη. Ειδικότερα, το πρώτο μέρος της εργασίας αφορά στο Συνταγματικό φορολογικό πλαίσιο και επικεντρώνεται στις διατάξεις του Συντάγματος που κατοχυρώνουν τις φορολογικές αρχές και συνεπακόλουθα θέτουν το πλαίσιο άσκησης της φορολογικής πολιτικής και περιορίζουν την φορολογική εξουσία. Το δεύτερο μέρος αφορά το διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό πλαίσιο και επικεντρώνεται στη συνύπαρξη και εναρμόνιση της εθνικής, ενωσιακής και διεθνούς έννομης τάξης. Το ερώτημα είναι αν οι συνταγματικές φορολογικές αρχές σε συνδυασμό με το υπό διαμόρφωση ευρωπαϊκό και διεθνές φορολογικό πλαίσιο περιορίζουν την φορολογική εξουσία ή την εμπλουτίζουν με νέες αρχές και κανόνες, δηλαδή αν οι σχέσεις του εθνικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου που εγκαθιδρύονται επηρεάζουν την φορολογική εξουσία θέτοντας από τη μια μεριά επιπρόσθετα όρια στην άσκηση της φορολογικής πολιτικής ή αν από την άλλη μεριά αυτές οι νέες αρχές και αλλαγές εμπλουτίζουν επαρκώς το θεσμικό πλαίσιο, οδηγώντας στην ανάπτυξη θετικών συμπεριφορών προς όφελος του κοινωνικού συνόλου και του περιβάλλοντος και σε ένα διαρκές και βιώσιμο πλαίσιο ανάπτυξης την οικονομία. Πως το κράτος θα πραγματώσει με το καλύτερο δυνατό τρόπο, στο σύγχρονο αλληλεξαρτώμενο διεθνές περιβάλλον, τον ρυθμιστικό, αναδιανεμητικό και σταθεροποιητικό του ρόλο σεβόμενο τους δημοκρατικούς θεσμούς, την κοινωνία και το περιβάλλον στο οποίο αναπτύσσεται η εκάστοτε οικονομική δραστηριότητα, αντιμετωπίζοντας μέσω της συνεργασίας φαινόμενα φοροδιαφυγής και αθέμιτου πλουτισμού προς όφελος των πολιτών και της κοινωνικής ευημερίας.

Λέξεις - κλειδιά: Σύνταγμα, Φορολογία, Φορολογικές Αρχές, Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, Διεθνές Φορολογικό Δίκαιο, Φορολογική Εξουσία, Φορολογική Πολιτική.

Abstract and keywords

The main theme of this thesis is the Constitutional Tax Principles and the European Union law, as well as International Law from the point of view of taxation. Furthermore, this thesis aims to provide a clearer picture of the Constitutional Tax Principles in Greece through the presentation of their historical evolution, the analysis of the Constitutional, European and International legal framework, the current legislation and jurisprudence, as well as by presenting the changes that are taking place and are currently ongoing. In particular, the first part of this paper focuses on the Constitutional tax framework, the establishment of the tax principles and the framework for the exercise of tax policy, as well as the limits being set to the tax authority. The second part focuses on the international and European tax framework, the coexistence and harmonization of national, European Union and international legal order. The question is whether the constitutional tax authorities in combination with the emerging European and international tax framework reduce the tax authority of the state or enrich it with new principles and rules, ie whether the relations of national, European and international law that are established affect the tax authority by setting additional limits or these new principles and changes sufficiently enrich the legal framework, leading to the development of positive attitudes and a sustainable economy that aims to benefit the society and the environment. How the state, in the current interdependent international environment, will realize in the best possible way, its regulatory, redistributive and stabilizing role, respecting in the same time the democratic institutions, the society and the environment, as well as trying to deal with tax evasion phenomena and illicit enrichment for the benefit of citizens and social welfare.

Keywords: Constitution, Taxation, Tax Principles, European Tax Law, International Tax Law, Tax Authority, Tax Policy.

Εισαγωγή

Οι Συνταγματικές Φορολογικές Αρχές σε συνδυασμό με το Ευρωπαϊκό Ενωσιακό δίκαιο, καθώς και το Διεθνές Δίκαιο από την σκοπιά της φορολογίας είναι το θέμα το οποίο πραγματεύεται η παρούσα εργασία. Ειδικότερα, το πρώτο μέρος της αφορά στο Συνταγματικό φορολογικό πλαίσιο και επικεντρώνεται στις διατάξεις του Συντάγματος που κατοχυρώνουν τις φορολογικές αρχές και συνεπακόλουθα θέτουν το πλαίσιο άσκησης της φορολογικής πολιτικής και περιορίζουν την φορολογική εξουσία και το δεύτερο μέρος αφορά το διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό πλαίσιο και επικεντρώνεται στη συνύπαρξη και την εναρμόνιση της εθνικής, ενωσιακής και διεθνούς έννομης τάξης και στο πως οι σχέσεις του εθνικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου που εγκαθιδρύονται επηρεάζουν την φορολογική εξουσία θέτοντας επιπρόσθετα όρια στην άσκηση της φορολογικής πολιτικής.

Στο πρώτο κεφάλαιο του πρώτου μέρους παρατίθεται μια σύντομη ιστορική διαδρομή της έννοιας της φορολογίας και της σταδιακής ανάπτυξης των φορολογικών αρχών στην αρχαιότητα και στους νεότερους χρόνους, κατά τη διάρκεια των οποίων γίνεται επιτακτικότερη η ανάγκη για περιορισμό της φορολογικής εξουσίας, καθώς οι αυθαιρεσίες και η μη τήρηση συγκριμένων αρχών και κανόνων, οδηγούσαν σε εκτεταμένη δυσaráσκεια, η οποία είχε σαν αποτέλεσμα την εκδήλωση εξεγέρσεων, με αίτημα, μεταξύ άλλων, την τήρηση βασικών φορολογικών αρχών, όπως της αρχής της νομιμότητας του φόρου, της φορολογικής δικαιοσύνης και της ισότητας. Επίσης, παρουσιάζονται οι απόψεις και οι σκέψεις των στοχαστών, φιλοσόφων και οικονομολόγων που ασχολήθηκαν με τις έννοιες της φορολογίας και της φορολογικής δικαιοσύνης, καθώς και τις αρχές και τους κανόνες που πρέπει να τηρούνται, προκειμένου να αποτελέσουν τη βάση για την εγκαθίδρυση δίκαιων φορολογικών συστημάτων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο του πρώτου μέρους παρουσιάζονται οι φορολογικές αρχές και το πλαίσιο άσκησης της φορολογικής εξουσίας. Οι αρχές που αναπτύχθηκαν διαχρονικά με σκοπό την εγκαθίδρυση δίκαιων φορολογικών συστημάτων είχαν σαν αποτέλεσμα την σταδιακή ανάπτυξη του φορολογικού δικαίου, δηλαδή την θέσπιση κανόνων που διέπουν το περιεχόμενο, τους φορείς και τους όρους νόμιμης άσκησης της φορολογικής εξουσίας του κράτους στα πλαίσια που ορίζει το κράτος δικαίου. Αναλύεται το συνταγματικό θεσμικό πλαίσιο που περιορίζει την φορολογική εξουσία, οι γενικές και ειδικές αρχές που διέπουν την άσκηση της και που καθορίζουν το πλέγμα της φορολογικής έννομης σχέσης παρέχοντας τις κατάλληλες εγγυήσεις στους

φορολογούμενους και διασφαλίζοντας παράλληλα την αποτροπή τυχόν αυθαιρεσιών, τα συμφέροντα του κράτους και τα δημόσια έσοδα. Ειδικότερα, στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται οι γενικές αρχές του κράτους δικαίου, του κοινωνικού κράτους, της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και οι ειδικότερες φορολογικές αρχές, της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, της φορολογικής ισότητας, της καθολικότητας του φόρου, της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών διατάξεων.

Στο τρίτο κεφάλαιο του πρώτου μέρους παρατίθενται οι λοιπές συνταγματικές διατάξεις, που περιορίζουν με τη σειρά τους την φορολογική εξουσία και σχετίζονται με τα ατομικά δικαιώματα, όπως είναι το δικαίωμα στην απόλαυση της ιδιοκτησίας, της οικονομικής, προσωπικής και θρησκευτικής ελευθερίας. Η προστασία των ανθρώπινων δικαιωμάτων αποτελεί τη βάση των δημοκρατικών πολιτευμάτων και το κράτος περιορίζει την εξουσία του προκειμένου να διευκολυνθεί η αποτελεσματική προστασία των δικαιωμάτων αυτών και να εξυπηρετηθεί έτσι η κοινωνική ευημερία και ισορροπία. Τα φορολογικά όργανα του κράτους οφείλουν να σέβονται όχι μόνο τις γενικές και ειδικές συνταγματικές φορολογικές αρχές αλλά και τα ατομικά δικαιώματα των πολιτών.

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας παρουσιάζεται το διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό πλαίσιο και πως η συνύπαρξη και η εναρμόνιση της εθνικής, ενωσιακής και διεθνούς έννομης τάξης και οι σχέσεις που αναπτύσσονται περιορίζουν μεν περεταίρω την φορολογική εξουσία αλλά ταυτόχρονα εμπλουτίζουν την εθνική έννομη τάξη με νέες αρχές και διατάξεις. Πέραν λοιπόν των ανωτέρω αναφερόμενων φορολογικών συνταγματικών αρχών και διατάξεων που καθορίζουν ένα επαρκές πλαίσιο άσκησης της φορολογικής πολιτικής παρατίθενται και οι διατάξεις της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και άλλες διατάξεις του ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου που εμπλουτίζουν με τη σειρά τους το πλαίσιο άσκησης της φορολογικής εξουσίας.

Στο πρώτο κεφάλαιο του δεύτερου μέρους αναλύονται οι σχέσεις της διεθνούς και εσωτερικής έννομης τάξεως, προκειμένου να καταδειχθεί το πλαίσιο της αλληλεξάρτησης και αλληλεπίδρασης των πολυεπίπεδων έννομων τάξεων. Η έννομη τάξη αποκτά διαφορετικό περιεχόμενο ανάλογα με την θεωρητική προσέγγιση, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται διαφορετικές σχέσεις, μεταξύ εθνικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου, καθώς το κάθε δίκαιο έχει διαφορετικές πηγές και η κάθε πηγή διεκδικεί την θέση της στην ιεραρχία της πυραμίδας των κανόνων δικαίου. Η ανάλυση

των σχέσεων αυτών, της κατανόησης της πολυπλοκότητας και του θεσμικού πλαισίου που τα περιβάλλει, μας δίνει μια πληρέστερη εικόνα για το πως η φορολογική εξουσία μπορεί να επηρεαστεί και να διαμορφωθεί μέσα σε αυτό το πλαίσιο διαρκούς αλληλεπίδρασης και συνεχούς προσπάθειας ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών.

Στο δεύτερο κεφάλαιο του δεύτερου μέρους παρουσιάζονται οι κατοχυρωμένες αρχές στο διεθνές και ευρωπαϊκό δίκαιο, όπως είναι η αρχή *ne bis in idem* και η αρχή της εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης, οι οποίες έχουν νομοθετικό έρεισμα στο ποινικό δίκαιο αλλά επηρεάζουν και το φορολογικό δίκαιο. Οι διατάξεις της ΕΣΔΑ, οι αρχές που απορρέουν από αυτήν και η νομολογία του ΕΔΔΑ δίνουν μια πληρέστερη εικόνα ως προς την επιρροή που ασκεί η υπερεθνική έννομη τάξη στην εθνική και ειδικότερα στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο. Η ανάλυση αυτή δείχνει ότι οι αμοιβαίες υποχωρήσεις της εθνικής και της διεθνούς έννομης τάξης μπορούν να συμβάλλουν ώστε να ενισχυθεί η παρουσία των αρχών αυτών στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο, με στόχο την περαιτέρω προστασία των φορολογουμένων, την αποτροπή αυθαιρεσιών της φορολογικής εξουσίας, την δημιουργία προστιθέμενου οφέλους για τους πολίτες και την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου και του κράτος δικαίου.

Στο τρίτο κεφάλαιο του δεύτερου μέρους αναλύονται οι σχέσεις της ευρωπαϊκής ενωσιακής και εθνικής έννομης τάξης και παρουσιάζονται οι αρχές και οι κανόνες του ενωσιακού δικαίου που επηρεάζουν το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο και οριοθετούν περεταίρω το πλαίσιο άσκησης της φορολογικής πολιτικής εκ μέρους των κρατών. Μελετάται το ζήτημα της υπεροχής της ευρωπαϊκής με την εθνική έννομη τάξη και παρουσιάζεται η επιρροή του ευρωπαϊκού ενωσιακού δικαίου στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο και οι υπερεθνικοί περιορισμοί που τίθενται λόγω της ύπαρξης της ενιαίας αγοράς, του στόχου της εναρμόνισης των οικονομικών πολιτικών και της επιδιωκόμενης οικονομικής ολοκλήρωσης, καθώς και του συστήματος των ιδίων πόρων της Ένωσης. Η ύπαρξη της εσωτερικής αγοράς, δηλαδή ενός χώρου χωρίς εσωτερικά σύνορα, στον οποίο διασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων συντελεί στη διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής των κρατών μελών. Οι στόχοι της ΕΕ που παρουσιάζονται δίνουν μια πληρέστερη εικόνα για το πως η ίδια η λειτουργία της Ένωσης και η εκχώρηση αρμοδιοτήτων σε αυτήν έχει επηρεάσει μεταξύ άλλων και την φορολογική εξουσία, η οποία αποτελεί σκληρό πυρήνα του κράτους.

Μεθοδολογία

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας είναι μέσω πρωτογενούς και δευτερογενούς έρευνας. Όσον αφορά την πρωτογενή έρευνα, τα δεδομένα συλλέχθηκαν από βιβλία και νομοθεσία. Ενώ όσον αφορά την δευτερογενή έρευνα αυτή στηρίχθηκε στην βιβλιογραφική ανασκόπηση, σε επιστημονικά άρθρα, μελέτες, εκθέσεις, δημοσιεύματα στον τύπο και διαδικτυακές πηγές. Γίνεται σύγκριση μεταξύ της εθνικής, ευρωπαϊκής και διεθνούς έννομης τάξης ως προς το φορολογικό δίκαιο. Μέσω της σύγκρισης καταδεικνύεται η αλληλεξάρτηση, αλληλοσυμπλήρωση και προσπάθεια εναρμόνισης και μη σύγκρουσης των εννόμων αυτών τάξεων, οι οποίες καταλήγουν να εμπλουτίζουν η μία την άλλη, ή να περιορίζουν η μια την εξουσία της άλλης.

Η βιβλιογραφία και οι σχετικές αναφορές που παρατίθενται παρέχουν τις πηγές από τις οποίες συλλέχθηκαν τα δεδομένα και περιλαμβάνουν, βιβλία, δημοσιευμένα άρθρα, περιοδικά, αναφορές από επίσημα αναγνωρισμένους οργανισμούς και διαδικτυακούς ιστότοπους. Τα δεδομένα που συλλέχθηκαν από την πρωτογενή και δευτερογενή έρευνα απάντησαν σε ερωτήσεις όπως ποιες είναι οι συνταγματικές φορολογικές αρχές, τι είναι η φορολογία, ποιες υπερεθνικές αρχές επηρεάζουν το φορολογικό δίκαιο, πως επηρεάζουν την φορολογική πολιτική, γιατί είναι χρήσιμες στην κοινωνία, πως αλληλοεπιδρά το εθνικό με το υπερεθνικό δίκαιο και ποιο υπερισχύει, αν επαρκεί το διαμορφωθέν εθνικό θεσμικό φορολογικό πλαίσιο, πως οριοθετείται η φορολογική εξουσία από την εθνική και υπερεθνική έννομη τάξη, αν το υπερεθνικό δίκαιο βοηθά προς την κατεύθυνση του εμπλουτισμού του εθνικού φορολογικού δικαίου.

Μέρος Ι - Το Συνταγματικό φορολογικό πλαίσιο

Κεφάλαιο 1: Ιστορική επισκόπηση της έννοιας της φορολογίας και η ανάδυση των φορολογικών αρχών

1.1 Η έννοια της φορολογίας και των φορολογικών αρχών

Η έννοια της φορολογίας σχετίζεται με τις φορολογικές αρχές, την φορολογική πολιτική και το φορολογικό δίκαιο που αυτή παράγει, καθώς και το αντίστοιχο στη συνέχεια φορολογικό σύστημα που αναπτύσσεται στη βάση αυτών. Η φορολογία σαν έννοια δεν ήταν ποτέ αρεστή στην κοινωνία, καθώς με άμεσο και επιτακτικό τρόπο στερεί μέρος του εισοδήματος των πολιτών, το οποίο, όμως, σε μεταγενέστερο χρόνο αναδιανέμεται πίσω στην κοινωνία, με έμμεσο ή άμεσο τρόπο, συμβάλλοντας έτσι στη μείωση της εισοδηματικής ανισότητας και στην ενίσχυση της κοινωνικής κινητικότητας.

Η φορολογική πολιτική που ακολουθείται και το εκάστοτε φορολογικό σύστημα που ισχύει σε δεδομένο χρόνο και τόπο, καλούνται να συμβάλλουν στην αντιμετώπιση των ανισοτήτων, στη διαμόρφωση μια δίκαιης κοινωνίας και μιας ισχυρής και ευημερούσας οικονομίας, ενώ η αποτελεσματικότητά της αξιολογείται σύμφωνα με τέσσερις άξονες: **α)** την προώθηση των επενδύσεων, **β)** την ενίσχυση της απασχόλησης, **γ)** τη μείωση των ανισοτήτων και **δ)** τη διασφάλιση της φορολογικής συμμόρφωσης. Η εκάστοτε ακολουθούμενη φορολογική πολιτική και το φορολογικό δίκαιο που αυτή παράγει επηρεάζουν την οικονομία και την ανάπτυξη ενός κράτους και έχουν αντίκτυπο στη λήψη σημαντικών αποφάσεων σε τομείς, όπως, η απασχόληση, οι επενδύσεις, η επιχειρηματική ανάπτυξη και το περιβάλλον. (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2017, σελ. 1).

Οι φορολογικές αρχές αποτελούν τη βάση πάνω στις οποίες στηρίζεται η φορολογική πολιτική μιας χώρας και το φορολογικό σύστημα που αυτή δημιουργεί, το οποίο προκειμένου να σχεδιαστεί με τον βέλτιστο τρόπο, πρέπει να λαμβάνει υπόψη του τις εκάστοτε επικρατούσες εθνικές συνθήκες και τις αντίστοιχες πολιτικές επιλογές, προκειμένου στη συνέχεια να θέτει, να αντισταθμίζει και να δίνει προτεραιότητα στους εκάστοτε φορολογικούς στόχους. Η φορολογία διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση της οικονομίας και της οικονομικής συμπεριφοράς της εκάστοτε κοινωνίας, καθώς μπορεί να ενθαρρύνει ή όχι τις επενδύσεις, να δημιουργεί θετικές και αρνητικές εξωτερικότητες, όπως είναι ο περιορισμός περιβαλλοντικά επιβλαβών δραστηριοτήτων, να ενισχύσει την απασχόληση, να μετριάσει την ανισότητα, και να

διασφαλίσει ότι όλοι οι φορολογούμενοι συνεισφέρουν το δίκαιο μερίδιό τους (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2020, σελ.15).

Η φορολογία και τα φορολογικά συστήματα που στη συνέχεια αναπτύχθηκαν και τα οποία βασίστηκαν σε συγκεκριμένες φορολογικές αρχές δεν είναι εφεύρημα της σύγχρονης εποχής ούτε αποκλειστικό δημιούργημα της κρατικής οργάνωσης των κοινωνιών, αλλά σαν έννοια, συναντάται ήδη από τους αρχαίους χρόνους. Οι αλληπάλληλες οικονομικές κρίσεις και εξεγέρσεις που προκλήθηκαν σε διάφορες ιστορικές χρονικές περιόδους, αποτέλεσαν ευκαιρία για την ανάδυση των φορολογικών αρχών και την καλύτερη οργάνωση και ανάπτυξη των φορολογικών συστημάτων.

Η οργάνωση των κοινωνιών σε κράτη, τα οποία με τον καιρό απέκτησαν σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, όπως, ρυθμιστικές, αναδιανεμητικές και σταθεροποιητικές (Στεφάνου & Γκόρτσος, 2005, σελ. 1), οδήγησε στη δημιουργία οργανωμένων οικονομικών δομών, τα οποία συνέβαλλαν σημαντικά στο να διαμορφωθεί το οικονομικό σύστημα σε πιο σταθερές βάσεις, καθώς και στο να ενισχυθεί και να συστηματοποιηθεί η έννοια της φορολογίας και των δομημένων φορολογικών συστημάτων. Σε ιστορικές περιόδους, που η έννοια της φορολογικής δικαιοσύνης καταπατούνταν και οι φορολογικές αρχές δεν τηρούνταν, διαπιστωνόταν αυθαιρεσία και αδικία, ενώ το τελικό αποτέλεσμα για την οικονομία και την κοινωνία ήταν η αστάθεια, η αναταραχή και η εξέγερση.

1.2 Η φορολογία και οι φορολογικές αρχές στην αρχαιότητα

Η έννοια του φόρου και ειδικότερα της εισφοράς είναι γνωστή από την αρχαιότητα, καθώς οι πολίτες, ειδικά στην αρχαία Αθήνα συνεισέφεραν στα δημόσια βάρη. Δεν μπορούμε να πούμε με ακρίβεια ότι τηρούνταν για όλους οι αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και δη της ισότητας, καθώς το πρόβλημα της ανισότητας εκκινούσε από το γεγονός ότι οι πολίτες στην αρχαία Αθήνα δεν ήταν ίσοι και χωρίζονταν σε ελεύθερους και μη ελεύθερους. Συγκεκριμένα, οι ελεύθεροι πολίτες είχαν ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση, καθώς καλούνταν σε εξαιρετικές περιπτώσεις μόνο να καταβάλουν φόρους, εν αντιθέσει με τις άλλες κατηγορίες πολιτών, γεγονός το οποίο δεν ανταποκρίνεται στην έννοια της καθολικότητας του φόρου και της ισότητας (Αραβαντινός, 1993, σελ. 21).

Στην αρχαιότητα υπήρχαν μεν διακρίσεις μεταξύ των πολιτών, αλλά η έννοια της φορολογικής ισότητας, δεν ήταν παντελώς άγνωστη, κυρίως ως προς τους ελεύθερους πολίτες, οι οποίοι, σύμφωνα με την εισφορά του Σόλωνα (596 π.Χ.),

κατέβαλαν εισφορές και συνεισέφεραν στα δημόσια βάρη ανάλογα με την οικονομική τους δυνατότητα και την περιουσία τους, ενώ υπήρχε και δυνατότητα φοροαπαλλαγής για τους πολίτες που είχαν περιουσία κάτω από ένα συγκεκριμένο όριο. Ειδικότερα, οι λειτουργίες αποτελούσαν το πιο γνωστό είδος εισφοράς προς την πόλη κράτος, όπου οι πλουσιότεροι πολίτες, με κίνητρο την προβολή τους, κατέβαλαν χρήματα προκειμένου να πραγματοποιηθεί μια δημόσια δραστηριότητα. Οι λειτουργίες αυτές είχαν ειδικότερα ονόματα, όπως εστίαση, χορηγία, γυμνασιαρχία, θεωρία, τριηραρχία και αφορούσαν στην κάλυψη εξόδων φυλετικών δειπνων, πολιτιστικών δραστηριοτήτων, αθλητικών, θρησκευτικών και στρατιωτικών, αντίστοιχα (Αραβαντινός, 1993, σελ. 22). Οι μη ελεύθεροι πολίτες βέβαια ήταν αυτοί που κατέβαλαν τις περισσότερες εισφορές, όπως, ενδεικτικά οι μέτοικοι το μετοίκιον, οι απελεύθεροι το τριώβολον και οι δούλοι το ανδραποδικόν και αποτελούσαν στη ουσία τη φορολογική βάση (Αραβαντινός, 1993, σελ. 21).

Διαπιστώνεται ότι η έννοια της φορολογικής δικαιοσύνης έχει τις ρίζες της στην αρχαιότητα, καθώς είχε γίνει ήδη αντιληπτό ως δίκαιο να αναλαμβάνει περισσότερα δημόσια βάρη ο οικονομικά δυνατότερος που μπορούσε να ανταπεξέλθει σε αυτά εν αντιθέσει με τον οικονομικά ασθενέστερο. Η αντίληψη αυτή σε συνδυασμό με τις θεωρίες του Πλάτωνα και του Αριστοτέλη για την ισότητα παραπέμπει στην έννοια της φορολογικής ισότητας και της προοδευτικής φορολογίας, δηλαδή της συνεισφοράς του κάθε πολίτη ανάλογα με την οικονομική του δυνατότητα (Αραβαντινός, 1993, σελ. 23-25).

1.3 Η φορολογία και οι φορολογικές αρχές στους νεότερους χρόνους

Στους νεότερους χρόνους, ο οικονομικός παράγοντας και δη τα φορολογικά βάρη που επωμίζονταν οι πολίτες, αποτέλεσαν πηγή και αιτία εξεγέρσεων, όπως, ενδεικτικά, οι περιπτώσεις της Magna Carta, της Αμερικανικής και της Γαλλικής Επανάστασης, που οι εξεγέρσεις προκλήθηκαν και για φορολογικούς λόγους, μεταξύ άλλων. Οι αδικίες και οι ανισότητες, ως προς την καταβολή επαχθών και δυσβάσταχτων φόρων, υποκρύπτουν μεγαλύτερα οικονομικά, πολιτικά και κοινωνικά ζητήματα, τα οποία είναι πιο δύσκολο να γίνουν αντιληπτά από τους πολίτες, σε αντίθεση με τους φόρους που αποτελούν μέρος της καθημερινότητάς τους και πηγή γενικευμένης δυσaráσκειας και άρα την προφανή αιτία διαμαρτυρίας και εύκολο στόχο της εκάστοτε αντιπολίτευσης (Burg, 2004, σελ. vi).

Ειδικότερα, η Magna Carta αποτελεί τον καταστατικό αγγλικό χάρτη δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, που εκδόθηκε το 1215 και ήταν το προϊόν ενός αποτυχημένου πολέμου και υπερβολικών φόρων (Passant, 2016, σελ. 68). Οι διατάξεις της περιόριζαν την εξουσία του μονάρχη και συνεπακόλουθα την αυθαιρεσία του απέναντι στους υπηκόους, κυρίως την φορολογική, ενώ παράλληλα δέσμευε τον μονάρχη ως προς την τήρηση των νόμων, ειδικά δε ως προς τα ζητήματα των φόρων, καθώς προέβλεπε, μεταξύ άλλων, ότι το Μεγάλο Συμβούλιο (Carpenter, 1990, σελ. 379) του Βασιλείου, που το συγκροτούσαν ευγενείς και ανώτεροι κληρικοί, έπρεπε να δώσει τη συγκατάθεσή του πριν επιβληθεί οποιαδήποτε νέα ενίσχυση ή εισφορά, δηλαδή γενικός φόρος στους υπηκόους (Maddicott, 2015, σελ. 22 & Passant, 2016, σελ. 68). Η ως άνω αναφορά, περί απαίτησης της συγκατάθεσης του Μεγάλου Συμβουλίου για την επιβολή επιπλέον φόρου στους υπηκόους, παραπέμπει μεν στις απαρχές του αγγλικού κοινοβουλευτισμού αλλά και στην ανάπτυξη της έννοιας της αρχής της νομιμότητας του φόρου, που απαιτεί νομοθετική πράξη κοινοβουλευτικής προέλευσης, δηλαδή δημοκρατική συναίνεση (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 35).

Στις επόμενες κρίσιμες ιστορικές στιγμές απαίτηση των πολιτών δεν αποτελούσε μόνο η αρχή της νομιμότητας του φόρου αλλά και η αρχή της φορολογικής ισότητας και δικαιοσύνης, καθώς στην περίπτωση της Αμερικανικής Επανάστασης (1775 -1783) η δυσβάσταχτη φορολογία και οι ειδικοί φόροι σε ορισμένα προϊόντα που επέβαλε η Μ. Βρετανία, ως μητρόπολη στις αποικίες της στην αμερικανική ήπειρο, χωρίς τη συγκατάθεση των πολιτών των αποικιών ήταν μεταξύ άλλων, η αιτία της επανάστασης (Passant, 2017, σελ. 24). Η διαμάχη αφορούσε στο εάν το Βρετανικό Κοινοβούλιο ή οι αμερικανικές αποικίες είχαν την εξουσία και το δικαίωμα στην επιβολή φορολογίας και σύνθημα των Αμερικανών επαναστατών αποτέλεσε η φράση «no taxation without representation - όχι φορολόγηση χωρίς εκπροσώπηση», ενώ οι εξελίξεις που επιτάχυναν την πορεία προς την εξέγερση ήταν μια σειρά νόμων που ψηφίστηκαν από το 1763 έως το 1775 και είχαν εμπορικό και φορολογικό περιεχόμενο (Passant, 2017, σελ. 21, 23). Η Μεγάλη Βρετανία χρησιμοποίησε τους φόρους, ως μέσο επιβολής της εξουσίας της και το μήνυμα που έγινε αντιληπτό και εμφανές στις αποικίες ήταν η ύπαρξη σχέσης υποτέλειας, μεταξύ μητρόπολης και αποικιών, η οποία έπρεπε να διαρραγεί και ώθησε τελικά τους επαναστάτες στην εξέγερση με αίτημα την φορολογική δικαιοσύνη και την ισότητα, τη δημιουργία ενός συστήματος εκπροσώπησης και απώτερο στόχο την εδραίωση δημοκρατικών θεσμών (Passant, 2017, σελ. 26, 27).

Στην περίπτωση της Γαλλικής Επανάστασης (1789 – 1802), τα οικονομικά και φορολογικά αίτια ήταν εξίσου εμφανή και αποτέλεσαν τα θεμέλια για την ανάπτυξη της εξέγερσης, δεδομένου ότι η δημοσιονομική κατάσταση της Γαλλίας εκείνη την περίοδο επιδεινωνόταν, λόγω ελλειμμάτων που είχαν προκληθεί από άσκοπες δαπάνες και κακή διαχείριση του γαλλικού μοναρχικού καθεστώτος. Η κατάσταση αυτή οδήγησε σε αύξηση των φορολογικών βαρών στις λιγότερο ευνοημένες κοινωνικές τάξεις, δηλαδή στην αστική τάξη και σε αυτή των γεωργών, οι οποίοι ήταν και οι μόνοι που ήταν ήδη επιβαρυνόμενοι με δυσβάσταχτους φόρους, σε αντίθεση με τους ευγενείς και τον κλήρο που εξαιρούνταν από την φορολογία. Η φορολογική αυτή ανισότητα σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο Βασιλιάς είχε την εξουσία να επιβάλει φόρους χωρίς τη συγκατάθεση των πολιτών προκάλεσε δυσαρέσκεια και αίσθημα αδικίας στην πλειοψηφία του λαού που επιζητούσε την ίδια ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση που απολάμβαναν οι ευγενείς και ο κλήρος, δηλαδή φορολογική ισότητα και δικαιοσύνη, το οποίο αντικατοπτριζόταν και στο σύνθημα των επαναστατών που απαιτούσε ελευθερία, ισότητα και αδελφосύνη (Burg, 2002, σελ. 299).

Αυτό που επισημαίνεται από τα ανωτέρω είναι ότι υπάρχει στενή σχέση μεταξύ φόρου, πολέμου, εξέγερσης και δημοκρατίας (Passant, 2016, σελ. 85) και ότι οι φορολογικές αρχές δεν ήταν πάντα αυτονόητες και δεδομένες κατά την διάρκεια των περασμένων χρονικών περιόδων αλλά αποτελούσαν συνεχές αντικείμενο διεκδίκησης μέσω επαναστάσεων. Η ενσωμάτωσή τους στον καταστατικό χάρτη των κρατών, ο σεβασμός και η τήρησή τους οδήγησε σταδιακά στη δημιουργία πιο δίκαιων φορολογικών συστημάτων, με στόχο την ύπαρξη κοινωνικής ευημερίας και ειρήνης.

1.4 Η φορολογία και οι φορολογικές αρχές από την άποψη των στοχαστών

Σε διάφορες ιστορικές χρονικές περιόδους επιφανείς στοχαστές, φιλόσοφοι και επιστήμονες ασχολήθηκαν με τις έννοιες της φορολογίας, της φορολογικής δικαιοσύνης και την εγκαθίδρυση δίκαιων φορολογικών συστημάτων. Ο Βομπάν (Sebastien Le Prestre de Vauban) στο έργο του «Dime royale» (1698) αναφέρεται στις αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου, καθώς θεωρεί ότι η φορολογική υποχρέωση αποτελεί καθήκον όλων των πολιτών και ότι ο φόρος που αποδίδεται πρέπει να είναι ανάλογος του εισοδήματος των πολιτών. Τις ίδιες αρχές περί φορολογικής ισότητας και της κατάργησης των φορολογικών προνομίων αναφέρει και ο Μποντέν

(Jean Bodin) στο έργο του «Les six livres de la République» (1576) (Αραβαντινός 1993, σελ. 26).

Στους νεώτερους χρόνους ο Άνταμ Σμιθ (Adam Smith) στο έργο του «Ο πλούτος των Εθνών» (1776) διατύπωσε τους τέσσερις κανόνες φορολογίας, ως εξής:

α) ο κανόνας της φορολογικής δικαιοσύνης και της ισότητας, δηλαδή η υποχρέωση όλων των πολιτών να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη για την κάλυψη των δαπανών του κράτους ανάλογα με την οικονομική τους δυνατότητα, ανάλογα με το εισόδημα που διαθέτουν (Γκίνογλου 2004, σελ. 13-14),

β) ο κανόνας της βεβαιότητας του φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι σαφής και βέβαιος χωρίς αυθαιρεσίες και να ενημερώνεται ο φορολογούμενος ως προς το γιατί και πώς επιβάλλεται ο φόρος, τον χρόνο, το τρόπο και το ποσό πληρωμής του φόρου (Γκίνογλου 2004, σελ. 13-14),

γ) ο κανόνας της προσφορότητας ή καταλληλότητας του φόρου, δηλαδή να επιβάλλεται στον πιο πρόσφορο χρόνο και με τον πλέον πρόσφορο τρόπο για τον φορολογούμενο (Γκίνογλου 2004, σελ. 13-14), το οποίο σχετίζεται με την ευκολία συμμόρφωσης των φορολογουμένων (da Costa, do Rosario Anjos & Przygoda 2020, σελ. 225),

δ) κανόνας της οικονομικότητας ή αποτελεσματικότητας του φόρου (Γκίνογλου 2004, σελ. 13-14), δηλαδή η είσπραξη των φόρων να μην επηρεάζει αρνητικά την κατανομή και τη χρήση των πόρων της οικονομίας και να γίνεται με τρόπο που να μη κοστίζει περισσότερο στη διοίκηση από τον ίδιο τον φόρο που θα καταβάλλουν οι πολίτες (da Costa, do Rosario Anjos & Przygoda 2020, σελ. 225).

Με το πέρασμα του χρόνου οι κυβερνήσεις ανέπτυξαν σημαντικά την ικανότητά τους να εισπράττουν φορολογικά έσοδα, ενώ οι κανόνες και οι αρχές της φορολογικής πολιτικής επεκτάθηκαν, συμπληρώθηκαν και εξελίχθηκαν, περιλαμβάνοντας έννοιες, όπως (da Costa, do Rosario Anjos & Przygoda 2020, σελ. 225):

α) η ασφάλεια των πληροφοριακών συστημάτων που αναφέρεται στη δυνατότητα των φορολογικών αρχών να προστατεύουν τις πληροφορίες των φορολογουμένων από κάθε μορφή ακούσιας και ακατάλληλης αποκάλυψης,

β) η απλότητα, που επιτρέπει στους φορολογούμενους να κατανοήσουν τους φορολογικούς κανόνες και να μπορούν να συμμορφωθούν με αυτούς με εύκολο, αποτελεσματικό και οικονομικά αποδοτικό τρόπο,

γ) η ουδετερότητα, δηλαδή το αποτέλεσμα των φόρων να είναι χαμηλό και να μην επηρεάζει τις οικονομικές αποφάσεις των φορολογουμένων,

δ) η οικονομική ανάπτυξη και αποδοτικότητα, που αναφέρεται στο ότι η παραγωγική ικανότητα της οικονομίας δεν μειώνεται ούτε επηρεάζεται σημαντικά από το εκάστοτε φορολογικό σύστημα,

ε) η διαφάνεια και η λογοδοσία, που δίνουν τη δυνατότητα στον φορολογούμενο να έχει πρόσβαση στις κατάλληλες πληροφορίες, σχετικά με τον φόρο που καταβάλλεται από τον ίδιο και από τα υπόλοιπα μέλη της κοινωνίας και μάλιστα του παρέχεται η δυνατότητα να ελέγχει αν η εκάστοτε φορολογική επιβάρυνση γίνεται κάτω από τις ίδιες συνθήκες και μέσα στο ίδιο πλαίσιο και αν όχι να ζητήσει τις κατάλληλες ευθύνες από τα διοικητικά όργανα,

στ) η συμμόρφωση που επιτρέπει την αύξηση των δημοσίων εσόδων και την ελαχιστοποίηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής και

ζ) το κατάλληλο επίπεδο κρατικών εσόδων, καθώς οι κυβερνήσεις έχουν στη διάθεσή τους τα κατάλληλα μέσα προβλεψιμότητας, σταθερότητας και αξιοπιστίας, που τους επιτρέπουν να γνωρίζουν σε πόσο χρόνο και πόσα φορολογικά έσοδα απαιτούνται για την ικανοποίηση των κρατικών αναγκών.

Αυτές οι έννοιες έχουν αναπτυχθεί κάτω από δύσκολες οικονομικές, κοινωνικές και πολιτικές κρίσεις, έχουν προσαρμοστεί με το πέρασμα των χρόνων και σε συνδυασμό με τις συνταγματικά κατοχυρωμένες φορολογικές αρχές των κρατών στοχεύουν στην ανάπτυξη δίκαιων φορολογικών συστημάτων που να μπορούν να ανταποκριθούν στις μεγάλες οικονομικές προκλήσεις και τεχνολογικές αλλαγές που επηρεάζουν την παγκόσμια και μη σκηνή και απαιτούν διαφορετική κάθε φορά μεταχείριση.

Κεφάλαιο 2: Συνταγματικές φορολογικές αρχές και το πλαίσιο άσκησης της φορολογικής εξουσίας

2.1 Θεωρητική προσέγγιση της έννοιας του δικαίου και του Συντάγματος

Ένας γενικός και κατά προσέγγιση ορισμός του δικαίου, είναι ότι αποτελεί σύνολο κανόνων που έχει ως αντικείμενο να ρυθμίζει κατά τρόπο υποχρεωτικό τις σχέσεις των ανθρώπων που συμβιών σε μια κοινωνία οργανωμένη σε κράτος (Γεωργιάδης, 2012, σ. 2). Σύμφωνα με την θεωρία του νομικού θετικισμού και συγκεκριμένα του κρατικού θετικισμού το δίκαιο αποτελείται μόνο από τους κανόνες που τίθενται από τα αρμόδια πολιτειακά όργανα, τα έχοντα την εξουσία προς θέσπιση κανόνων δικαίου (Γεωργιάδης, 2012, σ. 12). Τα αρμόδια πολιτειακά όργανα, όμως, για να θέσουν αυτούς τους κανόνες δικαίου υπακούν σε κάποιες γενικές αρχές στη βάση των οποίων οργανώνεται η κρατική εξουσία και οι οποίες λόγω της σημαντικότητάς τους ορίζονται από το ίδιο το Σύνταγμα ενός κράτους.

Το Σύνταγμα διακρίνεται σε «τυπικό» και «ουσιαστικό», όπου ως Σύνταγμα: α) με την τυπική έννοια ορίζεται «ο γραπτός θεμελιώδης νόμος ενός κράτους, ο οποίος συνήθως αλλάζει με δυσκολότερο τρόπο από τους άλλους νόμους, δηλαδή διαθέτει αυξημένη τυπική ισχύ και είναι ισχυρότερο από τους άλλους νόμους» και β) με την ουσιαστική έννοια είναι το συνταγματικό δίκαιο, δηλαδή «το σύνολο των κανόνων δικαίου που ορίζουν αφενός το σύστημα κατά το οποίο σχηματίζεται οργανώνεται και ασκείται η κρατική εξουσία και αφ' ετέρου τη θέση και τα όρια της κρατικής εξουσίας απέναντι στα άτομα που υπόκεινται σε αυτή» (Παντελής, 2007, σ. 14).

Ο θεμελιώδης νόμος ενός κράτους είναι το Σύνταγμα, το οποίο οφείλουν να σέβονται όλοι στην επικράτεια του κράτους και ειδικότερα τα νομοθετικά, εκτελεστικά και δικαστικά όργανα του κράτους κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους. Το ισχύον Σύνταγμα της Ελλάδας, υπό τυπική έννοια, είναι αυτό της 9ης Ιουνίου 1975, όπως μεταφέρθηκε στη δημοτική γλώσσα με το Β' Ψήφισμα της 6ης Μαρτίου 1986 της ΣΤ' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων και όπως αναθεωρήθηκε με το Ψήφισμα της 6ης Απριλίου 2001 της Ζ' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων, το Ψήφισμα της 27ης Μαΐου 2008 της Η' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων και το Ψήφισμα της 25ης Νοεμβρίου 2019 της Θ' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων και δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. Α' 187/28.11.2019. (Βουλή των Ελλήνων, 2020). Το Σύνταγμα υπό τυπική και ουσιαστική έννοια περιλαμβάνει μια σειρά από θεμελιώδεις αρχές, μεταξύ των οποίων

και φορολογικών, οι οποίες διέπουν, καθοδηγούν και προσφέρουν νομιμοποίηση στα κρατικά όργανα κατά την άσκηση της κρατικής εξουσίας, ενώ παράλληλα θέτουν το πλαίσιο περιορισμού της κρατικής εξουσίας, μέρος της οποίας είναι και η φορολογική εξουσία.

2.2 Η σημασία των συνταγματικών φορολογικών αρχών

Το συνταγματικό δίκαιο, λοιπόν θέτει το πλαίσιο μέσα στο οποίο οργανώνεται η κρατική εξουσία και οι ατομικές ελευθερίες των πολιτών, δηλαδή θέτει όρια, προκειμένου να αποτραπεί η εκδήλωση τυχόν αυθαιρεσιών από την πολιτική εξουσία, η οποία έχει τη δύναμη να εκδίδει κανόνες δικαίου και να ρυθμίζει τη συμπεριφορά των πολιτών (Παντελής, 2007, σελ.12). Η κρατική εξουσία αποτελεί την αυτοδύναμη ικανότητα του κράτους να επιτάσσει ελεύθερους ανθρώπους και να τους εξαναγκάζει να τηρούν τις επιταγές του (Παντελής, 2007, σελ. 35). Στα πλαίσια αυτά, ειδικότερη εκδήλωση της κρατικής εξουσίας αποτελεί μεταξύ άλλων και η επιβολή του φόρου και των, εν γένει, κανόνων φορολογικού περιεχομένου, μέσω του καθορισμού των αντικειμενικώς ουσιωδών στοιχείων του φόρου (Φινοκαλιώτης, 2010, σελ. 73).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 του Συντάγματος, το Κράτος προγραμματίζει και συντονίζει την οικονομική δραστηριότητα στη Χώρα, δηλαδή έχει εγγυητικό και ρυθμιστικό ρόλο όσον αφορά την οικονομική ζωή της Χώρας και στα πλαίσια αυτά εναρμονίζει τη φορολογική πολιτική με τη γενικότερη ακολουθούμενη οικονομική και κοινωνική πολιτική. Η ελευθερία αυτή που διατίθεται στην πολιτική εξουσία για τον καθορισμό και την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων στους πολίτες δεν είναι απεριόριστη, αλλά υπόκειται σε συγκεκριμένους κανόνες που επιβάλλονται από τις γενικότερες αρχές της οικονομίας και της ισχύουσας έννομης τάξης, δηλαδή τις γενικές συνταγματικές αρχές αλλά και τις ειδικότερες φορολογικές αρχές που ρητώς προβλέπονται στο Σύνταγμα, καθώς και τις αρχές και τους κανόνες του ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 73).

Στα πλαίσια αυτά έχει αναπτυχθεί το φορολογικό δίκαιο, σαν ειδικότερος κλάδος του δημοσίου δικαίου που σχετίζεται με την άσκηση δημόσιας εξουσίας και το οποίο αποτελεί το σύνολο των κανόνων που διέπουν το περιεχόμενο, τους φορείς και τους όρους νόμιμης άσκησης της φορολογικής εξουσίας του Κράτους (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 1). Το φορολογικό δίκαιο περιλαμβάνει τις συνταγματικές φορολογικές αρχές και τις διατάξεις των νόμων που εκδίδονται βάσει αυτών, τα οποία,

στα πλαίσια του κράτους δικαίου, καθορίζουν το πλέγμα της φορολογικής έννομης σχέσης και παρέχουν τις κατάλληλες εγγυήσεις και την κατάλληλη δικαστική προστασία στους φορολογούμενους, διασφαλίζοντας παράλληλα τα συμφέροντα του Κράτους και τα δημόσια έσοδα, μέσω της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 1).

Η φορολογική εξουσία λοιπόν περιορίζεται από γενικές και ειδικές αρχές που διέπουν την άσκησή της και οι οποίες στοχεύουν στη δημιουργία ενός πλαισίου εγγυήσεων για τον φορολογούμενο και στην αντιμετώπιση της αυθαιρεσίας της πολιτικής εξουσίας (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 74). Ειδικότερα, η φορολογική εξουσία περιορίζεται από τις γενικές αρχές του κράτους δικαίου, του κοινωνικού κράτους, της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και τις ειδικότερες φορολογικές αρχές, της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, της φορολογικής ισότητας, της καθολικότητας του φόρου, της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών διατάξεων αλλά και από τις λοιπές συνταγματικές διατάξεις, που αφορούν στα ατομικά δικαιώματα της ιδιοκτησίας, οικονομικής, προσωπικής και θρησκευτικής ελευθερίας. Σε συνδυασμό με τις ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις η φορολογική εξουσία, περιορίζεται και από τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και άλλες διατάξεις του ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου.

2.3 Οι γενικές αρχές του κράτους δικαίου, του κοινωνικού κράτους, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου

Η κρατική εξουσία δεν είναι απεριόριστη, καθώς αυτή περιορίζεται πρώτον από τους κανόνες δικαίου που το ίδιο το Κράτος θέτει, δεύτερον από το γεγονός ότι έχει να κάνει με τη ρύθμιση της συμπεριφοράς ελεύθερων ανθρώπων, των οποίων τα δικαιώματα πρέπει να σέβεται και τρίτον από τις διάφορες κοινωνικές δυνάμεις που αναπτύσσονται και τις οποίες η κρατική εξουσία δεν μπορεί να αγνοεί, καθώς αν αυτές γίνουν αρκετά ισχυρές και αποτελεσματικές μπορούν να την ανατρέψουν (Παντελής, 2007, σελ. 39). Στη συγκεκριμένη περίπτωση μας ενδιαφέρει ο αυτοπεριορισμός της κρατικής εξουσίας από τους κανόνες δικαίου που το ίδιο το Κράτος θέτει, καθώς όταν η εξουσία ασκείται σύμφωνα με θεσπισμένους κανόνες δικαίου τότε μιλάμε για την αρχή του κράτους δικαίου.

Το κράτος δικαίου σχετίζεται με την αρχή της διάκρισης των λειτουργιών, την προστασία των ατομικών δικαιωμάτων, την αρχή της νομιμότητας, την άσκηση της κρατικής εξουσίας σύμφωνα με τις συνταγματικές διατάξεις και τους κανόνες δικαίου. Το ισχύον Σύνταγμα εν αντιθέσει με τα προηγούμενα Συντάγματα, καθιερώνει ρητά με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25, την αρχή του κράτους δικαίου σε συνδυασμό με την αρχή του κοινωνικού κράτους και την αρχή της αναλογικότητας (Ράικος, 2018, σελ. 457). Ειδικότερα, οι διατάξεις αυτές του Συντάγματος ορίζουν ότι *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*

Οι ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις καθιερώνουν με γενικό τρόπο την αρχή του κράτους δικαίου, η οποία δεσμεύει όλους τους φορείς δημόσιας εξουσίας, άρα και τις αρχές άσκησης φορολογικής εξουσίας, ενώ τους μόνους περιορισμούς που θέτει στα ανθρώπινα δικαιώματα είναι αυτούς που επιβάλλονται από το ίδιο το Σύνταγμα ή από το νόμο σε περίπτωση επιφύλαξης υπέρ αυτού στα πλαίσια του σεβασμού πάντα της αρχής της αναλογικότητας. Πέραν της ως άνω γενικής διάταξης για την αρχή του κράτους δικαίου υπάρχουν και ειδικές διατάξεις στο Σύνταγμα που την κατοχυρώνουν, όπως ενδεικτικά αποτελεί: α) η προστασία των ατομικών δικαιωμάτων, β) η αρχή της διάκρισης των εξουσιών στο άρθρο 26, γ) η άσκηση της εξουσίας σύμφωνα με τις επιταγές του Συντάγματος στη παράγραφο 3 του άρθρου 1, δ) η αρχή της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, η μη υπέρβαση εξουσίας και παράβασης του νόμου εκ μέρους της διοίκησης στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 95, ε) η αρχή της συνταγματικότητας και νομιμότητας των πράξεων της δικαστικής λειτουργίας στην παράγραφο 2 του άρθρου 87 και στην παράγραφο 4 του άρθρου 93, στ) η ανεξαρτησία της δικαστικής εξουσίας στο άρθρο 87 και ζ) το δικαίωμα στην δικαστική προστασία και της προηγούμενης ακρόασης στο άρθρο 20 (Ράικος, 2018, σελ. 460, 461).

Η **αρχή του κοινωνικού κράτους** έχει και αυτή ιδιαίτερη σημασία για τη διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής, η οποία πρέπει να αποτελεί μέρος της κοινωνικής πολιτικής και να στοχεύει, μεταξύ άλλων και στην προστασία των

κοινωνικά αδύναμων, μέσω της μείωσης της φορολογίας ή και απαλλαγής από αυτήν όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις, της αναδιανομής του κοινωνικού πλούτου και της ενίσχυσης των κοινωνικά ασθενέστερων, προκειμένου να εξομαλυνθούν οι αντιθέσεις στην κοινωνία και να επέλθει κοινωνική ισορροπία και δικαιοσύνη. Η οργάνωση των φορολογικών συστημάτων με τρόπο που να υπηρετούνται οι αρχές της προοδευτικής φορολογίας και η ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συντελεστών, καθώς και φοροαπαλλαγών και εξαιρέσεων σχετίζονται με την αρχή του κοινωνικού κράτους, και έχει σαν αποτέλεσμα να επιβαρύνονται με υψηλότερη φορολογία τα μεγαλύτερα εισοδήματα, που έχουν υψηλότερη φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με τα χαμηλότερα, συμβάλλοντας έτσι στην αναδιανομή του πλούτου που παράγεται σε μια κοινωνία (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 182).

Η **αρχή της αναλογικότητας** επιτάσσει ώστε η δράση του κράτους να μην εκτείνεται σε βαθμό που θα έθετε σε κίνδυνο τον πυρήνα των προστατευόμενων από το Σύνταγμα δικαιωμάτων των πολιτών ή θα τα περιόριζε περισσότερο από όσο οι σκοποί του Συντάγματος καθιστούν αναγκαίο (Παπαδοπούλου, 2015, σελ. 44). Στα πλαίσια αυτά, τα μέτρα που θεσπίζονται από την κρατική εξουσία πρέπει να είναι πρόσφορα, κατάλληλα και αναγκαία για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και σίγουρα δεν πρέπει να είναι υπερβολικά επαχθή, καθώς η πράξη αυτή θα παραβίαζε τη στενή έννοια της αρχής (Παπαδοπούλου, 2015, σελ. 87). Η αρχή της αναλογικότητας έχει εφαρμογή και στην φορολογική διοίκηση, η οποία στα πλαίσια αυτά δεν της επιτρέπεται να θεσπίζει μέτρα ή να επιβάλλει κυρώσεις κατά τρόπο μη πρόσφορο, ακατάλληλο και μη αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών της και οφείλει επομένως να επιδιώξει το εκάστοτε αποτέλεσμα χρησιμοποιώντας τα πλέον ανώδυνα και ήπια μέσα (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 180). Τα δικαστήρια ελέγχουν, ως προς τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, πρώτον την αναγκαιότητα της λήψης συγκεκριμένου μέτρου, δηλαδή ότι όντως δεν υπάρχει άλλο πιο ανώδυνο και ήπιο μέσο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου αποτελέσματος, δεύτερον την προσφορότητά του σε σχέση με άλλα λιγότερο επαχθή μέτρα και τρίτον την αναλογία του είτε σε σχέση με την παράβαση που διαπράχθηκε είτε σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 110).

Η **αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου** απορρέει από την αρχή της ασφάλειας δικαίου και του κράτους δικαίου και υποχρεώνει την διοίκηση να δρα σύμφωνα με όσα επιτάσσει η αρχή της νομιμότητας, της αναλογικότητας και το περί δικαίου αίσθημα, προκειμένου να μην

κλονίζεται η εμπιστοσύνη του διοικούμενου, να μην νιώσει ότι αδικείται από τη δράση της διοίκησης ή ότι δεν προστατεύονται τα δικαιώματά του ή απειλούνται τα συμφέροντά του από την μη χρηστή δράση της διοίκησης. Η διοίκηση λοιπόν οφείλει να επιδεικνύει επιείκεια, να δρα έγκαιρα και αποτελεσματικά, με διαφάνεια, ενημερώνοντας τον διοικούμενο και προσφέροντάς του ποιοτικές υπηρεσίες που θα αναπτύξουν το αίσθημα εμπιστοσύνης του προς τα διοικητικά όργανα. Στα πλαίσια της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ο πολίτης δεν μπορεί και δεν πρέπει να αιφνιδιάζεται από μεταβολές του νομοθετικού πλαισίου που μπορεί να επηρεάζουν προς το δυσμενέστερο τη νομική του κατάσταση ή να ανατρέπουν κεκτημένα δικαιώματα, οπότε απαραίτητη προϋπόθεση για την ανάπτυξη σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ διοικούμενου και διοίκησης αποτελεί η ύπαρξη ενός σταθερού, σαφούς και προβλέψιμου νομοθετικού πλαισίου (Ακριβοπούλου & Ανθόπουλος, 2015, σελ. 24).

Στο φορολογικό δίκαιο η αρχή αυτή συνδέεται στενά με την αρχή της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, καθώς και της μη αναδρομικότητας των φορολογικών διατάξεων. Ειδικότερα, η κατά γράμμα εφαρμογή της νομιμότητας του φόρου θα απαιτούσε τη βεβαίωσή του ακόμη και αναδρομικά, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου δεν έχει παραγραφεί, κάτι τέτοιο όμως αν και είναι νομικά επιτρεπτό δεν πρέπει να εφαρμόζεται, καθώς έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου. Οι αιφνίδιες αλλαγές, η αστάθεια και η μη προβλεψιμότητα του φορολογικού νομοθετικού πλαισίου μπορεί να αλλάξει τη φορολογική κατάσταση του διοικούμενου και μάλιστα προς το δυσμενέστερο, γεγονός το οποίο θα είχε σαν αποτέλεσμα τη δημιουργία κλίματος αβεβαιότητας και έλλειψης εμπιστοσύνης και θα οδηγούσε στην πρόκληση δυσχερειών στις συναλλαγές και εν γένει οικονομικών προβλημάτων στον φορολογούμενο (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 134).

Η αρχή του κράτους δικαίου λοιπόν αποτελεί γενική αρχή του δικαίου, από την οποία απορρέουν και οι υπόλοιπες αρχές ή αποτελούν ειδικότερες εκφάνσεις αυτής, όπως είναι η αρχή της νομιμότητας, της ασφάλειας και της βεβαιότητας του δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της αναλογικότητας και της μη αναδρομικής ισχύος των νόμων. Οι αρχές αυτές έχουν σαν αποτέλεσμα την αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και δικαστικών αποφάσεων, την απαίτηση για γενικούς, σαφείς και απρόσωπους κανόνες δικαίου και την απαγόρευση της επιβολής ποινών με αναδρομική ισχύ (Παπαδοπούλου, 2015, σελ. 86). Οι ανωτέρω αρχές απαντώνται και εξειδικεύονται και στο φορολογικό δίκαιο, όπου σε συνδυασμό με τις

επιταγές της φορολογικής δικαιοσύνης αποτελούν τη βάση πάνω στην οποία ασκείται η φορολογική εξουσία και πραγματώνεται η δράση της φορολογικής διοίκησης.

2.4 Αρχή της φορολογικής ισότητας

Η αρχή της ισότητας αποτελεί θεμελιώδες δικαίωμα αλλά και συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή (Δημητρόπουλος, 2004, σελ. 114), η οποία καθιερώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ισχύοντος Συντάγματος, όπου αναφέρει ότι «*Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου*», δηλαδή η διάταξη αυτή εγγυάται την ισότητα των Ελλήνων ενώπιον του νόμου, που συνεπάγεται την όμοια ρύθμιση όμοιων περιπτώσεων καθώς και την ανόμοια ρύθμιση ανόμοιων περιπτώσεων (Παπαδοπούλου, 2015, σελ. 65). Η αρχή της φορολογικής ισότητας ως ειδικότερη εκδοχή της αρχής της ισότητας κατοχυρώνεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, σύμφωνα με την οποία «*Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους*». Η αρχή αυτή αναλύεται, ειδικότερα, στην **αρχή της καθολικότητας του φόρου** και στην **αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης**, δηλαδή την κατανομή των δημοσίων βαρών σε όλους τους Έλληνες πολίτες χωρίς διακρίσεις και ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα του κάθε φορολογούμενου (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 72).

Ο συνδυασμός των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος εγγυάται την ίση και με ομοιόμορφο τρόπο μεταχείριση των φορολογουμένων που τελούν υπό όμοιες συνθήκες, την απαγόρευση των διακρίσεων και των αυθαίρετων προνομίων. Η αρχή αυτή επιτάσσει να επιβάλλεται η φορολογία με αντικειμενικά και σταθερά κριτήρια σε κατηγορίες προσώπων ή πραγμάτων, προκειμένου οι φορολογούμενοι να είναι ίσοι έναντι του νόμου συνεισφέροντας άνισα μεν, αλλά σε κάθε περίπτωση ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Η ισότητα στα δημόσια βάρη είναι αναλογική, καθώς οι φόροι επιβάλλονται ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων, δηλαδή στα πλαίσια μιας συγκεκριμένης φορολογητέας ύλης, η οποία προκύπτει από συγκεκριμένα κριτήρια, όπως το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες και η συναλλακτική δραστηριότητα που έχει αναπτύξει ο φορολογούμενος σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Στα πλαίσια αυτά ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα έχει διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές και προοδευτική φορολογική κλίμακα, βάσει της οποίας οι πιο οικονομικά εύρωστοι πολίτες συνεισφέρουν περισσότερο στα δημόσια βάρη και υπόκεινται σε υψηλότερη φορολογία σε σχέση με τους οικονομικά ασθενέστερους (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 72,73, 76,77).

Η ανόμοια ρύθμιση ανόμοιων περιπτώσεων, δηλαδή η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων που τελούν υπό διαφορετικές καταστάσεις δεν αναιρεί την αρχή της ισότητας, εφόσον υπάρχουν αντικειμενικά κριτήρια που υπαγορεύουν την συγκεκριμένη διαφοροποίηση. Ειδικότερα, επιτρέπεται η ευνοϊκότερη ή δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση στις εξής περιπτώσεις:

- α)** ύπαρξης αφορολόγητου ορίου, το οποίο είναι επιτρεπτό προκειμένου να ανταπεξέλθουν στο κόστος διαβίωσης οι οικονομικά ασθενέστεροι,
- β)** διαφοροποίησης της φορολογίας στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν και σχετίζονται με τον τρόπο άσκησης του επαγγέλματος ή της επιχείρησης, το οποίο στηρίζεται στις διαφορετικές συνθήκες απόκτησης των εισοδημάτων,
- γ)** επιβολής φόρου σε συγκεκριμένη κατηγορία προσώπων που τελούν υπό διαφορετικές καταστάσεις ή προϊόντων που παράχθηκαν υπό διαφορετικές συνθήκες και
- δ)** σε περίπτωση απρόβλεπτων γεγονότων ή ανωτέρας βίας.

Συνεπώς, είναι συνταγματικά επιτρεπτό και δεν αντιβαίνει την αρχή της ισότητας όταν το κράτος θεσπίζει φορολογικές απαλλαγές και ελαφρύνσεις προφέροντας έτσι φορολογικά κίνητρα, τα οποία προωθούν την οικονομική ανάπτυξη (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 78-81).

Η φορολογική δικαιοσύνη υπηρετείται κατά τρόπο σφαιρικό όταν ο νομοθέτης κατά τη θέσπιση φορολογικών διατάξεων τηρεί την γενική αρχή της ισότητας και τις ειδικότερες εκδοχές της που αφορούν στις αρχές της φορολογικής ισότητας, όπως αυτή αναλύεται στην αρχή της καθολικότητας του φόρου και της επιβολής του βάσει της φοροδοτικής ικανότητας, σε συνδυασμό με την αρχή της ισότητας των φύλων, όπως η τελευταία ορίζεται στη παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Συντάγματος που αναφέρει ότι *«Οι Έλληνες και οι Ελληνίδες έχουν ίσα δικαιώματα και υποχρεώσεις»*. Η τήρηση της ανωτέρω αρχής, σε συνδυασμό με τις ειδικότερες εκδοχές της αμβλύνει τις ανισότητες στην κοινωνία και επιτάσσει στο κράτος να παράγει νομοθεσία, να ρυθμίζει την οικονομία και να αναδιανέμει το εθνικό εισόδημα αλλά και τα δημόσια βάρη, κατά τρόπο που να είναι κοινωνικά δίκαιος και προς όφελος των οικονομικά ασθενέστερων, προκειμένου να επέλθει κοινωνική ισορροπία (Παπαδοπούλου, 2015, σελ.104).

2.4.1 Η γενική έννοια του δημοσίου βάρους

Η έννοια του δημοσίου βάρους που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος χρήζει περαιτέρω διευκρίνισης. Αρχικά, τα δημόσια βάρη μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες, ως εξής:

α) τα γενικής θυσίας, δηλαδή επιβαρύνονται με αυτά όλοι οι πολίτες που τελούν υπό τις ίδιες συνθήκες, όπως χαρακτηριστικά είναι τα φορολογικά βάρη (Θεοχαρόπουλος, 1988, σελ 7,8) και

β) τα ειδικής θυσίας, δηλαδή επιβαρύνονται με αυτά ορισμένοι πολίτες, μεμονωμένα και όχι οι υπόλοιποι πολίτες που μπορεί να βρίσκονται υπό τις ίδιες συνθήκες, όπως χαρακτηριστικά είναι η αναγκαστική απαλλοτρίωση ή η προσωρινή επίταξη (Θεοχαρόπουλος, 1988, σελ. 7, 13).

Ειδικότερα, ένας ορισμός του δημοσίου βάρους είναι ο εξής: *«Δημόσιο βάρος είναι κάθε ορισμένη κατά τον χρόνο της επιβολής της προσωρινή ή οριστική, ανέλεγκτη κατ' αρχήν ως προς την σκοπιμότητά της, κρατική ανάγκη σε χρήμα, είδος ή υπηρεσία, καλυπτόμενη από υποχρεωτική, θετική συνήθως, παροχή των πολιτών προς το κράτος, ασχέτως τυχόν παρεχόμενου από αυτό ανταλλάγματος»* (Αραβαντινός, 1993, σελ. 100). Σε αυτόν τον ορισμό του δημοσίου βάρους περιλαμβάνονται οι φόροι, ως ειδικότερη κατηγορία, καθώς αποτελούν υποχρεωτική παροχή των πολιτών προς το κράτος, προκειμένου αυτό να καλύψει τις ανάγκες του. Συνεπώς, συστατικά στοιχεία της γενικότερης έννοιας του δημοσίου βάρους και του παραπάνω ορισμού αποτελούν τα κατωτέρω:

1) Η δεσμευτικότητα, ο **εξαναγκασμός** και η **υποχρεωτικότητα** της συνεισφοράς προς το κράτος, γεγονός που σημαίνει ότι όταν ο πολίτης διαθέτει εναλλακτικές λύσεις τότε δεν μιλάμε για εξαναγκασμό και δημόσιο βάρος. Επομένως, σύμφωνα με την θεωρία στην παραπάνω έννοια του δημοσίου βάρους και άρα στο πεδίο προστασίας της παραγράφου 5 του άρθρου 4, δηλαδή την αρχή της ισότητας εντάσσονται μεν οι άμεσοι τρόποι καλύψεως των κρατικών αναγκών αλλά όχι οι έμμεσοι, δηλαδή εντάσσονται οι άμεσοι φόροι και όχι οι έμμεσοι, καθώς οι τελευταίοι αποτελούν προαιρετική εισφορά και ο πολίτης διαθέτει την εναλλακτική λύση να μην αγοράσει το εκάστοτε προϊόν (Αραβαντινός, 1993, σελ 85,86). Το αποτέλεσμα αυτού είναι οι άμεσοι φόροι να είναι πιο δίκαιοι και να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της αρχής της ισότητας, της συνεισφοράς ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα και της προοδευτικής φορολογίας ενώ οι έμμεσοι φόροι να μην εμπίπτουν, γι' αυτό και

θωρούνται πιο άδικοι, καθώς όχι μόνο δεν τηρείται η αρχή της ισότητας σε αυτή την κατηγορία φόρων, αλλά οι πολίτες συνεισφέρουν με άνισο τρόπο, δηλαδή όχι ανάλογα με τις δυνάμεις τους, ενώ δεν διαθέτουν την εναλλακτική λύση να τους αποφύγουν, ειδικά όταν όλα τα αγαθά και οι υπηρεσίες έχουν έμμεσους φόρους, ακόμη και τα βασικά αγαθά, διατροφής και ιατροφαρμακευτικά αγαθά που είναι απαραίτητα για την επιβίωση.

2) Πρέπει να είναι εκ των προτέρων ορισμένες οι κρατικές ανάγκες που πρέπει να καλύψουν τα δημόσια βάρη, δηλαδή οι κρατικές δαπάνες να είναι ορισμένες από πριν προκειμένου να τεθούν και οι στόχοι των εσόδων του κράτους και άρα του δημοσίων βαρών που οφείλουν να καλύψουν οι πολίτες, ώστε στη συνέχεια αυτά να κατανεμηθούν σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ισότητας, καθολικά και αναλογικά στους πολίτες. Όταν η κρατική ανάγκη που πρέπει να καλυφθεί δεν είναι επαρκώς ορισμένη ή έστω και κατά προσέγγιση, δεν μπορεί να κατανεμηθεί μεταξύ των πολιτών και άρα δεν μπορεί να συγκριθεί παρά μόνο με την εκάστοτε συνεισφορά μελών της ίδιας κοινωνικοοικονομικής ομάδας (Αραβαντινός, 1993, σελ. 87,88). Στα πλαίσια αυτά και προκειμένου να είναι εκ των προτέρων προσδιορισμένες οι κρατικές ανάγκες και να υπηρετείται συνεπακόλουθα και η αρχή της φορολογικής ισότητας η Βουλή ψηφίζει, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 79 του Συντάγματος, τον προϋπολογισμό εσόδων και εξόδων του Κράτους για το επόμενο έτος, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 75 δεν εισάγεται νομοσχέδιο ή τροπολογία στη Βουλή που συνεπάγεται επιβάρυνση του κρατικού προϋπολογισμού, αν δεν συνοδεύεται από έκθεση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους που καθορίζει τη δαπάνη και τον τρόπο καλύψεώς της.

3) Σκοπός των δημοσίων βαρών είναι η κάλυψη κρατικών αναγκών, άρα αποδέκτης της συνεισφοράς των πολιτών πρέπει να είναι μόνο το δημόσιο και δεν μπορεί να νοείται παροχή δημοσίου βάρους προς ιδιώτη, καθώς τις παροχές αυτές πρέπει να τις απολαύει το Κράτος. Επίσης, η συνεισφορά στα δημόσια βάρη περιέχει την έννοια της **παροχής**, η οποία είναι θετική παροχή και δεν μπορεί να αποτελεί διαφυγόν κέρδος ή ζημία (Αραβαντινός, 1993, σελ. 91, 92).

4) Απαιτείται η παροχή εκ μέρους του πολίτη προς το κράτος (Αραβαντινός, 1993, σελ. 92), καθώς στην παράγραφο 5 του άρθρου 4 ορίζεται ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του Συντάγματος δεν φαίνεται να απαγορεύεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των αλλοδαπών είτε με ευμενέστερο είτε με δυσμενέστερο τρόπο, υπό την

δικαιολογητική βάση ότι τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες σε σχέση με τους Έλληνες πολίτες (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 74).

Οι ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, που φαίνεται να μη ρυθμίζουν το θέμα της φορολογικής μεταχείρισης των αλλοδαπών πρέπει να μελετηθούν και στο πλαίσιο του ευρωπαϊκού δίκαιου, καθώς και των διεθνών συμβάσεων, που θέτουν ζητήματα ισότητας και φορολογικής μεταχείρισης, όπως ειδικότερα προβλέπεται στο άρθρο 14 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.), στο οποίο απαγορεύονται οι διακρίσεις ενώ στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου (ΠΠΠ) αυτής για την προστασία της ιδιοκτησίας αναφέρεται ότι δεν θίγεται το δικαίωμα του κράτους να θέτει σε ισχύ νόμους για την εξασφάλιση καταβολής φόρων, εισφορών ή άλλων προστίμων. Επίσης, σύμφωνα με το ευρωπαϊκό δίκαιο και ειδικότερα το άρθρο 18 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαγορεύονται οι διακρίσεις λόγω ιθαγένειας. Στο άρθρο 45 αυτής αναφέρεται ότι δεν πρέπει να παρεμποδίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, των ελευθεριών και των κεφαλαίων, ενώ το άρθρο 110¹ ορίζει την μη φορολογική διάκριση των ευρωπαϊκών προϊόντων.

Στα πλαίσια αυτά λοιπόν η φορολογική νομοθεσία δεν πρέπει να παραβιάζει και να αντίκειται όχι μόνο στις συνταγματικές διατάξεις αλλά και στις ανωτέρω διατάξεις του ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου. Ειδικότερα, το ζήτημα των πολιτών που συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη ορίζεται στην νομοθεσία, καθώς σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 (Α' 167) «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει προβλέπεται ότι οι φορολογούμενοι, που έχουν την **φορολογική κατοικία** στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά τους που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, δηλαδή το παγκόσμιο εισόδημά τους που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ενώ εξαίρεση αποτελεί ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, το οποίο υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Επίσης, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε

1. Άρθρο 110 ΣΛΕΕ: «Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων.»

ορισμένο φορολογικό έτος και ο φορολογούμενος που δεν έχει την φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα.

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου αναφέρεται ως φορολογική κατοικία και ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας το πρόσωπο που: **α)** έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή, **β)** είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή. Η δε παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου αναφέρει ότι ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα, το οποίο όμως δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

5) Τα δημόσια βάρη θα πρέπει **να επιβάλλονται χωρίς την πρόβλεψη τυχόν ανταλλάγματος**, δηλαδή να μην υφίσταται κάποια μορφή συναλλακτικής δικαιοπραξίας που να περιέχει ανταπόδοση. Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν οι φόροι αλλά όχι τα **τέλη** και οι **εισφορές**, καθώς αυτά συνεπάγονται κάποιας μορφής ανταπόδοσης και ανταλλάγματος εκ μέρους του κράτους (Αραβαντινός, 1993, σελ. 93).

Ειδικότερα, τα **τέλη** αποτελούν μονομερείς επιβαλλόμενες χρηματικές υποχρεώσεις από το κράτος προς τον ιδιώτη έναντι κάποιου ανταλλάγματος ή ειδικής ωφέλειας που παρέχεται στον υπόχρεο και συνδέεται με την απόλαυση δημόσιας υπηρεσίας ή δημοσίου πράγματος και στοχεύουν, σύμφωνα με την θεωρία, στην κάλυψη εν όλω ή εν μέρει των δαπανών λειτουργίας συγκεκριμένης υπηρεσίας ή των εξόδων κατασκευής, συντήρησης και χρήσης ενός δημοσίου έργου. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται, ενδεικτικά, τα τέλη διοδίων, αδειών οικοδομής, τα δικαστικά τέλη, ενώ ο ανταποδοτικός χαρακτήρας του τέλους σχετίζεται με το ύψος του τέλους και το κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας, δηλαδή αν είναι ανάλογος ή δυσανάλογος προς την εξαναγκαστική παροχή (Αραβαντινός, 1993 σελ. 93 / Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.14,15).

Πέρα από τα τέλη υπάρχει και η κατηγορία των **εισφορών**, που επιβάλλονται σε όσους ενδιαφέρονται για τη σύσταση ή λειτουργία ορισμένης υπηρεσίας ή την εκτέλεση

ορισμένου δημοσίου έργου, προκειμένου να καλυφθούν μερικώς τουλάχιστον οι σχετικές δαπάνες. Όσοι ενδιαφέρονται να καλύψουν τις σχετικές δαπάνες μέσω εισφορών, συνήθως είναι ιδιώτες που ωφελούνται περιουσιακά, άμεσα ή έμμεσα, από ένα δημόσιο έργο ή την παροχή μιας υπηρεσίας (Αραβαντινός, 1993, σελ. 96).

Στα πλαίσια αυτά, να μεν τα δημόσια βάρη θα πρέπει να επιβάλλονται χωρίς την πρόβλεψη τυχόν ανταλλάγματος, αλλά δεν μπορούμε να πούμε ότι το στοιχείο της ειδικής ωφέλειας, που χαρακτηρίζει τα τέλη και τις εισφορές, αποτελεί αρνητική προϋπόθεση υπαγωγής στην έννοια του δημοσίου βάρους. Το στοιχείο, όμως που αποτελεί αποφασιστική προϋπόθεση είναι η έννοια του καταναγκασμού παροχής προς το κράτος, χωρίς να υφίσταται η δυνατότητα αποφυγής της παροχής, ενώ είναι αδιάφορη η αντιπαροχή ανταλλάγματος εκ μέρους του κράτους (Αραβαντινός, 1993, σελ. 97).

6) Το δημόσιο βάρος μπορεί να έχει τόσο **οριστικό** όσο και **προσωρινό χαρακτήρα**, ενώ σε εξαιρετικές συνθήκες υπάρχουν και τα έκτακτα δημόσια βάρη, τα οποία είναι περιορισμένης χρονικής ισχύος. Επίσης, η έννοια του δημοσίου βάρους μπορεί να συμπεριλάβει και τις παροχές σε είδος, όπως οι επιτάξεις ή τις εξαναγκαστικές παροχές υπηρεσιών, όπως αγγαρείες και όχι μόνο τις χρηματικές παροχές αν και στη σύγχρονη εποχή είναι οι πλέον συνηθισμένες (Αραβαντινός, 1993, σελ. 98,99). Είναι σαφές ότι η γενικότερη έννοια του δημοσίου βάρους περιέχει περισσότερα συστατικά στοιχεία και είναι ευρύτερη σε σχέση με την ειδικότερη έννοια του φόρου ως δημοσίου βάρους που αναλύεται κατωτέρω.

2.4.2 Η ειδικότερη έννοια του φόρου ως δημοσίου βάρους

Η έννοια του δημοσίου βάρους είναι σαφώς πιο γενική και περιλαμβάνει περισσότερα στοιχεία σε σχέση με την έννοια του φόρου, ο ορισμός του οποίου είναι πιο συγκεκριμένος και ειδικότερα σύμφωνα με την θεωρία, *«φόρος είναι η χρηματική, οριστική, υποχρεωτική, χωρίς αντάλλαγμα παροχή των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση δημοσίων σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής»*, δηλαδή ο φόρος αποτελεί οικονομική θυσία των πολιτών χωρίς να παρέχεται ειδική αντιπαροχή ή ωφέλεια από το κράτος. Στον ανωτέρω ορισμό του φόρου περιλαμβάνονται τα εξής ειδικότερα στοιχεία (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.9):

1) Στα πλαίσια της σύγχρονης οικονομίας ο φόρος νοείται κυρίως ως **παροχή χρηματική** χωρίς όμως να αποκλείεται και η παροχή σε είδος, ειδικά σε φόρους

κληρονομιών και οι άμεσοι αποδέκτες της παροχής αυτής είναι το Δημόσιο, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και οι ΟΤΑ, ως φορείς της δημόσιας εξουσίας (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.10).

2) Η παροχή του φόρου είναι **οριστική**, γεγονός που διαφοροποιεί τον φόρο από το εκούσιο ή το αναγκαστικό δημόσιο δάνειο, το οποίο κάποια στιγμή το κράτος επιστρέφει εν αντιθέσει με τους φόρους, που έχουν χαρακτήρα οριστικό και τους οποίους επιστρέφει μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που προβλέπονται ειδικά από τον νόμο (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.10).

3) Επίσης, η παροχή του φόρου είναι **υποχρεωτική**, δηλαδή αυτός ορίζεται μονομερώς από την κρατική εξουσία, η οποία ασκεί πρωτογενή φορολογική εξουσία και μπορεί να χρησιμοποιήσει μέσα καταναγκασμού για την καταβολή του, γεγονός που σημαίνει ότι υφίσταται άνιση σχέση μεταξύ της ασκούμενης δημόσιας φορολογικής εξουσίας και του φορολογούμενου. Το κράτος μπορεί με νομοθετική εξουσιοδότηση να παραχωρήσει φορολογική εξουσία στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), τα οποία μπορούν να ασκήσουν έτσι παράγωγη φορολογική εξουσία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 102 του Συντάγματος, όπου αναφέρεται ότι με νόμο μπορεί να ανατίθεται στους ΟΤΑ η άσκηση αρμοδιοτήτων που συνιστούν αποστολή του κράτους (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.11).

4) Ο φόρος είναι **παροχή χωρίς ειδικό αντάλλαγμα**, δηλαδή αποτελεί βάρος γενικής θυσίας που καταβάλλουν οι πολίτες προς το κράτος, προκειμένου το τελευταίο να καλύψει τις ανάγκες του και να επιμερίσει το κόστος παραγωγής αγαθών και υπηρεσιών προς όφελος του συνόλου των πολιτών, σε αντίθεση με τα ανταποδοτικά τέλη, των οποίων σημαντικά στοιχεία αποτελούν **α)** η παροχή ειδικής ωφέλειας από το δημόσιο προς τον υπόχρεο και **β)** να ωφελείται συγκεκριμένη κατηγορία προσώπων. Η επισήμανση της διαφοροποίησης μεταξύ φόρου και τέλους είναι σημαντική για την εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, όπως προβλέπεται στο άρθρο 78 του Συντάγματος, καθώς στην μεν περίπτωση των φόρων δεν επιτρέπεται η νομοθετική εξουσιοδότηση και στη δε περίπτωση των τελών δεν απαγορεύεται (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.13, 15, 18).

5) Ο φόρος παρέχεται από τους ιδιώτες Έλληνες πολίτες αλλά και αλλοδαπούς, φυσικά η νομικά πρόσωπα, όχι όμως από το κράτος, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ή τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου όταν είναι φορείς δημόσιας εξουσίας και δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.19).

6) Οι πολίτες, μέσω της καταβολής φόρων, συνεισφέρουν στην ικανοποίηση των δημοσίων σκοπών του κράτους, δηλαδή στην επίτευξη δημοσίων εσόδων αλλά και άλλων μη ταμειευτικών σκοπών. Ειδικότερα, οι σκοποί του φόρου διακρίνονται σε:

α) ταμειευτικούς, δηλαδή τον πορισμό δημοσίων εσόδων, για την κάλυψη των αναγκών του κράτους και

β) μη ταμειευτικούς σκοπούς, που σχετίζεται με τις οικονομικές λειτουργίες του κράτους, όπως, ρυθμιστικές, αναδιανεμητικές και σταθεροποιητικές και συγκεκριμένα, η ανακατανομή του εισοδήματος, η προώθηση της ανάπτυξης, της κοινωνικής αλληλεγγύης, η σταθεροποίηση της οικονομίας και η επίτευξη κοινωνικής ισορροπίας (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.21,22).

Στα πλαίσια αυτά αφού πραγματοποιήθηκε η ανάλυση της έννοιας του φόρου πρέπει στη συνέχεια να προχωρήσουμε στην ανάλυση της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών που αποτελεί την βάση υπολογισμού του φόρου.

2.4.3 Η φοροδοτική ικανότητα ως βάση υπολογισμού του φόρου

Η φοροδοτική ικανότητα αποτυπώνει με αντικειμενικό τρόπο την οικονομική δυνατότητα των φορολογούμενων και σχετίζεται με τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και την επιβολή φόρων επί αυτής στα πλαίσια της αρχής της φορολογικής ισότητας, δηλαδή ανάλογα με την ικανότητα συνεισφοράς του κάθε πολίτη στα δημόσια βάρη (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.76). Η περιουσία αποτελούσε ανέκαθεν ένα από και φανερό στοιχείο προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών σε συνδυασμό με άλλα κριτήρια, τα οποία βοηθούσαν στον αντικειμενικό προσδιορισμό της ικανότητας του φορολογούμενου να συνεισφέρει στα δημόσια βάρη. Τα σημαντικότερα κριτήρια σήμερα και τα πλέον αντικειμενικά για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και της οικονομικής δυνατότητάς τους να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη, όπως αυτά αναφέρονται και στην παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, αποτελούν:

α) το ύψος του **εισοδήματος**, που αποκτάται από διάφορες πηγές, σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο, φανερώνει την αγοραστική δύναμη του φορολογούμενου και τι δυνατότητα έχει να προσφέρει στα δημόσια έσοδα (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης, 2011, σελ. 70,71)

β) η **περιουσία**, η οποία συνιστά διαθέσιμο απόθεμα μελλοντικής αγοραστικής δύναμης, δηλαδή, ακίνητα ή αποταμειευτικά αποθέματα κ.λπ. (Φινοκαλιώτης, 2014, σελ.142, 143),

γ) η **δαπάνη** και η ανάπτυξη εν γένει **δραστηριότητας συναλλακτικού χαρακτήρα**, αποτελούν εξωτερίκευση της οικονομικής δύναμης του πολίτη και τεκμήριο ως προς την απόκτηση εισοδήματος συγκεκριμένου ύψους, ενώ μπορούν να προσδιοριστούν με μεγαλύτερη ακρίβεια (Φινοκαλιώτης, 2014, σελ.142, 143). Η δαπάνη δείχνει τι απολαμβάνει ο πολίτης από το κοινωνικό σύνολο, αλλά δεν είναι σταθερή, καθώς επηρεάζεται από τις αντίστοιχες συνθήκες που βρίσκεται ο φορολογούμενος σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. (Μπάρμπας και Φινοκαλιώτης, 2011 σελ 70,71).

Τα ανωτέρω αποτελούν τα αντικειμενικά κριτήρια προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας, όπως αυτά αναφέρονται και στην παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, αλλά πέραν αυτών πρέπει να συνυπολογιστούν και τα υποκειμενικά στοιχεία προσδιορισμού της ικανότητας του φορολογουμένου να καταβάλλει τον φόρο, καθώς δεν έχουν, απαραίτητα, όλοι την ίδια φοροδοτική ικανότητα ακόμα κι αν έχουν το ίδιο εισόδημα. Ένας φορολογούμενος μπορεί να διαθέτει όμοιο εισόδημα με άλλους που βρίσκονται στην ίδια κατηγορία με αυτόν, αλλά αυτό δεν σημαίνει ότι έχει την ίδια φοροδοτική ικανότητα ούτε ότι πρέπει ή μπορεί να πληρώσει το ίδιο φόρο, καθώς είτε αντιμετωπίζει περισσότερες δαπάνες σε σχέση με άλλους, τις οποίες δεν μπορεί να αποφύγει και άρα πρέπει να συνεκτιμηθεί κατά την επιβολή του φόρου, είτε επιβαρύνεται οικονομικά διότι διαθέτει περισσότερα εξαρτώμενα μέλη στην οικογένειά του (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.76).

Σύμφωνα λοιπόν με την ισχύουσα νομοθεσία και ειδικότερα τα άρθρα 16, 17, 18 και 19 του ν. 4172/2013 (Α'167) προβλέπεται, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις και εφόσον συντρέχουν τα κριτήρια του νόμου, έκπτωση από τον φόρο και ελάφρυνση του φορολογούμενου, σε περίπτωση που: **α)** έχει περισσότερα μέλη στην οικογένειά του, και ανεβαίνει κλιμακωτά η μείωση του φόρου ανάλογα με τα εξαρτώμενα τέκνα που διαθέτει, **β)** ο ίδιος ή τα εξαρτώμενα μέλη που συννοικούν με αυτόν έχουν ποσοστό νοητικής ή σωματικής αναπηρίας άνω του 67% και το ετήσιο εισόδημα αυτών είναι κάτω των 6000 ευρώ, **γ)** είναι αποστρατευμένοι ανάπηροι αξιωματικοί ή οπλίτες, **δ)** είναι θύματα πολέμου ή τρομοκρατικών ενεργειών και **ε)** ο φορολογούμενος πραγματοποιήσει δωρεές ή συγκεκριμένες δαπάνες. Το ελληνικό φορολογικό σύστημα προβλέπει, διαφορετική φορολογική μεταχείριση ανάλογα με την προέλευση του εισοδήματος, δηλαδή ενώ προβλέπει αφορολόγητο όριο για το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, δεν ισχύει το ίδιο για το εισόδημα από κεφάλαιο, όπως αποτελεί η ενοικίαση ακινήτων.

Επίσης, υπάρχουν ειδικές περιπτώσεις, που προβλέπονται στο άρθρο 14 του ν. 4172/2013 (Α'167) και αναφέρεται ότι το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσεται από τον φόρο, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, στις εξής περιπτώσεις: **α)** αποζημίωση εξόδων διαμονής, σίτισης και κίνησης, ημερήσια αποζημίωση και διατακτικές σίτισης αξίας έως 6 ευρώ ημερησίως, **β)** το επίδομα αλλοδαπής, **γ)** οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, **δ)** οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ των επαγγελματικών ταμείων, **ε)** η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, **στ)** τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για κάλυψη ιατροφαρμακευτική, νοσοκομειακή και κινδύνου ζωής ή ανικανότητας του εργαζομένου, **ζ)** η αποζημίωση για αγορά καρτών μέσων μαζικής μεταφοράς και οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των 27 ευρώ ετησίως, **η)** η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων, **θ)** η παροχή σε είδος με τη μορφή μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος από νομικό πρόσωπο.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η φοροδοτική ικανότητα, εξαρτάται από αντικειμενικούς και υποκειμενικούς παράγοντες και είναι η έννοια που αποτρέπει την αυθαιρεσία στην εκάστοτε φορολογική επιβάρυνση, η οποία δεν πρέπει να είναι δυσανάλογη προς τις πραγματικές φοροδοτικές δυνατότητες του φορολογούμενου. (Αναστασόπουλος & Φορτσάκης, 2003, σελ.117). Με το εκάστοτε ισχύον φορολογικό σύστημα, τις φοροαπαλλαγές και τις μειώσεις του φόρου, ο νομοθέτης προσπαθεί να υπηρετήσει την έννοια της φορολογικής δικαιοσύνης, να κατευθύνει τον τρόπο που θα καταναλώσει το εισόδημά του ο φορολογούμενος και τις δαπάνες που αυτός θα πραγματοποιήσει ή το ποσό του εισοδήματος που θα αποταμιεύσει. Ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα μπορεί να κατευθύνει και να αναπτύξει θετικές συμπεριφορές προς όφελος του κοινωνικού συνόλου και του περιβάλλοντος, να οδηγήσει σε ένα διαρκές και βιώσιμο πλαίσιο ανάπτυξης την οικονομία, να βοηθήσει το κράτος να πραγματοποιήσει τον ρυθμιστικό, αναδιανεμητικό και σταθεροποιητικό του ρόλο και να σεβαστεί την κοινωνία και το περιβάλλον στο οποίο αναπτύσσεται η εκάστοτε οικονομική δραστηριότητα.

2.4.4 Η αρχή της φορολογικής ισότητας από τη σκοπιά της νομολογίας

Η αρχή της φορολογικής ισότητας, όπως έχει ήδη αναφερθεί, αναλύεται στην αρχή της καθολικότητας και την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, δηλαδή στην φορολογία των πολιτών ανάλογα με την φοροδοτική τους ικανότητα. Κατά αυτό τον τρόπο υπηρετείται η ιδέα της φορολογικής δικαιοσύνης, ενώ σαν αρχή η φορολογική ισότητα αποτελεί σημαντική προϋπόθεση για ένα δίκαιο φορολογικό σύστημα. Σύμφωνα με την ανωτέρω αρχή, οι άμεσες ή έμμεσες φορολογικές επιβαρύνσεις, που γίνονται με προοδευτικό ή αναλογικό τρόπο πρέπει να έχουν ως τελικό σκοπό την επίτευξη της φορολογικής ισότητας μεταξύ των φορολογουμένων (Αναστασόπουλος & Φορτσάκης, 2003, σελ.118).

Στα πλαίσια αυτά και σύμφωνα με την νομολογία του Αρείου Πάγου και ειδικότερα, την αριθ. 7/2016 Α.Π., όπου οι ενάγοντες στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι ενώσεις και σωματεία καταναλωτών που στράφηκαν κατά της υπ' αριθ. 1211/10-10-2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 53 του ν. 4021/2011 και με την οποία είχε ανατεθεί στην εναγόμενη ΔΕΗ η επιβολή και ο καθορισμός του τέλους ηλεκτροδοτούμενου ακινήτου, η ενσωμάτωση του τέλους στο λογαριασμό εκάστου καταναλωτή και η είσπραξη αυτού, επί ποινή διακοπής της ηλεκτροδοτήσεως σε περίπτωση μη πληρωμής του λογαριασμού και τέλος η σύνταξη και αποστολή των καταλόγων με τα ονόματα των καταναλωτών, που δεν προέβησαν σε πληρωμή και του επιβαλλομένου τέλους, στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, προκειμένου να γίνει η ταμειακή βεβαίωσή του τέλους. Το Δικαστήριο με την απόφασή του αυτή έκρινε ότι ο Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε., ως φόρος, επί της ακίνητης περιουσίας είναι συνταγματικός, και δεν περιορίζει το δικαίωμα των πολιτών στην ιδιοκτησία, καθώς είχε έκτακτο χαρακτήρα, περιορισμένη χρονική διάρκεια, ο συντελεστής ήταν μικρός σε σχέση με την φορολογητέα βάση, προέβλεπε απαλλαγές και εξαιρέσεις για τις ευάλωτες κοινωνικά ομάδες και είχε ληφθεί υπόψη η δημοσιονομική κατάσταση, στην οποία βρισκόταν η χώρα εκείνη τη χρονική περίοδο (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ.172).

Στην ανωτέρω απόφαση γίνεται αναφορά στις παραγράφους 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, δηλαδή την αρχή της ισότητας και την ειδικότερη εκδοχή της, αυτή της φορολογικής ισότητας, καθώς και στην παράγραφο 1 του άρθρου 78, δηλαδή τα στοιχεία που αποτελούν το αντικείμενο της φορολογικής επιβάρυνσης και συνθέτουν

την φοροδοτική ικανότητα, όπως, το εισόδημα, την περιουσία, τις δαπάνες και τις συναλλαγές. Τέλος συμπεραίνει ότι ο νομοθέτης μπορεί να καθορίζει ελεύθερα με διάφορους τρόπους τις εκάστοτε φορολογικές επιβαρύνσεις προς πορισμό δημοσίων εσόδων για την κάλυψη κρατικών δαπανών αλλά σε κάθε περίπτωση περιορίζεται η ελευθερία του αυτή και κατά συνέπεια η φορολογική του εξουσία από τις γενικές συνταγματικές αρχές, οι οποίες επιδιώκουν την επίτευξη της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου.

Η ανωτέρω απόφαση του Αρείου Πάγου αναφέρεται, μεταξύ άλλων και στην αρχή της φορολογικής ισότητας και από τις διατάξεις του Συντάγματος, συνάγει ότι αυτή εξειδικεύεται στην αρχή της καθολικότητας της φορολογικής επιβάρυνσης και στον προσδιορισμό του φορολογικού βάρους βάσει της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων, δηλαδή ο φόρος επιβάλλεται σε όλους, με αναλογικά ίσο τρόπο και επιτρέπεται εφόσον υφίσταται φοροδοτική ικανότητα. Η δε **φοροδοτική ικανότητα** αποτελεί ιδιότητα του υποκειμένου σε φόρο και συνίσταται στην δυνατότητα του φορολογούμενου να καταβάλει τον φόρο, χωρίς να θίγεται το ελάχιστο όριο αξιοπρεπούς διαβίωσής του. Ειδικότερα, στην απόφαση αναφέρεται ότι η φοροδοτική ικανότητα προσδιορίζεται με αντικειμενικά κριτήρια που ανάγοντα στο εισόδημα και στην περιουσία και με υποκειμενικά κριτήρια, που σχετίζονται με την προσωπική, οικογενειακή, κοινωνική κατάσταση του φορολογούμενου, καθώς και την υγεία και την ηλικία του.

Τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολόγησης και από τα οποία μπορεί να καθοριστεί η φοροδοτική ικανότητα ορίζονται περιοριστικά στην παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, αλλά σε κάθε περίπτωση ο νομοθέτης δεσμεύεται να στηριχτεί μόνο στην φοροδοτική ικανότητα και να διαπιστώσει την πραγματική ύπαρξη αυτής για την επιβολή φόρων, ενώ παράλληλα πρέπει να συνεκτιμά και τις εκάστοτε συνθήκες κάτω από τις οποίες συντελεί ο φορολογούμενος. Η συγκεκριμένη δικαστική απόφαση συμπεραίνει ότι η συνταγματική υποχρέωση, που αφορά στην τήρηση των φορολογικών αρχών, αποτελεί το όριο και τον περιορισμό της άσκησης της νομοθετικής φορολογικής πολιτικής και τυχόν παράβαση αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσεως, κατά τον έλεγχο της συνταγματικότητας των νόμων.

Επίσης, αναφέρεται στην ως άνω απόφαση ότι η υποχρέωση του νομοθέτη να σέβεται τις αρχές της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας, στα πλαίσια της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου δεν παραβιάζεται όταν η φορολογική επιβάρυνση θεσπίζεται για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και χαρακτηρίζεται ως

έκτακτη και όχι ως πάγια που θα ισχύσει για αόριστο χρονικό διάστημα στο μέλλον. Οι συνταγματικές υποχρεώσεις και ειδικότερα η αρχή της φορολογικής ισότητας στη συγκεκριμένη περίπτωση, ισχύουν ως προς τον φορολογικό νομοθέτη ακόμα και σε περίοδο οικονομικής κρίσης, που το κράτος, για λόγους υπέρτερου εθνικού συμφέροντος, μπορεί να επιβάλλει έκτακτα οικονομικά μέτρα, παράλληλα με τους τακτικούς φόρους, παρόλο που αποτελούν ιδιαίτερα επαχθείς οικονομικές επιβαρύνσεις για την πλειοψηφία των πολιτών.

2.5 Αρχή της νομιμότητας του φόρου

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου σχετίζεται με το απρόσωπο της κατάστασης των φορολογουμένων και με το στοιχείο της γενικότητας, γεγονός που σημαίνει την ισότητα της μεταχείρισης, με αποτέλεσμα να υπηρετείται παράλληλα και η αρχή της φορολογικής ισότητας (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 74). Στα πλαίσια αυτά θεμέλιο της αρχής της νομιμότητας του φόρου αποτελούν η δημοκρατική συναίνεση και η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, μέσω των οποίων υπηρετείται το κράτος δικαίου και εξειδικεύονται αυτά, ως εξής:

α) Στην νομοθετική συναίνεση, δηλαδή την επιβολή του φόρου με νόμο, ο οποίος αποτελεί έκφραση της λαϊκής κυριαρχίας, καθώς εκφράζει τη γενική θέληση των πολιτών και τη συναίνεσή τους για την επιβολή του φόρου. Ο κανόνας δικαίου με τον οποίο επιβάλλεται ο φόρος πρέπει να είναι σαφής και βέβαιος, αυτό σημαίνει ότι πρέπει να καθορίζεται με τυπικό νόμο από τη νομοθετική εξουσία (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 35, 37), δηλαδή τη γραπτή νομοθετική πράξη που έχει θεσπιστεί από το νομοθετικό όργανο του κράτους (Γεωργιάδης, 2012, σελ. 21). Η απαίτηση της ύπαρξης τυπικού νόμου για την επιβολή του φόρου και συγχρόνως η απαγόρευση της νομοθετικής εξουσιοδότησης και άρα των κανονιστικών πράξεων της διοίκησης βάση αυτής, εμποδίζει την αυθαιρεσία της κρατικής εξουσίας και αποτελεί παράλληλα τη νομική βάση της βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 77, 83).

β) Στην αρχή του ενιαύσιου, δηλαδή την ετήσια συγκατάθεση της Βουλής, μέσω της ψήφισης του κρατικού προϋπολογισμού, όπου αναγράφονται τα προβλεπόμενα έσοδα και έξοδα του κράτους και με τον οποίο η νομοθετική εξουσία εξουσιοδοτεί την εκτελεστική για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 83). Η συγκεκριμένη αρχή ορίζει το χρονικό περιθώριο μέσα στο οποίο η διοίκηση οφείλει να προσδιορίσει τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων και βάσει αυτής να

βεβαιώσει και να εισπράξει τους φόρους, δηλαδή εντός του έτους, καθώς η συγκατάθεση της Βουλής για τον προϋπολογισμό παρέχεται για ένα έτος (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 35).

Συγκεκριμένα, η αρχή της νομιμότητας του φόρου θεμελιώνεται στο άρθρο 78 του ισχύοντος Συντάγματος και είναι ουσιώδους σημασίας για την επιβολή των φορολογικών βαρών από τα αρμόδια κρατικά όργανα, καθώς ορίζει ότι η φορολογική επιβάρυνση απαιτεί **πρώτον την ύπαρξη τυπικού νόμου** που να καθορίζει τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία του φόρου και **δεύτερον την ύπαρξη του τυπικού νόμου του κρατικού προϋπολογισμού**, στο οποίο θα αναγράφονται τα προβλεπόμενα ετήσια έσοδα. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται ταυτόχρονα, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η νόμιμη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 83).

2.5.1 Θεσμικό πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας του φόρου

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου προβλέπεται στις παραγράφους 1, 3, 4 και 5 του άρθρου 78 του ισχύοντος Συντάγματος, με τίτλο «Φορολογία και δημοσιονομική διαχείριση», όπου ορίζεται ότι:

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος»,

«3. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξη τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου.

4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Δεν είναι αντίθετος προς την απαγόρευση αυτή ο καθορισμός με νόμο του τρόπου που βεβαιώνεται η συμμετοχή του Κράτους και των δημόσιων γενικά οργανισμών στην αυτόματη υπερτίμηση, που προκαλείται αποκλειστικά από την εκτέλεση δημόσιων έργων στην παρακείμενη ιδιωτική ακίνητη περιουσία.

5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά

μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας.».

Σύμφωνα με τις ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις η φορολογική εξουσία περιορίζεται, καθώς η αρχή της νομιμότητας του φόρου καθορίζει συγκεκριμένο πλαίσιο στον φορολογικό νομοθέτη κατά την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων. Ειδικότερα, η αρχή αυτή απαιτεί τυπικό νόμο για τον καθορισμό των αντικειμενικώς ουσιωδών στοιχείων του φόρου και κατά συνέπεια απαγορεύει την κατά νομοθετική εξουσιοδότηση κανονιστική αρμοδιότητα της διοίκησης επ' αυτών και τη ρύθμιση των φορολογικών αντικειμένων με σύμβαση και επιτάσσει τη στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, καθώς και την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.38).

2.5.2 Η σημασία της αρχής της νομιμότητας του φόρου

Οι συνταγματικές διατάξεις περιορίζουν τη φορολογική εξουσία και την κρατική αυθαιρεσία, καθώς για την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και γενικότερα οικονομικών βαρών στον διοικούμενο απαιτείται να πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες πηγάζουν από την ύπαρξη των συνταγματικά προβλεπόμενων φορολογικών αρχών. Ειδικότερα, το περιεχόμενο και οι γενικές κατευθύνσεις που επιβάλλει η αρχή της νομιμότητας του φόρου, έχουν ως εξής:

α) Για να επιβληθεί και να εισπραχθεί φόρος απαιτείται **τυπικός νόμος** και όχι ουσιαστικός, ενώ δεν αποκλείεται και η επιβολή φόρου κατά παραπομπή σε άλλη διάταξη νόμου, αλλά σε κάθε περίπτωση ο τυπικός νόμος πρέπει να καθορίζει σαφώς όλα τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία του φόρου, ως κατωτέρω (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.38):

i) το **υποκείμενο** της φορολογίας, δηλαδή το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που υποχρεούται από τον νόμο να καταβάλει τον φόρο (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.25),

ii) το **αντικείμενο** της φορολογίας, δηλαδή την φορολογητέα ύλη, στην οποία περιλαμβάνεται, το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, οι δαπάνες και οι συναλλαγές ή οι κατηγορίες αυτών, προσδιορίζοντας έτσι την φορολογική βάση (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.24, 38),

iii) τον **συντελεστή** του φόρου, με τον οποίο υπολογίζεται ο φόρος που πρέπει να επιβληθεί και αποτελεί το ποσοστό επί τοις εκατό ή το αναλογικό ποσό σε χρήμα ανά

όγκο, βάρος ή περιεκτικότητα εφαρμοζόμενο στην αξία της φορολογητέας ύλης (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.39) και

iv) τις φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις, οι οποίες δεν μπορούν να προβλεφθούν ή να καταργηθούν στα πλαίσια νομοθετικής εξουσιοδότησης (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 82).

β) Δεν επιτρέπεται ο καθορισμός των αντικειμενικώς ουσιωδών στοιχείων του φόρου με νομοθετική εξουσιοδότηση, γεγονός που σημαίνει ότι απαγορεύεται στη διοίκηση να καθορίζει με κανονιστικές πράξεις, όπως Προεδρικά Διατάγματα, Πράξεις Υπουργικού Συμβουλίου ή Υπουργικές Αποφάσεις, τα βασικά στοιχεία του φόρου αλλά της επιτρέπεται να ρυθμίζει ζητήματα ειδικά και τεχνικά. Βασική προϋπόθεση για να ισχύσει ή όχι η απαγόρευση της νομοθετικής εξουσιοδότησης για την διοίκηση είναι ο χαρακτηρισμός του δημοσίου βάρους ως φόρου, καθώς αν έχει χαρακτήρα ανταποδοτικό, όπως συμβαίνει με την περίπτωση των τελών, τότε δεν εφαρμόζεται το στοιχείο της απαγόρευσης της κανονιστικής αρμοδιότητας και συνεπακόλουθα δεν απαιτείται η ύπαρξη τυπικού νόμου (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.38, 42, 48).

Σύμφωνα όμως με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του Συντάγματος, ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας αποκτά νομοθετική αρμοδιότητα, καθώς μπορεί να εκδίδει Πράξεις Νομοθετικού Περιεχομένου (ΠΝΠ), ύστερα από πρόταση του Υπουργικού Συμβουλίου, εφόσον υφίστανται έκτακτες περιπτώσεις εξαιρετικά επείγουσας και απρόβλεπτης ανάγκης και υποβάλλονται στη Βουλή για κύρωση εντός των συνταγματικά προβλεπόμενων προθεσμιών. Η ρύθμιση φορολογικών θεμάτων με ΠΝΠ μπορεί να οδηγήσει πρώτον σε καταστρατήγηση της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η οποία επιτάσσει την εκ των προτέρων έκφραση της λαϊκής βούλησης για την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων, ύστερα από συζήτηση και διαβούλευση και δεύτερον σε υποβάθμιση του νομοθετικού ρόλου της Βουλής, η οποία έρχεται εκ των υστέρων και προ τετελεσμένων γεγονότων απλά να εγκρίνει τις διατάξεις που προβλέπονται στις ΠΝΠ. Στα πλαίσια αυτά και προκειμένου να περιοριστεί η κρατική αυθαιρεσία οι συνταγματικές διατάξεις απαιτούν σαφώς και ρητά την ύπαρξη τυπικού νόμου για την επιβολή φορολογικών βαρών, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι απαιτείται η τακτική νομοθετική διαδικασία για τη ρύθμιση φορολογικών επιβαρύνσεων στους πολίτες και όχι η έκτακτη (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 93).

Εξαίρεση στην ανωτέρω απαγόρευση φορολογικών θεμάτων με νομοθετική εξουσιοδότηση εισάγει η παράγραφος 5 του άρθρου 78 του Συντάγματος, η οποία επιτρέπει την κατά νομοθετική εξουσιοδότηση κανονιστική αρμοδιότητα της διοίκησης

για τα μη ουσιώδη στοιχεία του φόρου, δηλαδή όταν η φορολογική διοίκηση δεν ρυθμίζει ζητήματα που σχετίζονται με τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία του φόρου, των προβλεπόμενων στις παραγράφους 1 και 4 του ανωτέρω άρθρου. Σύμφωνα και με την παράγραφο 2 του άρθρου 43 του Συντάγματος επιτρέπεται η νομοθετική εξουσιοδότηση στη διοίκηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων, προκειμένου να ρυθμιστούν θέματα, ειδικότερα, με τοπικό ενδιαφέρον και με τεχνικό ή λεπτομερειακό χαρακτήρα.

Επίσης, η παράγραφος 5 του άρθρου 78 εισάγει εξαίρεση, ως προς την υποχρέωση του τυπικού νόμου και επιτρέπει την νομοθετική εξουσιοδότηση, μέσω νόμων πλαισίων για την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων που σχετίζονται με εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή με δασμούς, αλλά και για τη λήψη οικονομικών μέτρων στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς, καθώς και για τη λήψη μέτρων που αποσκοπούν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας. Η εξαίρεση στις ανωτέρω διατάξεις του Συντάγματος αποσκοπεί στη διευκόλυνση των σχέσεων της Χώρας με την ΕΕ και στη ρύθμιση των σχετικών θεμάτων με Υπουργικές Αποφάσεις, δηλαδή με πιο γρήγορο και εύκολο τρόπο (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 65, 67).

Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 78 εισάγουν μια επιπλέον εξαίρεση από την αρχή της νομιμότητας του φόρου, συγκεκριμένα ως προς την απαίτηση τυπικού νόμου, καθώς επιτρέπουν την είσπραξη εισαγωγικού ή εξαγωγικού δασμού ή φόρου κατανάλωσης από την ημέρα που κατατίθεται το σχέδιο νόμου στη Βουλή, εφόσον ο νόμος δημοσιευθεί στα πλαίσια των προθεσμιών που ορίζουν οι συνταγματικές διατάξεις, δηλαδή ένα σχέδιο νόμου που δεν έχει ψηφιστεί ακόμα αντιμετωπίζεται σαν νόμος. Οι ανωτέρω διατάξεις αποσκοπούν στην καταπολέμηση της κερδοσκοπίας που παρατηρείται όταν επιβάλλονται ή αυξάνονται εισαγωγικοί ή εξαγωγικοί δασμοί ή φόροι κατανάλωσης, δηλαδή τις περιπτώσεις υπερτίμησης, μετακύλισης του φόρου ή του δασμού στον καταναλωτή και μη καταβολής αυτού στο κράτος και στοχεύει συγχρόνως στην καταπολέμηση της στρέβλωσης των όρων ανταγωνισμού, μεταξύ εισαγωγέων και εμπόρων (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 127).

γ) Απαγορεύεται η ρύθμιση φορολογικών αντικειμένων με σύμβαση μεταξύ ιδιωτών και Δημοσίου, ενώ δεν ισχύει η απαγόρευση για διεθνείς συμβάσεις μεταξύ κρατών, οι οποίες κυρώνονται με νόμο ψηφισμένο από τη Βουλή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Συντάγματος (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 50). Η απαγόρευση του συμβατικού χαρακτήρα απορρέει από το γεγονός ότι ο φόρος έχει

υποχρεωτικό χαρακτήρα και η κρατική εξουσία ρυθμίζει με μονομερή τρόπο τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία του φόρου και άρα δημιουργείται σχέση δημοσίου δικαίου μεταξύ του φορολογούμενου πολίτη και του κράτους (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 104).

δ) Η ασφάλεια δικαίου επιτάσσει την **στενή γραμματική ερμηνεία** των φορολογικών διατάξεων που σχετίζονται με τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία του φόρου και όχι τη διασταλτική και αναλογική ερμηνεία αυτών προστατεύοντας έτσι και τον φορολογούμενο από αυθαίρετες ερμηνείες της φορολογικής διοίκησης και το δημόσιο συμφέρον από τυχόν διασταλτικές ερμηνείες των διατάξεων που σχετίζονται με απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις επιτρέπεται η συσταλτική ή η διασταλτική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων όταν η διάταξη του νόμου είναι ασαφής ή ατελής υπό την προϋπόθεση ότι επιλέγεται η ευνοϊκότερη ερμηνεία για τον φορολογούμενο (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.51, 52). Σε άλλες περιπτώσεις επιτρέπεται και η αυθεντική ερμηνεία μιας φορολογικής διάταξης, που είναι ασαφής και προκαλεί αβεβαιότητα, με νεότερη διάταξη που ερμηνεύει την προηγούμενη και η οποία αποκτά αναδρομική ισχύ. Τα δικαστήρια είναι αυτά που θα ελέγξουν αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της αυθεντικής ερμηνείας της διάταξης ή αν αυτή έχει ψευδοερμηνευτικό χαρακτήρα μόνο και μόνο για να αποκτήσει η νέα ρύθμιση αναδρομική ισχύ (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 98).

ε) Η αρχή της νομιμότητας του φόρου επιτάσσει την **επιστροφή των φόρων που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως**, δηλαδή όσων φόρων έχουν επιβληθεί και εισπραχθεί σε περιπτώσεις που πρώτον δεν υφίσταται τυπικός νόμος και ειδικότερα όταν δεν προβλέπεται φόρος βάσει νόμου ή προβλέπεται απαλλαγή ή εξαίρεση από αυτόν, δεύτερον αντίκειται σε διατάξεις συνταγματικού και ευρωπαϊκού δικαίου και τρίτον δεν έχουν τηρηθεί οι νόμιμες προϋποθέσεις. Η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων σχετίζεται με την ύπαρξη ή μη φορολογικής υποχρέωσης και με τον αδικαιολόγητο πλουτισμό, δεδομένου ότι στερεί για κάποιο χρονικό διάστημα με αδικαιολόγητο τρόπο την περιουσία του πολίτη, το οποίο αντίκειται στις συνταγματικές διατάξεις που προβλέπουν την αρχή της φορολογικής ισότητας και την προστασία της περιουσίας καθώς και στις αντίστοιχες διατάξεις του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Η αχρεωστήτως καταβολή των άμεσων φόρων δεν παρουσιάζει δυσκολία εν αντιθέσει με τους έμμεσους φόρους, διότι στη δεύτερη περίπτωση ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι το ίδιο πρόσωπο με αυτόν που επιβαρύνεται με τον φόρο, δηλαδή ο καταναλωτής παρόλο που επιβαρύνεται με τον

φόρο δεν είναι αυτός που καταβάλλει τον φόρο στη φορολογική διοίκηση, οπότε σε συνδυασμό με το γενικό και τον απρόσωπο χαρακτήρα της κατανάλωσης δημιουργούνται αντικειμενικές δυσκολίες και εμπόδια (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.52, 55, 59).

2.5.3 Η αρχή της νομιμότητας του φόρου από τη σκοπιά της νομολογίας

Η αρχή της νομιμότητας και της ασφάλειας δικαίου που αυτή υπηρετεί απασχόλησε τη νομολογία και συγκεκριμένα το Συμβούλιο της Επικρατείας ασχολήθηκε με το σημαντικό ζήτημα της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου και των συνεχόμενων παρατάσεων που έδινε η φορολογική διοίκηση, μια πρακτική που προκαλούσε στον φορολογούμενο ανασφάλεια, αμφιβολία, ανησυχία και έλλειψη εμπιστοσύνης προς τη διοίκηση. Το Συμβούλιο της Επικρατείας στην απόφασή του 1738/2017 αναφέρεται αρχικά στις αρχές της ασφάλειας δικαίου, της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας, της αναλογικότητας και της μη αναδρομικής επιβολής του φόρου. Επίσης, αναφέρεται ειδικότερα στην παράγραφο 1 του άρθρου 78, δηλαδή την αρχή της νομιμότητας του φόρου, βάσει της οποίας κρίνει ως αντισυνταγματικές τις διατάξεις των νόμων που έδιναν τις συνεχόμενες παρατάσεις και επέτειναν τη δυνατότητα του δημοσίου να επιβάλλει φόρους και άλλες κυρώσεις.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ, στην αρχή του κράτους δικαίου εμπεριέχεται η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, της οποίας ειδικότερη έκφανση αποτελεί η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και οι οποίες επιτάσσουν να υπάρχει σαφήνεια και προβλεψιμότητα στις νομοθετικές και κανονιστικές ρυθμίσεις. Η αρχή της ασφάλειας δικαίου, όπως αυτή προβλέπεται στις παραγράφους 1 των άρθρων 2 και 25 του Συντάγματος, πρέπει να τηρείται με αυστηρό τρόπο, ιδίως ως προς τις διατάξεις που σχετίζονται με την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων, καθώς αποτελούν διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους φορολογούμενους πολίτες, δηλαδή ο φορολογούμενος δεν μπορεί να βρίσκεται σε κατάσταση αμφιβολίας για αόριστο χρονικό διάστημα, ως προς την τήρηση των διατάξεων που τον επιβαρύνουν φορολογικά ή του επιβάλλουν κυρώσεις για τη μη τήρηση αυτών. Στα πλαίσια αυτά, η απόφαση αναφέρει ότι:

α) πρέπει να προβλέπεται **σαφής προθεσμία παραγραφής**, η οποία πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη η χρονική της διάρκεια, με το πέρασ

της οποίας η φορολογική διοίκηση δεν θα πρέπει να έχει πλέον τη δυνατότητα να επιβάλλει φορολογικές επιβαρύνσεις με τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και κυρώσεων και

β) η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να ορίζεται στο νόμο, όπως συμβαίνει και με τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία του φόρου και να μην εξαρτάται από κανονιστικές ενέργειες της διοίκησης.

Επίσης, ειδικότερη έκφανση της αρχής της ασφάλειας δικαίου αποτελούν και οι αρχές της νομιμότητας του φόρου και της μη αναδρομικότητας αυτού, όπως αυτές προβλέπονται στις παραγράφους 1 και 2, αντίστοιχα, του άρθρου 78 του Συντάγματος. Συγκεκριμένα στην απόφαση ορίζεται ότι *«Η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος»*, γι' αυτό η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων και οποιαδήποτε επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής μπορεί να γίνει μόνο στα πλαίσια των όσων αναφέρουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78, οι οποίες απαιτούν διάταξη που να έχει θεσπιστεί το αργότερο το έτος εκείνο, που έπεται αυτού, του οποίου ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Σκοπός αυτού του σκεπτικού είναι να μην τροποποιηθούν αναδρομικά, με δυσμενή για τον φορολογούμενο τρόπο, φορολογικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο που ανάγονται οι υποχρεώσεις του φορολογούμενου, δημιουργώντας του έτσι ανασφάλεια, καθώς παραβιάζονται οι αρχές του κράτους δικαίου, της ασφάλειας δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της νομιμότητας του φόρου και της μη αναδρομικότητας αυτού.

Στα πλαίσια της αρχής της αναλογικότητας, όπως αυτή προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος και όπως αναφέρεται στην απόφαση, η παραγραφή μπορεί και πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, καθώς πρώτον η διαδικασία του ελέγχου διευκολύνεται πλέον από τις σύγχρονες ηλεκτρονικές και άλλες μεθόδους ελέγχου, δεύτερον τα περισσότερα φορολογικά δεδομένα εισάγονται στο ηλεκτρονικό σύστημα αυτόματα και τρίτον το οριοθετημένο χρονικό περιθώριο παραγραφής αποθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης. Αποτέλεσμα αυτού είναι η ταχύτερη διεκπεραίωση των φορολογικών υποχρεώσεων των διοικούμενων, γεγονός που δημιουργεί ένα πλέγμα προστασίας για τον διοικούμενο από αυθαιρεσίες της διοίκησης αλλά προστατεύει και το δημόσιο συμφέρον, καθώς η διοίκηση θα ενεργήσει ταχύτερα αποφεύγοντας την απραξία.

Αποτέλεσμα της ανωτέρω απόφασης ήταν να κριθούν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων (άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010) που έδιναν παρατάσεις στον χρόνο παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, δεδομένου ότι αυτές οι διατάξεις: **α)** είχαν καταστήσει ανίσχυρη την εφαρμογή των σχετικών περί πενταετούς παραγραφής διατάξεων και τη δυνατότητα πρόβλεψης του χρόνου παραγραφής και **β)** αντίκεινται σε συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές και συγκεκριμένα στην αρχή της ασφάλειας δικαίου και τις ειδικότερες εκφάνσεις αυτής τις αρχές της νομιμότητας του φόρου, της μη αναδρομικότητας των φορολογικών διατάξεων, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας, καθώς και την αρχή της αναλογικότητας.

Πέραν των ανωτέρω αποτελεσμάτων η συγκεκριμένη απόφαση του ΣτΕ συνέβαλε και στην τροποποίηση των σχετικών περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα το άρθρο 36 του ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις», όπως αυτό τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του ν.4646/2019, προβλέπει την καθιερωμένη, όπως και οι σχετικές προγενέστερες διατάξεις, πενταετή παραγραφή. Ειδικότερα, παραγράφεται η δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μετά από πέντε έτη από τη λήξη του έτους που ολοκληρώνεται η προθεσμία υποβολής φορολογικής δήλωσης, δηλαδή σε 5 έτη συν 1 επιπλέον, που αποτελεί το έτος υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Επίσης, οι ανωτέρω διατάξεις προβλέπουν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ως ανώτερη προθεσμία παραγραφής τη δεκαετία, κυρίως όσον αφορά συμπληρωματικά στοιχεία που δεν ήταν ή δεν μπορούσαν να είναι σε γνώση της φορολογικής διοίκησης εντός πενταετίας ή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, που με τις προϊσχύουσες διατάξεις του νόμου απαιτούσε εικοσαετία.

2.6 Αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων

Οι αρχές του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου επιτάσσουν και την τήρηση της αρχής της μη αναδρομικότητας των νόμων ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της καταρχήν μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 139), η οποία ορίζεται ρητά στην παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος «2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το

προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.». Η ρητή καθιέρωση της αρχής στο ισχύον Σύνταγμα, εν αντιθέσει με τα προϊσχύοντα μέχρι το 1952 Συντάγματα, καθώς και η τήρηση αυτής έχει σαν αποτέλεσμα τη δημιουργία αισθήματος ασφάλειας, κλίματος εμπιστοσύνης και καλής συνεργασίας μεταξύ φορολογικής διοίκησης και διοικούμενου (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 140).

Αρχικά οι ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις αναφέρονται σε φόρους ή οποιοδήποτε άλλο οικονομικό βάρος, το οποίο σημαίνει ότι αφορά σε οποιαδήποτε επιβολή οικονομικής επιβάρυνσης, δηλαδή περιλαμβάνονται οι κάθε είδους φόροι, καθώς και τα ανταποδοτικά τέλη, διότι όταν το τέλος επιβάλλεται αναδρομικά χωρίς να υφίσταται το κριτήριο της ανταπόδοσης, τότε αποτελεί φορολογική επιβάρυνση (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.90). Δεύτερον, σύμφωνα με τις ως άνω συνταγματικές διατάξεις, δεν επιτρέπεται να καθοριστούν με νόμο αναδρομικής ισχύος τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία του φόρου, δηλαδή το υποκείμενο και το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, καθώς και οι φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 142). Επίσης, δεν επιτρέπεται η αναδρομική νομοθετική κύρωση φορολογικών κανονιστικών πράξεων που ορίζουν τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία του φόρου (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.38) και δεν ισχύει ο νόμος που κυρώνει αναδρομικά κανονιστικές πράξεις της διοίκησης που εκδόθηκαν κατά νομοθετική εξουσιοδότηση, η οποία όμως αφορά ζητήματα για τα οποία δεν επιτρέπεται η νομοθετική εξουσιοδότηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ 91).

Η αρχή της καταρχήν μη αναδρομικότητας των φορολογικών διατάξεων, υπαγορεύει τη ρύθμιση των φορολογικών θεμάτων για το μέλλον και δεν επιτρέπει την αναδρομική τους ισχύ, το οποίο σημαίνει ότι ο πολίτης οφείλει να είναι εκ των προτέρων ενημερωμένος για το φορολογικό καθεστώς που ισχύει, τις συνέπειες και τις κυρώσεις που θα υποστεί από τις εκάστοτε αποφάσεις που λαμβάνει. Η εν λόγω αρχή συνδέεται και με τη δημοκρατική αρχή, καθώς η εκ των υστέρων δημοκρατική νομιμοποίηση, μέσω της αναδρομικής ισχύος ενός φορολογικού νόμου, υποκαθιστά την προηγούμενη νομιμοποίηση που έδωσε το νομοθετικό όργανο, το οποίο μπορεί να είχε και διαφορετική σύνθεση την χρονική περίοδο που την έδωσε (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.87).

2.6.1 Οι μορφές της αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων και οι εξαιρέσεις από την αρχή της αναδρομικότητας

Η αναδρομικότητα των φορολογικών ρυθμίσεων μπορεί να είναι γνήσια ή μη γνήσια, δηλαδή στην μεν πρώτη περίπτωση αφορά είτε στην αναδρομική επιβολή νέου οικονομικού βάρους ή στην δυσμενή για τον φορολογούμενο αναδρομική τροποποίηση ισχυουσών φορολογικών διατάξεων και στη δε δεύτερη περίπτωση αφορά στην άμεση ισχύ των νέων φορολογικών ρυθμίσεων και για εκκρεμούσες φορολογικές υποθέσεις ενώπιον των φορολογικών ή δικαστικών αρχών. Ειδικότερα, παραδείγματα αναδρομικότητας φορολογικών ρυθμίσεων, αποτελούν οι εξής περιπτώσεις (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.87 - 89):

- α)** η αναδρομική: i) ακύρωση ή ο περιορισμός υφιστάμενων ευνοϊκών για τον φορολογούμενο φορολογικών διατάξεων, ii) αλλαγή των μεθόδων εντοπισμού της φορολογητέας ύλης, iii) ισχύς φορολογικών τεκμηρίων, iv) μεταβολή του υπόχρεου καταβολής φόρου, v) ισχύς δυσμενέστερων φορολογικών διατάξεων για εκκρεμούσες υποθέσεις ενώπιον της φορολογικών ή δικαστικών αρχών, vi) απαγόρευση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου,
- β)** ο περιορισμός αναδρομικά: i) των δαπανών που εκπίπτουν ή ii) του δικαιώματος επιλογής ειδικού φορολογικού καθεστώτος.

Σύμφωνα με τις συνταγματικές διατάξεις και την αρχή της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, δεν επιτρέπεται σίγουρα η αναδρομική ισχύς δυσμενέστερων φορολογικών ρυθμίσεων που επιδεινώνουν την οικονομική θέση του φορολογούμενου και τον επιβαρύνουν φορολογικά. Σε κάθε περίπτωση, η αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων ισχύει καταρχήν, αλλά δεν αφορά σε απόλυτη απαγόρευση, καθώς επιτρέπεται, ως μέση λύση, σε περίπτωση που προκύψουν έκτακτες συνθήκες, μια περιορισμένη αναδρομικότητα, που σχετίζεται με:

- α)** το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου που επιβλήθηκε η φορολογική ρύθμιση, δηλαδή επιτρέπεται είτε για το προηγούμενο ημερολογιακό έτος είτε για τη προηγούμενη διαχειριστική οικονομική περίοδο (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.90),
- β)** την έννοια της αυθεντικής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Συντάγματος, όπου με αναδρομικό νόμο μπορούν να ερμηνευθούν ασαφείς φορολογικές διατάξεις και να αποδοθεί η αληθινή τους έννοια, ενώ οι

ψευδοερμηνευτικές διατάξεις από την άλλη ισχύουν από τη δημοσίευσή τους (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ., 92),

γ) τη δυνατότητα του νομοθετικού οργάνου να εισπράττει δασμούς και φόρους από την ημέρα κατάθεσης του σχετικού νομοσχεδίου στη Βουλή και να κυρώνει ατομικές διοικητικές πράξεις βεβαίωσης δασμών και φόρων που εκδόθηκαν βάσει μη ψηφισθέντος νομοσχεδίου εντός των προβλεπόμενων συνταγματικών προθεσμιών, όπως αυτές αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 78 (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ., 92),

δ) τις διαδικαστικές ή δικονομικές διατάξεις, όπου επιτρέπεται η αναδρομική απαλλαγή ή εξαίρεση από φορολογικές υποχρεώσεις, καθώς και ως προς τις κυρώσεις φορολογικού ή ποινικού χαρακτήρα, εφόσον οι αναδρομικές διατάξεις είναι ευνοϊκές για τον φορολογούμενο και δεν τον θέτουν σε δυσμενέστερη θέση (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 145),

ε) την υπαγωγή στις νέες φορολογικές διατάξεις, φορολογικών υποθέσεων που εκκρεμούν ενώπιον των φορολογικών ή δικαστικών αρχών, όταν είναι ευνοϊκές για τον φορολογούμενο, αν και στην τελευταία αυτή περίπτωση μπορεί να παραβιάζεται η αρχή της ισότητας (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 150).

Η αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών διατάξεων δεν είναι απόλυτη, λοιπόν, αλλά αφορά σε περιορισμένη αναδρομικότητα, το οποίο αποτελεί μια μέση λύση μεταξύ των αναγκών του κράτους και της διασφάλισης των δημοσίων εσόδων, ειδικά σε περιπτώσεις εξαιρετικά επείγουσας και έκτακτης ανάγκης αλλά και των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης που πρέπει να διαπνέει τη σχέση κράτους και πολίτη, προκειμένου ο τελευταίος να νιώσει αίσθημα ασφάλειας κατά τη λήψη οικονομικών αποφάσεων και διενέργειας συναλλαγών.

2.6.2 Η αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων από τη σκοπιά της νομολογίας

Το Συμβούλιο της Επικρατείας στην 884/2016 απόφασή του ασχολήθηκε με το ζήτημα της προσαύξησης περιουσίας και την αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών διατάξεων και ειδικότερα με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, που τροποποίησε την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, προβλεπόμεν ότι *«Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε*

ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.». Συγκεκριμένα, είχε ανακύψει ζήτημα, σχετικά με την ανωτέρω νομοθετική ρύθμιση, ως προς το αν υπήρχε η δυνατότητα να εφαρμοσθεί αυτή και για προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, εφόσον αυτές δεν είχαν παραγραφεί.

Με την ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι η διάταξη αυτή αποδίδει στην ουσία κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, δηλαδή πριν τη δημοσίευση των διατάξεων του ν.3888/2010, μέσω της δυνατότητας έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος και άρα η διάταξη θα μπορούσε να εφαρμοστεί και για υποθέσεις που αφορούν προηγούμενες της δημοσιεύσεως του νόμου χρήσεις. Επίσης, το ΣτΕ υπογράμμισε ότι οι διατάξεις του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, δεν επιβάλλουν φόρο και άρα δεν εμπίπτουν στην έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Συνεπώς, σε αυτή την περίπτωση το ΣτΕ έκρινε ως συνταγματικές τις ανωτέρω διατάξεις και αποφάσισε ότι δεν παραβιάζεται η αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων και της ασφάλειας δικαίου και ότι οι διατάξεις αυτές του ν.3888/2010 μπορούσαν να εφαρμοστούν και για προγενέστερες του έτους 2010 οικονομικές χρήσεις, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος από τις νομοθετικές διατάξεις χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου.

Τα επόμενα έτη το Συμβούλιο της Επικρατείας, ασχολήθηκε επίσης με την αρχή της αναδρομικότητας του φόρου αναπτύσσοντας, όμως, διαφορετικό σκεπτικό. Ειδικότερα, στην προαναφερθείσα απόφαση 1738/2017 σχετικά με την παραγραφή των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου είχε αναφερθεί στην αρχή της νομιμότητας του φόρου αλλά και της μη αναδρομικότητας, καθώς είχε υπογραμμίσει ότι «Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι αντίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της

ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων»

Με την απόφαση αυτή το ΣτΕ έχει τονίσει τη σημασία της αρχής της αναδρομικότητας και την τήρηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 78, με τις οποίες αναγνωρίζει την περιορισμένη αναδρομικότητα, η οποία δεν πρέπει να εκτείνεται πέραν του οικονομικού έτους του προηγούμενου εκείνου που αφορά η φορολογική υποχρέωση, με στόχο πάντα να μην τροποποιηθούν αναδρομικά φορολογικές διατάξεις που μπορεί να έθεταν σε δυσμενέστερη θέση τον φορολογούμενο και αποσκοπώντας να υπηρετήσει την αρχή της ασφάλειας δικαίου για τον διοικούμενο.

Πέραν όμως της ανωτέρω απόφασης, το ΣτΕ αναφέρθηκε στην αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων και στην πιο πρόσφατη απόφαση του 691/2019, σχετικά με το καθεστώς απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων, δηλαδή των απαιτήσεων εκείνων, για τις οποίες από διάφορα πραγματικά περιστατικά δεν υπάρχει βεβαιότητα για το εάν ο οφειλέτης θα εκπληρώσει, ολικά ή μερικά, την υποχρέωσή του. Ειδικότερα, κρίθηκε ως αντισυνταγματική η παράγραφος 4 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, η οποία προέβλεπε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 25%, του ποσού των προβλέψεων απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων που είχαν σχηματίσει οι επιχειρήσεις μέχρι την 31/12/2002, λόγω μη επαλήθευσής τους και δεν είχαν αποσβεσθεί με τη διαγραφή ανεπίδεκτων είσπραξης απαιτήσεων. Το Δικαστήριο αποφάσισε ότι η ανωτέρω νομοθετική διάταξη αντίκειται στην αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου, όπως αυτή προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 78, καθώς επιβάλλει φορολογική επιβάρυνση σε φορολογητέα ύλη που σχηματίστηκε σε χρονικό διάστημα προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου έτους και η οποία φορολογητέα ύλη δεν υπόκειτο σε φορολογική επιβάρυνση υπό το τότε ισχύον φορολογικό καθεστώς, δηλαδή με την ανωτέρω νομοθετική διάταξη μεταβαλλόταν αναδρομικά το φορολογικό καθεστώς που αφορούσε στις επισφαλείς απαιτήσεις, το οποίο παραβίαζε όχι μόνο την αρχή της μη αναδρομικότητας αλλά και την γενικότερη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Συγκεκριμένα στο σκεπτικό της απόφασης αναφέρεται ρητά η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, ως απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου, της οποίας

ειδικότερη έκφανση αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, και οι οποίες υπαγορεύουν να υπάρχει σαφήνεια και προβλέψιμη εφαρμογή των νομοθετικών και διοικητικών ρυθμίσεων, καθώς με την τήρηση των ανωτέρω αρχών εξυπηρετούνται σκοποί δημοσίου συμφέροντος, οι οποίοι σχετίζονται με την ομαλή λειτουργία της φορολογικής, δημοσιονομικής και γενικότερης οικονομικής ζωής της χώρας. Το νομοθετικό πλαίσιο που τίθεται με τις ανωτέρω αρχές πρέπει να είναι σαφές, οριοθετημένο και προβλέψιμο, προκειμένου ο φορολογούμενος να γνωρίζει έγκαιρα το φορολογικό καθεστώς που διέπει την οικονομική συμπεριφορά του, ώστε να σχεδιάζει εκ των προτέρων τις σχετικές ενέργειες και δράσεις του και να αποφασίζει ως προς την οικονομική του ζωή, λαμβάνοντας υπόψη τις πληροφορίες και τα δεδομένα που σχετίζονται με το φορολογικό καθεστώς που τον διέπει κάθε φορά.

Οι τήρηση των ανωτέρω αρχών, ειδικότερη εκδήλωση των οποίων αποτελεί και η αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου δημιουργούν το κατάλληλο κλίμα εμπιστοσύνης και ασφάλειας απέναντι στις κρατικές αρχές και δεν επιτρέπουν να παραμένει ο φορολογούμενος εκτεθειμένος σε διαρκή περίοδο ανασφάλειας και σύγχυσης. Οι συχνές μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας και η έλλειψη ασφάλειας δικαίου μπορεί να κλονίσουν την ορθολογική λήψη οικονομικών αποφάσεων εκ μέρους του φορολογούμενου και κατά συνέπεια αυτό να εμποδίσει την επίτευξη των στόχων των φορολογικών εσόδων της χώρας, την ομαλή λειτουργία της οικονομικής της ζωής και την ανάπτυξή της.

Κεφάλαιο 3: Λοιποί συνταγματικοί περιορισμοί της φορολογικής εξουσίας και τα Συνταγματικά ατομικά δικαιώματα

Η κρατική εξουσία και κατά συνέπεια η ειδικότερη εκδήλωση αυτής με τη μορφή της φορολογικής εξουσίας δεν περιορίζεται μόνο από τις προαναφερθείσες συνταγματικά κατοχυρωμένες φορολογικές αρχές αλλά και από άλλες συνταγματικές διατάξεις που σχετίζονται με τα ανθρώπινα δικαιώματα, η προστασία των οποίων αποτελεί τη βάση του δημοκρατικού πολιτεύματος. Το κράτος υπάγει του πολίτες κάτω από την ίδια εξουσία και κάτω από τους ίδιους νόμους, τηρώντας έτσι τη γενική αρχή της ισότητας. Το δημοκρατικά οργανωμένο κράτος αναγνωρίζει και προστατεύει τα ατομικά δικαιώματα των πολιτών, ενώ οι άλλες δύο βάσεις του δημοκρατικού πολιτεύματος, το αντιπροσωπευτικό σύστημα και ο χωρισμός των εξουσιών στην ουσία διευκολύνουν την αποτελεσματική προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου (Παντελής, 2007, σελ. 90 - 92).

Στα πλαίσια αυτά το Σύνταγμα περιορίζει την φορολογική εξουσία, καθώς κατοχυρώνει ατομικά δικαιώματα στους πολίτες που σχετίζονται με την απόλαυση της ιδιοκτησίας, την οικονομική ελευθερία, την προσωπική ελευθερία και την θρησκευτική ελευθερία. Τα κρατικά όργανα και δη τα φορολογικά όργανα οφείλουν να νομοθετούν και να εφαρμόζουν τη νομοθεσία σεβόμενοι τις γενικές αρχές του δικαίου, τις φορολογικές αρχές και τα ατομικά δικαιώματα των πολιτών (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.95).

3.1 Το ατομικό δικαίωμα στην ιδιοκτησία

Σημαντικό περιορισμό στην φορολογική εξουσία, θέτει το ατομικό δικαίωμα στην ιδιοκτησία, όπως αυτό προβλέπεται στο άρθρο 17 του Συντάγματος, το οποίο ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του κράτους και ότι κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια. Οι διατάξεις του ανωτέρω άρθρου, προβλέπουν τη συνταγματική κατοχύρωση του ατομικού δικαιώματος στην ιδιοκτησία, γεγονός που σημαίνει ότι:

- α)** η παραγόμενη φορολογική νομοθεσία δεν πρέπει να έρχεται σε αντίθεση ή να ακυρώνει το δικαίωμα των πολιτών στην απόλαυση της ιδιοκτησίας τους,
- β)** η επιβαλλόμενη φορολογική επιβάρυνση δεν πρέπει να έχει δημευτικό χαρακτήρα και να στερεί ουσιαστικά το δικαίωμα του φορολογούμενου στην περιουσία και στην οικονομική ελευθερία, δηλαδή δεν είναι επιτρεπτή η υπέρμετρη φορολόγηση και οι

επιβολή εξαιρετικά υψηλών φορολογικών συντελεστών και επίσης δεν πρέπει να επιτρέπεται η φορολόγηση εισοδημάτων που αγγίζουν τα όρια της φτώχειας,

γ) η φορολογική επιβάρυνση δεν πρέπει να σχετίζεται με την αναγκαστική απαλλοτρίωση, καθώς σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 17, η αποζημίωση που δίνεται για τον λόγο αυτό δεν υπόκειται σε κανένα φόρο, κράτηση ή τέλος (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.95 - 97).

Από τη σκοπιά της νομολογίας είχε προκύψει θέμα σχετικά με τον περιορισμό του δικαιώματος στην ιδιοκτησία με τον Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε., όπως προαναφέρθηκε, το οποίο τελικώς δεν θεωρήθηκε ότι επιβαρύνει δυσανάλογα την περιουσία του πολίτη, δεδομένου του έκτακτου χαρακτήρα και της περιορισμένης χρονικής διάρκειας, του μικρού συντελεστή σε σχέση με την φορολογητέα βάση, των προβλεπόμενων απαλλαγών και εξαιρέσεων για τις ευάλωτες κοινωνικά ομάδες και της δυσμενούς δημοσιονομικής κατάστασης, στην οποία βρισκόταν η χώρα (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 172).

Πέραν όμως του Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ζήτημα έχει ανακύψει και σχετικά με τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. και την φοροδοτική ικανότητα, όπως αυτή αναφέρεται στην παράγραφο 5 τού άρθρου 4 του Συντάγματος, δηλαδή ο προσδιορισμός ως βάσης επιβολής του φόρου των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων, οι οποίες την τρέχουσα οικονομική περίοδο μπορεί να είναι υψηλότερες σε σχέση με την πραγματική αξία, μπορεί να οδηγήσει στην επιβολή φόρου για ανύπαρκτη φοροδοτική ικανότητα, όσον αφορά ιδίως τη διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής και της πραγματικής αξίας του ακινήτου. Το ΣτΕ έχει κρίνει ως συνταγματικό τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων και αφήνει στον πολίτη τη δυνατότητα να υποβάλλει τα απαιτούμενα στοιχεία και να αποδείξει την διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής και της πραγματικής αξίας του ακινήτου (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 174).

3.2 Το ατομικό δικαίωμα στην οικονομική ελευθερία

Το ατομικό δικαίωμα στην οικονομική ελευθερία προβλέπεται στο άρθρο 5 του Συντάγματος, όπου αναφέρει, μεταξύ άλλων ότι καθένας έχει δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της χώρας. Η οικονομική αυτή ελευθερία του ατόμου δεν είναι απόλυτη, καθώς μπορεί να περιοριστεί για λόγους δημοσίου συμφέροντος και συγκεκριμένα περιορίζεται από την φορολογική νομοθεσία, η οποία θέτει φορολογικές υποχρεώσεις

για τον φορολογούμενο και επιβάλλει δυσμενή μέτρα και κυρώσεις όταν υφίσταται ζήτημα φοροδιαφυγής (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 98).

Σε κάθε περίπτωση, οι περιορισμοί της οικονομικής ελευθερίας του ατόμου δεν πρέπει να φτάνουν μέχρι το σημείο που θίγεται θεμελιωδώς και υπέρμετρα ο πυρήνας του δικαιώματος. Στα πλαίσια αυτά, ο φορολογικός νομοθέτης, προκειμένου να μη θίγει τα ατομικά δικαιώματα του ανθρώπου, οφείλει να διαμορφώσει το φορολογικό σύστημα σύμφωνα με τις εκάστοτε οικονομικές, πολιτικές και κοινωνικές συνθήκες και να μην επιβάλλει υπέρμετρη φορολογία ούτε να θέτει υπερβολικά υψηλούς φορολογικούς συντελεστές (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 98).

Ο νομοθέτης έχει επιβάλλει κατά καιρούς διατάξεις που θέτουν περιοριστικά ή κατασταλτικά μέτρα, τα οποία στοχεύουν στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, όπως ενδεικτικά αποτελεί η αναστολή λειτουργίας για ένα μήνα επιχείρησης σε περίπτωση παρεμπόδισης φορολογικού ελέγχου ή της διαπίστωσης κατ' επανάληψη φορολογικής παράβασης. Επίσης, οι διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 κρίθηκε ότι περιορίζουν την οικονομική ελευθερία του πολίτη, καθώς πριν την τροποποίησή τους αναφέρονταν σε δεσμεύσεις τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων των φορολογούμενων, με απλό έγγραφο του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ και απλή ενημέρωση, εντός 24 ωρών, του αρμόδιου εισαγγελέα, για λόγους διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου.

Σχετικά με την ανωτέρω διάταξη απεφάνθη το ΣτΕ με την 1032/2013 απόφασή του και την έκρινε αντισυνταγματική, καθώς αντίκειται στις συνταγματικές διατάξεις περί οικονομικής ελευθερίας, προστασίας της ιδιοκτησίας και την αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου², καθώς και στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, δεδομένου ότι στερούσε στον φορολογούμενο τη δυνατότητα χρήσης των περιουσιακών του στοιχείων και μάλιστα για αόριστο χρονικό διάστημα, ενώ επεσήμανε τη χρήση αόριστων όρων στη διάταξη, όπως «ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου», «ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος» και «μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου» (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 179).

Συγκεκριμένα, οι ανωτέρω διατάξεις: α) δεν όριζαν κατά τρόπο σαφή και προβλέψιμο, σύμφωνα με τις αρχές της αναλογικότητας και του κράτους δικαίου τις

2. Παράγραφος 1 του άρθρου 5, παράγραφος 1 του άρθρου 17 και παράγραφος 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος.

προϋποθέσεις εφαρμογής τους, β) όριζαν διευρυμένη διακριτική ευχέρεια της διοίκησης ως προς την επιβολή του μέτρου, γ) δεν έθεταν περιορισμό ως προς την έκταση των δεσμευμένων περιουσιακών στοιχείων και ως προς την χρονική διάρκεια της δέσμευσης, και δ) δεν ρύθμιζαν την διαδικασία επιβολής και άρσης της δέσμευσης. Μολονότι οι διατάξεις αυτές αποσκοπούσαν στη διασφάλιση των συμφερόντων και στην ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου, μέσω της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, τα οποία μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου για τη διερεύνηση και στοιχειοθέτηση της παράβασης, δεν ήταν, σε κάθε περίπτωση, ο σκοπός αρκετός για να κριθεί συνταγματική η διάταξη αυτή (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 101, 102).

Ύστερα από τα ανωτέρω, οι διατάξεις αυτές του ν. 3296/2004 τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 64 του ν.4557/2018, το οποίο αναφέρεται σε δεσμεύσεις τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, όταν το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) πραγματοποιεί έρευνες για θέματα οικονομικού εγκλήματος και εφόσον η εκτιμώμενη ζημιά για το Ελληνικό Δημόσιο και την Ευρωπαϊκή Ένωση υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ. Ειδικότερα, η δέσμευση γίνεται, χωρίς προηγούμενη κλήση, με αιτιολογημένη πράξη του Προϊσταμένου της αρμόδιας Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε., η οποία επιδίδεται, εντός δέκα ημερών από την ισχύ της, ενώ υπάρχει και η δυνατότητα υποβολής έγγραφων αντιρρήσεων εντός 15 ημερών από την επίδοση, γεγονός που περιορίζει τη διακριτική ευχέρεια της διοίκησης.

Περιορισμοί τίθενται και ως προς την έκταση των δεσμευμένων περιουσιακών στοιχείων, καθώς τα πρόσωπα εις βάρος των οποίων έχει εκδοθεί η πράξη δέσμευσης, μπορούν με αίτησή τους να ζητήσουν την αποδέσμευση συγκεκριμένων ποσών, αναγκαίων για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης. Επίσης, τίθενται περιορισμοί, ως προς τη χρονική διάρκεια της δέσμευσης, καθώς αυτή ισχύει μέχρι την ολοκλήρωση της έρευνας, η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος και σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί υπάρξει παράταση έως έξι το πολύ μήνες με ειδικά αιτιολογημένη νέα πράξη του οργάνου που εξέδωσε την πράξη δέσμευσης. Συνεπώς, διαπιστώνεται ότι η διάταξη βελτιώθηκε, καθώς ορίστηκαν με πιο σαφή και προβλέψιμο τρόπο οι προϋποθέσεις εφαρμογής και επιβολής του επαχθούς μέτρου της δέσμευσης, στα πλαίσια που ορίζει η αρχή της ασφάλειας δικαίου, της αναλογικότητας και του κράτους δικαίου.

3.3 Το ατομικό δικαίωμα στην προσωπική ελευθερία

Το ατομικό δικαίωμα στην προσωπική ελευθερία προβλέπεται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 5 του Συντάγματος, όπου ορίζει, μεταξύ άλλων το απαραβίαστο της προσωπικής ελευθερίας και την απαγόρευση των ατομικών διοικητικών μέτρων που περιορίζουν την ελεύθερη κίνηση ή εγκατάσταση των Ελλήνων στη Χώρα, καθώς και την ελεύθερη είσοδο και έξοδο από αυτήν. Η νομοθεσία, όμως, ερχόταν σε αντίθεση με τις ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, καθώς με τα άρθρα 63-72 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων προβλεπόταν το μέτρο της προσωπικής κράτησης ως μέσο αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 103).

Επομένως, το ΣτΕ με τις αριθ. 250 και 251/2008 αποφάσεις του έκρινε ότι το μέτρο της προσωπικής κράτησης αντίκειται στις συνταγματικές διατάξεις για την προστασία της αξίας του ανθρώπου και της προσωπικής ελευθερίας, δηλαδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 και στην παράγραφο 3 του άρθρου 5 του Συντάγματος. Επίσης, αποφάσισε ότι αυτές οι διατάξεις αντίκειται στην παράγραφο 2 του άρθρου 7 του Συντάγματος, περί απαγόρευσης των βασανιστηρίων, καθώς δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίηση του ανθρώπινου σώματος ως μέσου για την επίτευξη σκοπών δημοσίου συμφέροντος, αν και ο Άρειος Πάγος με την αριθ. 1/2009 απόφασή του εξέφρασε αντίθετη άποψη.

Μετά τη διαφωνία του ΣτΕ και του Αρείου Πάγου και προκειμένου να υπάρξει άρση της αμφισβήτησης για την αντισυνταγματικότητα ή μη των σχετικών διατάξεων, απεφάνθη τελικώς, το ΑΕΔ, με την αριθ. 1/2010 απόφασή του και έκρινε για την αντισυνταγματικότητα του μέτρου της προσωπικής κράτησης για οφειλές προς το Δημόσιο, καθώς αποτελεί μέτρο καταναγκασμού όχι επί της περιουσίας, αλλά επί του προσώπου του οφειλέτη, προκειμένου αυτός να εξαναγκασθεί να καταβάλει το χρέος του. Το Δικαστήριο ανέφερε, επίσης, ότι το μέτρο αυτό διαφέρει των γνησίων μέσων εκτελέσεως, όπως ενδεικτικά της κατάσχεσης, τα οποία αποτελούν άμεση επέμβαση του δημοσίου στην περιουσία του οφειλέτη για την είσπραξη του χρέους. Σε κάθε περίπτωση, το αποτέλεσμα είναι η κατάργηση με μεταγενέστερο νόμο³ του μέτρου της προσωπικής κράτησης, καθώς οι σχετικές διατάξεις του ΚΕΔΕ για το μέτρο αυτό ήταν αντίθετες με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Συντάγματος, περί προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 106).

3. Συγκεκριμένα, το μέτρο της προσωπικής κράτησης καταργήθηκε με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 6 του άρθρου 67 του ν. 3842/2010.

Συμπληρωματικά προς τα ανωτέρω, σε αντίθεση με τις συνταγματικές διατάξεις περί προσωπικής ελευθερίας ερχόταν και το μέτρο⁴ της απαγόρευσης εξόδου από τη Χώρα οφειλετών του Δημοσίου, εφόσον η οφειλή υπερέβαινε το ποσό των 10.000.000 δραχμών και ο οφειλέτης δεν είχε τα περιουσιακά στοιχεία που θα εξασφάλιζαν την απαίτηση του Δημοσίου. Αρχικά, η νομολογία είχε αποφανθεί υπέρ της συνταγματικότητας του μέτρου, δηλαδή ότι δεν αντίκειται στις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 5 του Συντάγματος αλλά ούτε και στο άρθρο 5 της ΕΣΔΑ ή στις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου. Ειδικότερα, το Συμβούλιο της Ευρώπης θεωρεί το μέτρο της προσωπικής κράτησης και της απαγόρευσης εξόδου από τη Χώρα λόγω οφειλών ως μέσα που μπορούν να εφαρμοστούν για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων και επιπλέον, σύμφωνα με τη νομολογία του ΕΔΔΑ τα μέτρα αυτά δεν είναι αντίθετα με το κατοχυρωμένο στην ΕΣΔΑ δικαίωμα του κάθε ατόμου στην ελευθερία και την ασφάλεια⁵.

Στη συνέχεια, όμως, ο Συνήγορος του Πολίτη θεώρησε ότι οι σχετικές διατάξεις για την απαγόρευση εξόδου από τη Χώρα έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις, περί δικαιώματος ελεύθερης μετακίνησης⁶, του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, όπως αυτό κυρώθηκε με το ν.2462/1997. Εν τέλει, όμως, μετά την εφαρμογή της συμφωνίας Σένγκεν, η οποία αφορούσε στην κατάργηση των συνοριακών ελέγχων και στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ των κρατών μελών που έχουν υπογράψει τη σχετική συμφωνία, το μέτρο της απαγόρευσης εξόδου από τη Χώρα καταργήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2873/2000 (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 107).

3.4 Το ατομικό δικαίωμα στην θρησκευτική ελευθερία

Οι συνταγματικές διατάξεις του άρθρου 13 περί ελευθερίας της θρησκευτικής συνείδησης και η επίκληση των εκάστοτε θρησκευτικών πεποιθήσεων του καθενός δεν αποτελούν εμπόδιο για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών. Σύμφωνα με τη νομολογία και ειδικότερα την αριθ. 582/2011 απόφαση του ΣτΕ, που ασχολήθηκε με το ζήτημα της θρησκευτικής ελευθερίας, κρίθηκε ότι «ο οπαδός ορισμένου θρησκεύματος δεν δύναται, επικαλούμενος τις θρησκευτικές του πεποιθήσεις,

4. Το μέτρο της απαγόρευσης εξόδου από τη χώρα προβλεπόταν στο άρθρο 1 του ν. 395/1976 και στη συνέχεια στο άρθρο 27 του ν.1882/1990.

5. Περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΕΣΔΑ και άρθρο 2 του Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

6. Δηλαδή, ερχόταν σε αντίθεση με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 12 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα.

να αρνηθεί την εκπλήρωση των προς το Κράτος υποχρεώσεών του ή την συμμόρφωσή του προς τους νόμους γενικής εφαρμογής».

Στην συγκεκριμένη υπόθεση ο πολίτης είχε ισχυριστεί ότι η απόδοση ΑΦΜ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2515/1997, θα είχε σαν αποτέλεσμα την αντιμετώπιση των ανθρώπων σαν αριθμών και όχι σαν προσώπων, το οποίο έρχεται σε αντίθεση με τα όσα πρεσβεύει η χριστιανική ορθόδοξη πίστη, οπότε η απόδοση ΑΦΜ από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης έθετε τον αιτούντα πολίτη σε κατάσταση επιορκίας και αμαρτίας ενώπιον του Θεού, καθώς η αποδοχή του ΑΦΜ θα σήμαινε την αποδοχή της κατάργησης του βαπτίσματος που έχει λάβει. Το ΣτΕ απέρριψε τον λόγο που παρουσίασε ο πολίτης με το σκεπτικό ότι οι διατάξεις αυτές του νόμου για υποχρεωτική απόδοση ΑΦΜ στοχεύουν στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης, μέσω της αναδιάρθρωσης των δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών του Κράτους και της καθιέρωσης ενός συστήματος μηχανοργάνωσης και ηλεκτρονικής διαχείρισης των φορολογικών δεδομένων των πολιτών (TAXIS). Επίσης, ανέφερε ότι η απόδοση ΑΦΜ, δεν καθιστά του πολίτες αριθμούς, καθώς κατά τη διάρκεια των συναλλαγών, αυτό αποτελεί επιπρόσθετο του ονόματος και του επωνύμου στοιχείο.

Αποτέλεσμα αυτής της σκέψης ήταν η συνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 2515/1997, περί υποχρεωτικής χορήγησης αριθμού φορολογικού μητρώου και η απόρριψη του αιτήματος του πολίτη, ο οποίος για λόγους αντιρρήσεως συνειδήσεως, ζητούσε την εξαίρεση από το σύστημα TAXIS και τη μη φορολόγησή του μέσω απόδοσης ΑΦΜ. Το ΣτΕ αποφάσισε ότι οι διατάξεις αυτές του νόμου δεν αντίκειται στο άρθρο 13 του Συντάγματος αλλά ούτε και στο άρθρο 9 της ΕΣΔΑ για την ελευθερία σκέψης, συνείδησης και θρησκείας, η οποία δεν αποτελεί αντικείμενο περιορισμών πέραν των όσων προβλέπονται στο νόμο για λόγους δημόσιας ασφάλειας, δημόσιας τάξης, υγείας και ηθικής, καθώς και προάσπισης των δικαιωμάτων και ελευθεριών των άλλων. Το ΣτΕ επισήμανε ότι στόχος των διατάξεων ήταν η εξυπηρέτηση δημοσίου συμφέροντος και ότι αυτές εισάγουν κανόνες γενικούς και απρόσωπους, που δεν σχετίζονται με τις θρησκευτικές πεποιθήσεις των πολιτών και άρα δεν υφίσταται ζήτημα διείσδυσης της κρατικής εξουσίας στο ενδιάθετο φρόνημα των πολιτών.

Μέρος II – Το διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό πλαίσιο

Κεφάλαιο 1: Το φορολογικό δίκαιο από τη σκοπιά του διεθνούς δικαίου

1.1 Το διεθνές δίκαιο και η επιρροή του στην εσωτερική έννομη τάξη

Το σύνολο των κανόνων που ισχύουν σε δεδομένο κράτος, σε συγκεκριμένο τόπο και χρόνο αποτελεί έναν γενικό ορισμό της έννομης τάξης, δηλαδή συνιστά ένα σύστημα δικαίου, ένα οργανωμένο σύνολο κανόνων δικαίου με ρυθμιστική ενότητα και πληρότητα (Δημητρόπουλος, 2011, σ. 85). Έννομη τάξη όμως από την άποψη του συστήματος δικαίου έχουν δημιουργήσει και τα όργανα ευρωπαϊκών και διεθνών οργανισμών, τα οποία δεν αποτελούν κράτη. Το ίδιο το κράτος που αρχικά ήταν το μόνο κυρίαρχο και είχε την αποκλειστικότητα της νομοθετικής πρωτοβουλίας άρχισε να εκχωρεί μέρος της κυριαρχίας του σε νέα μορφώματα, δομημένα σε υπερεθνική ή διακυβερνητική λογική, με αποτέλεσμα να έχει αναγνωριστεί και σε αυτά, με τη θέληση του κράτους, δυνατότητα νομοθετικής πρωτοβουλίας και παραγωγής αντίστοιχα κανόνων δικαίου.

Οι σχέσεις εσωτερικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου γίνονται με το πέρασμα του χρόνου πιο πολύπλοκες και δημιουργούν όλο και πιο αλληλοεξαρτώμενες έννομες τάξεις, που οφείλουν να βρουν τρόπο να συνυπάρχουν, να επιλύουν τα όποια προβλήματα σύγκρουσης μπορεί να ανακύπτουν, να συμπληρώνουν και να εμπλουτίζουν η μία την άλλη και να εναρμονίζονται. Η διεθνής και η ευρωπαϊκή έννομη τάξη έχουν σίγουρα επηρεάσει και εμπλουτίσει την εσωτερική μας έννομη τάξη, με επιπλέον γενικές αρχές και περισσότερους κανόνες δικαίου που έχουν παραχθεί βάσει αυτών των αρχών. Οι θεωρίες του δυϊσμού και το μονισμού, που αναλύονται κατωτέρω, καταδεικνύουν το πλαίσιο της αλληλεξάρτησης και αλληλεπίδρασης των πολυεπίπεδων έννομων τάξεων προσφέροντας μια πρώτη θεωρητική προσέγγιση της διαπίστωσης της πολυπλοκότητας των σχέσεων αυτών.

1.1.1 Δυαδική θεωρία (Δυϊσμός)

Σύμφωνα με τη θεωρητική προσέγγιση του δυϊσμού το δίκαιο που παράγει η διεθνής ή υπερεθνική και αυτό που παράγει η εσωτερική ή εθνική έννομη τάξη έχει σαν αποτέλεσμα τη δημιουργία δύο χωριστών έννομων τάξεων, το οποίο συμβαίνει επειδή διαφέρουν οι πηγές τους, τα υποκείμενα και η θεσμική τους διάρθρωση και συνιστούν έτσι νομικά συστήματα ισοδύναμα και ανεξάρτητα, μεταξύ τους, τα οποία όμως

αλληλεπιδρούν (Ρούκουνας, 2004, σ. 66). Ειδικότερα, οι κανόνες δικαίου της διεθνούς έννομης τάξεως θεσπίζονται σύμφωνα με διεθνείς διαδικασίες, οι οποίες διαφέρουν από τις εσωτερικές και έχουν σαν αποδέκτες κυρίως κράτη ενώ του εσωτερικού δικαίου βασίζονται στο Σύνταγμα και απευθύνονται στα άτομα αυτού του κράτους για τα οποία δημιουργούν δικαιώματα και υποχρεώσεις (Ράικος, 2018, σ. 391). Η μια έννομη τάξη δεν έχει αυτοδύναμη υποχρεωτική ισχύ πάνω στην άλλη και για να έχει αποτελεσματικότητα και ισχύ ο κανόνας του ενός νομικού συστήματος πάνω στο άλλο πρέπει να διαμεσολαβήσουν τα θεσμικά κρατικά όργανα, προκειμένου να ενταχθεί ο κανόνας στην εσωτερική έννομη τάξη και να αποτελέσει αναπόσπαστο μέρος αυτής. Το εσωτερικό δίκαιο είναι αυτό που δίνει την αρμοδιότητα στα κρατικά όργανα να ενεργούν σύμφωνα με τις επιταγές του συνόλου των κανόνων δικαίου που το αποτελούν.

Το πρόβλημα στην περίπτωση των διαφορετικών εννόμων τάξεων έγκειται στην ύπαρξη σύγκρουσης κανόνων δικαίου και στο πώς τα όργανα του κράτους οφείλουν να ενεργήσουν, δηλαδή υπέρ της εσωτερικής, της ευρωπαϊκής ή της διεθνούς έννομης τάξεως. Συνήθως τα όργανα του κράτους λειτουργούν υπέρ της εσωτερικής έννομης τάξεως, από την οποία αντλούν την αρμοδιότητα τους, αλλά στα πλαίσια μη παραβίασης των διεθνών υποχρεώσεων του κράτους, μπορούν να ερμηνεύσουν με μια ελαστικότητα τον εκάστοτε συγκρουόμενο κανόνα δικαίου και στη βάση της εκάστοτε διακριτικής ευχέρειας που τους παρέχεται. Η θεωρία του δυϊσμού θέτει σε πρώτο πλάνο το εσωτερικό δίκαιο καθώς για να ισχύσει ο κανόνας μιας διάφορης, προς την εσωτερική, έννομης τάξεως χρειάζεται η παρέμβαση του κράτους και η αποδοχή του από τα θεσμικά κρατικά όργανα προτάσσοντας ουσιαστικά την εσωτερική νομοθετική πρωτοβουλία, η οποία γίνεται αντιληπτή ως υπέρτερη των αντίστοιχων νομοθετικών πρωτοβουλιών των άλλων εννόμων τάξεων (Ρούκουνας, 2004, σ. 67).

1.1.2 Μονιστική θεωρία (Μονισμός)

Στη μονιστική θεωρητική προσέγγιση, η έννομη τάξη είναι ενιαία, αντιμετωπίζεται δηλαδή ως ενιαίο σύνολο και οι κανόνες δικαίου υπάγονται σε μία ιεραρχική δομή, δεδομένου ότι οι κανόνες δικαίου ανεξάρτητα από την έννομη τάξη από την οποία προήλθαν αλληλεπιδρούν και αλληλοεξαρτώνται. Στη συγκεκριμένη θεωρία το δικαϊκό σύστημα περιλαμβάνει ιεραρχικά ανώτερους αφηρημένους κανόνες δικαίου και αναπτύσσεται προς τους ιεραρχικά κατώτερους και ειδικότερους κανόνες δικαίου. Τα αρμόδια κρατικά όργανα εφαρμόζουν τις αρχές και τις διατάξεις του

ιεραρχικά ανώτερου κανόνα στον οποίο οφείλουν να υπακούν, ενώ τα ίδια αυτά όργανα μπορούν στη συνέχεια να παράγουν υποδεέστερους κανόνες. Σε μία τέτοια πυραμίδα όπου όλοι οι κανόνες δικαίου υπακούν σε μία ιεραρχική δομή δεν τίθεται θέμα σύγκρουσης αυτών, εφόσον αποσαφηνιστεί ποιος είναι ο ανώτερος αφηρημένος κανόνας που πρέπει όλοι να υπακούν και σε ποιο ιεραρχικό επίπεδο ανήκει ο εκάστοτε υποδεέστερος κανόνας. Στη βάση μιας τέτοιας λογικής δεν τίθεται θέμα σύγκρουσης εσωτερικού, ευρωπαϊκού ή διεθνούς δικαίου και αντιφατικές διατάξεις δεν θα υφίσταντο.

Η μονιστική θεωρία φαίνεται να καταργεί την αυτονομία της εσωτερικής έννομης τάξης, καθώς αυτή αλληλεπιδρά με τις άλλες έννομες τάξεις με τις οποίες αποκτά αλληλοεξαρτώμενες σχέσεις, παρόλο που το εσωτερικό δίκαιο έχει προηγηθεί του ευρωπαϊκού ή του διεθνούς δικαίου. Στις περισσότερες περιπτώσεις όμως διαπιστώνεται ότι όταν υφίσταται ζήτημα σύγκρουσης, η κάθε έννομη τάξη από την δική της οπτική γωνία υποστηρίζει ότι υπερισχύει, στην πράξη όμως διαπιστώνεται ότι τα νομικά συστήματα των εννόμων αυτών τάξεων επικοινωνούν στενά μεταξύ τους και καταλήγουν να τροποποιούν, συμπληρώνουν ή καταργούν διατάξεις του εσωτερικού δικαίου στα πλαίσια πάντα του σεβασμού των ηθελημένων αναληφθέντων διεθνών υποχρεώσεων του κράτους (Ρούκουνας, 2004, σσ. 67-68).

1.1.3 Η σχέση της διεθνούς με την εσωτερική έννομη τάξη από τη σκοπιά του διεθνούς δικαίου

Σύμφωνα με την κλασική νομική θεωρία της έννοιας του κράτους ο επικρατέστερος ορισμός αυτού είναι ο εξής: *«Κράτος είναι το νομικό πρόσωπο με αυτοδύναμη εξουσία στο οποίο έχει οργανωθεί λαός μόνιμα εγκατεστημένος σε ορισμένη χώρα»* (Παντελής, 2007, σ. 23). Η έννοια της κρατικής κυριαρχίας που υπάρχει στον παραπάνω ορισμό τους κράτους, έχει θετική και αρνητική διάσταση. Ειδικότερα, σύμφωνα με την πρώτη διάσταση το κράτος έχει την γενική αρμοδιότητα, δηλαδή την αρμοδιότητα της αρμοδιότητας ενώ σύμφωνα με την δεύτερη διάσταση το κράτος υπάγεται μόνο στον εαυτό του (Ρούκουνας, 2004, σ. 52).

Διαπιστώνεται, από τον ορισμό, ότι συστατικό στοιχείο της έννοιας του κράτους είναι, μεταξύ άλλων και η αυτοδύναμη εξουσία, που σημαίνει ότι πρώτον δεν αποκτήθηκε με παραχώρηση από άλλη εξουσία και δεύτερον αποτυπώνει την ικανότητα του κράτους να εξαναγκάζει ελεύθερους ανθρώπους να τηρούν τις επιταγές του, καθώς μόνο το κράτος διαθέτει το μονοπώλιο της νόμιμης βίας και άρα είναι σε

θέση να διαθέτει εξαναγκαστικούς μηχανισμούς. Η κρατική εξουσία όμως περιορίζεται μέσω της οργάνωσης του κράτους, η οποία γίνεται με κανόνες δικαίου και οι οποίοι για όσο ισχύουν δεσμεύουν το κράτος (Παντελής, 2007, σ. 37).

Παρόλο που τα κράτη αυτοπεριορίζονται με κανόνες δικαίου που τα ίδια θέτουν είτε στην εσωτερική έννομη τάξη είτε στην ευρωπαϊκή ή στην διεθνή, όπου με τη θέληση τους έχουν ενταχθεί και αυτοπεριορίσει την κυριαρχία τους, δεν επιθυμούν ωστόσο να τους υποδεικνύεται από υπερεθνικούς, διακυβερνητικούς ή διεθνείς φορείς πως θα πράξουν στην εσωτερική τους έννομη τάξη και έτσι φοβούνται ή είναι παραπάνω ευαισθητοποιημένα, ως προς την παρέμβαση στα εσωτερικά τους ζητήματα. (Ρούκουνας, 2004, σ. 70). Οι λειτουργίες της διεθνούς έννομης τάξεως προέρχονται από δομές που δεν έχουν την ίδια αντιστοιχία με τις εθνικές (Ιωάννου & Περράκης, 2004, σ. 26)

Σε κάθε περίπτωση πάντως από την σκοπιά του διεθνούς δικαίου, στη Σύμβαση της Βιέννης περί δικαίου των συνθηκών, 1969, η οποία κυρώθηκε με τον νόμο 1981/1991 (Α' 187/9-12-1991) *«Κύρωση Σύμβασης Βιέννης για το δίκαιο των Συνθηκών μεταξύ των Κρατών και Διεθνών Οργανισμών ή μεταξύ Διεθνών Οργανισμών»* και ειδικότερα στις διατάξεις του άρθρου 27 αυτής, ορίζεται ότι *«Κράτος μέρος σε συνθήκη δεν μπορεί να επικαλεσθεί τους κανόνες του εσωτερικού του δικαίου για να δικαιολογήσει τη μη εφαρμογή της συνθήκης»*, χωρίς να θίγονται παράλληλα οι διατάξεις του άρθρου 46, στις οποίες αναφέρεται ότι *«Κράτος δεν μπορεί να επικαλεσθεί το γεγονός ότι η συναίνεσή του να δεσμευθεί από τη συνθήκη εδόθη κατά παραβίαση διατάξεως του εσωτερικού του δικαίου, σχετικής με την αρμοδιότητα συνομολογήσεως συνθηκών ως ελάττωμα της συναινέσεώς του, εκτός εάν η παραβίαση αυτή ήταν έκδηλη και αφορούσε κανόνα εσωτερικού δικαίου θεμελιώδους σημασίας..... Η παραβίαση είναι έκδηλη όταν παρουσιάζεται αντικειμενικά προφανής για κάθε Κράτος ή για κάθε διεθνή οργανισμό συμπεριφερόμενο εν προκειμένω κατά τη συνήθη πρακτική των Κρατών και, ανάλογα με την περίπτωση, των διεθνών οργανισμών, με καλή πίστη.»* (e-νομοθεσία.gr, 2020).

Σύμφωνα με τις διατάξεις των ανωτέρω άρθρων τα κράτη δεν μπορούν να επικαλεσθούν την εσωτερική τους έννομη τάξη και την σύγκρουση διεθνούς κανόνα με εσωτερικό κανόνα δικαίου, προκειμένου να αποφύγουν τις διεθνείς τους υποχρεώσεις. Κατά μια πιο ελαστική εκδοχή τα κράτη ενδεχομένως να έχουν εσωτερικούς κανόνες δικαίου μη εναρμονιζόμενους με τους διεθνείς, καθώς το διεθνές δίκαιο δεν υποχρεώνει τα κράτη να προσαρμόσουν την εσωτερική τους έννομη τάξη κατά τρόπο που να

ανταποκρίνονται στις διεθνείς τους υποχρεώσεις, αλλά δεν μπορούν να εφαρμόσουν του συγκρουόμενους κανόνες δικαίου χωρίς να αναλάβουν διεθνή ευθύνη για την παραβίαση διεθνών υποχρεώσεων (Ρούκουνας, 2004, σ. 71). Η διεθνής δικαιοσύνη σε πλήθος υποθέσεων καταδεικνύει: **α)** το μη επικλητό του εσωτερικού δικαίου ως δικαιολογία για την μη εφαρμογή των διατάξεων διεθνών συνθηκών και δεσμεύσεων και **β)** την υποχρέωση του κράτους, ως αυτονόητη προϋπόθεση, να προσαρμόσει την εσωτερική του έννομη τάξη κατά τρόπο που να επιτρέπει στο κράτος να ανταποκρίνεται στις διεθνείς του υποχρεώσεις (Ρούκουνας, 2004, σ. 70).

1.1.4 Η σχέση της διεθνούς με την εσωτερική έννομη τάξη από τη σκοπιά του εσωτερικού δικαίου

Το ισχύον Σύνταγμα προβλέπει στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2, με τίτλο *«Πρωταρχικές υποχρεώσεις της πολιτείας»* ότι *«Η Ελλάδα, ακολουθώντας τους γενικά αναγνωρισμένους κανόνες του διεθνούς δικαίου, επιδιώκει την εμπέδωση της ειρήνης, της δικαιοσύνης, καθώς και την ανάπτυξη των φιλικών σχέσεων μεταξύ των λαών και των κρατών»* (Βουλή των Ελλήνων, 2020). Το ανωτέρω άρθρο αποτελεί σημείο αναφοράς της εξωτερικής πολιτικής της χώρας και δείχνει την σταθερή κατεύθυνση της προς τη διεθνή νομιμότητα, τη συμμόρφωση προς τους κανόνες του διεθνούς δικαίου, την τήρηση των διεθνών της υποχρεώσεων και την συνεργασία στο πλαίσιο της ευρωπαϊκής και εν γένει διεθνούς κοινότητας μέσω της ανάπτυξης φιλικών σχέσεων με άλλους λαούς και κράτη με στόχο την επιδίωξη της ειρήνης και της δικαιοσύνης. (Ρούκουνας, 2004, σ. 74). Στα πλαίσια αυτά και από φορολογικής απόψεως, σύμφωνα με τη θεωρία της οργανικής θεωρίας και της ετεροδικίας και υπό την προϋπόθεση αμοιβαιότητας, όταν ένα αλλοδαπό κράτος ενεργεί ασκώντας δημόσια εξουσία τότε προβλέπεται φορολογική ατέλεια του κράτους αυτού (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 19).

Το ανωτέρω άρθρο παρουσιάζει τις βασικές κατευθυντήριες αρχές της εξωτερικής πολιτικής της χώρας, αλλά το άρθρο 28 του Συντάγματος, με τίτλο *«Κανόνες του διεθνούς δικαίου και διεθνείς οργανισμοί»*, εξειδικεύει τις σχέσεις του διεθνούς και εσωτερικού δικαίου, θέτει τις βάσεις για την ανωτέρω σχέση, παρουσιάζει τη θέση των κανόνων του διεθνούς δικαίου στο εσωτερικό δίκαιο και προβλέπει την θέση τους στην ιεραρχική πυραμίδα των κανόνων δικαίου καθώς παράλληλα διαπιστώνεται σε αυτό το άρθρο η επίδραση της θεωρίας του δυϊσμού και η υπεροχή του εσωτερικού δικαίου έναντι του διεθνούς (Ράικος, 2018, σ. 408). Ειδικότερα στην

παράγραφο 1 του άρθρου 28, αναφέρεται ότι «Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.» (Βουλή των Ελλήνων, 2020). Σύμφωνα με την ανωτέρω παράγραφο του άρθρου 28, τίθενται τρεις προϋποθέσεις, πρώτον οι κανόνες του διεθνούς δικαίου, εθιμικού και συμβατικού, αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του ελληνικού, δεύτερον έχουν υπερνομοθετική ισχύ, δηλαδή αναγνωρίζεται μεν η υπεροχή του διεθνούς δικαίου, αλλά απέναντι από κάθε αντίθετη διάταξη νόμου και όχι απέναντι στο Σύνταγμα και τρίτον η εφαρμογή τους στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας (Ράικος, 2018, σ. 399).

Αρχικά, οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, δηλαδή το διεθνές έθιμο (γενικό, ειδικό και τοπικό) και οι γενικές αρχές του διεθνούς δικαίου, καθώς και το συμβατικό διεθνές δίκαιο, υπερισχύουν του τυπικού νόμου, προγενέστερου και μεταγενέστερου, ενώ για το εσωτερικό έθιμο δεν αναγνωρίζεται τέτοια δυνατότητα στην εσωτερική έννομη τάξη (Ρούκουνας, 2004, σ. 76). Οι μεν πρώτοι κανόνες διεθνούς δικαίου, είτε δημιουργήθηκαν προγενέστερα της έναρξης ισχύος του Συντάγματος είτε μεταγενέστερα, εντάσσονται αυτοδίκαια στην εσωτερική έννομη τάξη, χωρίς να απαιτείται η παρέμβαση κρατικού οργάνου για τη μετατροπή τους σε εσωτερικό δίκαιο οι δε δεύτεροι χρειάζεται: **α)** να κυρωθούν με νόμο προκειμένου να αποτελέσουν αναπόσπαστο τμήμα του ελληνικού δικαίου, σύμφωνα και με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 36 του Συντάγματος και **β)** να έχουν τεθεί σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στην εκάστοτε συνθήκη, δημιουργώντας έτσι και οι δύο κατηγορίες κανόνων διεθνούς δικαίου δικαιώματα και υποχρεώσεις για τους πολίτες του κράτους (Ράικος, 2018, σσ. 399-400).

Ειδικότερα στις διατάξεις του άρθρου 36, με τίτλο «Διεθνής παραστάτης, διεθνείς συνθήκες» του ισχύοντος Συντάγματος προβλέπεται «1. Ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας, με τήρηση οπωσδήποτε των ορισμών του άρθρου 35 παράγραφος 1, εκπροσωπεί διεθνώς το κράτος, κηρύσσει πόλεμο, συνομολογεί συνθήκες ειρήνης, συμμαχίας, οικονομικής συνεργασίας και συμμετοχής σε διεθνείς οργανισμούς ή ενώσεις και τις ανακοινώνει στη Βουλή, με τις αναγκαίες διασαφήσεις, όταν το συμφέρον και η ασφάλεια του κράτους το επιτρέπουν.

2. Οι συνθήκες για εμπόριο, φορολογία, οικονομική συνεργασία και συμμετοχή σε διεθνείς οργανισμούς ή ενώσεις, και όσες άλλες περιέχουν παραχωρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με άλλες διατάξεις του Συντάγματος, τίποτε δεν μπορεί να οριστεί χωρίς νόμο, ή οι οποίες επιβαρύνουν ατομικά τους Έλληνες, δεν ισχύουν χωρίς τυπικό νόμο που τις κυρώνει.
3. Μυστικά άρθρα συνθήκης δεν μπορούν ποτέ να ανατρέψουν τα φανερά.
4. Η κύρωση διεθνών συνθηκών δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης κατά το άρθρο 43 παράγραφοι 2 και 4.» (Βουλή των Ελλήνων, 2020).

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 36 απαιτείται η συγκατάθεση της Βουλής για τη σύναψη συνθηκών με αντικείμενο το εμπόριο, τη φορολογία, την οικονομική συνεργασία, τη συμμετοχή σε διεθνείς οργανισμούς ή ενώσεις ενώ σύμφωνα με τη παράγραφο 1 αυτού φαίνεται ότι ο Αρχηγός του Κράτος λειτουργεί αυτόνομα, αλλά ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας δεν ενεργεί μόνος του και όταν συνάπτει συνθήκες λειτουργεί ως όργανο της εκτελεστικής εξουσίας με την ευθύνη της κυβέρνησης και την προσυπογραφή του αρμόδιου υπουργού ή των αρμόδιων υπουργών (Ρούκουνας, 2004, σ. 142)

Η δεύτερη προϋπόθεση αφορά στην υπεροχή των κανόνων του διεθνούς δικαίου από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου του εσωτερικού δικαίου, γεγονός που δίνει στους κανόνες αυτούς υπερνομοθετική ισχύ και παράλληλα υποσυνταγματική ισχύ και κατατάσσει τους κανόνες του διεθνούς δικαίου από ιεραρχικής απόψεως μεταξύ του Συντάγματος και των τυπικών νόμων, δημιουργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο μια νέα βαθμίδα στην ελληνική έννομη τάξη, όπου οι κανόνες του διεθνούς δικαίου κατισχύουν των εσωτερικών νόμων, διαταγμάτων, αποφάσεων αλλά όχι του Συντάγματος. (Ράικος, 2018, σ. 407). Η νομοθετική εξουσία δεσμεύεται ώστε να μη ψηφίζει νόμους που είναι αντίθετοι προς το διεθνές δίκαιο και η δικαστική να μην τους εφαρμόζει. Σε περίπτωση σύγκρουσης μεταγενέστερου κανόνα διεθνούς δικαίου και προγενέστερου κανόνα εσωτερικού δικαίου, ισχύει ο πρώτος και αντίστοιχα ισχύουν και σε περίπτωση ύπαρξης μεταγενέστερου αντίθετου νόμου (Ρούκουνας, 2004, σ. 80). Οι κανόνες αυτοί του διεθνούς δικαίου δεν καταργούνται ή τροποποιούνται με νόμο, αλλά αν αναθεωρηθεί το άρθρο 28 παράγραφος 1 του Συντάγματος ή σύμφωνα με τους προβλεπόμενους κανόνες του διεθνούς δικαίου, δηλαδή είτε με τη δημιουργία αντίθετου μεταγενέστερου γενικού παραδεγμένου κανόνα (εθίμου) είτε με το πέρας της ισχύος της διεθνούς συνθήκης ή την καταγγελία αυτής (Ράικος, 2018, σ. 409).

Η τρίτη προϋπόθεση αφορά στον όρο της αμοιβαιότητας, ως προς την εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς, ένας όρος γενικός που είναι δύσκολο να οριστεί, να προσδιοριστεί και κυρίως να διαπιστωθεί από τα αρμόδια κρατικά όργανα. Ο όρος της αμοιβαιότητας απορρέει από την νομική ισότητα μεταξύ των κρατών και έχει ως αποτέλεσμα την ίση μεταχείριση των πολιτών μεταξύ των κρατών, διακρίνεται δε σε: **α)** διπλωματική αμοιβαιότητα, η οποία προβλέπεται σε διεθνή συνθήκη, **β)** νομοθετική ή τυπική αμοιβαιότητα, η οποία προβλέπεται από κανόνα του εσωτερικού δικαίου και **γ)** πραγματική ή ουσιαστική αμοιβαιότητα, η οποία είναι το αποτέλεσμα της πρακτικής των κρατικών οργάνων (Ρούκουνας, 2004, σ. 183). Στην περίπτωση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28 μια ερμηνεία που θα μπορούσε να δοθεί είναι ότι ο κανόνας διεθνούς συνθήκης που ζητείται να εφαρμοστεί θα πρέπει να ισχύει και να δεσμεύει και το κράτος ιθαγένειας του αλλοδαπού, δηλαδή η διαπίστωση διπλωματικής ή νομοθετικής αμοιβαιότητας (Ρούκουνας, 2004, σσ. 185-186).

Κριτική σχετικά με τον όρο της αμοιβαιότητας έχει υπάρξει ως προς τη συσχέτιση του όρου με τα θεμελιώδη ανθρώπινα δικαιώματα και ότι η προστασία αυτών των δικαιωμάτων δεν μπορεί να εξαρτηθεί από τον όρο της αμοιβαιότητας και από την αναζήτηση του σεβασμού αντίστοιχων δικαιωμάτων στο εκάστοτε κράτος μέρος (Ρούκουνας, 2004, σ. 186), αλλά πρέπει να εφαρμόζονται σε όλους τους κατοίκους του κράτους, καθώς σύμφωνα και με το άρθρο 5 παράγραφο 2 του ισχύοντος Συντάγματος προβλέπεται ότι *«Όλοι όσοι βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια απολαμβάνουν την απόλυτη προστασία της ζωής, της τιμής και της ελευθερίας τους, χωρίς διάκριση εθνικότητας, φυλής, γλώσσας και θρησκευτικών ή πολιτικών πεποιθήσεων. Εξαιρέσεις επιτρέπονται στις περιπτώσεις που προβλέπει το διεθνές δίκαιο. Απαγορεύεται η έκδοση αλλοδαπού που διώκεται για τη δράση του υπέρ της ελευθερίας.»* (Βουλή των Ελλήνων, 2020). Σύμφωνα με αυτή την διάταξη οι εξαιρέσεις που προβλέπει το διεθνές δίκαιο αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του Συντάγματος, έχουν συνταγματική ισχύ σε σχέση με την υπερνομοθετική που έχουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και καταργούνται μόνο με αναθεώρηση του Συντάγματος (Ράικος, 2018, σ. 411). Η ανάλυση των σχέσεων της εθνικής και υπερεθνικής έννομης τάξης, του νομοθετικού πλαισίου που συντελεί στο να αλληλοεπιδρούν μας δίνει μια πληρέστερη εικόνα για το πως η φορολογική εξουσία μπορεί να επηρεαστεί και να διαμορφωθεί μέσα σε αυτό το πλαίσιο.

1.2 Η επιρροή του διεθνούς δικαίου στην εσωτερική φορολογική έννομη τάξη

Η φορολογική εξουσία δεν περιορίζεται μόνο από το πλαίσιο που θέτει η εσωτερική έννομη τάξη αλλά και από την εκάστοτε υπερεθνική έννομη τάξη, της οποίας αποτελεί μέρος και με την οποία αλληλοεπιδρά. Η ελεύθερη διακίνηση των αγαθών, υπηρεσιών, κεφαλαίων και προσώπων, συντέλεσε στο να περιοριστεί κατά ένα μέρος η φορολογική εξουσία των κρατών, η οποία έπρεπε πλέον να προσαρμοστεί στο νέο διεθνές περιβάλλον και να αλληλοϋπάρξει με υπερεθνικές έννομες τάξεις που της έθεταν επιπλέον όρια αλλά ταυτόχρονα εμπλούτισαν τις αρχές που πρέπει να υπηρετεί. Στα πλαίσια της ελεύθερης μετακίνησης των βασικών συντελεστών της αγοράς και θέλοντας τα κράτη να διασφαλίσουν τα δημόσια έσοδα τους προέβλεψαν συνδεδετικούς δεσμούς με τα μετακινούμενα πρόσωπα στη βάση των αρχών της προσωπικότητας ή της εδαφικότητας, ειδικότερα υπάγουν στον φόρο όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, με τα οποία έχουν πολιτικό ή οικονομικό δεσμό. Σύμφωνα με την αρχή της προσωπικότητας έχει προβλεφθεί ως συνδεδετικό στοιχείο η κατοικία και η ιθαγένεια, ενώ σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας η τοποθεσία που βρίσκονται τα περιουσιακά στοιχεία των προσώπων ή η πηγή προέλευσης αυτών (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 285, 286).

Το δικαίωμα της ελεύθερης μετακίνησης των προσώπων και η δυνατότητα τους να εργάζονται και να αποκτούν εισόδημα και περιουσιακά στοιχεία σε κράτος διαφορετικό από αυτό της ιθαγένειας τους, περιορίζεται από το πρόβλημα που δημιουργεί η διπλή και πολλαπλή φορολογία, η οποία αντίκειται στην αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, καθώς άτομα με την ίδια φοροδοτική ικανότητα υπόκεινται σε διαφορετική φορολογική επιβάρυνση. Το φαινόμενο της διπλής ή πολλαπλής φορολογίας εμφανίζεται όταν το οικονομικό στοιχείο που υπόκειται σε φορολογική επιβάρυνση συνδέεται με περισσότερα κράτη, δηλαδή το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται στον ίδιο φόρο, για την ίδια φορολογητέα ύλη και την ίδια χρονική περίοδο σε περισσότερα του ενός κράτη και ρυθμίζεται συνήθως το πρόβλημα αυτό μέσω της σύναψης διεθνών συμβάσεων για αποφυγή διπλής φορολογίας. Η μέθοδος της σύναψης διεθνών συμβάσεων είναι μια πρακτική που επιτρέπεται από το διεθνές δίκαιο και την χρησιμοποιούν συχνά τα κράτη, καθώς τους επιτρέπει να συνεργάζονται και να παρέχουν διοικητική συνδρομή το ένα στο άλλο, προκειμένου όχι μόνο να αποφύγουν το φαινόμενο της διπλής φορολογίας αλλά και να ανακαλύψουν φορολογητέα ύλη και

να καταπολεμήσουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 287).

Στα πλαίσια αυτά και προκειμένου οι διεθνείς αυτές συμβάσεις να ισχύουν στην εσωτερική έννομη τάξη, το Σύνταγμα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 και την παράγραφο 2 του άρθρου 36, ρυθμίζει τις σχέσεις της διεθνούς και της εσωτερικής έννομης τάξης. Οι συνταγματικές αυτές διατάξεις έχουν ισχύ και στο φορολογικό δίκαιο, δηλαδή οι διατάξεις του εσωτερικού φορολογικού δικαίου δεν πρέπει να αντίκειται σε κανόνες διεθνών συμβατικών ρυθμίσεων που έχουν κυρωθεί με νόμο, διότι οι τελευταίοι υπερέχουν και κατισχύουν των εσωτερικών φορολογικών νόμων, διαταγμάτων και αποφάσεων, καθώς έχουν υπερνομοθετική ισχύ, η οποία τους έχει δοθεί από τις ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις. Επίσης, δεν έχει σημασία αν οι κανόνες αυτοί του εσωτερικού φορολογικού δικαίου είναι προγενέστεροι ή μεταγενέστεροι της επικύρωσης της διεθνούς σύμβασης (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 385).

Η αρχή της αμοιβαιότητας αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών φορολογικών συμβάσεων στους αλλοδαπούς και μπορεί να λάβει τη μορφή της τυπικής ή νομοθετικής αμοιβαιότητας και της ουσιαστικής ή πραγματικής αμοιβαιότητας, όπου στην τελευταία περίπτωση τα όργανα του κράτους, του οποίου την ιθαγένεια έχει ο αλλοδαπός εφαρμόζουν στην πράξη τη διεθνή φορολογική σύμβαση για τους Έλληνες. Η διαπίστωση της εφαρμογής του όρου της αμοιβαιότητας από το ξένο αντισυμβαλλόμενο κράτος δεν γίνεται αυτεπαγγέλτως από τα ελληνικά δικαστήρια, αλλά απαιτείται να αποδείξει ο διάδικος ότι δεν υφίσταται πραγματική αμοιβαιότητα, προκειμένου στη συνέχεια να μη τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της διεθνούς σύμβασης (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 385).

Η ερμηνεία των διμερών φορολογικών συμβάσεων πρέπει να γίνεται στα πλαίσια των διατάξεων της Σύμβασης της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών και της αρχής της καλής πίστης που αυτή επιτάσσει, ειδικότερα πρέπει να ερμηνεύονται όχι μόνο με τη συνήθη έννοια που δίνεται στους όρους που περιέχει η σύμβαση αλλά και σύμφωνα με τον σκοπό, το αντικείμενο και το συνολικό περιεχόμενο της σύμβασης (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 299). Οι διεθνείς φορολογικές συμβάσεις χρησιμοποιούν κυρίως συμβατικούς ορισμούς, προκειμένου να αποδώσουν τους τεχνικούς φορολογικούς όρους και όταν αυτοί δεν επαρκούν και παρουσιάζονται ελλείψεις και

ασάφειες παραπέμπουν στο εσωτερικό δίκαιο (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 387).

Η ανάλυση των σχέσεων που αναπτύσσονται μεταξύ της υπερεθνικής και εθνικής έννομης τάξης κατέδειξε ότι η λύση στο θεμελιώδες ζήτημα της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών είναι οι αμοιβαίες υποχωρήσεις και η εναρμόνιση των διαφόρων εννόμων τάξεων. Η συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου θεμελιώνει στην ουσία την κυριαρχία του κράτους σε ζητήματα φορολογικής εξουσίας αλλά από την άλλη ζητήματα όπως η φορολογία πολυεθνικών εταιρειών και γενικότερα η φορολογία της σύγχρονης ψηφιακής οικονομίας δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν αποκλειστικά από κράτη που λειτουργούν ανεξάρτητα φοβούμενα την απώλεια μέρους της εθνικής τους κυριαρχίας. Στα πλαίσια αυτά για να διατηρηθεί η φορολογική τους κυριαρχία πρέπει τα κράτη να λειτουργούν στο διεθνές πλαίσιο και να εναρμονίζονται με αυτό επιλύοντας τυχόν προβλήματα σύγκρουσης (Qureshi & Kymar, 2019, σελ. 10). Η φορολογική εξουσία λοιπόν, στα πλαίσια της εναρμόνισης του κράτους με διεθνείς υποχρεώσεις, περιορίζεται και από το διεθνές φορολογικό συμβατικό δίκαιο, το οποίο κατανέμει τη φορολογική εξουσία μεταξύ των κρατών με στοιχεία που συνδέονται είτε με το φορολογούμενο πρόσωπο είτε με την εδαφικότητα.

Κεφάλαιο 2: Αρχές κατοχυρωμένες στο διεθνές και ευρωπαϊκό δίκαιο ποινικής φύσεως που επηρεάζουν το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο

2.1 Η επιρροή της ΕΣΔΑ στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο

Οι διατάξεις της ΕΣΔΑ αναγνωρίζουν καταρχήν την εξουσία του κράτους να επιβάλλει φόρους και ειδικότερα στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου προβλέπεται ο σεβασμός του δικαιώματος της προστασίας της ιδιοκτησίας, η απόλαυση του οποίου όμως δεν θίγει την άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας του κράτους. Στη συνέχεια, το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ σχετικά με το δικαίωμα κάθε προσώπου για χρηστή απονομή δικαιοσύνης, φαίνεται με μια πρώτη ανάγνωση να αφορά διαφορές αστικού και ποινικού χαρακτήρα αλλά υπό προϋποθέσεις μπορεί να έχει εφαρμογή και σε διαφορές φορολογικού χαρακτήρα. Αρχικά η νομολογία του ΕΔΔΑ είχε τονίσει ότι οι φορολογικές διαφορές δεν περιέρχονται στη κατηγορία των ποινικών ή αστικών διαφορών και ειδικότερα στην υπόθεση *Ferrazzini vs Italy* την 12/7/2001 είχε κρίνει ότι τα φορολογικά ζητήματα αποτελούν σκληρό πυρήνα του κράτους και επεσήμανε το δημόσιο χαρακτήρα της σχέσης μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής αρχής (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 582).

Στη συνέχεια, όμως, η στάση του δεν ήταν τόσο απόλυτη απέναντι στις φορολογικές διαφορές και συγκεκριμένα έχει σχετικοποιηθεί με το πέρασμα του χρόνου, ως προς τις φορολογικές κυρώσεις που έχουν κατασταλτικό χαρακτήρα, οι οποίες υπό προϋποθέσεις μπορούν να συμπεριληφθούν στο ποινικό πεδίο και άρα στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, καθώς και άλλων διατάξεων αυτής που απαιτούν ποινικό χαρακτήρα όπως η περίπτωση της αρχής *ne bis in idem* και της εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης που αναλύονται κατωτέρω. Φορολογική κύρωση αποτελεί το εκάστοτε αναγκαστικό μέτρο που επιβάλλει βάσει νόμου η φορολογική αρχή, προκειμένου να αποτρέψει, να παύσει ή να τιμωρήσει παραβάσεις φορολογικού χαρακτήρα (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 582).

Τα κριτήρια που χρησιμοποιεί το ΕΔΔΑ για να προσδώσει σε μια διοικητική κύρωση ποινικό χαρακτήρα είναι αυτά που προσδιορίστηκαν στην υπόθεση *Engel* και λοιποί κατά Ολλανδίας, δηλαδή: **α)** ο νομικός χαρακτηρισμός του αδικήματος σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο όπου μελετάται αν η κύρωση έχει τιμωρητικό, αποτρεπτικό και κατασταλτικό χαρακτήρα και όχι απλά την χρηματική αποκατάσταση της ζημιάς που υπέστη το Δημόσιο, **β)** η φύση της παράβασης και αν η κύρωση έχει χαρακτήρα γενικό και αφορά όλους τους πολίτες και δεν απευθύνεται σε ειδική κατηγορία πολιτών που

τελούν υπό ειδικό καθεστώς και γ) η φύση και η βαρύτητα της επαπειλούμενης κύρωσης, όταν επιβάλλεται δηλαδή η πιο αυστηρή κύρωση που μπορούσε να επιβληθεί σε βαθμό που να διακυβεύεται η προσωπική ελευθερία του καταλογισθέντος προσώπου. Στα πλαίσια αυτά ο ποινικός χαρακτηρισμός της παράβασης αποτελεί τη σημαντικότερη προϋπόθεση ενώ σημαντικό ρόλο παίζει και ο ηθελημένος χαρακτήρας της παράβασης (Μουστάκας, 2018, σελ. 134 και Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 584).

Οι διατάξεις της ΕΣΔΔΑ μπορούν να τύχουν εφαρμογής σε περιπτώσεις φορολογικών κυρώσεων που δεν έχουν αποκλειστικά και μόνο οικονομικό χαρακτήρα, και οι οποίες στοχεύουν κυρίως στη τιμωρία και όχι στην αποκατάσταση της οικονομικής ζημιάς, όπως αποτελούν οι περιπτώσεις της προσωπικής κράτησης ή της προσωρινής αναστολής λειτουργίας ενός καταστήματος. Η προσωπική κράτηση πέραν του ότι μπορεί να ενταχθεί στις διατάξεις της ΕΣΔΑ, σύμφωνα με τα ανωτέρω κριτήρια, αντίκειται επίσης και στις διατάξεις του ενωσιακού δικαίου περί ελεύθερης κυκλοφορίας προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων και γι' αυτό σαν μέτρο έχει καταργηθεί. Στην τελευταία περίπτωση ο συμβιβασμός μεταξύ του καταστηματούχου και της φορολογικής διοίκησης κάτω από τη πίεση της παράτασης αναστολής λειτουργίας του καταστήματος ενέχει ποινική κύρωση, καθώς ο καταστηματούχος προκειμένου να αποφύγει τη δυσανάλογη γι' αυτόν ζημιά υποκύπτει στη μόνη λύση που έχει, τη σύναψη συμβιβασμού με τη φορολογική αρχή.

Οι διατάξεις της ΕΣΔΑ έχουν επηρεάσει κατά κάποιο βαθμό το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο, αν και όχι τόσο ώστε να επιφέρει σημαντικές αλλαγές, αλλά σε κάθε περίπτωση είναι εμφανής η παρουσία των διατάξεων της ΕΣΔΑ και στο φορολογικό δίκαιο, καθώς και των αρχών που απορρέουν από αυτήν και επηρεάζουν τις διοικητικές διαφορές στην εσωτερική έννομη τάξη, όπως είναι οι αρχές *ne bis in idem* και της εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης, οι οποίες έχουν ως νομοθετικό έρεισμα κυρίως το ποινικό δίκαιο.

2.2 Η αρχή ne bis in idem από την άποψη του φορολογικού δικαίου

2.2.1 Θεσμικό πλαίσιο της αρχής και θεωρητική προσέγγιση

Η αρχή ne bis in idem που κατά κυριολεξία σημαίνει «ου δις επ' αυτό» υπάρχει στις περισσότερες εσωτερικές έννομες τάξεις, μεταξύ των οποίων και στην ελληνική αλλά απαντάται και στην ενωσιακή και διεθνή έννομη τάξη και σημαίνει ότι κανείς δεν πρέπει να διώκεται ή να τιμωρείται δύο φορές για την ίδια αξιόποινη πράξη. Η αρχή ne bis in idem, δεν αποτελεί ρητή συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή σύμφωνα με την εσωτερική έννομη τάξη, αν και αυτή υπηρετεί την αρχή του κράτους δικαίου, την ασφάλεια δικαίου, την δίκαιη δίκη, την κοινωνική ειρήνη και προστατεύει τις ατομικές ελευθερίες των πολιτών, οπότε έμμεσα μπορεί να συναχθεί από τις διατάξεις του Συντάγματος και ειδικότερα τις παραγράφους 1 των άρθρων 2, 5 και 25, δηλαδή τις διατάξεις περί σεβασμού στην ανθρώπινη αξιοπρέπεια, την ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας και τον σεβασμό της αρχής της αναλογικότητας (Μουστάκας, 2018, σελ. 16, 20).

Νομοθετικό έρεισμα της αρχής αποτελεί το Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο και ειδικότερα η παράγραφος 1 του άρθρου 57 του ΚΠΔ, η οποία αναφέρει ότι *«Αν κάποιος έχει καταδικαστεί αμετάκλητα ή αθωωθεί ή έχει παύσει ποινική δίωξη εναντίον του, δεν μπορεί να ασκηθεί και πάλι εις βάρος του δίωξη για την ίδια πράξη, ακόμη και αν δοθεί σε αυτή διαφορετικός χαρακτηρισμός»*, δηλαδή δεν μπορεί να ασκηθεί εκ νέου δίωξη για την ίδια πράξη κατά προσώπου που έχει ήδη καταδικασθεί αμετάκλητα ή αθωωθεί ή έχει παύσει εναντίον του η ποινική δίωξη γι' αυτή την πράξη, ακόμα και αν δοθεί σε αυτή διαφορετικός χαρακτηρισμός (Μουστάκας, 2018, σελ. 10). Η εφαρμογή της διάταξης απαιτεί την ύπαρξη τριών προϋποθέσεων: **α)** την ταυτότητα του διωκόμενου προσώπου, δηλαδή το ίδιο πρόσωπο δεν μπορεί να διωχθεί εκ νέου για την ίδια αξιόποινη πράξη, **β)** την ταυτότητα της αξιόποινης πράξης, δηλαδή η νέα δίωξη δεν πρέπει να αφορά την ίδια αξιόποινη πράξη για την οποία ήδη δικάσθηκε το διωκόμενο πρόσωπο, έστω και αν υπάρχει διαφορετικός νομικός χαρακτηρισμός και **γ)** την ύπαρξη αμετάκλητης απόφασης καταδικαστικής ή αθωωτικής ή απόφασης που παύει την ποινική δίωξη (Μουστάκας, 2018, σελ. 22,24,30).

Η αρχή έχει λάβει υπερεθνικές διαστάσεις, καθώς κατοχυρώνεται: **α)** στην παράγραφο 7 του άρθρου 14 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα (ΔΣΑΠΔ) όπου αναφέρει ότι *«Κανείς δεν δικάζεται ούτε τιμωρείται για ένα*

αδίκημα για το οποίο έχει ήδη απαλλαγεί ή καταδικαστεί με οριστική απόφαση που εκδόθηκε σύμφωνα με το δίκαιο και την ποινική δικονομία κάθε χώρας»,

β) στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του 7ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), η οποία αναφέρει ότι *«Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους, για μια παράβαση για την οποία ήδη αθωώθηκε ή καταδικάσθηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού»* και

γ) στο άρθρο 50 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΧΘΔΕΕ), με τίτλο *«Δικαίωμα του προσώπου να μη δικάζεται ή να μην τιμωρείται ποινικά δύο φορές για την ίδια αξιόποινη πράξη»* στην οποία αναφέρεται ότι *«Κανείς δεν διώκεται ούτε τιμωρείται ποινικά για αδίκημα για το οποίο έχει ήδη αθωωθεί ή καταδικασθεί εντός της Ένωσης με οριστική απόφαση ποινικού δικαστηρίου σύμφωνα με το νόμο».*

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διεθνείς συνθήκες λοιπόν δεν επιτρέπεται η ποινική δίωξη και καταδίκη προσώπου που έχει ήδη με αμετάκλητη απόφαση αθωωθεί ή καταδικασθεί για αξιόποινη πράξη έχουσα τα ίδια πραγματικά περιστατικά. Το ΔΣΑΠΔ και η ΕΣΔΑ περιορίζουν την αρχή στα όρια του εθνικού κράτους ενώ ο ΧΘΔΕΕ της προσδίδει υπερεθνικό χαρακτήρα, καθώς την τοποθετεί στα όρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που περιλαμβάνει περισσότερα κράτη και εθνικές έννομες τάξεις (Ελευθερίου, 2018). Η νομολογία έχει δώσει διάφορες ερμηνείες στην αρχή *ne bis in idem* αλλά πέρα από την κατοχύρωση της αρχής στο πεδίο του ποινικού δικαίου μας ενδιαφέρει η ανάγνωση της στο πεδίο των διοικητικών διαφορών, δηλαδή σε περίπτωση ύπαρξης ποινικής και διοικητικής κύρωσης ή σε περιπτώσεις σώρευσης δύο ή περισσότερων διοικητικών κυρώσεων.

Σχετικά με την εφαρμογή της αρχής, το ΕΔΔΑ στην υπόθεση Engel και λοιποί κατά Ολλανδίας είχε προσδιορίσει τα τρία κριτήρια, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, δηλαδή τον νομικό χαρακτηρισμό του αδικήματος, τη φύση της παράβασης και τη φύση και τη βαρύτητα της επαπειλούμενης κύρωσης, τα οποία αν συντρέχουν τότε μπορούν οι διοικητικές κυρώσεις να αναχθούν σε υποθέσεις ποινικής φύσης και να υπαχθούν στην έννοια της ποινικής κατηγορίας και άρα να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* και στο πεδίο των λοιπών διοικητικών διαφορών (Μουστάκας, 2018, σελ. 131, 133, 134). Τα κριτήρια αυτά είναι σημαντικά για την εφαρμογή ή μη της αρχής στην περίπτωση των διοικητικών κυρώσεων και συγκεκριμένα στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου.

2.2.2 Η αρχή ne bis in idem στο φορολογικό δίκαιο

Η διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και κατά συνέπεια η ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής οδήγησε στην ποινικοποίηση των παραβάσεων φορολογικού χαρακτήρα και στην αντίστοιχη επιβολή ποινικών κυρώσεων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4337/2015 ποινικά αδικήματα φορολογικού χαρακτήρα, ενδεικτικά αποτελούν: α) η απόκρυψη εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή⁷, β) η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση ή ο ανακριβής συμψηφισμός ή η λήψη επιστροφής φόρου με παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης ή η διακράτηση ΦΠΑ και άλλων φόρων⁸, γ) η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση φόρου πλοίων⁹, δ) η έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων, η λήψη εικονικών ή η νόθευση φορολογικών στοιχείων¹⁰. Σχετικά με τις κυρώσεις που υφίσταται ο φορολογούμενος η εφαρμογή των αρχών της αναδρομικής ισχύος της ευνοϊκότερης ρύθμισης και της ne bis in idem δεν θεωρούνται δεδομένες όπως στο πεδίο του ποινικού δικαίου (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 672).

Συγκεκριμένα στην περίπτωση της σώρευσης κυρώσεων και διώξεων φορολογικού και ποινικού χαρακτήρα, δηλαδή της επιβολής διοικητικής και ποινικής κύρωσης για την ίδια παραβατική πράξη, όπως αποτελεί η περίπτωση των πολλαπλών τελών λαθρεμπορίου φαινόταν ότι η αρχή ne bis in idem θα διαδραμάτιζε αποφασιστικό ρόλο και θα συντελούσε στην αλλαγή της σχετικής νομοθεσίας στην εσωτερική έννομη τάξη. Το ΣτΕ αρχικά με την αριθ. 3611/2003 απόφασή του δεν αποδεχόταν τον ποινικό χαρακτήρα των πολλαπλών τελών λαθρεμπορίας και κατά συνέπεια και την εφαρμογή της αρχής ne bis in idem αλλά στη συνέχεια με την αριθ. 689/2009 απόφασή του αναγνωρίζει τον ποινικό τους χαρακτήρα και η αρχή γίνεται αποδεκτή με την αριθ. 3182/2010 μη οριστική απόφασή του (Μουστάκας, 2018, σελ. 434).

Οι μετέπειτα αποφάσεις του ΣτΕ με αριθ. 2067/2011 και 1741/2015 κινούνται προς την αντίθετη κατεύθυνση, ειδικότερα η πρώτη ανέφερε σαν σκεπτικό ότι αντίκειται σε διατάξεις του Συντάγματος και ότι η αποδοχή της νομολογίας του ΕΔΔΑ που αναγνώριζε τον ποινικό χαρακτήρα των πολλαπλών τελών λαθρεμπορίας θα

7. Ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 2 ετών για ποσό άνω των 100.000 ευρώ και κάθειρξη για ποσό άνω των 150.000 ευρώ.

8. Ποινή φυλάκισης για ποσό άνω των 50.000 ευρώ και κάθειρξη για ποσό άνω 100.000 ευρώ.

9. Ποινή φυλάκισης για ποσό άνω των 100.000 ευρώ και με κάθειρξη για ποσό άνω των 150.000 ευρώ.

10. Ποινή φυλάκισης 3 μηνών ή 1 χρόνο για ποσό άνω των 75.000 ευρώ ή κάθειρξη για ποσό άνω των 200.000 ευρώ.

προσέκρουε στην υπεροχή του Συντάγματος έναντι των διεθνών συμβάσεων, καθώς το Δικαστήριο έκρινε ότι η ΕΣΔΑ και τα Πρωτόκολλα αυτής, ως διεθνής σύμβαση, διαθέτει υπερνομοθετική ισχύ, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Συντάγματος και όχι υπερσυνταγματική ισχύ. Η δεύτερη απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ δεν επικεντρώθηκε στο ζήτημα της υπεροχής του Συντάγματος αλλά υιοθέτησε την αρχική θέση του Δικαστηρίου σχετικά με τον μη ποινικό χαρακτήρα των πολλαπλών τελών λαθρεμπορίας (Μουστάκας, 2018, σελ. 435).

Στη συνέχεια όταν το ζήτημα έφτασε στο ΕΔΔΑ, το τελευταίο με τις αποφάσεις του Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδας και Σισμανίδης και Σιταρίδης κατά Ελλάδας, αποδοκίμασε τη στάση του ΣτΕ, το οποίο, για λόγους συμμόρφωσης προς διεθνείς δεσμεύσεις της χώρας, με τις αριθ. 1992 και 1993/2016 αποφάσεις του εισήγαγε το έκτακτο ένδικο μέσο της Αιτήσεως Επαναλήψεως της Διαδικασίας αλλά δεν δέχτηκε όλες τις πτυχές της νομολογίας του ΕΔΔΑ, καθώς επέμεινε στη στάση του για μη αυτεπάγγελτη λήψη της αμετάκλητης ποινικής απόφασης για το ζήτημα των πολλαπλών τελών λαθρεμπορίας από το εκάστοτε διοικητικό δικαστήριο. Το ΕΔΔΑ, όμως, με την απόφασή του Α και Β κατά Νορβηγίας εισήγαγε και άλλο κριτήριο για την εφαρμογή της αρχής, αυτή της απουσίας στενού ουσιαστικού και χρονικού συνδέσμου μεταξύ των διαδικασιών (Μουστάκας, 2018, σελ. 436).

Η αρχή λοιπόν δεν παραβιάζεται όταν υπάρχει στενός ουσιαστικός και χρονικός σύνδεσμος μεταξύ των ποινικών και φορολογικών διαδικασιών και στα πλαίσια αυτά το ΕΔΔΑ τάσσεται υπέρ της πρόβλεψης ενιαίας διαδικασίας που θα εξετάζει χωριστά τις δύο διαδικασίες κατά τρόπο που να πληρούνται οι επιδιωκόμενοι σκοποί, ενώ το κράτος που έχει διακριτές διαδικασίες πρέπει να τεκμηριώνει τη χρονική και αντικειμενική σύνδεση των διαδικασιών, ότι λειτουργούν συμπληρωματικά και ότι το τελικό αποτέλεσμα υπακούει στις αρχές της αναλογικότητας και της προβλεψιμότητας (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 679).

Πέραν των ανωτέρω στην περίπτωση της σώρευσης πολλαπλών διοικητικών κυρώσεων, δηλαδή της ύπαρξης περισσότερων διοικητικών κυρώσεων κατά του ίδιου προσώπου για την ίδια παραβατική συμπεριφορά, η νομολογία είναι πιο φτωχή και η αρχή στην ουσία δεν εφαρμόζεται. Αρχικά, δεν ίσχυε η αρχή *ne bis in idem* με το σκεπτικό της μη ύπαρξης ίδιας ταυτότητας του προστατευόμενου έννομου αγαθού από τις διατάξεις που επιβάλλουν περισσότερες διοικητικές κυρώσεις. Έπειτα, μέχρι την έκδοση της μη οριστικής απόφασης του ΣτΕ 1091/2015 δημιουργήθηκαν προσδοκίες ως προς την ισχύ της, καθώς δέχθηκε την εφαρμογή της βάσει των κριτηρίων Engel. Με

την έκδοση, όμως, των αριθ. 3473/2017 και 134/2018 αποφάσεων το ΣτΕ επανήλθε στη προηγούμενη σκέψη του περί μη εφαρμογής της αρχής. Εν αντιθέσει με τα ανωτέρω, το ΣτΕ στα πλαίσια της γνωμοδοτικής του αρμοδιότητας της επεξεργασίας Προεδρικών Διαταγμάτων κανονιστικού χαρακτήρα τάσσεται υπέρ της ισχύος της αρχής στο ζήτημα της σώρευσης πολλαπλών διοικητικών κυρώσεων φορολογικού χαρακτήρα (Μουστάκας, 2018, σελ. 437).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, λοιπόν, οι αμοιβαίες υποχωρήσεις της εσωτερικής και της διεθνούς έννομης τάξης συνέβαλαν ώστε να ενισχυθεί η αρχή και να επεκταθεί αυτή στο φορολογικό δίκαιο, με στόχο να θέσει κάποια όρια στη φορολογική εξουσία και να προστατεύσει περαιτέρω τον φορολογούμενο από τη επιβολή δυσβάσταχτων ποινών που μακροπρόθεσμα δεν ωφελούν την αύξηση των δημόσιων εσόδων. Όταν επιβαρύνεται δυσβάσταχτα η θέση του φορολογούμενου με την επιβολή πολλαπλών ποινών, ποινικών και διοικητικών, τότε αυτός μακροπρόθεσμα δεν θα είναι σε θέση να συνεισφέρει τα μέγιστα στα δημόσια έσοδα.

Στόχος της εκάστοτε ποινής φορολογικού χαρακτήρα θα πρέπει να είναι η συμμόρφωση του φορολογούμενου και συγχρόνως η μη επιβάρυνσή του σε βαθμό που να μη μπορέσει να ορθοποδήσει οικονομικά, διότι έτσι τα έσοδα που θα διασφαλίσει η φορολογική διοίκηση θα είναι περιορισμένα ενώ μακροπρόθεσμα μπορεί να απωλέσει δημόσια έσοδα. Η στάση της εσωτερικής έννομης τάξης, λοιπόν αποδείχθηκε ισχυρότερη και η αρχή *ne bis in idem* προς το παρόν δεν επηρεάζει σημαντικά τον τομέα το φορολογικού δικαίου, σε κάθε περίπτωση, όμως, διαφαίνεται ότι η αρχή θα αποκτήσει ουσιαστικό ρόλο στο μέλλον, ανάλογα και με τη στάση που θα κρατήσει απέναντί της η διεθνής και η ευρωπαϊκή έννομη τάξη.

2.3 Η αρχή της εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης

Η αρχή αυτή έχει σαν νομοθετικό έρεισμα τις διατάξεις του ποινικού δικαίου και ειδικότερα στο άρθρο 2 του Ποινικού Κώδικα προβλέπεται η αναδρομική ισχύ του ηπιότερου νόμου και συγκεκριμένα αναφέρει ότι έχει εφαρμογή η διάταξη νόμου που οδηγεί σε ευμενέστερη μεταχείριση του κατηγορούμενου αν από την τέλεση της πράξης ως την αμετάκλητη εκδίκασή της ίσχυσαν περισσότερες διατάξεις νόμων. Η αρχή αυτή αποτελεί γενική αρχή του ευρωπαϊκού δικαίου, απορρέει από τις διατάξεις του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ αλλά και των συνταγματικών διατάξεων, γι' αυτό εφαρμόζεται και στο φορολογικό δίκαιο, καθώς προβλέπεται η αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπονται περισσότερες

κυρώσεις από το χρόνο τέλεσής των παραβάσεων αυτών μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 682).

Ο νομοθέτης δεσμεύεται να εφαρμόζει την αρχή αυτή, εφόσον η αποτελεσματική καταστολή μπορεί να επιτευχθεί μέσω της εφαρμογής ηπιότερων των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, ενώ η εφαρμογή ή όχι του ευνοϊκότερου χαρακτήρα του νόμου κρίνεται για συγκεκριμένη περίπτωση και αφού εξετασθούν όλες οι νομοθετικές ρυθμίσεις που είναι σχετικές με το χρόνο που διαπράχθηκε η παράνομη συμπεριφορά έως την εκδίκαση της υπόθεσης. Η αρχή αυτή βέβαια μπορεί να καμφθεί από αντίθετη νομοθετική διάταξη που δεν επιτρέπει την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης αλλά υπό τον όρο ότι δικαιολογείται επαρκώς και δεν προσβάλλονται τα ουσιώδη έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 683).

Οι διατάξεις του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ, περί μη επιβολής ποινής άνευ νόμου, μη επιβολής ποινής βαρύτερης από εκείνη που επιβαλλόταν κατά τη στιγμή της διάπραξης του αδικήματος, μη καταδίκης κάποιου για πράξη ή παράλειψη που δεν αποτελούσε αδίκημα τη στιγμή που διαπράχθηκε σε συνδυασμό με την εφαρμογή των κριτηρίων Engel σχετικά με τον χαρακτηρισμό της ποινής δικαιολογούν την εφαρμογή της αρχής και στον τομέα του φορολογικού δικαίου και ειδικότερα στην περίπτωση της επιβολής διοικητικών κυρώσεων. Επιπλέον, όσον αφορά την εσωτερική έννομη τάξη έρεισμα της αρχής αποτελούν και οι συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας και αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος στην περιουσία (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 682).

Η νομολογία έχει ασχοληθεί με την αρχή αυτή και ειδικότερα το ΣτΕ με την αριθ. 2221/2018 απόφασή του, η οποία αφορά στην επιβολή προστίμου για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, δηλαδή την επιβολή διοικητικών προστίμων για τις παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και της παράλειψης έκδοσης τέτοιων στοιχείων. Το ΣτΕ στην απόφασή του αυτή αποδέχεται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης διοικητικής κύρωσης σαν γενική αρχή του ευρωπαϊκού δικαίου η οποία απορρέει από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών - μελών αλλά θεωρεί ότι ισχύει μόνο ως προς τις φορολογικές κυρώσεις εκείνες που έχουν επαρκή σύνδεσμο με το ευρωπαϊκό ενωσιακό δίκαιο και ότι εφαρμόζεται στα πλαίσια της αρχής της αναλογικότητας. Ειδικότερα, το ΣτΕ ανέφερε ότι σύμφωνα με το ευρωπαϊκό δίκαιο και την γενική αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διοικητικής κύρωσης, πρέπει να εφαρμοστεί η επιεικέστερη διάταξη, που έχει δηλαδή τα λιγότερα επαχθή για τον φορολογούμενο οικονομικά αποτελέσματα, σύμφωνα και

με τα όσα ορίζει η αρχή της αναλογικότητας και άρα στην συγκεκριμένη περίπτωση εφόσον ο νεότερος ν. 4337/2015 δεν προβλέπει πλέον την επιβολή προστίμου για τις παραβάσεις της έκδοσης εικονικών τιμολογίων, τότε δεν πρέπει να εφαρμοστούν, οι προηγούμενες δυσμενέστερες διατάξεις του ν. 2523/1997 που τις προέβλεπαν.

Επίσης, το ΣτΕ με τις αριθ. 351/2019 και 2691/2019 αποφάσεις του αναφέρει ότι η αρχή αυτή αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου που απορρέει από τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας ως προς τον περιορισμό του δικαιώματος στην περιουσία και αναφέρθηκε και στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ που κατοχυρώνει τη συγκεκριμένη αρχή και καλύπτει και τις χρηματικές διοικητικές κυρώσεις μεγάλου ύψους αλλά και μικρότερων προστίμων, όπως κρίνει η δεύτερη απόφαση, για παραβάσεις της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, που σύμφωνα και με τα κριτήρια Engel χαρακτηρίζονται ως ποινικής φύσεως. Στις αποφάσεις αυτές επαναλαμβάνεται το γεγονός ότι η αρχή δεν είναι απόλυτη και εφαρμόζεται στα πλαίσια της αρχής της αναλογικότητας και αναφέρεται επίσης στην πρώτη εκ αυτών ότι αν η αρχή δεν μπορεί να εφαρμοσθεί λόγω μη ύπαρξης επαρκούς συνδέσμου της διαφοράς με το ευρωπαϊκό ενωσιακό δίκαιο τότε το Δικαστήριο εξετάζει τη διαφορά και στα πλαίσια των προβλεπόμενων στην ΕΣΔΑ (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 684,687).

Το εθνικό δίκαιο λοιπόν ναι μεν προβλέπει το γενικό πλαίσιο της εφαρμογής της ανωτέρω αρχής, σύμφωνα με την αρχή της ισότητας και της αναλογικότητας, αυτή όμως παίρνει μια εξειδικευμένη μορφή στο πλαίσιο της διεθνούς και ευρωπαϊκής έννομης τάξης και με αυτή τη μορφή εισέρχεται και εμπλουτίζει την εθνική έννομη τάξη και επηρεάζει το φορολογικό δίκαιο. Η υπερεθνική έννομη τάξη λοιπόν είτε υπερισχύει είτε όχι της εθνικής, το σίγουρο είναι ότι εμπλουτίζει την τελευταία με αρχές και κανόνες που δημιουργούν προστιθέμενο όφελος στους πολίτες και συμβάλλουν ώστε να αποτρέπονται αυθαιρεσίες της φορολογικής εξουσίας και δυσβάσταχτα επαχθή για τον φορολογούμενο αποτελέσματα, ενισχύοντας παράλληλα την ασφάλεια δικαίου και το κράτος δικαίου.

Κεφάλαιο 3: Το φορολογικό δίκαιο από τη σκοπιά του ευρωπαϊκού ενωσιακού δικαίου

3.1. Η σχέση της ενωσιακής με την εσωτερική έννομη τάξη από τη σκοπιά του ενωσιακού δικαίου

Η ευρωπαϊκή έννομη τάξη αποτελείται από το σύνολο των κανόνων: **α)** του πρωτογενούς δικαίου, δηλαδή τις ιδρυτικές συνθήκες με τις τροποποιήσεις και συμπληρώσεις τους, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στη Μεταρρυθμιστική Συνθήκη της Λισαβόνας, η οποία αποτελείται από τη Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση και τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τις συνθήκες προσχώρησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση και **β)** του παραγώγου ευρωπαϊκού δικαίου, δηλαδή το σύνολο των κανόνων δικαίου που παράγονται από τα ενωσιακά όργανα σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία άσκησης των δικαιοπαραγωγικών τους αρμοδιοτήτων και αφορούν τους κανονισμούς, οδηγίες, αποφάσεις, συστάσεις και γνώμες (Παπαγιάννης, 2016, σσ. 285, 287). Το σύνολο των κανόνων αυτών συνθέτουν την ευρωπαϊκή έννομη τάξη, η οποία διαφέρει από τις έννομες τάξεις των κρατών μελών και η οποία αναπτύσσει την ισχύ της στα πλαίσια της ύπαρξης ενωσιακών αρμοδιοτήτων, υπηρετώντας τους σκοπούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο πρωτογενές δίκαιο αυτής (Βενιζέλος, 2008, σ. 210).

Η εσωτερική έννομη τάξη διευρύνθηκε με την προσθήκη νέων κανόνων δικαίου παραγόμενων από την ευρωπαϊκή έννομη τάξη (Παπαδοπούλου, 2009, σ. 470), της οποίας η νομοθετική πρωτοβουλία και η νομοπαραγωγική δυνατότητα διευρύνεται σημαντικά και όλο και περισσότεροι κανόνες του ευρωπαϊκού δικαίου, πρωτογενούς και παραγώγου, εμπλουτίζουν το εσωτερικό δίκαιο. Οι δύο έννομες τάξεις διαπλέκονται και αλληλοεξαρτώνται σε τέτοιο βαθμό που καθίσταται αναπόφευκτη η σύγκρουση μεταξύ τους. Η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν είναι ομοσπονδιακό κράτος με δικό της Σύνταγμα και διατάξεις ανώτερης ισχύος των δικαϊκών κανόνων των κρατών που την απαρτίζουν, αντίθετα τα κράτη μέλη θέτουν σε προτεραιότητα τους κανόνες της εσωτερικής έννομης τάξης και υπερασπίζονται πρωτίστως τις συνταγματικές τους διατάξεις (Παπαγιάννης, 2016, σ. 339). Το Ευρωπαϊκό δίκαιο από την σκοπιά του αξιώνει την υπεροχή του και την εφαρμογή του έναντι ακόμη και των συνταγματικών διατάξεων (Παπαδοπούλου, 2009, σ. 473).

Η Ευρωπαϊκή Ένωση υπερασπίζεται την αυτονομία της ενωσιακής έννομης τάξης και την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή του ευρωπαϊκού δικαίου στο εσωτερικό

των κρατών μελών, τα οποία θέτει ως προϋπόθεση της ύπαρξής της και της ομαλής λειτουργίας της. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πέραν των ανωτέρω, προκειμένου να διαπιστώσει την υπεροχή του ενωσιακού δικαίου έναντι του εθνικού, έχει επισημάνει στην νομολογία του, την ηθελημένη μεταβίβαση κυριαρχικών δικαιωμάτων των κρατών μελών στην Ένωση, την μη ανάληψη δράσης έναντι προηγούμενων δεσμεύσεων τους και την αμεσότητα της ισχύος ορισμένων πηγών του παραγώγου δικαίου της Ένωσης (Παπαγιάννης, 2016, σ. 340).

Ειδικότερα, ως προς το ζήτημα της αμεσότητας των ενωσιακών κανόνων δικαίου, σχετικά με το πρωτογενές ευρωπαϊκό δίκαιο, απαιτείται η διαμεσολάβηση των κρατών μελών, μέσω της επικύρωσης των ιδρυτικών ή τροποποιητικών συνθηκών, σύμφωνα με τις συνταγματικές τους προβλέψεις και την εισδοχή τους έτσι στην εσωτερική έννομη τάξη των κρατών μελών (Παπαγιάννης, 2016, σ. 327). Οι ιδρυτικές, τροποποιητικές ή συμπληρωματικές συνθήκες της Ευρωπαϊκής Ένωσης διαφέρουν από τις συνθήκες του διεθνούς δικαίου, καθώς παρόλο που απαιτούν τη διαμεσολάβηση των κρατών μελών για την ένταξή τους στην εσωτερική έννομη τάξη, δημιουργούν ωστόσο και συνθέτουν την ενωσιακή έννομη τάξη και γι' αυτό τον λόγο, σύμφωνα με τα θεσμικά όργανα της Ένωσης και τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η ιδιαιτερότητα της φύσης του ευρωπαϊκού δικαίου καθιστά την ισχύ του υπέρτερη και των Συνταγματικών διατάξεων των κρατών μελών (Ρούκουνας, 2004, σ. 79).

Σχετικά με το παράγωγο ευρωπαϊκό δίκαιο, ορισμένες διατάξεις του μπορούν να αποκτήσουν άμεσο αποτέλεσμα, δηλαδή αμεσότητα εφαρμογής στο εσωτερικό των κρατών μελών, η οποία διαπιστώνεται ειδικότερα από τα εξής στοιχεία: **α)** το αδιαμεσολάβητο, δηλαδή δεν απαιτούνται συμπληρωματικές ενέργειες ή διαμεσολάβηση των κρατών μελών για να αναπτύξουν οι κανόνες αυτοί τις έννομες συνέπειές τους στο εσωτερικό των κρατών μελών, **β)** το επικλητό, τη δυνατότητα του ιδιώτη να επικαλείται αυτή την αμεσότητα ενώπιον των εθνικών του αρχών και **γ)** το αυτεπάγγελτο του εθνικού δικαστή να διαπιστώσει την ύπαρξη του ενωσιακού κανόνα. Βασικές προϋποθέσεις για την ύπαρξη της αμεσότητας αποτελεί, πρώτον η σαφήνεια του ενωσιακού κανόνα, δηλαδή να μην επιδέχεται περιθώρια ερμηνείας ούτε να υφίσταται διακριτική ευχέρεια στο κράτος μέλος, ως προς το αποτέλεσμα του και δεύτερον να είναι ανεπιφύλακτος, δηλαδή απαλλαγμένος από αιρέσεις και προθεσμίες και να μην απαιτούνται συμπληρωματικά μέτρα (Παπαγιάννης, 2016, σσ. 328-330).

Η νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, βασιζόμενη κυρίως στο σκεπτικό της ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου, της αμεσότητας της ισχύος και του άμεσου αποτελέσματός του, προκειμένου να διασφαλιστεί η ενότητά του και η επίτευξη των ενωσιακών στόχων, αναφέρει ότι οποιοσδήποτε ενωσιακός κανόνας υπερισχύει οποιουδήποτε κανόνα της εσωτερικής έννομης τάξεως, συμπεριλαμβάνοντας έτσι και τις συνταγματικές διατάξεις (Παπαγιάννης, 2016, σ. 340). Ειδικότερα, στην υπόθεση 6/64 Costa/ENEL της 15 Ιουλίου 1964, το δικαστήριο αποφάσισε ότι, *«εφ' όσον το δίκαιο που γεννήθηκε από τη Συνθήκη απορρέει από αυτόνομη πηγή δικαίου, δεν είναι δυνατόν, λόγω του ιδιόμορφου πρωτότυπου χαρακτήρα του, να του αντιτάσσεται οποιοδήποτε εσωτερικό νομοθετικό κείμενο, χωρίς να χάνει τον κοινοτικό του χαρακτήρα και χωρίς να διακυβεύεται η νομική βάση της ίδιας της Κοινότητας»* (eur-lex.europa.eu, 2020). Στα πλαίσια του εσωτερικού δικαίου οι διατάξεις που αντίκεινται στο ευρωπαϊκό δίκαιο, παραμένουν ανενεργές και δεν εφαρμόζονται, μέχρι τελικώς να ακυρωθούν, καθώς τα κράτη μέλη οφείλουν να εξαλείψουν από την εσωτερική τους έννομη τάξη τον κανόνα δικαίου που αντίκειται στον ευρωπαϊκό (Παπαγιάννης, 2016, σ. 341).

Στις ιδρυτικές ή τροποποιητικές Συνθήκες της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν υφίσταται διάταξη που να ορίζει την υπεροχή του ευρωπαϊκού έναντι του εσωτερικού δικαίου, προσαρτήθηκε όμως δήλωση με α/α 17 και τίτλο *«Δήλωση σχετικά με την υπεροχή»*, στην οποία τα κράτη μέλη αποδέχονται την αρχή της υπεροχής σύμφωνα με την νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την γνωμοδότηση της Νομικής Υπηρεσίας του Συμβουλίου, όπου ειδικότερα, αναφέρεται: *«Η Διάσκεψη υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι Συνθήκες και το δίκαιο που θεσπίζεται από την Ένωση βάσει των Συνθηκών υπερισχύουν του δικαίου των κρατών μελών, υπό τους όρους που ορίζονται στην εν λόγω νομολογία. Επίσης, η Διάσκεψη αποφάσισε να προσαρτηθεί στην παρούσα τελική πράξη η γνωμοδότηση της Νομικής Υπηρεσίας του Συμβουλίου σχετικά με την υπεροχή, η οποία περιλαμβάνεται στο έγγραφο 11197/07 (JUR 260):*

Γνωμοδότηση της Νομικής Υπηρεσίας του Συμβουλίου της 22ας Ιουνίου 2007: Από τη νομολογία του Δικαστηρίου απορρέει ότι η υπεροχή του κοινοτικού δικαίου αποτελεί θεμελιώδη αρχή του εν λόγω δικαίου. Σύμφωνα με το Δικαστήριο, η αρχή αυτή είναι συνυφασμένη με τον ιδιαίτερο χαρακτήρα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Κατά την πρώτη απόφαση στο πλαίσιο αυτής της πάγιας νομολογίας (Costa/ENEL, 15 Ιουλίου 1964, υπόθεση 6/64) δεν υπήρχε μνεία της υπεροχής στη Συνθήκη, πράγμα που

εξακολουθεί να συμβαίνει και σήμερα. Το γεγονός ότι η αρχή της υπεροχής δεν θα περιληφθεί στη μελλοντική Συνθήκη ουδόλως μεταβάλλει την ύπαρξη της αρχής και την υφιστάμενη νομολογία του Δικαστηρίου.» (eur-lex.europa.eu, 2020).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω από την σκοπιά του ευρωπαϊκού δικαίου και της νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δίκαιο που προέκυψε από τις Ευρωπαϊκές Συνθήκες, απορρέει από αυτόνομη πηγή δικαίου και λόγω του ιδιόμορφου πρωτότυπου χαρακτήρα του υπερισχύει όλων των διατάξεων του εσωτερικού δικαίου. Από την άλλη άποψη όμως οι Ευρωπαϊκές Συνθήκες και όλες οι διμερείς και πολυμερείς συνθήκες, παράγουν δίκαιο, όταν επικυρωθούν και ενσωματωθούν στην εσωτερική έννομη τάξη με ηθελημένη πράξη των κρατών μελών, τα οποία αποφασίζουν σύμφωνα με τις συνταγματικές τους προβλέψεις αν θα ισχύσει μια συνθήκη ή συμφωνία, αν θα μεταβιβασθούν αρμοδιότητες ή αν θα περιοριστεί η κυριαρχία τους, προς όφελος ενός γενικότερου συμφέροντος. (Ράικος, 2018, σ. 413)

Παρόλο που τα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξακολουθούν να είναι κυρίαρχα και κύριοι των συνθηκών, ενώ ο περιορισμός της κυριαρχίας τους και η μεταβίβαση μέρους αυτής στην Ευρωπαϊκή Ένωση πραγματοποιείται σύμφωνα με τις συνταγματικές τους διατάξεις, η ενωσιακή έννομη τάξη θεωρεί δεδομένη την υπεροχή της έναντι της εθνικής, έχοντας ως στόχο την ενιαία και ομοιόμορφη εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου, το οποίο τίθεται ως προϋπόθεση για την ομαλή λειτουργία της ίδιας της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της επίτευξης των σκοπών και αρχών της σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο αυτής.

3.2 Η σχέση της ενωσιακής με την εσωτερική έννομη τάξη από τη σκοπιά του εσωτερικού δικαίου

Το ελληνικό κράτος εγκαθιδρύει την έννομη τάξη του με το Σύνταγμα του και προσδίδει στους κανόνες δικαίου που παράγουν τα όργανα του κράτους ιεραρχική δομή σε μορφή πυραμίδας. Οι κανόνες δικαίου της εκάστοτε βαθμίδας της πυραμίδας πρέπει να είναι σε αρμονία με τους κανόνες δικαίου που ανήκουν σε ανώτερη βαθμίδα της πυραμίδας. Η πυραμίδα των κανόνων δικαίου στηρίζεται στο Σύνταγμα, το οποίο ρυθμίζει τον τρόπο με τον οποίο θα προσχωρήσει η Ελλάδα στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Ο ρόλος της πυραμίδας είναι σημαντικός, προκειμένου να καθοριστεί ποιος θα είναι ο κανόνας που θα επικρατήσει σε περίπτωση σύγκρουσης και διαφορετικών ρυθμίσεων για το ίδιο θέμα. Ενδεικτικά, η εσωτερική έννομη τάξη αποτελείται από κανόνες του ευρωπαϊκού δικαίου, διατάξεις του Συντάγματος, τους γενικώς παραδεδεγμένους

κανόνες διεθνούς δικαίου και τις διεθνείς συμβάσεις, εφ' άπαξ νόμους, νομοθετικές πράξεις, κανονιστικές πράξεις εκ του Συντάγματος, εφ' άπαξ κανονιστικά διατάγματα, κανονιστικά διατάγματα με νομοθετική εξουσιοδότηση, κανονιστικές πράξεις άλλων οργάνων της διοίκησης με νομοθετική εξουσιοδότηση, εκτελεστικά κανονιστικά διατάγματα και άλλες πράξεις της διοίκησης (Παντελής, 2018, σσ. 422-423).

Το ζήτημα της συνύπαρξης της ευρωπαϊκής και της εσωτερικής έννομης τάξης από την σκοπιά του εσωτερικού δικαίου, προβλέπεται στο άρθρο 28 του Συντάγματος, το οποίο αποσκοπεί στη λειτουργική συνύπαρξη και εναρμόνιση των δύο εννόμων τάξεων και στην αποφυγή των συγκρούσεων. Ειδικότερα, με τις παραγράφους 2 και 3 του ανωτέρω άρθρου αντιμετωπίζονται τα όποια προβλήματα σύγκρουσης μπορεί να ανακύψουν στη σχέση των δύο εννόμων τάξεων, μέσω της αναγνώρισης ευρύ πεδίου αρμοδιοτήτων στα ευρωπαϊκά θεσμικά όργανα (Ρούκουνας, 2004, σ. 79). Το άρθρο 28 αποτελεί θεμέλιο για την συμμετοχή της Χώρας στις διαδικασίες της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, όπως αναφέρεται στην ερμηνευτική δήλωση του άρθρου αυτού, που εισήχθη με την συνταγματική αναθεώρηση του 2001 (Βουλή των Ελλήνων, 2020).

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Συντάγματος, ορίζεται: *«Για να εξυπηρετηθεί σπουδαίο εθνικό συμφέρον και να προαχθεί η συνεργασία με άλλα κράτη, μπορεί να αναγνωρισθούν, με συνθήκη ή συμφωνία, σε όργανα διεθνών οργανισμών αρμοδιότητες που προβλέπονται από το Σύνταγμα. Για την ψήφιση νόμου που κυρώνει αυτή τη συνθήκη ή συμφωνία απαιτείται πλειοψηφία των τριών πέμπτων του όλου αριθμού των βουλευτών.»* (Βουλή των Ελλήνων, 2020). Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις επιτρέπεται να μεταβιβάζονται συνταγματικές αρμοδιότητες, χωρίς αυτές να καθορίζονται συγκεκριμένα, σε όργανα διεθνών οργανισμών, των οποίων η Χώρα είναι μέλος, δηλαδή επιτρέπει την άσκηση δημόσιας εξουσίας από όργανα διεθνών οργανισμών και όχι αποκλειστικά από συνταγματικά οργανωμένα κρατικά όργανα. Η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, νομοθετικών, εκτελεστικών και δικαστικών, σε όργανα διεθνών οργανισμών επιτρέπεται υπό την προϋπόθεση του σεβασμού των βάσεων του δημοκρατικού πολιτεύματος και των θεμελιωδών ανθρώπινων δικαιωμάτων. (Ράικος, 2018, σσ. 411-412)

Ειδικότερα, οι διατάξεις αυτές προβλέπουν δύο ουσιαστικές και δύο τυπικές προϋποθέσεις που πρέπει να εκπληρούνται, προκειμένου να αναγνωρισθούν αρμοδιότητες που προβλέπονται από το Σύνταγμα σε όργανα διεθνών οργανισμών. Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις αφορούν πρώτον στην εξυπηρέτηση σπουδαίου εθνικού συμφέροντος και δεύτερον στην προαγωγή της συνεργασίας με άλλα κράτη, ενώ οι

τυπικές προϋποθέσεις αφορούν στην: **α)** ύπαρξη διεθνούς συνθήκης ή συμφωνίας και **β)** ψήφιση κυρωτικού νόμου, δηλαδή την επικύρωσή αυτής της διεθνούς συνθήκης ή συμφωνίας από την αυξημένη πλειοψηφία των τριών πέμπτων (180 από 300) του όλου αριθμού των βουλευτών (Βενιζέλος, 2008, σ. 197).

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις οι κανόνες αυτοί των διεθνών συνθηκών, που σχετίζονται με την αναγνώριση αρμοδιοτήτων σε όργανα διεθνών οργανισμών, αποκτούν συνταγματική ισχύ και αναστέλλουν την αντίστοιχη ισχύ των συνταγματικών διατάξεων, ως προς τα κρατικά όργανα. Ειδικότερα, το πρωτογενές δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή οι ιδρυτικές συνθήκες, τροποποιητικές και συμπληρωματικές, που προβλέπουν ότι οι πράξεις των ενωσιακών οργάνων είναι άμεσα εκτελεστές στο εσωτερικό των κρατών μελών, έχουν συνταγματική ισχύ ενώ το παράγωγο ευρωπαϊκό δίκαιο έχει υπερνομοθετική ισχύ και η αμεσότητα της ισχύος τους σχετίζεται με την μεταβίβαση νομοθετικών αρμοδιοτήτων στα ενωσιακά όργανα (Ράικος, 2018, σ. 416).

Επίσης, στην παράγραφο 3 του άρθρου 28 του Συντάγματος ορίζεται: *«Η Ελλάδα προβαίνει ελεύθερα, με νόμο που ψηφίζεται από την απόλυτη πλειοψηφία του όλου αριθμού των βουλευτών, σε περιορισμούς ως προς την άσκηση της εθνικής κυριαρχίας της, εφόσον αυτό υπαγορεύεται από σπουδαίο εθνικό συμφέρον, δεν θίγει τα δικαιώματα του ανθρώπου και τις βάσεις του δημοκρατικού πολιτεύματος και γίνεται με βάση τις αρχές της ισότητας και με τον όρο της αμοιβαιότητας.»* (Βουλή των Ελλήνων, 2020).

Ειδικότερα, οι διατάξεις αυτές προβλέπουν πέντε ουσιαστικές προϋποθέσεις και δύο τυπικές που πρέπει να εκπληρούνται, προκειμένου να προβεί η Χώρα σε περιορισμό της άσκησης της εθνικής της κυριαρχίας. Οι ουσιαστικές προϋποθέσεις αφορούν πρώτον στο να υπαγορεύεται από σπουδαίο εθνικό συμφέρον, δεύτερον να μη θίγονται τα δικαιώματα του ανθρώπου, τρίτον να μη θίγονται οι βάσεις του δημοκρατικού πολιτεύματος, τέταρτον να γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της ισότητας και πέμπτον σύμφωνα με τον όρο της αμοιβαιότητας ενώ οι τυπικές προϋποθέσεις αφορούν: **α)** στην ψήφιση νόμου και **β)** την απόλυτη πλειοψηφία του όλου αριθμού των βουλευτών (151/300). Το όργανο που διαπιστώνει την ύπαρξη των ανωτέρω προϋποθέσεων και λαμβάνει στη συνέχεια την σχετική απόφαση είναι η Βουλή, δηλαδή η νομοθετική εξουσία, ως όργανο έκφρασης της λαϊκής βούλησης, αποφασίζει για την μεταβίβαση συνταγματικών αρμοδιοτήτων σε όργανα διεθνών οργανισμών ή για τον περιορισμό της εθνικής κυριαρχίας (Βενιζέλος, 2008, σ. 198).

Από την παρουσίαση των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28 διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 απαιτούν αυστηρότερες τυπικές προϋποθέσεις και ηπιότερες ουσιαστικές ενώ οι διατάξεις της παραγράφου 3 το αντίστροφο, παρόλο που και οι δύο περιορίζουν την άσκηση της εθνικής κυριαρχίας, καθώς και η μεταβίβαση συνταγματικών αρμοδιοτήτων συνιστά περιορισμό της κρατικής κυριαρχίας. Ο περιορισμός της εθνικής κυριαρχίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 μπορεί να μη θίγει συνταγματικές αρμοδιότητες και να αφορά σε περιορισμό μέρους της εδαφικής κυριαρχίας για λόγους στρατιωτικών ή διπλωματικών διευκολύνσεων άλλων κυρίαρχων κρατών. Οι αυστηρότερες προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28, αποτελούν από την οπτική του εσωτερικού δικαίου κριτήρια ελέγχου της έννομης τάξης των διεθνών οργανισμών ή των άλλων κρατών υπέρ των οποίων αναγνωρίζεται περιορισμός της εθνικής κυριαρχίας ή μεταβίβασης συνταγματικών αρμοδιοτήτων. (Βενιζέλος, 2008, σσ. 198, 204)

Ο νόμος 945/1979 (Α' 170), με τίτλο «Περί κυρώσεως της Συνθήκης Προσχώρησης της Ελλάδος εις την Ευρωπαϊκήν Οικονομική Κοινότητα και την Ευρωπαϊκήν Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας, ως και της συμφωνίας περί προσχώρησης της Ελλάδος εις την Ευρωπαϊκήν Κοινότητα Άνθρακος και Χάλυβος» στο προοίμιο του αναφέρει ότι κυρώνονται οι συνθήκες προσχώρησης της χώρας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και ότι έχει ισχύ νόμου, κατά το άρθρο 28 του Συντάγματος, χωρίς όμως να αναφέρει ειδικότερη παράγραφο αυτού (Εθνικό Τυπογραφείο, 2020).

Οι επόμενες συνθήκες προσχώρησης νέων κρατών μελών και οι τροποποιήσεις των ιδρυτικών συνθηκών της Ευρωπαϊκής Ένωσης πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της διαδικασίας κύρωσης των διεθνών συνθηκών και σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 και στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 και όχι σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28. Με την αναθεώρηση του 2001 και την ερμηνευτική δήλωση που προστέθηκε, η οποία καθιστά το άρθρο 28 ως θεμέλιο της συμμετοχής της Χώρας στις ευρωπαϊκές διαδικασίες ολοκλήρωσης, αναγνωρίζεται η δυναμικότητα και η πολυπλοκότητα των διαδικασιών της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, καθώς στις περισσότερες περιπτώσεις απαιτείται η συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28.

Ειδικότερα, η κύρωση των τροποποιήσεων ή συμπληρώσεων των ιδρυτικών συνθηκών μπορεί να απαιτεί τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28, ενώ η κύρωση μιας συμφωνίας που συνάπτει η Ευρωπαϊκή Ένωση με τρίτες χώρες μπορεί να απαιτεί τη συνήθη διαδικασία της παραγράφου 1 αυτού, τα δε

ζητήματα της Κοινής Εξωτερικής Πολιτικής και Πολιτικής Ασφάλειας να απαιτούν την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 (Βενιζέλος, 2008, σσ. 199,201).

Η σχέση ενωσιακού και εθνικού δικαίου ρυθμίζεται στο άρθρο 28 του Συντάγματος, όπου ως προς το πρωτογενές ευρωπαϊκό δίκαιο, η επικύρωση των συνθηκών σύμφωνα με τις συνταγματικές προβλέψεις εκάστου κράτους μέλους προσφέρει τη δυνατότητα ελέγχου και λήψης της τελικής απόφασης από την νομοθετική εξουσία, δηλαδή την Βουλή, η οποία αποτελεί το συνταγματικά προβλεπόμενο όργανο.

Σχετικά με το παράγωγο ευρωπαϊκό δίκαιο και την περίπτωση σύγκρουσης αυτού με διάταξη του Συντάγματος, το ζήτημα θα μπορούσε να μελετηθεί από την άποψη των αρμοδιοτήτων και συγκεκριμένα ποιες και σε τι βαθμό έχουν μεταβιβαστεί σε όργανα διεθνών οργανισμών και κατά πόσο εμπίπτουν στο πεδίο δράσης και παραγωγής κανόνων δικαίου του οργάνου της ενωσιακής έννομης τάξης και όχι της εθνικής (Βενιζέλος, 2008, σ. 212). Η εσωτερική έννομη τάξη εξετάζει αρχικά, το πεδίο αρμοδιοτήτων και κατά πόσο αυτές δύναται να εκχωρηθούν ή έχουν εκχωρηθεί στην Ευρωπαϊκή Ένωση, προκειμένου να αποφανθεί στη συνέχεια, ως προς το εκάστοτε ζήτημα σύγκρουσης και για το αν αυτό πρέπει να επιλυθεί με διατάξεις του εσωτερικού δικαίου ή του ενωσιακού (Παπαδοπούλου, 2009, σ. 497).

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει ως λειτουργική βάση το πρωτογενές της δίκαιο, δηλαδή τις ιδρυτικές συνθήκες, όπως τροποποιήθηκαν, συμπληρώθηκαν και ισχύουν, οι οποίες όμως προϋποθέτουν την επικύρωσή τους από τα κράτη μέλη σύμφωνα με τις συνταγματικές τους προβλέψεις, προκειμένου να ισχύσουν στο εσωτερικό των κρατών μελών και να αποτελέσουν εσωτερικό δίκαιο. Από την σκοπιά του εσωτερικού δικαίου το Σύνταγμα είναι ο ανώτερος κανόνας δικαίου στην ιεραρχία της πυραμίδας των κανόνων δικαίου, καθώς αυτό είναι που σε τελική ανάλυση ρυθμίζει τη θέση του ενωσιακού δικαίου στην εθνική έννομη τάξη, όπως ρυθμίζει κι όλα τα άλλα θέματα οργάνωσης και λειτουργίας του κράτους και συγκρότησης και άσκησης της κρατικής εξουσίας (Βενιζέλος, 2008, σ. 211).

3.3 Το ευρωπαϊκό ενωσιακό δίκαιο και η επιρροή του στην εσωτερική έννομη τάξη από τη σκοπιά του φορολογικού δικαίου

Το ζήτημα της υπεροχής της ευρωπαϊκής ή εσωτερικής έννομης τάξης ήταν σημαντικό να μελετηθεί, προκειμένου να αναφερθούμε στην ανάλυση της επιρροής του ευρωπαϊκού ενωσιακού δικαίου στο φορολογικό δίκαιο και πως οι υπερεθνικοί περιορισμοί έχουν διαμορφώσει το τελευταίο. Η συμμετοχή της Χώρας στην Ευρωπαϊκή Ένωση έχει ως συνέπεια τον περιορισμό της κρατικής εξουσίας και κατά συνέπεια και της φορολογικής εξουσίας και ειδικότερα αυτή περιορίζεται: **α)** λόγω της ύπαρξης της ενιαίας αγοράς και της εναρμόνισης των οικονομικών πολιτικών που θέλει να πετύχει η ΕΕ και **β)** του συστήματος των ιδίων πόρων που έχει δημιουργήσει η Ένωση, καθώς τα τελευταία συνιστούν έσοδα της Ένωσης και κατά μια ευρύτερη έννοια αποτελούν υπερεθνικούς φόρους.

Η Ένωση λοιπόν αποτελεί φορέα φορολογικής εξουσίας, καθώς τα κράτη μέλη με την προσχώρησή τους σε αυτήν, της μεταβίβασαν την αρμοδιότητα δημιουργίας ιδίων εσόδων φορολογικού χαρακτήρα, το οποίο είχε σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό της κρατικής φορολογικής εξουσίας (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 11). Η ρύθμιση θεμάτων φορολογικού χαρακτήρα δεν γίνεται αποκλειστικά από τα εσωτερικά κρατικά νομοθετικά όργανα αλλά και από πράξεις οργάνων της ΕΕ. Η Χώρα με την υπογραφή της διεθνούς σύμβασης προσχώρησης στην ΕΕ, η οποία κυρώθηκε με το ν. 945/1979 και στα πλαίσια των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28 του Συντάγματος έχει εκχωρήσει αρμοδιότητες σε όργανα της Ένωσης, τα οποία μπορούν να θέτουν δεσμευτικούς για τα κράτη μέλη κανόνες δικαίου, μεταξύ των οποίων και φορολογικών και κατά συνέπεια μπορεί να προβεί σε περιορισμό της εθνικής της κυριαρχίας και άρα και της φορολογικής όταν απαιτείται (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 84).

Η Συνθήκη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα (ΕΚΑΧ) προέβλεπε στο άρθρο 49 αυτής την επιβολή ενός τέλους στην παραγωγή άνθρακα και χάλυβα, το οποίο αποτέλεσε ίδιο έσοδο της ΕΚΑΧ και συγχρόνως τον πρώτο ευρωπαϊκό φόρο (Παπαγιάννης, 2016, σελ. 177). Η εισφορά αυτή υπερεθνικού χαρακτήρα αφορούσε την επιβολή ποσοστού 1% επί της ετήσιας παραγωγής προϊόντων άνθρακα και σιδήρου και επιβαλλόταν από την Ανώτατη Αρχή της ΕΚΑΧ, ενώ είχε άμεση ισχύ στην εσωτερική έννομη τάξη των κρατών μελών (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 70). Η απόφαση του Συμβουλίου της 21 Απριλίου 1970 επιχείρησε την αντικατάσταση των χρηματικών συνεισφορών των Κρατών μελών από ιδίους πόρους

των Κοινοτήτων, η οποία στην πορεία τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με στόχο να συνδεθεί η ικανότητα εισφοράς των κρατών μελών με τις εισφορές που αυτά αποδίδουν, στα πλαίσια της αρχής της ισότητας και της δίκαιης κατανομής των οικονομικών επιβαρύνσεων (Παπαγιάννης, 2016, σελ. 178).

Δημιουργήθηκε έτσι σταδιακά το σύστημα ιδίων πόρων της Ένωσης, το οποίο αποτυπώνεται στις ισχύουσες συνθήκες και ειδικότερα στο άρθρο 311 της ΣΛΕΕ που αναφέρει ότι ο προϋπολογισμός της Ένωσης χρηματοδοτείται στο ακέραιο από τους ίδιους πόρους αυτής, θέτοντας ως επιφύλαξη και τα άλλα έσοδα αυτής, γεγονός που σημαίνει ότι οι ίδιοι πόροι αποτελούν τα επαρκή μέσα που χρειάζεται η Ένωση για την επίτευξη των στόχων της και την εφαρμογή των πολιτικών της. Το Συμβούλιο, είναι το ενωσιακό όργανο που με ειδική νομοθετική διαδικασία και ομόφωνα: **α)** εκδίδει τη σχετική απόφαση που καθορίζει τις διατάξεις που διέπουν το σύστημα των ιδίων πόρων της Ένωσης και **β)** έχει τη δυνατότητα να καθιερώνει νέες κατηγορίες ιδίων πόρων ή να καταργεί υπάρχουσες. Η σχετική απόφαση του Συμβουλίου, όμως, ισχύει ύστερα από την έγκρισή της από τα κράτη μέλη, σύμφωνα με τους προβλεπόμενους συνταγματικούς κανόνες τους, γεγονός που σημαίνει ότι τα ίδια τα κράτη πρέπει τελικώς να αποφασίσουν για τον αυτοπεριορισμό της κυριαρχίας τους.

Πρόσφατα το Συμβούλιο εξέδωσε την απόφαση (ΕΕ, ΕΥΡΑΤΟΜ) 2020/2053, η οποία αφορά στην μεταρρύθμιση του συστήματος ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η οποία κυρώθηκε από την ελληνική Βουλή με το νόμο 4783/2021. Η μεταρρύθμιση αυτή επιβλήθηκε κυρίως λόγω των συνθηκών που προκάλεσε η πανδημία COVID-19 και των οικονομικών πιέσεων που αυτή άσκησε στα κράτη μέλη. Συνεπώς, η Ένωση στα πλαίσια της εξεύρεσης επαρκών πόρων για την αντιμετώπιση των συνεπειών που προκάλεσε η κρίση COVID-19, της κάλυψης των υποχρεώσεων της, της στήριξης της ευρωπαϊκής οικονομίας μέσω του ταμείου ανάκαμψης και ανθεκτικότητας και της συνέχισης της χρηματοδότησης των πολιτικών της προέβη στην αναθεώρηση του συστήματος των ιδίων πόρων. Στα πλαίσια αυτά, λοιπόν, προβλέπονται τέσσερις κατηγορίες ιδίων πόρων της Ένωσης, τρεις εκ των οποίων είναι φορολογικού χαρακτήρα και ειδικότερα αυτές έχουν ως εξής:

α) Οι παραδοσιακοί ίδιοι πόροι, από δασμούς του κοινού εξωτερικού δασμολογίου της Ένωσης αλλά και άλλους δασμούς που επιβάλλει η Ένωση στα πλαίσια των συναλλαγών της με τρίτα κράτη, καθώς και από εισφορές και άλλα τέλη που εισπράττει στο πλαίσιο της κοινής οργάνωσης των αγορών ζάχαρης ή ποσά που επιβάλλει στα εξωτερικά της σύνορα σε γεωργικά προϊόντα τρίτων χωρών που εισάγονται σε αυτήν,

στα πλαίσια της Κοινής Αγροτικής της Πολιτικής, σε συνδυασμό με άλλες πριμοδοτήσεις, συμπληρωματικά ή εξισωτικά ποσά που μπορεί να προβλέπονται.

β) Η εφαρμογή ενιαίου συντελεστή (0,30%) για όλα τα κράτη – μέλη επί του συνόλου του ποσού των εσόδων ΦΠΑ. Το ποσοστό της ενιαίας βάσης υπολογισμού του ΦΠΑ δεν πρέπει να υπερβαίνει το 50% του ΑΕΕ κάθε κράτους και ο συντελεστής απόληξης της εναρμονισμένης και προσαρμοσμένης φορολογικής βάσης ΦΠΑ, είναι σήμερα στο 0.5.

γ) Ποσοστό επί του ακαθάριστου εθνικού εισοδήματος (ΑΕΕ), το οποίο αποτελεί πιο πρόσφατο έσοδο της Ένωσης, καλύπτει μεγάλο ποσοστό των συνολικών της εσόδων, είναι μη φορολογικού χαρακτήρα και με τη νέα απόφαση του Συμβουλίου αυξήθηκαν τα ανώτατα όρια από περίπου 1,24% που ήταν πριν σε 1,40% και 1,46% του ΑΕΕ της Ένωσης¹¹ για την κάλυψη των πιστώσεων πληρωμών και των αναλήψεων υποχρεώσεων, αντίστοιχα. Προβλέπεται δε η δυνατότητα αύξησης των ανώτατων αυτών ορίων κατά 0,6 ποσοστιαίες μονάδες, προκειμένου η Ένωση να καλύψει τις υποχρεώσεις της που μπορεί να προκύψουν από δανεισμό κεφαλαίων για την αντιμετώπιση των συνεπειών της πανδημίας, δεδομένου ότι προβλέπεται πλέον στην Επιτροπή η δυνατότητα να δανείζεται από τις κεφαλαιαγορές.

δ) Η εφαρμογή ενιαίου συντελεστή καταβολής στο βάρος των απορριμμάτων, δηλαδή 0,80 ευρώ ανά χιλιόγραμμο των μη ανακυκλώσιμων πλαστικών συσκευασιών που παράγονται σε κάθε κράτος μέλος. Ο πόρος αυτός έχει περιβαλλοντικό χαρακτήρα, καθώς στοχεύει στην προστασία του περιβάλλοντος, στη μείωση της ρύπανσης και στην ενίσχυση της ανακύκλωσης και της κυκλικής οικονομίας. (Παπαγιάννης, 2016, σελ. 179, 180).

Η μεταρρύθμιση αυτή στους ιδίους πόρους της Ένωσης θα συμβάλει στον σταδιακό μετασχηματισμό της οικονομίας, μέσω της προώθησης της πράσινης και ψηφιακής οικονομίας και θα συμβάλει στην εξεύρεση επαρκών πόρων για την χρηματοδότηση των πολιτικών της Ένωσης και ειδικότερα για την ενίσχυση της έρευνας και της καινοτομίας, της κοινωνικής συνοχής, της απασχόλησης, των επενδύσεων και την προώθηση της ανάπτυξης (Δελτίο Τύπου Υπουργείου Οικονομικών, 8-3-2021, σελ. 3). Τα έσοδα αυτά προέρχονται κατά βάση από τους προϋπολογισμούς των κρατών μελών, με εξαίρεση τους δασμούς και τις γεωργικές εισφορές που αποτελούν πραγματικούς ιδίους πόρους της Ένωσης που τα επιβάλλει η

11. Το ΑΕΕ της Ένωσης αποτελεί το άθροισμα των ΑΕΕ όλων των κρατών μελών της.

ίδια σε προϊόντα τρίτων χωρών (Παπαγιάννης, 2016, σελ. 180). Οι πόροι αυτοί επιβάλλονται στην εσωτερική έννομη τάξη, μέσω κανονισμών, χωρίς να χρειάζεται δηλαδή τυπικός νόμος και παρεμβολή ή συμμετοχή των εσωτερικών νομοθετικών οργάνων του κράτους, γεγονός που περιορίζει την αρχή της νομιμότητας του φόρου που απαιτεί την ύπαρξη τυπικού νόμου σύμφωνα με τις συνταγματικές διατάξεις και κατά συνέπεια περιορίζει την εθνική φορολογική κυριαρχία (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ. 70, 71).

Αντίθετα όταν η εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών ως προς τους άμεσους και έμμεσους φόρους γίνεται μέσω Οδηγιών δεν προκύπτει ζήτημα ως προς την αρχή της νομιμότητας του φόρου, καθώς αυτές μεταφέρονται στην εθνική έννομη τάξη με τυπικούς νόμους και κατά συνέπεια απαιτείται παρεμβολή του εθνικού νομοθετικού οργάνου που καλείται να τους ψηφίσει (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 84). Τα κράτη μέλη αν και έχουν απωλέσει μέρος της κυριαρχίας τους και κατά συνέπεια και κάποιο μέρος της φορολογικής τους εξουσίας, παραμένουν παρόλα αυτά σε μεγάλο βαθμό κυρίαρχα, αφού η Ένωση στην παρούσα μορφή της και σύμφωνα με τις ιδρυτικές συνθήκες δεν διαθέτει αρμοδιότητα επιβολής φόρων και δεν περιορίζει την εξουσία των κρατών να διαμορφώσουν κατά βούληση το φορολογικό τους σύστημα. Εξάλλου, τα κράτη μέλη είναι αυτά που προσδιορίζουν τη χρηματοδότηση της Ένωσης, έχουν την ευθύνη να εισπράξουν τα έσοδα της και στη συνέχεια να τα αποδώσουν σε αυτήν, (Παπαγιάννης, 2016, σελ. 180). Η εναρμόνιση μέσω Οδηγιών, αν και οι τελευταίες μεταφέρουν απλώς τις ενωσιακές ρυθμίσεις στην εσωτερική έννομη τάξη, δίνουν παρόλα αυτά μια αίσθηση κυριαρχίας στα κράτη σχετικά με τον μη περιορισμό της φορολογικής εξουσίας.

Η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της ενιαίας αγοράς στον ευρωπαϊκό χώρο απαιτούσε την κατάργηση των εμποδίων, οικονομικού και διοικητικού χαρακτήρα, προκειμένου να αναπτυχθούν συνθήκες υγιούς ανταγωνισμού στον ενιαίο ευρωπαϊκό οικονομικό χώρο και να γίνεται απρόσκοπτα η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, των αγαθών, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων. Αποτέλεσμα αυτών ήταν η δημιουργία ενός υπερεθνικού πλαισίου περιορισμού της φορολογικής εξουσίας, το οποίο εκτείνεται πέραν των ορίων του κράτους και των συνταγματικού χαρακτήρα περιορισμών που αυτό είχε θέσει.

3.4 Οι αρχές και οι κανόνες του ευρωπαϊκού ενωσιακού δικαίου που επηρεάζουν το εσωτερικό φορολογικό δίκαιο

3.4.1 Η φορολογία στο πρωτογενές ευρωπαϊκό δίκαιο

Οι στόχοι της Ένωσης προβλέπονται στο άρθρο 3 της ΣΕΕ όπου αναφέρεται ότι η ΕΕ αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στη δημιουργία: **α)** εσωτερικής αγοράς, δηλαδή ενός χώρου χωρίς εσωτερικά σύνορα, στον οποίο διασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων και **β)** στην ολοκλήρωση της οικονομικής πολιτικής της έχοντας ως βασικό στόχο την οικονομική της ολοκλήρωση. Συστατικό στοιχείο της λειτουργίας της ενιαίας αγορά αποτελεί η επικράτηση συνθηκών ελεύθερου και υγιούς ανταγωνισμού (Παπαγιάννης, 2016, σελ. 407, 503). Στην πορεία της υλοποίησης ενός τέτοιου στόχου καταργήθηκαν εμπόδια, όπως δασμοί, ποσοτικοί περιορισμοί και διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ εισαγόμενων και εγχώριων προϊόντων. Η κατάργηση όμως των ανωτέρω εμποδίων δεν ήταν αρκετή, καθώς σημαντικό τροχοπέδη για τη δημιουργία συνθηκών υγιούς ανταγωνισμού και κατά συνέπεια της περαιτέρω ολοκλήρωσης της ενιαίας αγοράς αποτελεί η ύπαρξη διαφορετικών φορολογικών συστημάτων στα κράτη μέλη (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 188).

Η εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών και συστημάτων θα συμβάλλει στην περαιτέρω ολοκλήρωση της οικονομικής πολιτικής της Ένωσης και προς αυτή τη κατεύθυνση η Ένωση σταδιακά επιδιώκει την κατάργηση των φορολογικών συνόρων, που είναι ένας αρκετά δύσκολος στόχος, καθώς σημαίνει τον σταδιακό περιορισμό της άσκησης της φορολογικής πολιτικής των κρατών μελών και κατ' επέκταση της οικονομικής τους πολιτικής. Η εναρμόνιση θα ρυθμίσει το ζήτημα της διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης των προϊόντων και των υπηρεσιών που νοθεύει τον ανταγωνισμό στους κόλπους της Ένωσης και καθυστερεί την ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 186, 187).

Οι διατάξεις της Συνθήκης που ρητά αναφέρονται στη φορολογία είναι αυτές που προβλέπονται στον Τίτλο VII του τρίτου μέρους της ΣΛΕΕ, με τίτλο «Κοινοί Κανόνες για τον Ανταγωνισμό, τη Φορολογία και την Προσέγγιση των Νομοθεσιών» και ειδικότερα τα άρθρα 110 έως 113 του κεφαλαίου 2 αυτού με τίτλο «Φορολογικές Διατάξεις». Στα άρθρα αυτά το πρωτογενές ευρωπαϊκό δίκαιο αντιμετωπίζει τα εμπόδια που εμφανίζονται λόγω της ύπαρξης διαφορετικών φορολογικών συστημάτων στον ευρωπαϊκό χώρο, μέσω: **α)** της απαγόρευσης των φορολογικών διακρίσεων, όπως

προβλέπεται στα άρθρα 110 και 111 της ΣΛΕΕ και **β)** της πρόβλεψης ενιαίας διαδικασίας για την εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων, σύμφωνα με το άρθρο 113 της ΣΛΕΕ που προβλέπει την εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών, κυρίως όσον αφορά τους έμμεσους φόρους (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 189).

Στα πλαίσια λοιπόν της διασφάλισης συνθηκών υγιούς ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά είναι σημαντική η εξάλειψη των διακρίσεων φορολογικού περιεχομένου, μέσω της εναρμόνισης των φορολογικών νομοθεσιών και συστημάτων των κρατών μελών ένα εγχείρημα το οποίο είναι υπό εξέλιξη και εξαρτάται από τη διάθεση των κρατών μελών να εκχωρήσουν περαιτέρω αρμοδιότητες στην Ένωση και μάλιστα αρμοδιότητες της φορολογικής πολιτικής που σχετίζονται στενά με την άσκηση της κρατικής εξουσίας.

3.4.2 Η αρχή της απαγόρευσης των φορολογικών διακρίσεων

Η αρχή της απαγόρευσης των φορολογικών διακρίσεων απορρέει από τη γενική αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων που διέπει και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία προσώπων, εμπορευμάτων, υπηρεσιών και κεφαλαίων, σύμφωνα με το άρθρο 18 και τη παράγραφο 2 του άρθρου 45 της ΣΛΕΕ. Η απαγόρευση των διακρίσεων στοχεύει στην πραγμάτωση της αρχής της ίσης μεταχείρισης των πολιτών της ΕΕ σε όποιο κράτος μέλος και αν βρίσκονται και στη δημιουργία συνθηκών ανταγωνιστικής ισότητας μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (Παπαγιάννης, 2016, σελ. 411).

Η αρχή της απαγόρευσης των φορολογικών διακρίσεων αποσκοπεί λοιπόν στην αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης και την επικράτηση ίδιων συνθηκών ανταγωνισμού, προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της δημιουργίας μιας ολοένα και ισχυρότερης ενιαίας εσωτερικής αγοράς και να μη δημιουργηθούν εμπόδια σε αυτήν λόγω της ύπαρξης διαφορετικών φορολογικών πολιτικών των κρατών μελών της Ένωσης. Στα πλαίσια της ανωτέρω αρχής σύμφωνα με τα άρθρα 110 και 111 της ΣΛΕΕ, δεν επιτρέπεται: **i)** η επιβολή στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικών φόρων ανώτερων εκείνων που επιβάλλονται στα ομοειδή ημεδαπά προϊόντα του κράτους, είτε αφορά σε άμεση είτε σε έμμεση επιβολή αυτών, **ii)** η επιβολή στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικών φόρων, που έμμεσα οδηγούν στην προστασία άλλων προϊόντων, **iii)** η ενίσχυση των εξαγόμενων εγχώριων προϊόντων, μέσω της επιστροφής εσωτερικών φόρων ανώτερων των αντίστοιχων φόρων που τους έχουν επιβληθεί άμεσα ή έμμεσα.

Η αρχή αυτή και ειδικότερα το άρθρο 110 της ΣΛΕΕ, σύμφωνα και με τη νομολογία του Δικαστηρίου, συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων της Ένωσης, στην εγκαθίδρυση και στη λειτουργία της ενιαίας αγοράς, καθώς καταπολεμά τα εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των προϊόντων και διασφαλίζει την ουδετερότητα των εσωτερικών φόρων, τη μη προνομιακή μεταχείριση και τον υγιή ανταγωνισμό εγχώριων και εισαγόμενων εμπορευμάτων, απαγορεύοντας τον έμμεσο φορολογικό προστατευτισμό των εγχώριων προϊόντων (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 191). Το πεδίο εφαρμογής του άρθρου δεν σχετίζεται με τους άμεσους φόρους αλλά με τους φόρους κατανάλωσης. Ως εσωτερικοί φόροι νοούνται οι φορολογικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται με όμοιο τρόπο στα εγχώρια και εισαγόμενα προϊόντα, ενώ η άμεση επιβάρυνση αφορά στα έτοιμα προϊόντα και η έμμεση στις πρώτες ύλες και στα ημιτελή προϊόντα (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 193).

Η νομολογία του ΔΕΕ στην υπόθεση με αριθ. 9/2009 έκρινε ότι αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 110 περί απαγόρευσης των διακρίσεων η επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης κατά την ταξινόμηση εισαγόμενου μεταχειρισμένου αυτοκινήτου που διαφέρει από το φόρο που επιβάλλεται στα αντίστοιχα εγχώρια αυτοκίνητα. Αντίστοιχα στην υπόθεση με αριθ. 402/2009 το ΔΕΕ έκρινε ότι η επιβολή φόρου ρύπανσης στα εισαγόμενα μεταχειρισμένα αυτοκίνητα κατά την ταξινόμηση, χωρίς αντίστοιχα να υπόκειται σε αυτόν τα εγχώρια αντίκειται στις διατάξεις του ίδιου ως άνω άρθρου περί απαγόρευσης των διακρίσεων, καθώς ο φόρος αυτός περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία μεταχειρισμένων αυτοκινήτων άλλων κρατών μελών χωρίς να έχει αντίστοιχα το ίδιο αποτέλεσμα στα εγχώρια αυτοκίνητα του αυτού κράτους μέλους (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 195, 196).

Σε σχέση με τους άμεσους φόρους που επιβάλλονται σε εταιρείες, η νομολογία του Δικαστηρίου έχει αποδεχτεί ότι τα κράτη μέλη ναι μεν διαμορφώνουν ελεύθερα το φορολογικό σύστημα που διέπει τη φορολόγηση των κερδών των επιχειρήσεων, επιλέγουν τη φορολογική βάση και τον συντελεστή του φόρου, αλλά δεν πρέπει να υφίσταται άνιση μεταχείριση εις βάρος επιχειρήσεων άλλων κρατών μελών σε σχέση με τις αντίστοιχες ημεδαπές και ειδικότερα να μην εφαρμόζονται διαφορετικές ρυθμίσεις σε όμοιες καταστάσεις και όμοιες ρυθμίσεις σε διαφορετικές καταστάσεις (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 209).

Οι Συνθήκες, λοιπόν, δεν περιλαμβάνουν διατάξεις που να αναφέρονται ρητά στην αρχή της απαγόρευσης των φορολογικών διακρίσεων, ως προς τους άμεσους φόρους αλλά το ζήτημα έχει εμπλουτίσει η νομολογία του Δικαστηρίου, το οποίο έχει

κρίνει ότι τα κράτη υποχρεούνται να τηρούν το ενωσιακό δίκαιο και να μη περιορίζουν μέσω της φορολογίας την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών, οπότε δεν επιτρέπονται οι φορολογικοί περιορισμοί να θίγουν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί των ανωτέρω ελευθεριών, που προβλέπονται στα άρθρα 55, 56 και 65 της ΣΛΕΕ, αντίστοιχα (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.426). Η κατάργηση των δασμών οδήγησε στην επιτυχία της Τελωνειακής Ένωσης και ειδικότερα σύμφωνα με το άρθρο 30 της ΣΛΕΕ απαγορεύονται μεταξύ των κρατών μελών οι εισαγωγικοί και εξαγωγικοί δασμοί καθώς και οι φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος, δηλαδή κάθε οικονομική επιβάρυνση που διαφέρει από εσωτερικό φόρο και προσομοιάζει με δασμό.

Στόχος της ΕΕ είναι η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της ενιαίας αγοράς κάτω από συνθήκες υγιούς ανταγωνισμού, γεγονός που περιορίζει τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών, καθώς στα πλαίσια αυτού του στόχου η Ένωση δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να θέτουν φορολογικούς περιορισμούς στη θέση των κατηρημένων δασμών και να επιφέρουν έτσι εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων και κατά συνέπεια στην ομαλή λειτουργία της ενιαίας αγοράς (Φορτσάκης & Σαββαΐδου, 2014, σελ.412).

3.4.3 Η εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών και η πορεία προς μια ισχυρότερη ενιαία αγορά

Το σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον και η αόρατη κατάργηση των συνόρων έχει περιορίσει τη δυνατότητα των κρατών να ασκήσουν φορολογική πολιτική στηριζόμενα αποκλειστικά και μόνο στην περιορισμένων δυνατοτήτων κρατική εξουσία. Η ελεύθερη κυκλοφορία των συντελεστών παραγωγής, δηλαδή προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων κατήργησε τα σύνορα και τους περιορισμούς που αυτά έθεταν και οδήγησε σταδιακά στη δημιουργία μιας διεθνούς ενιαίας αγοράς και κατά συνέπεια στην αύξηση του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών της διεθνούς κοινότητας που το καθένα από αυτά προσπαθεί είτε να υπερισχύσει των άλλων είτε να επιβιώσει στο παγκόσμιο αυτό ανταγωνιστικό περιβάλλον (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 88).

Ο ανταγωνισμός αυτός επηρεάζει και τη διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής των κρατών, καθώς περιορίζει τα εθνικά νομοθετικά όργανα να ρυθμίζουν τα φορολογικά τους θέματα όπως εκείνα επιθυμούν. Τα κράτη λοιπόν προσπαθούν να

προσαρμοστούν στο διεθνές αυτό ανταγωνιστικό περιβάλλον και η επιτυχία τους συναρτάται σε μεγάλο βαθμό από την εκάστοτε οικονομική και δημοσιονομική τους κατάσταση (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 89). Για να ανταπεξέλθουν τα κράτη στον υψηλό διαμορφούμενο ανταγωνισμό της διεθνούς κοινότητας, συνεργάζονται στενά και συσπειρώνονται κάτω από υπερεθνικά μορφώματα εκχωρώντας τους μέρος της κρατικής κυριαρχίας. Στα πλαίσια αυτά η ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς αποτελεί έναν τρόπο για να επιβιώσουν τα κράτη μέλη της ΕΕ στο παγκόσμιο ανταγωνιστικό περιβάλλον. Η ένταξη τους στην ενιαία αγορά έχει σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό της κρατικής φορολογικής εξουσίας, προκειμένου να ισχυροποιηθεί η ολοκλήρωση της ενιαίας αγοράς, μέσω της τελωνειακής ένωσης, του περιορισμού των φορολογικών διακρίσεων και της εναρμόνισης των φορολογικών συστημάτων, καθώς και της προσέγγισης της φορολογικής και οικονομικής πολιτικής (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 85).

3.4.3.1 Η εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών ως προς τους έμμεσους φόρους

Η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών ως προς το ζήτημα των δημοσίων εσόδων, περιορίζει τη φορολογική εξουσία και σχετικοποιεί την άλλοτε αποκλειστική αρμοδιότητα του κράτους στην άσκηση εθνικής φορολογικής πολιτικής, ενώ αποτελεί συγχρόνως σημαντικό βήμα στη διαμόρφωση μιας ισχυρότερης ενιαίας αγοράς και συμβάλλει να ανταπεξέλθουν τα κράτη στο ολοένα και πιο σκληρό διεθνές ανταγωνιστικό περιβάλλον. Ειδικότερα, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η απρόσκοπτη εγκαθίδρυση και λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι σχετικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, το άρθρο 113 της ΣΛΕΕ προβλέπει την έκδοση διατάξεων για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων κατανάλωσης και των λοιπών εμμέσων φόρων, με ομόφωνη απόφαση του Συμβουλίου, στα πλαίσια της ειδικής νομοθετικής διαδικασίας.

Από τη μία μεριά η δυνατότητα του Συμβουλίου να αποφασίζει ομόφωνα για την έκδοση διατάξεων σχετικών με την εναρμόνιση των νομοθεσιών αποτελεί τρόπο εκδήλωσης της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών. Από την άλλη μεριά το ανωτέρω άρθρο αναφερόταν αρχικά στην έκδοση Οδηγιών για την πραγματοποίηση της σχετικής εναρμόνισης των νομοθεσιών, το οποίο έδειχνε ότι δεν παραγκωνιζόταν η κρατική φορολογική εξουσία αλλά τώρα η αναφορά σε «διατάξεις» δείχνει ότι στο μέλλον η υπερεθνική έννομη τάξη μπορεί να επιβάλλει τη θέλησή της ως προς την εναρμόνιση

των φορολογικών νομοθεσιών μέσω κανονισμών, που απαιτούν άμεση ισχύ, χωρίς την αντίστοιχη παρεμβολή των εθνικών νομοθετικών οργάνων. Στην παρούσα φάση της ευρωπαϊκής ενοποιητικής διαδικασίας η εναρμόνιση των νομοθεσιών στα φορολογικά ζητήματα πραγματοποιείται κυρίως μέσω Οδηγιών, όπως σχετικώς προβλέπεται στα άρθρα 114 και 115 της ΣΛΕΕ, αλλά αξίζει να σημειωθεί ότι η ΕΕ στα πλαίσια της τελωνειακής ένωσης ακολούθησε αρχικά τη μέθοδο της εναρμόνισης, μέσω Οδηγιών και με το πέρασμα του χρόνου και τον βαθμό ολοκλήρωσης προχώρησε στη ρύθμιση των σχετικών ζητημάτων μέσω Κανονισμών (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 84, 219).

Σε κάθε περίπτωση, η ένταξη στην Ευρωπαϊκή Ένωση περιόρισε την φορολογική εξουσία του κράτους και τη δυνατότητα διαμόρφωσης της εθνικής φορολογικής πολιτικής, καθώς τα εθνικά νομοθετικά όργανα δεν έχουν την αποκλειστική αρμοδιότητα διαμόρφωσης της πολιτικής δημοσίων εσόδων του κράτους. Ειδικά, στον τομέα των τελωνειακών εσόδων που η αμεσότητα της ισχύος των κανονισμών στο εσωτερικό δίκαιο και η ολοκλήρωση της τελωνειακής ένωσης έχει συμβάλλει ώστε η διαμόρφωση της σχετικής πολιτικής να γίνεται σε μεγάλο βαθμό σε υπερεθνικό και όχι κρατικό επίπεδο. Επίσης, έχει επιτευχθεί σημαντική εναρμόνιση των νομοθεσιών και στον τομέα των έμμεσων φόρων και πιο συγκεκριμένα σε αυτούς που σχετίζονται με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)¹² και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης, όπου ο εθνικός νομοθέτης, αν εξαιρέσουμε το ύψος των φορολογικών συντελεστών, περιορίζεται απλώς στη μεταφορά της σχετικής βούλησης των ενωσιακών οργάνων στην εσωτερική έννομη τάξη, προσδίδοντας απλά την τυπική κάλυψη που απαιτείται ως προς την ύπαρξη τυπικού νόμου σύμφωνα με τις ισχύουσες συνταγματικές διατάξεις (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 86).

3.4.3.2 Η εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών ως προς τους άμεσους φόρους

Στην παρούσα φάση της ενοποιητικής διαδικασίας υπάρχει σχετική ελευθερία στην άσκηση της εθνικής φορολογικής πολιτικής κυρίως στον τομέα της άμεσης φορολογίας, αλλά και αυτή σταδιακά περιορίζεται ειδικά μέσω της αρχής της επικουρικότητας που δίνει τη δυνατότητα στα ενωσιακά όργανα να παρεμβαίνουν στη φορολογική κυριαρχία των κρατών με μέτρα εναρμόνισης των εθνικών νομοθεσιών

12. Η Οδηγία 2006/112/ΕΚ αποτελεί την κωδικοποίηση των σχετικών Οδηγιών της Ένωσης ως προς την εναρμόνιση των διατάξεων του Φ.Π.Α, η οποία ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη με το ν.3943/2011

(Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 86). Η Ένωση στα πλαίσια της αρχής της επικουρικότητας σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 5 της ΣΕΕ μπορεί να παρέμβει σε τομείς που δεν εντάσσονται στην αποκλειστική της αρμοδιότητα και να δράσει εφόσον οι στόχοι της προβλεπόμενης δράσης δεν μπορούν να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη αλλά λόγω της κλίμακας ή των αποτελεσμάτων της προβλεπόμενης δράσης μπορούν να επιτευχθούν καλύτερα σε ενωσιακό επίπεδο.

Σύμφωνα λοιπόν με την **αρχή της επικουρικότητας** παρόλο που η παραγωγή φορολογικής νομοθεσίας πραγματοποιείται κυρίως από τα κράτη μέλη όπως αντίστοιχα ορίζει η εσωτερική τους έννομη τάξη, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή μπορεί να προτείνει νομοθεσία φορολογικού περιεχομένου, να διατυπώσει συστάσεις, να εκδώσει κατεύθυνση πολιτικής και να προσεγγίσει τις σχετικές φορολογικές νομοθεσίες εφόσον κρίνει ότι πρέπει να αναληφθεί σχετική δράση σε ενωσιακό επίπεδο για λόγους εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς και της επίτευξης καλύτερων αποτελεσμάτων από αυτά που θα έδιναν τα κράτη μέλη αν ενεργούσαν μόνα τους (Ευρωπαϊκή Επιτροπή, 2015, σελ. 5). Πέραν των ανωτέρω η δράση της Ένωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου, δεν πρέπει να παραβιάζει και την **αρχή της αναλογικότητας**, δηλαδή να μην υπερβαίνει τα απαιτούμενα όρια για την επίτευξη των στόχων των Συνθηκών και άρα η σχετική προσέγγιση των νομοθεσιών θα πρέπει να γίνεται εφόσον είναι αναγκαία για την επίτευξη των στόχων των Συνθηκών και δίνοντας περιθώρια διακριτικής ευχέρειας και εναλλακτικών λύσεων στον εθνικό νομοθέτη (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 237).

Μολονότι, δεν υπάρχει ρητή αναφορά στην ΣΛΕΕ για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων αυτή πραγματοποιείται στη βάση του άρθρου 115 της ΣΛΕΕ σχετικά με τη γενική αρχή για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, που έχουν άμεση επίπτωση στο θέμα της εγκαθίδρυσης και λειτουργίας της ενιαίας αγοράς, καθώς και σύμφωνα με τις αρχές της επικουρικότητας και της αναλογικότητας (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 237). Η διατήρηση της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών φαίνεται από το γεγονός ότι, σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο, το Συμβούλιο παίρνει τις αποφάσεις με ομοφωνία και εκδίδει οδηγίες¹³ που απαιτούν την παρεμβολή των εσωτερικών νομοθετικών κρατικών οργάνων, το

13. Σχετικές Οδηγίες στον τομέα των άμεσων φόρων αποτελούν, ενδεικτικά, οι 2003/49/EK για τη φορολογία των τόκων και δικαιωμάτων, 2003/48/EK για τη φορολογία των εισοδημάτων από τόκους από αποταμιεύσεις και 2009/133/EK για τη κωδικοποίηση της Οδηγίας για το φορολογικό καθεστώς των συγχωνεύσεων, διασπάσεων κ.λπ..

οποίο είναι θεμιτό ειδικά ως προς τον τομέα των άμεσων φόρων, προκειμένου να μην αντίκειται στις συνταγματικές διατάξεις της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

Πέραν των ανωτέρω όμως ακόμα και η νομολογία του ΔΕΕ συνηγορεί υπέρ του περιορισμού της κρατικής φορολογικής εξουσίας, καθώς έχει κρίνει ότι το ενωσιακό δίκαιο μπορεί να μη περιορίζει τη φορολογική εξουσία των κρατών μελών, ως προς την άμεση φορολογία, τουλάχιστον στην παρούσα φάση της ενοποιητικής διαδικασίας, αλλά σε κάθε περίπτωση οι σχετικές εθνικές νομοθετικές διατάξεις δεν πρέπει να έρχονται σε αντίθεση με τα προβλεπόμενα στις Συνθήκες και γενικά το παράγωγο ευρωπαϊκό δίκαιο. Το γεγονός αυτό περιορίζει την ελευθερία των κρατών μελών, καθώς το Δικαστήριο μπορεί να κρίνει ότι οι εθνικές διατάξεις προσκρούουν στο ευρωπαϊκό δίκαιο και να παίζει έτσι καθοριστικό ρόλο, μέσω της εκάστοτε ερμηνείας που δίνει, στη μη εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και στον περιορισμό της βούλησης του εθνικού νομοθέτη (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 86).

Οι Ενωσιακές Συνθήκες, λοιπόν, δεν προβλέπουν στην παρούσα φάση διατάξεις που να ορίζουν την ενοποίηση των φορολογικών νομοθεσιών και συστημάτων των κρατών μελών αλλά προβλέπουν την αναγκαία τροποποίησή των εσωτερικών εθνικών ρυθμίσεων σε περίπτωση που αντίκεινται σε διατάξεις του ευρωπαϊκού δικαίου ή δεν επιτρέπουν την ομαλή λειτουργία της ενιαίας εσωτερικής αγοράς και στα πλαίσια αυτά μέχρι σήμερα υπάρχει μόνο το ρυθμιστικό πλαίσιο κανόνων που θέτουν οι Οδηγίες ως προς τους έμμεσους και άμεσους φόρους, οι οποίες προσπαθούν να εναρμονίσουν και να προσεγγίσουν το υφιστάμενο φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο των κρατών μελών. Η πλήρης ενοποίηση των φορολογικών νομοθεσιών δεν είναι εύκολο να επιτευχθεί στην παρούσα φάση της ενοποιητικής διαδικασίας, καθώς πρώτον θα δημιουργηθεί σύγκρουση με το εσωτερικό δίκαιο και ειδικότερα ως προς τις συνταγματικές διατάξεις για την αρχή της νομιμότητας του φόρου που απαιτεί την ψήφιση τυπικού νόμου από τη Βουλή και δεύτερον τα κράτη μέλη δύσκολα θα δεχτούν περαιτέρω μείωση της φορολογικής τους κυριαρχίας (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ.219, 220).

3.5 Οι παρεμβάσεις της διεθνούς κοινότητας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο

Η διεθνής κοινότητα και η Ευρωπαϊκή Ενωσιακή είχαν σημαντικό λόγο στη διαμόρφωση της πολιτικής στην εσωτερική έννομη τάξη ειδικά τα χρόνια της οικονομικής κρίσης, μέσω των μνημονιακών υποχρεώσεων που επιβλήθηκαν στη Χώρα με στόχο τη δημοσιονομική της εξυγίανση και τη διαχείριση του δημοσίου χρέους, τα οποία απαιτούσαν μείωση δαπανών και αύξηση εσόδων. Στα πλαίσια αυτά ελήφθησαν μέτρα στον οικονομικό τομέα αλλά και ειδικότερα στον φορολογικό που είχαν αποφασιστεί από κοινού με υπερεθνικούς φορείς, όπως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα (Ε.Κ.Τ.) και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Δ.Ν.Τ.) γεγονός που κατέδειξε ότι η φορολογική πολιτική πλέον δεν πραγματοποιείται μόνο από την εσωτερική πολιτική εξουσία του κράτους μέλους και το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο το οποίο απαιτεί ομοφωνία για την λήψη των αποφάσεων φορολογικού περιεχομένου αλλά και από άλλα ευρωπαϊκά και μη όργανα υπερεθνικού χαρακτήρα, τα οποία όλα αυτά τα χρόνια περιόρισαν σημαντικά την άσκηση οικονομικής και φορολογικής πολιτικής του κράτους (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 87).

Ειδικότερα, η Χώρα προς το παρόν έχει δεσμευτεί για την επίτευξη ετήσιων πλεονασμάτων στον προϋπολογισμό ποσοστού 3,5% μέχρι το 2022 και 2,2% για τα επόμενα έτη, γεγονός το οποίο σε συνδυασμό με την επιτήρηση που πραγματοποιούν ευρωπαϊκοί και διεθνείς θεσμοί θέτει συγκεκριμένους περιορισμούς και όρια στην άσκηση φορολογικής πολιτικής εκ μέρους της εσωτερικής πολιτικής εξουσίας (Φινοκαλιώτης, 2020, σελ. 88). Επίσης, υπό τις κατευθύνσεις και τις προτάσεις των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και της Διεθνούς Κοινότητας η Χώρα πραγματοποίησε οικονομικές μεταρρυθμίσεις, μεταξύ των οποίων και φορολογικές, όπως ενδεικτικά αποτελεί και ο διαχωρισμός της άσκησης φορολογικής πολιτικής και της εκτέλεσης αυτής από τη φορολογική διοίκηση, το οποίο είχε σαν αποτέλεσμα τη σύσταση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με το Κεφάλαιο Α' του Μέρους Πρώτου του ν. 4389/2016.

Η σύσταση ανεξάρτητου φορέα εσόδων, που έχει εκδώσει δικό του Οργανισμό με τίτλο «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)¹⁴»

14. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 (Β' 4738) απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ με τίτλος «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

αποτελούσε υποχρέωση ήδη από τον μνημονιακό νόμο 4336/2015¹⁵ όπου προέβλεπε ότι έπρεπε να ενισχυθεί η ανεξαρτησία της φορολογικής διοίκησης και ότι οι αρχές του κράτους θα έπρεπε να συνεχίσουν με τις μεταρρυθμίσεις για τη βελτίωση της φορολογικής διοίκησης, οι οποίες θα έπρεπε να συμφωνηθούν με τους θεσμούς και να ληφθούν υπόψη συστάσεις από τις εκθέσεις της τεχνικής βοήθειας που έχουν επεξεργαστεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και το ΔΝΤ. Η δημοσιονομική κατάσταση της Χώρας και η επιτήρηση που επέφερε από ευρωπαϊκούς και διεθνείς φορείς, οδήγησε στο να περιοριστεί η άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας, μεταξύ άλλων και ως προς την οργάνωση και τη δομή της φορολογικής διοίκησης.

Επίσης, η πρόσφατη έκθεση της Επιτροπής Πισσαρίδη αναφέρει σχετικά με τη φορολογία ότι η μείωση των φορολογικών βαρών, εξαρτάται από τη πορεία των δαπανών του κράτους, από τους ετήσιους στόχους για πρωτογενή πλεονάσματα, ύστερα από συμφωνία με τους πιστωτές της Χώρας και τις αντίστοιχες προτάσεις και κανόνες που θα τεθούν από τους ευρωπαίους εταίρους και τους πιστωτές. Το γεγονός αυτό δείχνει ότι η ανεξαρτησία στην άσκηση φορολογικής πολιτικής και ο βαθμός περιορισμού της φορολογικής εξουσίας εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη δημοσιονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται η Χώρα (Έκθεση Πισσαρίδη, 2020, σελ. 96).

3.6 Η κατεύθυνση της διεθνούς κοινότητας προς αρχές και έννοιες που βελτιώνουν και εμπλουτίζουν το φορολογικό δίκαιο

Η αρχή της προστασίας του περιβάλλοντος είναι μια έννοια που απασχολεί το τελευταίο διάστημα όλο και περισσότερο τη διεθνή κοινότητα. Το περιβαλλοντικό πρόβλημα έχει τις ρίζες του στον τρόπο ζωής των σύγχρονων κοινωνιών, στην ραγδαία οικονομική ανάπτυξη και στον τρόπο δομής της σύγχρονης οικονομίας. Επειδή η οικονομία διαδραματίζει καίριο ρόλο στα περιβαλλοντικά ζητήματα, η διεθνής κοινότητα συνειδητοποίησε ότι η βιώσιμη οικονομική ανάπτυξη και η ανάπτυξη χωρίς αποκλεισμούς θα μπορούσε να προσφέρει λύσεις στο περιβαλλοντικό πρόβλημα. Η τάση αυτή επηρεάζει και το φορολογικό δίκαιο, καθώς η διεθνής κοινότητα κατευθύνεται προς τη φορολόγηση της χρήσης της ενέργειας (ΟΟΣΑ, 2019).

Η Συμφωνία του Παρισιού για την κλιματική αλλαγή που υπογράφηκε την 22 Απριλίου 2016 αποτελεί την πρώτη οικουμενική, νομικά δεσμευτική παγκόσμια

15. Υποπερίπτωση viii της περίπτωσης 2.3 της υποπαραγράφου 2 της παραγράφου Γ' του άρθρου 3 του ν.4336/2015 (Α' 94)

συμφωνία για το κλίμα και έχει ως στόχο την παγκόσμια αντιμετώπιση της κλιματικής αλλαγής, επιδιώκοντας την αειφόρο ανάπτυξη και την οικονομική ανάπτυξη χωρίς αποκλεισμούς, μέσω της προσπάθειας εξάλειψης της φτώχειας. Οι στόχοι αυτοί όπως αναφέρονται και στη Συμφωνία, θα επιτευχθούν μέσω: α) της διατήρησης της αύξησης¹⁶ της μέσης θερμοκρασίας του πλανήτη και της προσπάθειας περιορισμού της αύξησης αυτής¹⁷, β) της ανάπτυξης με χαμηλές εκπομπές αερίων του θερμοκηπίου κατά τρόπο που δεν απειλεί την παραγωγή τροφίμων, της ενίσχυσης της ανθεκτικότητας στις κλιματικές μεταβολές και της αύξησης της ικανότητας προσαρμογής στις δυσμενείς επιπτώσεις της κλιματικής αλλαγής και γ) της συμβατότητας των χρηματοδοτικών ροών με την επίτευξη ανάπτυξης με χαμηλές εκπομπές αερίων του θερμοκηπίου και ανθεκτικότητας στις κλιματικές μεταβολές (eur-lex.europa.eu, 2021).

Στα πλαίσια αυτά διαπιστώθηκε ότι η παγκόσμια κατανάλωση ενέργειας αυξήθηκε έντονα το 2018, όπως και οι εκπομπές διοξειδίου του άνθρακα (CO₂) οι οποίες έφτασαν σε ιστορικά υψηλό επίπεδο, γεγονός το οποίο ανησύχησε τη διεθνή κοινότητα, η οποία συσπειρώθηκε και αποφάσισε να συνεργαστεί, προκειμένου να μπορέσουν να επιτευχθούν οι στόχοι της Συμφωνίας του Παρισιού, δηλαδή σημαντικές μειώσεις των εκπομπών. Η φορολόγηση της χρήσης ενέργειας μπορεί να οδηγήσει σε καλά σχεδιασμένα συστήματα ενεργειακής φορολογίας ενθαρρύνοντας τους πολίτες και τους επενδυτές να προτιμούν πιο καθαρές μορφές ενέργειας έναντι των ρυπογόνων πηγών. Οι φόροι κατανάλωσης καυσίμων και άνθρακα αποτελούν απλά και αποδοτικά εργαλεία για τον περιορισμό της αλλαγής του κλίματος, αν και η πολιτική της τιμολόγησης του άνθρακα συχνά αποδεικνύεται δύσκολη. Επίσης, οι ενεργειακοί φόροι συμβάλλουν στον περιορισμό της βλάβης στην υγεία από την τοπική ρύπανση, η οποία αποτελεί σημαντικό ζήτημα πολιτικής σε έναν αστικό κόσμο (ΟΟΣΑ, 2019).

Η πανδημία μπορεί να αναστρέψει δεκαετίες προόδου της διεθνούς κοινότητας στον τομέα της βιώσιμης ανάπτυξης και της καταπολέμησης της φτώχειας. Η ανάγκη όμως για άσκηση πολιτικών ανάκαμψης μετά την πανδημία μπορεί να δημιουργήσει ευκαιρίες για πιο ουσιαστική οικοδόμηση και καλύτερη προετοιμασία του εδάφους για καθαρότερες, υγιέστερες και πιο ανθεκτικές οικονομίες, χωρίς αποκλεισμούς. Τα προγράμματα οικονομικής ανάκαμψης παρέχουν τέτοιες ευκαιρίες, ώστε οι χώρες να επικεντρωθούν σε στρατηγικές για την επιδίωξη βιώσιμης ανάπτυξης κινητοποιώντας παράλληλα και εθνικούς τους πόρους. Η βιώσιμη ανάπτυξη απαιτεί να υπάρχει

16. Αρκετά κάτω από τους 2 °C πάνω από τα προβιομηχανικά επίπεδα.

17. Σε 1,5 °C πάνω από τα προβιομηχανικά επίπεδα.

ευθυγράμμιση μεταξύ αναπτυξιακών οικονομικών στρατηγικών και στόχων για τη μείωση της κλιματικής αλλαγής. Η τιμολόγηση του άνθρακα και οι μεταρρυθμίσεις ως προς τις επιδοτήσεις των ορυκτών καυσίμων μπορεί να είναι ισχυρά εργαλεία για την μείωση των εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα. Εκτός από τη μείωση των εκπομπών αερίων του θερμοκηπίου, η τιμή του άνθρακα μπορεί να μειώσει και την τοπική ατμοσφαιρική ρύπανση και να διευκολύνει παράλληλα στην ανάπτυξη της συνεργασίας και της δράσης για το κλίμα μεταξύ των μελών της διεθνούς κοινότητας (ΟΟΣΑ, 2021, σελ. 2, 3). Η συνεργασία και η αλληλοεπίδραση των μελών της διεθνούς κοινότητας οδηγεί στην ανάπτυξη θετικών πολιτικών από τα κράτη και εμπλουτίζει το φορολογικό τους δίκαιο, το οποίο αποτελεί σημαντικό εργαλείο για τη διεθνή κοινότητα, προκειμένου να επιτύχει τον στόχο της βιώσιμης οικονομικής ανάπτυξης χωρίς αποκλεισμούς προς όφελος του κοινωνικού συνόλου και του περιβάλλοντος.

Συμπεράσματα

Οι συνταγματικές φορολογικές αρχές κατοχυρώνονται από συνταγματικές διατάξεις και συνθέτουν το συνταγματικό φορολογικό πλαίσιο, το οποίο θέτει όρια στην άσκηση της φορολογικής πολιτικής και περιορίζει την φορολογική εξουσία. Πέραν, όμως, του συνταγματικού πλαισίου όρια στην άσκηση της φορολογικής εξουσίας θέτουν και το διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό πλαίσιο, όπου η εθνική, ενωσιακή και διεθνής έννομη τάξη συνυπάρχουν και οι σχέσεις του εθνικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου που εγκαθιδρύονται επηρεάζουν σημαντικά την φορολογική εξουσία θέτοντας επιπρόσθετα όρια.

Η σύντομη ιστορική επισκόπηση μας οδηγεί να διαπιστώσουμε ότι η έννοια της φορολογικής δικαιοσύνης και οι φορολογικές αρχές έχουν τις ρίζες τους στην αρχαιότητα όπου είχε ήδη γίνει αντιληπτό ότι οι πολίτες πρέπει να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους και τις οικονομικές τους δυνατότητες. Με το πέρασμα των χρόνων η ύπαρξη αυθαιρεσιών και η μη τήρηση συγκριμένων αρχών και κανόνων, αύξαναν το επίπεδο δυσανεξίας των πολιτών, γεγονός το οποίο είχε σαν αποτέλεσμα την εκδήλωση εξεγέρσεων, με αίτημα, μεταξύ άλλων, τον περιορισμό της φορολογικής εξουσίας, μέσω της τήρησης βασικών φορολογικών αρχών, όπως της αρχής της νομιμότητας του φόρου, της φορολογικής δικαιοσύνης και της ισότητας.

Διαπιστώνεται ότι η κατοχύρωση των φορολογικών αρχών αποτελούσε σημαντικό και διαχρονικό αίτημα της κοινωνίας σε διάφορες ιστορικές περιόδους, όπου ήταν, επίσης, συνεχές αντικείμενο διεκδίκησης μέσω επαναστάσεων, συνεπώς οι αρχές αυτές δεν ήταν πάντα αυτονόητες και δεδομένες κατά την διάρκεια των περασμένων χρονικών περιόδων. Η σχέση λοιπόν μεταξύ φόρου, εξέγερσης, πολέμου και δημοκρατίας είναι στενή, οπότε ο σεβασμός και η τήρηση των φορολογικών αρχών είτε συνταγματικά κατοχυρωμένων είτε προερχόμενων από την ενωσιακή ή διεθνής έννομη τάξη αποτελούν τη βάση για την εγκαθίδρυση ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος, το οποίο θα υπηρετεί την κοινωνική ευημερία και ειρήνη.

Η φορολογική εξουσία πρέπει να ασκείται στα πλαίσια γενικών και ειδικών αρχών συνταγματικά κατοχυρωμένων ή μη και θεσπισμένων κανόνων που διέπουν το περιεχόμενο, τους φορείς και τους όρους νόμιμης άσκησης της, χωρίς να παρεκκλίνει από αυτό το πλαίσιο, καθώς αποτελεί το πλέγμα εγγυήσεων και προστασίας των φορολογουμένων που αποτρέπει τυχόν αυθαιρεσίες της κρατικής εξουσίας. Ειδικότερα, η ανάλυση των γενικών αρχών του κράτους δικαίου, του κοινωνικού κράτους, της

αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και των ειδικότερων φορολογικών αρχών, της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, της φορολογικής ισότητας, της καθολικότητας του φόρου, της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών διατάξεων, καθώς και των λοιπών συνταγματικών διατάξεων, όπως τα ατομικά δικαιώματα της ιδιοκτησίας, της οικονομικής, προσωπικής και θρησκευτικής ελευθερίας κατέδειξε ότι ο περιορισμός της φορολογικής εξουσίας και η οριοθέτησή της σε συγκεκριμένο, σαφές και οργανωμένο πλαίσιο οδηγεί σε κοινωνική ευημερία και ειρήνη.

Η πιστή τήρηση των ανωτέρω αρχών δημιουργούν στους πολίτες κλίμα εμπιστοσύνης και ασφάλειας απέναντι στις κρατικές αρχές και αποτρέπουν την έκθεση του φορολογούμενου σε διαρκή περίοδο ανασφάλειας και σύγχυσης. Η έλλειψη ασφάλειας δικαίου και οι συχνές μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να έχουν σαν αποτέλεσμα τη λήψη μη ορθολογικών οικονομικών αποφάσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την μη επίτευξη των στόχων των φορολογικών εσόδων της χώρας, την μη ομαλή λειτουργία της οικονομικής της ζωής και την μη ανάπτυξη της οικονομίας της. Είναι σαφές ότι οι συνταγματικές φορολογικές αρχές και το νομοθετικό φορολογικό πλαίσιο που παράγεται στη βάση αυτών συντελούν στη δημιουργία δίκαιων φορολογικών συστημάτων, στο να επιτευχθούν με το καλύτερο δυνατό τρόπο τα συμφέροντα του κράτους και των πολιτών του, στην επίτευξη των στόχων των δημοσίων εσόδων, στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, της διαφθοράς, του αθέμιτου πλουτισμού, στην επικράτηση της διαφάνειας, της καλής διακυβέρνησης και της ορθής λειτουργίας των δημοκρατικών θεσμών και εν τέλει του κράτους δικαίου.

Σε συνδυασμό με τις ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις και τους εκάστοτε κανόνες που παράγονται η φορολογική εξουσία, περιορίζεται και από τις διατάξεις και τις αρχές που προβλέπονται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, στο Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, στη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και άλλες διατάξεις του ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου. Είναι σαφές λοιπόν ότι δεν αρκεί μόνο η τήρηση των υφιστάμενων συνταγματικών φορολογικών αρχών και των κανόνων που παράγονται στα πλαίσια αυτών αλλά απαιτείται αυτές να εμπλουτιστούν και να εναρμονιστούν με νέες αρχές που έχουν παραχθεί στα πλαίσια του ευρωπαϊκού, ενωσιακού ή διεθνούς δικαίου.

Η παρουσίαση του διεθνούς και ευρωπαϊκού φορολογικού πλαισίου, κατέδειξε ότι η συνύπαρξη και η εναρμόνιση της εθνικής, ενωσιακής και διεθνούς έννομης τάξης και οι σχέσεις που αναπτύσσονται δεν θέτουν απλά περαιτέρω όρια στην φορολογική εξουσία αλλά εμπλουτίζουν και συμπληρώνουν την εθνική έννομη τάξη με επιπλέον

αρχές και κανόνες ή τροποποιούν και καταργούν υφιστάμενους κανόνες σε περίπτωση σύγκρουσης. Η λύση στο θεμελιώδες ζήτημα της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών είναι οι αμοιβαίες υποχωρήσεις και η εναρμόνιση των διαφόρων εννόμων τάξεων με την υπερεθνική. Τα κράτη δεν πρέπει να φοβούνται την απώλεια μέρους της κυριαρχίας τους σε ζητήματα φορολογικής εξουσίας, καθώς θέματα φορολογικού περιεχομένου, όπως η φορολογία πολυεθνικών εταιρειών και γενικότερα η φορολογία της σύγχρονης ψηφιακής οικονομίας είναι δύσκολο να αντιμετωπιστούν αποκλειστικά από τα κυρίαρχα κράτη. Αντιθέτως, η φορολογική τους κυριαρχία μπορεί να διατηρηθεί, να εμπλουτιστεί και να ενισχυθεί αν τα κράτη συνειδητοποιήσουν ότι το να λειτουργούν σύμφωνα με τις επιταγές του διεθνούς πλαισίου, το να συνεργάζονται και να εναρμονίζονται με αυτό επιλύοντας τυχόν προβλήματα σύγκρουσης, μπορεί να έχει πολλαπλά οφέλη και καλύτερα αποτελέσματα για την αύξηση των δημοσίων εσόδων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Η παρουσίαση των διατάξεων της ΕΣΔΑ, των κατοχυρωμένων αρχών στο διεθνές και ευρωπαϊκό δίκαιο, όπως είναι η αρχή *ne bis in idem* και η αρχή της εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης, η νομολογία του ΕΔΔΑ κατέδειξε ότι αν και οι αρχές αυτές έχουν νομοθετικό έρεισμα στο ποινικό δίκαιο επηρεάζουν και το φορολογικό δίκαιο. Η υπερεθνική τάση για διεύρυνση των αρχών αυτών στον τομέα του φορολογικού δικαίου αποσκοπούν στο να εμπλουτιστεί η εθνική έννομη τάξη και να προστατευτεί περεταίρω ο φορολογούμενος πολίτης από αυθαιρεσίες της φορολογικής εξουσίας. Συνεπώς, δεν έχει σημασία αν υπερισχύει η εθνική ή η υπερεθνική έννομη τάξη αλλά το ότι η συνύπαρξη των διαφόρων εννόμων τάξεων, οι αμοιβαίες υποχωρήσεις και η σταδιακή εναρμόνιση έχουν σαν αποτέλεσμα τη δημιουργία προστιθέμενου οφέλους για τους φορολογούμενους και την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου, καθώς η μια τάξη συμπληρώνει την άλλη μέσω των αρχών και των κανόνων που παράγουν.

Η λειτουργία της Ένωσης, οι αρμοδιότητες που της έχουν εκχωρηθεί από τα κράτη μέλη και οι στόχοι που έχει θέσει, όπως η οικονομική ολοκλήρωση και η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της ενιαίας αγοράς, ενός χώρου χωρίς εσωτερικά σύνορα, στον οποίο διασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων έχει σαν αποτέλεσμα τη δημιουργία ενός υπερεθνικού πλαισίου περιορισμού της φορολογικής εξουσίας. Το υπερεθνικό αυτό πλαίσιο απαιτεί την κατάργηση των εμποδίων, οικονομικού και διοικητικού χαρακτήρα, καθώς και των

φορολογικών συνόρων, προκειμένου να αναπτυχθούν συνθήκες υγιούς ανταγωνισμού στον ενιαίο ευρωπαϊκό οικονομικό χώρο. Η εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών και συστημάτων θα ρυθμίσει ζητήματα διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης και θα συμβάλλει στην περαιτέρω ολοκλήρωση της οικονομικής πολιτικής της Ένωσης.

Το σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, η τεχνολογική εξέλιξη και η συνεπακόλουθη μη ύπαρξη ορατών συνόρων, καθώς και ο αυξημένος ανταγωνισμός έχει περιορίσει σημαντικά τη ικανότητα των κρατών να ασκήσουν ανεξάρτητη φορολογική πολιτική επιβάλλοντας την κυριαρχία τους. Η ελεύθερη κυκλοφορία των συντελεστών παραγωγής, δηλαδή προσώπων, αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων κατήργησε τα σύνορα και τους περιορισμούς που αυτά έθεταν και οδήγησε σταδιακά στη δημιουργία μιας διεθνούς ενιαίας αγοράς που αλληλοεπιδρά και αλληλεξαρτάται σε μεγάλο βαθμό γι' αυτό πρέπει να δημιουργηθούν δεσμοί συνεργασίας, τρόποι συσπείρωσης και αμοιβαίων υποχωρήσεων με τα υπόλοιπα μέλη της διεθνούς ή ευρωπαϊκής κοινότητας. Η συσπείρωση των ανεξάρτητων κρατών σε υπερεθνικά μορφώματα και η εκχώρηση αρμοδιοτήτων σε αυτά, μεταξύ των οποίων και φορολογικών θα τα βοηθήσει να ανταπεξέλθουν στο συνεχώς αυξανόμενο διεθνές ανταγωνιστικό περιβάλλον. Στα πλαίσια αυτής της διεργασίας επηρεάζεται και η φορολογική πολιτική, η οποία τροποποιείται και συμπληρώνεται προς όφελος των πολιτών και προς διευκόλυνση της ελεύθερης κυκλοφορίας των συντελεστών παραγωγής.

Είναι σαφές ότι η εθνική έννομη τάξη ωφελείται όταν εναρμονίζεται με την ευρωπαϊκή και την διεθνή έννομη τάξη. Οι κοινωνίες προοδεύουν, αλλάζουν, επιζητούν τον σεβασμό περισσότερων δικαιωμάτων και προσαρμόζονται σε νέες συνθήκες, οπότε ο εμπλουτισμός του εθνικού δικαίου με νέες αρχές και η παραγωγή νέων κανόνων σε συνδυασμό με τους υφιστάμενους θα οδηγήσει στην ανάπτυξη θετικών συμπεριφορών προς όφελος του κοινωνικού συνόλου και του περιβάλλοντος και σε ένα διαρκές και βιώσιμο πλαίσιο ανάπτυξης της οικονομίας. Συνεπώς, το κράτος θα πραγματώσει με το καλύτερο δυνατό τρόπο τον ρυθμιστικό, αναδιανεμητικό και σταθεροποιητικό του ρόλο σεβόμενο την κοινωνία και το περιβάλλον στο οποίο αναπτύσσεται η εκάστοτε οικονομική δραστηριότητα.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

- Αναστασόπουλος, Ι., & Φορτσάκης Θ. (2003). *Φορολογικό Δίκαιο*. Αθήνα – Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Αραβαντινός, Β., (1993). *Αρχή Της Ισότητας Ενώπιον των Δημοσίων Βαρών κατά το Άρθρο 4 & 5 του Συντάγματος*. Αθήνα – Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Βενιζέλος, Ε., (2008). *Μαθήματα Συνταγματικού Δικαίου*. Αθήνα: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σακκουλας.
- Γεωργιάδης, Α. (2012). *Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου*. Αθήνα: Εκδόσεις Π. Ν. Σάκκουλα.
- Γκίνογλου, Δ. (2004). *Φορολογική Λογιστική*. Θεσσαλονίκη: Ανικούλα.
- Δημητρόπουλος, Α., (2004). *Συνταγματικά Δικαιώματα*. Αθήνα.
- Δημητρόπουλος, Α., (2011). *Σύστημα Συνταγματικού Δικαίου: Μέρος Α: Γενική Συνταγματική Θεωρία, Μέρος Β: Οργάνωση και Λειτουργία του Κράτους*. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε..
- Θεοχαρόπουλος, Λ. (1988). *Η Αρχή της Ισότητας των Πολιτών στα Δημόσια Βάρη και η Αστική Ευθύνη του Κράτους*. Αθήνα – Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Ιωάννου, Κ. & Περράκης, Σ., (2004). *Εισαγωγή στη Διεθνή Δικαιοσύνη, Α' Γενικής θεωρία και θεσμικές εφαρμογές*. Αθήνα: Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα.
- Μουστάκας, Μ., (2018). *Η Αρχή ne bis in idem και το Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο: Το αβέβαιο μέλλον μιας (κάποτε) πολλά υποσχόμενης αρχής*. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.
- Μπάρμπας, Ν. & Φινοκαλιώτης, Κ. (2011). *Δημόσια Οικονομικά*. Αθήνα - Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Παντελής, Α., (2018). *Εγχειρίδιο Συνταγματικού Δικαίου*. Αθήνα: Εκδόσεις Λιβάνη ΑΒΕ.
- Παντελής, Α., (2007). *Εγχειρίδιο Συνταγματικού Δικαίου*. Αθήνα: Εκδόσεις Λιβάνη ΑΒΕ.

- Παπαγιάννης, Δ., (2016). *Ευρωπαϊκό Δίκαιο*. Αθήνα: Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Παπαδοπούλου, Λ. (2015), *Εθνικό Σύνταγμα και Κοινοτικό Δίκαιο: Το ζήτημα της υπεροχής*. Αθήνα-Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Ράικος, Α., (2018). *Γενική Πολιτειολογία και Συνταγματικό Δίκαιο, Γενική Πολιτειολογία-Εισαγωγή στο Συνταγματικό Δίκαιο & Οργανωτικό Μέρος Ι*. Αθήνα: Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Ρούκουνας, Ε., (2004). *Διεθνές Δίκαιο, Σχέσεις διεθνούς και εσωτερικού δικαίου, Τρόποι παραγωγής του διεθνούς δικαίου*. Αθήνα: Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Στεφάνου, Κ., & Γκόρτσος Χ., (2005). *Διεθνές Οικονομικό Δίκαιο*. Αθήνα: Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Φινοκαλιώτης, Κ., (2014). *Φορολογικό Δίκαιο*. Αθήνα - Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Φινοκαλιώτης, Κ., (2020). *Φορολογικό Δίκαιο*. Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Φορτσάκης, Θ., & Σαββαΐδου, Κ., (2014). *Φορολογικό Δίκαιο*. Αθήνα: Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.

Εκθέσεις-Άρθρα-Ανακοινώσεις

- Ακριβοπούλου, Χ. & Ανθόπουλος Χ., (2015). *Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο*. Εκδόσεις Κάλλιπος. Διαθέσιμο στο: https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/2532/7/00_master_document_anthopulos_2_final.pdf [Πρόσβαση την 20/11/2020]
- Ελευθερίου, Σ., (2018). *Ne bis in idem: Μια Άτρωτη Αρχή*; Διαθέσιμο στο: <https://powerpolitics.eu/%CF%83%CF%89%CF%84%CE%AE%CF%81%CE%B7%CF%82-%CE%B5%CE%BB%CE%B5%CF%85%CE%B8%CE%B5%CF%81%CE%AF%CE%BF%CF%85-27-5-%CE%BF%CE%B9-%CF%80%CE%B5%CF%81%CE%B9%CE%BF%CF%81%CE%B9%CF%83%CE%BC%CE%BF%CE%AF-%CF%83/> [Πρόσβαση την 20/12/2020]
- European Commission. (2020). *Tax Policies in the European Union: 2020 Survey*, Taxation Survey 2020, Directorate General Taxation and Customs Union, European

Commission. Διαθέσιμο στο: <https://ideas.repec.org/p/tax/taxsur/2020.html> [Πρόσβαση την 14/11/2020]

- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2017). *Θεματικό Ενημερωτικό Δελτίο Ευρωπαϊκού Εξαμήνου, Φορολογία*. Διαθέσιμο στο: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_taxation_el_0.pdf [Πρόσβαση την 13/10/2020]
- Ευρωπαϊκή Επιτροπή. (2015). *Η Ευρωπαϊκή Ένωση με απλά λόγια: Φορολογία*. Διαθέσιμο στο: http://publications.europa.eu/resource/cellar/b075f231-bd9b-4e10-b4a3-7f248360c5ae.0019.02/DOC_1 [Πρόσβαση την 11/12/2020]
- Παπαδοπούλου, Λ., (2015). *Συνταγματικό Δίκαιο, Πανεπιστημιακές Παραδόσεις*. Αθήνα: Εκδόσεις Κάλλιπος. Διαθέσιμο στο: <https://repository.kallipos.gr/handle/11419/4277> [Πρόσβαση την 14/11/2020]
- Πισσαρίδης, Χ., Βαγιανός, Δ., Βέττας, Ν., Μεγήρ, Κ., (2020). *Ενδιάμεση Έκθεση της 27^{ης} Ιουλίου 2020: Σχέδιο Ανάπτυξης για την Ελληνική Οικονομία*. Διαθέσιμο στο: <https://government.gov.gr/schedio-anaptixis-gia-tin-elliniki-ikonomia/> [Πρόσβαση την 28/12/2020]
- Υπουργείο Οικονομικών. (2021). Δελτίο Τύπου: Ομιλία του Υπουργού Οικονομικών κ. Χρήστου Σταϊκούρα στη Διαρκή Επιτροπή Οικονομικών Υποθέσεων της Βουλής. Διαθέσιμο σε: https://www.minfin.gr/web/guest/-/omilia-tou-ypourgou-oikonomikon-k-chrestou-staikoura-ste-diarke-epitrope-oikonomikon-ypotheseon-tes-boul-6?inheritRedirect=true&redirect=%2Fweb%2Fguest%2Fanakoinoseis%3Fp_id%3D101_INSTANCE_5XA4CnNTqaAE%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_5XA4CnNTqaAE_delta%3D20%26_101_INSTANCE_5XA4CnNTqaAE_keywords%3D%26_101_INSTANCE_5XA4CnNTqaAE_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_5XA4CnNTqaAE_andOperator%3Dtrue%26p_r_p_564233524_resetCur%3Dfalse%26_101_INSTANCE_5XA4CnNTqaAE_cur%3D2%26p_p_ajax%3D0%26p_p_parallel%3D0 [Πρόσβαση την 10/3/2021].

Νομοθεσία

- Σύνταγμα της Ελλάδας 1975/1986/2001/2008/2019 (Φ.Ε.Κ. Α' 187/28.11.2019), Βουλή των Ελλήνων. 2020. Διαθέσιμο στο: <https://www.hellenicparliament.gr/Vouli-ton-Ellinon/To-Politevma/Syntagma/article-78/> [Πρόσβαση την 28/9/2020].
- Ευρωπαϊκή Σύμβαση δια την Προάσπισιν των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, της 4^{ης} Νοεμβρίου 1950, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, Συμβούλιο της Ευρώπης,

Διαθέσιμο στο: https://www.echr.coe.int/documents/convention_ell.pdf [Πρόσβαση την 14/11/2020]

- Ενοποιημένη απόδοση της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΕΕ 7.6.2016, C 202/56. Διαθέσιμο στο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=OJ:C:2016:202:FULL&from=EL> [Πρόσβαση την 14/11/2020]
- Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΕΕ 7-6-2016, C 202/404. Διαθέσιμο στο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX%3A12016P%2FTXT> [Πρόσβαση την 14/11/2020]
- Συμφωνία του Παρισιού, ΕΕ 19-10-2016, L 282/5. Διαθέσιμο στο: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:22016A1019\(01\)&from=EL](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:22016A1019(01)&from=EL) [Πρόσβαση την 14/11/2020]
- Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ΕΕ 11.12.2006, L 347. Διαθέσιμο στο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EL> [Πρόσβαση την 28/11/2020]
- Οδηγία 2003/49/EK του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών, ΕΕ 26.6.2003, L 157. Διαθέσιμο στο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=EL> [Πρόσβαση την 28/11/2020]
- Οδηγία 2003/48/EK του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις, ΕΕ 26.6.2003, L157. Διαθέσιμο στο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0048&from=EL> [Πρόσβαση την 28/11/2020]
- Οδηγία 2009/133/EK του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο, ΕΕ 25.11.2009, L 310. Διαθέσιμο στο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&from=el> [Πρόσβαση την 28/11/2020]

- Απόφαση (ΕΕ, ΕΥΡΑΤΟΜ) 2020/2053 του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 2020 για το σύστημα των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και για την κατάργηση της απόφασης 2014/335/ ΕΕ, Ευρατόμ, ΕΕ 15.12.2020, L 424. Διαθέσιμο στο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020D2053&from=EN>
- ν. 4783/2021 (Α' 38/12-3-2021) «Κύρωση της απόφασης (ΕΕ, ΕΥΡΑΤΟΜ) 2020/2053 του Συμβουλίου της 14ης Δεκεμβρίου 2020 για το σύστημα των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και για την κατάργηση της απόφασης 2014/335/ΕΕ, Ευρατόμ και άλλες διατάξεις.»
- ν. 4646/2019 (Α' 201/12-12-2019) «Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο.»
- ν. 4620/2019 (Α' 96/11-6-2019) «Κύρωση του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας»
- ν. 4557/2018 (Α' 139/30-7-2018) «Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2015/849/ΕΕ) και άλλες διατάξεις.»
- ν. 4389/2016 (Α' 94/27-5-2016) «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις»
- ν. 4337/2015 (Α' 129/ 17-10-2015) «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων»
- ν. 4336/2015 (Α' 94/14-8-2015) «Συνταξιοδοτικές διατάξεις – Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης»
- ν. 4172/2013 (Α' 167/23-7-2013) «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.»
- ν. 3888/2010 (Α' 175/30-9-2010) «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»

- ν. 3842/2010 (Α' 58/23-4-2010) «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»
- ν. 3296/2004 (Α' 253/14-12-2004) «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις»
- ν. 2873/2000 (Α' 285/28-12-2000) «Φορολογικές ελαφρύνσεις και απλουστεύσεις και άλλες διατάξεις»
- ν. 2462/1997 (Α' 25/26-2-1997) «Κύρωση του Διεθνούς Συμφώνου για τα ατομικά και πολιτικά δικαιώματα, του Προαιρετικού Πρωτοκόλλου στο Διεθνές Σύμφωνο για τα ατομικά και πολιτικά δικαιώματα και του Δεύτερου Προαιρετικού Πρωτοκόλλου στο Διεθνές Σύμφωνο για τα ατομικά και πολιτικά δικαιώματα σχετικού με τη κατάργηση της ποινής του θανάτου.»
- ν. 2523/1997 (Α' 179/11-9-1997) «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις»
- ν. 2515/1997 (Α' 154/25-7-1997) «Άσκηση Επαγγέλματος Λογιστή Φοροτεχνικού, λειτουργία Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.) και άλλες διατάξεις.»
- ν. 2238/1994 (Α' 151/16-9-1994) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»
- ν.1981/1991 (Α' 187/9-12-1991) «Κύρωση Σύμβασης Βιέννης για το δίκαιο των Συνθηκών μεταξύ των Κρατών και Διεθνών Οργανισμών ή μεταξύ Διεθνών Οργανισμών.»
- ν. 1882/1990 (Α' 43/23-3-1990) «Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις»
- ν. 395/1976 (Α' 199/31-7-1976) «Περί απαγορεύσεως εξόδου εκ της Χώρας, ένεκα χρεών προς το Δημόσιο»
- ΝΔ 356/1974 (Α' 90/5-4-1974) «Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων»
- Απόφαση ΑΕΔ 1/2010, Διαθέσιμο σε: <https://lawdb.intrasoftnet.com/portal/home> [Πρόσβαση την 28/11/2020]

- Αποφάσεις ΑΠ 7/2016 και 1/2009 Διαθέσιμο στο:
<https://lawdb.intrasoftnet.com/portal/home> και
http://www.areiospagos.gr/nomologia/apofaseis_DISPLAY.asp?cd=V6I9DZHD77W624ZOFKA61MMYNGIATJ&apof=7_2016&info=%D0%CF%CB%C9%D4%C9%CA%C5%D3%20-%20%20%CF%CB%CF%CC%C5%CB%C5%C9%C1
[Πρόσβαση την 30/11/2020]
- Αποφάσεις ΣτΕ με αριθ. 691/2019, 2691/2019, 351/2019, 2221/2018, 134/2018, 1738/2017, 3473/2017, 884/2016, 1992 και 1993/2016, 1091/2015, 1741/2015, 1032/2013, 2067/2011, 582/2011, 3182/2010, 689/2009, 3611/2003. Διαθέσιμο στο:
<https://lawdb.intrasoftnet.com/portal/home> [Πρόσβαση την 28/11/2020]
- Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 (Β' 4738) απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ με τίτλος «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)». Διαθέσιμο στο: <https://www.aade.gr/search/node?keys=1125859> [Πρόσβαση την 15/12/2020]

Ξενογλώσση

- Burg, D. (2004). *A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts and Riots from Antiquity to the Present*. New York London: Routledge An Imprint of Taylor & Francis Books, Inc. Διαθέσιμο στο:
[https://books.google.gr/books?hl=el&lr=&id=LrvxuLs101cC&oi=fnd&pg=PT9&dq=%E2%80%A2%09Burg,+D.+\(2004\).+A+World+History+of+Tax+Rebellions:+An+Encyclopedia+of+Tax+Rebels,+Revolts+and+Riots+from+Antiquity+to+the+Present.+New+York+London:+Routledge+An+Imprint+of+Taylor+%26+Francis+Books,+Inc.&ots=8OHdQ_IVcS&sig=F0sZIMr4hw869ZIfnjt8ffh3WUk&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.gr/books?hl=el&lr=&id=LrvxuLs101cC&oi=fnd&pg=PT9&dq=%E2%80%A2%09Burg,+D.+(2004).+A+World+History+of+Tax+Rebellions:+An+Encyclopedia+of+Tax+Rebels,+Revolts+and+Riots+from+Antiquity+to+the+Present.+New+York+London:+Routledge+An+Imprint+of+Taylor+%26+Francis+Books,+Inc.&ots=8OHdQ_IVcS&sig=F0sZIMr4hw869ZIfnjt8ffh3WUk&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false) [Πρόσβαση την 28/11/2020]
- Carpenter, D. (1990). *The Minority of Henry III*. Berkeley and Los Angeles: University of California Press. Διαθέσιμο στο:
[https://books.google.gr/books?hl=el&lr=&id=93nNNQUyFwAC&oi=fnd&pg=PP15&dq=Carpenter,+David+A.+\(1990\).+The+Minority+of+Henry+III.+Berkeley+and+Los+Angeles:+University+of+California+Press.+ISBN+978-0413623607.&ots=73f4BY7DbU&sig=cK5uwpHz_sBl-D9RFaZamgnsAqI&redir_esc=y#v=onepage&q=tax&f=false](https://books.google.gr/books?hl=el&lr=&id=93nNNQUyFwAC&oi=fnd&pg=PP15&dq=Carpenter,+David+A.+(1990).+The+Minority+of+Henry+III.+Berkeley+and+Los+Angeles:+University+of+California+Press.+ISBN+978-0413623607.&ots=73f4BY7DbU&sig=cK5uwpHz_sBl-D9RFaZamgnsAqI&redir_esc=y#v=onepage&q=tax&f=false) [Πρόσβαση την 4/12/2020]
- da Costa, E. P., do Rosario Anjos, M., & Przygoda, M. (2020). *Economic and Social Development (Book of Proceedings)*, 52nd International Scientific Conference on Economic and Social Development. Varazdin Development and Entrepreneurship Agency, Varazdin, Croatia; University North, Koprivnica, Croatia; Lusofona University of Porto, Porto, Portugal; Study Centre for European Policy Studies (CEPS), Lisbon, Portugal; Faculty of Management University of Warsaw, Warsaw, Poland; Faculty of Law, Economics and Social Sciences Sale -Mohammed V University in Rabat, Morocco; Polytechnic of Medimurje in Cakovec, Cakovec, Croatia. Διαθέσιμο στο:

https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/63070796/Book_of_Proceedings_esdPorto2020_Online20200423-43786-ynn404.pdf?1587701592=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DINVESTIGATING_THE_ROLE_OF_EMPL_OYEE_READI.pdf&Expires=1604355254&Signature=A-IRATIL8BZ28hIaF0nB6FkikEaJqHtQiryZqWnQMh~JA~2h5mbFCu9v0uz1d6vD5vOTcmWvfh9HAJ3YN9iSkFepu3SWOpU4bU3XLMhzhztrvTvA58HLF7xRiFVYHzQ6JyNo~orbaXFRikK1whzU23yTBzDyHofhoJtJnIWWSRj77Cbd3zu5a4eHOkaVeFg9qA7VWaMXqZiM22WzhAF9ST7TuBL6rjpW8oL-z7Pm5JNdirLgswZXXQW72qmyWQh90xKXfr05xwXdtqiVmbX3XNiDWZ42mETSXqFhG030SQ~B0YEMp2JwFkdG2g8urwiCcVVfUST30PILzdzKvZ3NQ_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA#page=232 [Πρόσβαση την 3/11/2020]

- Maddicott, J. (2015). Magna Carta and the Origins of Parliament. *The Historian* 125, 22-24. Διαθέσιμο στο: https://scholar.google.com/scholar?hl=en&as_sdt=0%2C5&q=Maddicott%2C+J.%2C+2015.+Magna+Carta+and+the+Origins+of+Parliament+The+Historian+125+pp.+22-24.&btnG= [Πρόσβαση την 5/12/2020]
- OECD (2019). *Taxing Energy Use 2019: Using Taxes for Climate Action*. OECD Publishing, Paris. Διαθέσιμο στο: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/058ca239-en/1/2/2/index.html?itemId=/content/publication/058ca239-en&csp=733ba7b0813af580090c8c6aac25027b&itemIGO=oecd&itemContentType=book> [Πρόσβαση την 28/1/2021]
- OECD (2021). *Taxing Energy Use for Sustainable Development: Opportunities for energy tax and subsidy reform in selected developing and emerging economies*. OECD Publishing, Paris. Διαθέσιμο στο: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-energy-use-for-sustainable-development.pdf> [Πρόσβαση την 28/1/2021]
- Passant, J. (2016). Tax and the Forgotten Classes: from the Magna Carta to the English Revolution. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal* 10 (3), 67–88. Διαθέσιμο στο: <https://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://scholar.google.com/&httpsredir=1&article=1708&context=aabfj> [Πρόσβαση την 15/12/2020]
- Passant, J. (2017). Taxation and the American Revolution. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. 11 (3), 20-29. Διαθέσιμο στο: <https://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1795&context=aabfj> [Πρόσβαση την 13/12/2020]
- Qureshi, A. H., & Kumar, A. (2019). *The public international law of taxation: Text, cases and materials*. Kluwer Law International BV. Διαθέσιμο στο: https://books.google.gr/books?hl=en&lr=&id=l0efDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT9&dq=principles+of+public+international+law+and+tax+law&ots=tDyDrd9EHY&sig=cReWGMbGEnmSozmF1Dcd1-Ki9sM&redir_esc=y#v=snippet&q=sovereignty&f=false [Πρόσβαση την 10/12/2020]

Ηλεκτρονικοί Ιστότοποι

- Αρειος Πάγος
www.areiospagos.gr
- Βουλή των Ελλήνων
<https://www.hellenicparliament.gr>
- Εθνικό Τυπογραφείο
<http://www.et.gr/index.php/nomoi-proedrika-diatagmata>
- Νόμος
<https://lawdb.intrasoftnet.com/portal/forologiki>
- Συμβούλιο της Επικρατείας
<http://www.adjustice.gr/>
- EUR-Lex
<https://eur-lex.europa.eu>
- e-νομοθεσία.gr
<https://www.e-nomothesia.gr>
- LAWSPOT
<https://www.lawspot.gr/>
- TAXHEAVEN
<https://www.taxheaven.gr/>
- Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης
<https://www.curia.europa.eu>
- ΟΟΣΑ
<https://www.oecd.org>
- Υπουργείο Οικονομικών
<https://www.minfin.gr>
- Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων εσόδων (ΑΑΔΕ)
<https://www.aade.gr>

