

# Η ΝΟΜΙΚΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΤΗΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΥΤΟΥ

Ὑπὸ

Γ. Ν. ΚΟΦΙΝΑ

Πραγματευθέντες ἄλλοτε <sup>1</sup> τὸ ζήτημα τῆς νομικῆς προσωπικότητος τοῦ Κράτους καὶ περὶ τῆς θεωρίας, ἣτις, ἀναπτυχθεῖσα κατὰ τὴν περίοδον τοῦ ἀπολυταρχικοῦ Κράτους ἐν Γερμανίᾳ, διακρίνει τὸ Δημόσιον (Φίσκος), ὡς νομικὸν πρόσωπον ἰδιωτικοῦ δικαίου, διάφορον τοῦ τῆς Πολιτείας (Κράτους) δημοσίου προσώπου, ἀνεπτύξαμεν τὴν κλασικὴν θεωρίαν, κατὰ τὴν ὁποίαν «τὸ Κράτος ἐμφανίζεται ὡς νομικὸν πρόσωπον ὑπὸ διπλῇ μορφῇ, ὡς πολιτικὸς ὀργανισμὸς διὰ τὴν πραγματοποίησιν τοῦ σκοποῦ τοῦ Κράτους (δικαιώματα πολιτικῆς ἐξουσίας), καὶ ὡς ἔταιρεία οἰκονομικῶν συμφερόντων, πρὸς προσπορισμὸν τῶν μέσων, τὰ ὁποῖα εἶναι ἀναγκαῖα πρὸς ἐξυπηρέτησιν τοῦ σκοποῦ τούτου». Ἡ ἔταιρεία αὕτη εἶναι, κατὰ τὴν θεωρίαν ταύτην, τὸ Δημόσιον.

Ἡ θεωρία αὕτη τῆς διπλῆς προσωπικότητος τοῦ Κράτους, ὡς νομικοῦ προσώπου δημοσίου δικαίου ἅφ' ἑνὸς καὶ ὡς ἰδιωτικοῦ, ὅπερ καὶ «Δημόσιον» λέγεται, ἅφ' ἑτέρου, ἣτις ἄλλοτε εἶχεν ἐπικρατήσει, σήμερον ἔχει ἐκ βάθρων κλονισθῆ. Ἀντ' αὐτῆς ἡ, ὡς αἰρετωτέρα κρινομένη, θεωρία εἶναι ἡ γενικῶς δεχομένη, ὅτι τὸ Κράτος, καθ' ὅλας τὰς μορφὰς τῆς δραστηριότητός του, ἐμφανίζεται ὡς δημόσιον πρόσωπον, ἔχον μοναδικὴν προσωπικότητα, μοναδικὴν ἰκανότητα, τὸ ὁποῖον εἶναι ἰκανὸν νὰ εἰσέρχεται εἰς τὴν σφαῖραν τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου, δι' αὐτῆς τῆς δημοσίας φύσεώς του, ἣτις περιέχει τὰς νομικὰς ιδιότητας τοῦ ὑποκειμένου δικαιωμάτων καὶ ὑποχρεώσεων, κατὰ τὴν λογικὴν ἀρχήν, ὅτι εἰς τὸ πλεόν περιέχεται τὸ ἔλασσον.

Εἴτε τὸ Κράτος ἐνεργῇ ἐντὸς τοῦ πεδίου τοῦ δημοσίου δικαίου, τὸ ὁποῖον τῷ εἶναι οἰκεῖον, εἴτε χρᾶται συμβάσεσι, διεπομέναις ὑπὸ τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου, ἐκ τοῦ ὅτι εἶναι δημόσιον πρόσωπον, δὲν δύναται νὰ ἐνεργῇ, εἰμὴ διὰ σκοποὺς τοῦ

---

<sup>1</sup> Κ ο φ ι ν ᾱ, Ἐγχειρίδιον φορολογικοῦ δικαίου, 1929, σελ. 19 ἐπ.

συμφέροντος τῆς ὁλότητος. Ἡ δὲ ἐνέργεια τοῦ Κράτους, ἡ τείνουσα εἰς παραγωγικοὺς σκοποὺς, δὲν διαφέρει, ὑπὸ τελεολογικὴν ἄποψιν, τῶν λοιπῶν διοικητικῶν του ἐνεργειῶν. Δυνατὸν μόνον νὰ ὑπάρχη διαφορὰ βαθμῶν, ἐν τῇ ἐννοίᾳ, ὅτι ἡ ἐνέργεια, ἡ προμηθεύουσα εἰς τὸ Κράτος τὰ μέσα, τὰ κατάλληλα διὰ τὴν ἱκανοποίησιν τῶν δημοσίων ἀναγκῶν, εἶναι, σχετικῶς πρὸς τὸν σκοπὸν τοῦτον, μεσολαβοῦσα ἢ ὀργανικὴ. Ἀλλ' ἐφ' ὅσον ὁ λόγος τῆς ὑπάρξεώς της ἐξηγεῖται μόνον ἐξ ἀπόψεως τοῦ σκοποῦ τούτου, καὶ καθ' ὃ μέτρον οὗτος τὸ ἀπαιτεῖ, εἶναι ἀδιαχωρίστως πρὸς αὐτὴν συνδεδεμένος σκοπὸς δημόσιος. Εἰδικώτερον δὲ πρέπει νὰ σημειωθῇ, ὅτι, ἐνῶ ἡ μᾶλλον στενῶς φορολογικὴ ἐνέργεια, δηλονότι ἡ ἀφορῶσα εἰς τοὺς φόρους, τῆς ὁποίας ὁ δημόσιος χαρακτήρ δὲν ἀμφισβητεῖται παρ' οὐδενός, εἶναι ἀποκλειστικῆς φύσεως ὀργανικῆς, ἡ ὑπόλοιπος παραγωγικὴ ἐνέργεια τοῦ Κράτους εἶναι μερικῶς ἐνέργεια ὀργανικὴ καὶ μερικῶς ἐνέργεια προμηθευτικὴ μέσων χρηματικῶν, ἀλλὰ ταῦτοχρόνως καὶ ἀμέσως δημοσίου σκοποῦ. Οὕτως εἰς τοὺς φόρους, ὅπως καὶ εἰς τὰ τέλη, ἐπίσης δὲ καὶ εἰς τὰ λοιπὰ ἔσοδα τοῦ Κράτους, ἡ τοῦλάχιστον εἰς τὸ μεγαλείτερον μέρος αὐτῶν, εἶναι ἀληθές, ὅτι δὲν εἶναι ὁ μόνος σκοπὸς τοῦ κέρδους, ὅστις δύναται νὰ ὠθήσῃ τὸ Κράτος νὰ ὑποκατασταθῇ εἰς τοὺς ιδιώτας ὑπὸ ὠρισμένας μορφὰς ἐνεργείας. Τὸ Κράτος δὲν κατέχει δάση ἢ μεταλλεῖα μόνον διὰ νὰ ἐκμεταλλεύηται αὐτά, δὲν ἐπεκτείνει τὸ ὑδραυλικὸν σύστημα, δὲν γίνεται ἐπιχειρηματίας μεταφορῶν καὶ δὲν εἰσέρχεται ὡς συμμέτοχος εἰς ιδιωτικὰς ἐπιχειρήσεις, μόνον καὶ μόνον διὰ νὰ πλουτίσῃ. Εἰς πάσας τὰς περιπτώσεις ταύτας, τὸ δημόσιον συμφέρον, ἄμεσον ἢ ἔμμεσον, εἶναι ἀχώριστον πρὸς πᾶσαν ἐνέργειάν του, καθὼς ἡ ιδιότης τοῦ δημοσίου καὶ κυριάρχου προσώπου εἶναι ἀχώριστος ἀπὸ τὴν προσωπικότητά του.

Ὁλόκληρος ἡ κρατικὴ δραστηριότης καὶ ἡ δημοσία ἐνέργεια ἀποβλέπει εἰς δημόσιον σκοπὸν, καὶ ὑποκειμενικῶς καὶ ἀντικειμενικῶς.

Συμβαίνει ὅμως πολλάκις, ὅτι ἡ τοιαύτη κρατικὴ ἐνέργεια ἀσκεῖται ὑπὸ μορφήν ιδιωτικοῦ δικαίου. Τὸ Κράτος, ἐπὶ παραδείγματι, ἐμφανίζεται συναλλασσόμενον διὰ συμβάσεων, ὡς πᾶς ιδιώτης καὶ ὡς ἐκ τούτου ὑποκείμενον εἰς τὸ ιδιωτικὸν δίκαιον.

Ἡ σήμερον ἐπικρατοῦσα, ἰδίως εἰς τὰ ὀλοκληρωτικὰ Κράτη, θεωρία ἐξηγεῖ, ὅτι καὶ αἱ συμβάσεις αὗται γίνονται ἀπὸ δημόσιον κίνητρον, διότι τὸ Κράτος τὰς ἀποδέχεται, ὅχι διότι οὕτως ἀποξενοῦται ὀριστικῶς τῆς ὑπερόχου θέσεώς του καὶ τῆς ἐξουσιαστικῆς δυνάμεώς του, ἀλλὰ διότι μόνον προσωρινῶς συμμορφοῦται πρὸς ἐπιταγὰς τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου, διὰ νὰ δυνηθῇ οὕτω νὰ ἐπιδιώξῃ μᾶλλον ἐπιτηδεύως ὠρισμένους γενικούς του σκοπούς. Τὸ ἰδιωτικὸν δίκαιον εἶναι διὰ τὸ Κράτος τὸ μόνον μέσον διὰ τὴν ἐκτέλεσιν ἀναγκῶν του τινῶν, αἵτινες ὅμως, ὥς ἐκ τῆς φύσεώς των, ἐν σχέσει πρὸς τὸ ὑποκείμενον (Κράτος), τὸ ὁποῖον τὰς ἐνασκεῖ καὶ πρὸς τὸν σκοπὸν, ὃ ὁποῖος τὰς καθορίζει, καὶ ὃ ὁποῖος εἶναι πάντοτε δημόσιος, δὲν εἰσέρχονται εἰς τὸ ἰδιωτικὸν δίκαιον. Τοῦτο ἐφ' ὅσον ἀντανακλᾷ κρατικὴν ἐνέργειαν, ἐξαρτᾶται ἐκ τοῦ δημοσίου δικαίου, ἀπέναντι τοῦ ὁποῖου ἀποτελεῖ *unus singulare* καὶ ἀναγκαίως ἐπηρεάζεται ἐξ αὐτοῦ. Ἐπομένως, αἱ μορφαὶ τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου καὶ τὰ ἰδιάζοντα αὐτοῦ ἀποτελέσματα ὑφίστανται τροποποιήσεις, κατὰ τὸ μᾶλλον καὶ ἥττον ἐξαιρουμένας, ἐφ' ὅσον τὸ Κράτος μετέχει αὐτῶν, οὕτως ὥστε, εἰς πάσας τὰς περιπτώσεις ταύτας, ἐκ μόνου τοῦ λόγου, ὅτι τὸ Κράτος χρᾶται τῷ ἰδιωτικῷ δικαίῳ διὰ ὠρισμένην του ἐνέργειαν, δὲν ὑποβάλλεται, ἐκ τούτου, εἰς πάντα ἐκεῖνα τὰ βάρη, τὰ ὁποῖα δὲν συμβιβάζονται πρὸς τὸν χαρακτῆρα του, ὥς δημοσίου καὶ κυριάρχου προσώπου καὶ πρὸς τὸν σκοπὸν τῆς ἐνεργείας του.

Τὸ Κράτος ποιεῖται χρῆσιν τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου, ἄλλ' ἐκ τούτου δὲν ἐξισοῦται πρὸς ἰδιώτην, δὲν καθίσταται καὶ αὐτὸ ἰδιώτης καὶ ἐκ τοιαύτης χρήσεως δὲν δύναται νὰ ἐπιβαρύνηται, εἰμὴ μόνον δι' ἐκείνων τῶν συνεπειῶν, αἵτινες δὲν εἶναι ἀσυμβίβαστοι πρὸς τὴν οὐσίαν τῆς δημοσίας προσωπικότητός του καὶ πρὸς τὴν ἀπαρομοίωτον καὶ ἀμετάβλητον κυριαρχίαν του καὶ πρὸς τοὺς σκοποὺς τῆς δραστηριότητός του.

Οἱ τρόποι τῆς ἀποκτήσεως, τῆς διοικήσεως καὶ τῆς διαθέσεως τῆς ἀκινήτου περιουσίας τοῦ Κράτους διέπονται ὑπὸ ἐιδικῶν διατάξεων, διαφόρων πρὸς τοὺς τρόπους ἀποκτήσεως, ἀπολαύσεως καὶ διαθέσεως τῆς περιουσίας τῶν ἰδιωτῶν. Τὸ δὲ περιεχόμενον τοῦ δικαιώματος τῆς κυριότητος δὲν εἶναι ταυτόσημον εἰς ἅς περιπτώσεις δικαιοῦχος εἶναι ἰδιώτης καὶ εἰς ἐκείνας τῆς ἰδιωτικῆς περιουσίας τοῦ Κράτους. Ἄλ-

λοτε, κατὰ τὸ παρελθόν, ὑπεστηρίζετο, τό, κατὰ τὸ Ρωμαϊκὸν Δίκαιον, ἀποκλειστικὸν δικαίωμα χρήσεως καὶ καταχρήσεως τοῦ πράγματος ἐκ μέρους τοῦ κυρίου αὐτοῦ. Σήμερον ὅμως, ὑπὸ τὸ κράτος τῶν νεωτέρων ἰδεῶν, ἰδίως εἰς τὰ ὀλοκληρωτικὰ Κράτη, τὰ ἀτομικὰ δικαιώματα ὑποκύπτουν καὶ περιορίζονται, εἰς πᾶσαν ἐκδήλωσίν των, ἀπὸ τὰ γενικώτερα συμφέροντα τῆς ὁλότητος. Ἡ ἔννοια δὲ τῆς κυριότητος, ὡς δικαιώματος, τὸ ὁποῖον περιέχει ἐξουσίαν ἀπόλυτον τοῦ κυρίου, δὲν συμβιβάζεται πλέον πρὸς τὸν ἰδιωτικὸν χαρακτῆρα τῆς κυριότητος. Ἡ τάσις τοῦ δικαίου διευθύνεται σήμερον πρὸς ἀναγνώρισιν, ὡς προεχούσης, τῆς κοινωνικῆς λειτουργίας τοῦ δικαιώματος τῆς κυριότητος, ἥτις ὁδηγεῖ εἰς ἐξασθένησιν τῶν ἀτομικῶν δικαιωμάτων καὶ εἰς μεγαλειτέραν ἐπέκτασιν τῶν πρὸς τὸ Κράτος καθηκόντων καὶ εὐθυνῶν τοῦ ἰδιοκτήτου. Τὸ δικαίωμα ὅμως τῆς κυριότητος τοῦ Κράτους ἐπὶ τῆς ἰδιοκτησίας του εἶναι ἀποκλειστικὸν καὶ δὲν ἔχει ἄλλους περιορισμούς, ἐκτὸς τῶν ὑπὸ τοῦ ἰδίου εἰς ἑαυτὸ ἐπιβληθέντων. Ἐν σχέσει πρὸς τὴν κυριότητα τῶν ἰδιωτῶν, τὸ δημόσιον συμφέρον ἀποτελεῖ αἰτίαν περιορισμοῦ τῆς ἀπολαύσεως τῆς ἰδιοκτησίας, ἐνῶ, ἐν τῇ ἰδιοκτησίᾳ τοῦ Κράτους, τὸ δημόσιον συμφέρον ἀποτελεῖ τὸν σκοπὸν καὶ τὸν λόγον τῆς ὑπάρξεώς του.

Συναφὲς πρὸς τὰς ἀνωτέρω ἀναπτυσσομένης θεωρίας<sup>1</sup>, καθ' ἧς τὸ Κράτος δὲν ὑπόκειται εἰς πάντα τὰ βάρη, εἰς τὰ ὁποῖα ὑπόκεινται οἱ ἰδιῶται, ἐξ ἐνεργειῶν του ἐντὸς τοῦ κύκλου τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου, ἐφ' ὅσον ταῦτα εἶναι ἀσυμπίθαστα πρὸς τὴν φύσιν του ὡς δημοσίου καὶ κυριάρχου προσώπου καὶ πρὸς τὸν δημόσιον σκοπὸν τῆς ἐνεργείας του, εἶναι καὶ τὸ ζήτημα, ἐὰν τὸ Κράτος ὑπάγῃ εἰς φορολογίαν, ὡς πᾶν ἄλλο νομικὸν πρόσωπον δημοσίου δικαίου, ἐφ' ὅσον δὲν ἀπαλλάσσεται αὐτῆς διὰ ρητῆς διατάξεως τοῦ νόμου. Τὸ ζήτημα τοῦτο ἐπραγματεύθημεν ἄλλοτε<sup>2</sup>, ἐξ ἀφορμῆς τῶν

<sup>1</sup> Τὰς θεωρίας ταύτας παραλαμβάνομεν ἰδίως ἀπὸ μακρὸν σχόλιον τῆς κατωτέρω ἀναφερομένης ἀποφάσεως τοῦ Ἀκυρωτικοῦ τῆς Ρώμης τοῦ κ. Salvatore Costa (τοῦ Βασιλικοῦ Πανεπιστημίου Ρώμης).

<sup>2</sup> Δικαστικὴ τοῦ 1936 σελ. 474 - 475. Πρὸβλ. καὶ Α. Π. 297 τοῦ 1892, Θέμις Δ, 35, καὶ 442 τοῦ 1894, Θέμις 5, 114, 334 τοῦ 1895, Θέμις 5, 530, 35 τοῦ 1898, Θέμις Θ' 182, 38 τοῦ 1930, Θέμις ΜΑ' 296 καὶ 68 τοῦ 1933, Θέμις ΜΔ' 259 καὶ Θέμις ΜΑ' 154 καὶ 190 καὶ Δικαστικὴ, Β, III, 150.

ὕπ' ἀριθ. 38 τοῦ 1930 («Θέμις» ΜΑ' 296) καὶ 68 τοῦ 1933 («Θέμις» 259) ἀποφάσεων τοῦ Ἀρείου Πάγου, ὅστις ἔκρινεν, ὅτι ὁ φόρος, ὡς εἰσφορὰ ἐπιβαλλομένη ὑπὸ τοῦ Κράτους, δυνάμει τοῦ Συντάγματος, μόνον διὰ νόμου, εἰς πρόσωπα ἄλλα, φυσικὰ ἢ νομικά, πρὸς πλήρωσιν τῶν ἀναγκῶν αὐτοῦ, ἀποκλείεται νὰ ἐπιβληθῇ εἰς τὸ Δημόσιον, καὶ ὅταν τοῦτο μεταβιθάζῃ ἐπ' ἀνταλλάγματι τὸ πρὸς εἴσπραξιν ὠρισμένου δημοσίου φόρου δικαίωμα πρὸς ἄλλον, καὶ ὁσάκις πρόκειται περὶ φόρου, τοῦ ὁποίου τὸ Δημόσιον δὲν ἀπαλλάσσεται διὰ ρητῆς διατάξεως. Ἀλλὰ καὶ διὰ παλαιότερας ἀποφάσεως (442 τοῦ 1894) ὁ Ἀρειος Πάγος ἐδέχθη, ὅτι «ὁ νόμος τῆς 22 Δεκεμβρίου 1847 περὶ δημοτικῶν φόρων δὲν ἐξαιρεῖ μὲν ρητῶς αὐτῶν τὰ χάριν τῶν ἀναγκῶν τοῦ Κράτους εἰσαγόμενα ἐν τοῖς Δήμοις ὄνια καὶ ἐμπορεύματα, ἐκ τούτου ὅμως οὐδόλως ἔπεται, ὅτι ἐδόθη διὰ τοῦ ρηθέντος νόμου ἐξουσία εἰς τοὺς Δήμους, οἵτινες εἰσὶν ὑποτεταγμένοι εἰς τὸ Κράτος καὶ ἐνεργοῦσι πάντοτε ὑπὸ τὴν ἐπιτήρησιν τῆς Κυβερνήσεως, νὰ φορολογῶσι καὶ τὸ Κράτος αὐτὸ διὰ τὰ παρ' αὐτοῦ τοῦ ἰδίου ἀμέσως χάριν τῶν ἀναγκῶν τῆς δημοσίας ὑπηρεσίας εἰσαγόμενα εἰς τοὺς Δήμους πρὸς κατανάλωσιν, διότι ἡ τοιαύτη ἐκδοχὴ ἐνέχει τὸ ἄτοπον καὶ καθιστᾷ τὸν Δήμον Κράτος ἐν Κράτει».

Ἀπόφασις ὅμως τῆς 21 Ἰουλίου 1937 τοῦ Ἀκυρωτικοῦ τῆς Ρώμης, ἐδέχθη, διὰ πρώτην, νομίζω, φορὰν, ὅτι τὸ Κράτος κατὰ κανόνα ὑπόκειται εἰς τοὺς τοπικοὺς φόρους, ἐκτὸς ἐὰν ὑπάρχουν ρηταὶ διατάξεις περὶ ἀπαλλαγῆς του.

Κατὰ τὴν ἀπόφασιν ταύτην, «τὸ δικαίωμα τοῦ ἐπιβάλλειν φόρους, ἀποτελοῦν ἔνδειξιν κυριαρχίας, ἀνήκει ἀρχικῶς μόνον εἰς τὸ Κράτος, τὰ δὲ κατώτερα αὐταρχικὰ νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ἐπὶ τοσοῦτον δύνανται νὰ ἔχουν παρομοίαν ἐξουσίαν, ἐφ' ὅσον τὸ Κράτος τοῖς τὴν ἔχει ἀπονείμει, καὶ ἐπομένως, δὲν εἶναι νοητόν, ὅτι αὐτὸ τὸ Κράτος, ὡς κυρίαρχον πρόσωπον, δύναται νὰ ὑποβληθῇ εἰς φόρους ἐπιβληθέντας ὑπὸ τῶν κατωτέρων προσώπων. Δὲν ἀπαλλάσσεται ὅμως τὸ Κράτος τοιούτων φόρων, εἰμὴ εἰς περιπτώσεις εἰδικῶς ὑπὸ τοῦ νόμου καθωρισμένας, ὁσάκις, ἐνεργοῦν ἰδιωτικῶ δικαίωματι, προβαίνει εἰς ἐνέργειαν, ἥτις δὲν εἰσέρχεται εἰς τὴν σφαῖραν ἐκδηλώσεως τῆς κυριαρχίας του. Ἡ δὲ ἐξομοίωσις, ἐκ φορολογικῶν ἀπόψεων, τοῦ Ἐθνικοῦ Ἰνστιτούτου κατοι-

κιῶν ὑπαλλήλων τοῦ Κράτους πρὸς Διοίκησιν τοῦ Κράτους περιλαμβάνει, οὐ μόνον τοὺς δημοσίους φόρους, ἀλλὰ καὶ τοὺς τοπικούς. Τὸ δὲ ἄρθρον 35 τοῦ διατάγματος τῆς Κοινοτήτος τοῦ Μιλάνου, διὰ τὴν ὑπηρεσίαν τῶν ὑπονόμων, τὸ ἐγκριθέν κατὰ τὸ 1920, τὸ ὁποῖον ὑποβάλλει καὶ τὴν Διοίκησιν τοῦ Κράτους εἰς τὸν σχετικὸν φόρον, εἰς ποσοστὸν ὅμως ἡλαττωμένον, δὲν ἦτο παράνομον, ἀλλὰ κατηργήθη, ἀφ' ἧς ἐτέθη ἐν ἰσχύϊ τὸ νομοθ. Β. Δ. τῆς 18ης Νοεμβρίου 1923, ἀριθ. 2538 περὶ τοῦ φόρου βελτιώσεων».

Ἡ ἀπόφασις τοῦ Ἀκυρωτικοῦ, ἀναγνωρίζει, ὅτι ἡ ἐξουσία τοῦ ἐπιβάλλειν φόρους, ἀποτελοῦσα ἔνδειξιν κυριαρχίας, καὶ μεταδοθεῖσα εἰς κατώτερα νομικὰ πρόσωπα, δημοσίου δικαίου, δὲν δύναται θεωρητικῶς νὰ ἐκληφθῇ ὑπὸ τὴν ἔννοιαν, ὅτι, μεταξὺ τῶν ὑποκειμένων εἰς τὴν φορολογίαν ταύτην, περιλαμβάνεται τὸ κυρίαρχον πρόσωπον, ἐκ τοῦ ὁποίου αὕτη ἀπορρέει. Ἐν τούτοις, ἡ ἀπόφασις παρατηρεῖ, ὅτι ἡ ἀρχὴ αὕτη ἰσχύει, ἐφ' ὅσον τὸ Κράτος ἔρχεται εἰς σχέσιν μετὰ τῶν νομικῶν τούτων προσώπων, ἐξηγοῦν τὴν ιδιότητά του ὡς κυρίαρχου προσώπου, ἐνῶ δὲν ἔχει ἐφαρμογὴν εἰς τὰς σχέσεις ἐκεῖνας, εἰδικῶς χαρακτῆρος κτηματικοῦ, αἱ ὁποῖαι εἰσέρχονται εἰς τὸ κοινὸν δίκαιον. Εἰς τὴν περίπτωσιν δὲ ταύτην, τὸ Κράτος, χρώμενον τῷ κοινῷ δικαίῳ, ὡς οἰοσδήποτε ιδιώτης, δὲν θὰ ἠδύνατο ν' ἀπολαύῃ δικαιωμάτων, τὰ ὁποῖα ἀπορρέουν ἐξ αὐτοῦ καὶ ταυτοχρόνως νὰ διαφεύγῃ τῶν βαρῶν, τὰ ὁποῖα τὸ ἴδιον ἐπιβάλλει. Ἐὰν δέ, ἐκ τοῦ κοινοῦ δικαίου, εἰς τὸ ὁποῖον τὸ Κράτος ἐκουσίως ἔχει ὑποβληθῇ, συμβαλλόμενον καὶ ἐνεργοῦν ἐντὸς τοῦ πεδίου αὐτοῦ, ὀφείλονται φόροι, καὶ αὐτὸ τὸ Κράτος εἶναι ὑπόχρεων νὰ τοὺς πληρῶνῃ, δὲν εἶναι τοῦτο εἰς ἀντίθεσιν πρὸς τὴν κυριαρχίαν του, ἥτις εἰς τοιαύτας σχέσεις δὲν ἐμβαίνει εἰς λειτουργίαν.

Ἐν τῷ θετικῷ δικαίῳ, καὶ ἐν Ἑλλάδι καὶ εἰς ξένας νομοθεσίας, ἐνῶ οὐδαμῶς ἀναγράφεται ἡ ἀρχή, ὅτι τὸ Κράτος, ὡς κυρίαρχον πρόσωπον, δὲν δύναται νὰ ὑποβληθῇ εἰς φόρους, ἀκολουθεῖται τὸ σύστημα τῆς εἰδικῆς ἐν τοῖς φορολογικοῖς νόμοις μνείας τῶν περιπτώσεων φορολογικῆς ἀπαλλαγῆς τοῦ Κράτους, ὡς ἐκ τούτου δέ, διὰ τοῦ κατ' ἀντιδιαστολὴν ἐπιχειρήματος, δύναται νὰ συναχθῇ, ὅτι, ἐκτὸς τῶν ρητῶς προβλεπομένων περιπτώσεων, ἐπιβάλλεται ἡ πληρωμὴ τῶν φόρων, ὅσαςκις πρόκειται περὶ πράξεων ἢ οἰκονομικῶν σχέσεων, τὰς

ὁποίας τὸ Κράτος συνάπτει ἢ ἐνεργεῖ, ὡς πᾶς ιδιώτης. Ἐν τούτοις, δύναται, ἀντιθέτως, ὡς ἐκ τοῦ πλήθους τῶν ἐν λόγῳ φορολογικῶν ἀπαλλαγῶν νὰ συναχθῇ, ὅτι αὗται ἐνδεικτικῶς ἔχουσι τεθῇ καὶ ἀναφέρονται εἰς τὰς συνηθεστέρας περιπτώσεις, ἐξ αὐτῶν δὲ προκύπτει μᾶλλον ἢ γενικωτέρα ἀρχὴ τῆς τοῦ Κράτους ἀπαλλαγῆς ἐκ παντὸς δημοσίου φόρου.

Τὸ ζήτημα εἶναι θεμελιῶδες διὰ τὴν θεωρίαν τοῦ φορολογικοῦ δικαίου. Ὁ καθηγητὴς Α. Δ. Giannini<sup>1</sup>, πραγματευόμενος περὶ τῶν ὀφειλομένων ὑπὸ τοῦ Κράτους, ἢ ὑπὸ κατωτέρου νομικοῦ προσώπου δημοσίου δικαίου, φόρων, δέχεται, ὡς κυριαρχοῦσαν ἀρχὴν ἐν τῷ δικαίῳ τῶν διαφόρων Κρατῶν, ἐπικαλούμενος διὰ τὴν Γερμανίαν τὸν Hensel, ἐκείνην, ἥτις, κατὰ τὰς ποικίλας περιπτώσεις, οὐ μόνον τὰ κατώτερα νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ἀλλὰ καὶ αὐτὸ τὸ Κράτος εἶναι ὑποκείμενον, κατὰ κανόνα, εἰς τὸν φόρον, ἐκτὸς τῶν πολυαρίθμων ἐξαιρέσεων, τῶν ὑπὸ τῶν καθ' ἑκάστους φορολογικῶν νόμων τεθειμένων. Ἐπομένως, κατ' ἀρχήν, τὸ Κράτος εἶναι, ὡσάκις συντρέχουσιν αἱ προϋποθέσεις αὗται, παθητικὸν ὑποκείμενον φόρων, παρὰ τοῦ ἰδίου καὶ παρὰ τῶν κατωτέρων νομικῶν προσώπων τούτων ἐπιβληθέντων, καθὼς πᾶν ἄλλο δημόσιον νομικὸν πρόσωπον δύναται νὰ εἶναι παθητικὸν ὑποκείμενον τῶν κρατικῶν φόρων καὶ τῶν παρ' αὐτοῦ τοῦ ἰδίου προσώπου ἢ παρ' ἄλλου προσώπου ἐπιβεβλημένων. Ἐκ τούτου ἔπεται, ὅτι αἱ ἐκ τοῦ φόρου ἐξαιρέσεις, αἱ συνήθως ἐμπεριεχόμεναι εἰς τοὺς φορολογικοὺς νόμους, ἀποτελοῦν παρέκκλισιν ἐκ τῆς ἀνωτέρω ἐνδεικνυομένης ἀρχῆς καὶ περιέχουν τὸν νομικὸν χαρακτῆρα τῶν ἐξ ὑποκειμένου φορολογικῶν ἀπαλλαγῶν.

Ἐν τούτοις, ὁ Giannini ὁμολογεῖ, ὅτι εὐρυτάτῃ ἐκ τοῦ φόρου ἐξαίρεσις δικαιολογεῖται, δημοσιονομικῶς, ὡς πρὸς τε τὸ Κράτος καὶ τὰ κατώτερα πρόσωπα δημοσίου δικαίου, διότι ἡ βεβαίωσις καὶ ἡ εἴσπραξις τοῦ φόρου, τοῦ ὀφειλομένου ὑπὸ τοῦ ἰδίου ἐπιβάλλοντος ὑπὲρ ἑαυτοῦ τὸν φόρον νομικοῦ προσώπου, χρησιμεύουσι μόνον νὰ προκαλῶσι ματαίως δαπάνας διοικήσεως, καθόσον γίνεται, εἰς τὴν περίπτωσιν ταύτην, μεταφορὰ χρηματικῶν ποσῶν ἀπὸ χρηματοκιβωτίου εἰς ἄλλο τοῦ αὐτοῦ προσώπου, ἀναλόγως δὲ συμβαίνει εἰς τὴν περίπτωσιν

<sup>1</sup> Α. Δ. Giannini, Il rapporto giuridico d'imposta, 1937, σελ. 112.

τοῦ φόρου τοῦ ὀφειλομένου ὑπὸ δημοσίου προσώπου εἰς ἄλλο δημόσιον πρόσωπον, δεδομένης τῆς ἀλληλεγγύης τοῦ δημοσιονομικοῦ συστήματος τοῦ Κράτους, θεωρουμένου ἐν τῷ συνόλῳ του, καὶ ἐπομένως αἱ ἀμοιβαῖαι αὗται καταβολαὶ ποσῶν ὀφειλομένων τίτλῳ φόρου ἀπὸ τὸ ἐν εἰς τὸ ἄλλο πρόσωπον, ἀποτελοῦν περιπλοκὴν ἄνευ πραγματικῆς αὐξήσεως τοῦ συνόλου τῶν φορολογικῶν εἰσπράξεων.

Ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως, ἀναγκαίως ἔπεται, κατὰ τὸν αὐτὸν καθηγητὴν, ὅτι, ὡς ἂν τὸ Κράτος καὶ ἐν γένει τὰ δημόσια νομικὰ πρόσωπα ἐνεργοῦν ὑπὸ μορφᾶς ιδιωτικοῦ δικαίου, τίθενται εἰς ἴσην μοῖραν πρὸς τοὺς ιδιώτας καὶ ὑποκείνται, οὐ μόνον εἰς τὰς νομικὰς διατυπώσεις, τὰς ἰδιαζούσας εἰς τὸ ιδιωτικὸν δίκαιον καὶ ἀναφερομένας εἰς τὰς ἐντεῦθεν προκυπτούσας σχέσεις, ἀλλὰ καὶ εἰς τοὺς περιορισμούς, εἰς τοὺς ὅρους, εἰς τὰ βάρη, τὰ ὁποῖα προέρχονται ἐκ τοῦ ιδιωτικοῦ δικαίου, τοῦ ἀναφερομένου εἰς τὰς αὐτὰς σχέσεις. Αἱ σχέσεις δὲ αὗται ὑποβάλλονται, καθ' ὅλα, εἰς τὸ κοινὸν δίκαιον, κατ' ἀκολουθίαν δὲ καὶ εἰς τὰ βάρη τὰ γεννώμενα ἐκ τῶν φορολογικῶν νόμων. Οὕτως, ἡ ὑποχρέωσις τοῦ Κράτους καὶ τῶν νομικῶν προσώπων νὰ ὑποβληθοῦν εἰς τοὺς φόρους ἀπορρέει ἐκ τοῦ εἴδους τῆς ἐνεργείας των, χαρακτῆρος ιδιωτικῆς οἰκονομίας, καὶ ἐκ τῶν σχετικῶν πρὸς αὐτὴν νομικῶν ὁρισμῶν τοῦ ιδιωτικοῦ δικαίου, δυνάμει τῶν ὁποίων ἐνεργοῦσιν, καὶ ὡς συνέπεια εὐνόητος καὶ ἀναγκαία. Μόνον ἐκ ρητῶν διατάξεων τοῦ νόμου τὸ Κράτος καὶ τὰ νομικὰ ταῦτα πρόσωπα εἶναι ἀπηλλαγμένα τῶν ἐν λόγῳ βαρῶν<sup>1</sup>.

Εἰς τὴν προεκτεθεῖσαν νομικὴν ἄποψιν, τὴν ὁποίαν ἠκολούθησε τὸ Ἀκυρωτικὸν τῆς Ρώμης, ἀντιτάσσεται ἡ νομολογία τοῦ ἡμετέρου Ἀρείου Πάγου, τῆς ὁποίας ἀνωτέρω ἐμνήσθημεν. Καὶ ἡ νομολογία αὕτη προσαρμόζεται μᾶλλον πρὸς τὴν, ἐν τῇ νομικῇ σχέσει τοῦ φόρου, θέσιν τοῦ φορολογουμένου, ἥτις εἶναι ἀχώριστος ἀπὸ τῆς τοῦ ὑποκειμένου εἰς τὴν κυρίαρχον ἐξουσίαν τοῦ Κράτους, ὅπως καὶ τὸ δικαίωμα τοῦ ἐπιβάλλειν φόρους ἀνήκει ἀποκλειστικῶς εἰς τὴν κυρίαρχον ἐξουσίαν. Ὡς ἐκ τούτου, εἶναι μὲν ἀληθές, ὅτι ἡ δημοσιονομικὴ ἐξουσία ἀνήκει, κατὰ τρόπον πρωταρχικόν, εἰς μόνον

<sup>1</sup> Πρὸλ. Κοφινᾶ ἐν Θέμιδι ΜΑ' 154 καὶ 190 καὶ Γ. Χοϊδᾶ, ἐν Δικαστικῇ, Β, ΙΙΙ, 150.

τὸ Κράτος, εἰς δὲ τὰ κατώτερα νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου μόνον ἐφ' ὅσον τοῖς ἀπενεμήθη τοιαύτη ἐξουσία ὑπὸ τοῦ Κράτους, ὡς ἐδέχθη καὶ τὸ Ἀκυρωτικὸν τῆς Ρώμης. Ἀλλ' εἶναι, ἐξ ἄλλου, ἐπίσης ἀληθές, ὅτι τὸ Κράτος δὲν δύναται, κατ' ἀρχήν, νὰ ὑποβληθῇ εἰς τοὺς φόρους, τοὺς ὁποίους τὰ πρόσωπα ταῦτα ἐπιβάλλουσι, διότι εἶναι ἐντελῶς ἀσυμβίβαστον νὰ ὑπόκηται αὐτὸ τὸ Κράτος, τὸ κυρίαρχον πρόσωπον, εἰς βάρη, τὰ ὁποῖα προέρχονται ἐξ ἀποφάσεως τῶν εἰς σχέσιν ὑποταγῆς πρὸς τὸ Κράτος εὕρισκομένων κατωτέρων τούτων προσώπων.

Ὡς πρὸς τὴν διάκρισιν μεταξὺ φόρων, κατὰ τὴν ὁποίαν τὸ Κράτος δὲν ὑπόκειται εἰς τοὺς ὑποκειμενικοὺς φόρους, ἀλλ' ὑπόκειται εἰς τοὺς ἀντικειμενικοὺς, δηλονότι εἰς ἐκείνους, οἵτινες βαρύνουσιν ἀπ' εὐθείας τὸν πλοῦτον, π. χ. ἐπὶ κτηματικοῦ φόρου, κατ' ἀντίθεσιν πρὸς τοὺς βαρύνοντας ἀμέσως τὸν φορολογούμενον, εὐλόγως παρατηρήθη, ὅτι, κατ' ἀμφοτέρας τὰς κατηγορίας φόρων, ἡ προσωπικότης τοῦ Κράτους ἐπίσης ἀποκλείει τὴν φορολογικὴν σχέσιν, διότι ἡ μόνη διαφορὰ ἔγκειται εἰς τὸ χρονικὸν σημεῖον, καθ' ὃ ἄρχεται ἢ τελειοῦται δικονομικῶς ἡ σχέσις αὕτη, ἥτις τελικῶς καθιστᾷ τὸ Κράτος παθητικὸν ὑποκείμενον αὐτῆς.

Συμβαίνει, ἐν τούτοις, ὅτι τὸ Κράτος ὑποβάλλεται εἰς τε τοὺς δημοσίους καὶ εἰς τοὺς δημοτικούς καὶ ἄλλους φόρους, παρὰ τὰς θεωρίας καὶ τὰ νομικὰ δόγματα, τ' ἀνωτέρω ἀναπτυσσόμενα. Τοῦτο γίνεται, ὡς ἴσως τὸ Κράτος ὑποβάλλεται εἰς πληρωμὴν τῶν φόρων τούτων οἰκειοθελῶς, καὶ οὐχὶ ἐξ ὑποχρεώσεως ἔναντι τῶν κατωτέρων νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου, κατ' ἀκολουθίαν ὠρισμένης ἐνεργείας του, χωρὶς ὅμως ἐκ τούτου νὰ περιέρχεται τυπικῶς εἰς θέσιν ὑποταγῆς ἔναντι αὐτῶν, διότι τοῦτο θὰ μετεμόρφωνε τὴν ὑπαρξίν του ὡς κυριάρχου προσώπου. Οὕτως ἐπὶ ἐμμέσων ἰδίως φόρων, βαρυνόντων εἶδη καταναλώσεως, προμηθευόμενα ὑπὸ τῶν δημοσίων ὑπηρεσιῶν, δι' ἐξόδων τοῦ Κράτους, οὗτοι καταβάλλονται μὲν ὑπὸ τῶν ἐκ τοῦ νόμου ὑποχρέων, ἀλλὰ τελικῶς ἐπιπίπτουσιν ἐπὶ τῶν καταναλωτῶν τῶν εἰδῶν τούτων, μεταξὺ τῶν ὁποίων τυγχάνει τὸ Κράτος. Αἱ ἐξαιρετικαὶ ὅμως περιπτώσεις αὗται ἐμμέσου ἐπιβαρύνσεως τοῦ Κράτους δὲν δύνανται ν' ἀνατρέψωσι τὴν ἀνωτέρω ἐκτεθεῖσαν ἀρχὴν τῆς φορολογικῆς ἀπαλλαγῆς τοῦ Κράτους.

Γ. Ν. ΚΟΦΙΝΑΣ