

ΠΕΡΙ ΑΜΦΙΣΒΗΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ
(CONTENTIEUX FISCAL)
ΚΑΙ ΙΔΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ ΕΝ ΕΛΛΑΔΙ.

Ἑ π ὀ

Π. Β. ΔΕΡΤΙΛΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Ι.

ΒΑΣΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΟΥ ΑΜΦΙΣΒΗΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ
Ἡ ΑΜΦΙΣΒΗΤΟΥΜΕΝΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Α' Περὶ τοῦ ὀρισμοῦ τοῦ φορολογουμένου

α) Τὰ στοιχεῖα τῆς ἐννοίας τοῦ φορολογουμένου.—Ἑπὸ τὴν εὐρείαν ἐννοίαν φορολογούμενος εἶναι τὸ πρόσωπον, οὗτινος ἀναγνωρίζεται ἡ φορολογικὴ ὑπαρξίς.

Φορολογούμενος ὑπὸ τὴν στενὴν ἐννοίαν εἶναι τὸ πρόσωπον ἐκεῖνο, τὸ ὁποῖον κατὰ τὸν νόμον φέρει τὸ φορολογικὸν βάρος, ἥτοι ἔχει ἐκ τοῦ νόμου τὸ βάρος τοῦ φόρου. Οἱ φορολογούμενοι εἶναι εἴτε φυσικὰ πρόσωπα εἴτε νομικὰ πρόσωπα. Ἐπὶ πλεόν ὅμως ἔχομεν τοὺς οἰονεὶ φορολογούμενους, τὴν ἐννοίαν τῶν ὁποίων ἀναπτύσσομεν ἀλλαχοῦ. Πρὸς πληρεστέραν κατανόησιν τοῦ διδομένου ἀνωτέρω ὀρισμοῦ τοῦ φορολογουμένου κρίνομεν σκόπιμον νὰ ἐξετάσωμεν ἐν ἑκάστον τῶν στοιχείων, ἅτινα ἀπαρτίζουν τὴν ἐννοίαν ταύτην.

Τὰ στοιχεῖα τῆς ἐννοίας τοῦ φορολογουμένου εἶναι τὰ ἀκόλουθα τρία, ἥτοι πρῶτον ὁ φορολογούμενος εἶναι πρόσωπον, ὅπερ δεύτερον φέρει τὸ βάρος τοῦ φόρου συμφώνως πρὸς τὸν νόμον ἐφ' οὗ νόμου τρίτον ἀναγκαίως βασιζέται τὸ φορολογικὸν βάρος. Καὶ τὸ πρῶτον ὅσον ἀφορᾷ τὸ πρόσωπον τοῦ φορολογουμένου, ὡς ἀναφέρομεν ἀνωτέρω, ἔχομεν ὡς φορολογούμενους κατὰ τὸ φορολογικὸν δίκαιον φυσικὰ καὶ νομικὰ πρόσωπα.

Προκειμένου περὶ φορολογουμένων τόσοσιν περὶ φυσικῶν προσώπων, ὅσον καὶ περὶ νομικῶν προσώπων, ἡ φορολογικὴ ὑπαρξίς αὐτῶν προϋποθέτει ἰδιαιτέραν τοῦ φορολογουμένου οἰκονομικὴν ὄντοτητα καὶ ἐνότητα ἢ ἀλληλεγγύην συμφερόντων οὖσαν κατὰ τὸ μᾶλλον καὶ ἥττον σαφῶς διακεκριμένην.

Προκειμένου ὅμως περὶ φυσικῶν προσώπων, ὡς φορολογουμένων, λαμβάνονται ὑπ' ὄψει στοιχεῖά τινα, ὡς φορολογικαὶ ἀπαλ-

λαγαὶ μέχρι ὀρίου τινὸς π. χ. δι' ἐλάχιστον ὄριον συντηρήσεως, δι' οἰκογενειακὰ βάρη ἢ δι' ἀπαλλαγὰς κατὰ βάσιν κλπ.

Τοιαῦται ὅμως ἀπαλλαγὰι δὲν παρέχονται ἐν τῷ προσδιορισμῷ τοῦ φορολογικοῦ βάρους προκειμένου περὶ νομικῶν προσώπων, ὡς φορολογουμένων. Λαμβάνονται ἐν τούτοις ὑπ' ὄψει ἀντιθέτως ἐν τῷ προσδιορισμῷ τοῦ φορολογικοῦ βάρους τῶν νομικῶν προσώπων εἴτε ὁ ἰδιαιτέρος σκοπός, ὅστις ἐπιδιώκεται διὰ τῆς συστάσεως τοῦ νομικοῦ προσώπου εἴτε ἀντιθέτως ἢ μεγαλειτέρα φορολογικὴ ἰκανότης αὐτῶν καὶ συνεπῶς ἐπιζητεῖται ἢ μεγαλειτέρα τούτων φορολογικὴ ἐπιθάρυσις.

Ὁ καθορισμὸς τοῦ προσώπου - φυσικοῦ ἢ νομικοῦ - τοῦ φορολογουμένου εἶναι ἐκ τοῦ νόμου σαφής. Εἰς τὰ φορολογικὰ συστήματα, ὅπου ἐπικρατοῦν οἱ προσωπικοὶ φόροι, ὁ καθορισμὸς τοῦ προσώπου τοῦ φορολογουμένου εἶναι ἄμεσος, ἐνῶ ἀντιθέτως εἰς τὰ φορολογικὰ συστήματα, ὅπου ἐπικρατοῦν οἱ πραγματικοὶ φόροι εἶναι ἔμμεσος, διότι εἰς τοὺς προσωπικοὺς φόρους πλήττεται ἄμέσως ἢτοι ἀπ' εὐθείας τὸ πρόσωπον τοῦ φορολογουμένου, ἐνῶ εἰς τοὺς πραγματικοὺς φόρους πλήττεται ἢ φορολογητέα ὕλη καὶ διὰ ταύτης ἔμμέσως ἢ μεθεπομένως ὁ φορολογούμενος, ὅστις καταβάλλει τὸν φόρον.

Ὅσον ἀφορᾷ τὸ δεύτερον στοιχεῖον τῆς ἐννοίας τοῦ φορολογουμένου, καθ' ὃ ὁ φορολογούμενος ἔχει τὸ βάρος τοῦ φόρου ἐνδείκνυται πρῶτον νὰ σημειώσωμεν ὅτι τὸ γεγονὸς καθ' ὃ ὁ φορολογούμενος ἔχει τὸ βάρος τοῦ φόρου, τοῦτο δὲν σημαίνει ὅτι οὗτος πάντοτε εἶναι ὁ πραγματικὸς ὀφειλέτης τοῦ φόρου. Εἰς τὰ συστήματα τῆς εἰσπράξεως τοῦ φόρου εἰς τὴν πηγὴν, τὸ πρόσωπον ὅπερ πληρώνει τὸν φόρον εἰς τὸ Δημόσιον Ταμεῖον, εὐρίσκεται εἰς τὴν εἰδικὴν κατάστασιν τοῦ οἰονεὶ φορολογουμένου, οὔτινος ἢ ἐννοια θὰ τύχη ἰδιαιτέρας ἐξετάσεως.

Ὅμοίως, ὅταν ὁ φορολογούμενος ἐκπροσωπῆται ὑπὸ τρίτου προσώπου, τὸ τρίτον τοῦτο πρόσωπον, ὅπερ εἶναι ὑπεύθυνον διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ φόρου, δὲν εἶναι πραγματικὸς φορολογούμενος.

Ὅσον ἀφορᾷ τὸ τρίτον στοιχεῖον τῆς ἐννοίας τοῦ φορολογουμένου, καθ' ὃ τὸ βάρος τοῦ φορολογουμένου εἶναι σχέσις προσδιοριζομένη ἐκ τοῦ νόμου, ὁ νόμος ὀρίζει τὸ πρόσωπον τοῦ φορολογουμένου καὶ δὲν ἀπασχολεῖται κατὰ κανόνα, ἂν ὁ φορολογούμενος συμβληθῇ μετὰ τρίτου προσώπου, ἵνα τὸ τρίτον τοῦτο πρόσωπον πληρώσῃ ἀντ' αὐτοῦ τὸν φόρον. Ἐφ' ὅσον ὅμως δὲν ἀναγνωρίζεται διὰ τοῦ νόμου ἢ σχέσις αὕτη, ἔναντι τοῦ νόμου ὀφειλέτης

του φόρου είναι τὸ πρόσωπον, ὅπερ ὀρίζεται ἐν τῷ νόμῳ. Διὰ τοῦτο πάντοτε τὸ φορολογικὸν βᾶρος εἶναι βᾶρος ἐκ τοῦ νόμου.

β) Τὰ φυσικὰ πρόσωπα ὡς φορολογούμενοι.— Ἡ φορολογικὴ ὑπαρξίς τῶν φυσικῶν προσώπων νοεῖται ἀφ' ὅτου τὸ φυσικὸν πρόσωπον ἔχει θέσιν καὶ εἰς τὴν οἰκονομικὴν ζωὴν εἴτε συνεπείᾳ κατοχῆς ἢ καταναλώσεως ἀγαθῶν εἴτε συνεπείᾳ ἀναπτύξεως ὑπὸ τούτου ἐπιχειρηματικῆς δράσεως. Ἡ συμμετοχὴ τοῦ φυσικοῦ προσώπου εἰς τὴν οἰκονομικὴν ζωὴν συμπίπτει μὲ τὴν γέννησιν αὐτοῦ. Τὸ νεογέννητον παιδίον, εἰς τὸ ὁποῖον γίνεται δωρεὰ ἅμα τῇ γεννήσει του, ἔχει φορολογικὴν ὑπαρξίς. Ἡ φορολογικὴ ὑπαρξίς δὲν πρέπει νὰ συγχέεται μὲ τὴν νομικὴν ἰκανότητα.

Γενικῶς ἡ φορολογικὴ ὑπαρξίς προϋποθέτει ὠρισμένην τινὰ ἀνεξαρτησίαν ἢ ἀλληλεγγύην συμφερόντων τοῦ φυσικοῦ ἢ νομικοῦ προσώπου. Ἐπιτρέπει ἐπίσης νὰ κατανοήσωμεν πῶς περισσότερα φυσικὰ πρόσωπα εἶναι δυνατὸν νὰ ἀποτελέσουν μίαν μόνον ἐνότητα ἔναντι τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας.

Ὁ ἰδιώτης φορολογούμενος θεωρεῖται τὸ φυσικὸν πρόσωπον, ὅπερ διαμένει εἰς τι κράτος ἢ ἔχει ἐν αὐτῷ τὴν πηγὴν εἰσοδήματος αὐτοῦ ἢ ἔχει πολιτικὸν σύνδεσμον μὲ τὸ κράτος τοῦτο.

Ἡ ἐνότης ἢ ἡ ἀλληλεγγύη τῶν συμφερόντων ὑφίσταται, ὅταν ἰδιῶται ἀποτελοῦν ὁμάδα, τῆς ὁποίας τὰ μέλη ζοῦν ὑπὸ τοιοῦτους ὅρους, ὥστε ἕκαστον τούτων μετέχει ἰδιαιτέρως εἰς τὴν κατοχὴν ἢ τὴν κατανάλωσιν τῶν ἐσόδων τῆς ὁμάδος. Ὑφίσταται λοιπὸν ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ συγχρόνως ἐνότης καὶ ἀλληλεγγύη συμφερόντων. Τύπος τῆς ὁμάδος ταύτης εἶναι π. χ. ὁ τῆς οἰκογενειακῆς ἐστίας.

Ἡ οἰκογενειακὴ ὁμάς ἀποτελεῖ πραγματικὴν οἰκονομικὴν ἐνότητα.

Ὁ ἀρχηγὸς τῆς οἰκογενείας φορολογεῖται διὰ τε τὰ προσωπικὰ εἰσοδήματά του καὶ δι' ἐκεῖνα τῆς συζύγου του. Δύναται ὅμως ἢ σύζυγος εἰς περιπτώσεις ὀριζομένας ἐν τῷ νόμῳ νὰ ὑποβάλλῃ ἰδίαν χωριστὴν φορολογικὴν δήλωσιν.

Τὸ εἰσόδημα τοῦ ἀνηλίκου φορολογεῖται εἰς τὸ ὄνομα τοῦ προσώπου, ὅπερ ἐπιφορτίζεται μὲ τὴν διαχείρισιν τῶν συμφερόντων αὐτοῦ. Δύναται ὅμως νὰ ὑποχρεωθῇ ὁ ἀνήλικος νὰ ὑποβάλλῃ φορολογικὴν δήλωσιν, ὡς ὅταν πρόκηται περὶ εἰσοδημάτων, ἅτινα ἔχει ἐκ τῆς ἰδίας δραστηριότητος αὐτοῦ ἢ ὅταν ἔχη χειραφετηθῇ.

Ἐπὶ τῆς φορολογίας κληρονομίας ὑποβάλλεται κοινὴ φορολογικὴ δήλωσις ὑπὸ τῶν κληρονόμων. Κατὰ τὴν ἑλληνικὴν φορολογικὴν νομοθεσίαν οἱ κληρονόμοι εὐθύνονται ἀλληλεγγύως διὰ τὴν

ὑποβολὴν φορολογικῆς δηλώσεως καὶ τὴν καταβολὴν τοῦ φόρου. Κατ' ἄλλας νομοθεσίας προβλέπεται ἢ ὑποβολὴ δηλώσεως ἐπ' ὀνόματι τοῦ κληρονομουμένου ἢ ἐπ' ὀνόματι τοῦ *de cuius*. Κατὰ κανόνα ὅμως λαμβανομένου ὑπ' ὄψει ὅτι ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις εἶναι ὑποχρέωσις χρηματικοῦ ποσοῦ, δηλαδή πράγματος κατ' ἐξοχὴν διαιρετοῦ, εἶναι δυνατὴ ἡ ὑποβολὴ ἰδίας φορολογικῆς δηλώσεως.

γ) Τὰ νομικὰ πρόσωπα ὡς φορολογούμενοι.— Εἰς τὴν σύστασιν τῶν νομικῶν προσώπων δέον νὰ ἀναζητηθῆ σκοπὸς κερδοσκοπικὸς ἢ μὴ. Ἐφ' ὅσον τὸ νομικὸν πρόσωπον ἔχει περιουσιακὰ στοιχεῖα ἢ ἀντλεῖ εἰσοδήματα εἶναι φορολογούμενος.

Ὅταν ἐν νομικὸν πρόσωπον δὲν ἔχη κερδοσκοπικὸν σκοπὸν, εἶναι φορολογούμενος, ἐφ' ὅσον ὁ κοινωνικὸς σκοπὸς τούτου δὲν ὀδηγήσει τὸν νομοθέτην εἰς τὸ νὰ μὴ ὑποβάλλῃ αὐτὸ εἰς τὴν φορολογίαν.

Τὰ νομικὰ πρόσωπα διακρίνομεν εἰς νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου καὶ εἰς νομικὰ πρόσωπα ἰδιωτικοῦ δικαίου. Τὰ νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου εἶναι οἱ Νομοί, οἱ Δῆμοι καὶ αἱ Κοινότητες, τὰ δημόσια ἰδρύματα ἢ ἰδρύματα δημοσίας ὠφελείας, αἱ δημόσιαι ἐκμεταλλεύσεις.

Τὰ νομικὰ πρόσωπα ἰδιωτικοῦ δικαίου εἶναι δυνατὸν νὰ ἐπιδιώκουν: 1) σκοποὺς κερδοσκοπικοὺς οἳ εἶναι αἱ ἐταιρίαι κεφαλαίων, αἱ προσωπικαὶ ἐταιρίαι, οἱ συνεταιρισμοί, οἳτινες ἐνεργοῦν πράξεις μετὰ τρίτων καὶ 2) σκοποὺς μὴ κερδοσκοπικούς.

Τὰ νομικὰ πρόσωπα εἶναι δυνατὸν νὰ ἔχουν σκοπὸν φιλανθρωπικόν, θρησκευτικόν, πνευματικόν, ἐπιστημονικόν, ψυχαγωγικόν.

Ἐξ ὅσων γνωρίζομεν ἐκ τῆς γενικῆς θεωρίας τῆς φορολογίας διάφορον εἶναι τὸ σύστημα τῆς φορολογίας τῶν φυσικῶν προσώπων ἀπὸ τὸ σύστημα τῆς φορολογίας τῶν νομικῶν προσώπων, καθ' ὅσον προκειμένου περὶ τῶν φυσικῶν προσώπων παρέχονται ἀπαλλαγαὶ δι' ἐλάχιστον ὄριον συντηρήσεως, ἐκπτώσεις κατὰ βάσιν, ἐνῶ εἰς τὸ σύστημα τῆς φορολογίας τῶν νομικῶν προσώπων ἡ φορολογία ποικίλει ἀναλόγως τοῦ εἴδους τῶν νομικῶν προσώπων, ἅτινα ὑπόκεινται εἰς τὸν φόρον.

δ) Περὶ τοῦ οἰονεὶ φορολογουμένου.— Τὸ φορολογικὸν δίκαιον κατὰ κανόνα δὲν ἀναγνωρίζει τοὺς τρίτους, οἳτινες διὰ διμεροῦς συμβάσεως ἀποδέχονται νὰ ἀναλάβουν τὸ βᾶρος τοῦ φόρου ἀντὶ τοῦ ἐκ τοῦ νόμου φορολογουμένου. Ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις ἔχουσα τὸν χαρακτῆρα τῆς δημοσίας τάξεως δὲν μετα-

βιβάζεται ἔναντι τοῦ Δημοσίου διὰ πράξεων μεταξὺ δύο προσώπων.

Μία τοιαύτη πράξις δὲν ἰσχύει ἔναντι τοῦ Δημοσίου ἐκτὸς ἐὰν ἐπιβάλλεται ἐκ τοῦ νόμου.

Μία περίπτωση, καθ' ἣν ὁ νόμος ἐπιτρέπει νὰ φέρῃ τρίτον πρόσωπον, ὅπερ δὲν εἶναι ὁ πραγματικὸς φορολογούμενος, τὸ βάρος τοῦ φόρου, εἶναι ἡ περίπτωση τῶν οἰονεὶ φορολογουμένων.

Οἰονεὶ φορολογούμενος καλεῖται τὸ τρίτον πρόσωπον εἰς τὸ ὁποῖον ὁ φορολογικὸς νόμος ἐπιβάλλει προσωρινῶς τὴν φορολογικὴν ὑποχρέωσιν, ἵνα ἐπιβηθῆσιν τὸ Δημόσιον εἰς τὴν εἴσπραξιν τοῦ φόρου, ὅστις ὀφείλεται ὑπὸ τοῦ πραγματικοῦ φορολογουμένου, ὡς εἰς τὴν περίπτωσιν τῆς εἰσπράξεως τοῦ φόρου κατὰ τὸ σύστημα τῆς παρακρατήσεως τούτου εἰς τὴν πηγὴν (*stoppage à la source*).

Ὁ οἰονεὶ φορολογούμενος διαφέρει τοῦ ἀντιπροσώπου τοῦ φορολογουμένου πρῶτον, διότι ἡ ὑποχρέωσις τοῦ οἰονεὶ φορολογουμένου εἶναι καθαρῶς φορολογικὴ ὑποχρέωσις ἀπορέουσα ἐκ τῶν φορολογικῶν νόμων, ἐνῶ ἡ τοῦ ἀντιπροσώπου ἀπορρέει ἐκ διατάξεων μὴ σχετιζομένων μὲ τὸν φορολογικὸν νόμον. Δεύτερον ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις τοῦ οἰονεὶ φορολογουμένου εἶναι περιορισμένη εἰς τὴν πληρωμὴν τοῦ φόρου, χωρὶς οὗτος νὰ ἔχη π. χ. τὸ δικαίωμα τῆς προσφυγῆς εἰς τὴν προϊσταμένην ὑπηρεσίαν κατὰ μιᾶς ἐνεργείας τῆς φορολογικῆς ὑπηρεσίας, ὡς ἔχει τοιοῦτον δικαίωμα ὁ φορολογούμενος, ὡς καὶ ὁ ἀντιπρόσωπος τοῦ φορολογουμένου.

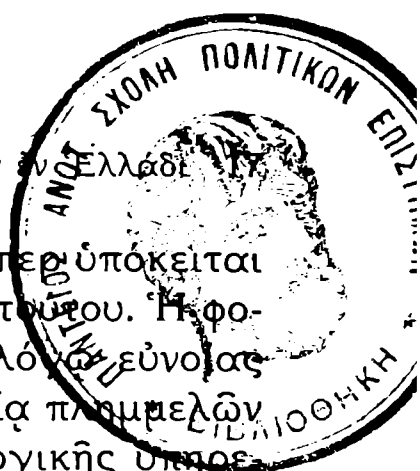
Ἐξ ἄλλου καὶ ὁ οἰονεὶ φορολογούμενος ὁμοιάζει πρὸς τὸν ἀντιπρόσωπον τοῦ φορολογουμένου κατὰ τοῦτο ὅτι ἀμφότεροι δὲν φέρουν πραγματικῶς τὸ βάρος τοῦ φόρου.

Ἐπίσης ὁ οἰονεὶ φορολογούμενος ὁμοιάζει πρὸς τὸν πραγματικὸν φορολογούμενον, διότι ἀμφότεροι ἔχουν τὴν ὑποχρέωσιν τῆς πληρωμῆς τοῦ φόρου. Ὁ οἰονεὶ φορολογούμενος ὅμως ἔχει εἰδικὴν ὑποχρέωσιν ἔναντι τοῦ Δημοσίου, ὅπως ἐπιβηθῆσιν εἰς τὴν εἴσπραξιν τοῦ φόρου χωρὶς νὰ ἔχη τὸ πραγματικὸν βάρος τοῦ φόρου, ὅπερ ἔχει ὁ πραγματικὸς φορολογούμενος. Ὁ οἰονεὶ φορολογούμενος ἐπίσης ὑποχρεοῦται κατὰ κανόνα ἀμέσως διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ φόρου εἰς τὸ Δημόσιον Ταμεῖον, ὡς ὁ πραγματικὸς φορολογούμενος καὶ ὁ ἀντιπρόσωπος τοῦ πραγματικοῦ φορολογουμένου.

ε) Περὶ φορολογικῆς διαφυγῆς. — Τὸ φορολογικὸν βάρος ἀποβαίνει ὀλιγώτερον αἰσθητὸν ἢ ὅσον ἐπιβάλλεται ἐκ τοῦ νόμου, ὅταν δρᾷ τὸ φαινόμενον τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς.

Νοεῖται διὰ τοῦ ὅρου φορολογικῆ διαφυγῆς τὸ φορολογικὸν

Περὶ ἀμφισβητουμένου φορολογικοῦ καὶ φορολ. δικαστηρίων ἐν Ἑλλάδι



φαινόμενον, καθ' ὃ ἐν πρόσωπον φυσικὸν ἢ νομικόν, ὅπερ ὑπόκειται ἐκ τοῦ νόμου εἰς τὸν φόρον, ἐκφεύγει τῆς πληρωμῆς τούτου. Ἡ φορολογικὴ αὕτη διαφυγὴ δύναται νὰ προέλθῃ εἴτε λόγῳ εὐνοίας ἐπιδειχθείσης πρὸς τὸν φορολογούμενον, εἴτε συνεπείᾳ πλημμελιῶν τούτου ἐκτιμήσεων καὶ ἐνεργειῶν ἢ καὶ τῆς φορολογικῆς υπηρεσίας, εἴτε συνεπείᾳ ἠθελημένης ὑπὸ τοῦ φορολογουμένου ἀποκρύψεως περιουσιακῶν στοιχείων αὐτοῦ ἢ στοιχείων τοῦ εἰσοδήματος ἢ στοιχείων τῆς προσωπικῆς καταστάσεώς του. Τὴν ἀπόκρυψιν ταύτην ἐπιτυγχάνει εἴτε δι' ὑλικῶν ἐνεργειῶν ἢ καὶ διὰ νομικῶν παρερμηνειῶν τῶν διατάξεων, δι' ὧν ἐπιβάλλεται ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις.

Ἡ φορολογικὴ διαφυγὴ εἶναι φαινόμενον, τόσον τῆς ἐσωτερικῆς φορολογίας τῶν κρατῶν, ὅταν ὁ φορολογούμενος ἐκφεύγῃ τῆς πληρωμῆς ἐσωτερικοῦ φόρου, ὅσον καὶ φαινόμενον τῆς διεθνούς φορολογίας, ὅταν ὁ φορολογούμενος ἐκφεύγῃ τῆς πληρωμῆς τοῦ φόρου ἐπιβαλλομένου ὑπ' ἄλλου κράτους. Ἀπὸ τῆς πλευρᾶς ταύτης τὸ φαινόμενον τῆς φορολογικῆς διαφυγῆς ἀπετέλεσεν ἀντικείμενον ἐρεῦνης ὑπὸ διαφόρων ὀργανισμῶν καὶ κυρίως ὑπὸ τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν¹.

Β'. Περὶ φορολογικῆς ἐνοχῆς.

α) Τὰ στοιχεῖα τῆς φορολογικῆς ἐνοχῆς.—Διάφορα εἶναι τὰ στοιχεῖα, τὰ ὁποῖα παρεμβαίνουν διὰ τὴν γέννησιν καὶ τὴν πραγματοποίησιν τῆς φορολογικῆς ἀπαιτήσεως.

Κατὰ πρῶτον λόγον παρεμβαίνει ἐν στοιχείῳ οἰκονομικῆς φύσεως. Τὸ στοιχεῖον τοῦτο ἔγκειται εἰς τὴν ὑπαρξιν ἢ κατανάλωσιν εἰσοδήματος ἢ πλούτου, ἐν ποσοστὸν τοῦ ὁποίου ἐπιζητεῖ νὰ περικόψῃ τὸ Δημόσιον διὰ τῆς ἐπιβολῆς φόρου. Ἐκ ποίων λόγων ἀπορρέει τὸ δικαίωμα τοῦτο τοῦ Δημοσίου πρὸς ἐπιβολὴν φόρου δὲν ἐξετάζομεν ἐνταῦθα, διότι ἡ ἐξέτασις τοῦ θέματος τούτου σχετίζεται μὲ τὴν ἐξέτασιν τῆς αἰτίας τοῦ φόρου, θέμα, ὅπερ ἐρευνᾶται εἰς τὴν γενικὴν θεωρίαν τῆς φορολογίας². Ὅπωςδήποτε ὑπόκειται πρόσωπόν τι εἰς τὴν φορολογικὴν ἐξουσίαν τοῦ κράτους, διότι ἔχει εἰσόδημα ἢ πλοῦτον καὶ συνεπείᾳ τῆς ὑπαγωγῆς αὐτοῦ οἰκονομικῶς ἢ κοινωνικῶς ἢ πολιτικῶς εἰς τὸ φορολογουῦν κράτος.

¹ Βλέπε εἰς Π. Β. Δερτιλῆ. Ἡ διεθνὴς διπλῆ φορολογία ἐντὸς τοῦ πλαισίου τῆς Ἑλληνικῆς νομοθεσίας, Ἀθῆναι 1931.

² Βλέπε εἰς Ἀγγ. Ἀγγελόπουλου, Γεν. Θεωρία τῆς Φορολογίας, Ἀθῆναι 1940. Ἀνάλυσιν τοῦ ἔργου τούτου δίδομεν εἰς τὴν Revue de la Faculté des Sciences Economiques de l'Université d'Istanbul No 3 ἔτος 1940 σελ. 257 καὶ ἐπ.

Διὰ τὴν ἄσκησιν τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας τοῦ κράτους καὶ τὴν γέννησιν τῆς φορολογικῆς ἀπαιτήσεως αὐτοῦ, ἀναγκαίως παρεμβαίνουν ἐπίσης νομικαὶ πράξεις, αἵτινες εἶναι αἱ ἀκόλουθοι:

1) Ὁ φορολογικὸς νόμος, δυνάμει τοῦ ὁποίου ἐπιβάλλεται ὁ φόρος, ὅστις ἀποτελεῖ τὸ νομικὸν θεμέλιον τοῦ φόρου.

2) Ἡ διοικητικὴ πράξις, ἣτις ἐμφανίζει τὸ ἀτομικὸν φορολογικὸν χρέος τοῦ ὑποκειμένου εἰς τὸν φόρον.

3) Μεταξὺ τῶν δύο ἀνωτέρω στοιχείων παρεμβαίνει τρίτη νομικὴ πράξις, ἣτις εἶναι ὁ νόμος τοῦ προϋπολογισμοῦ, ὅστις κατὰ κανόνα ἀποτελεῖ ἀναγκαῖον ὄρον (act - condition) τῆς ἐφαρμογῆς τοῦ φορολογικοῦ νόμου καὶ ἐπιτρέπει τὴν εἴσπραξιν τοῦ φόρου ἀπὸ τὸν φορολογούμενον.

Οἱ φορολογικοὶ νόμοι ρυθμίζουν ἀπροσώπως τὸ καθεστῶς τῆς φορολογικῆς ἀπαιτήσεως.

Ὁ νόμος τοῦ προϋπολογισμοῦ, ὡς γνωστόν, δὲν εἶναι οὐσιαστικὸς νόμος. Εἶναι, ὡς νομικὴ πράξις, ἰδιότυπος τυπικὸς νόμος, καθ' ὃ διοικητικὴ πράξις περιβαλλομένη τὸν τύπον τοῦ νόμου ψηφισομένου συμφώνως πρὸς ἰδίαν διαδικασίαν, διαφόρου τῆς διαδικασίας, ἣτις ἀκολουθεῖται κατὰ τὴν ψήφισιν τῶν νόμων¹. Βεβαίως ὁ νόμος τοῦ προϋπολογισμοῦ κατὰ κανόνα ἀποτελεῖ ἀναγκαῖον ὄρον διὰ τὴν πραγματοποίησιν τῆς φορολογικῆς ἀπαιτήσεως, ἀλλὰ καὶ οὗτος ρυθμίζει καταστάσεις ἀπροσώπους. Ἀντιθέτως, ὅταν παρεμβαίη ἡ διοικητικὴ πράξις, δὲν προκύπτει ἐκ ταύτης ἀπρόσωπος σχέσις, ὡς κατὰ τὰς δύο ἀνωτέρω νομικὰς πράξεις, ἀλλὰ ὑποκειμενικὴ σχέσις συνεπείᾳ τῆς ὁποίας προσδιορίζεται ἀτομικῶς τὸ χρέος τοῦ φορολογουμένου ἔναντι τῆς φορολογικῆς ἀρχῆς.

Ὁ ἀπρόσωπος χαρακτήρ τῶν δύο ἀνωτέρω μνημονευομένων πράξεων, ἥτοι τοῦ φορολογικοῦ νόμου καὶ τοῦ νόμου τοῦ προϋπολογισμοῦ συνεπάγεται τὰς ἀκολουθούσους ἀξιολόγους συνεπείας, ἥτοι:

1) Τὰ φορολογικὰ ὄργανα δὲν ἔχουν δικαίωμα νὰ παρακωλύσουν ἢ νὰ μὴ παρακωλύσουν τὴν γέννησιν τῆς φορολογικῆς ὀφειλῆς, ἢ δὲ φορολογικὴ ἐξουσία ἐν τῷ σημείῳ τούτῳ εἶναι δεσμευμένη ἀρμοδιότης καὶ οὐχὶ διακριτικὴ ἀρμοδιότης.

2) Τὰ φορολογικὰ ὄργανα ὑποχρεοῦνται νὰ ἀσκήσουν τὴν ἀρμοδιότητα αὐτῶν, ὡς ὀρίζεται ἐν τῷ νόμῳ.

¹ Ἐν σχέσει μὲ τὴν νομικὴν φύσιν τοῦ προϋπολογισμοῦ βλέπε εἰς Π. Δερτιλῆ, Ὁ προϋπολογισμὸς τοῦ κράτους ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως, Ἀθῆναι 1936 ἔκδ. γ' ἀνατύπωσις ἐκ τῆς Ἐπετηρίδος τῶν Διοικητικῶν Μελετῶν 1936.

3) Ὁ δικαστὴς ἐλέγχει τὴν νομιμότητα τῆς ἀσκήσεως τῆς διοικητικῆς ἀρμοδιότητος ἐν τῇ φορολογίᾳ καὶ συνεπῶς κρίνει μίαν ἀπρόσωπον κατάστασιν.

4) Ἡ ἀπρόσωπος κατάστασις τοῦ φορολογουμένου δύναται ἀνὰ πᾶσαν στιγμήν νὰ τροποποιηθῇ ὑπὸ τοῦ νομοθέτου.

Παρατηροῦμεν λοιπὸν ὅτι ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις εἶναι ὑποχρέωσις — ἐνοχὴ — ἐκ τοῦ νόμου (*obligatio ex lege*).

Ὡς γράφομεν ἀνωτέρω μετὰ τὴν διοικητικὴν πράξιν ἢ κατάστασις τοῦ φορολογουμένου ἀποβαίνει ὑποκειμενικὴ ἀτομικὴ κατάστασις καὶ ἐμφανίζει φορολογικὴν ἀτομικὴν ὀφειλήν.

Πρέπει νὰ διακρίνωμεν λοιπὸν τὴν φορολογικὴν ὑποχρέωσιν, οὔσαν ἀπρόσωπον ἀντικειμενικὴν σχέσιν, ἀπὸ τὴν φορολογικὴν ὀφειλήν, ἐμφανίζουσαν ὑποκειμενικὴν ἀτομικὴν σχέσιν.

Ἐπίσης κατὰ τὸν ἴδιον τρόπον πρέπει νὰ διακρίνωμεν τὸ φορολογικὸν δικαίωμα τοῦ κράτους, ἀπρόσωπον ἀντικειμενικὴν σχέσιν, ἀπὸ τῆς φορολογικῆς ἀπαιτήσεως, οὔσης ἀτομικῆς ὑποκειμενικῆς σχέσεως. Ἡ ὀφειλὴ τοῦ φόρου ὡς σχέσις ἀποκλειστικῶς ἀτομικὴ ἢ ἀντικειμενικὴ ἔχει τὰς ἀκολουθούς συνεπείας, ἧτοι:

1) Ἐφ' ὅσον ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις εἶναι ἀτομικὴ ὑποχρέωσις πρὸς πραγματοποιήσιν χρηματικοῦ ποσοῦ ἔχει τὴν νομικὴν σημασίαν δικαιώματος πρὸς μίαν ἀπαίτησιν.

2) Ἡ φορολογικὴ ὀφειλὴ μεταβιβάζεται εἰς τοὺς κληρονόμους μετὰ τοῦ συνόλου τῆς περιουσίας.

3) Ἡ φορολογικὴ ὀφειλὴ ἐξαφανίζεται διὰ τῆς παραγραφῆς.

Γ'. Ἡ νομικὴ φύσις τῆς φορολογικῆς ἀπαιτήσεως.

Ἦδη ἄς ἐξετάσωμεν τὴν νομικὴν φύσιν τῆς φορολογικῆς ἀπαιτήσεως ὡς κρίνεται αὕτη κατὰ τὴν σύγχρονον θεωρίαν περὶ τοῦ φόρου.

Θὰ ἐξετάσωμεν δηλαδὴ κατὰ πόσον ἡ νομικὴ σχέσις περὶ φόρου ἀπορρέει ἐκ θεσμῶν τοῦ ιδιωτικοῦ δικαίου, εἶναι σχέσις ιδιωτικοῦ δικαίου ἢ ἀντιθέτως εἶναι σχέσις δημοσίου δικαίου.

Ἐν τῇ ἐξελίξει τῆς ἐννοίας αὐτοῦ ὁ φόρος ἐθεωρεῖτο, ὡς ἐν ἐμπράγματον δικαίωμα, τὸ ὁποῖον εἶχε τὸ κράτος, ὅπερ ὄν κυρίαρχον ἀσκεῖ ἐξουσίαν τόσον ἐπὶ τῶν πραγμάτων, ὅσον καὶ ἐπὶ τῶν προσώπων, ἅτινα ὑπάγονται εἰς αὐτό. Τὸ δικαίωμα τοῦτο τοῦ κράτους ἐπὶ τῶν πραγμάτων (κινητῶν καὶ ἀκινήτων) ἐξισοῦται εἰς ἓν δικαίωμα ἀπαιτήσεως ἀπὸ ιδιώτην, ὅστις εἶναι κύριος τοῦ πράγματος. Οὕτω συνεπεία τῆς σχέσεως τούτου μετὰ τοῦ πράγματος, ἐφ' οὗ τὸ δικαίωμα τοῦ κράτους, προκύπτει μεταξὺ τοῦ

κράτους καὶ τοῦ ιδιώτου προσωπικῆ σχέσις περιουσιακῆς μορφῆς. Κατὰ ταῦτα ἡ σχέσις ἐκ τοῦ φόρου μεταξὺ κράτους καὶ ιδιώτου ἐκλαμβάνεται ὡς σχέσις περιουσιακῆς ὀφειλῆς. Ἄλλ' ἡ θεωρία αὕτη ἔπι τῆς νομικῆς φύσεως τοῦ φόρου, ὡς νομικῆς σχέσεως, ἐλέγχεται πεπλανημένη, λαμβανομένης ὑπ' ὄψιν τῆς συγχρόνου ἐννοίας τοῦ φόρου. Πράγματι ἡ νομικὴ σχέσις τοῦ φόρου, ὡς σχέσις περιουσιακῆς ὀφειλῆς νοεῖται ὅτι ἔχει ἔρεισμα ἐν τῷ ιδιωτικῷ δικαίῳ. Ἐὰν ὅμως ἡ σχέσις τοῦ φόρου ἐκληφθῆ ὡς σχέσις περιουσιακῆς ὀφειλῆς τοῦ ιδιωτικοῦ δικαίου θὰ ἔπρεπε ἐν τῇ φορολογικῇ ἐνοχῇ, τὸ πρᾶγμα νὰ εἶναι παθητικὸν ὑποκείμενον τῆς φορολογικῆς ἐνοχῆς. Εἰς τὴν φορολογικὴν ἐνοχὴν — ὑποχρέωσιν — ὅμως καὶ ὅταν ἀκόμη πρόκηται περὶ πραγματικῶν φόρων, τὸ πρόσωπον τοῦ φορολογουμένου εἶναι τὸ παθητικὸν ὑποκείμενον τῆς φορολογικῆς νομικῆς σχέσεως. Ἡ ὑπὸ κρίσιν καὶ ἐπίκρισιν λοιπὸν θεωρία περὶ νομικῆς σχέσεως τοῦ φόρου συγγέει τὸ ἀντικείμενον τοῦ φόρου, ὅπερ εἰς τοὺς πραγματικοὺς φόρους εἶναι τὸ πρᾶγμα, τὸ ὁποῖον πλήττει ὁ φόρος, καὶ τὸ ὑποκείμενον τοῦ φόρου, ὅπερ εἶναι ὁ φορολογούμενος. Εἰς τὴν νομικὴν σχέσιν ὅμως τοῦ φόρου, τὸ κράτος δὲν ἔχει πραγματικὸν δικαίωμα, ὁ φόρος δηλαδὴ δὲν ἀποτελεῖ πραγματικὸν βᾶρος ἐπὶ τοῦ πληττομένου διὰ τῆς φορολογίας πράγματος.

Κατ' ἄλλην θεωρίαν ἡ νομικὴ σχέσις τοῦ φόρου εἶναι ἀνάλογος πρὸς τὴν σχέσιν, ἣτις προκύπτει ἐκ τῆς ὑποχρέωσης, ἕνεκα τοῦ πράγματος (об предмет) τοῦ Ρωμαϊκοῦ Δικαίου.

Ἡ ὑποχρέωσις τοῦ φόρου γεννᾶται ἕνεκα τῆς κατοχῆς τοῦ πράγματος καὶ ἔχει χαρακτῆρα προσωπικόν.

Ἄλλὰ καὶ ἡ θεωρία αὕτη, ἣτις ἐπιζητεῖ νὰ εὕρῃ ἔρεισμα εἰς τὸ ιδιωτικὸν δίκαιον, ἐλέγχεται σφαλερὰ κατὰ τὴν σύγχρονον ἐννοιαν περὶ φόρου, ὡς ἄλλωστε εἰδικώτερον ἀναπτύσσεται κατωτέρω.

Ἐν πρώτοις εἰς τὸ ιδιωτικὸν δίκαιον διὰ τῆς μεταβιβάσεως πράγματος εἰς τρίτον μεταβιβάζεται εἰς τὸν τρίτον τοῦτον κάτοχον καὶ ἡ ἐπὶ τοῦ μεταβιβαζομένου πράγματος ἐνοχὴ ἐν τῷ συνόλῳ αὐτῆς. Ἐν τῷ φορολογικῷ δικαίῳ ὅμως διὰ τῆς μεταβιβάσεως εἰς τρίτον πρόσωπον τοῦ πράγματος, ἐφ' οὗ ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις, δὲν μεταβιβάζεται εἰς τὸν τρίτον κάτοχον καὶ ἡ φορολογικὴ ὀφειλὴ ἐπὶ τοῦ πράγματος, ἀλλὰ παραμένει ἀκεραία εἰς βᾶρος τοῦ πρώτου κατόχου. Μόνον νομοθεσίαι τινές, ὡς καὶ ἡ ἡμετέρα, ἐπὶ ὠρισμένων φόρων θεσπίζουν διάταξιν, καθ' ἣν ὑποχρέωσις ἐπὶ μεταβιβαζομένου πράγματος μεταβιβάζεται μόνον περιω-

ρισμένη εἰς τὸν νέον κάτοχον, ὡς συμβαίνει διὰ τὸν τυχὸν καθυστερούμενον φόρον οἰκοδομῶν τῶν τριῶν τελευταίων ἐτῶν, ὅστις καθυστερούμενος φόρος μεταβιβάζεται εἰς τὸν τρίτον νέον κάτοχον, ἀλλὰ καὶ ἡ ὀφειλὴ παραμένει συγχρόνως καὶ διὰ τὸν πρῶτον ὀφειλέτην, πρῶην κάτοχον τοῦ πράγματος.

Γενικώτερον ἐξετάζοντες τὴν νομικὴν φύσιν τῆς φορολογικῆς ὀφειλῆς ὑποστηρίζομεν ὅτι εἰς τὴν σύγχρονον ἔννοιαν τοῦ φόρου ἡ νομικὴ σχέσις τοῦ φόρου ἀπορρέει οὐχὶ ἐκ θεσμῶν τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου, ἀλλὰ ἐκ θεσμῶν τοῦ δημοσίου δικαίου¹.

Πράγματι ἡ ὑποχρέωσις τῆς πληρωμῆς τοῦ φόρου θεωρεῖται, ὡς καθῆκον τοῦ πολίτου, ἀπορρέει ἐκ τῆς κυριαρχίας τοῦ κράτους, ἔχει μονομερῆ χαρακτῆρα, διότι τὸ κράτος ἐπιβάλλει τὸν φόρον εἰς τὰ πρόσωπα, ἅτινα ἔχουν μετ' αὐτοῦ σύνδεσμον πολιτικὸν ἢ οἰκονομικὸν ἢ κοινωνικὸν ἐπὶ τῷ σκοπῷ τῆς προαγωγῆς τῶν δημοσίων συμφερόντων.

Ἐλλείπει λοιπὸν ὁ χαρακτῆρ τῆς συμβατικῆς σχέσεως καὶ δὲν ὑπάρχει εἰδικὴ ἀντιπαροχὴ ἐκ μέρους τοῦ κράτους πρὸς τὸν ἰδιώτην, ὅστις καταβάλλει τὸν φόρον, ἀλλ' ἀντιθέτως προέχει εἰς τὸν φόρον ἡ ἀνάγκη τῆς ἱκανοποιήσεως δαπανῶν δημοσίου συμφέροντος.

Ἡ ἐνοχὴ ἐκ τοῦ φόρου εἶναι σχέσις ἀπορρέουσα καὶ προσδιοριζομένη ὑπὸ τοῦ νόμου (*obligatio ex lege*), ὅστις θεσπιζόμενος μονομερῶς ὑπὸ τοῦ κράτους ὀρίζει ἐκ τῶν προτέρων τὸ ἀντικείμενον τοῦ φόρου, τὸ ποσοστὸν τούτου καὶ τὴν βεβαίωσιν καὶ εἴσπραξιν αὐτοῦ.

Ἡ ἐνοχὴ ἐκ τοῦ φόρου, ὡς δέχεται ὁ καθηγητῆς Jéze, ἔχει ἀκόμη καὶ πολιτικὸν χαρακτῆρα. Ὡς ἐκ τοῦ λόγου τούτου διακρίνομεν τὴν ὑποχρέωσιν ἐκ τοῦ φόρου ἀπὸ πᾶσαν ἄλλην σχέσιν, ἣν συναντῶμεν εἰς τὰς ἄλλας ἀπαιτήσεις τοῦ δημοσίου δικαίου ἢ ἰδιωτικοῦ δικαίου. Πρὸ παντὸς ἡ ἐνοχὴ ἐκ τοῦ φόρου διαφέρει ἀπὸ τὰς ἄλλας ἀπαιτήσεις, αἵτινες ἀπορρέουν ἐκ συμβάσεως. Ὁ πολιτικὸς χαρακτῆρ τῆς σχέσεως ταύτης τοῦ φόρου ἔχει, ὡς γράφει ὁ καθηγητῆς Jéze, ἰδιαιτέραν νομικὴν σημασίαν. Οὕτως ἐνῶ εἶναι δυνατὴ ἡ συνεργασία τῶν κρατῶν διὰ τὴν εἴσπραξιν τῶν συνήθων ἀπαιτήσεων αὐτῶν, δὲν εἶναι νοητὴ αὕτη ἐν τῇ εἰσπράξει

¹ Βλέπε ἐν σχέσει μὲ τὴν νομικὴν φύσιν τοῦ φόρου ὡς θεσμοῦ τοῦ ἰδιωτικοῦ καὶ δημοσίου δικαίου εἰς Grizzotti, *Studi di diritto tributario*, Padova 1932. Βλέπε ἐπίσης εἰς Γ. Κοφινᾶ, Περὶ τῆς νομικῆς φύσεως τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως εἰς Τιμητικὸν Τόμον Ζηλήμονος, Ἀθῆναι 1939 σελ. 152 καὶ ἐπ.

² Βλέπε εἰς G. Jéze, *La nature juridique de la créance d'impôt* εἰς *Revue de Sc. et de Lég. Financières* 1936 σελ. 204.

τῶν δημοσίων φόρων. Πράγματι τὰ δικαστήρια δὲν ἐφαρμόζουν ἀλλοδαπούς φορολογικούς νόμους, οὔτε εἶναι δυνατὴ ἡ ἄσκησις τῶν ἀναγκαστικῶν μέτρων εἰς τι κράτος πρὸς εἰσπραξιν φόρων ἄλλου κράτους. Εἶναι δυνατόν νὰ ἐπιτραπῇ ἡ ἄσκησις τοιούτων μέτρων μόνον κατόπιν διεθνoῦς διμεροῦς ἢ πολυμεροῦς συμβάσεως μεταξὺ τῶν ἐνδιαφερομένων κρατῶν.

Διὰ τοῦτο λοιπόν, ἐφ' ὅσον ἡ ὑποχρέωσις ἐκ τοῦ φόρου δὲν ἀπορρέει ἐκ θεσμῶν τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου, ἀλλ' εἶναι σχέσις δημοσίου δικαίου καὶ δὴ εἰδικῆς μορφῆς, ἀποτελεῖ πλάνην ἡ ἐφαρμογὴ γενικῶς τῶν κανόνων τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου εἰς τὰς σχέσεις ἐκ τοῦ φόρου.

Ἡ ἀπαίτησις τοῦ φόρου οὔσα, ὡς τονίζεται ἀνωτέρω, σχέσις τοῦ δημοσίου δικαίου εἰδικῆς φύσεως, διαφέρει ἀπὸ τὰς σχέσεις, αἵτινες ὑφίστανται εἰς τὰς μεταξὺ τῶν ἰδιωτῶν ἀπαιτήσεις, ὡς καὶ ἀπὸ τὰς σχέσεις, αἵτινες διέπουν τὰς λοιπὰς διοικητικὰς ἀπαιτήσεις ἰδιωτικοῦ δικαίου, αἵτινες ἀπορρέουν ἐκ συμβάσεως ἢ ἀκόμη διαφέρει ἀπὸ τὰς διοικητικὰς ἀπαιτήσεις δημοσίου δικαίου οἵτι εἶναι τὰ πρόστιμα, ἅτινα ἐπιβάλλονται ὡς ποιναί. Νοεῖται ὅμως ὅτι κανόνες τινὲς τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου ἐπεκτείνονται καὶ εἰς τὴν νομικὴν φορολογικὴν σχέσιν, διότι ὡς εἰδικώτερον ἀναπτύσσομεν εἰς ἄλλην μελέτην¹ μας ὑπὸ τὸν τίτλον τὸ «δημοσιονομικὸν δίκαιον ὡς ἴδιος κλάδος δικαίου», ἐν τῷ ἰδιωτικῷ δικαίῳ ἐπεξεργάζονται κανόνες, οἵτινες ἔχουν γενικωτέραν ἐφαρμογὴν εἰς ὅλους τοὺς κλάδους τοῦ δικαίου.

Ἡ ἀναπτυσσομένη ἀνωτέρω θεωρία περὶ τῆς νομικῆς φύσεως τῆς φορολογικῆς ἐνοχῆς, ὡς νομικῆς σχέσεως τοῦ δημοσίου δικαίου εἰδικῆς μορφῆς δὲν ἔχει γενικὴν ἀποδοχὴν.

Οὕτως ὁ Ἴταλὸς καθηγητὴς Giannini δὲν δέχεται² εἰς τὴν οὐσίαν διαφορὰν μεταξὺ τῆς νομικῆς σχέσεως τοῦ φόρου, ὡς ἀπαιτήσεως καὶ τῆς ἀπαιτήσεως τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου. Ἐκ τοῦ ὅτι ἐπὶ τῆς φορολογικῆς ἀπαιτήσεως δανειστής εἶναι τὸ Δημόσιον, ὅπερ ἔχει εἰς τὴν διάθεσίν του ἐξουσίαν διὰ τὴν ἐπιβολὴν τοῦ φόρου, τὴν ὁποίαν ἐξουσίαν δὲν ἔχει ὁ ἰδιώτης ὡς δανειστής, δὲν σημαίνει κατὰ τὸν καθηγητὴν Giannini ὅτι ἡ ἀπαίτησις τοῦ φόρου κατ' οὐσίαν διαφέρει τῆς ἀπαιτήσεως τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου, καθ' ὅσον παρατηρεῖ ὁ Giannini, ἡ ἐξουσία αὕτη βασιζέται ἐπὶ νομικῶν κανόνων διακεκριμένων ἐκείνων τοῦ ἐκ τοῦ φόρου χρέους.

¹ Βλέπε σχετικῶς εἰς Π. Δερτιλή, Τὸ δημοσιονομικὸν δίκαιον ὡς ἴδιος κλάδος δικαίου, Ἀθῆναι 1940.

² Βλέπε εἰς Α. Δ. Giannini, Rapporto giuridico d'imposta, Milano 1938.

Ἡ παρατήρησις αὕτη τοῦ καθηγητοῦ Giannini εἶναι λεπτοτάτη πολλῶ μᾶλλον, ἂν ληφθῆ ὑπ' ὄψει ὅτι ἡ ἐξουσία τοῦ κράτους πρὸς ἐπιβολὴν φόρου, ὅσον καὶ ἂν ἔχη μονομερῆ ἐκδήλωσιν, εἰς ἓν κράτος δικαίου περιορίζεται ἐντὸς ὁρίων ἐκ τοῦ νόμου τεθειμένων. Συνεπῶς ἡ φορολογικὴ ἐξουσία τοῦ κράτους ὑπόκειται καὶ αὕτη εἰς νομικὰ ὅρια καὶ ἐμφανίζεται ὑπὸ τὴν μορφήν μιᾶς ἐννόμου σχέσεως¹. Δύναται ὅμως νὰ παρατηρήσῃ τις εἰς τὴν προμνησθεῖσαν γνώμην τοῦ καθηγητοῦ Giannini ὅτι ἀκριβῶς καίτοι ἡ ἐξουσία τοῦ Δημοσίου ἐν τῇ ἐπιβολῇ τῶν φόρων βασίζεται ἐπὶ διακεκριμένων κανόνων ἐκείνων τοῦ ἐκ τοῦ φόρου χρέους καὶ ὑπόκειται εἰς νομικὰ ὅρια, ἐν τούτοις ἡ ἐξουσία αὕτη ἐπηρεάζει βαθύτατα τὴν φορολογικὴν ἐνοχὴν μεθ' ἧς εἶναι συναφής, εἰς τρόπον ὥστε λαμβανομένου ὑπ' ὄψει τοῦ σκοποῦ τοῦ φόρου τροποποιεῖ τὸ περιεχόμενον καὶ τὴν φύσιν τῆς φορολογικῆς ἐνοχῆς. Διὰ τοῦτο δύναται νὰ γίνῃ δεκτὸν ὅτι διαφέρει βαθύτατα ἀπὸ τὴν ἀπαίτησιν τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου πρὸς ἣν ὡς παρατηρεῖ καὶ ὁ καθηγητὴς Blumenstein² δὲν ταυτίζεται.

Ἡ ἐκ τοῦ φόρου σχέσηις, φύσεως δημοσίου δικαίου, ἐπιτρέπει διάφορον ἐκτίμησιν τῶν ἐκδηλώσεων τῆς οικονομικῆς ζωῆς αἵτινες ἀναγκάζουν, ὡς παρατηρεῖ ὁ καθηγητὴς Blumenstein, τὸν φορολογικὸν νομοθέτην, ἐφ' ὅσον αἱ οικονομικαὶ ἐκδηλώσεις τῆς ζωῆς ἀσκοῦν ἀξιόλογον ρόλον ἐν τῇ διαμορφώσει τῆς φορολογικῆς σχέσεως, νὰ προσδώσῃ εἰς αὐτὴν ἴδια χαρακτηριστικὰ γνωρίσματα.

Δ'. Περὶ τῆς ἐννοίας τοῦ ἀμφισθητουμένου διοικητικοῦ ἐπὶ τῶν φορολογικῶν διαφορῶν ἢ ἀμφισθητουμένου φορολογικοῦ (contentieux fiscal).

Ὁ φορολογούμενος δύναται νὰ ἀμφισθητήσῃ τὸν βεβαιωθέντα εἰς βάρος του φόρον, ὡς προσδιωρίσθη ὑπὸ τῆς φορολογικῆς ὑπηρεσίας. Ἡ ἀμφισθήτησις αὕτη δύναται νὰ εἶναι εἴτε καθαρῶς νομικῆς φύσεως, ὅτε ὁ φορολογούμενος ἀμφισθητεῖ τὴν νομιμότητα τῆς βεβαιωθείσης εἰς βάρος του φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, δηλαδή ὁ φορολογούμενος ἀμφισθητεῖ ὅτι ὑπέχει φορολογικὴν ὑποχρέωσιν. Δύναται ὅμως ὁ φορολογούμενος νὰ ἀμφισθητήσῃ τὴν ἀκρίθειαν τοῦ βεβαιωθέντος εἰς βάρος αὐτοῦ φόρου, ὅτε ἡ βεβαίω-

¹ Giannini, ἐνθ. ἄνωτέρω.

² Βλέπε εἰς Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis εἰς Festgabe für Schanz. Τόμ. II Tübingen 1928.

σις βασιίζεται μὲν εἰς τὸν νόμον καὶ ὑφίσταται φορολογικὴ ἐνοχία, ἀλλ' ὁ φορολογούμενος ἀμφισβητεῖ τὸ ποσὸν τοῦ ὀφειλομένου ὑπὸ τούτου φόρου. Ὁ φορολογούμενος δύναται νὰ ἀμφισβητήσῃ ἐπίσης τὴν ἀρμοδιότητα κατὰ τόπον ἢ κατὰ χρόνον ἢ καθ' ὕλην τῆς βεβαιώσεως τὸν φόρον ἀρχῆς ἢ νὰ ἀμφισβητήσῃ τὴν φορολογικὴν ἐνοχίαν ἐπικαλούμενος τυπικὰς ἢ δικονομικὰς παραλείψεις ἢ ἀκόμη δύναται νὰ ἀμφισβητήσῃ τὸ κύρος τῆς πράξεως διὰ τῆς ὁποίας προσδιορίζεται τὸ φορολογικὸν χρέος.

Εἰς πάσας τὰς περιπτώσεις ταύτας προσβάλλει τὴν πράξιν βεβαιώσεως τοῦ φόρου, τὴν γενομένην ὑπὸ τῆς βεβαιώσεως τὸν φόρον φορολογικῆς ὑπηρεσίας ἤτοι ἐπὶ δημοσίων φόρων προσβάλλει τὴν πράξιν τῆς ἐγγραφῆς του εἰς τὸν φορολογικὸν κατάλογον, καθ' ὅσον ἡ πράξις βεβαιώσεως τοῦ φόρου, ὡς πράξις διοικητική, δὲν εἶναι ἀπρόσβλητος. Εἰς κράτος δικαίου, αἱ φορολογικαὶ αὐταὶ ἀμφισβητήσεις ἢ ἄλλαι φορολογικαὶ διαφοραὶ λύνονται ὑπὸ ὀργάνων τῆς Πολιτείας πρὸς τὸν σκοπὸν αὐτὸν τεταγμένων, ἅτινα ἀντικειμενικῶς κρίνουσι τὴν φορολογικὴν διαφορὰν καὶ λύουσι τὴν ἀμφισβήτησιν δυνάμενα κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ νόμου νὰ ἐλέγξωσι τὴν διοικητικὴν πράξιν ἐξ ἧς ἀπέρρευσε ἡ φορολογικὴ διαφορά. Γενικῶς λοιπὸν αἱ φορολογικαὶ διαφοραὶ ἀναφέρονται εἰς τὰς ἀμφισβητήσεις, αἱ ὁποῖαι εἶναι δυνατόν νὰ προέλθουν ἐξ ὑπηρεσιακῶν ἐνεργειῶν τῶν φορολογικῶν ὀργάνων καὶ ρυθμίζονται ἐπὶ τῇ βάσει ἰδίων κανόνων δικαίου, αἵτινες ἀποτελοῦν τὸ δίκαιον τῶν φορολογικῶν διαφορῶν (*contentieux fiscal*) ἢ τοῦ ἀμφισβητουμένου διοικητικοῦ ἐπὶ τῶν φορολογικῶν διαφορῶν ἢ συντομότερον τὸ δίκαιον τοῦ ἀμφισβητουμένου φορολογικοῦ κατὰ τὴν ἔκφρασιν τοῦ δικαίου τοῦ ἀμφισβητουμένου διοικητικοῦ (*contentieux administratif*).

Κατὰ ταῦτα χρησιμοποιοῦντες τὸν ὀρισμὸν τοῦ σοφοῦ κοσμήτορος τῆς Νομικῆς Σχολῆς τοῦ Πανεπιστημίου τῆς Τουλούζης, Hautiou, τὸν ὁποῖον δίδει διὰ τὸ ἀμφισβητούμενον διοικητικὸν δεχόμεθα ὅτι τὸ ἀμφισβητούμενον διοικητικὸν ἐπὶ τῶν φορολογικῶν διαφορῶν (*contentieux fiscal*) εἶναι τὸ σύνολον τῶν κανόνων, οἵτινες εἶναι σχετικοὶ μὲ τὰς φορολογικὰς διαφοράς, τὰς ὁποίας προκαλεῖ ἢ ὑπηρεσιακὴ δρᾶσις τῶν φορολογικῶν ὀργάνων εἰς τὰς σχέσεις αὐτῶν μετὰ τῶν φορολογουμένων οἵαιδήποτε εἶναι αἱ δικαιοδοσῖαι εἰς τὰς ὁποίας ὑπάγονται αἱ διαφοραὶ αὐταί.

Ἡ ἐπίλυσις τῶν φορολογικῶν ἀμφισβητήσεων ἢ ἄλλως τῶν φορολογικῶν διαφορῶν εἶναι δυνατόν νὰ ἐπιτευχθῇ εἴτε διὰ τῆς ἀσκήσεως προσφυγῆς ἐνώπιον τῶν τακτικῶν δικαστηρίων ἢ τῶν

πρὸς τὸν σκοπὸν αὐτὸν ὀργανωμένων διοικητικῶν δικαστηρίων ἢ ἄλλων ἐκδικαστικῶν φορολογικῶν ἐπιτροπῶν, ὅτε ἡ προσφυγὴ καλεῖται ἔνδικος προσφυγὴ (*recours contentieux*) εἴτε διὰ τῆς ἀσκήσεως προσφυγῆς εἰς τὴν διοίκησιν καὶ κυρίως διὰ τῆς ἀσκήσεως τῆς αἰτήσεως θεραπείας (*recours gracieux*).

Ἀσχολούμεθα πρῶτον κατωτέρω μὲ τὴν ἐπίλυσιν τῶν φορολογικῶν διαφορῶν διὰ τῆς προσφυγῆς εἰς τὴν διοίκησιν.

Ε'. Ἡ προσφυγὴ εἰς τὴν διοίκησιν πρὸς ἐπίλυσιν τῶν φορολογικῶν διαφορῶν.

α) Ἡ αἴτησις θεραπείας, ὡς μέσον ἐπίλυσεως τῶν φορολογικῶν διαφορῶν. — Διὰ τῆς ἀσκήσεως τῆς αἰτήσεως θεραπείας ὁ φορολογούμενος πρὸς ἐπίλυσιν προκυψάσης εἰς βάρος του φορολογικῆς ἀμφισβητήσεως ἀπευθύνεται εἴτε πρὸς τὴν ἰδίαν φορολογικὴν ἀρχὴν ἐξ ἧς ἀπορρέει ἡ ὑπηρεσιακὴ ἐνέργεια, ἥτις προεκάλεσε τὴν φορολογικὴν διαφορὰν εἴτε ἀπευθύνεται πρὸς τὴν ἀρχὴν τὴν προϊσταμένην ἱεραρχικῶς τῆς ὑπηρεσίας, ἐκ τῆς ὁποίας ἀπέρρευσε ἡ ὑπηρεσιακὴ ἐνέργεια, ἡ ὁποία προεκάλεσε τὴν φορολογικὴν διαφορὰν, ὅτε ἡ προσφυγὴ καλεῖται εἰδικώτερον ἱεραρχικὴ προσφυγὴ (*recours hierarchique*). Ἡ αἴτησις θεραπείας καὶ συνεπῶς καὶ ἡ ἱεραρχικὴ προσφυγὴ διαφέρουν ἀπὸ τὴν ἔνδικον προσφυγὴν πολλαπλῶς.

Καὶ πρῶτον διαφέρουν κατὰ τὸ ἀντικείμενον τῆς διαφορᾶς, διότι ἡ μὲν ἔνδικος προσφυγὴ ἔχει ὡς ἀντικείμενον νομικὴν ἀμφισβήτησιν καὶ ἐπιζητεῖ νὰ ἐξασφαλίσῃ τὴν ὑπεράσπισιν ἐνὸς δικαίου ὑποκειμενικοῦ ἢ ἀντικειμενικοῦ, ἐνῶ ἡ αἴτησις θεραπείας καὶ συνεπῶς καὶ ἡ ἱεραρχικὴ προσφυγὴ δὲν ἐντοπίζουν τὸ ἀντικείμενον αὐτῶν μόνον εἰς τὴν διευθέτησιν νομικῆς ἀμφισβητήσεως, ἀλλὰ εἶναι δυνατὸν νὰ ἔχουν εὐρυτέραν καὶ δὴ ἀπεριόριστον βάσιν, ὡς εἶναι δυνατὸν νὰ ἐπιζητοῦν τὴν ἐξασφάλισιν εὐνοίας εἰς τὸν αἰτοῦντα ἢ ἄλλου ὑπὲρ τούτου πλεονεκτήματος.

Δεύτερον ἡ αἴτησις θεραπείας ἀπευθύνεται πρὸς τὴν διοίκησιν, ἐνῶ ἡ ἔνδικος προσφυγὴ ἀπευθύνεται πρὸς τὸν δικαστὴν.

Τρίτον ἡ αἴτησις θεραπείας ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα τὴν ἔκδοσιν διοικητικῆς ἀποφάσεως, δι' ἧς ἐνδεχομένως εἴτε ἀπορρίπτεται ἡ αἴτησις θεραπείας εἴτε μεταρρυθμίζεται ἡ προκαλέσασα τὴν φορολογικὴν διαφορὰν διοικητικὴ πράξις εἴτε ἀνακαλεῖται αὕτη, ἐλεγχομένης ἐνδεχομένως τῆς ὑπηρεσίας ἐξ ἧς προῆλθε ἡ ἀνακαλουμένη διοικητικὴ πράξις. Δὲν ἀποτελεῖ ὅμως τελεσιδικίαν, ἐνῶ ἡ

ένδικος προσφυγή καταλήγει εις δικαιοδοτικήν πράξιν, ήτις αποτελεί τελεσιδικίαν έξ ής άπορρέει δεδικασμένον, όπερ ισχύει ένδεχομένως έναντι πάντων (erga omnes), άποτελεί δηλαδή δικαστικήν αλήθειαν.

Τέταρτον ή διαδικασία τής άσκήσεως τής αίτήσεως θεραπείας είναι άπλή, μη ύποκειμένη εις διατυπώσεις, ένω ή τής ένδίκου προσφυγής έχει αύστηρως ρυθμισθή. Υπόκειται μόνον ή αίτησις θεραπείας εις τινας διατυπώσεις, ως πρέπει νά συνταχθή επί του νομίμου χαρτοσήμου και ύπογράφεται ύπό του ένδιαφερομένου ή του πληρεξουσίου τούτου, ύποβαλλομένη νομοτύπως.

Έπί πλέον ή νομιμοποίησις του άσκούντος τήν αίτησιν θεραπείας έξετάζεται ευρύτερον μη ύποκειμένη τόσον αύστηρως εις τούς περιορισμούς, οΐτινες άποτελούν τήν προϋπόθεσιν τής νομιμοποίησεως του άσκούντος ένδικον προσφυγήν. Ειδικώτερον διά τής αίτήσεως θεραπείας ζητείται ή διαγραφή ανακριθώς έν μέρει ή έν όλω βεβαιωθέντος φόρου, ότε άποδεικνυομένης τής ανακριθοϋς βεβαιώσεως του φόρου έντέλλεται ή διαγραφή τούτου εκ τών φορολογικών καταλόγων. Έφ' όσον όμως εισεπράχθη μη όφειλόμενος φόρος, έντέλλεται ή επιστροφή τούτου ύπό του Δημοσίου Ταμείου εις τόν καταβαλόντα τόν μη όφειλόμενον φόρον.

Νοείται ότι ό ένδιαφερόμενος πρέπει νά ύποβάλη τήν σχετικήν αίτησιν θεραπείας έντός τών ύπό του νόμου όριζομένων προθεσμιών, έφ' όσον όρίζονται τοιαύται, όπωςδήποτε δέ πρό τής έκπνοής του χρόνου τής παραγραφής τής κατά του Δημοσίου αξιώσεώς του.

Η φορολογική νομοθεσία περιέχει διατάξεις λίαν αξιοσημειώτους κατά τας όποίας όρίζεται ή άσκησις τής αίτήσεως θεραπείας ύπό φορολογουμένου. Ούτω δυνάμεθα νά ύπομνήσωμεν τó άρθρον 41 § 6 του νόμου 1640, καθ' ό δύναται ό Υπουργός τών Οικονομικών νά άκυρώση ή νά τροποποιήση όριστικήν έγγραφήν του οικονομικού έφόρου ανεξαρτήτως, αν ήσκησεν ή ουχι ένστασιν ό φορολογούμενος, όσάκις άποδεικνύεται ότι ό φορολογούμενος δέν είχε φορολογικήν ύποχρέωσιν ή ότι δέν έλαθεν άποδεδειγμένως γνῶσιν τής έγγραφής του εις τούς φορολογικούς καταλόγους ή ότι έγένετο έσφαλμένος ύπολογισμός του φόρου.

Όμοίως κατά τόν Νόμον 3885 (άρθρον 3) επιτρέπεται, όπως δι' άποφάσεως του Υπουργού τών Οικονομικών εισάγονται πρός έπανασυζήτησιν αί παρά τής συμβουλευτικής ή έκδικαστικής επιτροπής άμέσων φόρων μη νομίμως συγκεκροτημένης έκδιδόμεναι άποφάσεις.

β) Ὁ συμβιβασμὸς ὡς θεσμὸς εἰς τὰς φορολογικὰς διαφορὰς. — Μεταξὺ τῶν τρόπων ἐπιλύσεως τῶν φορολογικῶν διαφορῶν διὰ τῆς διοικητικῆς ὁδοῦ δυνάμεθα νὰ περιλάβωμεν καὶ τὸν τρόπον λύσεως τῶν διαφορῶν τούτων διὰ τῆς ὁδοῦ τοῦ συμβιβασμοῦ ὑφ' ἣν μορφήν ἐμφανίζεται κατὰ τὴν ἰσχύουσαν παρ' ἡμῖν νομοθεσίαν. Τὸ μέτρον τοῦτο τοῦ συμβιβασμοῦ εἰς τὰς φορολογικὰς διαφορὰς ἀρχικῶς ἐφηρμόσθη διοικητικῶς ἀπὸ τοῦ ἔτους 1930 δυνάμει τῆς ὑπ' ἀριθ. 29782 τῆς 28 Νοεμβρίου 1930 διαταγῆς τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν περιορισθὲν μόνον εἰς τὰς μεταξὺ τοῦ οἰκονομικοῦ ἐφόρου καὶ τῶν φορολογουμένων ἀμφισθητήσεις ἐπὶ τοῦ φόρου τοῦ καθαροῦ εἰσοδήματος. Βραδύτερον ὅμως ὁ νόμος 5420 ἐν ἄρθρῳ 7 § 9 ἐπιτρέπει εἰς τὸν φορολογούμενον ἀντὶ νὰ ἀσκήσῃ ἐντὸς 20 ἡμερῶν τὸ ἔνδικον μέσον τῆς ἐνστάσεως κατὰ τῆς φορολογικῆς ἐγγραφῆς του εἰς τοὺς φορολογικοὺς καταλόγους νὰ ἐπιδώσῃ ἐντὸς τῆς αὐτῆς προθεσμίας τῶν 20 ἡμερῶν νέαν δήλωσιν ἐκπρόθεσμον εἰς τὸν οἰκονομικὸν ἔφορον διὰ τὸ ποσὸν τοῦ εἰσοδήματος ἐφ' οὗ συνέπεσε ὁ μετὰ τοῦ οἰκονομικοῦ ἐφόρου καὶ τούτου συμβιβασμὸς.

Ἐπὶ πλέον μετὰ τὴν ἄσκησιν ὑπὸ τοῦ φορολογουμένου τῆς ἐνστάσεώς του κατὰ τῆς φορολογικῆς ἐγγραφῆς τούτου εἰς τὸν φορολογικὸν κατάλογον προβλέπεται ἐν τῷ νόμῳ 5420 ὁ ἴδιος τρόπος τῆς διὰ συμβιβασμοῦ λύσεως τῆς φορολογικῆς διαφορᾶς μέχρις ὅτου ἢ ἐκδικαστικὴ ἐπιτροπὴ ἐπιληφθῆ τῆς ἐκδικάσεως τῆς φορολογικῆς ταύτης διαφορᾶς. Ὁ διὰ συμβιβασμοῦ τρόπος ἐπιλύσεως τῶν φορολογικῶν διαφορῶν περιορίζεται εἰς τὸν προμνησθέντα νόμον 5420 μόνον εἰς τὸν φόρον οἰκοδομῶν γενικῶς καὶ τὸν φόρον ἐπὶ τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος. Ἐπίσης ἐν σχέσει μὲ τὸν φόρον ἐπιτηδεύματος διὰ τοῦ Β. Διατάγματος τῆς 30 Μαρτίου 1937 περὶ ἐκτελέσεως τοῦ ν. 5117 (ἄρθρον 10 § 8) ὀρίζεται ὅτι διαρκούσης τῆς πρὸς ἄσκησιν ἐνστάσεως προθεσμίας, οὔσης δεκαπενθημέρου, κατ' ἀποφάσεως τῆς ἐπιτροπῆς κατατάξεως τοῦ ἐπιτηδευματίου ἢ κατὰ ἐνστάσεως τοῦ οἰκονομικοῦ ἐφόρου, ἐπιτρέπεται ἢ ἐπίδοσις ἐκ μέρους τοῦ ἐπιτηδευματίου καὶ αἰτήσεως συμβιβαστικῆς λύσεως τῆς διαφορᾶς ἐπὶ τοῦ ἀμφισθητουμένου φόρου ἐπιτηδεύματος. Ἐπὶ τῆς αἰτήσεως ταύτης ἀποφαίνεται ἢ ἐπιτροπὴ κατατάξεως, ὡς διαιτητικὴ ἐπιτροπὴ. Ἐξ ἄλλου ὅσον ἀφορᾷ τὸν φόρον ἐπιτηδεύματος ὁ φορολογούμενος δύναται ἐντὸς εἴκοσιν ἡμερῶν ἀπὸ τῆς κοινοποιήσεως εἰς αὐτὸν τῆς ἀποφάσεως τῆς ἐπιτροπῆς τῶν ἐνστάσεων δι' αἰτήσεως ἀναθεωρήσεως νὰ ζητήσῃ νέαν κατάταξιν συμφώνως πρὸς τὸ προμνησθέν Β. Διάταγμα τῆς 30 Μαρτίου

1937 (άρθρον 11 § 2). Ἡ αἵτησις τοῦ φορολογουμένου κρίνεται εἰς τὴν ἐπιτροπὴν ἀνακατατάξεως ἐπιτηδευματιῶν, συγκειμένην ἐκ πέντε μελῶν, ἐξ ὧν τρία δημόσια καὶ δύο λαϊκά, καὶ συντεθειμένην κατ' ἀναλογίαν πρὸς τὰ ἰσχύοντα διὰ τὴν ἐκδικαστικὴν ἐπιτροπὴν τῶν ἐνστάσεων τῆς φορολογίας τῶν καθαρῶν προσόδων. Σημειωτέον ὅτι ὡς ὁ φορολογούμενος ὁμοίως καὶ ὁ οἰκονομικὸς ἔφορος δύναται νὰ ζητήσῃ τὴν ἀνακατάταξιν τοῦ ἐπιτηδευματίου.

Ὅσον ἀφορᾷ τὸν φόρον κληρονομιῶν, δωρεῶν, προικῶν, ὁ οἰκονομικὸς ἔφορος κατὰ τὸ ἀρθρον 31 τοῦ νόμου 1641 ὑποχρεοῦται νὰ προκαλέσῃ τὸν φορολογούμενον, ἵνα ὑποβάλῃ ἀρχικὴν δήλωσιν ἢ συμπληρωματικὴν τοιαύτην, ἐφ' ὅσον δὲν ὑπέβαλε ποσῶς τὴν σχετικὴν φορολογικὴν δήλωσιν ἢ ὑπέβαλε μὲν, ἀλλ' ἠλέγχθη ἀνακριθῆς. Ἐὰν ὁ φορολογούμενος δὲν ὑποβάλῃ ἀρχικὴν ἢ συμπληρωματικὴν δήλωσιν ἀποδεχόμενος διὰ ταύτης τὸ ἀποτέλεσμα τοῦ ἐλέγχου τῆς οἰκονομικῆς ἐφορίας, τότε ἐκδίδεται ὑπὸ τοῦ οἰκονομικοῦ ἐφόρου πρᾶξις καταλογισμοῦ τοῦ φόρου, ὅστις προέκυψεν εἰς βάρος τοῦ φορολογουμένου. Τὴν πρᾶξιν ταύτην τοῦ καταλογισμοῦ τοῦ φόρου κοινοποιεῖ ὁ οἰκονομικὸς ἔφορος εἰς τὸν φορολογούμενον, ὅστις δύναται νὰ προσβάλῃ ταύτην ἔκτοτε μόνον ἐνώπιον τῶν οἰκείων ἐκδικαστικῶν φορολογικῶν ἐπιτροπῶν.

Ὁ οἰκονομικὸς ἔφορος, ἐφ' ὅσον ἐκ τῶν ἀντιρρήσεων τοῦ φορολογουμένου πεισθῆ ὅτι τὸ ἀποτέλεσμα τοῦ ἐλέγχου ἀντιπροσωπεύει ὑπερβολικὸν ποσόν, μειώνει τοῦτο εἰς τὸ ἀκριθὲς ποσόν καὶ προσκαλεῖ ἐκ νέου τὸν φορολογούμενον. Νοεῖται ὅτι ἡ πρᾶξις ἀνακοινώσεως τῶν ἀποτελεσμάτων τοῦ ἐλέγχου εἰς τὸν φορολογούμενον δὲν δύναται νὰ προσβληθῆ δι' αἰτήσεως ἀκυρώσεως, καθ' ὅσον δὲν ἀποτελεῖ διοικητικὴν πρᾶξιν ἐκτελεστήν¹.

Ἡ διὰ συμβιβασμοῦ ἐπίλυσις τῶν φορολογικῶν διαφορῶν προφανῶς ἀποθλέπει εἰς τὸν περιορισμὸν τῶν φορολογικῶν δικῶν. Διὰ τοῦτο πρέπει νὰ ἐξάρωμεν τὴν προσπάθειαν τῆς διοικήσεως πρὸς τὴν κατεύθυνσιν ταύτην.

γ) Πλεονεκτήματα καὶ μειονεκτήματα τοῦ συστήματος τῆς ἐπιλύσεως τῶν φορολογικῶν διαφορῶν διὰ τῆς προσφυγῆς εἰς τὸν συμβιβασμόν. — Πολλαπλᾶ ἄλλωστε εἶναι τὰ πλεονεκτήματα τοῦ συστήματος ἐπιλύσεως τῶν φορολογικῶν διαφορῶν διὰ τῆς προσφυγῆς εἰς τὴν διοίκησιν.

¹ Βλέπε σχετικῶς τὴν ὑπ' ἀριθ. 1103 τοῦ ἔτους 1934 ἀπόφασιν τοῦ Συμβουλίου Ἐπικρατείας.

Ἐν πρώτοις ἡ διαδικασία εἶναι ἀπλουστέρα καὶ ὀλιγώτερον δαπανηρά.

Δεύτερον ἡ ἐπίλυσις τῶν φορολογικῶν διαφορῶν κατὰ κανόνα συντελεῖται ταχύτερον.

Τρίτον δύναται νὰ προαγάγῃ τὸ πνεῦμα τῆς συνεργασίας μεταξὺ τῆς φορολογικῆς ἀρχῆς καὶ τῶν φορολογουμένων, πρᾶγμα ὅπερ ἔχει γενικωτέραν εὐεργετικὴν ἐπίδρασιν εἰς τὰς ἀμοιβαίας τούτων σχέσεις καὶ τὴν ἐπιτυχίαν τῶν σκοπῶν τῆς φορολογίας.

Ἐξ ἄλλου ὅμως τὸ σύστημα τοῦτο ἐμφανίζει καὶ ἀξιόλογα μειονεκτήματα.

Οὕτω δὲν παρέχει τόσῃν ἐγγύησιν εἰς τὸν φορολογούμενον, ὅσῃν παρέχει τὸ σύστημα τῆς ἀσκήσεως προσφυγῆς ἐνώπιον τῶν δικαιοδοτικῶν φορολογικῶν ὀργάνων. Πράγματι, ἂν ἡ αἴτησις θεραπείας ἀπευθυνθῇ εἰς τὴν ἀρχὴν τὴν ἐκδόσασαν τὴν προσβαλλομένην διοικητικὴν ἐνέργειαν, εἶναι ἐνδεχόμενον ἢ ἐν λόγῳ φορολογικῆ ἀρχῆς νὰ μὴ θελήσῃ νὰ θεραπεύσῃ τὴν προσγενομένην εἰς τὸν φορολογούμενον ἀδικίαν.

Ἐξ ἄλλου ἐπίσης καὶ ὅταν ἀσκῆται ἱεραρχικὴ προσφυγὴ εἰς τὴν προϊσταμένην ἀρχὴν κατὰ παρανόμου πράξεως τῆς ὑφισταμένης εἰς αὐτὴν ὑπηρεσίας, ἐνδέχεται ἐκ μεροληψίας νὰ μὴ προβῇ ἢ προϊσταμένη αὕτη ἀρχὴ εἰς τὸν προσήκοντα ἔλεγχον τῆς πλημμελοῦς διοικητικῆς ἐνεργείας τῆς ὑφισταμένης εἰς αὐτὴν ὑπηρεσίας.

Εἰς πολλάς περιπτώσεις μάλιστα τόσον ἢ ἐκδόσασα τὴν πλημμελῆ διοικητικὴν ἐνέργειαν φορολογικὴ ὑπηρεσία, ὅσον καὶ ἡ προϊσταμένη ἱεραρχικῶς αὐτῆς φορολογικῆ ἀρχῆς, ὑφίστανται τὴν ἐπίδρασιν παραγόντων μὴ ὑπηρεσιακῶν. Ἐπίσης πρέπει νὰ ἔχωμεν ὑπ' ὄψει ἐπὶ πλέον ὅτι ἐπὶ πλημμελῶν πράξεων τῆς ἀνωτάτης διοικητικῆς ἀρχῆς δὲν εἶναι δυνατὸν προφανῶς νὰ ἀσκηθῇ ἱεραρχικὴ προσφυγὴ, εἰς τρόπον ὥστε ἐλλεῖπει ἐν προκειμένῳ ὁ φόβος τοῦ ἱεραρχικοῦ ἐλέγχου.

Ἐξ ὅσων λοιπὸν γράφομεν ἀνωτέρω προκύπτει ὅτι δὲν παρέχει ἐπαρκῆ προστασίαν εἰς τὸν φορολογούμενον ἢ λειτουργία τοῦ συστήματος τῆς ἐπιλύσεως τῆς φορολογικῆς διαφορᾶς διὰ τῆς προσφυγῆς εἰς τὴν διοίκησιν, διότι τὸ σύστημα τοῦτο δὲν ἀποκλείει τὴν αὐθαρεσίαν τῆς διοικήσεως καὶ τὴν μεροληπτικὴν ἐνέργειαν αὐτῆς, πολλῶ μᾶλλον διότι ἀναγνωρίζεται εἰς τὴν διοίκησιν ἐν τῇ ἀσκήσει τῶν καθηκόντων αὐτῆς διακριτικὴ ἐξουσία, ἣτις ἐκφεύγει τοῦ δικαστικοῦ ἐλέγχου. Ὡς ἐκ τῆς ἰδιαίτερας σημασίας ὅμως τὴν ὁποῖαν ἔχουν τὰ ἀναπτυσσόμενα ἀνωτέρω πλεονεκτήματα τῆς ἐπιλύσεως τῶν φορολογικῶν διαφορῶν διὰ τῆς ὁδοῦ τοῦ συμβιβασμοῦ,

σκόπιμον είναι να μη παραγνωρίσωμεν τὸν ἐν λόγῳ θεσμόν ἐν τῷ φορολογικῷ δικαίῳ. Ἄλλως τε ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ θεσμοῦ τούτοι μέχρι τοῦδε ἀπέδωσε καλὰ ἀποτελέσματα.

δ) Τὰ ὄρια τῆς διακριτικῆς ἐξουσίας τῆς διοικήσεως ἐν τῷ φορολογικῷ δικαίῳ. — Ἐξετάζομεν ἀνωτέρω τοὺς γνωστοὺς παρ' ἡμῖν τρόπους ἐπιλύσεως τῶν φορολογικῶν διαφορῶν διὰ τῆς διοικητικῆς προσφυγῆς, τὰς διαφορὰς τῆς ὁποίας ἀναπτύσσομεν ἐν σχέσει μὲ τὴν ἔνδικον προσφυγὴν. Ἐν τῷ διοικητικῷ δικαίῳ αἱ ἀναπτυσσόμεναι ἀλλαχοῦ ἀντιθέσεις μεταξὺ τῆς ἐνδίκου προσφυγῆς καὶ τῆς αἰτήσεως θεραπείας εἶναι περισσότερον σαφεῖς ἢ ἐν τῷ φορολογικῷ δικαίῳ. Εἰς τοῦτο, ὡς παρατηρεῖ ὁ καθηγητὴς Trotabas, ἡ αἴτησις θεραπείας καὶ ἡ ἔνδικος προσφυγὴ ἔχουν ἀμοιβαίαν διείσδυσιν, διότι ὁ φορολογικὸς δικαστὴς ἔχει τοιαύτην διακριτικὴν ἐξουσίαν, ἣτις συγχωρεῖ εἰς αὐτὸν πραγματικὸν δικαιοδοτικὸν ἔλεγχον τῶν ὑπηρεσιακῶν πράξεων τῶν φορολογικῶν ὀργάνων ἐξ ὧν προεκλήθη ἡ φορολογικὴ διαφορὰ. Πράγματι συγχωρεῖται εἰς τὸν φορολογικὸν δικαστὴν: νὰ ὑπεκαταστήσῃ εἰς τὴν ὑποκειμενικὴν ἐκτίμησιν τῶν πράξεων τῶν γενομένων ὑπὸ τῶν φορολογικῶν ὀργάνων τὴν ἰδίαν ἐκτίμησιν αὐτοῦ ἐπὶ τῶν αὐτῶν πράξεων. Δὲν θὰ μᾶς ἀπασχολήσῃ ἐνταῦθα εὐρύτερον τὸ ζήτημα τῆς διακριτικῆς ἐξουσίας τῆς διοικήσεως, καθ' ὅσον τοῦτο ἔχει ἐπαρκῶς ἐρευνηθῆ ὡς θέμα τοῦ διοικητικοῦ δικαίου. Ὡς γνωστὸν ἐν σχέσει πρὸς τὸ ζήτημα τοῦτο ὑποστηρίζονται κυρίως δύο θεωρίαι.

Κατὰ τὴν πρώτην θεωρίαν αἱ πράξεις καὶ γενικῶς αἱ ἐνέργειαι τῆς διακριτικῆς ἐξουσίας δὲν ὑπόκεινται εἰς οὐδένα δικαιοδοτικὸν ἔλεγχον, εἰς τρόπον ὥστε ὡσάκις πρόκειται περὶ τοιαύτης ἐνεργείας τῆς διοικήσεως, ὁ δικαιοδοτικὸς ἔλεγχος περιορίζεται αὐστηρῶς μόνον εἰς τὸν ἔλεγχον τῆς ἐξωτερικῆς νομιμότητος αὐτῆς.

Ἀντιθέτως κατὰ τὴν δευτέραν θεωρίαν ἡ ἐλευθέρα ἐκτίμησις τῆς σκοπιμότητος εἰς τὴν διοικητικὴν ἐνέργειαν, δηλαδή ἡ ἐκτίμησις μιᾶς πράξεως τῆς διακριτικῆς ἐξουσίας τῆς διοικήσεως δὲν ἐκφεύγει τοῦ δικαιοδοτικοῦ ἐλέγχου τοῦ δικαστοῦ, ὅστις κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον καλεῖται νὰ ἐλέγξῃ οὐχὶ μόνον τὴν ἐξωτερικὴν νομιμότητα τῆς πράξεως ταύτης, ἀλλὰ καὶ τὴν ἐσωτερικὴν νομιμότητα αὐτῆς ὡς καὶ ἀπὸ ἠθικῆς ἀπόψεως ταύτην.

Ὁ φορολογικὸς δικαστὴς κατὰ τὰς ἀρχάς, αἵτινες διέπουν τὸ φορολογικὸν δίκαιον, δύναται νὰ ἐξετάσῃ τὴν οὐσίαν τῆς ἐνεργείας τῆς διοικήσεως καὶ νὰ ἐκτιμήσῃ οὐσιαστικώτερον τὴν διοικητικὴν ἐνέργειαν εἰς τρόπον ὥστε, ὡς παρατηρεῖ ὁ Trotabas, ὁ φορολογού-

μενος ἔχει τὴν δυνατότητα νὰ συζητήσῃ ἐνώπιον τοῦ φορολογικοῦ δικαστοῦ οὐχὶ μόνον περὶ τῶν τύπων, οἵτινες περιβάλλουν τὴν φορολογικὴν ἐνέργειαν ἢ περὶ τῆς ἀρμοδιότητος τοῦ φορολογικοῦ ὀργάνου, ἀλλὰ ἀκόμη καὶ περὶ τῶν αἰτίων, ἅτινα ὠδήγησαν τὸ φορολογικὸν ὄργανον ἐν τῇ ἀσκήσει τῆς διακριτικῆς ἐξουσίας αὐτοῦ¹.

ΣΤ'. Ἡ νομικὴ φύσις τοῦ ἀμφισθητουμένου διοικητικοῦ ἐπὶ τῶν φορολογικῶν διαφορῶν (*contentieux fiscal*).

Ὡς γνωστὸν τὰ δικαιοδοτικὰ ὄργανα διακρίνομεν εἰς δύο μεγάλας κατηγορίας ἢτοι πρῶτον εἰς ὄργανα ἢ μᾶλλον δικαστήρια ἀκυρωτικῆς δικαιοδοσίας καὶ δεύτερον, εἰς ὄργανα ἢ μᾶλλον δικαστήρια πλήρους δικαιοδοσίας. Ἡ διάκρισις αὕτη τῶν δικαιοδοτικῶν ὀργάνων συναντᾶται τόσον εἰς τὴν τακτικὴν ἢ κοινὴν δικαιοδοσίαν (τακτικὰ δικαστήρια), ὅσον καὶ εἰς τὴν διοικητικὴν δικαιοδοσίαν (διοικητικὰ δικαστήρια). Ὅταν ὁ διοικητικὸς δικαστὴς καλῆται νὰ δικάσῃ ἀντικειμενικῶς περὶ τῆς νομιμότητος τῆς διοικητικῆς πράξεως ἢ ἄλλως, ὅταν τίθεται εἰς αὐτὸν πρὸς ἐπίλυσιν διαφορὰ ἀντικειμενικοῦ δικαίου, τότε δικάζει κατὰ τὴν ἀκυρωτικὴν ἢ ἀντικειμενικὴν δικαιοδοσίαν. Ἀντιθέτως, ὅταν ὁ διοικητικὸς δικαστὴς καλῆται κυρίως νὰ ἐπιλύσῃ διαφορὰν ἢ ζήτημα ὑποκειμενικοῦ δικαίου, τότε δικάζει κατὰ τὴν πλήρη δικαιοδοσίαν.

Αἱ δύο αὗται διακρίσεις δικαιοδοσιῶν συνυπάρχουν, ὡς γράφομεν ἀνωτέρω, τόσον εἰς τὴν κοινὴν ἢ τακτικὴν δικαιοδοσίαν, ὅσον καὶ εἰς τὴν διοικητικὴν δικαιοδοσίαν.

Γενικώτερον ἐπικρατεῖ ἐν τῇ ἐπιστήμῃ ἢ γνώμῃ ὅτι τὸ ἀμφισθητούμενον διοικητικὸν ἐπὶ τῶν φορολογικῶν διαφορῶν (*contentieux fiscal*) κατατάσσεται εἰς τὴν πλήρη δικαιοδοσίαν, διότι κατὰ τὴν ἐκδοχὴν ταύτην τοῦτο ἐπιζητεῖ τὴν ἐπίλυσιν διαφορᾶς χρέους, δηλαδὴ ἀποβλέπει εἰς τὴν ἀποκατάστασιν ὑποκειμενικοῦ δικαιώματος, προσβληθέντος διὰ πράξεως τῆς φορολογικῆς ἀρχῆς. Ἐν Γαλλίᾳ εἰδικώτερον ὁ καθηγητὴς Hauγiou παρατηρεῖ ὅτι τὰ Νομαρχιακὰ Συμβούλια (*Conseils de Préfecture*), τὰ ὁποῖα δικάζουν ὡς γνωστὸν κατὰ δεύτερον βαθμὸν ἐπὶ φορολογικῶν διαφορῶν ἐπὶ τῶν ἀμέσων φόρων εἶναι δικαιοδοτικὰ ὄργανα πλήρους δικαιοδοσίας².

Ἐπίσης ὁ Duguit γράφει ἐν σχέσει μὲ τὸ ἀμφισθητούμενον διοι-

¹ Βλέπε. εἰς Trotaβas, Précis de Science et de Législation Financière, Paris 1931 σελ. 350.

² Βλέπε εἰς Hauγiou, Précis de droit administratif, 10η ἔκδ. σελ. 815 - 16.

κητικὸν ἐπὶ φορολογικῶν διαφορῶν ἐπὶ τῶν ἀμέσων φόρων ὅτι εἰς τοῦτο τίθεται διαφορὰ ὑποκειμενικοῦ δικαίου¹. Συνεπῶς συνάγει τις ὅτι καὶ ὁ Duguit δέχεται ὅτι τὰ Νομαρχιακὰ Συμβούλια (Conseils de Préfecture) ἐν προκειμένῳ εἶναι δικαστήρια πλήρους δικαιοδοσίας (pleine juridiction).

Ὁ καθηγητὴς Trotabas μὴ ἀποδεχόμενος τὴν γνώμην ταύτην παρατηρεῖ ὅτι εἰς τὸ ἀμφισβητούμενον διοικητικὸν ἐπὶ τῶν φορολογικῶν διαφορῶν (contentieux fiscal) ὁ δικαστὴς δὲν ἀποφαίνεται ἐπὶ ὑποκειμενικοῦ δικαιώματος τοῦ φορολογουμένου, καθ' ὅσον διὰ τῆς ἐπιλύσεως τῆς διαφορᾶς, ἣτις ὑποβάλλεται εἰς αὐτόν, ὁ φορολογικὸς δικαστὴς καλεῖται νὰ κρίνῃ τὴν νομιμότητα μιᾶς φορολογικῆς πράξεως. Ὁ ἀντικειμενικὸς χαρακτήρ τῆς νομικῆς καταστάσεως (statut), εἰς τὴν ὁποίαν ὑπόκειται ὁ φορολογούμενος, ἐπιδραῖ ἐπὶ τοῦ ἀμφισβητουμένου διοικητικοῦ ἐπὶ τῶν φορολογικῶν διαφορῶν καὶ προσδίδει εἰς τοῦτο ἀντικειμενικὸν χαρακτήρα καὶ κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον ἢ νομικὴ φύσις τοῦ διοικητικοῦ ὀργάνου ἐπὶ τῶν φορολογικῶν διαφορῶν τῆς πλήρους δικαιοδοσίας δὲν διαφέρει τῆς ἀκυρωτικῆς δικαιοδοσίας.

Ἡ διαφορὰ, ἣτις τίθεται πρὸς ἐπίλυσιν εἰς τὸν φορολογικὸν δικαστὴν δὲν εἶναι ζήτημα, ὅπερ ἀφορᾷ ἀποκλειστικῶς τὴν ὑπεράσπισιν ἑνὸς ὑποκειμενικοῦ δικαιώματος τοῦ φορολογουμένου. Δὲν καλεῖται δηλαδὴ ὁ δικαστὴς, ἵνα ἀποφανθῇ κατὰ πόσον ὑπάρχει φορολογικὸν χρέος, ἀλλὰ κυρίως ὁ φορολογικὸς δικαστὴς ἐξετάζει, ἂν μία φορολογικὴ πράξις ἢ ἓν φορολογικὸν γεγονὸς εἶναι σύμφωνον ἢ οὐχὶ πρὸς τὸν φορολογικὸν νόμον, ὅστις προσδιορίζει τὴν νομικὴν κατάστασιν εἰς ἣν ὑπόκειται ὁ φορολογούμενος. Ὁ φορολογικὸς δικαστὴς ἀναζητεῖ τὴν νομικὴν κατάστασιν (status) τοῦ φορολογουμένου καὶ δικάζει κατὰ πόσον ἢ φορολογικὴ ἐξουσία ἐσεβάσθη τὴν τοιαύτην νομικὴν κατάστασιν τοῦ φορολογουμένου, ὅστις εἶναι διάδικος ἐν τῇ φορολογικῇ δίκῃ. Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον ὁ φορολογικὸς δικαστὴς ὑποβάλλει εἰς ἔλεγχον τὴν φορολογικὴν ἀρχήν.

Τὰ στοιχεῖα, ἅτινα ἀποτελοῦν τὰς προϋποθέσεις τῆς νομικῆς καταστάσεως τοῦ φορολογουμένου, ὡς ἀναπτύσσομεν ἀλλαχοῦ, εἶναι ὁ φορολογικὸς νόμος, ὁ νόμος τοῦ προϋπελογισμοῦ καὶ τινες διοικητικαὶ πράξεις. Ὁ φορολογούμενος λοιπὸν ὑπόκειται εἰς τὴν νομικὴν τοιαύτην κατάστασιν, τὴν προσδιοριζομένην ὑπὸ τῶν ἐν λόγῳ προϋποθέσεων, ἢ ὁποῖα ἀπορρέει ἀπὸ τὸ δημόσιον δίκαιον.

¹ Βλέπε εἰς D u g u i t, Traité de droit constitutionnel, I ἔκδ. 2α σελ. 279.

Συνεπῶς τὸ χρέος τοῦ φορολογουμένου δὲν εἶναι συμβατικὴ σχέσηις ἀπορρέουσα ἐκ τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου, ἀλλὰ εἶναι σχέσηις, ἣτις ρυθμίζεται ἀπὸ τὸ δημόσιον δίκαιον.

Ἐὰν ἡ ἀμφισβήτησις τοῦ φορολογουμένου ἦτο περιουσιακὴ ἀμφισβήτησις ὑποκειμενικοῦ δικαίου, ἡ φορολογικὴ δίκη θὰ ἔθετε εἰς τὸν φορολογικὸν δικαστὴν πρὸς ἐπίλυσιν διαφορὰν ὑποκειμενικοῦ δικαίου, ἀναφερομένην εἰς ἔννομον συμφέρον καθαρῶς ἀτομικόν. Κατὰ τὴν ἐκδοχὴν ταύτην τοῦ καθηγητοῦ Trotabas ὁ φορολογικὸς δικαστὴς δὲν ἐπιλύει λοιπὸν διαφορὰν ὑποκειμενικοῦ δικαίου μεταξὺ τοῦ Δημοσίου Ταμείου καὶ τοῦ φορολογουμένου, διότι ἡ φορολογικὴ διαφορὰ δὲν εἶναι φύσεως ἰδιωτικοῦ δικαίου, ἀλλὰ εἶναι φύσεως δημοσίου δικαίου καὶ ὡς τοιαύτη κρίνεται ἀπὸ τὸν φορολογικὸν δικαστὴν, ὅστις ἐξετάζει τοὺς ὄρους τῆς λειτουργίας τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας καὶ ἣτις ρυθμίζεται ἀπὸ τὸν φορολογικὸν νόμον καὶ τὸν νόμον τοῦ προϋπολογισμοῦ, οἵτινες νόμοι προσδιορίζουν ἀντικειμενικῶς τὸ νομικὸν καθεστῶς εἰς τὸ ὁποῖον ὑπόκειται ὁ φορολογούμενος.

Τὸ καθεστῶς τοῦτο δὲν ἐπιτρέπεται νὰ παραμερισθῇ ἐκ τῆς παρεμβάσεως ὑποκειμενικῶν στοιχείων, τὰ ὁποῖα ἐπιβοηθητικῶς λαμβάνει ὑπ' ὄψιν ὁ φορολογικὸς δικαστὴς, ἵνα ἐπιλύσῃ ζητήματα σχετιζόμενα μὲ τὴν βεβαίωσιν καὶ τὴν εἴσπραξιν τοῦ φόρου, ὅστις ἀποτελεῖ ἀντικείμενον τῆς φορολογικῆς διαφορᾶς. Διὰ τοῦτο ὁ Trotabas¹ συμπεραίνει ὅτι τὸ ἀμφισβητούμενον διοικητικὸν ἐπὶ τῶν φορολογικῶν διαφορῶν ἀνήκει εἰς τὴν ἀντικειμενικὴν δικαιοδοσίαν ἢ ἄλλως τὴν ἀκυρωτικὴν δικαιοδοσίαν, ἐφ' ὅσον ὁ φορολογικὸς δικαστὴς δὲν καταλήγει εἰς τὴν υπεράσπισιν ὑποκειμενικοῦ δικαίου, δὲν ἀποθλέπει εἰς τὴν περιουσιακὴν ἀποψιν τοῦ φόρου, ἀλλὰ ἀποφαίνεται περὶ τῆς νομιμότητος τῶν ἐνεργειῶν τῆς φορολογικῆς ἀρχῆς κρίνων ἀντικειμενικῶς κατὰ πόσον παρεβιάσθη ἢ οὐχὶ τὸ νομικὸν καθεστῶς τοῦ φορολογουμένου.

Ὁ φορολογικὸς δικαστὴς κρίνων συγχρόνως περὶ τοῦ νόμου ἢ τῶν πραγματικῶν δεδομένων προχωρεῖ εἰς τὴν οὐσίαν τῶν πραγμάτων καὶ ὑποκαθιστᾷ τὴν ἰδίαν ἐκτίμησιν τῶν πραγμάτων εἰς τὴν ἐκτίμησιν, ἣτις ἐγένετο ὑπὸ τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας. Προχωρεῖ λοιπὸν εἰς τὸν ἔλεγχον τῆς φορολογικῆς ἐξουσίας καὶ τῆς διακριτικῆς ἐξουσίας αὐτῆς, ἐφ' ὅσον ἐξετάζει, ἂν ἡσκήθη αὕτη ὡς ἠθέλησε ὁ νόμος.

¹ Βλέπε εἰς Trotabas, La nature juridique du contentieux fiscal en droit Français εἰς Mélanges Hauriou, Paris 1929 σελ. 718 καὶ εἰς Précis de Science et de Lég. Financières, Paris 1931.