

Ζητήματα Δημοσιονομικῆς Νομοθεσίας

Η ΑΥΤΟΝΟΜΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Ἦ π ὀ

ΙΩΑΝΝΟΥ ΛΑΜΠΙΡΗ

Εἰς τὴν σύγχρονον νομικὴν φιλολογίαν, τῆς τελευταίας ἰδίως εἰκοσαετίας, ἀνεπτύχθη σπουδαία κίνησις περὶ τὴν ἔρευναν καὶ ἐπεξεργασίαν τοῦ φορολογικοῦ δικαίου. Τοῦτο περιλαμβάνει τὸ οὐσιαστικὸν φορολογικὸν δίκαιον, τὸ καθορίζον τὰς πραγματικὰς προϋποθέσεις τῆς φορολογικῆς ἐνοχῆς, τὸ δικονομικόν, τὸ καθορίζον τὴν δικονομίαν τῆς ἐπιβολῆς τοῦ φόρου διὰ διοικητικῆς πράξεως καὶ τῆς σχετικῆς φορολογικῆς δίκης, ὡς καὶ τῆς ἀναγκαστικῆς ἐκτελέσεως πρὸς εἴσπραξιν τοῦ φόρου, τὸ ποινικόν, τὸ καθορίζον τὰς ποινικὰς κυρώσεις τῶν φορολογικῶν παραβάσεων, ὡς καὶ τὸ διεθνὲς τὸ ὁρίζον τὴν ἔκτασιν τῆς ἐγκωρίου φορολογικῆς ἐξουσίας, πρὸς ἀποφυγὴν κυρίως τῆς διπλῆς φορολογίας.

Ἡ ἐν Ἰταλίᾳ ἀναπτυχθεῖσα πλουσία ἐπὶ τοῦ ζητήματος ἐπιστημονικὴ κίνησις κατέληξεν εἰς τὴν ἀνακήρυξιν τοῦ φορολογικοῦ δικαίου ἰδίως, ἀλλὰ καὶ γενικώτερον τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου, ὡς αὐτοτελοῦς νομικοῦ κλάδου (¹).

Εἰς τὴν Γερμανίαν καὶ Ἑλβετίαν, ἡ θεωρία τῆς αὐτοτελείας τοῦ φορολογικοῦ δικαίου δὲν ἐξικνεῖται μέχρι ἀποσπάσεώς του ἀπὸ τοῦ διοικητικοῦ δικαίου, εἰς τὸ ὅποιον ὀργανικῶς ἀνήκει, ἀλλὰ ἀναγνωρίζει εἰς αὐτὸ ἰδιορρυθμίαν, αἱ ὁποῖαι ἐπιβάλλουν τὴν αὐτοτελεῖ ἐπιστημονικὴν του ἐπεξεργασίαν, ἰδίως ἀπὸ τῆς ἀπόψεως τῆς ἐννόμου φορολογικῆς σχέσεως, ὡς ἐνοχῆς δημοσίου δικαίου καὶ τῶν νομικῶν ἐννοιῶν, τὰς ὁποίας τὸ δίκαιον τοῦτο χρησιμοποιεῖ (²).

(¹) Περίληψιν τῆς κινήσεως ἐν Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie* 1933, σελ. 140 ἐπ. Ἐπίσης *Istituzioni di diritto finanziario* 1937, σελ. 3 ὑπὸ Pugliese. Σημαντικὴ εἶναι ἡ συμβολὴ τοῦ Griziotti διὰ πολλῶν ἐργασιῶν, ὡς καὶ ἄρθρων εἰς τὴν ὑπ' αὐτοῦ διευθυνομένην *Rivista di diritto Finanziario*. Συνθετικὴ μελέτη του, *Diritto Finanziario* ἐν *Nuovo Digesto Italiano*. Βλ. ὁμοίως τὸ ἐν τῇ ἡμετέρᾳ ἐπιθεωρήσει *Κοινωνικῆς καὶ Δημοσίας Οἰκονομικῆς* 1939, σελ. 32 ἐπ. ἄρθρον τοῦ αὐτοῦ.

(²) Ἡ ὑπὸ τοῦ E. Becker, συντάκτου τοῦ περιφήμου φορολογικοῦ νόμου (*Abgabenordnung*) τοῦ 1919, περιέχοντος τὰς γενικὰς ἀρχὰς τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, εἶναι εἶναι μεγάλη. Ἀλλὰ ἡ ὑπερβολὴ τῆς θεωρίας του, ὅτι «τὸ φορολογικὸν δίκαιον ὀφείλει ἐξ ἑαυτοῦ καὶ τῶν ἰδίων του ἀναγκῶν, νὰ ἀναπτυχθῇ καὶ οἰκοδομηθῇ καὶ ἔχει

Ἡ ἐν Γαλλίᾳ κίνησις, ὀφειλομένη κυρίως εἰς τὸν καθηγητὴν Trotabas ἀπέβλεπεν εἰς τὴν χειραφέτησιν τοῦ οὐσιαστικοῦ ἰδίως φορολογικοῦ δικαίου (*Précis de science et législation financière* 6η/1939 No 338 ἐπ.). Ἡ ὑπὸ τοῦ Gény (*Revue Trimestrielle de droit civil* 1931, σελ. 797 ἐπ.) δημοσιευθεῖσα μελέτη ὑπὸ τὸν τίτλον: *Le particularisme du droit fiscal*, τείνει εἰς τὸ νὰ ἐπιστήσῃ τὴν προσοχὴν τῶν νομικῶν ἐπὶ τῶν κινδύνων τῆς θεωρίας τῆς αὐτοτελείας.

Καὶ ἐν Ἑλλάδι ἡ κίνησις περὶ τῆς αὐτονομίας τοῦ φορολογικοῦ δικαίου δὲν ἔμεινεν ἄνευ ἀπηχῆσεως. Μετὰ πολλῆς περισκέψεως ὁ Γ. Κοφινᾶς ἀπεκδέχεται, μερικῶς ὡς πρὸς τὰς ἐφαρμογὰς τῆς, τὴν περὶ αὐτοτελείας θεωρίαν (περὶ τῆς αὐτονομίας καὶ τῆς ἐρμηνείας τοῦ Φορολογικοῦ Δικαίου εἰς Ἀρχ. Ἑλλ. Δημ. Δ. 1939, σελ. 197 ἐπ.).

Ὁ Δερτιλῆς εἰς τὴν πρόσφατον μελέτην του «Τὸ Δημοσιονομικὸν Δίκαιον ὡς ἴδιος κλάδος Δικαίου», φαίνεται ἀσπαζόμενος τὰς Ἰταλικὰς θεωρίας περὶ πλήρους αὐτονομίας τοῦ Φορολογικοῦ Δικαίου καὶ γενικώτερον τοῦ δημοσιονομικοῦ (βλ. κριτικὴν μου ἐν Ἐφημ. Ἑλλ. Νομικῶν 1941, σελ. 156).

Εἰς τὸ ἐν Χάγῃ συνελθὸν κατὰ τὸ 1939 Διεθνὲς Συνέδριον Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, ἐξητάσθη τὸ θέμα τῆς αὐτονομίας τοῦ φορολογικοῦ δικαίου καὶ τῆς δυνατῆς ἐπιδράσεως ταύτης ἐπὶ τῆς προόδου τῶν διεθνῶν συμβάσεων κατὰ τῆς διπλῆς φορολογίας. Αἱ ὑποβληθεῖσαι ἐκθέσεις τῶν E. Bekker, van Houtte, Trotabas, Hébraud, Georgescu καὶ Blumenstein, δημοσιευθεῖσαι εἰς ἴδιον τεῦχος, *Cahiers de Droit International Fiscal II*, 1939, δίδουν σαφῆ εἰκόνα τῆς συγχρόνου νομικῆς σκέψεως ἐπὶ τοῦ θέματος τῆς αὐτοτελείας τοῦ φορολογικοῦ δικαίου. Κατὰ τὴν συζήτησιν ὁμως τοῦ θέματος δὲν ἔλλειψαν ἀντιρρήσεις, ἰδίως πρακτικῶν τοῦ δικαίου, στηριζόμεναι εἰς τὸν κίνδυνον τῆς αὐθαιρεσίας τοῦ φορολογικοῦ νομοθέτου καὶ ἐφαρμοστοῦ, ἂν οἱ δεσμοὶ πρὸς τὸ ἰδιωτικὸν δίκαιον θραυσθοῦν⁽¹⁾.

Ἡ ὅλη περὶ αὐτονομίας τοῦ Φορολογικοῦ Δικαίου συζήτησις, δι' ἔλλειψιν σαφῶν κριτηρίων κινδυνεύει νὰ καταστῇ, εἴτε ἄγονος θεωρητικὴ ἔρις εἴτε νὰ ὀδηγήσῃ εἰς ὑπερβολάς, ξένας πρὸς τὰς ἀνάγκας τοῦ δικαίου καὶ τῆς ἐπιστημονικῆς του ἐπεξεργασίας.

ἀνάγκην ἰδίων νομικῶν ἐννοιῶν», ὀδηγοῦσα εἰς πλήρη χειραφέτησιν τοῦ φορολογικοῦ νόμου, τοῦ φορολογουῦντος οἰκονομικὰς σχέσεις ρυθμιζομένας ὑπὸ τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου, ἀπὸ τοῦ τελευταίου τούτου καὶ τὴν πλήρη ἐφαρμογὴν τοῦ οἰκονομικοῦ κριτηρίου κατὰ τὴν ἐρμηνείαν τοῦ φορολογικοῦ νόμου, φαίνεται καὶ ἐν Γερμανίᾳ προκαλοῦσα ἀντιρρήσεις, ἰδίως ἀπὸ ἀπόψεως εὐσταθείας τοῦ δικαίου: Hensel, *Steuerrecht* 1933, σελ. 55, σημ. 1.

(¹) Βλέπε περίληψιν πεπραγμένων τοῦ Συνεδρίου ἐν *Rivista di diritto finanziario* 1939, σελ. 409 ἐπ.

Κατ' ἀρχὴν δέον νὰ τονισθῇ, ὅτι τὸ δίκαιον ἔχει βαθεῖαν ἐνότητα καὶ οἷσδήποτε χωρισμὸς αὐτοῦ εἰς κατηγορίας ἢ κλάδους δὲν πρέπει νὰ ὀδηγῇ εἰς τὴν παραγνώρισιν τῆς ἐνότητος ταύτης. Οὕτως ὀρθῶς ἀναγνωρίζεται, ὅτι θεσμοὶ τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου (ὡς λ. χ. ὁ ἀδικαιολόγητος πλουτισμὸς), πρέπει νὰ τύχουν ἐφαρμογῆς καὶ εἰς τὸ δημόσιον δίκαιον, ἐφ' ὅσον ἀνήκουν εἰς τὰς γενικὰς ἀρχὰς δικαίου, αἱ ὁποῖαι πρέπει νὰ ρυθμίζουσιν οὐ μόνον τὴν ἰδιωτικὴν, ἀλλὰ καὶ τὴν κρατικὴν δρᾶσιν. Οὕτω ἡ ἐπιστροφή τοῦ καταβληθέντος καὶ μὴ ὀφειλομένου φόρου, στηριζομένη εἰς τὰς ἀρχὰς τοῦ ἀδικαιολογήτου πλουτισμοῦ, ἐν συνδυασμῶ πρὸς τὴν ἀρχὴν νομιμότητος τῆς διοικήσεως, ἀποτελεῖ νομικὴν ὑποχρέωσιν τοῦ Κράτους καὶ ἂν ἔτι ρητῶς δὲν ἀναγνωρίζεται ὑπὸ τοῦ δημοσίου δικαίου (¹).

Ἔργον ἀφ' ἐτέρου τῆς ἐπιστήμης εἶναι νὰ προβαίῃ εἰς τὰς ἀναγκαίας διακρίσεις τοῦ πολυπλόκου νομικοῦ ὕλικου, τοῦ ἀφορῶντος εἰς τὴν κρατικὴν ἢ ἰδιωτικὴν δρᾶσιν, ὥστε ὄχι μόνον διδακτικῶς νὰ καθιστᾷ εὐχερεστέραν τὴν ἐποπτεῖαν αὐτοῦ, ἀλλὰ καὶ νὰ ἐπεξεργάζεται τὸ ὕλικόν τοῦτο, ἐφ' ὅσον, ὡς ἐκ τῆς φύσεώς του, δύναται ν' ἀποτελέσῃ ἴδιον σύστημα, κατὰ τρόπον ἐπιτρέποντα τὴν ἀνάπτυξιν ἰδίων γενικῶν ἀρχῶν, γόνιμον διὰ τὴν ἐφαρμογὴν τοῦ δικαίου εἰς τὰς καθ' ἕκαστον περιπτώσεις.

Τὸ φορολογικὸν δίκαιον ἀποτελεῖ ὀργανικῶς τμῆμα τοῦ διοικητικοῦ δικαίου, ρυθμίζον μίαν τῶν σπουδαιότερων λειτουργιῶν τῆς κρατικῆς μηχανῆς, τὴν συμφώνως πρὸς τὸν νόμον, δι' ἀναγκαστικῆς καὶ ἄνευ ἀνταλλάγματος εἰσφορᾶς τῶν πολιτῶν, κάλυψιν τῶν οἰκονομικῶν τοῦ Κράτους. Βεβαίως τὰ ἔσοδα τοῦ Κράτους δὲν εἶναι μόνον φόροι, ἀλλὰ καὶ τέλη καὶ προϊόντα τῆς ἐπιχειρηματικῆς δράσεως τοῦ Δημοσίου καὶ δάνεια. Ἐντεῦθεν τὸ φορολογικὸν δίκαιον δύναται νὰ ἐξετασθῇ ὡς τμῆμα γενικωτέρου δικαίου, τοῦ δημοσιονομικοῦ, περιλαμβάνοντος καὶ τὴν ἀπὸ ἀπόψεως δαπανῶν (προϋπολογισμοῦ καὶ δημοσίου λογιστικοῦ) νομικὴν ρύθμισιν.

Κατ' ἀκρίβειαν ὅμως τὸ δημοσιονομικὸν δίκαιον, ἐν τοιαύτῃ εὐρύτῃ ἐξεταζόμενον, ἀνταποκρίνεται μὲν εἰς τὸ ὕλικόν τῆς δημοσίας οἰκονομικῆς, ἀλλὰ νομικῶς δὲν παρουσιάζει τὰ στοιχεῖα αὐτοτελοῦς ἐπεξεργασίας καὶ ἀναπτύξεως γενικῶν ἀρχῶν, τὴν ὁποῖαν ἐμφανίζει κυρίως τὸ οὐσιαστικὸν φορολογικὸν δίκαιον (²). Ἀληθῶς τὸ νομικὸν φαινόμενον τοῦ φόρου, κατό-

(¹) Περὶ τῆς συμπληρώσεως κενῶν τοῦ δημοσίου δικαίου ὑπὸ ἀρχῶν καὶ τοῦ ἰδιωτικοῦ βλ. Tuhr B. G. B. I. σ. 41 Note 148; Hauriou, Jurispr. Administrative 1929 σ. 719 (εὐθύνη Δημοσίου ἐπὶ τῇ βάσει ἀρχῶν διαχειρίσεως ἀλλοτρίων), Fleiner, Instit. D. Verw.-R. 1928 σ. 55, σημ. 30. Παρ' ἡμῖν Μπαλῆ, Μελέται Ἀστικοῦ Δ. 1938 σ. 318. Ἀξιοσημεῖωτος καὶ ἡ ἀπὸ τοῦ 1930 νομολογία τοῦ Ἀρείου Πάγου ἐφαρμόζουσα ἀρχὰς ἀδικαιολογήτου πλουτισμοῦ κατὰ Δημοσίου (ἢ ἀπ' ἀρ. 331/30, Θ. ΜΒ' 67 σημειώνει τὴν στροφήν).

(²) Περὶ τῆς ἐκτάσεως καὶ μορφῶν τῆς δημοσιονομικῆς δράσεως βλ. Ἀγγελόπουλου, Δημοσία Οἰκονομική, 1941 σ. 371.

πιν μακρᾶς ιστορικῆς ἐξελίξεως, τῆς συνδεομένης μὲ τὴν συνταγματικὴν ἱστορίαν τοῦ συγχρόνου κράτους, ἀποτελεῖ τὴν κατ' ἐξοχὴν δικαιοκρατικὴν τούτου ἐμφάνισιν. Ἀπὸ τῆς ἀπόψεως ταύτης τὸ φορολογικὸν δίκαιον καθορίζον τοὺς ὅρους τῆς ἐκδόσεως τῆς φορολογικῆς διοικητικῆς πράξεως, τὴν δικαιοδοσίαν καὶ τὴν δικονομίαν τῆς ἐπακολουθούσης ταύτην φορολογικῆς δίκης, ἀποτελεῖ ἀναμφιβόλως διοικητικὸν δίκαιον.

Ἡ δικαιοκρατικὴ φύσις τοῦ διοικητικοῦ δικαίου μὲ τὰς ἀναγκαίας ἐκδηλώσεις του, τῆς ἐκδόσεως ἀτομικῆς διοικητικῆς πράξεως, καθορίζουσης εἰς τὴν συγκεκριμένην περίπτωσιν τὴν ὑποχρέωσιν τοῦ πολίτου κατὰ νόμον, καὶ τῆς διοικητικῆς δικαιοσύνης πρὸς ἐπίλυσιν τῆς μεταξὺ τοῦ Κράτους καὶ τοῦ ιδιώτου ἐκ τῆς ἀτομικῆς διοικητικῆς πράξεως γεννωμένης τυχὸν διαφορᾶς, ἐμφανίζεται κατ' ἐξοχὴν εἰς τὴν ἐπιβολὴν τοῦ φόρου (Jellinek, *Verwaltungsrecht* 1928, σελ. 43).

Ἀπὸ τῆς ἀπόψεως ὅμως τῆς ὑποχρεώσεως τοῦ πολίτου ἐξεταζομένη ἡ φορολογικὴ σχέσις, ὡς ἐνοχὴ δημοσίου δικαίου, ἐμφανίζει ἰδιορρυθμίαν ὡς ἐκ τῆς οἰκονομικῆς τῆς φύσεως, μὴ ἀπαντῶσαν εἰς ἄλλο τμῆμα τοῦ διοικητικοῦ δικαίου καὶ ἐπιτρέπουσαν τὴν συστηματικὴν ἐπεξεργασίαν τῶν προϋποθέσεων τῆς γενέσεως τροποποιήσεως καὶ ἀποσβέσεως αὐτῆς.

Οὕτω ὁ φορολογικὸς νομοθέτης πρὸς πραγμάτωσιν τῆς συνταγματικῆς ἀρχῆς τῆς ἰσότητος καὶ τῆς ἀσφαλείας τοῦ φορολογουμένου καθορίζει τὰ ὑποθετικὰ πραγματικὰ περιστατικά, τῶν ὁποίων ἡ συνδρομὴ βεβαιουμένη ὑπὸ τῆς διοικήτεως δημιουργεῖ τὴν ὀφειλὴν πρὸς τὸ Κράτος (ἀντικειμενικὴ ὑπόστασις τοῦ φόρου). Αἱ οἰκονομικαὶ σχέσεις, πὺν ἀποτελοῦν τὴν ἀντικειμενικὴν ὑπόστασιν τοῦ φόρου, ἀποτελοῦν συνήθως καὶ ἀντικείμενον ρυθμίσεως τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου (ἀγοραπωλησία, δωρεά, προίξ, κληρονομία, δάνειον κλπ.), ἐντεῦθεν δὲ προκύπτει ζήτημα σχέσεως τοῦ φορολογικοῦ δικαίου πρὸς τὸ ἀστικὸν καὶ ἐμπορικὸν δίκαιον. Ἐπὶ τοῦ ζητήματος ἀκριβῶς τούτου, ἡ μεταξὺ τῶν ὁπαδῶν τῆς αὐτοτελείας τοῦ φορολογικοῦ δικαίου καὶ τῶν ἀρνούμενων ταύτην ἔρις, προσλαμβάνει σπουδαίαν πρακτικὴν ἀξίαν. Κατὰ τοὺς ὁπαδοὺς τῆς αὐτοτελείας καὶ ὁσάκις ὁ φορολογικὸς νόμος χρησιμοποιοῖ πρὸς καθορισμὸν τῆς φορολογητέας ὕλης ἐννοίας ἀπαντώσας καὶ εἰς τὸ ἰδιωτικὸν δίκαιον, δέον, νὰ θεωρηθῇ, ὅτι τὰς χρησιμοποιοῖ συμφώνως πρὸς τοὺς ἰδίους του σκοπούς, ἀσχέτως πρὸς τὴν σημασίαν των εἰς τὸ ἰδιωτικὸν δίκαιον (1). Ἀντιστρόφως οἱ δεχόμενοι τὰ πρωτεῖα τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου ἔναντι τοῦ φορολογικοῦ Νόμου, διδάσκουν ὅτι ἡ εἰς τὸν φορολογικὸν νόμον ἀπαντῶσα νομικὴ ἐννοία, ἐφ' ὅσον

(1) Ball, *Steuerrecht. Privatrecht* 1924, Becker *Abgabenordnung* § 4 σημ. 23 ἐπ., τοῦ αὐτοῦ *Die Selbständigkeit der Begriffsbildung in Steuerrecht* ἐν *Cahiers de droit international fiscal* II 1939 σελ. 3 ἐπ. Trotabas, *Essai sur le droit Fiscal* Rev. de science et législation financière 1926 σελ. 222 ἐπ.

ἀπαντᾷ καὶ εἰς τὸν ἀστικὸν νόμον, πρέπει νὰ καθορίζεται μὲ τὸ περιεχόμενον καὶ τὰ ὅρια τοῦ ἀστικοῦ δικαίου, ἐκτὸς ρητῆς ἀντιθέτου φορολογικῆς διατάξεως. Κατ' ἄλλην διατύπωσιν, οἱ ὁπαδοὶ τῆς αὐτονομίας δὲν δέχονται ὅτι τὸ φορολογικὸν δίκαιον εἶναι ἀπλῶς εἰδικὸν ἢ ἐξαιρετικὸν δίκαιον, ὅποτε ἐν σιωπῇ τοῦ νόμου ἀνακύπτει ἡ ἰσχὺς τοῦ κοινοῦ ἀστικοῦ νόμου, ἀλλ' αὐτοτελὲς δίκαιον αὐτονόμως ρυθμίζον τὰς προϋποθέσεις τῆς φορολογικῆς ἐνοχῆς καὶ ὅταν αὗται ὡς ἐκ τῆς φύσεώς των ἔχουν ἀστικολογικὴν ἐμφάνισιν (1).

Ἡ ἐμβάθυνσις ὑπὸ τῆς συγχρόνου περὶ τὸ φορολογικὸν δίκαιον ἐρεῦνης, τοῦ προβλήματος τῶν σχέσεων τοῦ φορολογικοῦ πρὸς τὸν ἀστικὸν νόμον, κατέστησεν ἔκδηλον τὴν ἀνάγκην τῆς ἀναπτύξεως τοῦ οὐσιαστικοῦ φορολογικοῦ δικαίου καὶ τῆς ἐρμηνείας του αὐτοτελῶς καὶ τελολογικῶς ἐν ὄψει τοῦ φορολογικοῦ σκοποῦ. Ἀλλ' ἀφ' ἑτέρου πρέπει νὰ τονισθῇ, ὅτι ἢ μετὰ τοῦ ἀστικοῦ δικαίου κοινὴ οἰκονομικὴ βάσις δὲν εἶναι ὀρθὸν συστηματικῶς ν' ἀγνοηθῇ. Μᾶλλον ὡς παρατηροῦν οἱ συστηματικώτεροι ἐρευνηταὶ τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, ὡς ὁ Hensel (*Steuerrecht* 1933, σελ. 54) καὶ ὁ Blumenstein (*Die Autonomie des Steuerrechts ἐν Cahiers du Droit Fiscal II* 1939, σελ. 83) πρέπει ν' ἀποφεύγεται ἡ ὑπερβολὴ τῆς θεωρίας τῆς αὐτοτελείας, διότι δὲν εἶναι πάντοτε ἀληθές, ὅτι ἡ χρῆσις ἐννοιῶν ἀστικοῦ δικαίου ὑπὸ τοῦ φορολογικοῦ νόμου μετατρέπει ταύτας εἰς εἰδικὰς φορολογικὰς ἐννοίας. Ἐπίσης δὲν εἶναι ὀρθόν, ὅτι αἱ ὑπὸ τῶν φορολογουμένων χρησιμοποιούμεναι νομικαὶ μορφαὶ τῶν οἰκονομικῶν σχέσεων, δύνανται ἄνευ ἄλλου ν' ἀγνοηθοῦν ἀπὸ τὸ φορολογικὸν ὄργανον ἢ τὸν φορολογικὸν δικαστήν. Μόνον ἐφ' ὅσον προκύπτει κατάχρησις νομικῶν μορφῶν πρὸς διαφυγὴν τοῦ φόρου, εἶναι δικαιολογημένη ἡ φορολογία τῆς πραγματικῆς οἰκονομικῆς σχέσεως, ἀνεξαρτήτως τῆς νομικῆς μορφῆς.

(1) Χαρακτηριστικὴ εἶναι ἡ ἐξέλιξις τῆς νομολογίας τοῦ ἀνωτάτου Γερμανικοῦ Φορολογικοῦ δικαστηρίου (Reichsfinanzhof), τὸ ὁποῖον ἀρχικῶς εἶχε διατυπώσει τὴν ἀρχὴν «ὅτι ἐφ' ὅσον διὰ τὴν ἐπιβολὴν τοῦ φόρου εἶναι οὐσιώδη νομικὰ φαινόμενα τοῦ ἀστικοῦ δικαίου αἱ ἐννοιαὶ καὶ ἡ ἔκτασις τούτων πρέπει νὰ ληφθῶσιν ἀπὸ τὸ δίκαιον τούτου ἐκτὸς ἀντιθέτου διατάξεως τοῦ φορολογικοῦ νόμου». Ἀντιθέτως εἰς τὴν νεωτέραν του νομολογίαν ἀκολουθεῖ διάφορον κατεύθυνσιν: «ὅπου ὁ φορολογικὸς νόμος κατὰ τὸν σκοπὸν του καὶ τὴν οἰκονομικὴν του σημασίαν, καθιστᾷ κατ' ἀποτέλεσμα παράλογον τὴν προσκόλλησιν εἰς τὴν ἀστικολογικὴν ἀντίληψιν, ἢ τελευταία αὕτη πρέπει νὰ ὑποχωρῇ» βλ. Hensel *Steuerrecht* 1933 σελ. 54 § 1. Ἐναντίον τῆς αὐτονομίας οὕτω νοουμένης ἐκτὸς τοῦ Gény εἰς τὴν μνημονευθεῖσαν μελέτην του, βλ. τὴν μελέτην τοῦ Βέλγου καθηγητοῦ van Houtte ἐν *Cahiers de droit Fiscal International II* 1939 σελ. 24 ἐπ. Παρ' ἡμῖν κρατεῖ ἐν τῇ νομολογίᾳ, ὅτι τὸ φ. δ. εἶναι ἐξαιρετικόν, ἀποκλείον τὴν κατ' ἀναλογίαν ἐρμηνείαν. Κοφινᾶ, Φορ. Δ. 1929 § 8, Παπαφράγκου, Μελέται 1940 σ. 327 καὶ 347, ἐνθα εἰσήγησις ἐπὶ τῆς ὑπ' ἀρ. 32/30 ἀποφάσεως Σ. Ε.

Ἡ ριζοσπαστικὴ νομολογία τοῦ ἀνωτάτου Γερμανικοῦ Φ. Δικαστηρίου ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ σκοποῦ καὶ τοῦ οἰκονομικοῦ κριτηρίου, ὁμολογεῖται, ὅτι βαίνει πολὺ μακρὰν καὶ δὲν ἐξυπηρετεῖ τὴν εὐστάθειαν τοῦ δικαίου.

Εἶναι τέλος ἄξιον προσοχῆς, ὅτι ἡ ἐλευθέρως ἐρμηνεία, εἰς τὴν ὁποίαν ὁδηγεῖ ἡ θεωρία τῆς αὐτοτελείας τοῦ φορολογικοῦ νόμου, δὲν δύναται νὰ τύχη εἰς τὰ συνταγματικὰ Κράτη ἀποδοχῆς εἰς τὰς ἄκρας αὐτῆς ἐφαρμογὰς. Ἀληθῶς ὁ κανὼν, ὅτι οὐδεὶς φόρος ἄνευ νόμου, προῖόν μακροῖων συνταγματικῆς ἐξελίξεως, εἶναι συνδεδεμένος — ὡς ὁ ἀντίστοιχος κανὼν τοῦ ποινικοῦ δικαίου *nulla poena sine lege* — μὲ τὴν φύσιν καὶ τὴν ἔκτασιν τῶν σχέσεων τοῦ Κράτους πρὸς τὸν πολίτην, καὶ τῶν συναφῶν ἀτομικῶν δικαιωμάτων. Ἡ ἐκτελεστικὴ ἐξουσία φορολογοῦσα, δὲν δικαιούται διὰ τῆς μεθόδου τῆς ἐρμηνείας, νὰ ἐπεκτείνῃ τὴν ἐφαρμογὴν φόρου ἐπὶ περιπτώσεως μὴ προβλεπομένης ὑπὸ τοῦ ψηφισθέντος ὑπὸ τῆς λαϊκῆς ἀντιπροσωπείας φορολογικοῦ νόμου⁽¹⁾.

Ἡ ὑπότινων (Carl Schmitt, *Die drei Arten des Rechtswissenschaftlichen Denkens* 1934, σελ. 62 ἐπ.) ἐπὶ τῇ βάσει τῆς διεπούσης τὴν νομικὴν σκέψιν εἰς τὸ ὁλοκληρωτικὸν κράτος ἀρχῆς, ὑποστηριζομένη θεωρία, ὅτι ὁ φορολογικὸς νόμος δέον νὰ ἐφαρμόζεται εἰς ὅλας τὰς οἰκονομικὰς σχέσεις, εἰς τὰς ὁποίας ἀποβλέπει ὁ σκοπὸς του καὶ ἂν ἡ διατύπωσις του δὲν τὰς καλύπτει, εἶναι ἐν πάσει περιπτώσει ἀντίθετος πρὸς τὸ παρ' ἡμῶν ἰσχυρὸν δίκαιον.

Τὸ φορολογικὸν δίκαιον καὶ ὡς πρὸς τὴν διοικητικὴν δικονομίαν τῆς ἐπιβολῆς τοῦ φόρου καὶ τὴν φορολογικὴν δικαιοσύνην, παρουσιάζει ἐν σχέσει πρὸς ἄλλα τμήματα τοῦ διοικητικοῦ δικαίου ἀρκετὰς ἰδιορρυθμίας, χωρὶς ὅμως νὰ ἀνακύπτῃ ἐντεῦθεν αὐτόνομος ἀνάπτυξις ἰδίων ἀρχῶν, ὡς ἀνεγνωρίσαμεν εἰς τὸ οὐσιαστικὸν φορολογικὸν δίκαιον. Οὕτω ἐν τῇ φορολογικῇ δίκῃ ἡ ἐξουσία τοῦ δικαστοῦ εἶναι μὲν μεγαλειτέρα ἢ συνήθως, δυναμένη καὶ νὰ μεταρρυθμίσῃ τὴν φορολογικὴν πρᾶξιν καὶ ὁσάκις ἀκόμη θὰ ἠμποροῦσε νὰ γίνῃ λόγος περὶ διακριτικῆς ἐξουσίας τοῦ φορολογικοῦ ὄργάνου, διατηροῦνται ὅμως ὅλα τὰ χαρακτηριστικὰ τῆς διοικητικῆς δίκης.

Ἐν συμπεράσματι δέον νὰ τονισθῇ, ὅτι τὸ φορολογικὸν δίκαιον ὀργανικῶς εἶναι τμῆμα τοῦ διοικητικοῦ δικαίου, τὸ οὐσιαστικὸν ὅμως φ. δίκαιον, ὡς πρὸς τὸν καθορισμὸν τῶν πραγματικῶν καὶ νομικῶν προϋποθέσεων τῆς φορολογικῆς ἐνοχῆς, παρουσιάζει ἰδιορρυθμίας δικαιολογούσας τὴν αὐτοτελεῆ ἐπεξεργασίαν καὶ ἀνάπτυξιν εἰδικῶν φορολογικῶν ἐννοιῶν (ὡς λ. χ. τῆς ἐν-

(1) Βλ. τὴν ἐρμηνείαν τοῦ ἀρθροῦ 59 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1864/1911 ὑπὸ Σαρπλόου, Σύστημα Συντ. Δ. 4η Β' σ. 260 ἐπ., Παπαφράγκου, Πορίσματα Νομολ. Σ. Ε. 1931 σ. 57. Περὶ τοῦ σχετικοῦ ἀρθροῦ 51 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1927, Σβώλου, Νομοθετικὰ Διατάγματα 1932, σ. 38 ἐπ.

νοίας «καθαρὰ πρόσοδος» διαφόρου τῆς ἐννοίας τῶν καρπῶν κατὰ τὸ ἀστικὸν δίκαιον). Ἡ τοιαύτη ὅμως αὐτοτέλεια τοῦ οὐσιαστικοῦ φορολογικοῦ δικαίου, δὲν δικαιολογεῖ οὔτε τὴν ἐλευθέραν ἐρμηνείαν ὑπὸ τοῦ φορολογικοῦ ὀργάνου ἢ δικαστοῦ, οὔτε τὴν ἀπομάκρυνσιν ἀπὸ τῶν ἐννοιῶν τοῦ ἀστικοῦ νόμου, ἄνευ εἰδικῆς ἐρεύνης πειθούσης, ὅτι ὁ φορολογικὸς νόμος δὲν ἠθέλησε νὰ χρησιμοποίησιν ὠρισμένην ἐννοίαν ὑπὸ τὴν παραδεδομένην εἰς τὸ ἀστικὸν δίκαιον σημασίαν της.

Ὁ Βέλγος καθηγητὴς van Houltte (σελ. 30 τῆς μνημονευθείσης μελέτης του) διατυπώνει ἐπιτυχῶς τὴν καὶ κατὰ τὴν γνώμην μου, ὀρθὴν ἀντιμετώπισιν τοῦ ζητήματος τῆς αὐτονομίας τοῦ φορολογικοῦ δικαίου ὡς ἑξῆς : *Le droit fiscal est certes une branche du droit indépendante, tant à raison de la nature particulière des rapports qu'il régit que de la volonté manifestée par le législateur de lui assigner des règles et des concepts propres, s'écartant maintes fois des règles et des concepts du droit civil. C'est le grand mérite de la doctrine autonomiste d'avoir mis cette vérité en lumière. Mais nous ne croyons pas qu'il faille à priori écarter, dans l'interprétation de la loi fiscale, les définitions et les principes du droit privé, non seulement parce que certains impôts frappent précisément des situations de droit, mais aussi parce que le fonds commun de notions juridiques, auquel le législateur fait appel en matière fiscale, comme d'ailleurs en toute autre matière, a sa base dans le droit civil.*

Διὰ τῶν ἀνωτέρω προσεπαθήσαμεν, νὰ δώσωμεν εἰς τὴν θεωρίαν τῆς αὐτονομίας τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, τὴν ὀρθὴν τοποθέτησιν, καὶ νὰ ἐπιστήσωμεν τὴν προσοχὴν τῶν παρ' ἡμῖν θεωρητικῶν καὶ πρακτικῶν τοῦ δικαίου, ἐπὶ τοῦ κινδύνου τῆς ἀνεξελέγκτου μεταφορᾶς παρ' ἡμῖν θεωριῶν, μὴ προσαρμοζομένων εἰς τὸ ἰσχυρὸν δίκαιον, ἀλλὰ καὶ μὴ δικαιολογουμένων πάντοτε ἐσωτερικῶς.