

ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ν. ΚΟΦΙΝΑ

ΠΡΩΗΝ ΥΠΟΥΡΓΟΥ

ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ ΠΑΡΑ ΤΩΙ ΑΡΕΙΩΙ ΠΑΓΩΙ  
ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ ΤΟΥ ΣΧΟΛΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ

9753  
1/B

# ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΒΙΒΛΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ

ΓΕΝΙΚΑΙ ΑΡΧΑΙ

ΤΕΥΧΟΣ Α'

ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ ΕΝ ΓΕΝΕΙ

ΕΝ ΑΘΗΝΑΙΣ

ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟΝ "ΕΣΤΙΑ.."

1929





*F.H. Kyriakos  
Athens 1938*

ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ν. ΚΟΦΙΝΑ

ΠΡΩΗΝ ΥΠΟΥΡΓΟΥ  
ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ ΠΑΡΑ ΤΩΙ ΑΡΕΙΩΙ ΠΑΓΩΙ  
ΚΑΘΗΓΗΤΟΥ ΤΟΥ ΣΧΟΛΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ

9753  
1/B

# ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΒΙΒΛΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ

ΓΕΝΙΚΑΙ ΑΡΧΑΙ

9753

ΕΝ ΑΘΗΝΑΙΣ  
ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟΝ "ΕΣΤΙΑ",  
1929



ΤΥΤΙ. "ΕΣΤΙΑ," 3811



## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

«Η ἐπιστήμη τῆς δημοσίας οἰκονομίας θεωρεῖ τὸ Κράτος ὡς δργανισμόν, ὅστις προκαλεῖ οἰκονομικὰ φαινόμενα πρὸς πολιτικὸν σκοπόν. Τὸ φορολογικὸν δίκαιον τὸ θεωρεῖ, ἀντιθέτως, ὡς κυρίαρχον ὅν, δρῶν ἐν τῷ νομικῷ πεδίῳ, ἥτοι ὡς δργανισμόν, ὅστις προκαλεῖ νομικὰ φαινόμενα πρὸς οἰκονομικὸν σκοπόν ή μὲν ἀπαγγέλλει ἀξιώματα, ἐνδεικνύει τάσεις νομοθετικάς, εἶναι ἔξαιρετικῶς θεωρητική, τὸ δὲ ἄλλο ἀνταποκρίνεται εἰς συγκενριμένον γεγονός καὶ ἀποτελεῖ «πρακτικὴν ἐπιστήμην».

VINCENZO TANGARRA

Trattato di Scienza della Finanza, Vol. Ios 1915. σελ. 54.

Παρακληθεὶς παρ' ἄλλοτε συνεργατῶν μου ἐν τῇ οἰκονομικῇ ὑπηρεσίᾳ, σχόντων τὴν πρωτοβουλίαν νὰ εἰσηγηθῶσι περὶ τῆς συστάσεως Σχολείου οἰκονομικῶν ὑπαλλήλων, ὅπως ἀναλάβω τὴν διδασκαλίαν τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, δὲν ἐδίστασα ν' ἀποδεχθῶ, δρμηθεὶς ἐκ τῆς προαιρέσεως ν' ἀποβῶ, κατὰ τὸ δυνατόν, χρήσιμος εἰς τὸν σκοπὸν τοῦ Σχολείου.

Ταχέως ὅμως κατενόησα, ὅτι ἐπείγονσα ἐτύγχανεν ἡ συγγραφὴ καὶ ἡ ἔκδοσις ἐγχειριδίου περὶ τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, χρησίμου πρὸς τὸν σκοπὸν τῆς διδασκαλίας, καὶ ἐν γένει διὰ τὴν ἐρμηνείαν καὶ ἐφαρμογὴν τῶν φορολογικῶν νόμων. Μετὰ σπουδῆς δ' ἐπιληφθεὶς τῆς συγγραφῆς τοῦ πρώτου βιβλίου, τοῦ περιέχοντος τὰς γενικὰς ἀρχὰς τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, προέβην ἀμέσως εἰς τὴν ἐκτύπωσιν, ἵνα οὕτως ἱκανοποιήσω ταχέως διδακτικὴν ἀνάγκην.

Δὲν ἔλναι ὑπερβολή, ἀν εἴπω, ὅτι τὸ φορολογικὸν δίκαιον, ὡς αὐτοτελῆς ἐπιστήμη, ἥτο μέχρι τοῦδε ἄγνωστον ἐν Ἑλλάδι καὶ ὅτι, διὰ πρώτην φοράν, ἐμφανίζεται, διὰ τοῦ προκειμένου ἔργου, συστηματικὴ ἀνάπτυξις τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κειμένης φορολογικῆς νομοθεσίας.



## BIBLIOGRAΦΙΑ

---

[Τὰ κυριώτερα τῶν συγγραμμάτων, εἰς ἣ γίνονται αἱ παραπομπαὶ].

**Franz von Myrbach - Rheinfeld**, professeur d'économie politique à l'université d'Innsbruck.

**Précis de droit financier**, traduction française par M. Bouchè-Leclercq. 1910.

[Τὸ κλασικὸν τοῦτο ἔγον πολὺ ἐξορθόμενον ἡμῖν].

**Allix et Lecerclé**, *Les Contributions Indirectes*, 1929.

**Allix et Lecerclé**, *L'impôt sur le revenu*, 1926.

**Lucien Bocquet**, *L'impôt sur le revenu*, 1926.

**Gaston Jèze**, *Les principes généraux du droit adm.* 1925.

**Gaston Jèze**, *Cours de finances publiques*, 1928.

**F. Imbrecq**, *Traité pratique de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux*, 1927.

**Roger Lefevre et Jacques Lefevre**, *Traité fiscal des Sociétés anonymes*, 1928.

**Jean Appleton**, *Traité élém. du Contentieux Adm.* 1927.

**Zucchi Olgo**, *Trattato Elementare di Legislazione Doganale*, 1926.

**Marco Fanno**, *Elementi di Scienza delle Finanze*, 1929.

**Giovanni de Santis**, *Il Diritto finanziario, privato e pubblico*.

**Μιλτιάδον Αθ. Οικονομίδου**, *Ἐργητική τοῦ Δημοσίου Λογιστικῆ*, 1925

**Μιλτιάδον Αθ. Οικονομίδου**, *Ἐργητική τῶν νόμων περὶ εἰσπράξεως τῶν δημοσίων ἐσόδων*, 1928

**Δημ. Γ. Παπασταθοπούλου**, *Διοικητικὰ Διαφοραῖ*, 1929.

**Otto Mayer** *Le droit administratif allemand* (γαλλικὴ μετάφρασις τοῦ 1903).



# ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ἡ διδασκαλία τοῦ φορολογικοῦ δικαίου δέον ν' ἀκολουθήσῃ μεθόδον συνάδουσαν πρὸς τὸν σκοπὸν τῆς ἴδρυσεως τοῦ σχολείου τῶν οἰκονομικῶν ὑπαλλήλων.

Βάσις τῆς διδασκαλίας δέον νὰ ἥτι ἡ ἐπιστημονικὴ μόρφωσις τῶν μετεκπαιδευομένων οἰκονομικῶν ὑπαλλήλων, διότι ἡ καλλιτέρα πάσης ἄλλης ἐπαγγελματικῆς προπαρασκευῆς εἶναι ἡ ἐπιστημονική<sup>1</sup>.

Πρόκειται νὰ διδάξωμεν κλάδον τοῦ δικαίου, τοῦ δποίου ἡ ἔξελιξις εἶναι διαφορῆς καὶ φαγδαία. Οἱ φορολογικοὶ νόμοι, Ἰδίως μετὰ τὸν πόλεμον, ὑφίστανται, εἴτερο τινες καὶ ἄλλοι, συνεχεῖς μεταβολὰς καὶ διὰ τοῦτο ἀπλῆ αὐτῶν πρακτικὴ γνῶσις δὲν δύναται παρὰ νὰ ἔχῃ ἐφήμερον ἀξίαν.

Ο οἰκονομικὸς ὑπάλληλος δέον νὰ κατέχῃ πρωτίστως τὰς γενικὰς ἐπιστημονικὰς ἀρχὰς, αἵτινες διέπουσι τὴν φορολογικὴν νομοθεσίαν, τὴν οὖσαν καὶ τὴν σημασίαν αὐτῶν, ὥστε νὰ δύναται εἰς πᾶσαν στιγμὴν νὰ προσαρμόζῃ τὰς ἀρχὰς ταύτας πρὸς τὰς ἐκάστοτε μεταβαλλομένας διατάξεις τοῦ θετικοῦ δικαίου.

Διὰ τοὺς λόγους τούτους, ἀρχόμεθα τῆς διδασκαλίας ἐκ τοῦ γενικοῦ μέρους τοῦ φορολογικοῦ δικαίου. Ἐν αὐτῷ θέλομεν πραγματευθῆ ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως περὶ τῶν κυρίων νομικῶν ἀρχῶν, αἵτινες ἐπικρατοῦσιν ἐν τῷ συνόλῳ τῶν φορολογικῶν νόμων, συνάγοντες τὰς ἀρχὰς ταύτας ἐκ τῶν πηγῶν τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, δηλ. ἐκ τῶν νόμων, τῶν διαταγμάτων καὶ τῆς νομολογίας.

Ἐν τῷ γενικῷ μέρει τοῦ συστήματος ἡμῶν θέλομεν πραγματευθῆ περὶ τῆς σχέσεως τοῦ φορολογικοῦ συστήματος πρὸς τὸ δλον δημόσιον δικαίον, περὶ τῆς σχέσεως τοῦ δημοσιονομικοῦ καὶ τοῦ κοινοῦ δικαίου, περὶ τῶν πηγῶν τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου, περὶ τῆς ἐρμηνείας τῶν φορολογικῶν νόμων, περὶ φόρων ἐν γένει καὶ περὶ τῶν διακρίσεων αὐτῶν, περὶ τῆς νομικῆς βάσεως τῆς φορολ-

<sup>1</sup> «L'éducation scientifique est d'ailleurs la meilleure de toutes les préparations professionnelles». Gaston Jèze. Les principes généraux du droit administratif 1925. Préface de la 3<sup>e</sup> édition.



γίας, περὶ τῆς νομικῆς φύσεως καὶ τῆς γενέσεως τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, περὶ τοῦ ἐκ φόρου χρέους, καὶ τῆς γενέσεως καὶ ἀποσβέσεως αὐτοῦ, περὶ τῶν ὑποκειμένων εἰς φόρον προσώπων, περὶ τοῦ ἀντικειμένου τῆς φορολογίας, περὶ φορολογικῶν ἀπαλλαγῶν ἢ ἀτελειῶν, περὶ εὐθύνης τρίτων πρὸς καταβολὴν τοῦ φόρου καὶ ἐν γένει περὶ τῶν ἀρχῶν τοῦ οὐσιαστικοῦ καὶ τοῦ δικονομικοῦ ἢ τυπολογικοῦ φορολογικοῦ δικαίου, περὶ τοῦ ὀργανισμοῦ τῶν φορολογικῶν ὑπηρεσιῶν, περὶ φορολογικῆς δικαιοσύνης καὶ φορολογικῶν διαιφορῶν καὶ τῆς σχέσεως αὐτῶν πρὸς τὴν Ἰδιωτικὴν καὶ ποινικὴν δίκην, περὶ διοικητικοῦ δεδικασμένου, καθὼς καὶ περὶ τῆς ποινικῆς φορολογικῆς νομοθεσίας.

Ἐν τῷ δευτέρῳ μέρει τῆς διδασκαλίας θέλομεν διαλάβει εἰδικώτερον περὶ τῶν καθ' Ἑκάστας φορολογιῶν, εἰδικῶς δὲ περὶ μονοπωλίων καὶ ἔμμεσων φόρων καὶ τελῶν καὶ δικαιωμάτων τοῦ Κράτους, καθότι ἡ διδασκαλία τῆς ἀμέσου φορολογίας ἔχει ἀνατεθῆ εἰς τοὺς ἀξιοτίμους συναδέλφους κ. κ. Ἀ. Σμπαρούνη καὶ Π. Μερτικόπουλον.

Ἀντλοῦντες πλούσιον ὑλικὸν ἐκ τῆς ἴσχυούσης νομοθεσίας, θὰ ἀποφύγωμεν, κατὰ τὸ μᾶλλον καὶ ἡττον, μακρὰν ἐφ' Ἑκάστου θεσμοῦ ἴστορικὴν ἀναδρομήν, τοῦτο μέν, ἵνα ἀπαλλάξωμεν τοὺς ἀκροατὰς τοῦ φόρου τῆς ἴστορίας νεκρᾶς ἐποχῆς, τοῦτο δέ, διότι τὸ ἴστορικὸν στοιχεῖον δὲν ἐνέχει, διὰ τὴν φορολογικὴν νομοθεσίαν, δῆσην ἀξίαν ἀποδίδουσι συνήθως εἰς τὴν ἴστορίαν διὰ τὸ ἀστικὸν δίκαιον.

Οἱ φορολογικοὶ νόμοι ἀπορρέουσιν ἐκ τῆς συγχρόνου κοινωνικῆς, οἰκονομικῆς καὶ πολιτικῆς καταστάσεως, διλιγώτερον πάσης ἄλλης νομοθεσίας ἐπηρεαζόμενοι ἐκ τοῦ ἴστορικοῦ παρελθόντος. Εἶναι, ὡς ἐκ τῆς φύσεώς των, νόμοι διαβατικοὶ καὶ εὐμετάβλητοι. Ἄκολουθοῦν τὸν ἀκράτητον φοῦν τῆς κοινωνικῆς καὶ οἰκονομικῆς καταστάσεως καὶ ἐπηρεάζονται σπουδαίως ἐκ τῆς πολιτικῆς μορφῆς καὶ διαπλάσεως τῆς χώρας.

Ἄλλ' ἵνα καταστήσωμεν ζωντανὴν τὴν διδασκαλίαν ἡμῶν καὶ μορφώσωμεν τὸν οἰκονομικὸν ὑπάλληλον, διὸ δὲ σκοπὸν ἐπαγγέλλεται τὸ σχολεῖον τοῦτο, θὰ προσαρμόζωμεν ἐκάστοτε τοὺς γενικοὺς κανόνας τῆς διδασκαλίας μας πρὸς τὰ φαινόμενα καὶ γεγονότα, πρὸς τὰς κατὰ διαφόρους ἐποχὰς δοθείσας νομικὰς λύσεις, τὰς προερχομένας ἐκ τῆς ὑπὸ τῶν ἀριθμῶν ἀρχῶν πρακτικῆς ἐφαρμογῆς τῆς νομοθεσίας καὶ ἐκ τῆς νομολογίας τῶν τακτικῶν καὶ τῶν διοικητικῶν δικαστηρίων, θὰ ἀντιπραραβάλωμεν αὐτὰς καὶ θὰ τὰς ὑποβάλωμεν εἰς ἐπιστημονικὸν κριτήριον, πρὸς ἔξαρσιν τῆς ὀρθοτέρας τῶν



εκάστοτε δοθεισῶν καὶ τυχὸν ἀντιτιθεμένων λύσεων, δριμώμενοι πάντοτε ἐκ τῆς ἀρχῆς τοῦ δημοσίου συμφέροντος καὶ τῆς ἴσοτητος πάντων τῶν πολιτῶν, ἀναλόγως τῶν δυνάμεών των, εἰς τὰ βάρη τοῦ Κράτους.

Ἐφαρμόζοντες οὕτω καὶ πρακτικῶς τοὺς κανόνας τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, θὰ προσπαθήσωμεν νὰ κατανοήσωσιν οἱ ἀκροαταὶ ἡμῶν τὴν ἀληθινὴν σημερινὴν σημασίαν καὶ πρακτικὴν ἀξίαν τῶν κανόνων τοῦ φορολογικοῦ δικαίου.

Ἡ διδασκαλία τοῦ φορολογικοῦ δικαίου ἔχει ὡς ἀναγκαῖον συμπλήρωμα, ἢ μᾶλλον προϋποθέτει, τὴν παραλλήλον σπουδὴν τῆς ἐπιστήμης τῆς δημοσίας καὶ τῆς ἰδιωτικῆς οἰκονομίας καὶ τοῦ συνταγματικοῦ καὶ διοικητικοῦ δικαίου. Ἀνευ τῆς προϋποθέσεως ταύτης, ἢ διδασκαλία ἡμῶν θὰ ἐστερεῖτο τῶν ἀπαραιτήτων ἐπιστημονικῶν βάσεων διὰ τὴν βαθυτέραν κατανόησιν τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, θὰ ἀπέβαινε μᾶλλον ἐμπειρικῆ.

Διὰ τὸν λόγον τοῦτον, δσον καὶ ἀν κατ' ἀνάγκην ἐν τῇ διδασκαλίᾳ ἡμῶν θέλομεν περιορισθῆ ἐις τὴν νομικὴν ἀποψιν τοῦ φορολογικοῦ συστήματος, δὲν θὰ παραλείψωμεν ἐν ἑκάστῳ κεφαλαίῳ νὰ ὑποδείξωμεν τὴν σχέσιν αὐτοῦ πρὸς τὸ ὅλον δημόσιον καὶ ἰδιωτικὸν δικαίον καὶ πρὸς τὴν δημοσιονομίαν καὶ τὴν πολιτικὴν οἰκονομίαν.

Ἄπο δημοσιονομικῆς, οἰκονομικῆς καὶ στατιστικῆς ἀπόψεως πολλὰ ἔχουσι γραφῆ καὶ διδαχθῆ παρ' ἡμῖν περὶ τοῦ φόρου. Ἄλλ' ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως τὸ ἀντικείμενον τοῦτο μεγάλως ὑστερεῖ. Ἡ ἐπιστήμη τοῦ δικαίου, ἢ τόσον πλουσία ἐις βιβλιογραφίαν τῶν ἄλλων κλάδων αὐτῆς, δὲν ἐνησχολήθη ἐπαρκῶς περὶ τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας. Εἶναι ἔξαιρετικῶς πτωχὴ ἐις νομικὰ συγγράμματα περὶ τῶν φόρων.

Ἐν τούτοις, ἢ εἰσαγωγὴ τοῦ φόρου ἐπὶ τῶν καθαρῶν προσόδων καὶ τοῦ φόρου ἐπὶ τοῦ ὑπερτιμήματος, ἢ ἔξαιρετικὴ ἀνάπτυξις τῆς φορολογίας τῶν κληρονομιῶν, ἢ μεγίστη σημασία τοῦ δασμολογίου καὶ τοῦ συναφοῦς πρὸς αὐτὸν συστήματος ἐμπορικῶν συμβάσεων καὶ ὁ πολλαπλασιασμὸς τῶν φόρων καταναλώσεως καὶ λοιπῶν ἐμμέσων φόρων, ἐπὶ πλέον δὲ καὶ ἡ ἀνάστοιχος ἀνάπτυξις τῆς δημοτικῆς καὶ κοινοτικῆς φορολογίας, καὶ εἰς ἐπίμετρον πάντων τούτων ἡ ὑπὲρ πολλῶν καὶ διαφόρων νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου εἰδικὴ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις, προσέδωκαν, εἰς τὴν φορολογίαν καὶ εἰς τὴν ἀπὸ οἰκονομικῆς ἀπόψεως μελέτην τῶν φορολογικῶν νόμων, ὑψίστην σπουδαιότητα.

Οἱ φορολογικοὶ νόμοι παρέχουσι πλουσιώτατον ὑλικόν, τὸ δποῖον διημέραι πολλαπλασιάζεται, ἐφ' ὃσον τὸ θετικὸν φορολογικὸν δίκαιον πλουτίζεται διὰ τῆς ἀδιακόπου δημιουργίας νέων νόμων καὶ διαταγμάτων. Αἱ μέχρι τοῦδε ἐκδοθεῖσαι συγγραφαὶ, ἐκτὸς ἐλαχίστων ἀξιολόγων ἔξαιρέσεων, ἀποτελοῦσι μᾶλλον ἀπλᾶς συλλογὰς νόμων καὶ Διαταγμάτων, μεγάλης πρακτικῆς χρησιμότητος, ἀλλὰ ἔηρῶς, καὶ ἀνευ ἐπιστημονικοῦ χυμοῦ περιλαμβανούσας τὸ ὑλικὸν τῆς νομοθεσίας μετὰ τῶν ἐκάστοτε δοθεισῶν ὑπὸ τοῦ Ὑπουργείου διδηγιῶν καὶ ἔρμηνειῶν.

<sup>3</sup>Ανάπτυξις συστηματικὴ τῶν γενικῶν νομικῶν ἀρχῶν, ἐφ' ὃν ἡ δημοσιονομικὴ νομοθεσία καὶ ἴδιαιτέρως οἱ φορολογικοὶ νόμοι ἐδράζονται, δέον νὰ βασίζεται, οὐ μόνον ἐπὶ βαθείας γνώσεως τῆς κειμένης νομοθεσίας καὶ τῶν δημοσιονομικῶν ἀρχῶν, ἐξ ὃν αὕτη ἀπέρρευσεν, ἀλλὰ καὶ ἐπὶ μακρᾶς νομικῆς πείρας, κτηθείσης διὰ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς νομοθεσίας.

Εἰς τὴν ἀνάπτυξιν ταύτην θέλομεν χωρήσει ἐν τῇ διδασκαλίᾳ τοῦ ἐλληνικοῦ φορολογικοῦ δικαίου, πραγματευόμενοι, πῶς εἴναι, κατὰ τὸ ἥμετερον σύνταγμα καὶ τοὺς σχετικοὺς νόμους, διωργανωμένον τὸ φορολογικὸν σύστημα καὶ ἀκολουθοῦντες νομικὴν μέθοδον.

Κατὰ τοῦτο διαφέρει ἡ διδασκαλία ἡμῶν τῆς ἐπιστήμης τῶν δημοσίων οἰκονομικῶν, καθ' ὅτι ἡμεῖς διδάσκομεν τὸ θετικὸν φορολογικὸν δίκαιον, ὅπως τοῦτο κεῖται, καὶ δὲν πραγματευόμεθα, πῶς ἔπειτε τοῦτο νὰ ἦται ὠργανωμένον συμφώνως πρὸς τὰς ἀρχὰς τῆς πολιτικῆς ἐπιστήμης καὶ τῆς δημοσιολογίας.

Τὸ σύγγραμμα τοῦτο κύριον σκοπὸν ἔχει νὰ ὑποβοηθήσῃ τοὺς ἐν τῷ Σχολείῳ τούτῳ φοιτῶντας, ἀλλὰ καὶ γενικῶτερον νὰ χρησιμεύσῃ εἰς τὴν εὔτακτον ἐφαρμογὴν τῶν φορολογικῶν νόμων.

# ΒΙΒΛΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ ΓΕΝΙΚΑΙ ΑΡΧΑΙ

## ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟΝ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ ΕΝ ΓΕΝΕΙ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Α'.

#### ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΓΕΝΙΚΩΣ

##### § 1. Σχέσις τοῦ φορολογικοῦ συστήματος πρὸς τὸ δλον δημόσιον δίκαιον.

Τὸ φορολογικὸν σύστημα διέπεται ὑπὸ γενικῶν τινῶν νομικῶν ἀρχῶν, κοινῶν διὰ πάντας τοὺς φόρους, ἢ τοῦλάχιστον διὰ τοὺς πλείστους ἐξ αὐτῶν, ἀποτελεῖ δὲ μέρος τοῦ ὅλου δημοσίου δικαίου, ἵδιαιτέρως δὲ τοῦ διοικητικοῦ δικαίου.

Ἐξέρχεται τῶν δρίων τῆς διδασκαλίας ἡμῶν, ὑπαγομένη εἰς τὴν σφαιραν τοῦ συνταγματικοῦ δικαίου, ἡ ἀνάπτυξις τῶν γενικῶν ἀρχῶν, ἐξ ὧν ἐκπορεύεται ἡ ὀργανωμένη δημοσία ἔξουσία, ἢ ἐκ δημοσίου συμφέροντος, πρὸς σκοπὸν γενικῆς κοινωνικῆς ὀφελείας, χαλιναγωγοῦσα τὴν ἀτομικὴν ἐλευθερίαν ἐντὸς ὀρισμένων δρίων, ἔξασφαλιζόντων τὴν ἀρμονικὴν συμβίωσιν τῶν ἀτόμων. Ἀλλὰ συνδέονται στενώτατα πρὸς τὸ φορολογικὸν σύστημα αἱ διατάξεις τοῦ συνταγματικοῦ δικαίου, αἱ ἀναφερόμεναι εἰς τὰ δημόσια οἰκονομικά, καθὼς καὶ αἱ περὶ διοικήσεως καὶ τῶν ὀργάνων ἀντῆς ἀρχαὶ τοῦ διοικητικοῦ δικαίου. Περὶ τῶν γενικωτέρων ἀρχῶν καὶ διατάξεων τούτων θὰ ἀσχοληθῶμεν εἰσαγωγικῶς, πρὸιν ἢ ἐπιληφθῶμεν τοῦ εἰδικοῦ ἡμῶν θέματος.

##### § 2. Όρισμὸς καὶ ἔννοια τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου.

Δημοσιονομικὸν δίκαιον ἢ δίκαιον τῶν δημοσίων οἰκονομικῶν λέγοντες, ἔννοοῦμεν τὸ σύνολον τῶν διατάξεων τῆς ἰσχυούσης νομοθεσίας, τῆς διεπούσης τὰ οἰκονομικὰ ἐν γένει τοῦ Κράτους, τῶν διοικη-



τικῶν ὁργανισμῶν καὶ λοιπῶν νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου.

Τὸ φορολογικὸν δίκαιον ἀποτελεῖ μέρος τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου, περιλαμβάνον μόνον τοὺς νομικοὺς κανόνας, τοὺς διέποντας τὸ φορολογικὸν σύστημα.

Εἰδικώτερον τὸ δημοσιονομικὸν δίκαιον περιλαμβάνει:

α') Κανόνας δημοσίου δικαίου. τεθειμένους διὰ τοῦ Συντάγματος (συνταγματικὰς οἰκον. φύσεως διατάξεις, συνταγματικὸν δημοσιονομικὸν δίκαιον), καὶ

β') Κανόνας, διέποντας τὸ Κράτος, τοὺς διοικητικοὺς ὁργανισμοὺς καὶ ἐν γένει τὰ νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ὃν ἀποκλειστικὸν ἀντικείμενον, ἥ τοῦλάχιστον κύριον, εἶναι ἡ δημιουργία καὶ ἡ διοίκησις οἰκονομικῶν μέσων καὶ ἡ καλὴ διαχείρισις αὐτῶν καὶ τεθειμένους διὰ νόμων καὶ διαταγμάτων (διοικητικὸν δημοσιονομικὸν δίκαιον).

Αἱ συνταγματικαὶ οἰκονομικῆς φύσεως διατάξεις ὑπάγονται εἰς τὴν διδασκαλίαν τοῦ συνταγματικοῦ δικαίου, ἐνῷ τὸ δημοσιονομικὸν δίκαιον γενικῶς θεωρεῖται ὡς περιλαμβάνον μόνον τὰ εἰς τὸ διοικητικὸν δίκαιον ἀνήκοντα θεσμοθετήματα (νόμους, διατάγματα κ.λ.π.).

Ἐπομένως, ὑπὸ εὑρυτέρων ἔκδοχήν, τὸ δημοσιονομικὸν δίκαιον περιλαμβάνει τάς τε συνταγματικὰς διατάξεις καὶ τὰς τῶν διοικητικῶν νόμων. Ἐνῷ, ὑπὸ στενοτέρων ἔννοιαν, περιορίζεται εἰς τὰς τῶν νόμων τούτων.

### § 3. Περιεχόμενον τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου.

Τὸ περιεχόμενον τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου συνοψίζομεν ὡς ἔξης:

Α') Ἐκ τοῦ συνταγματικοῦ δικαίου περιλαμβάνει:

1) τὴν εἰσαγωγὴν εἰς τὴν Βουλὴν τοῦ προϋπολογισμοῦ, τὴν παρ' αὐτῆς ἔξέτασιν καὶ ψήφισιν αὐτοῦ (ἄρθρ. 29, 34, 50, 52, 53, καὶ εἰδικώτερον ἄρθρ. 49 ὡς πρὸς πᾶσαν ἐπιβάρυνσιν τοῦ προϋπολογισμοῦ καὶ συντάξεις).

2) τὴν ὑπὸ τῆς Βουλῆς, ὑπό τινας δὲ περιορισμοὺς καὶ ὑπὸ τῆς Γερουσίας ψήφισιν τῶν φόρων (ἄρθρ. 29, 49, 50, 51. 77).

3) τὸν ὑπὸ τῆς Βουλῆς ἔλεγχον τοῦ ἀπολογισμοῦ (ἄρθρ. 50, 52).

4) τὴν ὑπὸ τῆς Βουλῆς κύρωσιν συνθηκῶν ἥ οἵασδήποτε φύσεως συμβάσεων (ἄρθρ. 50).

Β) Ἐκ τοῦ διοικητικοῦ δικαίου περιλαμβάνει :

1) τὸν διοικητικὸν δργανισμόν, τὴν διάκρισιν τῶν δργάνων του, τὴν καθηκοντολογίαν καὶ τὴν ἀρμοδιότητά των.

2) τοὺς κανόνας τοὺς διέποντας τὰς ἐκ τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου ὑποχρεώσεις τῶν Ἰδιωτῶν ἐκ φορολογικῶν Ἰδίως νόμων (φορολογικὸν ἐν τῇ στενῇ ἐννοίᾳ δίκαιον).

3) τὰς διατάξεις τὰς σχετικὰς πρὸς τηρητέους τύπους κατὰ τὴν ἔκτελεσιν καὶ ἐφαρμογὴν τῶν νόμων τούτων, καὶ ἐν γένει πρὸς τὴν διαδικασίαν τῶν φορολογικῶν διαφορῶν (δικονομικὸν ἢ τυπολογικὸν δημοσιονομικὸν δίκαιον).

4) τὰς διατάξεις τὰς περιλαμβανούσας κυρώσεις καὶ ἄλλας ποινικὰς διατάξεις (ποινικὸν δημοσιονομικὸν δίκαιον).

5) τὰς περὶ δημοσίου λογιστικοῦ διατάξεις, ἐν αἷς καὶ αἱ περὶ εἰσπράξεως δημοσίων ἐσδόων, καθὼς καὶ αἱ περὶ δημοσίων δανείων καὶ ἐν γένει περὶ δημοσίου ἔχοντος.

Γ) Ἐκ τοῦ διεθνοῦ δικαίου περιλαμβάνει Ἰδίως τὰς διατάξεις τῶν διεθνῶν συνθηκῶν καὶ τῶν περὶ ἐμπορίας καὶ ναυτιλίας ἐμπορικῶν συμβάσεων, τὰς ἀναφερομένας εἰς τοὺς τελωνειακοὺς δασμοὺς καὶ ἐν γένει εἰς τὴν φορολογίαν (φορολογικὸν διεθνὲς δίκαιον).

Μεταξὺ τῶν συμβάσεων τούτων καταλέγομεν καὶ τὰς ἐκ πρωτοβουλίας Ἰδίως τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν συνομελογηθείσας, οἵαι αἱ περὶ τελωνειακῶν διατυπώσεων, αἱ συγκοινωνιακά, περὶ ἐμπορίου ναρκωτικῶν, καθὼς ἐπίσης αἱ ταχυδρομικαὶ κλπ.

Εἰς τὸ διεθνὲς φορολογικὸν δίκαιον ἀνήκουσι προσέτι ὁ περὶ διεθνοῦς Ἐλέγχου νόμος, ὅστις ἀπέρρευσεν ἐκ διεθνῶς ἐπιβληθείσης ὑποχρεώσεως, καθὼς καὶ τὰ πρωτόκολλα τῆς 27 Σεπτεμβρίου 1923 καὶ τῆς 15 Σεπτεμβρίου 1927, τὰ ὑπαγορευθέντα ἐν Γενεύῃ καὶ κατατεθέντα παρὰ τῇ Κοινωνίᾳ τῶν Ἐθνῶν. Τὸ περιεχόμενον πασῶν τῶν πράξεων τούτων ἀπαρτίζει μέρος τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου καὶ σχετίζεται στενῶς πρὸς τὸ φορολογικὸν δίκαιον.

#### § 4. Συνταγματικὸν δημοσιονομικὸν δίκαιον.

Θεμελιώδης ἐγγύησις κατὰ πάσης περὶ τὰ δημόσια οἰκονομικὰ αὐθαιρεσίας, ὅθενδήποτε προερχομένης καὶ ἀντιτιθεμένης πρὸς τὰ συμφέροντα τοῦ Λαοῦ, εἴναι ὁ συνταγματικὸς χάρτης, ἐν τῷ ὅποιῳ ἔχουσιν ἀναγραφὴ διατάξεις, ἐπιβάλλουσαι τὴν περὶ αὐτῶν ἀντίληψιν τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας, ἀσκουμένης ὑπὸ τῆς Βουλῆς καὶ τῆς Γερουσίας (Συνταγμ. ἀριθμον 3).

Μεταξὺ τῶν διατάξεων τούτων αἱ σπουδαιότεραι εἰναι:

α') ἡ τοῦ ἄρθρου 6 ὁ δρῦζοντος, διὶ οἵ "Ἐλληνες εἰναι Ἰσοι ἐνώπιον τῶν νόμων καὶ συνεισφέρουσιν ἀδιακρίτως εἰς τὰ δημόσια βάρη ἀναλόγως τῶν δυνάμεών των.

β') ἡ τοῦ ἄρθρου 29 ἐπιβάλλοντος, διὶ πᾶσα πρότασις νόμου ὑποβαλλομένη ἀπὸ τὴν Κυβέρνησιν καὶ συνεπαγομένη δαπάνην ἥ ἔλαττωσιν ἐσόδων τοῦ προϋπολογισμοῦ, πρέπει νὰ συνοδεύται ἀπὸ ἔκθεσιν περὶ τοῦ τρόπου τῆς καλύψεώς της, ὑπογεγραμμένην ἀπὸ τὸν ἀρμόδιον ὑπουργὸν καὶ τὸν ὑπουργὸν τῶν οἰκονομικῶν.

γ') ἡ τοῦ ἄρθρου 34, προβλέποντος περὶ ὑποβολῆς καὶ ἐπιψηφίσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ ὑπὸ τῆς Βουλῆς, ὑπὸ τινας δὲ περιορισμοὺς καὶ ὑπὸ τῆς Γερουσίας, καθὼς καὶ τῶν νομοσχεδίων τῶν ἀφορώντων παροχὴν κρατικῶν πιστώσεων καὶ σύναψιν δημοσίων δανείων.

δ') ἡ τοῦ ἄρθρου 49 παραγρ. 2 ἐπιβάλλοντα ὠρισμένους ὅρους ἐπὶ προτάσεων νόμων συνεπαγομένων ἐπιβάρυνσιν τοῦ προϋπολογισμοῦ ἥ σκοπουσῶν τὴν τροποποίησιν τῶν περὶ συντάξεων νόμων ἥ ἀπονομὴν συντάξεως, ὡς καὶ τὴν ἀναγνώρισιν ὑπηρεσίας ὡς παρεχούσης τοιοῦτον δικαίωμα, καθὼς καὶ ἡ ἐν τέλει τοῦ αὐτοῦ ἄρθρου διάταξις, ἥ ἀποκλείοντα ἐν ὅλῳ ἐπαναφορὰν καταργηθέντων φορολογικῶν νόμων δι' ἴδιαιτέρου νόμου, κυρούντος περὶ αὐτῶν παρ' εἰδικῶν ἐπιτροπῶν συνταχθέντας Κώδικας, ἐνῷ ἥ κωδικοποίησις ἥ ἐπαναφορὰ ἐπιτρέπεται ἐπὶ δικαστικῶν ἥ διοικητικῶν καθδίκων, συνταχθέντων παρ' εἰδικῶν ἐπιτροπῶν συσταθεισῶν δι' εἰδικῶν νόμων.

ε') αἱ τῶν ἄρθρων 50, 52 καὶ 53 ἀφορῶσαι εἰς τὸν προϋπολογισμόν, εἰς τὸν ἀπολογισμόν, ὡς καὶ εἰς προτάσεις νόμων ἐπιβαλλούσας φορολογίαν καὶ εἰς ἀποφάσεις περὶ αὐτῶν ὑπὸ τῶν νομοθετικῶν σωμάτων καὶ εἰς τὴν μὴ ἐγγραφὴν ἐν τῷ προϋπολογισμῷ μισθοῦ, συντάξεως χορηγίας ἥ ἀμοιβῆς καὶ εἰς τὴν μὴ παροχὴν αὐτῶν ἄνευ ὀργανικοῦ νόμου.

ζ') ἡ τοῦ ἄρθρου 51 δρῦζοντος, διὶ οὐδεὶς φόρος ἐπιβάλλεται, οὐδὲ εἰσπράττεται ἄνευ νόμου. Ἐξαιφετικῶς, ἐπὶ ἐπιβολῆς, αὐξήσεως εἰσαγωγικοῦ ἥ ἔξαγωγικοῦ δασμοῦ, ἥ εἰσπραξίς αὐτοῦ ἐπιβάλλεται, ἀν μὴ ἀλλως δρῦζεται ὑπὸ τοῦ νομοσχεδίου, ἀπὸ τῆς ἡμέρας τῆς εἰς τὴν Βουλὴν ἥ τὴν Γερουσίαν καταθέσεως τῆς περὶ αὐτοῦ προτάσεως νόμου. Οἱ τοιούτου περιεχομένοι νόμοι δημοσιεύονται τὸ βραδύτερον ἐντὸς δέκα ἡμερῶν ἀπὸ τῆς ἐπιψηφίσεώς των (ἄρθρ.

51 παραγρ. 2). Ἡ ἔξαιρετικὴ αὐτὴ διάταξις δὲν ἔχει τὴν ἔννοιαν ἀναδρομικοῦ νόμου, περὶ οὗ θέλομεν πραγματευθῆ ἐν τῷ οἰκείῳ μέρει, ἀλλ᾽ ἀποτελεῖ ἀναγκαῖον θεσμὸν «cadenas», ὃς ὀνομάζεται ἐν Γαλλίᾳ ὅτεν ἐλήφθη<sup>1</sup>, σκοπὸς τοῦ ὅποίου εἶναι νὰ ἴσχύῃ ὁ νέος νόμος, ἀφ' ἧς ὡς νομοσχέδιον εἰσάγεται εἰς τὴν Βουλήν, ὅπότε καὶ γίνεται δημοσίᾳ ἀνακοίνωσίς του, κατ' ἔξαιρεσιν τῆς ἀρχῆς, διτὶ ἡ ἐπιβολὴ τοῦ φόρου γίνεται δυνάμει ἐπιψηφισμένου καὶ προσηκόντως δημοσιευομένου νόμου. Διὰ τοῦ μέσου τούτου ἀποτρέπονται αἱ ζημίαι τοῦ Δημοσίου ἐκ τῆς ἀθρόας εἰσαγωγῆς ἐμπορευμάτων κατὰ τὸ μεσόχρονον ἀπὸ τῆς ὑποβολῆς τοῦ νομοσχέδιου μέχρι τῆς ψηφίσεως καὶ δημοσιεύσεως τοῦ νόμου, ἥς εἰσαγωγῆς θὰ ἐπωφελῶντο μόνον οἱ εἰσαγωγεῖς ἔμποροι. Τὸ ἄρθρ. 59 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1911 ἐπέβαλε τὸν ὅρον τῆς δημοσιεύσεως τοῦ νόμου ἐντὸς δέκα ἡμερῶν ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς βουλευτικῆς συνόδου. Ἄλλὰ τὸ ἀντίστοιχον ἀρθρ. 51 τοῦ ἰσχύοντος Συντάγματος, ἀντ' αὐτοῦ, ἐπιβάλλει τὴν ἐντὸς δέκα ἡμερῶν ἀπὸ τῆς ἐπιψηφίσεως δημοσίευσιν, χωρὶς ὅμως νὰ προσαπαιτηθῇ, ὅπως ἡ ἐπιψηφισμός γίνη ἐντὸς τῆς βουλευτικῆς συνόδου, καθ' ἣν ὑπεβλήθη τὸ νομοσχέδιον. Ἐπομένως, ἐφ' ὅσον ἡ Βουλὴ δὲν ἀπέρριψε τὸ ὑποβληθὲν νομοσχέδιον, καὶ παραμένει τούτῳ ἐκκρεμές, κατὰ τὴν λῆξιν τῆς Συνόδου, γεννᾶται ζήτημα, ἀν ἔξακολονθῇ νομίμως νὰ εἰσπράττεται ὁ νέος ἢ η ὑπέξημένος δασμὸς καὶ ἀν γεννᾶται δικαίωμα ἐπιστροφῆς τοῦ εἰσπραχθέντος<sup>2</sup>. Ἄλλ' ἐκ τῆς τροποποιήσεως, ἣν ὑπέστη τὸ κείμενον τοῦ Συντάγματος, συνάγομεν, ὅτι δὲν ἐπιβάλλεται ἡ μὴ ἔξακολούθησις καὶ ἡ ἐπιστροφή, ἐκτὸς ἀν ἡ Βουλὴ ἀπορρίψῃ τὸ νομοσχέδιον, ἀφοῦ ὁ ὅρος τῆς δημοσιεύσεως δὲν ἀφορᾷ εἰς ἐπιψηφισμόν ἐντὸς τῆς αὐτῆς Βουλευτικῆς Συνόδου<sup>3</sup>.

Ἡ αὐθαιρεσία, μετὰ τῆς ὅποίας εἰς παρωχημένους χρόνους ἀπολυταρχικοὶ Μονάρχαι ἔχειριζοντο τὰ δημόσια οἰκονομικά, ἐπιβάλλοντες ἐκάστοτε ἀρπακτικὴν χειρα ἐπὶ τῆς ἴδιωτικῆς περιουσίας, ἐπὶ ζημίᾳ

<sup>1</sup> Σαρπόλου, Ἐλλην. Συντ. δίκαιον, Τόμ. β', ἔκδ. γ'. σελ. 208 σημ. 1 καὶ σελ. 209 σημ. 1.

<sup>2</sup> Σαρπόλου αὐτόθι, σελ. 210 ἐπ. Κατὰ τὸ ἀρ. 59 τοῦ Συνταγμ. τοῦ 1911 ἔδει νὰ ψηφισθῇ τὸ νομοσχέδιον ἐντὸς τῆς Βουλευτικῆς Συνόδου, ἀλλως ἐπεβάλλετο ἡ ἀπόδοσις τῶν εἰσπραχθέντων διὰ τὴν μὴ ἐκπλήρωσιν τοῦ ὅρου τούτου.

<sup>3</sup> Οὕτως ἐν Γαλλίᾳ ἀπεφάνθη ἀλλοτε τὸ Ἀκυρωτικόν. Κοφινᾶ, Ἐρμηνεία τῆς Τελων. νομοθεσίας σελ. 187 καὶ 543.

τῶν λαϊκῶν καὶ ἀτομικῶν συμφερόντων, ὑπῆρξε πολλάκις ἐκ τῶν κυρίων αἵτιῶν ἔξεγέρσεως κατὰ τῆς ἀπολυταρχίας καὶ ἐκ τῶν κυριωτέρων συντελεστῶν τῆς δημιουργίας συνταγματικῶν χαρτῶν. Ἐνεκα δὲ τούτον, εἰς τὰ προπολεμικά, καθὼς καὶ εἰς τὰ μεταπολεμικά, συντάγματα τῶν διαφόρων Κρατῶν ἀνεγράφησαν διατάξεις ἔξασφαλιστικὰ τῆς διὰ τῆς ἐθνικῆς ἀντιπροσωπείας ἐπιβολῆς φόρων.

Ἄλλα δὲν ἐθεωρήθη ἐπαρκῆς ἔγγυησις μόνη ἡ ὑπὸ τῆς ἐθνικῆς ἀντιπροσωπείας ἐπιβολὴ τῶν φόρων (ἀρθρον 51) καὶ ἡ ἐν τῷ προϋπολογισμῷ ἀναγραφὴ ὅλων τῶν ἐσόδων (ἀρθρον 52, παράγρ. 2). Ἐπρεπε καὶ ἡ χρῆσις τῶν ἐσόδων, τὰ δημόσια ἔξοδα, νὰ διατίθενται καὶ ἀπόφασιν τῆς ἐθνικῆς ἀντιπροσωπείας, διὰ τῆς εἰς αὐτὴν κατ' ἔτος ὑποβολῆς καὶ παρ' αὐτῆς κυρώσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ τῶν ἐσόδων καὶ ἐξόδων τοῦ Κράτους. Ἐπὶ πλέον, ἡ ἐθνικὴ ἀντιπροσωπεία ἀσκεῖ ἔλεγχον τῆς κυβερνητικῆς διαχειρίσεως τῶν πραγμάτων ποιηθέντων ἐσόδων καὶ ἐξόδων, διὰ τῆς εἰς τὴν Βουλὴν κατ' ἔτος εἰσαγωγῆς τοῦ ἀπολογισμοῦ καὶ διὰ τῆς ἐξετάσεως αὐτοῦ δι' εἰδικῆς ἐπιτροπῆς Βουλευτῶν καὶ διὰ τῆς ὑπὸ τῆς Βουλῆς ἐπ' αὐτοῦ ἀποφάσεως (ἀρθρον 52).

Ἡ Βουλὴ ἔχει τὴν ἔξουσίαν νὰ διορίζῃ ἔξεταστικὰς τῶν πραγμάτων ἐπιτροπὰς (ἀρθρ. 55 παράγρ. 2), πάντες δὲ οἱ Ὅπουργοι εἶναι ὑπεύθυνοι ἐναντὶ Βουλῆς τῆς ὅποιας, ἡ Κυβένησις πρέπει ν' ἀπολαύῃ τῆς ἐμπιστοσύνης (ἀρθρ. 89). Ἡ Βουλὴ ἔχει τὸ δικαίωμα νὰ κατηγορῇ τοὺς Ὅπουργοὺς κατὰ τοὺς περὶ εὐθύνης Ὅπουργῶν νόμους (ἀρθρ. 93). Διὰ τῶν διατάξεων τούτων, ἡ Κυβέρνησις καθίσταται ὑπεύθυνος ἐναντὶ τῆς ἐθνικῆς ἀντιπροσωπείας εἰς περίπτωσιν ὑπερβάσεως τῶν διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ χορηγηθεισῶν πιστώσεων.

Τὸ ἀρθρον 52 τοῦ Συντάγματος, ἐπιβάλλον τὴν ἐτησίαν ψήφισν τοῦ προϋπολογισμοῦ, εἰς ὃν ἀναγράφονται ὅλα τὰ ἐσόδα καὶ τὰ ἔξοδα τοῦ Κράτους, ἐνέχει πολιτικὴν ἔννοιαν, διότι, ἀνευ τῆς ἀπαραίτητου ἐγκρίσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ ὑπὸ τῆς Βουλῆς, ἡ ἐνέργεια παρὰ τῆς κυβερνήσεως τῶν εἰσπράξεων καὶ τῶν δαπανῶν συμφώνως πρὸς τοὺς νόμους, τοὺς προβλέποντας περὶ αὐτῶν, εἶναι ἀντισυνταγματική, ἐφ' ὅσον ἡ Κυβέρνησις δὲν ἔχει ἐπιτύχει τὸν ὅρον τῆς ἐπιψηφίσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ πρὸς τοιαύτην ἐνέργειαν.

Ὕπὸ νομικὴν ἔποψιν, πρέπει νὰ διακρίνωμεν τὴν νομικὴν φύσιν τοῦ νόμου τοῦ κυροῦντος τὸν προϋπολογισμόν, ἵδιαιτέρως τῶν ἐσόδων καὶ ἵδιαιτέρως τῶν ἐξόδων, ὅστις καὶ οἰκονομικὸς νόμος λέγεται, ἀπὸ τὸν εἰς αὐτὸν προσηρτημένον καθαυτὸ προϋπολογισμόν,

δηλ. τοὺς πίνακας τῶν ἐσόδων καὶ ἔξόδων. Ὁ οἰκονομικὸς νόμος περιλαμβάνει κανόνας δικαίου φύσεως νομοθετικῆς, ἐνῷ δὲ καθαυτὸ προϋπολογισμὸς κατὰ τὴν ἐπικρατεστέραν θεωρίαν εἴναι τυπικὸς νόμος, εἴναι καὶ οὐσίαν διοικητικὴ πρᾶξις. Οἱ φορολογικοὶ δῆμοις νόμοι, τίθενται ἐφάπαξ καὶ παγίως, εἴναι οὐσιαστικοὶ νόμοι, καὶ δὲν ψηφίζονται καὶ ἔτος ὡς ὁ προϋπολογισμός<sup>1</sup>. Ἡ ἐπιψήφισις τοῦ προϋπολογισμοῦ δὲν ἀποτελεῖ ἔγκρισιν πρὸς νόμιμον ἐνέργειαν τῆς Κυβερνήσεως, οὐδὲ ἔξουσιοδότησιν πρὸς τοιαύτην ἐνέργειαν, ἀλλ᾽ ὅρον ἢ προϋπόθεσιν αὐτῆς. Ἡ ἔλλειψις δῆμος τοῦ ὅρου τούτου καθιστᾷ ἀντισυνταγματικὴν τὴν βεβαίωσιν καὶ τὴν εἰσπραξιν τοῦ φόρου καὶ παρέχει τὸ δικαίωμα εἰς τὸν πολίτην ν' ἀρνηθῆ τὴν πληρωμὴν αὐτοῦ.

Απὸ καθαρῶς συνταγματικῆς ἀπόψεως, αἱ οἰκονομικῆς φύσεως, ὡς ἀνωτέρῳ, διατάξεις τοῦ Συντάγματος χρησιμεύουσι πρὸς ἔξασφάλισιν τῆς ἀποτελεσματικῆς ἐφαρμογῆς τῶν δι᾽ αὐτοῦ ἐπιδιωκομένων γενικωτέρων πολιτικῶν σκοπῶν καὶ ἰδίως τῆς ἀναθέσεως τῆς Κυβερνήσεως εἰς πρόσωπα τῆς ἐμπιστοσύνης τῆς ἔθνικῆς ἀντιπροσωπείας.

Αἱ ἀνάγκαι τοῦ Κράτους, ἐν τῷ συνόλῳ των λαμβανόμεναι, ἐμφανίζονται ἐν τῷ γενικῷ προϋπολογισμῷ τῶν ἔξόδων τοῦ Κράτους καὶ ἀντιμετωπίζονται διὰ τοῦ συνόλου τῶν ἐσόδων, τῶν περιλαμβανομένων ἐν τῷ γενικῷ προϋπολογισμῷ τοῦ Κράτους. Ἡ εἰδικότης τῶν φόρων ἢ συνισταμένη εἰς τὸν καθοδισμόν, χάριν ὠρισμένου σκοποῦ διοικήσεως, εἰδικῶν πόρων κατὰ γενικὸν κανόνα σκόπιμον ν' ἀποφεύγηται.

### § 5. Περιορισμοὶ τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας ἐκ διεθνοῦς ὑποχρεώσεως.

Ἐκτὸς τῶν συνταγματικῶν διατάξεων, αἵτινες ρυθμίζουσι τὴν ἐνέργειαν τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας ἐπὶ θεμάτων τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου, ὑπάρχουσι καὶ τινες ἄλλοι περιορισμοὶ τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας, ἀπορρέοντες ἐξ ἐπιβληθεισῶν ἔνεκεν ἔξωτερηκῆς ἐπειρήσεως, ἢ ἐξ ἀναληφθεισῶν διὰ διεθνῶν συμβάσεων ἢ συννενοήσεων, ὑποχρεώσεων.

Τὸ ἀρθρον 2 τῆς προκαταρκτικῆς πράξεως περὶ εἰρήνης μεταξὺ Ἑλλάδος καὶ Τουρκίας, τῆς ὑπογραφείσης ἐν Κωνσταντινουπόλει

<sup>1</sup> Gaston Jèze Αὐτ. σελ. 60. Τὸ θέμα ἀνήκει εἰς τὴν διδασκαλίαν τοῦ συνταγματικοῦ δικαίου καὶ τοῦ λογιστικοῦ νόμου. Σαριπόλου Β' σελ. 375 ἐπ. Οἰκονομίδου, ἐφιμηνεία τοῦ Δημ. λογιστικοῦ σελ. 8 ἐπ.

ῦπὸ τῶν μεσολαβουσῶν ἔξ Μεγάλων δυνάμεων τῆς 6 - 18 Σεπτεμβρίου 1897 εἶχεν προνοήσει περὶ ἀπολύτου ἐλέγχου Διεθνοῦς Ἐπιτροπῆς Ἀντιπροσώπων τῶν μεσολαβησασῶν Δυνάμεων, ἐδρευούσης ἐν Ἀθήναις, διὰ τὴν εἰςπροξεῖν καὶ διάθεσιν προσόδων ἐπαρκῶν εἰς τὴν ὑπηρεσίαν τοῦ διὰ τὴν πολεμικὴν ἀποζημίωσιν δανείου καὶ τῶν ἄλλων ἐθνικῶν χρεῶν. Ταῦτα δὲ φέρονται ἐν προϊμίῳ τοῦ νόμου, ΒΦΙΘ' τῆς 26 Φεβρουαρίου 1898 περὶ Διεθνοῦς Ἐλέγχου. Ἐν ἀρθρῷ 38 αὐτοῦ ἀνεγράφη ἡ διάταξις, ὅτι «ὅ παρὸν νόμος δὲν δύναται νὰ μεταβληθῇ ἀνευ τῆς συναντέσεως τῶν ἔξ Δυνάμεων», ὃν δ ἀριθμὸς μετέπειτα περιωρίσθη εἰς τὰς τρεῖς (Γαλλίαν, Μ. Βρετανίαν καὶ Ἰταλίαν, διὰ τοῦ νόμου 2683 τοῦ 1921).

Ἡ ἔκτασις τῶν δικαιωμάτων τοῦ Διεθνοῦς Ἐλέγχου καθορίζεται εὐρύτερον ἐν τῇ τρίτῃ παραγράφῳ τοῦ αὐτοῦ ἀρθρου, ἔχοντι τὸν ὅντας ἕξῆς: «Οἱ νόμοι καὶ κανονισμοί, οἵ σχετικοὶ πρὸς τοὺς ὅρους καὶ τὰ τιμολόγια τῶν δημοσίων ἐσόδων, τῶν εἰσπραττομένων κατὰ τύπον μονοπωλίων, δικαιωμάτων ἐπὶ τοῦ καπνοῦ καὶ τελῶν χαροτοσήμου, δὲν δύνανται νὰ μεταβληθῶσιν ὑπὸ τοῦ Κράτους ἀνευ συγκαταθέσεως τῆς Διεθνοῦς Ἐπιτροπῆς». Ὡς πρὸς δὲ τὸ τελωνειακὸν δασμολόγιον τῆς εἰσαγωγῆς ἡ Κυβέρνησις δύναται ἀνευ τοιαύτης συγκαταθέσεως νὰ μεταβάλῃ τὰ τιμολόγια (ἀρθρ. 38, § δ'), ἀλλ' ἀν ἐκ τῆς μεταβολῆς ἥθελε προκύψει ἐλάττωσις τῆς προσόδου τῶν εἰς τὸν Ἐλέγχον ὑποβεβλημένων τελωνείων, ἡ Κυβέρνησις ὑποχρεοῦται εἰς συμπληρωματικὰς προσόδους. Ἡ περίπτωσις ὅμως αὗτη δὲν ἐπαρουσιάσθη μέχρι τοῦδε, ὡς ἐκ τῶν μεγάλων πλεονασμάτων τῶν ὑπεγγύων προσόδων. Περὶ τοῦ συστήματος τῆς διαχειρίσεως τῶν εἰς τὴν ὑπηρεσίαν τοῦ δημοσίου χρέους ὑπεγγύων προσόδων θέλομεν πραγματευθῆ ἐν τῷ εἰδικῷ μέρει. Ἐνταῦθα περιορίζόμεθα νὰ ἔξετάσωμεν τὴν νομικὴν φύσιν τοῦ ἐπιβληθέντος Ἐλέγχου. Εἴναι οὖτος ἀποτέλεσμα ἐπεμβάσεως (intervention), ὑπὸ τὴν στενὴν καὶ εἰδικὴν ἔννοιαν τοῦ ὅρου, ὃστις σημαίνει τὴν ὑπὸ Κράτους ἡ ὑπὸ πλειόνων Κρατῶν, συλλογικῶς ἐνεργούντων, ἀνάμιξιν εἰς τὰς ὑποθέσεις ἄλλου Κράτους, εἴτε διπλωματικήν, εἴτε στρατιωτικήν, ἀλλ' ἐν πάσῃ περιπτώσει ἀσκουμένην ὑπὸ μορφὴν ὑποχρεωτικήν. Ἡ ἐπέμβασις αὕτη δὲν θεωρεῖται ὑπὸ πολλῶν συγγραφέων τοῦ διεθνοῦς δικαιίου ὡς ἀπορρέουσα κατὰ τὸ διεθνὲς δίκαιον ἐκ δικαιίου ἐπεμβάσεως. Οὗτοι ὑποστηρίζουσιν, ὅτι ἡ ἀρχὴ τῆς μὴ ἐπεμβάσεως εἴναι φυσικὴ συνέπεια τῆς ἀνεξαρτησίας τοῦ Κράτους καὶ τὸ ἀπαραίτητον συμπλήρωμα τῆς κυριαρχίας του, ἐκτός τινων ἔξαιρέσεων προερχο-

μένων ἔξι εἰδίκων συνθηκῶν, ή ἐκ δικαιωμάτων γεννηθέντων ἔξι ἀδικήματος διεθνοῦς φύσεως, τὰ ὅποῖα θεωροῦνται ὡς ἀληθῆ δικαιώματα ἀντεκδικήσεως (droit de représailles). Ἐπομένως, ή ἐπέμβασις κατὰ τὴν θεωρίαν ταύτην δὲν εἶναι νομικὸν γεγονός<sup>1</sup>.

Ἡ ἐκ τῶν ὑστέρων γενομένη ὑπὸ τῆς Ἑλλάδος ἀποδοχὴ τοῦ μονομερῶς ἐπιβληθέντος διὰ τῶν προκαταρκτικῶν ὅρων τῆς εἰρήνης ἀπολύτου Ἐλέγχου, διὰ ἐσωτερικοῦ νόμου, ωνθμίσαντος καὶ τὰ ὅρια τῆς ἐνασκήσεώς του, κατέστησε τὴν λειτουργίαν του, ἀνεξαρτήτως τοῦ τρόπου τῆς ἐπιβολῆς του, νόμιμον, καὶ διφεύλομεν νὰ ὅμοιογήσωμεν ὅτι ὁ θεσμὸς τοῦ Διεθνοῦς Ἐλέγχου ἔξυπηρέτησεν ἐπωφελῶς τὰ δημόσια οἰκονομικά<sup>2</sup>.

Διὰ τοῦ ἐν Γενεύῃ ὑπογραφέντος τῇ 29 Σεπτεμβρίου 1923, πρωτοκόλλου περὶ ἀποκαταστάσεως τῶν ἐν Ἑλλάδι προσφύγων κλπ., τοῦ κυρωθέντος διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 13 ὁκτωβρίου 1923, συνεστάθη ἡ Ἐπιτροπὴ ἀποκαταστάσεως προσφύγων. Μεταβολὴ τοῦ περιεχομένου τοῦ πρωτοκόλλου, ὡς ἔναργῶς συνάγεται ἔξι αὐτοῦ, δὲν δύναται νὰ γίνῃ ἀνευ προηγουμένης συναινέσεως τοῦ Συμβουλίου τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν.

Ἐπίσης διὰ τοῦ πρωτοκόλλου τῆς Γενεύης τῆς 15 Σεπτεμβρίου 1927, κυρωθέντος διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 10 Νοεμβρίου 1927 καὶ διὰ τοῦ νόμου 3423 τοῦ 1927, καὶ ἀποτελοῦντος διεθνῆ μετὰ τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν πρᾶξιν τῆς Ἑλλάδος, αὕτη προδήλως ἔχει ἀναλάβει τὴν ὑποχρέωσιν νὰ μὴ μεταβάλῃ διὰ νόμου τὸ κείμενον τοῦ πρωτοκόλλου καὶ τῶν παραρτημάτων αὐτοῦ, ἀνευ προηγουμένης περὶ τούτου πρὸς τὸ Συμβούλιον τῆς Κ.Τ.Ε. συνεννοήσεως καὶ νὰ μὴ παρεκκλίνῃ κατὰ τὴν ἐκτέλεσιν τῶν διατάξεων των, εἰμὶ κατὰ τὰς ὑπὸ αὐτῶν προβλεπομένας περιπτώσεις καὶ ἀπὸ συμφώνου μετὰ τοῦ Προέδρου τῆς Δημοσιονομικῆς Ἐπιτροπῆς τῆς Κ.Τ.Ε. (π. χ. ἄρθρ. VII τοῦ Πρωτοκόλλου).

Διὰ τοῦ πρωτοκόλλου τῆς Γενεύης ἡ Κ.Τ.Ε. ἐμφανίζεται ὡς παρέχουσα τὴν ἐπικουρίαν αὐτῆς, ὑπὸ τύπου διεθνοῦς ἀλληλοβοηθείας, εἰς τὴν οἰκονομικὴν ἀνόρθωσιν τῆς Ἑλλάδος. Ὁ τύπος τῆς τοιαύτης ἀναμίξεως τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν ἐμφανίζει ἔλεγχον

<sup>1</sup> Karl Strupp, L'intervention en matière financière 1926 σελ. 7 - 8. Εἶναι fait extrajuridique.

<sup>2</sup> Αὐτόθι σελ. 40. Κοφινᾶ: Τὸ ἰσοζύγιον τοῦ προϋπολογισμοῦ καὶ ἡ σταθεροποίησις τῆς δραχμῆς 1926 σελ. 24 ἐπ. Ἀνδρεάδου: Μαθήματα δημοσίας οἰκονομίας, Μέρος Β' 1925 σελ. 305 ἐπ.

χαρακτῆρος ἀλληλοβοηθείας, ἀλλ' ἐν τῇ πραγματικότητι πρόκειται περὶ Ἐλέγχου, περιστέλλοντος τὰ κυριαρχικὰ δικαιώματα τοῦ Κράτους. 'Αλλ' ἡ δικαιολογία τῆς συστάσεως τοῦ Ἐλέγχου ἔγκειται εἰς τὸ συμφέρον τοῦ οἰκειούθελῶς ὑποβληθέντος εἰς αὐτὸν Κράτους<sup>1</sup>.

### § 6. Φορολογικὸν δίκαιον. "Ορια καὶ σημασία αὐτοῦ.

Τὸ φορολογικὸν δίκαιον, ὑπὸ εὑρυτέρων ἔννοιαν, περιλαμβάνει τὰς νομικὰς διατάξεις, τὰς διεπούσας τὰς ἐκ φορολογικῶν νόμων ὑποχρεώσεις (τὸ ούσιαστικὸν φορολογικὸν δίκαιον), προσέτι τὰς διατάξεις, τὰς ἀναφερομένας εἰς τὴν τηρητέαν, κατὰ τὴν ἐκτέλεσιν τῶν ὑποχρεώσεων τούτων, διαδικασίαν, (τὸ δικονομικὸν ἢ τυπολογικὸν φορολογικὸν δίκαιον) καὶ προσέτι τὰς πρὸς κύρωσιν αὐτῶν τεθειμένας ποινικὰς διατάξεις (ποινικὸν φορολογικὸν δίκαιον).

Αἱ οἰκονομικαὶ ἀρχαὶ καὶ ὑπηρεσίαι ἀσκοῦσι τὰ διοικητικὰ καὶ διαχειριστικὰ καθήκοντα καὶ ἔργα δύο διακεκριμένων κλάδων τῆς δημοσίας οἰκονομίας, τῶν ἐσόδων καὶ ἔξόδων. Ὁσονδήποτε ἀλληλένδετος κἄν ἢ ἡ ὑπηρεσία ἐκατέρας τῶν δύο τούτων κατηγοριῶν, ἐν τῇ διδασκαλίᾳ τοῦ φορολογικοῦ δίκαιου περιορίζόμεθα κατ' ἀνάγκην εἰς τὰφορῶντα εἰς τὰ δημόσια ἔσοδα καὶ εἰδικώτερον εἰς τὸν φόρους.

Ἐξέρχονται τοῦ πλαισίου τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας τὰ δημόσια ἔσοδα, τὰ προερχόμενα ἐκ δημοσίων κτημάτων καὶ ἐν γένει ἐκ τῆς διαχειρίσεως τῆς δημοσίας περιουσίας (οἷα αἱ πρόσοδοι δημοσίων καταστημάτων, δημοσίων καὶ ἐκκλησιαστικῶν κτημάτων κ.λ.π.), καθὼς καὶ ἐκ κρατικῶν ἐπιχειρήσεων ἐκ δημοσίων ὑπηρεσιῶν ἐνεργουμένων παρὰ τοῦ Κράτους (ταχυδρομικῆς, τηλεγραφικῆς, τηλεφωνικῆς), ὡς ἐπίσης καὶ διάφορα ἄλλα ἔσοδα (π. χ. ἐκ κυκλοφορίας μεταλλικῶν κερμάτων νομισμάτων κ.λ.π.), ἀσχετα πρὸς τὸ φορολογικὸν σύστημα.

Τὸ Ἑλληνικὸν φορολογικῶν σύστημα είναι ἀποτέλεσμα μακρᾶς καὶ πολυπλόκου ἐν ταῖς λεπτομερείαις τον ἐξελίξεως. Ἐφ' ὅσον αἱ κρατικαὶ ἀνάγκαι ηὕξανον, πολλάκις ραγδαίως ἐπερχόμεναι, ὡς συνέβη ἵδιως κατὰ τὴν μεταπολεμικὴν περίοδον, παρέστη ἀνάγκη

<sup>1</sup> Karl Strupp σελ. 35, ἔνθα γίνεται λόγος περὶ τοῦ ἐλέγχου τῆς Κ.Τ.Ε. ἐν Αὐστρίᾳ καὶ Οὐγγαρίᾳ. Κοφινᾶ αὐτόθι σελ. 26. Περὶ τῆς νομικῆς φύσεως τοῦ πρωτοκόλλου τῆς Γενεύης πραγματεύεται διὰ μακρῶν δ. κ. Π. Β. Δερτιλῆς ἐν σελ. 142 καὶ ἐπ. τοῦ ἔργου του: La reconstruction financière de la Grèce et la Société des Nations.

ἀναπόφευκτος δημιουργίας νέων πόρων, εἴτε διὰ ἐπιβολῆς νέων φόρων, εἴτε διὰ ἐπιβαρύνσεως τῶν προϋπαρχόντων.

Ἄν καὶ τὰ δημόσια οἰκονομικὰ εἶναι μέσα πρὸς πραγμάτωσιν τῶν κρατικῶν σκοπῶν, ἔνέχουσι πρωτίστην σημασίαν ἐν τῇ νομοθεσίᾳ. Ἀποτελοῦσι δὲ ἀπαραίτητον στοιχεῖον διὰ τὴν πραγματοποίησιν παντὸς σχεδὸν κυβερνητικοῦ σκοποῦ. Ἐκ τούτου δ' ἔξαιρεται ἔτι μᾶλλον ἡ σημασία τοῦ φορολογικοῦ δικαίου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Β'.

### ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΣΧΕΣΕΩΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

#### § 7. Ἐπικρατέστερον τὸ δημόσιον δίκαιον.

Εἰς πᾶσαν περίπτωσιν, καθ' ἥν τὸ δημοσιονομικὸν δίκαιον δημιουργεῖ νομικὰς σχέσεις, καὶ ἴδιας δικαιώματα καὶ ὑποχρεώσεις, τὰ δόπια δὲν δύνανται νὰ ὑπαχθῶσιν εἰς τὸ ἴδιωτικὸν δίκαιον, εἶναι δηλ. ἔνα πρὸς αὐτὸ ἥ ἀντιτίθενται πρὸς αὐτό, οἱ κανόνες τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου εἶναι ἐπικρατέστεροι καὶ ἐφαρμόζονται, ἀποκλειομένης τῆς ἐφαρμογῆς τῶν ἀρχῶν καὶ τῶν διατάξεων τοῦ ἴδιωτικοῦ δικαίου. Οὕτως ἀπεφάνθη δ' Ἄρειος Πάγος διὰ τῶν ὑπὸ ἀριθ. 178 τοῦ 1821, ὑπὸ ἀριθ. 253 τοῦ 1923, καὶ ὑπὸ ἀριθ. 181 τοῦ 1924 ἀποφάσεών του (Θέμις ΛΓ' σελ. 1, ΛΕ' σελ. 147 καὶ ΛΣ' σελ. 34) ἐπὶ συμβάσεως τοῦ Δημοσίου, ὑποκειμένης εἰς τὰς διατάξεις τοῦ νόμου περὶ δημοσίου λογιστικοῦ καὶ ἐγγράφως καταρτιζομένης.

Ἐκ τῆς λειτουργίας τοῦ δημοσίου ἐν γένει δικαίου γεννῶνται σχέσεις δημοσίας φύσεως τοῦ Κράτους πρὸς ἴδιώτας, καθημερινῶς δ' ἐπεκτείνεται ἡ ἀνάπτυξις τοιούτων σχέσεων ὡς ἐκ τῆς εὐδύτητος, ἥν δισημέραι ἐκ λόγων γενικωτέρου συμφέροντος προσλαμβάνει τὸ δημόσιον δίκαιον. Μεταξὺ τῶν σχέσεων τούτων, ἐν αἷς τὸ Κράτος ἀσκεῖ κυριαρχικὴν ἔξουσίαν, ἔξαναγκάζει, πρωτίστην κατέχουσι θέσιν αἱ ἐκ τοῦ φορολογικοῦ δικαίου ἐκπηγάζουσαι καὶ ὡς τοιαῦται διεπόμεναι ἐκ τῶν διατάξεων αὐτοῦ<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Παπασταθοπούλου σελ. 55 ἐπ.

### § 8. Κοινὸν καὶ δημοσιονομικὸν δίκαιον.

Τὸ δημοσιονομικὸν δίκαιον, κατ' ἔξαίρεσιν τοῦ κοινοῦ (ἰδιωτικοῦ) δικαίου τεθειμένον, εἰσδένει εἰς αὐτὸν καὶ συμπληροῦται παρ' αὐτοῦ. Εἶναι δίκαιον ἔξαιρετικὸν καὶ εἰδικόν, ὡς εἶναι ἐν γένει τὸ διοικητικὸν δίκαιον<sup>1</sup>. Ἐφ' ὅσον δέ, κατὰ τὴν ἐφαρμογὴν τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου, ἐμφανίζεται νομοθετικὸν κενόν, γεννᾶται τὸ ζήτημα, ἐὰν ἡ πλήρωσις αὐτοῦ δύναται νὰ γίνη διὰ τῆς κατ' ἀναλογίαν ἐφαρμογῆς τοῦ κοινοῦ δικαίου<sup>2</sup>.

Εἰδικώτερον, ὅσον ἀφορᾷ τοὺς φορολογικοὺς νόμους, παρατηροῦμεν, ὅτι οὗτοι εἶναι εἰδικοί, ἔξαιρετικοῦ δικαίου, κατὰ παρέκκλισιν τοῦ γενικοῦ ἢ κοινοῦ δικαίου τεθειμένοι. Οσάκις δὲ ὁ εἰδικὸς νόμος σιωπᾷ, εἶναι λογικὸν καὶ φυσικὸν νὰ δεχθῶμεν, ὅτι ὁ νομοθέτης ἡθέλησε ν' ἀναφερθῇ εἰς τὸν γενικὸν νόμον, διότι ὁ ἔξαιρετικὸς νόμος περιορίζεται ἐντὸς τῶν παρ' αὐτοῦ διαγεγραμμένων δριών, δὲ γενικὸς νόμος ἐφαρμόζεται εἰς πάσας τὰς περιπτώσεις, τὰς μὴ ὑποβληθείσας ρητῶς εἰς τὸν εἰδικὸν νόμον, ἢ τοῦλάχιστον, ἐφ' ὅσον δὲν ἀποκλείεται ἡ ἐφαρμογή του ἐπὶ τῶν περιπτώσεων

<sup>1</sup> Hauriou, *Précis dr. adm.* σελ. 84-85. 'Οσημέραι αναπτυσσόμενον τὸ φορολογικὸν δίκαιον ἀπομακρύνεται τοῦ κοινοῦ δικαίου τόσον, ὥστε ἐλέχθῃ, ὅτι «actuellement le droit fiscal est en lutte ouverte avec de droit civil». Αρθρον Henri Lalou ἐν σελ. 9-12 τοῦ *Recueil Dalloz* 1927.

<sup>2</sup> Εὑρέως ἐπομαγματεύθη τὸ ζήτημα ἡ ὑπ' ἀριθ. 452 τοῦ 1906 ἀπόφασις τοῦ Ἀρείου Πάγου, εἰσηγήσει τοῦ κ. Σ. Τσαγρῆ, κρίνασσα ὅτι, δούκις εἰδικοὶ νόμοι ἐπλασαν διοικητικὴν δικαιοδοσίαν ἡ ἀνέθηκαν εἰς τὰ τακτικὰ δικαστήρια νὰ δικάσωσι διοικητικάς ὑποθέσεις, ἀργοῦσιν ἡ τε ἔξ αναλογίας ἐφαρμογὴ καὶ τὸ ἔξ ἀντιδιαστολῆς ἐπιχείρημα καὶ ὅτι ἐν τῷ πνεύματι τοῦ νομοθέτου ὑπάρχει γενικωτέρα ἀρχὴ περὶ ἀποκλεισμοῦ τῶν ἐνδίκων μέσων κατὰ τῆς ἀποφάσεως, καὶ ἐν σιωπῇ νόμου, ἀφοῦ τοῦτο σαφῆς ἔξ ἄλλων διατάξεων αὐτοῦ μὴ ἐφαρμοζομένων τῶν διατάξεων τοῦ ἀστικοῦ δικαίου.

'Αντιθέτως πρὸς τὸ ἀνωτέρω, φέρεται ἐν τῇ ἀριθμ. 294]1926 γνωμοδοτήσει τοῦ Ἀντεισαγγελέως τοῦ Ἀρείου Πάγου κ. Γ. Χοϊδᾶ (θέμις AZ' σελ. 527), ὅτι ἡ ἐπιτροπή, ἡ ἐκδικαστικὴ τῆς φορολογίας τῶν ἐκτάκτων κεφῶν, δέον ν' ἀκολουθῇ τοὺς κανόνας περὶ πολιτικῆς διαδικασίας ἐν τῷ ἔργῳ τῆς, δὲ εἶναι δικαστικόν, ἐπομένως δὲ κατὰ τὸν διορισμὸν τῶν πραγματογνωμόνων δέον νὰ ἐφαρμόζωνται τὰ ἀριθμ. 291, 292, 278 Πολ. Δικον. Καὶ τὸ Ἐλεγκτικὸν Συνέδριον ὡς φορολογικὸν δικαστήριον, διὰ τῆς ὑπ' ἀριθ. 1078 τοῦ 1928 καὶ ἄλλων ἀποφάσεών του ἔκρινεν, ὅτι ἐξένρεσις τῆς φορολογικῆς προσόδου δύναται νὰ γίνῃ διὰ τῆς δόσου τῆς ἀμέσου ἢ ἐμμέσου (πραγματογνωμοσύνης) ἀποδείξεως, ὡς καθιεροῖ ἡ κοινὴ Πολ. Δικον. καὶ οἱ οἰκον. φύσεως ὄρισμοὶ τοῦ νόμου 1640.

τούτων, ὡς ἀσυμβιβάστον πρὸς τὸν εἰδικὸν νόμον. Οὕτως, ἐπὶ βραχυπροθέσμων παραγραφῶν τοῦ λογιστικοῦ νόμου, π. χ. ἐπὶ ἐπιστροφῆς φόρου ἀχρεωστήτως εἰσπραχθέντος, δέον νὰ ἔφαρμαζωνται οἱ κανόνες τοῦ ὀδοτικοῦ δικαίου, καθ' οὓς δὲν τρέχει διχόνος τῆς παραγραφῆς ἔνεκα νομικῶν καὶ τινῶν πραγματικῶν κωλυμάτων<sup>1</sup>.

Φρονοῦμεν δῆμος, ὅτι ἡ ἀρχὴ αὐτῆς χωρεῖ μόνον ἐπὶ τῶν διατάξεων τοῦ κοινοῦ δικαίου, ἀλλ' οὐχὶ καὶ ἐπὶ τῶν τῆς πολιτικῆς δικονομίας, ἃς αἱ διατάξεις, ἀνευ θητῆς περὶ ἐπεκτάσεως τῆς ἴσχύος αὐτῶν καὶ ἐπὶ τοῦ φορολογικοῦ δικαίου διατάξεως, δὲν δύνανται νὰ ἴσχυσσον κατὰ τὴν διαδικασίαν ἐνώπιον τῶν διοικητικῶν δικαστηρίων καὶ διοικητικῶν ἀρχῶν, διὰ τὴν ἔφαρμογὴν τῶν φορολογικῶν νόμων, διότι τὰ δικαστήρια ταῦτα ἀσκοῦσι δικαιοδοσίαν, ἐντελῶς ἀποκεχωρισμένην τῆς κοινῆς τῶν τακτικῶν δικαστηρίων καὶ διέπονται καθολικῷριαν ὑπὸ τῶν εἰδικῶν περὶ τῆς ἐνώπιον αὐτῶν διαδικασίας διατάξεων, αἵτινες καθιστῶσιν αὐτὴν τελείως αὐτόνομον, ἡ δὲ ἐπέκτασις τῶν διατάξεων τῆς πολιτικῆς δικονομίας ἀντιθίσσει πρὸς τὸ ἄρθρο 3 αὐτῆς, κατὰ τὴν διάταξιν τοῦ ὀδοίου δι' ἴδιατέρων νόμων ρυθμίζονται τὰ ἀντικείμενα τῆς ἀρμοδιότητος τῶν διοικητικῶν ἀρχῶν. Ὅταν αἱ διατάξεις τῆς διοικητικῆς διαδικασίας εἶναι ἀνεπαρκεῖς, ἀνήκει εἰς τὸν διοικητικὸν δικαστήν νὰ μօρφωσῃ ἐξ αὐτῆς τοὺς κανόνας<sup>2</sup>. Οὕτω διεμορφώθη ἐν Γαλλίᾳ ὑπὸ τοῦ Συμβουλίου τῆς Ἐπικρατείας ἡ δικονομία τῶν διοικητικῶν δικαστηρίων.

Οὕτω, κατὰ τὸ ἄρθρον 39 τοῦ νόμου 1640, ἡ Ἐπιτροπὴ ἔξετάζει τοὺς μάρτυρας ἐνόρκως καὶ ἐπιβάλλει τῷ φορολογουμένῳ ὅρκον περὶ τῆς ἀληθείας τῶν ἴσχυρισμῶν του κατὰ τὰ ἐν τῇ Πολιτικῇ δικονομίᾳ καθοριζόμενα. Ἀνάλογοι διατάξεις εὑρηνται εἰς τὸν νόμον 1807 περὶ φορολογίας ἐκτάκτων κερδῶν, τοῦ ὀδοίου αἱ σχετικαὶ διατάξεις ἴσχύουν καὶ ἐπὶ τῶν ἐκδικαστικῶν ἐπιτροπῶν καθαρῶν προσόδων, δυνάμει τοῦ ἄρθρο 12 τοῦ αὐτοῦ νόμου<sup>3</sup>. Ἐν τούτοις, ἐν ἄρθρῳ 13 τοῦ νόμου 1807 φέρονται τὰ ἔξης: «Αἱ περὶ ἔξαιρέσεως δικαστοῦ ἐν γένει διατάξεις δὲν ἔφαρμοζονται ἐν τῇ ἐκδικαστικῇ καὶ

<sup>1</sup> Οἰκονομίδου Στοιχεῖα Α' ἔκδ. α' σελ. 260 Agere non volenti non currit praescriptio. Κατωτέρω σελ. 23, § 43, 48.

<sup>2</sup> Hauriou Αὐτ. σελ. 982.

<sup>3</sup> Σμπταρούνη σελ. 47. Νόμου 1807 ἄρθρ. 4 ἐπομ.



κατ' ἔφεσιν Ἐπιφορῆ τοῦ φόρου (τῶν ἐκτάκτων κερδῶν) τῶν καθαρῶν προσόδων (καὶ τῆς αὐτομάτου ὑπερτιμήσεως τῆς ἀκινήτου ἰδιοκτησίας)<sup>1</sup>.

Ἡ διάταξις αὕτη προδήλως ἐνεπνεύσθη ἐπὶ τῆς ἰδέας, ὅτι αἱ γενικαὶ διατάξεις τῆς Πολ. Δικον. ἔχουσιν ἐφαρμογὴν ἐπὶ τῆς διοικητικῆς διαδικασίας καὶ δι' αὐτὸν ἔδει νὰ τεθῇ ἔξαιρετικὴ διάταξις, ἀποκλείουσα τὴν ἐφαρμογὴν τῶν περὶ ἔξαιρέσεων δικαστοῦ διατάξεων τῆς Πολ. Δικ. Ἀλλ' ὑπάρχει καὶ ἡ διάταξις τοῦ ἀριθμ. 463 τοῦ Ποιν. νόμου ὑπὸ τὸν τίτλον «ἀποσιώπησις τῆς ἰδίας συμμετοχῆς», ἥτις τιμωρεῖ τὸν δημόσιον ὑπάλληλον, ὅστις κατὰ τοὺς ὅρους τῆς δικονομίας δὲν δύναται νὰ εἴναι δικαστής εἰς ὑπόθεσίν τινα καὶ ἐνεργεῖ μὲ δημόσιον χαρακτῆρα κατὰ διοικητικὴν ὑπόθεσιν. Καὶ ἡ διάταξις αὕτη ἴσχύει. Καὶ εὐλόγως, διότι δὲν εἴναι δυνατὸν νὰ δικάζῃ τις διοικητικὴν διαφοράν, π.χ. ἰδίας αὐτοῦ ὑποθέσεως ἢ ἔχων συμφέρον εἰς τὴν ὑπὸ κρίσιν ὑπόθεσιν.

Ἐπομένως, δσάκις αἱ διαδικαστικαὶ διατάξεις τῶν νόμων περὶ διοικητικῶν δικαστηρίων καὶ ἀρχῶν ὅμιλοῦσι περὶ προθεσμιῶν, δριζομένων κατὰ μῆνα ἢ κατ' ἔτος, ὁ ὑπολογισμὸς αὐτῶν δέον νὰ γίνεται κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ ἀστικοῦ δικαίου, καὶ οὐχὶ κατὰ τὰς τῆς πολιτικῆς δικονομίας, δηλ. κατὰ τὸ ἡμερολόγιον, ἐκτὸς ἀλλως ὕρισται ἐν τῷ νόμῳ.

Αἱ ὑπὸ τοῦ Κράτους συναπτόμεναι συμβάσεις, ἐν αἷς καταλέγονται καὶ αἱ μεταξὺ Δημοσίου καὶ ἰδιωτῶν περὶ παραχωρήσεως δημοσίων ἐπιχειρήσεων, ἔνοικιάσεως δημοσίων φόρων, μισθώσεως ἀκινήτων ἀλπ. διακρίνονται εἰς συμβάσεις δημοσίου δικαίου καὶ εἰς ἰδιωτικάς, κατὰ τὰ κρατοῦντα ἐν Γαλλίᾳ καὶ ἐν Γερμανίᾳ<sup>2</sup>. Αἱ συμβάσεις αὗται συνάπτονται ὑπὸ τοὺς ὅρους τοῦ δημοσίου δικαίου, τοῦ ὄποίου ἔξαιρετικαὶ διατάξεις διέπουσιν αὐτάς, συμπληρούμεναι ὑπὸ τῶν διατάξεων τοῦ κοινοῦ ἀστικοῦ δικαίου, ἐφ' ὅσον αὗται δὲν ἀντίκεινται πρὸς ἔκείνας.

Οσάκις δὲ εἰς θεσμόν, ἐκ τῆς φύσεώς του ἀνήκοντα εἰς τὸ ἰδιωτικὸν δίκαιον, ἐπηνέχθησαν ὑπὸ τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου περιορισμοί τινες ἐκ δημοσίου συμφέροντος, π.χ. δσάκις βιομηχα-

<sup>1</sup> Αὐτόθι σελ. 52. Κατὰ δὲ τὴν διάταξιν τῆς § 7 τοῦ νόμου 1640 «εἰς τὸν οἶκον. ἐφυρον οὔτε ἐπάγεται οὔτε ἀντεπάγεται ὅρκος». Καραπαύλου σελ. 177.

<sup>2</sup> Παπασταθοπούλου σελ. 72 ἐπ. 101, 143. Otto Mayer, II § 33, ἀρ. 2 καὶ IV § 49 καὶ 50. Hauriou σελ. 928 ἐπ.

νικὴ ἡ ἐμπορικὴ ἐπιχείρησις, κατεστάθη ἐντελῶς, ἡ ἐκ τινος ἀπόψεως, ἀποκλειστικὸν δικαιώματα ἡ μονοπώλιον τοῦ Κράτους, π. χ. τὸ δικαιώματα τοῦ κόπτειν καὶ συσκευάζειν τὸν καπνὸν ἐν καπνοκοπτηρίοις, τὸ ἴδιωτικὸν δίκαιον ἐφαρμόζεται, ἐφ' ὅσον ρητῶς δὲν τροποποιεῖται ὑπὸ τοῦ δημοσίου δικαιού. Οὕτω τὸ δικαιώματα ἐκάστου νὰ διεθέτῃ πᾶν εἰδος μονοπωλίου τοῦ Κράτους, νομίμως ἀποκτηθὲν παρ' αὐτοῦ, δέον νὰ κρίνεται κατὰ τὸ ἴδιωτικὸν δίκαιον, ἐφ' ὅσον ἡ τοιαύτη ἐλευθερία διαθέσεως δὲν περιορίζεται ρητῶς ὑπὸ τῶν διατάξεων τῶν περὶ μονοπωλίων νόμων, τῶν ἐκ τοῦ δημοσίου δικαιού ἀπορρεουσῶν. Ἐπὶ παραδείγματι, ὁ προμηθευόμενος σιγαρόχαρτον τοῦ μονοπωλίου δὲν δύναται ἐλευθέρως νὰ διαθέτῃ αὐτό, ἀλλὰ περιορίζεται ἐκ τῶν διατάξεων τοῦ νόμου.

### § 9. Τὸ νομικὸν πρόσωπον τοῦ Δημοσίου.

Εἰς πολλοὺς τῶν φορολογικῶν νόμων ἀπαντῶμεν τὸν ὅρον δημόσιον. Οὕτως ἐν τῷ τελών. Κώδικι ἄρθρ. 29 εὑρηται, ὅτι τὸ δημόσιον διατηρεῖ ἀμείωτα τὰ δικαιώματά του καὶ ἐν ἄρθρ. 51, ὅτι «τὸ Δημόσιον δὲν εὐθύνεται διὰ τὴν φυσικὴν μείωσιν ἡ φυδορὰν» καὶ ἐν ἄρθρ. 10, 1, γ' καὶ 134 τελών. Κώδικος, ἐν νόμῳ 1640 ἄρθρ. 9 καὶ 12 καὶ ἀλλαχοῦ γίνεται λόγος περὶ δικαιωμάτων ἡ ὑποχρεώσεων ἡ περὶ κτημάτων τοῦ Δημοσίου. Εἰς ἄλλας ὅμως διατάξεις φέρεται ὁ ὅρος Κράτος. Οὕτως, ἐν τοῖς περὶ μονοπωλίων νόμοις (ΑΡΞ', ΑΡΞ' τοῦ 1884 κλπ.) γίνεται λόγος περὶ ἀποκλειστικοῦ δικαιωμάτος (μονοπωλίου) τοῦ κράτους, ἐν ἄρθρ. 15, ιβ', τοῦ Κώδικος περὶ τελών. δασμολογίου, ὥρισται, ὅτι τὰ πρὸς χρῆσιν τῆς δημοσίας ὑπηρεσίας εἰσαγόμενα ἀπ' εὐθείας ὑπὸ τοῦ Κράτους εἰδη ἀπαλλάσσονται τοῦ τέλουν. Ἐπίσης ἐν ἄρθρ. 74 παραγρ. 8 καὶ 100 τοῦ τελών. Κώδικος εὑρηται ὁ ὅρος Κράτος, ὃς ἐπίσης ἐν ἄρθρ. 140, 1, γ', ὥρισται, ὅτι τὸ ὑπόλοιπον τρίτον εἰσάγεται εἰς τὸ Δημόσιον ταμεῖον ὃς ἔσοδον τοῦ Κράτους.

Ἡ ἔννοια Δημόσιου ἡ δημόσιος θησαυρὸς ἔλαβε τὴν γένεσίν της ἐκ τοῦ Ρωμαϊκοῦ δικαιού. Κατ' ἀρχὰς οἱ Ρωμαῖοι διέκριναν τὴν δημοσίαν περιουσίαν τῆς πολιτείας, ὡς νομικοῦ προσώπου (aerarium publicum ἡ populi), ἣν διέθετεν ὁ Καῖσαρ μετὰ τῆς Συγκλήτου, ἀπὸ τῆς περιουσίας τοῦ Αὐτοκράτορος, ἣν διέθετε μόνος αὐτὸς (Fiscus, σπυρὶς ἡ κόφινος). Βραδύτερον ὅμως, ὅτε τὰ πάντα ὑπήχθησαν εἰς τὴν αὐτοκρατορικὴν ἔξουσίαν, ὁ ὅρος Fiscus (ὁ Δημό-

σιος, ὡς λέγουσιν οἱ Βυζαντινοὶ<sup>1</sup>, ἐννοοῦντες, θησαυρὸς) περιέλαβε πᾶσαν τὴν περιουσίαν τοῦ ἡγεμόνος<sup>2</sup>.

Δημόσιον νοεῖται τὸ νομικὸν πρόσωπον, εἰς τὸ δποῖον ἀνήκει ἡ περιουσία, ἡ χρησιμεύουσα πρὸς ἐπιδώξιν τῶν σκοπῶν τοῦ Κράτους καὶ τὸ δποῖον ἀπολαύει εἰδικῶν ἐσόδων καὶ προνομίων τοῦ τε ἀστικοῦ καὶ τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου. Ἀνήκει δὲ τὸ νομικὸν τοῦτο πρόσωπον εἰς τὴν κατηγορίαν τῶν ὁμάδων ἀνθρώπων (universitates personarum) κατὰ τὴν ὀρθοτέραν γνώμην, καὶ οὐχὶ τῶν ὁμάδων πραγμάτων (universitates bonorum)<sup>3</sup>.

Κατὰ τὴν περίοδον τοῦ ἀπολυταρχικοῦ Κράτους ἐν Γερμανίᾳ ἀνεπτύχθη ἡ θεωρία, ὅτι ὁ Φίσκος ἀπετέλει νομικὸν πρόσωπον ἰδιωτικοῦ δικαίου, διάφορον τοῦ τῆς Πολιτείας δημοσίου προσώπου.

Κατὰ τὴν κλασικὴν ταύτην θεωρίαν, «τὸ Κράτος ἔμφανίζεται ὡς νομικὸν πρόσωπον ὑπὸ διπλῆν μορφῆν, ὡς πολιτικὸς ὄργανος διὰ τὴν πραγματοποίησιν τοῦ σκοποῦ τοῦ Κράτους (δικαιώματα πολιτικῆς ἔξουσίας) καὶ ὡς ἑταιρία οἰκονομικῶν συμφερόντων πρὸς προσπορισμὸν τῶν μέσων, τὰ δποῖα εἶναι ἀναγκαῖα πρὸς ἔξυπηρέτησιν τοῦ σκοποῦ τούτου». Πρέπει νὰ διακρίνωμεν καλῶς τὰς δύο ταύτας ἑταιρίας, τὴν μίαν τῆς ἄλλης. Ἡ δευτέρα εἶναι τὸ Δημόσιον, κατὰ τὴν θεωρίαν ταύτην.

<sup>1</sup> Εκτὸς τῆς διαστολῆς, τῆς προερχομένης ἐκ τῶν ἴδιων γλωσσικῶν ὅρων, δημόσιον καὶ Κράτος, παρά τινων ὑπεστηρίχθη, ὅτι τὰ δύο ταῦτα νομικὰ πρόσωπα διακρίνονται καὶ ὡς ἐκ τῆς ἴδιαιτέρας ἐκπροσωπεύσεως αὐτῶν καὶ ὡς ἐκ τοῦ διακεκριμένου κύκλου τῶν ὑποθέσεων ἐκάστου αὐτῶν, δν ἡ διαχείρισις γίνεται ἐν ὀνόματι τοῦ Κράτους ἢ τοῦ Δημοσίου.

Οὕτω καὶ παρ’ ἥμιν, κατὰ τὸ Δ. τῆς 3 Ἀπριλίου 1833 περὶ τῶν καθηκόντων τῆς ἐπὶ τῶν Οἰκονομικῶν Γραμματείας, γενικὸς ἀντιπρόσωπος τοῦ Δημοσίου εἶναι ὁ Ὑπουργὸς τῶν Οἰκονομικῶν. Ἐπίσης κατὰ τὸ Δ. τῆς 12 Μαΐου 1835 περὶ τῆς ἐν δικαστηρίῳ παραστάσεως τοῦ δημοσίου, τῶν δήμων κλπ., τὸ Δημόσιον ἐνάγεται διὰ τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν (Πολιτ. Δικον. ἄρθρ. 75). Ἐπίσης

<sup>1</sup> Εἰς τοὺς χρόνους τῶν Βυζαντινῶν αὐτοκρατόρων δὲν ὑπῆρχεν ἔνιατον, ἀλλὰ ποικίλα ταμεῖα, δν ἡ νομοθετικὴ ὄργάνωσις ἐπέτυχεν τὸ ἔνιατον καὶ οὔτεος οἱ Βυζαντινοὶ χρονογράφοι διμιλοῦσι μόνον, ὡς καὶ ἡμεῖς σήμερον, περὶ Δημοσίου. Ἀνδρεάδου σελ. 459.

<sup>2</sup> Παπαδηγοπούλου Γεν. Ἀρχαὶ § 170.

<sup>3</sup> Οἰκονομιδίου, Στοιχεῖα Α' παραγρ. 23 σημ. 8.

κατὰ τὸν νόμον ἢ I5' τῆς 10 Μαρτίου 1881 περὶ τῆς διαδικασίας τῆς δόσεως τῶν εἰς τὸν Ὑπουργὸν τῶν Οἰκονομικῶν ὡς ἀντιπρόσωπον τοῦ Δημοσίου ἐπιβαλλομένων ὅρκων, οἱ εἰς τὸ Δημόσιον ἐπιβαλλόμενοι διὰ δικαστικῶν ἀποφάσεων ὅρκοι δίδονται παρὰ τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν ἐν τῷ καταστήματι τοῦ Ὑπουργείου τούτου. Διὰ δὲ τοῦ νόμου 2240 τοῦ 1920 ἐκανονίσθησαν τὰ ἀφορῶντα εἰς τὴν ἐπὶ δικαστηρίου παράστασιν τοῦ δημοσίου καὶ λοιπῶν νομικῶν προσώπων, ἃτινα ἐκπροσωποῦνται ὑπὸ τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν ἢ καὶ ὑπὸ ἑτέρων Ὑπουργῶν (ἀρθρον 1) καὶ προσέτι ὠρίσθη, ὅτι «ἐπὶ διαφορῶν ἐπιδίκων τοῦ δημοσίου, τὰ δικαστήρια ἀποφαίνονται ὅριστικῶς, ἐκτιμῶντα τὰς ἀποδείξεις, μὴ ἐπιτρεπομένου δικαστικοῦ ὅρκου» (ἀρθρ. 4).

Τὸ Κράτος, ὡς πολιτικὴ ἔξουσία, ἀντιπροσωπεύεται ἀπὸ τὴν Κυβέρνησιν. Τὸ Κράτος, ὡς Δημόσιον, ἐκπροσωπεῖται ὑπὸ τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν.

Τὸ Δημόσιον, ὡς ἐκ τῆς φύσεώς του, εἶναι ἴδιωτης, ἀπολαύει πλήρως τῆς ἵκανότητος περὶ τὸ ἔχειν δίκαια, ἀλλὰ καὶ πολλῶν προνομίων κατὰ τὸ κοινὸν ἀστικὸν δίκαιον, ὑπαγόμενον εἰς τὴν κοινὴν πολιτικὴν δικονομίαν τῶν τακτικῶν δικαστηρίων. Τὸ καθαυτὸ Κράτος δὲν ἔχει περιουσίαν, ἀλλ᾽ ἀσκεῖ τὴν πολιτικὴν ἔξουσίαν. Τὸ Δημόσιον ἔξομοιοῦται πρὸς πάντα ἄλλον πολίτην. Τὸ Κράτος τὸ διατάσσει, τῷ ἐπιβάλλει φρονολογικὰ καὶ ἄλλα βάρη, ἢ τὸ ἀπαλλάσσει ἐξ αὐτῶν<sup>1</sup>. Τὸ Κράτος δὲν δύναται νὰ ὑποβληθῇ εἰς τὰ τακτικὰ δικαστήρια καὶ οἱ κανόνες τοῦ ἀστικοῦ δικαίου δὲν τὸ ἀφοροῦν.

Ἐκ τῆς δημιουργίας ἴδιαιτέρου νομικοῦ προσώπου ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τοῦ Δημοσίου, διακεχιμένου τῆς ἔννοίας τοῦ Κράτους, ἀλλὰ χαρακτῆρος ὑποδεεστέρου, ἔπειται, ὅτι τὸ κοινὸν ἀστικὸν δίκαιον καὶ ἡ κοινὴ πολιτικὴ Δικονομία ἔχουσιν ἐφαρμογὴν ἐπὶ τοῦ πλάσματος τοῦ νομικοῦ προσώπου τοῦ Δημοσίου, διάκις δηλ. πρόκειται περὶ περιουσιακῶν του ὑποθέσεων.

Τὸ Κράτος μόνον ἔχει τὴν πολιτικὴν ἔξουσίαν, ἀσκεῖ τὴν δημοσίαν δύναμιν, διατάσσει, ἔχαναγκάζει. Πανταχοῦ ἀλλοῦ, ἐμφανίζεται τὸ Δημόσιον. Όσάκις τὸ Κράτος ἐνεργεῖ ὡς ἴδιωτης, ἀγοράζει, πωλεῖ,

<sup>1</sup> "Ορα καὶ κατωτέρω § 17 ἐν τέλει. Ἐπὶ Βυζαντινῶν αὐτοκρατόρων, φόρους ἐτέλουν καὶ αὐτὰ τὰ δημόσια κτήματα. "Ορα τὸ περισπούδαστον ἔργον τοῦ σφροῦ Καθηγητοῦ τοῦ Πανεπιστημίου Ἀθηνῶν κ. Α. Μ. Ἀνδρεάδου Σύστημα Δημοσίας Οἰκονομίας, Τόμος Α' Μέρος Β' σελίς 447.

δανεῖζει ἡ δανεῖζεται, ἀποδέχεται κληρονομίας καὶ δωρεάς, ἡ παρέχει ἐπιχορηγήσεις καὶ δωρεάς καὶ ἐν γένει ἐμφανίζεται ὡς ὑποκείμενον περιουσιακῶν δικαιωμάτων καὶ ὑποχρεώσεων, ὑπόκειται τότε, ὡς δημόσιον, εἰς τὸ κοινὸν δίκαιον. Ἀντιθέτως, δσάκις ἀσκεῖ τὴν πολιτικὴν ἔξουσίαν καὶ τὴν δημοσίαν δύναμιν, τότε δὲν ὑπόκειται εἰς τὰ δικαιστήρια καὶ δὲν ἐφαρμόζεται τὸ ἀστικὸν δίκαιον. Ἐὰν ἐκ τῆς ἀσκήσεως τῆς ἔξουσίας ταύτης παράγωνται ἀποτελέσματα, ὑπαγόμενα εἰς τὸ ἀστικὸν δίκαιον, ταῦτα ἀφορῶσι τὸ Δημόσιον, ὅπερ εὑρηται εἰς τὸ πλευρὸν τοῦ Κράτους. Οὗτω τὸ Κράτος ἀπαλλοτριοὶ διὰ δημοσίαν ὠφέλειαν ἰδιωτικὰ κτήματα, ἀλλ' ἐκ τῆς κρατικῆς ταύτης ἐνεργείας γεννᾶται ὑποχρέωσις τοῦ Δημοσίου πρὸς ἀποζημίωσιν. Τὸ Κράτος εἰσπράττει τὸν φόρον, ὡς ὑποχρέωσιν τῶν πολιτῶν ἐκ τοῦ δημοσίου δικαίου ἐπιβαλλομένην. Ἀλλὰ τὸ Δημόσιον ὑποχρεοῦται εἰς ἐπιστροφὴν τοῦ ἀχρεωστήτως εἰσπραχθέντος φόρου καὶ ὑπόκειται κατὰ γενικὸν κανόνα εἰς τὴν δικαιοδοσίαν τῶν τακτικῶν δικαιστηρίων. Τοῦτο αὐτὸν χωρεῖ καὶ εἰς πᾶσαν ἄλλην περίπτωσιν, καθ' ἣν τὸ Κράτος, ἀσκοῦν τὴν πολιτικὴν ἔξουσίαν, δημιουργεῖ ὑποχρεώσεις τοῦ Δημοσίου.

Σήμερον γενικῶς ἀναγνωρίζεται, ὅτι τὸ Δημόσιον εἶναι, ἀπλῶς καὶ μόνον, αὐτὸν τὸ Κράτος, θεωρούμενον ἐκ μιᾶς πλευρᾶς, τῆς περιουσιακῆς τοῦ Κράτους. Τὸ Δημόσιον εἶναι αὐτὸν τὸ Κράτος, ὡς νομικὸν πρόσωπον, εἰς δὲ ἀνήκει ἡ περιουσία τοῦ Κράτους, εἶναι τὸ Κράτος ἐπιδιῶκον τὰ οἰκονομικά του συμφέροντα. Ἐπομένως ἀποβαίνει ἀσήμαντος ἡ ἰδιαιτέρα ἔννοια τοῦ νομικοῦ προσώπου τοῦ Δημοσίου<sup>1</sup>.

Ἐὰν δὲν ὑπῆρχεν, ἐκ τῆς ἴστορικῆς του προελεύσεως τοῦ Ρωμαϊκοῦ δικαίου, δ ὁρος Δημόσιον, θὰ ἦτο μάταιον νὰ ἐπινοηθῇ ἰδιαίτερον ὄνομα πρὸς προσδιορισμὸν τοῦ Κράτους ἐν ὀρισμέναις σχέ-

<sup>1</sup> «Τὸ Δημόσιον εἶναι εἴδος ἰδιωτικῆς προσωπικότητος τοῦ Κράτους» κατὰ τὸν Haugiou, σελ. 608. Καθ' ἑτέραν θεωρίαν, Δημόσιον εἶναι τὸ Κράτος ὡς πρόσωπον τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου ἡ τὸ Κράτος ἐξ ἀπόψεως ἀστικῆς. Κατὰ τὴν θεωρίαν ταύτην, διάφορον τῆς ἐν τῷ κειμένῳ ἀνωτέρῳ ἐκτεθείσης, δὲν ὑπάρχει Δημόσιον, δταν τὸ Κράτος, διὰ τὰ περιουσιακά του συμφέροντα, ἐνεργῇ ἐντὸς τῆς σφαιρᾶς τοῦ δημοσίου δικαίου. Ἀλλ' ἡ λεπτὴ αὐτὴ διαστολή, ἡ περιορίζουσα τὴν ἔννοιαν τοῦ Δημοσίου εἰς τὰς περιπτώσεις, καθ' ἣς τοῦτο ὑποβάλλεται εἰς τὸ ἀστικὸν δίκαιον, προϋποθέτει προηγουμένην διαπίστωσιν τοισύτης περιπτώσεως, ἵνα γίνῃ λόγος περὶ Δημοσίου. Otto Mayer, τόμ. Α' σελ. 58-59.

σεσὶ του, ταῖς περιουσιακαῖς. Δὲν ὑπάρχουσι σήμερον δύο διαικεκριμένα ἀπὸ ἀλλήλων νομικὰ πρόσωπα, ἀλλ᾽ ἐν μόνον, τὸ Κράτος, δπερ δῆμως ἀντιπροσωπεύεται κατὰ δύο διαφόρους τρόπους. Ὡς Δημόσιον μὲν ὑπὸ τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν, ὃς Κράτος δὲ ὑπὸ τῆς πολιτικῆς ἔξουσίας, ὑπὸ τῆς Κυβερνήσεως. Καὶ ὡς λέγει διάσημος συγγραφεὺς<sup>1</sup> «τὸ Κράτος εἶναι ψυχὴ ζητοῦσα τὸ σῶμα τῆς», τὸ Δημόσιον.

Νεώτεροι συγγραφεῖς ἀμφισβητοῦσι τὴν νομικὴν προσωπικότητα τοῦ Κράτους, ὡς ἀσκοῦντος τὴν πολιτικὴν ἔξουσίαν. «Τὸ πλάσμα τῆς προσωπικότητος τοῦ Κράτους, λέγουσι<sup>2</sup>, δὲν εἶναι χρήσιμον, εἰμὴ δταν πρόκειται ν<sup>ο</sup> ἀντιπροσωπευθῆ τὸ Κράτος ὡς ὑποκείμενον δικαιωμάτων. Τὰ πρόσωπα μόνα πράγματι ἔχουσι δικαιώματα. Εἶναι σοβαρὰ πλάνη νὰ βλέπῃ τις ἐν τῇ χρήσει τῆς ἔξουσίας ἀσκησιν δικαιωμάτων. Οἱ ὑπάλληλοι, οἱ διοικοῦντες, δὲν ἀσκοῦσι τὰ δικαιώματα τοῦ Κράτους, ἀσκοῦσι καθήκοντα, ὥν τὸ σύνολον ἀποτελεῖ τὴν δημοσίαν ἔξουσίαν»<sup>3</sup>.

Μεταξὺ τῶν προνομίων τοῦ Δημοσίου εἶναι τὸ κληρονομικὸν δικαιώμα αὐτοῦ ἐπὶ τῶν κληρονομιῶν τῶν ἀκλήρων· εἶναι προνόμιον τοῦ Δημοσίου (privilegium fisci), ἀπορρέον ἐκ τοῦ ἀστικοῦ δικαίου καὶ διεπόμενον ὑπὸ τῶν διατάξεων αὐτοῦ, ἐὰν δηλ. εἶναι τις ἀκληρος ἢ οὔ. Ἐπίσης τὸ ἀπαράγραπτον<sup>4</sup> τῶν ἐκ καθυστερούντων φόρων καὶ τελῶν ἀπαιτήσεων τοῦ Δημοσίου (νομ. 6 Κωδ. 7. 39). Εἰδικοὶ δὲ νεώτεροι φορολογικοὶ νόμοι ἐτροποποίησαν τὴν διάταξιν ταύτην, ὡς τὸ ἀρθρ. 29 τοῦ τελων. Κώδ., δρίζον πενταετῆ τὴν παραγραφὴν τῶν ἐλλιπῶς βεβαιωθέντων ἢ εἰσπραχθέντων τελῶν ἢ δικαιωμάτων τοῦ Δημοσίου ἀπὸ τοῦ τελωνισμοῦ. Ἀντιθέτως, ἀπαιτήσεις κατὰ τοῦ Δημοσίου περὶ ἐπιστροφῆς ἀχρεωστήτως εἰσπραχθέντων φόρων, ὑπόκεινται εἰς βραχυχρόνιον παραγραφὴν (λογιστικοῦ νόμου, ἀρθρ. 69 καὶ 83).

<sup>1</sup> Otto Mayer Τόμ. A' παραγρ. II, III. Σελ. 55 - 63, 182 - 868.

<sup>2</sup> Berthélemy, Traité élém. σελ. 47.

<sup>3</sup> Αἱ θεωρίαι ἐν τῷ κειμένῳ περὶ τῆς προσωπικότητος τοῦ Κράτους προηλθον ἐκ τῆς γερμανικῆς ἐπιστήμης, ἀλλ' ἐπέδρασαν πολὺ ἐν Γαλλίᾳ. Hauriou, Principes de droit public, ἐκδ. β' σελ. 2 καὶ Précis de droit adm. σελ. 92 τῆς ιοντοῦ ἐκδ. καὶ Berthélemy, αὐτόθι σελ. 49 - 50. "Ορα καὶ ἀνάπτυξιν τῆς περὶ Fiscus θεωρίας καὶ τῶν σημερινῶν ἀπόψεων τοῦ διοικητικοῦ δικαίου εἰς Παπασταθοπούλου σελ. 55, 95, ἐπ. 107.

<sup>4</sup> Ἀνωτέρω σελ. 17 καὶ κατωτέρω σελ. 23 §§ 33, 43, 48.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Γ'.

### ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΠΗΓΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

---

#### *§ 10. Νόμοι, Διατάγματα κλπ.*

Πηγαὶ τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαίου εἰναι, ὡς καὶ τῶν ἄλλων κλάδων τοῦ δικαίου, οἱ νόμοι, τὰ διατάγματα καὶ ἡ νομολογία τῶν ἀρμοδίων Ὑπουργείων, ἥτοι ἐγκύκλιοι καὶ ἄλλαι διαταγαί, ἀποφάσεις τῶν διοικητικῶν δικαστηρίων ἢ ἀρχῶν καὶ ἡ νομολογία τῶν τακτικῶν δικαστηρίων.

Τὰ διατάγματα διακρίνονται εἰς νομοθετικὰ ἐκδιδόμενα ὑπὸ τοῦ Προεδρου τῆς Δημοκρατίας, ὑπὸ τοὺς περιορισμοὺς τοῦ ἀρθρου 77 τοῦ Συντ. καὶ εἰς ἐκτελεστικὰ τῶν κειμένων νόμων. Τὰ τελευταῖα ταῦτα, ἐκδιδόμενα ἐπίσης ὑπὸ τοῦ Προεδρου τῆς Δημοκρατίας, εἰναι τὰ συνηθέστερα, ἐκδίδονται δέ, εἴτε κατὰ νομοθετικὴν ἐντολὴν, εἴτε εἰς ἐκτέλεσιν νόμων, δυνάμει τοῦ ἀρθρ. 76 τοῦ Συντ. Εἴθισται δὲ διὰ τῶν νόμων νὰ δίδοται εἰς τοὺς ἀρμοδίους Ὑπουργούς, δυνάμει εἰδικῆς διατάξεως, διαλαμβανομένης ἐν τῷ νόμῳ, ἐντολὴ ἐκδόσεως ἐκτελεστικοῦ Διατάγματος. Σκοπὸς δ' αὐτῶν εἰναι νὰ κατασταθῇ δυνατή, ἀπὸ τεχνικῆς μᾶλλον ἀπόψεως, ἡ ἐκτέλεσις τοῦ νόμου καὶ νὰ ρυθμισθῶσιν αἱ ἀπαιτούμεναι οὐσιαστικαὶ ἢ δικονομικαὶ λεπτομέρειαι τῆς ἐκτελέσεώς του. Πολλάκις παρετηρήθη, ὅτι ἐν τοῖς ἐκτελεστικοῖς Διατάγμασι παρεισφρύουσι διατάξεις, καθ' ὑπέρβασιν τῶν δρισμῶν νόμου. Πρὸς ἀποτροπὴν τοῦ ἀτόπου τούτου ἰδίως, δ' νόμος περὶ Συμβουλίου τῆς Ἐπικρατείας (ἀρθρ. 22 καὶ 29) ἀνέθηκεν εἰς αὐτὸ τὴν ἐπεξεργασίαν τῶν Διαταγμάτων τούτων.

Οσάκις τὸ περιεχόμενον τῶν ἐκτελεστικῶν Διαταγμάτων εἰναι σύμφωνον πρὸς τὸν νόμον, ἔχει οἶαν καὶ δ' νόμος ἴσχυν. Ἀλλ' ἐὰν περιλαμβάνωνται ἐν αὐτοῖς διατάξεις νομοθετικοῦ περιεχομένου καθ' ὑπέρβασιν τῆς νομοθετικῆς ἔξουσιοδοτήσεως, ἢ πέραν τῶν ἐσκαμμένων δρίων τῆς ἐκτελεστικῆς ἔξουσίας, αἱ διατάξεις αὗται δὲν εἶναι ἴσχυραι.

#### *§ 11. Κωδικοποίησις εἰς ἐνιαῖον κείμενον.*

Ρηταὶ διατάξεις φορολογικῶν νόμων ἐπέτρεψαν, ὥνα διὰ Διατάγματος κωδικοποιῶνται εἰς ἐνιαῖον κείμενον νόμου αἱ ἴσχύουσαι διατάξεις νόμων καὶ Ν. Διαταγμάτων περὶ τῆς αὐτῆς φορολογίας,



π. χ. ὁ νόμος 955 τῆς 14ης Ὁκτωβρίου 1917, ἀφορῶν εἰς τὴν κωδικοποίησιν φορολογικῶν, οἰκονομικῶν καὶ δημοσιονομικῶν νόμων, τὸ ἄρθρ. 8 τοῦ Ν. Δ. τῆς 22 Δεκεμβρίου 1922 περὶ τελωνειακοῦ δασμολογίου εἰσαγωγῆς, τὸ ἄρθρον 5 τοῦ Ν. Δ. τῆς 22 Δεκεμβρίου 1923 περὶ φορολογίας τοῦ οἰνοπνεύματος, τὸ ἄρθρ. 51 τοῦ νόμου 3338 τοῦ 1924 διὰ τὴν φορολογίαν τῶν καθαρῶν προσόδων κλπ., ἡ §· 2 τοῦ ἄρθρ. 19 τοῦ Ν. Δ. τῆς 6 Σεπτ. 1925 περὶ φορολογίας τῶν κληρονομιῶν καὶ ἄλλα.

<sup>1</sup>Ἐν τούτοις, διὰ τοῦ ἄρθρ. 49 (ἐν τέλει) τοῦ Συντάγματος τοῦ 1927 ὥρισθη, ὅτι ἡ ἐπιψήφισις δικαστικῶν ἢ διοικητικῶν κωδίκων, τοὺς δποίους συνέταξαν εἰδικαὶ <sup>2</sup>Ἐπιτροπαί, συσταθεῖσαι δι' εἰδικῶν νόμων, δύναται νὰ γίνῃ δι' ἴδιαιτέρου νόμου, κυροῦντος τοὺς εἰρημένους κώδικας ἐν ὅλῳ. Κατὰ τὸν αὐτὸν τρόπον δύναται νὰ γίνῃ κωδικοποίησις ὑφισταμένων διατάξεων δι' ἀπλῆς ταξινομήσεως ἀστῶν ἢ ἐν ὅλῳ ἐπαναφορὰ καταργηθέντων νόμων πλὴν τῶν φορολογικῶν. <sup>3</sup>Η διάταξις αὗτη ἀνεγράφη τὸ πρῶτον. ἐν ἄρθρῳ 57 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1911<sup>1</sup>.

Εἶναι ἀσχετος πρὸς τὴν ἐν λόγῳ συνταγματικὴν διάταξιν ἡ δυνάμει ἐντολῆς τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας γιγνομένη, κατὰ τὰ ἀνωτέρω ἐκτενέντα, διὰ Διατάγματος κωδικοποίησις φορολογικῶν νόμων. <sup>4</sup>Η κωδικοποίησις αὕτη ἀφορᾶ τὴν εἰς ἑνιαῖον κείμενον νόμου συμπερίληψιν πασῶν τῶν ἰσχυουσῶν διατάξεων τῶν προϋπαρχόντων νόμων, δινευ δῆμως μεταβολῆς τοῦ κειμένου αὐτῶν, ἀλλὰ φέροντος ἵδιον ἀριθμὸν ταξινομήσεως τῆς σειρᾶς τῶν ἀρθρῶν καὶ τοῦ περιεχομένου τῶν διατάξεων ὑπὸ τὸν περιορισμὸν τῆς μὴ οὐσιαστικῆς μεταβολῆς τῶν ἐν ἰσχύι διατάξεων. (<sup>5</sup>Ἄρθρον μόνον τοῦ νόμου 955 τοῦ 1917).

<sup>6</sup>Ἐπομένως, ἐὰν μεταξὺ τῶν διατάξεων τῶν κωδικοποιηθεισῶν εἰς ἑνιαῖον κείμενον νόμου, παρεισέφρουσε τυχόν, καθ' οἰονδήποτε τρόπον, ἀλλοίωσις τις τοῦ ἰσχύοντος κειμένου ἢ προσθήκη, μὴ συμβιβαζομένη πρὸς τὸ γνήσιον κείμενον τῶν διατάξεων τούτων, γεννᾶται τὸ ξήτημα, ἂν ἡ ἀλλοίωθεῖσα οὕτως, ἢ κακῶς παρεμβληθεῖσα, διὰ προσθήκης, διάταξις εἶναι ἰσχυρά.

Τὰ δικαστήρια, τὰ τε τακτικὰ καὶ τὰ διοικητικά, ὀφείλοντα νὰ ἐφαρμόζωσι τὸν νόμον, δικαιοῦνται ν' ἀναζητήσωσι τὸ ἀρχικὸν κείμενον αὐτοῦ καὶ ν' ἀντιπαραβάλωσιν αὐτὸν πρὸς τὰς κωδικοποιη-

<sup>1</sup> Νόμος 3885 τοῦ 1929 περὶ συστάσεως ἐπιτροπῶν πρὸς κωδικοποίησιν νομοθεσίας ἐμμέσου φορολογίας.

θείσας εἰς ἔνιαῖν κείμενον νόμου διατάξεις αὐτοῦ καὶ ἐν περιπτώσει, καθ' ἥν ὑπάρχῃ διαφορὰ μεταξὺ τοῦ κειμένου, ἀναμφιβόλως ἐπικρατέστερον εἶναι τὸ ἀρχικὸν κείμενον τοῦ νόμου. Ἡ λύσις αὗτη τοῦ ζητήματος ἀνταποκρίνεται καὶ πρὸς τὸ πνεῦμα τῆς ἐρμηνευτικῆς δηλώσεως τῆς Βουλῆς τῆς Ψηφισάσης τὸ ἄρθρο 9 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1927 ἔχουσης οὕτως: «Ἡ ἀληθὴς ἔννοια τῆς διατάξεως εἶναι, ὅτι τὰ δικαστήρια ὑποχρεοῦνται νὰ μὴ ἐφαρμόζουν νόμον, οὗτον τὸ περιεχόμενον ἀντίκειται εἰς τὸ Σύνταγμα».

<sup>1</sup>Ανάλογος διάταξις ὑπάρχει ἐν Ἰταλίᾳ, ἡ τοῦ ἄρθρ. 19 τοῦ νόμου 3903 τῆς 28 Ιουνίου 1877, ἐπιτρέποντα εἰς τὴν Κυβέρνησιν νὰ κωδικοποιῇ (ordinare) καὶ νὰ δημοσιεύῃ εἰς ἔνιαῖν κείμενον, testo unico, τοὺς διαφόρους προγενεστέρους νόμους περὶ φορολογίας τοῦ κινητοῦ πλούτου καὶ ἄλλους. Ἐκ τῆς διατάξεως ταύτης ἐνεπνεύσθη καὶ ὁ ἡμέτερος νομοθέτης. Ἡ ιταλικὴ νομολογία τῶν δικαστηρίων ἔδεχθη, ὅτι κωδικοποίησις τῶν διατάξεων τῶν νόμων, τῶν κατὰ διαφόρους ἐποχὰς ἐκδοθέντων περὶ τοῦ ἀντικειμένου τούτου, διὰ σχηματισμοῦ ἔνιαίου κειμένου ἀνευ ἀλλοιώσεως τοῦ συστήματος καὶ τῆς γενικῆς οἰκονομίας καὶ ἀνευ διορθώσεως ἢ τροποποιήσεως τῶν ἀρχῶν καὶ τῶν διατάξεων, ἔχει τὴν ἔννοιαν, ὅτι, δοσάκις τὸ ἔνιαίον κείμενον ἀντίκειται πρὸς τοὺς νόμους, ἐξ ὧν ἀπορρέει, οὗτοι καὶ οὐχὶ ἐκεῖνο, δέον νὰ ἐπικρατῶσι κατὰ τὴν ἐφαρμογὴν τοῦ φόρου<sup>1</sup>.

Ἐὰν δικαστήρια ἀμφιβολία περὶ τῆς συμφωνίας διατάξεώς τινος τοῦ ἔνιαίου κώδικος πρὸς τὰς ἐξ ὧν ἀπορρέει διατάξεις, φρονοῦμεν ὅτι δέον ἐρμηνευτικῶς νὰ γίνεται δεκτόν, ὅτι τὸ ἔνιαίον κείμενον, τὸ κυρωθὲν διὰ τοῦ Διατάγματος, εὑρηται ἐντὸς τῆς παρὰ νομοθετικῆς ἔξουσίας δοθείσης ἐντολῆς καὶ ὅτι πληροῖ τοὺς ὑπὸ τοῦ νόμου ἀπαιτουμένους ὅρους τῆς ἰσχύος του.

### § 12. Νομολογία.

Ἡ νομολογία, διοικητικὴ καὶ δικαστικὴ, περιλαμβάνει πρωτίστως τὰς ἐγκυλίους καὶ ἄλλας διαταγὰς τῶν ἀρμοδίων Ὅπουργείων, π. χ.

<sup>1</sup> Senatore Avv. Oronzo Quarta. Commento alla legge Sulla imposta di Ricchezza Mobile, Vol. 1º ἔκδ. 3η σελ. 55 ἐπ. Περὶ τῶν ἐν Γαλλίᾳ décrets lois, ἐξ ἀφορμῆς τῆς διὰ τοῦ νόμου τῆς 3 Αὐγούστου 1926 δοθείσης εἰς τὴν Κυβέρνησιν νομοθετικῆς ἔξουσιοδοτήσεως ὅρα σελ. 1 καὶ ἐπ. Traité élémentaire de droit administratif, les réformes de 1926 par H. Berthélémy ἔκδοσις 1927.

τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν περὶ δημοσίων φόρων, τοῦ Ὑπουργείου Ἐσωτερικῶν περὶ δημοτικῶν ἢ κοινοτικῶν, τοῦ Ὑπουργείου Συγκοινωνίας περὶ λιμενικῶν φόρων, τοῦ Ὑπουργείου Γεωργίας περὶ δασικῶν φόρων.

Διὰ τῶν διαταγῶν τούτων δὲν δημιουργεῖται νέον δίκαιον, ἀλλὰ σκοπεῖται ἡ ἐκτέλεσις τῶν νόμων καὶ Διαταγμάτων. Ἄλλ' αὗται ἐνέχουσι μεγίστην σημασίαν διὰ τὴν ἐκ πνεύματος δικαιοσύνης ἐφαρμογὴν τῶν νόμων εἰς ἔκαστην ἴδιαιτέραν περίπτεσιν καὶ δέον νὰ δίδοται μεγάλη προσοχὴ εἰς τὸ περιεχόμενον αὐτῶν. Ἀν καὶ ἐκάστη αὐτῶν δὲν ἀποτελῇ προηγούμενον ὑποχρεωτικῆς ὅμοιομόρφου λύσεως ἐπὶ πάσης τυχὸν προκυπτούσης μεταγενεστέρως ἄλλης ἀναλόγου ὑποθέσεως, ἡ δόμοιομορφία τῶν λύσεων εἶναι χαρακτηριστικὴ δικαίας λειτουργίας τῶν νόμων καὶ καλῆς διοικήσεως. Ἄλλ' ἡ ὑφισταμένη ἀρχὴ δὲν δεσμεύεται ἐκ διαταγῆς, εἰδικῶς διοθείσης ὑπὸ τῆς προϊσταμένης ἀρχῆς διὸ ὠρισμένην ὑπόθεσιν, ν' ἀκολουθήσῃ τὴν διοθείσαν λύσιν ἐπὶ πάσης ἄλλης ἀναλόγου ὑποθέσεως, ἐφ' ὅσον κρίνῃ διὰ τοῦ νόμου ἐπιβάλλεται διάφορος λύσις.

Οοάκις ὑπάλληλοι λαμβάνωσιν ὠρισμένην διαταγὴν τοῦ ὁριστίου Ὑπουργοῦ, «ὅφείλουν ἀκριβῆ ὑπακοήν, ἔχουν μόλον τοῦτο τὸ δικαίωμα καὶ τὸ χρέος νὰ κάμουν τὰς παρατηρήσεις των εἰς αὐτόν, ἀν ἐκδοθείσα τις διαταγὴ ἀντιβιάνη εἰς τοὺς ὑπάρχοντας νόμους καὶ διατάγματα ἢ προσβάλλῃ τὰ δημόσια συμφέροντα. Εἰς κατεπειγούσας περιπτώσεις ὅμως δὲν πρέπει νὰ ἀναβληθῇ ἐκ τούτου ἡ ἐκτέλεσις». (Ἄρθρ. 12 τοῦ N. Δ. τῆς 3/15 Ἀπριλίου 1833 περὶ σχηματισμοῦ τῶν γραμματειῶν). Ἡ διάταξις αὐτὴ τοῦ Δ. τοῦ 1833 ἰσχύει· ἀλλ' εἶναι ἀναμφισβήτητον, διὰ τοῦτο κατ' ἀρχὴν οἱ ὑπάλληλοι δικαιοῦνται καὶ ὀφείλουσι νὰ ἔξεταζωσι τὴν νομιμότητα τῶν διαταγῶν, ὀφείλοντες ὑπακοήν μόνον εἰς νομίμους, οὖσιαστικῶς καὶ τυπικῶς, διαταγὰς (Σαριπόλου, ἐλλην. Συν. Δίκαιων τόμ. Β'. ἔκδ. Γ'. σελ. 250 - 251). Τὸ ζήτημα τοῦτο ἐμφανίζει πολλὰς ἀπόψεις, ὥν ἡ ἀνάπτυξις ἀνήκει εἰς τὴν διδασκαλίαν τοῦ ὑπαλληλικοῦ δικαίου.

Ἡ νομολογία τοῦ Συμβουλίου τῆς Ἐπικρατείας, ὡς ἀνωτάτου διοικητικοῦ Δικαστηρίου, τοῦ Ἐλεγκτικοῦ Συνεδρίου ὡς δευτεροβαθμίου καὶ ἀνωτάτου φορολογικοῦ δικαστηρίου, καθὼς καὶ ἡ τοῦ Διοικητικοῦ Δικαστηρίου τῶν φορολογικῶν παραβάσεων καὶ τοῦ τῆς φορολογίας τοῦ οἰνοπνεύματος, ἔτι δὲ καὶ τοῦ Νομικοῦ Συμβουλίου, οὗ αἱ γνωμοδοτήσεις χρησιμεύουσι πολλάκις ὡς βάσις τῶν ὑπὸ τοῦ Ὑπουργείου διδομένων ἐκάστοτε λύσεων, ἔχει μεγάλην

πρακτικὴν ἀξίαν καὶ νομικὴν σπουδαιότητα. Οὐχ' ἡττον, καὶ ἡ νομολογία τοῦ Ἀρείου Πάγου, ἐφ' ὅσον ἀπτεται φιρολογικῶν καὶ ἄλλων συναφῶν πρὸς τὸ δημοσιονομικὸν δίκαιον ζητημάτων, παρέχει μέγα ἐνδιαφέρον.

Βεβαίως αἱ ἀποφάσεις τῶν Διοικητικῶν δικαστηρίων ἔχουσι περιωρισμένην νομικὴν ἰσχύν, ἐφ' ὃν ἔξεδόθησαν ὑποθέσεων. Ἐάλλος μεγάλην ἐπιφροὴν ἐπὶ τῆς ἐρμηνείας, ἥτις δίδοται εἰς τοὺς νόμους καὶ τὰ διατάγματα κατὰ τὴν ἐκτέλεσίν των ὑπὸ διοικητικῶν δργάνων ἐπὶ ἀναλόγων ὑποθέσεων. Οὐ μόνον οἱ ὑπάλληλοι, ἀλλὰ ἴδιως καὶ αἱ κατὰ πρῶτον βαθμὸν δικάζουσαι ἐπὶ φιρολογικῶν ὑποθέσεων Ἐπιτροπαί, ὁφείλουσι νὰ καταβάλωσι πᾶσαν προσπάθειαν νὰ προσαρμόσωνται κατὰ τὴν ἀσκησιν τῆς δικαιοδοσίας των πρὸς τὴν νομολογίαν τῶν ἀνωτέρων φιρολογικῶν δικαστηρίων, ἀποφεύγονται οὕτω τὴν μετέπειτα κατ' ἔφεσιν ἢ ἀναίρεσιν ἔξαφάνισιν τῶν ἀποφάσεών των ὑπὸ τῶν ἀνωτέρων δικαστηρίων, ὡς ὅτι συνέβαινεν, ἐὰν αἱ ἀποφάσεις των ἀντετίθεντο πρὸς τὴν ἐκπεφρασμένην πρότερον νομολογίαν του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Δ'.

### ΠΕΡΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΝΟΜΩΝ

#### § 13. Γραμματικὴ καὶ λογικὴ ἐρμηνεία.

Οἱ φιρολογικοὶ νόμοι ἀποτελοῦσιν ἔξαιρετικὸν δίκαιον. Ἐκ τοῦ εἰδικοῦ χαρακτῆρος αὐτῶν, κατ' ἔξαίρεσιν τῶν γενικῶν νόμων τεθειμένων, ἐκπορεύονται καὶ ἴδιαιτεροί τινες ἐρμηνευτικοὶ αὐτῶν κανόνες.

Ἐν τῇ ἐρμηνείᾳ τῶν φιρολογικῶν νόμων δέον νὰ ἀποβλέπωμεν πρωτίστως εἰς τὸ γράμμα τοῦ νόμου, ἀκολουθοῦντες τὴν γραμματικὴν ἐρμηνείαν αὐτοῦ. Ἡ ἀρχὴ ὅμως αὕτη δὲν δύναται πάντοτε νὰ ἐφαρμοσθῇ καθ' ὅλην τὴν γενικότητα αὐτῆς. Ἀναντιρρήτως ἀποκλείεται ἐν τῇ ἐρμηνείᾳ τῶν φιρολογικῶν νόμων, καὶ δὴ ἐκ τοῦ ἀρθρου 51 τοῦ Συντάγματος, καθ' ὃ «φόρος δὲν ἐπιβάλλεται οὐδὲν εἰσπράττεται ἀνευ νόμου», ἡ ἀναλογία, ἥτοι ἡ ἐφαρμογὴ τοῦ εἰδικὰ θέματα ρυθμίζοντος νόμου εἰς ὅμοια θέματα, περὶ ὃν οὐ κεῖται νόμος, διότι ἡ ἀναλογία δὲν συγχωρεῖται ἐπὶ τοῦ ἀνωμάλου δικαίου, ὡς στηριζομένου ἐπὶ λόγου εἰδικοῦ καὶ ἔξαιρετικοῦ. (Οἶκο-

νομίδου Στοιχεῖα Α' ἔκδ. α' σελ. 57). Οὕτως, αἱ ἐκ φόρου ἢ τέλους ἀπαλλαγαί, καθὼς ἐπίστης καὶ αἱ περὶ βραχυπροθέσμων παραγραφῶν καὶ προθεσμιῶν διατάξεις, αἱ ἀποκλείουσαι τὴν ἐπιστροφὴν τελῶν χαρτοσήμου ἢ τὴν ἀνταλλαγὴν ἐφναρμένου ἢ χρησιμοποιηθέντος διπωσδήποτε χαρτοσήμου καπ., πρέπει νὰ ἐφαρμόζωνται στενῶς, χωροῦσαι εἰς μόνας τὰς ὑπὸ τοῦ νόμου προνοούμενας περιπτώσεις.

Τὸ πνεῦμα ὅμως τοῦ νόμου ἔχει τοιαύτην σημασίαν ἐν τοῖς φιροδολογικοῖς νόμοις, ὅσην καὶ ἐν παντὶ ἑτέρῳ, καὶ οἱ ἐρμηνευτικοὶ κανόνες τοῦ κοινοῦ δικαίου ἔχουσιν ἐφαρμογὴν ἐν τῇ ἐρμηνείᾳ τοῦ ἔξαιρετικοῦ φιροδολογικοῦ δικαίου. Ἐκ τούτου δὲ κυρίως κλονίζεται ἡ ἀποκλειστικὴ ἐφαρμογὴ τῆς γραμματικῆς ἐρμηνείας ἐν τοῖς φιροδολογικοῖς νόμοις. Ὅταν τὸ κείμενον τοῦ νόμου εἶναι σαφές, δὲν ἀρμόζει προσφυγὴ εἰς τὴν λογικὴν ἐρμηνείαν. Ἀλλὰ τὸ πνεῦμα τοῦ νόμου εἶναι τὸ ἀριστὸν μέσον καθορισμοῦ τῆς ἀληθοῦς ἐννοίας σαφοῦς κειμένου. Ὅταν δὲ ἐκ τοῦ γράμματος γεννῶνται ἀμφιβολίαι, «οὐ πρὸς τὰ ὅρματα δεῖ νοεῖν, ἀλλὰ τὴν ἐννοιαν» κατὰ τὸν νόμον (Βασιλικῶν 19. 15, 4). Τὸ Ἀκυρωτικὸν τῆς Γαλλίας, καίτοι κατ' ἀρχὴν ἀποδεχόμενον τὴν γραμματικὴν ἐρμηνείαν τῶν φιροδολικῶν νόμων, πολλάκις ὑπέταξε τὸ γράμμα αὐτῶν εἰς ἀρχὰς ὑπαγορευθείσας ἐκ φιλελευθέρου πνεύματος καὶ αἰσθημάτων ἰσότιτος.

#### § 14. Ἀμφιβολία καὶ διασταλτικὴ ἐρμηνεία.

Ἐάν, παρὰ τὴν χοῖσιν ἐρμηνευτικῶν κανόνων, ἀπομένῃ ἀμφιβολία, ὑποστηρίζεται παρὰ πολλῶν καὶ ἡμεῖς ἐδέχθημεν<sup>1</sup> ἄλλοτε, ὅτι ἐπὶ φιροδολικῶν νόμων ἡ ἀσάφεια ἐρμηνεύεται κατὰ τοῦ Δημοσίου, ἐν ἀμφιβολίᾳ δὲ τὸ κείμενον πρέπει νὰ ἐρμηνεύηται στενῶς (νομ. 35 Κωδ. 3.28, νομ. 56, 192 παραγ. I αὐτόθι νομ. 18 Πανδ. I. 3. Οἰκονομίδου Στοιχεῖα Α' ἔκδ. α' σελ. 51) καὶ ὅτι, ἐὰν ἐκ τῶν ἐρμηνευτικῶν κανόνων δὲν λύεται ἡ δυσκολία, δέον ν' ἀποφασίζηται ὑπὲρ τῶν φιροδολικούμενων<sup>2</sup>.

Τὸ περίφημον χωρίον τοῦ Μοδεστίνου (ν. 10 Πανδ. 49. 14 καὶ ν. 9 Βασιλ. 56. 2) «ἐν τοῖς ἀμφιβόλοις κατὰ τοῦ δημοσίου δεῖ ἀποκρίνεσθαι» ἐνόησε πάντοτε ἡ «κρατοῦσα γνώμη» σημαῖνον, ὅτι ἐν ἀμφιβολίᾳ ἡ ἀπόφασις ἀρμόζει κατὰ τοῦ Δημοσίου<sup>3</sup>. Ἐν τούτοις,

<sup>1</sup> Κοφινᾶ, Τέλη χαρτοσήμου, ἔκδ. β' σελ. 11.

<sup>2</sup> Wahl, Traité de droit fiscal Tome 1er № 72

<sup>3</sup> Arndts, § 47, σημ. 2.

ὑπάρχουν διάσημοι συγγραφεῖς ὑποστηρίζοντες, ὅτι «οὕτω παρανοηθεῖσα ἡ διάταξις αὗτη» πρέπει νὰ ἔξηγηται ἐκ τῆς φύσεως τῶν προνομίων τοῦ Δημοσίου, ὡς ἔξαιρέσεων τοῦ κοινοῦ δικαίου, καὶ ὅτι ἡ ἀληθὴς ἔννοια αὐτῆς εἶναι μόνον, ὅτι «δ ἀποφαινόμενος ἐν ἀμφιβολίᾳ κατὰ τοῦ Δημοσίου δὲν τιμωρεῖται» καὶ ὅτι<sup>1</sup> «ἡ γνώμη αὗτη εἶναι παράλογος καθ' ἔαυτὴν καὶ ἐναντία πρὸς τὸ πνεῦμα τοῦ Ρωμαϊκοῦ Δικαίου, τὸ δόπιον εὔνοεῖ τὸ Δημόσιον ὑπὸ πᾶσαν ἔποψιν».

Γενικώτερον παρατηροῦμεν, ὅτι ὁ φόρος ἐπιβάλλεται παρ' αὐτῶν τῶν ἰδίων φιρολογούμενων διὰ τῶν ἀντιπροσώπων των, αὐτοὶ ἀποφασίζουσι περὶ τῶν ἔξόδων καὶ αὐτοὶ οἱ ἴδιοι, οἵτινες εἶναι τὸ "Ἐθνος ὀλόκληρον, διοικοῦσι διὰ μέσου τῶν ἀρχῶν, εἰς τὴν ἐκλογὴν τῶν δποίων συντρέχουσιν. Εἰς τὸ νεώτερον κράτος ὁ φόρος δὲν εἶναι μησιτὸν τέλεσμα πρὸς πλουτισμὸν ἀπολύτου Μονάρχου, ἀνεξελέγκτως ἀποταμιεύμενον ἡ καταδαπανώμενον, ἀλλὰ χρησιμεύει διὰ τὸς ἀνάγκας τῆς δημοσίας λειτουργίας πρὸς ἔξυπηρέτησιν τῆς κοινωνίας. Ἐπομένως, ἡ ἀπάντησις τοῦ Μοδεστίνου δὲν συμβιβάζεται πρὸς τὴν νεώτεραν ἀντίληψιν τοῦ δημοσίου δικαίου<sup>2</sup>.

Διὰ τὸν λόγους τούτους, οἱ φιρολογικοὶ νόμοι, οἵτινες ἀναμφισβητήτως εἶναι νόμοι ἔξαιρετικοῦ ἡ εἰδικοῦ δικαίου, δέον νὰ ἐρμηνεύωνται κατὰ τὸν γενικοὺς ἐρμηνευτικοὺς κανόνας, οἵτινες δὲν ἀποκλείουν τὴν διαστατικὴν ἐρμηνείαν καὶ ἐπὶ τῶν δρισμῶν τοῦ ἔξαιρετικοῦ ἡ ἀνωμάλου δικαίου<sup>3</sup>, καὶ δὴ κατὰ τὸ πνεῦμα, τὸ ἀπορέον ἔξ αὐτῆς τῆς φύσεως καὶ τῶν σκοπῶν τοῦ φιρολογικοῦ νόμου, ὡς κανόνος τοῦ δημοσίου δικαίου.

Ο δικαιολογητικὸς λόγος τοῦ φιρολογικοῦ νόμου ἔγκειται εἰς τὸ δημόσιον συμφέρον καὶ ὁ λόγος οὗτος δέον νὰ ἦ νέποτερος, προκειμένον περὶ ἐρμηνείας καὶ ἔφαρμογῆς φιρολογικῶν νόμων, παντὸς ἄλλου ἐρμηνευτικοῦ κανόνος. Διὰ τὸν λόγον δὲ τοῦτον, αἱ ἐκ φόρου ἀπαλλαγαὶ ἡ ἔξαιρέσεις δέον νὰ ἐρμηνεύωνται στενῶς καὶ ἡ ἀμφιβολία, ἐὰν δεδομένη πρᾶξις ἡ πρόσοδος περιλαμβάνεται εἰς τὴν ἔξαιρεσιν, δέον νὰ λύηται ἀποφατικῶς καὶ ἐν γένει ὁ φιρολογητικὸς νόμος δέον νὰ ἐρμηνεύηται καὶ νὰ ἔφαρμοζηται κατὰ τοιοῦτον τρόπον, ὥστε νὰ τιρηται ἡ ἀρχὴ τῆς ἰσότητος πάντων τῶν πολιτῶν ἐν τῇ συμμετοχῇ εἰς τὰ βάρη τοῦ Κράτους.

<sup>1</sup> Van Wetter, Pandectes, § 55, σημ. 20.

<sup>2</sup> Oronzo Quarta, σελ. 63

<sup>3</sup> Οἰκονομίδου Στοιχεῖα Α' § 9, σημ. 15. Regelsberger § 38 V.

**§ 15. Ἐρμηνευτικοὶ φορολογικοὶ νόμοι.**

Εἰς πολλοὺς τῶν φορολογικῶν νόμων ἀπαντῶσι διατάξεις περὶ τῆς ἀληθίους ἐννοίας προγενεστέρων νόμων. Αἱ οὕτω τεθειμέναι διατάξεις ἀποτελοῦσιν ἐρμηνευτικὸν νόμον, σκοπὸν δὲ ἔχουσι νὰ ἐρμηνεύσωσιν ἀσαφὲς κείμενον τοῦ νόμου καὶ νὰ δώσωσιν εἰς νομοθετικὸν κανόνα ἐννοιαν καθωρισμένην καὶ ἀναμφίβολον, ἐνίστε δὲ καὶ νὰ κυρώσωσιν<sup>1</sup> διοικητικὰς ἀποφάσεις ἢ πράξεις, ἐκδοθείσας ὑπὸ τὸ πνεῦμα τοῦ ἐρμηνευομένου νόμου. Συμβαίνει δὲ ἐνίστε, ὑπὸ τύπου ἐρμηνευτικοῦ νόμου, νὰ τίθενται νέοι κανόνες δικαίου, μὴ ἐνυπάρχοντες ἐν τῷ ἐρμηνευομένῳ νόμῳ<sup>2</sup> καὶ τότε πρόκειται περὶ νέου νόμου, παράγοντος τὰ ἐν αὐτῷ προβλεπόμενα ἀναδρομικὰ ἀποτελέσματα<sup>3</sup>.

Κατὰ δὲ τὴν διάταξιν τῆς Νεαρᾶς 143, ὁ ἐρμηνευόμενος νόμος λογίζεται ὡς ἀρχῆθεν δημοσιευθεὶς μετὰ τῆς ἐννοίας, ἣν δίδωσιν αὐτῷ ὁ ἐρμηνευόμενος νόμος, ὅστις οὕτως ἀποτελεῖ μέρος ἀδιάσπαστον τοῦ ἐρμηνευομένου καὶ συνεπῶς ἐφαρμόζεται καὶ ἐπὶ τῶν πρὸ τῆς δημοσιεύσεώς του παραχθεισῶν σχέσεων, ἕφ<sup>°</sup> ὅν καὶ ὁ ἐρμηνευθεὶς νόμος ἐφαρμόζεται, καὶ αὐτῶν ἔτι τῶν μὴ ἀμετακλήτως, εἰ καὶ τελεσιδίκως, δεδικασμένων<sup>4</sup>. Ὁ ἐρμηνευτικὸς νόμος κατὰ τὴν ὑπ’ ἀριθ. 166 τοῦ 1927 ἀπόφασιν τοῦ Ἀρείου Πάγου, ἔχει μὲν ἀναδρομικὴν ἴσχυν, διότι ὁ δι’ αὐτοῦ ἐρμηνευόμενος θεωρεῖται ὡς ἔχων ἀπὸ τῆς δημοσιεύσεώς του τὴν ἐννοιαν, ἣν τῷ ἀποδίδει ὑποχρεωτικὸς ἔκεινος, λογίζονται δὲ ἀμφότεραι οἷονεις σύγχρονοι, διόπερ ἐφαρμογὴν ἔχει καὶ ὅταν ἔξεδόθῃ μετὰ τὴν τελεσισιδικίαν, καὶ ὑπάρχει ἐκκρεμῆς δίκη ἐνώπιον τοῦ Ἀρείου Πάγου, ἀλλὰ δὲν δύναται οὕτος νὰ χρησιμεύσῃ, εἰμὴ διὰ τὴν ἐννοιαν μόνον τῆς δι’ αὐτοῦ ἐρμηνευθείσης διατάξεως καὶ ἐφαρμόζεται ὡς πρὸς τὰ θέματα τὰ εἰς ταύτην ὑποκείμενα<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Οὕτως ἔχει τὸ ἄρθρ. 4 τοῦ 3 κεφαλαίου τοῦ ψηφίσματος τῆς Βουλῆς τοῦ δημοσιευθέντος τῇ 3 Ιουνίου 1927 περὶ προσωρινῆς ἴσχύος οἰκονομικῶν τινων μέτρων κλπ.

<sup>2</sup> Κατὰ τὸν Καθηγητὴν Duguit: «Είναι ἐναργές, δτι δὲν πρέπει ὁ νομοθέτης, ὑπὸ χρῶμα τοῦ ἐρμηνευτικοῦ νόμου νὰ ἐκδίδῃ νέας διατάξεις».

<sup>3</sup> Gaston Jéze σελ. 170 ἐπ.

<sup>4</sup> ΑΠ 255 τοῦ 1925 ἐν Θέμιδι ΛΣΤ' σελ. 51.

<sup>5</sup> Θέμις, ΛΖ' σελ. 562.

### § 16. Ἀναδρομικὸς νόμος

Ἐνίστε ὅμως διὰ τοῦ νόμου δίδοται ἵσχυς ἀναδρομικὴ εἰς τὰς διατάξεις αὐτοῦ, οἷον διὰ τῆς φράσεως «ἡ ἵσχυς τοῦ παρόντος νόμου ἀνατρέχει» εἰς χρόνον προγενέστερον τῆς δημοσιεύσεώς του. Ὁ νόμος οὗτος δὲν εἶναι ἔρμηνευτικός, ἀλλ' ἀναδρομικός, ἐφαρμόζεται δὲ καὶ ἐπὶ τῶν πρὸ τῆς δημοσιεύσεώς του παραχθεισῶν σχέσεων, καθ' ἄπερ καὶ ὁ ἔρμηνευτικὸς νόμος. Οὕτω τὸ Ν.Δ. τῆς 28 Ἀπριλίου 1926 περὶ τροποποιήσεως τοῦ νόμου 1640 κλπ. (ἄρθρ. 1) κατήργησε τὸ ἄρθρ. 26 τοῦ νόμου 3338, ἀφ' ἧς ἵσχυε, διατάξαν καὶ τὴν ἐπιστροφὴν τοῦ καταβλημέντος δυνάμει αὐτοῦ φόρον.

Διάφορος εἶναι ἡ περίπτωσις, καθ' ἣν ὁ νόμος ἐπιβάλλει φόρον διὰ περίοδον χρόνου παρελθοῦσαν, ὡς ἐγένετο διὰ τοῦ νόμου 1043 τῆς 6 Νοεμβρίου 1917, ὅστις ἐπέβαλε τὸν φόρον ἐπὶ τῶν ἐκτάκτων κερδῶν τῶν πραγματοποιηθέντων, διαρκοῦντος τοῦ πολέμου κατὰ τὰ ἔτη 1915 καὶ 1916 καὶ ἐφεξῆς. Ἐπίστης ὁ νόμος 2965 τοῦ 1922 ἐπέβαλε πρόσθετον φόρον ἐπὶ τῶν καθαρῶν κερδῶν τῶν πάσης φύσεως ἀνωνύμων ἐταιριῶν ἀπὸ τοῦ διαχειριστικοῦ ἔτους αὐτῶν 1921 καὶ ἐφεξῆς. Διὰ δὲ τοῦ ἄρθρ. 5 τοῦ ψηφίσματος τῆς Βουλῆς, τοῦ δημοσιευθέντος τῇ 3 Ἰουνίου 1927 περὶ προσωρινῆς ἵσχυος οἰκονομικῶν τινῶν μέτρων, καὶ ἔκδομέντος κατ' ἔξαρτεσιν τῆς ἐν ἀρθρῷ 49 τοῦ Συντάγματος τεθειμένης ἀρχῆς, ὅτι οὐδεὶς φόρος ἐπιβάλλεται, οὐδὲ ἐσπράττεται ἀνευ νόμου, ὡς φέρεται ἐν τῷ προϊμίῳ τοῦ ψηφίσματος τούτου, ὡρίσθη ὅτι ἡ δι' αὐτῆς ἐπιβληθεῖσα αὐξησις κατὰ 10% τῶν ἐν αὐτῷ προβλεπομένων φόρων ἐπεκτείνεται καὶ ἐπὶ τῶν ἐσόδων τῶν ἀναγομένων εἰς τὰ πρὸ τοῦ οἰκονομικοῦ ἔτους 1927 - 28 ἔτη, τῶν εἰσπραττομένων διπλασιάς μετὰ τὴν ἵσχυν τοῦ ψηφίσματος, ὑπεβλήθη δὲ εἰς τὴν αὐξησιν 10%, καὶ ὁ συνθετικὸς φόρος ἐπὶ τῆς συνολικῆς καθαρᾶς προσόδου, αἱ περὶ τοῦ δποίου δηλώσεις τῶν φιρολογικούμένων ἔδει νὰ γίνωσι κατ' Ἀπριλίου 1927 ἐπὶ τῇ βάσει τῶν προσόδων τοῦ 1926 - 27 διὰ τὸ οἰκον. ἔτος 1927 - 28.

Διὰ δὲ τοῦ Διατάγματος τῆς 13 Ἰανουαρίου 1927, στηριχθέντος εἰς τὸ ἄρθρ. 37 παραγ. 1 ἐδ. 2 τοῦ νόμου 1640, ὡς ἐτροποποιήθη διὰ τοῦ ἄρθρ. 9 τοῦ νόμου 3338, καθαροίσθησαν νέα στοιχεῖα (π.χ. αὐτοκίνητα ἢ ἀμάξαι, ὑπηρετικὸν προσωπικὸν κλπ). ὡς τεκμήρια πρὸς σχηματισμὸν ἀποφάσεως, κατ' ἐλευθέραν κρίσιν τῶν Συμ-

βουλευτικῶν Ἐπιτροπῶν, διὰ τὸν καθορισμὸν τῆς φορολογητέας καθαρᾶς προσόδου παντὸς κατὰ νόμον ὑποχρέου εἰς τὸν συνθετικὸν φόρον, ἀδιαφόρως ἐὰν πρόκειται περὶ φόρου ἀνήκοντος εἰς παρελθόντα ἢ εἰς μέλλοντα οἰκονομικὰ ἔτη. Οὕτως ἐδόθη εἰς τὰς διατάξεις ταύτας ἀναδρομικὴ δύναμις, διότι ἐφαρμόζονται καὶ ἐπὶ φορολογουμένων διὰ τὴν ἔξεύρεσιν τῆς κατὰ τεκμήριον προσόδου αὐτῶν κατὰ προγενέστερα ἔτη.

Ο νόμος δύναται νὰ ἐπιβάλῃ φόρον ἐπὶ τῇ βάσει πράξεων, γεγονότων, εἰσοδημάτων κλπ., ἀναγομένων εἰς τὸ παρελθόν, καὶ ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως ὅρθως ἔχουσιν αἱ διατάξεις αὐται. Ἐξέρχεται δὲ τῶν δρίών τῆς διδασκαλίας ἡμῶν ἡ ἔρευνα τῆς σκοπιμότητος, τῆς κοινωνικῆς, οἰκονομικῆς καὶ πολιτικῆς, ὡς πρὸς τὴν ἐπιβολήν των<sup>1</sup>. Ἡ ἐκτίμησις τῆς σκοπιμότητος ἀνήκει εἰς τὴν κυριαρχικὴν κρίσιν τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας.

Οσον ὅμως ἀφορᾷ τὰ τελῶν, τέλη καὶ τοὺς παρεπομένους αὐτοῖς φόρους καταναλώσεως, ἐν περιπτώσει μεταβολῆς τῶν εἰσαγωγικῶν τελῶν ἰσχύει ἡ παγία διατάξις τοῦ ἄρθρ. 23 τοῦ Κώδικος τῶν νόμων περὶ τελῶν, δασμολογίου. Κατὰ τὴν ἔννοιαν αὐτῆς ἀποκλείεται ἡ ἀναδρομικὴ ἰσχὺς τῶν νέων ἡ ηὐξημένων τελῶν ἐπὶ τῶν εἰσαχθέντων εἰς τὴν ἐπικράτειαν ἐμπορευμάτων. Διότι τὰ εἴδη, τὰ προερχόμενα ἐκ τοῦ ἔξωτερικοῦ, τῆς ἐλευθέρας ζώνης, τῶν γενικῶν ἀποθηκῶν καὶ ἐν γένει ἐκ τῆς ἀποταμιεύσεως ὑποβάλλονται εἰς τὰ τέλη τὰ ἰσχύοντα κατὰ τὴν ἡμέραν τῆς πληρωμῆς, ὡς πρὸς δὲ τὰ κατὰ τὴν ἔξαγωγὴν ἡ μεταφορὰν ὑποβαλλόμενα εἰς φόρον ἡ τέλος προϊόντα λαμβάνεται ὑπὸ δύψιν ἡ ἡμέρα τῆς φορτώσεως. Ἔτεραι λεπτομερεῖς διακρίσεις ὡς πρὸς τὰ εἴδη τὰ εἰσαγόμενα διὰ ταχυδρομικῶν δεμάτων κλπ. ἀναφέρονται ἐν ἄρθρῳ 23. Κατὰ τὰς δασμολογικὰς μεταβολάς, ἐλήφθη πρόνοια ἐνίστε δι' εἰδικῆς διατάξεως περὶ μὴ ἐφαρμογῆς τῶν νέων ἡ ηὐξημένων δασμῶν ἐπὶ τῶν ἐκ τοῦ λιμένος τῆς φορτώσεως ἀποτελομένων καὶ καθ' ὅδὸν εὐρισκομένων ἐμπορευμάτων. Τοῦτο δὲ ἐγένετο πρὸς ἀποτροπὴν διαταραχῆς ἐμπορικῶν πράξεων μετὰ τοῦ ἔξωτερικοῦ συντελεσθεισῶν ὑπὸ τὴν προϋπόθεσιν τῆς ἰσχύος τῶν ὑφισταμένων τελῶν. τελῶν. Ἡ ἐφαρμογὴ τῶν νέων ἡ ηὐξημένων δασμῶν ἐπὶ τῶν ἥδη εἰσ-

<sup>1</sup> Ο Καθηγητής Gaston Jèze εἰς τὸ ἔργον του *Les Principes généraux du droit administratif* (σελ. 162-163) προγματεύεται τὸ ζήτημα διὰ μακρῶν καὶ ἀπὸ τῆς τριπλῆς ταύτης ἀπόψεως.

γμένων εἰς τὴν χώραν ἐμπορευμάτων, ὡς τοιαῦτα δὲ νοοῦνται τὰ τελέσαντα ἥδη τὸν εἰσαγωγικὸν δασμόν, ἀτινα κατὰ τὸν τελων. Κώδικα (ἄρθρ. 8 § 1) ἔξομοιοῦνται πρὸς τὰ ἐγχώρια, θὰ ἐδημιούργει ἀναστάτωσιν εἰς τὸ ἐμπόριον, εἰς τὴν βιομηχανίαν, εἰς τὴν εὐκταίαν σταθερότητα τῶν νομικῶν γεγονότων<sup>1</sup> καὶ διὰ τοῦτο κατὰ κανόνα ἀποφεύγεται.

Ἡ ἀναδρομικὴ φορολογία ἐμφανίζεται καὶ ὑπὸ ἄλλην μορφήν. Ἡ ἐπιβολὴ νέων φόρων, καθὼς καὶ ἡ αὐξῆσις τῶν ὑφισταμένων, δὲν δύναται, ἐν συνταγματικῷ κυβερνωμένῳ Κράτει, νὰ ἐπέρχηται κατὰ τρόπον ἀπρόοπτον. Ἀπαιτοῦνται μακραὶ συζητήσεις πρὸς λῆψιν ἀποφάσεων, ἵνα δοθῇ καιρὸς εἰς τοὺς ἐνδιαφερομένους νὰ παρασκευασθῶσι διὰ τὰς νέας ὑποχρεώσεις των. Ὅταν πρόκειται νὰ ἐπιβληθῇ ἔμμεσος φορολογία ἐπὶ τῆς καταναλώσεως, ἐνδέχεται νὰ ἐπωφεληθῶσι τοῦ μεσολαβοῦντος μεταξὺ τῆς δημοσιεύσεως τοῦ νόμου καὶ τῆς ἐνάρξεως τῆς ἐφαρμογῆς του χρόνου οἱ ἐνδιαφερόμενοι, ὅπως προμηθευθῶσιν εἰδὴ πρὸ τῆς ὑποβολῆς των εἰς τὴν φορολογίαν καὶ δημιουργήσωσιν ἀποθέματα, ἀποφεύγοντες οὕτω τὸ νέον φορολογικὸν βάρος αὐτῶν. Διὰ τοῦ τρόπου τούτου, τὰ μὲν ἀποτελέσματα τοῦ φόρου ἐπὶ ἴκανὸν χρονικὸν διάστημα δυνατὸν οὖσιωδῶς νὰ μειωθῶσι, ἐνῷ ἡ βιομηχανία καὶ τὸ ἐμπόριον τῶν δύμοιδῶν ἐμπορευμάτων ὑφιστανται αἰσθητὴν ἀνωμαλίαν, διότι τὴν ἔντονον παραγωγὴν πρὸς ἀθρόαν προμήθειαν τῶν εἰδῶν τούτων διαδέχεται περίοδος στασιμότητος. Ἄλλα καὶ αὐτῶν ἀκόμη τῶν κανονικῶν ἀποθεμάτων ἡ ὑπαρξία, καθ' ἣν στιγμὴν ἀρχεται ἡ ἰσχὺς τοῦ νόμου, καθιστᾶ τὴν φορολογίαν ἄνισον καὶ μειώνει τὴν ἀπόδοσιν τοῦ φόρου.

Πρὸς ἀποτροπὴν τῶν ἀποτελεσμάτων τούτων ἐκ πάσης νέας ἔμμεσου φορολογίας, λαμβάνεται συνήθως πρόνοια, διὰ τῆς λεγομένης ἀναδρομικῆς φορολογίας, δηλονότι δι' ἀναγραφῆς ἐν τῷ φορολογικῷ νόμῳ εἰδικῆς διατάξεως, καθ' ἣν ἡ νέα φορολογία, ἢ τὸ ποσοστὸν τῆς προσαυξήσεως τῆς ὑφισταμένης φορολογίας, ἐπιβάλλεται καὶ εἰς τὰ ὑπάρχοντα ἐμπορικὰ ἀποθέματα τῶν φορολογουμένων εἰδῶν. Ἄλλα κατ' ἀνάγκην ἔξαιροῦνται τοῦ μέτρου τούτου τὰ μικρὰ ἀποθέματα, οἷον τὰ εὑρισκόμενα εἰς χεῖρας καταναλωτῶν εἰς μικρὰς ποσότητας πρὸς χρῆσίν των, καὶ ἐκ πρακτικῶν λόγων, διότι ἡ ἔξακριβωσις αὐτῶν θὰ ἥτο δυσχερεστάτη.

Ἡ ἀναδρομικὴ φορολογία ἐφηρμόσθη τὸ πρῶτον ἐν Ἑλλάδι

<sup>1</sup> Τέτε αὐτόθι σελ. 161.

διὰ τοῦ Β. Δ. τῆς 19 Ἀπριλίου 1898 ἐπὶ τῶν εἰς τὴν Θεσσαλίαν εἰσαχθέντων ἐμπορευμάτων κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς ὑπὸ τοῦ Τουρκικοῦ στρατοῦ καταλήψεως αὐτῆς καὶ τὸ Δ. τοῦτο ἐκυρώθη διὰ τοῦ νόμου, ΒΦΟΕ' τῆς 5 Ἰουνίου 1899<sup>1</sup>. Διὰ μεταγενεστέρων δὲ νόμων ἡ ἀναδρομικὴ φορολογία ἐφηρμόσθη κατὰ διαφόρους ἐποχὰς ἐπὶ ἀποθεμάτων οἰνοπνεύματος καὶ κυτίων καπνοῦ ἢ σιγαρέττων, ἐπὶ τῇ αὐξήσει τοῦ βαρύνοντος αὐτὰ φόρου καταναλώσεως<sup>2</sup>. Ἄλλὰ τὸ αὐτὸ μέτρον δὲν ἐτηρήθη καὶ ἐπὶ ἐμπορικῶν ἀποθεμάτων εἰδῶν εἰσαχθέντων ἐκ τοῦ ἔξωτερικοῦ, κατὰ τὴν αὐξήσιν τῶν τελῶν, τελῶν, ἔνεκα πρακτικῶν δυσχερειῶν καὶ ἀναστατώσεως τοῦ ἐμπορίου, ὡν ἥθελε γίνει πρόξενος ἢ ἐφαρμογὴ τοῦ μέτρου.

Ἐν τῇ ἀναδρομικῇ φορολογίᾳ ἡ διποινεργὸς δύναμις ἔγκειται ἐν τῇ εἰδικῇ διατάξει, δι' ἣς, κατ' ἔξαίρεσιν τοῦ γενικοῦ κανόνος τοῦ νόμου περὶ τῆς ἐπιβολῆς τῆς φορολογίας κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν ἢ παραγωγὴν ἢ διάθεσιν τῶν εἰδῶν, ἐπιβάλλεται αὕτη ἐπὶ τῶν κατεχομένων ὑπὸ τοῦ ἐμπόρου ἢ τοῦ καταναλωτοῦ. Τὸ γεγονός, διτι προηγουμένως κατεβλήθη ὁ ἀνήκων φόρος, συμφώνως πρὸς τὸν νόμον, δὲν ἀπαλλάσσει τοὺς κατόχους τῶν εἰδῶν τούτων τῆς νέας φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, διότι τὸ νομικὸν ἀποτέλεσμα τῆς γενομένης καταβολῆς ἔξεμηδενίσθη διὰ τοῦ νόμου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Ε'.

### ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΥ ΕΝ ΓΕΝΕΙ

#### § 17. Ὁρισμὸς καὶ ἔννοια τοῦ φόρου.

Φόρος<sup>3</sup> ὑπὸ νομικὴν ἔποψιν, εἶναι ἡ ὑπὲρ τοῦ Κράτους καὶ ἄλλων νομικῶν προσώπων ἐπιβαλλομένη δυνάμει νόμου εἰς φυσικὰ ἢ νομικὰ πρόσωπα καταβολή<sup>4</sup>.

Ἡ ὑποχρέωσις τῆς καταβολῆς τοῦ φόρου βασίζεται ἀποκλειστι-

<sup>1</sup> Κοφινᾶ, Ἐρμηνεία τῆς Τελων. νομοθεσίας σελ. 368.

<sup>2</sup> Π. χ. τὸ ἄρθρον 14 § 1 τοῦ νόμου 97 περὶ φορολογίας τοῦ οἰνοπνεύματος.

<sup>3</sup> Ἡ λέξις φόρος προέρχεται ἐκ τῆς λατινικῆς Forum καὶ οὗτως ἐπεκράτησεν ἐν τῇ καθομιλουμένῃ. Ἀνδρεάδου σελ. 598.

<sup>4</sup> Ἐκ τῶν διαφόρων δρισμῶν τῶν διδομένων ὑπὸ πολλῶν συγγραφέων σημειοῦμεν τὸν ὑπὸ τοῦ Otto Mayer (II σελ. 191) ὅτι «φόρος εἶναι καταβολὴ εἰς χρῆμα ἐπιβεβλημένη εἰς ἴδιώτας δυνάμει σταθεροῦ κανόνος».

κῶς ἐπὶ τῆς ἀρχῆς τῆς ἐξ ἵσοι νόποβολῆς εἰς τὴν κυρίαρχον θέλησιν τῆς ὅλης Κοινωνίας πάντων ἐκείνων, οἵτινες ἀνήκουσιν εἰς αὐτὴν πρὸς τὸν σκοπὸν τῆς πραγματοποιήσεως τῆς εὐημερίας τῆς Κοινωνίας διὰ μέσου τῶν συνηνωμένων δυνάμεων πάντων τῶν μελῶν τῆς<sup>1</sup>.

Ο φόρος εἶναι θεσμὸς ἀπαραίτητος διὰ τὴν ὑπαρξίαν τοῦ Κράτους καὶ καταβάλλεται εἰς τὸ Κράτος, ὡς ἐπιπροσωποῦν τὸ κοινωνικὸν σύνολον. Ό λαὸς ὅλοκληρος, διὰ τῆς ἐθνικῆς ἀντιπροσωπείας, ἀποφασίζει περὶ ἐπιβολῆς τῶν φόρων καὶ ἡ διοίκησις καὶ ἡ διαχείρισις αὐτῶν γίνεται διὰ κρατικῶν ὀργάνων, τὰ διοῖτα εἶναι ὑπηρέται καὶ μάλιστα ὑπηρέται ὑπεύθυνοι τοῦ κοινωνικοῦ συνόλου, τοῦ Κράτους. Άφοῦ δὲ πάντες καλοῦνται ἀναλόγως τῶν δυνάμεων των νὰ φέρωσι τὰ φορολογικὰ βάρη, ταῦτα λαμβάνουσι τὸν χαρακτῆρα θεσμοῦ κοινωνικῆς οἰκονομίας. Πάντες συνεισφέρουσι πρὸς κοινὸν ὅφελος.

Ἡ νομοθετικὴ ἔξουσία, ἐν τῇ ἀσκήσει τοῦ δικαιώματος αὐτῆς πρὸς ἐπιβολὴν φόρων, δὲν δεσμεύεται ὑπὸ νομικῶν κανόνων, ἔκτὸς μόνον τῶν ὑπὸ τοῦ Συντάγματος καθιερωμένων (π. χ. ἀρθρ. 19 τοῦ Συντάγματος), ἐξ ἀπόψεως ἔκτάσεως καὶ φύσεως τῶν ἐπιβαλλομένων εἰς τὰ πρόσωπα φυσικὰ καὶ νομικὰ ὑποχρεώσεων. Δεσμεύεται δῆμος ὑπὸ τοῦ ἡθικοῦ νόμου καὶ ὑπὸ τοῦ γενικοῦ συμφέροντος τοῦ Λαοῦ.

Ο φόρος ἐπιβάλλεται, κατὰ γενικὸν κανόνα, εἰς χρῆμα πρὸς δημιουργίαν δημοσίων ἐσόδων καὶ χάριν τῶν ἀναγκῶν τοῦ Κράτους. Κατ' ἔξαρτεσιν δέ, ἐπιβάλλεται ἐνίοτε ἡ καταβολὴ τοῦ φόρου εἰς εἶδος, π. χ. κατὰ τὸν νόμον 1238 τοῦ 1918 ἀρθρ. 16 ἐπὶ τῆς φορολογίας τοῦ ἑλαίου ἡ καὶ εἰς ἐργασίαν, οἷον τὴν στρατιωτικὴν ὑπηρεσίαν καὶ τὴν πρὸς δόποιν προσωπικὴν ἐργασίαν.

Κύριον χαρακτηριστικὸν τοῦ φόρου εἶναι, ὅτι ἐπιβάλλεται ὑπὸ τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας καὶ ἀποτελεῖ ἐνοχὴν ἡ ὑποχρέωσιν δημοσίου δικαίου. Προσαπαιτεῖται, καὶ εἶναι οὖσιῶδες, νὰ ἐπιβάλληται ὁ φόρος ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ γενικοῦ καὶ σταθεροῦ κανόνος, δηλ. νὰ προσδιορίζηται ἀπρόσωπος μέν, ἀλλὰ συμφώνως πρὸς γεγονότα ἐκ τῶν προτέρων καθωρισμένα καὶ ἐμφανίζοντα ποιάν τινα σταθερότητα. Ό νόμος δημιουργεῖ, ὑπὲρ τοῦ δημοσίου ἡ ὑπὲρ νομικοῦ προσώπου δημοσίου δικαίου, τὸ δικαίωμα τῆς ἐπιβολῆς τοῦ φόρου,

χωρὶς νὰ καθορίζῃ πάντοτε ὠρισμένα πρόσωπα, τὰ δποῖα βαρύνονται διὰ τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως.

‘Η ἔννοια τοῦ σταθεροῦ κανόνος ἔγκειται, κατὰ γενικὸν κανόνα, εἰς τὴν κατὰ χρονικὴν περίοδον καθωρισμένην, ἐξακολουθητικὴν καταβολὴν τοῦ φόρου, καὶ τότε ὁ φόρος εἰσπράττεται διὰ διαδοχικῶν κατὰ περίοδον καταβολῶν, ὥν τὸ σύνολον ἀποτελεῖ τὸν φόρον. ’Αλλ’ ἐπίσης ἡ ἔννοια τοῦ σταθεροῦ κανόνος περιλαμβάνει καὶ τὴν ὑποχρέωσιν τῆς πληρωμῆς τοῦ φόρου ἕκαστοτε, ἐπὶ τῇ εὐκαιρίᾳ γεγονότος ἢ πρᾶξεως, δπότε ὁ φόρος καταβάλλεται ἐξ ὀλοκλήρου καὶ διὰ μιᾶς, π. χ. ἐπὶ εἰσαγωγῆς εἰδῶν ἐκ τοῦ ἔξωτεροῦ διὰ πληρωμῆς τελῶν, ἐπὶ συντάξεως ἐγγράφου διὰ χρήσεως χαρτοσήμου αλπ.

‘Η ἔννοια τοῦ φόρου δὲν σημαίνει μόνον τὴν χρηματικὴν καταβολὴν ἐν τῇ συγκαρεμένῃ ἀτομικῇ περίπτωσει ὑποχρεώσεως. ’Ενέχει προσέτι τὴν ἔννοιαν ὀλοκλήρου τοῦ νομικοῦ θεσμοῦ, δυνάμει τοῦ δποίου, καθ’ ἣν περίπτωσιν συντρέχουσιν οἱ νόμιμοι δροὶ, γεννῶνται αἱ εἰδικαὶ καὶ συγκεκριμέναι ἀτομικαὶ ὑποχρεώσεις. Οὕτω λέγοντες «ὁ φόρος τοῦ οἰνοπνεύματος», νοοῦμεν ὀλόκληρον τὸν θεσμόν.

‘Εὰν εἰς ἀτομικὴν περίπτωσιν, δι’ εἰδικοῦ νόμου, ἢ νομοθετικῆς ἔξουσιοδοτήσεως πρὸς τὴν Κυβέρνησιν, ἐπιβάλληται, ὡς φόρος, μεμονωμένη ἀτομικὴ καταβολή, εἰναι ἀσυμβίβαστος πρὸς τὴν ἀρχὴν τοῦ ἀρχ. δ τοῦ Συντάγματος, δι’ ἣς καθιεροῦται ἡ ἴσστης καὶ ἡ ἀναλόγως τῶν δυνάμεων τῶν πολιτῶν φορολογία αὐτῶν. ’Ἐφ’ ὅσον ἡ ἀρχὴ αὐτῇ δὲν τηρῆται, τότε δὲν ἀλλοιοῦται μὲν ἡ νομικὴ ἔννοια τοῦ φόρου, ἀλλ’ οὗτος ἀποβαίνει ἄδικος.

‘Ἐν τῇ ἀπλουστέρᾳ του θεωρίᾳ ὁ φόρος εἶναι ποσοστὸν τῆς ἰδιωτικῆς περιουσίας, ὁφειλόμενον εἰς τὸ Κράτος, ἵνα χρησιμεύσῃ διὰ τὰς δημοσίας δαπάνας, τὰς ἀναγκαίας πρὸς τήρησιν τῆς δημοσίας τάξεως καὶ ἐξασφάλισιν τῆς εὐημερίας τοῦ Λαοῦ. ’Αλλ’ ἐν τῇ νεωτέρᾳ του ἔξελιξει ὁ φόρος χρησιμεύει προσέτι ὡς μέσον ρυθμίσεως τῆς διανομῆς τοῦ πλούτου.

‘Ανήκει εἰς τὴν διδασκαλίαν τῆς δημοσίας οἰκονομίας ἡ ἀνάπτυξις τῶν κανόνων, οἵτινες δέον νὰ χρησιμεύωσιν ὡς βάσις τοῦ φόρου, ἵνα οὗτος ἢ δίκαιος καὶ πληροῖ τὸν σκοπόν του, νὰ προσπορίζῃ εἰς τὸ Κράτος ἔσοδον.

‘Ιδιαίτερον χαρακτηριστικὸν τοῦ φόρου εἶναι, δτι οὗτος καταβάλλεται ἀνευ ἀνταλλάγματος. ’Η ὑποχρέωσις τῆς καταβολῆς τοῦ φόρου

δὲν ἐπάγεται οὐδεμίαν εἰδικὴν ἀντιπαροχὴν τῆς Πολιτείας. Ἐκαστος τῶν εἰς φόρον ὑποχρέων καταβάλλει τοὺς φόρους του, χωρὶς νὰ γνωρίζῃ, πῶς θὰ χρησιμοποιηθοῦν, δπως ἔκαστος δέχεται τὰς ὑπηρεσίας τῆς Πολιτείας, χωρὶς νὰ γνωρίζῃ, διὰ κατέβαλε δι' αὐτὰς τὰς δαπάνας.

Βεβαίως δὲν δύναται τις ν<sup>ο</sup> ἀρνηθῆ, διὰ τοὺς ὑφίσταται, ἢ τοὺλάχιστον πρέπει νὰ ὑφίσταται, ἀντιστοιχία τις μεταξὺ τῶν ὑπηρεσιῶν τῆς Πολιτείας καὶ τοῦ καταβαλλομένου φόρου. Τὰ ὑποκείμενα ὅμως τῆς σχέσεως ταύτης εἶναι, οὐχὶ τὰ καθ' ἔκαστα φορολογούμενα ἄτομα, ἀλλὰ τὸ κοινωνικὸν σύνολον καὶ ἡ ἀντιστοιχία αὗτη δέον ν<sup>ο</sup> ἀναζητήται ἔξι ἀπόψεως τοῦ κοινωνικοῦ συνόλου.

Οσάκις ἡ καταβολὴ γίνεται ἐπὶ ἀντιπαροχῇ εἰδούς ἢ ὑπηρεσίας ἐκ μέρους τοῦ Κράτους, ἢ ὑποχρέωσις τῆς καταβολῆς ἀπορρέει ἐκ τῆς ἀντιπαροχῆς καὶ δὲν ἀποτελεῖ πάντοτε φόρον. Ἀλλ' ἡ πώλησις εἰδῶν μονοπωλίου (πυρείων, παιγνιοχάρτων κλπ.), εἰς τιμὰς ὑπερβαίνουσας τὴν πραγματικήν, ἐμμέσως ἐνέχει φορολογίαν καὶ τὸ ὑπερβάλλον τῆς ἀξίας τῶν πωλουμένων εἰδῶν ἢ τῶν παρεχομένων ὑπηρεσιῶν ἀποτελεῖ φόρον.

Κατ' ἀρχήν, πᾶν φυσικὸν ἢ νομικὸν πρόσωπον ὑπόκειται εἰς τὴν φορολογίαν. «Οὐδεμία ἔξαίρεσις ἐπιτρέπεται καὶ ὑπὲρ οὐδενὸς φυσικοῦ ἢ νομικοῦ προσώπου ἀναγνωρίζεται, ἀν μὴ ορητῶς ἀνεγράφη ἐν τῷ νόμῳ τούτῳ», δοῖται τὸ ἀρθρ. 4 τοῦ νόμου 1640, τοῦτο δὲ ἀπορρέει ἐκ τῆς ἀρχῆς ταύτης. Τὸ Κράτος, ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τοῦ Δημοσίου, διὰ τὰς περιουσιακάς του, σχέσεις, θεωρεῖται ὡς ἴδιωτης. Τὸ Κράτος φορολογεῖ ἕαυτὸς δημόσιον, ἐφ' ὅσον διὰ ορητῆς διατάξεως τοῦ νόμου δὲν ἀπαλλάσσεται τῆς φορολογίας. Οὕτως, ἐν ἀρθρῷ 9 τοῦ νόμου 1640 ὠφισταὶ, διὰ τὰ ἀκίνητα τοῦ Δημοσίου ἀπαλλάσσονται τῆς ἐπὶ τῶν οἰκοδομῶν φορολογίας τῶν καθαρῶν προσόδων καὶ ἡ αὐτὴ διάταξις ἐπαναλαμβάνεται ἐν ἀρθρῷ 12 περὶ εἰσοδημάτων ἐκ γαιῶν. Ἀλλαι διατάξεις προβλέπουσι περὶ ἀπαλλαγῆς τοῦ Δημοσίου ἐκ φόρων ἢ τελῶν, οἷαι αἱ ἐν ἀρθροις 35 καὶ 37 τοῦ Κώδικος τοῦ χαρτοσήμου, ἐν ἀρθρῷ 36, Ιβ' τοῦ Κώδικος τοῦ τελων. δασμολογίου κλπ. Ἐν τούτοις, ἡ νομολογία πολλάκις ὠρμήθη ἐκ τῆς ἐσφαλμένης ἀρχῆς, διὰ τὸ Δημόσιον δὲν φορολογεῖ ἕαυτό. Οὕτω τὸ Ἐφετεῖον Ἀθηνῶν διὰ τῆς ὑπὸ ἀριθ. 1043 τοῦ 1926<sup>1</sup> ἀποφάσεώς του ἔχρινεν, διὰ δημοτικὸς φόρος σφαζομένων

<sup>1</sup> Θέμις Λ' σελ. 474.

ζώων δὲν δύναται νὰ νοηθῇ καὶ νὰ εἰσπραχθῇ ὑπὸ τοῦ ἐνοικιαστοῦ διὰ τὰ σφαζόμενα ὑπὸ τοῦ Δημοσίου.

### § 18. Νομική βάσις τῆς φορολογίας.

Λέγοντες νομική βάσις τῆς φορολογίας, νοοῦμεν τὸ σύνολον τῶν γεγονότων ἐκ τῆς ἐμφανίσεως ἢ πραγματοποίησεως τῶν δποίων ὁ νόμος ἔξαρτῃ τὴν γένεσιν τῆς πρὸς πληρωμὴν φόρου ὑποχρεώσεως. Ἡ νομική βάσις τῆς φορολογίας δέον νὰ τίθεται ὡς γενικὸς καὶ σταθερὸς κανὼν δικαίου, ὑπὸ τύπου νόμου ἐπιβάλλοντος τὴν ὑποχρέωσιν τοῦ φόρου καὶ κατὰ τρόπον τόσον αὐστηρῶς καθωρισμένον, ὥστε ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις, εἰς ἐκάστην ἀτομικὴν περίπτωσιν, ν' ἀποτελῇ τὴν ἐφαρμογὴν τοῦ κανόνος, χωρὶς νὰ συντρέχῃ ὅσον τὸ δυνατὸν οἰαδήποτε ἐλευθέρα κρίσις τῆς ὀρμοδίας ἀρχῆς. Ἐνῷ, ἀντιμέτως, ἐν τῇ ὑπὸ στενὴν ἔννοιαν διοικήσει, αὗτη ἐφαρμόζει μετὰ διακριτικῆς τινος ἔξουσίας τὴν διὰ τοῦ νόμου παρεχομένην αὐτῇ γενικὴν ἔξουσιοδότησιν διὰ πάσας ἐν γένει τὰς ἀτομικὰς πράξεις, εἰς ἃς ἀφορᾶ.

Τὸ περιεχόμενον τοῦ φορολογικοῦ νόμου δέον νὰ καθορίζῃ τὰ ἔξωτερικὰ στοιχεῖα, τὰ ἀποτελοῦντα τὴν φορολογικὴν ὑποχρέωσιν, ἥτοι α') τὸ ἀντικείμενον τῆς ὑποχρεώσεως, β') τὸ ὀφειλόμενον ποσὸν, ἥτοι τὸ ποσοστὸν τοῦ φόρου, καὶ γ') τὸν τηρητέους τύπους τῆς βεβαιώσεως καὶ τῆς εἰσπράξεως.

Συνήθως ἐν τοῖς νόμοις καθορίζονται μόνον τὰ δύο πρῶτα ἐκ τῶν τριῶν τούτων στοιχείων, ἀνατίθεται δὲ εἰς τὴν ἐκτελεστικὴν ἔξουσίαν, κατὰ κανόνα διὰ διατάγματος, σπανιώτερον δὲ καὶ δι' ἀπλῆς ὑπουργικῆς διαταγῆς, ὁ καθορισμὸς τῶν τῆς βεβαιώσεως καὶ εἰσπράξεως λεπτομερειῶν. Κατ' ἔξαιρεσιν δὲ τοῦ ἀνωτέρω κανόνος, συμβαίνει ἐνίστε οἱ εἰς φόρους ἀφορῶντες νόμοι νὰ εἶναι ἀτελεῖς, ἥ μεταβλητοί, ὅπότε ἡ συμπλήρωσις τοῦ ἀτελοῦς στοιχείου γίνεται διὰ ορητῆς ἐντολῆς ὑπὸ τοῦ νόμου διδομένης διὰ διατάγματος ἥ διοικητικῆς πράξεως. Τοῦτο συμβαίνει εἰς τινας τῶν κατὰ περιόδους ἐπιβαλλομένων φόρων. Οὕτω παρέχεται διὰ τοῦ νόμου ἔξουσιοδότησις, ὅπως τὸ ποσοστὸν τοῦ φόρου ὀρίζηται διὰ διατάγματος, ἐπὶ τοῦ προσθέτου φόρου τοῦ οἰνοπνεύματος, τοῦ ὄφιζομένου ἐκάστοτε διὰ διατάγματος κατὰ τὸ ἀρθρ. 12 τοῦ νόμου 971, ὡς ἔχει τροποποιηθῆ διὰ νεωτέρων νόμων. Ἐπίσης συμβαίνει νὰ ὀρίζηται ἀτελῶς τὸ ποσοστὸν τοῦ φόρου, π. χ. εἰς τὸν νόμον περὶ φορολογίας τοῦ οἴνου, κατ' ἀρθρ. 1 τοῦ Ν. Δ. τῆς 22 Δεκεμβρίου 1923 ὠρισται, ὅτι

ὅ φόρος ὁρίζεται εἰς 50 % ἐπὶ τῆς μέσης ἀγοραίας ἀξίας χονδρικῆς πωλήσεως, μὴ δυνάμενος νὰ εἴναι κατώτερος τῶν πέντε λεπτῶν κατ' ὅκαν. Ἡ ἀξία δὲ αὐτῇ προσδιορίζεται κατ' ἔτος παρ' ἐπιτροπῶν καθορίζομένων ὑπὸ τοῦ νόμου. Ἀνάλογος διάταξις προσδιορισμοῦ κατ' ἔτος τῆς μέσης ἀγοραίας τιμῆς, ἐφ' ἣς λογίζεται τὸ σταθερὸν ποσοστὸν τοῦ φόρου τοῦ ἑλαίου, εὑρηται εἰς τὸν νόμον 1238 τοῦ 1918, ἀριθμ. 16, καθὼς ἐπίσης καὶ εἰς ἄλλους νόμους, ἀφορῶντας τὴν φορολογίαν ἐγχωρίων προϊόντων.

Ο "Ἀρειος Πάγος, διὰ τῆς ὑπὸ ἀριθ. 84 τοῦ 1915 ἀποφάσεως του, ἐδέχθη, ὅτι, κατὰ τὴν ἐπικρατεστέραν παρ' ἡμῖν γνώμην, ὁ νόμος δύναται νὰ ἐπιτρέψῃ πλήρη ἔξουσιοδότησιν πρὸς τὴν Κυβέρνησιν, ἵνα διὰ Διατάγματος, οὐ μόνον καθορίσῃ τὸν τρόπον τῆς βεβαιώσεως καὶ τῆς εἰσπράξεως, ἀλλὰ καὶ τὸ φορολογητέον ἀντικείμενον καὶ τὸ φορολογικὸν ποσοστόν. Ἐν τούτοις, κατὰ γενικὸν κανόνα, τὰ δύο πρῶτα τῶν τριῶν τούτων στοιχείων, τὸ ἀντικείμενον καὶ τὸ ποσοστὸν τοῦ φόρου, δέον ἀπαραιτήτως νὰ φέρωνται ἐν τῷ νόμῳ. Εἶναι τοῦτο συνέπεια τῆς ἀρχῆς, ὅτι οἱ φόροι ἐπιβάλλονται ὑπὸ τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας.

Ἡ δημοσιονομικὴ ἐπιστήμη ὑποδεικνύει τὰ ληπτέα μέσα, ὅπως ἡ καταβολὴ τῶν φόρων ἐπιτυγχάνηται κατὰ τρόπον οἰκονομικόν, ὅσον τὸ δυνατὸν ἀσφαλῆ, ταυτοχρόνως δὲ ἀνευ πιέσεως καὶ ἐνοχλήσεως ὑπερβολικῆς τῶν φορολογουμένων, οὕτως ὥστε τὸ σύνολον τῶν φορολογικῶν καταβολῶν των νὰ ἦν ἐν δικαίᾳ ἀναλογίᾳ πρὸς τὰς φορολογικάς των δυνάμεις. Ἐργον δὲ τοῦ φορολογικοῦ δικαίου εἶναι ν' ἀνεύρῃ τὸν ἀκριβεῖς κανόνας, ὃν ἡ ἐφαρμογή, ἐν ταῖς ἴδιαιτέραις περιπτώσεσιν, ἔξασφαλίζει τὴν πραγματοποίησιν τῶν εἰσπράξεων κατὰ τοὺς οὕτω διαγεγραμμένους δρους. Πρὸς τοῦτο δέον, πρὸ παντὸς ἀλλου, νὰ καθορισθῇ, κατὰ τρόπον ἀποκλείοντα, ὅσον τὸ δυνατόν, πᾶσαν ἀμφιβολίαν καὶ πᾶσαν ἀβεβαιότητα, κατὰ ποῖον χρονικὸν σημεῖον καὶ ἐναντίον τίνος γεννᾶται δικαίωμα εἰσπράξεως.

Τὸ χρονικὸν τοῦτο σημεῖον συνδέεται πρὸς γεγονότα, σαφέστατα ὑπὸ τοῦ νόμου χαρακτηριζόμενα καὶ δυνάμενα καθ' ὀρισμένον τρόπον νὰ βεβαιωθῶσιν, ὥστε νὰ βασίζηται ἐπ' αὐτῶν, ἀνευ οἰασδήποτε ἀβεβαιότητος, ἀφ' ἐνὸς τὸ δικαίωμα καὶ ἀφ' ἐτέρου ἡ ὑποχρέωσις τοῦ φόρου.

Τὰ γεγονότα ταῦτα, τὰ χρησιμεύοντα ὡς βάσις τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, ἀπορρέουν ἐκ τῆς οἰκονομικῆς καὶ κοινωνικῆς ζωῆς

καὶ ἔχουσι σχέσιν, ἔστω καὶ ἀπωτέραν, πρὸς τὰς φιλολογητέας οἰκονομικὰς δυνάμεις τῶν φιλολογούμενων. Ὡς τοιούτους δὲ ἐννοοῦμεν ἐνταῦθα ἐκείνους, οὓς τελικῶς βαρύνει ὁ φόρος.

Μεταξὺ τῶν γεγονότων τούτων κατατάσσονται πρωτίστως ἡ πηγὴ τῶν φιλολογητέων δυνάμεων, οἷον ἡ πρόσοδος, ἡ ἀσκησις ἐπιτηδεύματος, βιομηχανίας, βιοτεχνίας, ἐπαγγέλματος, τὸ κατεχόμενον προσοδοφόρου χινητὸν ἢ ἀκίνητον κεφάλαιον (γαῖαι, οἰκοδομαὶ κλπ.).

Αἱ πηγαὶ αὗται εἰναι, κατὰ γενικὸν κανόνα, διαφεῖς καὶ ἐπάγονται ὑποχρεώσεις ἐπίσης ἔξακολουθητικάς, οἵ δὲ βαρύνοντες αὐτὰς φόροι καθορίζονται κατὰ χρονικὰς περιόδους καὶ πληρώνονται διὰ διαδοχικῶν καταβολῶν καὶ κατὰ χρονικὰς περιόδους. Οἱ οὕτω δὲ ἐπιβαλλόμενοι φόροι ἀποτελοῦσι γενικῶς τοὺς ἀμέσους φόρους.

Ἐπίσης χρησιμεύουσι γεγονότα, τὰ δόποια ἐπάγονται μελλοντικὴν αὐξῆσιν τῶν φιλολογητέων δυνάμεων, ὡς ἡ κτῆσις κληρονομίας, κληροδοσίας, δωρεᾶς, κέρδους λαχείου, ἢ ἐπάγονται οἰκονομικὸν πλεονέκτημα διὰ νομικῶν πράξεων, ἦτοι συμβάσεων, ὡς ἡ ἀγοραπωλησία, τὸ δάνειον, ἡ προϊέξ, ἡ ἐκχώρησις, τὸ ἐνέχυρον, ἡ ὑποθήκη, ἡ ἐγγύησις, ἡ παρακαταθήκη, αἱ χρηματιστηριακαὶ πράξεις, ὑπηρεσίαι μεταφορᾶς δι᾽ ἐκδόσεως εἰσιτηρίων κλπ. Προσέτι ἡ σύνταξις ἐγγράφων σχετικῶν πρὸς τὰς πράξεις ταύτας, οἷον τιμολόγια, ἔξοφλήσις, ἐμπορικὰ βιβλία, πιστοποιητικά. Ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ, ἡ σύνταξις τῆς νομικῆς πράξεως δύναται ν' ἀποτελέσῃ καθ' ἓντην τὴν βάσιν τῆς ὑποχρεώσεως καὶ τότε ἡ ἐμφάνισις τῆς φιλολογικῆς ὑποχρεώσεως εἶναι ἡ ἀναγκαία συνέπεια τῆς κανονικῆς καὶ ἔκχυρου ἢ μετ' ἀποδεικτικῆς ἴσχύος συνάψεως τῆς συμβάσεως. Ἰδίως γεννᾶται ἡ φιλολογικὴ ὑποχρέωσις ἐπὶ τῇ ἐγγράφῳ συνάψει τῆς συμβάσεως (προικός, δωρεᾶς, κλπ.), διότι ἡ προφορικῶς συναπτομένη σύμβασις ἀπαλλάσσεται τοῦ φόρου. Ἐπὶ τῶν φόρων μεταβιβάσεως, ἡ ὑποχρέωσις ἔγκειται εἰς ἐφ' ἄπαξ ἐκάστοτε καταβελήν.

Ἐπίσης ἡ βάσις τῆς ὑποχρεώσεως δυνατὸν νὰ ἔγκειται εἰς τὸ γεγονός τῆς προσφυγῆς εἰς ἀρχήν, διοικητικήν, δικαστικήν, δι᾽ αἵτησεως ἢ ἀναφορᾶς ἢ ἀγωγῆς κλπ., καθὼς καὶ εἰς τὴν σύνταξιν ἢ ἔκδοσιν ἐπισήμων πράξεων ἢ ἀποφάσεων, ἢ εἰς τὴν κατόπιν αἰτήσεως καταχώρισιν ἐν ἐπισήμοις βιβλίοις (μεταγραφῶν κλπ.) συμβολαιογραφικῶν ἐγγράφων μεταβιβάσεως ἀκινήτων, ἀγωγῆς, ἀνακοπῆς κλπ. Εἰς τὰς περιστάσεις ταύτας, τὸ ἀποφασιστικὸν γεγονός τῆς ὑποχρεώσεως εἶναι ἡ ἐπίδοσις τοῦ ἐγγράφου εἰς τὴν ἀφήνην ἢ ἡ σύνταξις τῆς ἐπισήμου πράξεως.

Οσάκις δῆμος ἡ φορολογία συνδέεται πρὸς δαπάνας, ἵνα πλήξῃ τὰς φορολογητέας δυνάμεις ἀναλόγως τῆς ἔκδηλώσεως τῶν, κατὰ τρόπον δὴ. ἔμμεσον, τότε ἡ νομικὴ βάσις δημιουργεῖται διαφοροτρόπως. Δυνατὸν δὲ νόμος νὰ στρέψηται ἀμέσως πρὸς τὰ δαπανῶντα πρόσωπα καὶ νὰ καθορίζῃ ὡς βάσιν τῆς ὑποχρεώσεως τὸ γεγονός τῆς κατοχῆς αὐτοκινήτου, βενζινακάτου κλπ<sup>1</sup>. Κατὰ τὴν Ἑλληνικὴν φορολογικὴν νομοθεσίαν τὰ περιστατικὰ ταῦτα ἐνίστε χρησιμεύουσιν ὡς ἐνδείξεις πρὸς προσδιορισμὸν τῆς προσόδου διὰ τὴν ἀμεσον φορολογίαν, οἷον διὰ τὸν συμπληρωματικὸν συνθετικὸν φόρον. Υφίσταται δῆμος καὶ αὐτοτελῆς φορολογία ὑπὸ τύπον εἰδικοῦ καὶ προσθέτου τέλους ἐπὶ τῆς κυκλοφορίας (νόμων 2332 καὶ 3019) ποδηλάτων καὶ τῶν τούτοις ἔξομοιοιν μένων, ὡς καὶ τῶν παντὸς εἰδούς αὐτοκινήτων καὶ βενζινακάτων, ὡς καὶ ἐπιπρόσθετον τέλος ἐπὶ τῶν αὐτοκινήτων ἴδιωτικῆς χρήσεως, καθὼς ὑφίσταται καὶ αὐτοτελῆς φορολογία ἐπὶ δαπανῶν, οἷον ἡ τῆς ἐν ξενοδοχείοις κατοικίας, τῶν εἰσπράξεων κέντρων διασκεδάσεως καὶ πολυτελείας κλπ.

Κατὰ γενικὸν κανόνα, οἱ ἐπὶ τῶν δαπανῶν φόροι ἐπιβάλλονται κατὰ τρόπον ἔμμεσον καὶ διὰ μέσου τρίτου προσώπου, ὑποχρέουν εἰς τὴν πληρωμὴν τῶν, καὶ καθ' ὅν χρόνον κρίνεται ἀσφαλεστέρα ἡ ἐπίτευξις τοῦ ἐπιδιωκομένου σκοποῦ κατὰ τὸν ἀπλούστερον δυνατὸν τρόπον.

Ἐπὶ τῶν ἐκ τοῦ ἔξωτερικοῦ εἰσαγομένων εἰδῶν, ἡ ὑποχρέωσις συνδέεται πρὸς αὐτὰ τὰ εἰδη καταναλώσεως καὶ ἐπιβάλλεται κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν τῶν εἰς τὴν ἐπικράτειαν. Ὡς πρὸς δὲ τὰ ἐντὸς τῆς χώρας παραγόμενα, Ἰδίως ὑπὸ τῆς μεγάλης βιομηχανίας εἰδη καταναλώσεως, εἰς μεγάλας ποσότητας, ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις γεννᾶται κατὰ τὸν χρόνον τῆς παραγωγῆς τῶν ἢ τῆς πρὸς κατανάλωσιν πρώτης διαθέσεώς τῶν. Οὕτω συμβαίνει διὰ τοὺς φόρους καταναλώσεως καπνοῦ, οἰνοπνεύματος, ζύθου κλπ.

Ἐν τῇ τελευταίᾳ περιπτώσει, ὡς βάσις τῆς ὑποχρεώσεως ὁρίζεται ὑπὸ τοῦ νόμου, εἴτε ἐνέργεια σχετιζομένη πρὸς τὴν κατεργασίαν τοῦ εἰδούς, εἴτε ἡ στιγμή, καθ' ἣν τὸ εἶδος τεθειμένον ὑπὸ τὴν φύλαξιν, ἢ τούλαχιστον ὑπὸ τὴν ἐποπτείαν ἢ ἔλεγχον τῆς ἀρχῆς, πρόκειται νὰ εἰσαχθῇ εἰς τὴν ἐλευθέραν κυκλοφορίαν, καθὼς ἐπίσης

<sup>1</sup> Οἱ περιοριστικὸν τῶν δαπανῶν φόροι, ὡς οἱ φόροι πολυτελείας (*taxe de luxes ou impôts somptuaires*) ἀποκρούονται ὑπὸ τῆς ἐπιστήμης. "Ora Allix, Traité élém. 5 ἔκδ. σελ. 434.

ἥ στιγμή, καθ' ἣν διετέθη πρὸς πώλησιν λιανικὴν ἢ εἰσήχθη εἰς τὰ προωδισμένα διὰ τοιαύτην καταστήματα.

Ἐπομένως, ἡ γένεσις τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, διὰ τοὺς ἔμμεσους φόρους, εἶναι συνέπεια τῶν πράξεων, αἵτινες δὲν δύνανται νὰ ἐπιχειρηθῶσι, πρὶν ἡ καταβληθῇ ὁ ἀνήκων φόρος, ἢ τοὐλάχιστον ταῦτοχρόνως πρὸς τὴν καταβολήν του. Ἐὰν δὲ μὴ προηγηθῇ ἡ καταβολὴ αὐτῆς, ἐφ' ὅσον ὁ νόμος δὲν παρέχει ἀναβολὴν πληρωμῆς, ὑπάρχει φορολογικὴ παράβασις τιμωρητέα.

### § 19. Φόροι ἄμεσοι καὶ ἔμμεσοι.

Ἡ διάκρισις τῶν φόρων εἰς ἀμέσους καὶ ἔμμεσους εἶναι τόσον κοινῶς παραδεδεγμένη ὑπὸ τῆς ἐπιστήμης καὶ τῆς διοικητικῆς πρακτικῆς, ὥστε νὰ θεωρῆται θεμελιώδης.

Ἐν Γαλλίᾳ αἱ ὀδηγίαι τῆς οἰκονομικῆς διοικήσεως δίδουσι τὸν δρισμὸν τοῦ ἀμέσου καὶ τοῦ ἔμμεσου φόρου ὡς ἔξης:

«Οἱ ἄμεσοι φόροι ἐκτείνεται ἐπὶ πάσης φορολογίας, ἥτις ἐπιβάλλεται ἀμέσως ἐπὶ τοῦ προσώπου καὶ τῶν περιουσιῶν, εἰσπράττεται δυνάμει ὀνομαστικῶν καταλόγων καὶ καταβάλλεται ἀμέσως ὑπὸ τοῦ φορολογουμένου εἰς τὸν ὑπάλληλον τῆς εἰσπράξεως. Οἱ ἔμμεσοι φόροι ὀνομάζονται οὕτω, διότι, ἀντὶ νὰ ἐπιβληθῶσιν ἀμέσως καὶ ὀνομαστικῶς ἐπὶ τοῦ προσώπου, βαρύνονται γενικῶς παρασχεθεῖσας ὑπηρεσίας καὶ ὡς ἐκ τούτου ἔμμεσως μόνον πληρώνονται παρ' ἐκείνου, ὅστις θέλει νὰ καταναλώσῃ τὸ πρᾶγμα ἢ νὰ χρησιμοποιήσῃ τὴν ὑπὸ τοῦ φόρου πληττομένην ὑπηρεσίαν».

Ο δρισμὸς οὗτος δρθῶς ἐπεκρίθη, ὅχι μόνον διότι ἐν αὐτῷ ἀνακριθῶς φέρεται, ὅτι οἱ ἔμμεσοι φόροι βασίζονται γενικῶς ἐπὶ παραχθεισῶν ὑπηρεσιῶν, ἀλλὰ καὶ διότι, ὡς πρὸς τοὺς ἀμέσους φόρους, συνδυάζει δύο διακριτικὰ στοιχεῖα οὐσιωδῶς ἀνόμοια, δηλονότι τὸ καθαρῶς διοικητικῆς φύσεως τῆς συντάξεως ἢ μὴ ὀνομαστικῶν καταλόγων καὶ τὸ μεταβιβαστικόν, ἢ μή, τοῦ φόρου, ὅπερ ἀποτελεῖ καθαρῶς οἰκονομικὸν φανόμενον. Ἀμφότερα τὰ στοιχεῖα ταῦτα δὲν προσαρμόζονται πάντοτε, διότι ὑπάρχουσιν ἄμεσοι φόροι, βεβαιούμενοι δι' ὀνομαστικῶν καταλόγων, οἵτινες ἐπάγονται μεταβιβαστικὸν ἀποτέλεσμα, π.χ. τὸ τέλος ἐπιτηδεύματος εἶναι ἄμεσος φόρος, βεβαιούμενος δι' ὀνομαστικῶν καταλόγων, ἀλλ' ὁ πληρώνων ἐπιφρίπτει τὸ τέλος ἐπὶ τῆς τιμῆς τῶν παρ' αὐτοῦ πωλουμένων εἰδῶν, καθὼς ὑπάρχουν ἄλλοι φόροι, οἵτινες δὲν βεβαιοῦνται δι' ὀνομαστικῶν καταλόγων, καὶ ἀποκλείουσι πᾶσαν δυνατότητα μεταβιβάσεώς των

ἀπὸ τοῦ καταβάλλοντος αὐτούς, ὅστις δριστικῶς φέρει τὸ φορτίον των, οἶον δὲ κατὰ τὸ ἀρθρό. 14 τοῦ νόμου 1640 φόρος τῶν μερισμάτων.

὾ορθότερος φαίνεται δὲ δρισμός, ὅτι ἀμεσοὶ φόροι εἰναι οἱ σκοποῦντες κατὰ τὸ μᾶλλον ἢ ἡ τιτον μόνιμὸν τινα καὶ διαρκῆ κατάστασιν πραγμάτων, οἷον τὸ ἐπάγγελμα, τὴν ἰδιοκτησίαν, τὴν περιουσίαν, τὴν κατοικίαν κλπ. καὶ ἀμέσως ἐπιβαρύνοντες τὰ πράγματα ταῦτα, ἐνῷ οἱ ἔμεσοι φόροι ἐπιβάλλονται εἰς τινα τυχαῖα γεγονότα ἢ πρᾶξεις, οἶον τὴν εἰσαγωγὴν προϊόντων εἰς τὸ Κράτος, τὴν κατανάλωσιν ὧνίου ἢ ἐμπορεύματος, τὴν σύναψιν συμβολαίου, δηλ. ἐπὶ τῆς χρήσεως τῆς περιουσίας. Οἱ πρῶτοι βαρύνουσι τὴν κατοχὴν ἢ τὴν ἀπόλαυσιν τοῦ κεφαλαίου ἢ τῆς προσόδου, εἴτε αὗτη φορολογεῖται συνολικῶς, εἴτε ἐφ' ἕκαστης τῶν πηγῶν της ἰδιαιτέρως, ἐνῷ οἱ δεύτεροι φέρονται ἐπὶ τῆς κυκλοφορίας ἢ τῆς καταναλώσεως τοῦ πλούτου.

Ἄσχέτως ὅμως πρὸς τοὺς ὑπὸ τῆς ἐπιστήμης τῆς δημοσίας οἰκονομίας διδομένους δρισμοὺς καὶ πρὸς τὰς περὶ αὐτῶν θεωρίας, παρατηροῦμεν, ὅτι οἰσσδήποτε δρισμὸς ἔχει σχετικὴν ἀξίαν, ἔνεκα τῆς μεγάλης ποικιλίας τῶν φορολογικῶν συνδυασμῶν, τοῦ τρόπου τῆς φορολογικῆς βεβαιώσεως καὶ τῶν φαινομένων τῆς ἐπιπτώσεως. Οὕτως οἱ φόροι τῶν καθαρῶν προσόδων, ἐφ' ὅσον ἐπιβάλλονται ἐπὶ τῇ βάσει ἔξωτερικῶν ἐνδείξεων, τείνουσι ν' ἀποβάλωσι τὸν ἀρχικὸν χαρακτῆρα των, ὡς φόρου τῆς πραγματικῆς προσόδου καὶ τὰ ἐκφυλισθῶσιν εἰς φόρους καταναλώσεως τοῦ χρησιμεύοντος πρὸς ἔξωτερικὴν ἐνδείξιν εἰδούς, οἶον τοῦ αὐτοκινήτου ἢ τοῦ κλειδοκυμβάλου<sup>1</sup>.

Ἐξ ἀπόψεως κειμένης νομοθεσίας, ἀμεσοὶ φόροι εἰναι ἐκεῖνοι, οἵτινες, ὑπάγονται εἰς τὴν διεύθυνσιν τῶν ἀμέσων φόρων τοῦ ‘Υπουργείου τῶν Οἰκονομικῶν, ἔμεσοι δὲ φόροι εἰναι οἱ ὑπαγόμενοι εἰς τὰς ἄλλας διευθύνσεις τοῦ αὐτοῦ ‘Υπουργείου. Ἄλλ' ἡ κατάταξις αὗτη ἔχει ἐνίστε αὐθαίρετον χαρακτῆρα, ὑπαγορευθεῖσα ἐκ λόγων κατανομῆς ὑπηρεσιακῶν ἔργων, ἢ καὶ ἐκ τοῦ τρόπου τῆς φορολογικῆς βεβαιώσεως τοῦ φόρου.

‘Υπάρχουσιν ὅμως παρ' ἡμῖν φόροι, ὑπαγόμενοι εἰς τὴν ἄρμοδιότητα ἄλλου ‘Υπουργείου, π.χ. τὰ δασικὰ δικαιώματα, τὰ δποῖα

<sup>1</sup> Allix καὶ Lecerclé, τόμ. Α' σελ. 9 - 25, ἐνθα εὐρύτατα ἀναπτύσσονται τὰ σχετικὰ ζητήματα. I. A. Σούτζου, Δημοσιολογία, σελ. 59 ἐνθα ὁ ὑπὸ Alfred de Fovill δοθεὶς ἐν τῷ κειμένῳ δρισμός. Q uarta σελ. 70.

νπάγονται εἰς τὴν ἀρμοδιότητα τοῦ Ὑπουργείου Γεωργίας, καὶ τὰ δόποια ἔχουσι χαρακτῆρα ἀμέσου φόρου, ὅσάκις ἐπιβάλλονται ἐπὶ Ἰδιωτικῶν δασῶν.

Ἐκ τῶν φορολογικῶν νόμων δὲν ἀπορρέει πάντοτε, ἐκ ρητῆς διατάξεως, διχαρακτηρισμὸς τοῦ φόρου ὡς ἀμέσου ἢ ἔμμεσου. Ἡ περὶ τῆς διακρίσεως ταύτης τῶν φόρων διδασκαλία ἀνήκει μὲν εἰς τὴν ἐπιστήμην τῆς δημοσίας οἰκονομίας, ἀλλὰ καὶ ἐν τῷ φορολογικῷ δικαίῳ χωρεῖ ἡ ἐρμηνεία τοῦ νόμου, τοῦ ὅμιλοῦντος περὶ φόρου, ἀν δηλ. οὗτος εἶναι ἄμεσος ἢ ἔμμεσος, π. χ. πρὸς τῷ φόρῳ κληρονομιῶν τοῦ νόμου 1641 τοῦ 1918 ἐπιβάλλονται καὶ τέλη (ἀρ. 68) συμβεβαιούμενα καὶ συνεισπρατόμενα μετὰ τοῦ φόρου, καὶ δὴ διὰ χρήσεως χαρτοσήμου, τοῦ δόποίου ἡ χρήσις, ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ, διφεύλεται εἰς τὴν ὑπεγγυότητα αὐτοῦ εἰς τὸ Δημόσιον χρέος. Ἀλλ' ἡ κατάταξις ἐγένετο διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ, ἐπὶ τῇ βάσει τῶν διατάξεων τοῦ ἀρθρ. 68 τοῦ προμνησθέντος νόμου, καθ' ἃς τὰ τέλη ταῦτα ἔξομοιούνται πρὸς τὸν φόρον τῶν κληρονομιῶν, ἐπὶ τῇ βάσει τῆς εἰς τὴν ἀρμοδιότητα τῶν οἰκείων Διευθύνσεων τοῦ Ὑπουργείου Οἰκονομικῶν ὑπαγωγῆς τῶν φορολογικῶν ἀντικειμένων. Οὕτω συμβαίνει νὰ συμπεριληφθῶσιν ἐν τῷ προϋπολογισμῷ, ὑπὸ τὸν τίτλον «ἄμεσοι φόροι», καὶ τὰ τέλη ταῦτα, ὡς καὶ τινα ἄλλα τέλη, ἔχοντα ἐξ ἀπόψεως δημοσιονομικῆς ἐπιστήμης χαρακτῆρα ἔμμεσον φόρου.

Ἡ εἴσπραξις τοῦ ἀμέσου φόρου προϋποθέτει διαδικασίαν, σκοποῦσαν τὴν ἔξασφάλισιν, εἰς ἐκάστην ἀτομικὴν περίπτωσιν, τῆς ἀκριβοῦς ἐφαρμογῆς τοῦ φορολογικοῦ κανόνος. Ἀποτέλεσμα τῆς ἐργασίας ταύτης εἶναι ἡ βεβαίωσις τοῦ φόρου, δηλ. ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως ἡ πρᾶξις τῆς ἀρχῆς, ἡ τελικῶς καθορίζουσα τὸ χρέος.

Οἱ ἄμεσοι φόροι ἐπαναλαμβάνονται συνήθως κατὰ χρονικὴν σταθερὰν περίοδον (π. χ. κατ' ἔτος), εἰς βάρος τοῦ αὐτοῦ φορολογουμένου προσώπου. Ἐφ' ὅ τοι καὶ βεβαιούνται διὰ γενικοῦ φορολογικοῦ καταλόγου, ἀναγράφοντος πάντας τοὺς φορολογουμένους τῆς αὐτῆς κατηγορίας ἐκάστου διαμερίσματος καὶ χρησιμεύοντος πολλάκις καὶ διὰ τὴν βεβαίωσιν τῆς κατὰ ἐπόμενα ἔτη φορολογίας τοῦ αὐτοῦ φορολογουμένου, ἐφ' ὅσον ὁ φόρος, ὡς ἐκ τῆς φύσεώς του, πρόκειται νὰ μείνῃ ἀμετάβλητος καὶ εἰς βάρος τοῦ αὐτοῦ φορολογουμένου, π. χ. ἐπὶ τέλους ἐπιτηδεύματος αἱ δηλώσεις τῶν φορολογουμένων γίνονται κατ' Ἀρρίλιον ἐκάστης φορολογικῆς τριετίας καὶ οἱ φορολογικοὶ κατάλογοι ἰσχύουσι διὰ μίαν τριετίαν (Δ. τῆς 14 Μαΐου 1926, ἀρθρ. 1). Ἐπίσης ἐπὶ καθαρᾶς προσόδου οἰκοδομῶν

οἱ φορολογικοὶ κατάλογοι εἰναι ἀπεριορίστου χρονικῆς διαρκείας, δυνάμενοι νὰ ἵσχυσον ἀμετάβλητοι ἐπὶ σειρὰν ἐτῶν, ἐφ' ὅσον κατὰ τὰς περιπτώσεις δὲν ὑποστοῦν τροποποιήσεις ἢ συμπληρώσεις ἔνεκεν μεταβολῆς εἰς τὸ πρόσωπον τοῦ ἰδιοκτήτου ἢ δι᾽ ἄλλους λόγους<sup>1</sup>.

Ὑπάρχουσιν ὅμως καὶ ἄμεσοι· φόροι, ἐφ' ἄπαξ ἐπιβαλλόμενοι, οἵ τους τυγχάνει παρ' ἡμῖν ὁ διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 3 Μαρτίου 1923 ἐπιβληθεὶς ἐφ' ἄπαξ φόρος τῆς κινητῆς καὶ τῆς ἀκινήτου περιουσίας.

Πρᾶξις διοικητικὴ, προσδιορίζουσα τὴν ἀτομικὴν περίπτωσιν τοῦ φορολογούμενου, δυνατὸν νὰ ἀπαιτήται διὰ πᾶν εἶδος φόρου.

Διὰ τὸν ἄμεσον φόρον ἡ διοικητικὴ πρᾶξις εἰναι στοιχεῖον ἀπαραίτητον. Δὲν εἰναι μὲν δημιουργικὸν στοιχεῖον τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, διότι αὐτῇ ἀπορρέει ὡς πρὸς τὸν ὑποκείμενον εἰς τὸν φόρον, ἐκ τοῦ ἄμεσου ἀποτελέσματος τοῦ νόμου κατὰ τὴν ὕδρισμένην στιγμὴν, καθ' ἣν συναντῶνται ὁ ἐφαρμοστέος φορολογικὸς κανὼν καὶ τὸ ἀντικείμενον, εἰς τὸ δόπιον εἰναι προωρισμένος νὰ ἐφαρμοσθῇ. Ἐξαιρετικῶς ὅμως συμβαίνει καὶ ἐπὶ ἐμμέσων φόρων ν' ἀπαιτῆται πρᾶξις διοικητικὴ, προσδιοριστικὴ ἀτομικῆς περιπτώσεως.

Ὑπὸ τὸ δόνομα φόροι νοοῦνται κυρίως οἱ ἄμεσοι, κατ' ἀντιδιαστολὴν πρὸς τοὺς ἐμμέσους, οὗτινες περιλαμβάνουσι τὰ τελῶν. τέλη ἢ δασμούς, καὶ λοιποὺς φόρους ἢ δικαιώματα καταναλώσεως, τέλη χαρτοσήμου ἀλπ.

### § 20. Ἐτεραι διακρίσεις τῶν φόρων.

Ἡ διάκρισις τῶν φόρων εἰς ποσοτικοὺς καὶ εἰς διανεμητικοὺς ἐνδιαφέρει τὴν διδασκαλίαν τῆς δημοσιονομίας, δὲν ἔχει σημασίαν νομικήν. Ἐκατέρα τῶν κατηγοριῶν τούτων περιλαμβάνεναι εἰς κανόνας, καθορίζοντας πάντα τὰ στοιχεῖα τῆς φορολογίας, ὃν ἡ ἐφαρμογὴ ἀπαιτεῖ ὑπολογισμὸν τινα. Ἡ μεταξὺ τῶν κατηγοριῶν τούτων οὐσιώδης διαφορὰ εἰναι, δτὶ ἐπὶ διανεμητικῶν φόρων ὃ ὑπολογισμὸς γίνεται δι' ὅδον μᾶλλον μακρᾶς, παρ' ὅσον ἐπὶ ποσοτικῶν φόρων. Ἄλλ' ἐκ τοῦ μηχανικοῦ τούτου λόγου δὲν ἀπορρέει βαθυτέρα τις νομικὴ διαστολή.

Οἱ φόροι διακρίνονται προοέτι εἰς ἀναλογικοὺς καὶ εἰς προοδευτικούς. Οἱ πρῶτοι εἰναι ἀνάλογοι πρὸς τὴν περιουσίαν καὶ τὴν πρόσοδον τῶν φορολογούμενων, ἐνῷ οἱ δεύτεροι εἰναι ἀνάλογοι

<sup>1</sup> Καραπαύλου σελ. 27 παραγρ. 5.

πρὸς τὴν φορολογικὴν ἵκανότητα αὗτῶν. Καὶ ἡ διάκρισις αὕτη ὑπάγεται εἰς τὴν δημοσιονομικὴν ἐπιστήμην.<sup>1</sup> Ἐν εἰδικῷ μέρει θὰ λάβωμεν ἀφορμὴν νὰ ὅμιλήσωμεν περὶ τῶν διαχρίσεων τούτων<sup>1</sup>.

### § 21. Ὁνοματολογία, ἡτοι περὶ φορολογικῶν δρων.

Διὰ τὴν ὅρθὴν ἔρμηνείαν καὶ ἐφαρμογὴν τῶν νόμων, ἔχει μεγάλην σημασίαν ἡ ὀνοματολογία. Πολλάκις συμβαίνει εἰς τοὺς φορολογικοὺς ἰδίως νόμους νὰ γίνηται χρῆσις διαφόρων γλωσσικῶν ὅρων, πρὸς ἔκφρασιν τῆς αὐτῆς ἐννοίας. Ἐνίστε δὲ συμβαίνει οἱ διάφοροι ὅροι νὰ καθιστῶσιν ἀδόριστον καὶ ἀσαφῆ τὴν ἐννοιαν. Οὕτως, εἰς ἀρχαιοτέρους νόμους, π.χ. εἰς τὸν νόμον τῆς 4 Δεκεμβρίου 1836 περὶ ὑλοτομίας καὶ φόρου ἔνταξις, γίνεται χρῆσις τοῦ ὅρου φόρος. Βραδύτερον ἐν τῷ νόμῳ ΒΡΕΒ' τοῦ 1893 ὁ ὅρος οὗτος ἀντικατεστάθη διὰ τοῦ ὅρου δικαίωμα, εἴτε τοῦτο ἐπιβάλλεται ἐπὶ τῆς ἔνταξις καὶ τῶν δασικῶν προϊόντων τῶν δημοσίων δασῶν, εἴτε τῶν ἴδιωτικῶν. Τοῦ ὅρου δικαίωμα ὑπὸ τὴν ἐννοιαν τοῦ φόρου, εἶχε γίνει χρῆσις καὶ εἰς ἄλλους φορολογικοὺς νόμους, οἷον εἰς τὸν νόμον ΑΥΚ' τοῦ 1887 περὶ ἐπιβολῆς δικαιώματος ἐπὶ τοῦ ἐν τῷ Κράτει καταναλισκομένου καπνοῦ, ἐν τῷ ὅποιώ τοῦτο χαρακτηρίζεται ὡς δικαίωμα καταναλώσεως, ὡς ἐπίσης ἐν τοῖς ἀρχικοῖς νόμοις περὶ φορολογίας τοῦ οἰνου, τοῦ ζύθου, τοῦ οἰνοπνεύματος, τοῦ σιγαροχάρτου κλπ., ἐν οἷς ὁ φόρος ὀνομάζεται δικαίωμα καταναλώσεως. Ο δὲ τελωνειακὸς ὀργανισμὸς τοῦ 1842 ὀνομάζει τελώνιον (ἀρθρ. 115 ἐπ.) διὰ της βραδύτερον ὀνομάσθη τελωνειακὸν τέλος ἢ δασμός. Ἐν τοῖς νεωτέροις φορολογικοῖς νόμοις ἐπεκράτησεν ὁ ὅρος φόρος καταναλώσεως ἀντὶ δικαιώματος. Τόσον δὲ ἐν τοῖς νόμοις, ὃσον καὶ ἐν τῷ προϋπολογισμῷ, ὁ ὅρος δικαίωμα σήμερον χρησιμεύει κυρίως πρὸς ἔκφρασιν ἐννοίας μὴ σημαινούσης καθαυτὸν φόρον, ἀλλὰ δικαίωμα τοῦ Κράτους (προϋπολογισμοῦ ἐσόδων Κεφ. 13 - 16), ἀπορρέον ἐκ συμμετοχῆς τοῦ Δημοσίου εἰς κέρδη ἐπιχειρήσεων δυνάμει συμβάσεων ἢ νόμων, ἢ ἐξ ἀνταλλαγῆς ὑποχρεώσεων κλπ. Ἐπίσης ἀναφέρονται τὰ δασικὰ δικαιώματα, καὶ διταν ταῦτα ἐπιβάλλονται ἐπὶ ἴδιωτικῶν δασῶν, ὅπότε ἐνέχουσι χαρακτῆρα ἀμέσου φόρου, ἐνῷ ἐπὶ δημοσίων δασῶν προσαρμόζει μᾶλλον ὁ ὅρος δικαίωμα, ὡς ἔκφρασῶν τὸ ἐκ τῆς ὑλοτομίας ἀνήκον εἰς τὸν ἴδιοκτήτην τοῦ δάσους, τὸ δημόσιον, δικαίωμα, τὸ ὅποιον κατ' οὓσιαν εἶναι τὸ τίμημα τῆς

<sup>1</sup> Κατωτέρω § 35, β καὶ ε.

ξυλείας ἢ τοῦ δασικοῦ προϊόντος τοῦ ἀπολαμβανομένου ἐκ τοῦ δημοσίου δάσους, ὅσάκις τὸ Δημόσιον δὲν διαθέτει διὰ πωλήσεως τὰ προϊόντα τῶν δημοσίων δασῶν. Ὁ δρος δικαίωμα, ὑπὸ τὴν ἔννοιαν τοῦ φόρου, εἴχε χρησιμοποιηθῆ κατὰ μίμησιν τοῦ γαλλικοῦ ὅρου *droit* ἢ τοῦ γερμανικοῦ *Gefalle*, ἀπορρέοντος ἐκ τῆς ἔννοιας τοῦ κυριαρχικοῦ δικαίωματος τοῦ Κράτους ἐπὶ ἐμμέσων φόρων, καὶ δὴ τῆς καταναλώσεως, κατ' ἀντιδιαστολὴν πρὸς τοὺς ἀμέσους φόρους, περὶ δὲ τῶν κυρίων ἵσχυεν δὲ δρος φόρος (*impôt, Steuer*).

Ο δρος χαρτόσημον εἰσήχθη διὰ τοῦ νόμου περὶ χαρτοσήμου τοῦ 1836, ὅστις κατήργησε τὰς διατιμήσεις καὶ δλα τὰ ἄλλα δικαιώματα, τὰ δποῖα ἐλαμβάνοντο πρότερον διὰ καταχωρίσεις, ἐγγραφάς, κλπ. (ἄρθρ. 1 - 2). Διὰ τοῦ αὐτοῦ νόμου εἰσήχθη δὲ δρος τέλος χαρτοσήμου. Τοῦ δρου τέλος γίνεται χρῆσις σήμερον ἐν τοῖς νόμοις καὶ ἐν τῷ προϋπολογισμῷ, ἐκτὸς τῶν τελωνειακῶν τελῶν ἢ δασμῶν, καὶ ἐπὶ ἄλλων τινῶν τελῶν (τέλη τηλεγραφικά, τηλεφωνικά κλπ.) Κατὰ τὸ ἄρθρ. 1 τοῦ νῦν ἰσχύοντος νόμου, ΑΧΚΕ' τοῦ 1887 περὶ τελῶν χαρτοσήμου «φόρος, ὑπὸ τὸ δόνομα τέλος χαρτοσήμου, ἐπιβάλλεται...». Ἀντιθέτως, ἐν τῷ προϋπολογισμῷ καὶ ὑπὸ τὸ κεφ. 10 τῶν ἐσόδων ἄρθρ. 1 φέρεται ἀντίτιμον χαρτοσήμου κλπ.

Υπὸ τὸ δόνομα φόρος καταναλώσεως συμπεριλαμβάνονται εἰς τοὺς ἐμμέσους φόρους, εἰς οὓς ἄλλως τε ἀνήκει, καὶ οἱ φόροι καταναλώσεως καπνοῦ, οἰνοπνεύματος, πυρίτιδος καὶ ἐκρηκτικῶν ὑλῶν, ἀνθρακασθετίου, φωταερίου καὶ ἡλεκτρικοῦ ρεύματος, βύνης (ζύθου) καὶ οἶνου. Οἱ φόροι οὗτοι εἰς ἀρχαιοτέρους νόμους ἐλέγοντο δικαιώμα καταναλώσεως.

Μεταξὺ τῶν ἀμέσων φόρων κατατάσσονται οἱ φόροι μεταβιβάσεως, οἷον δὲ φόρος ἐπὶ αὐτομάτου ὑπερτιμήσεως ἀκινήτων καὶ οἱ φόροι ἐπὶ τῆς μεταβιβάσεως κεφαλαίων (χληρονομιῶν, δωρεῶν, προικῶν κλπ.) ὑπαγόμενοι διὰ Διαταγμάτων εἰς τὴν Διεύθυνσιν τῶν ἀμέσων φόρων.

Υπὸ τὸ δόνομα «τέλος ἐπιτηδεύματος» ἐπεβλήθη διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 18 Ἀπριλίου 1926 φορολογία, ἀντίστοιχος πρὸς τὴν τῶν καθαρῶν προσόδων, διὰ τοὺς ἐπιτηδευματίας, ὃν τὸ ἐτήσιον εἰσόδημα δὲν ὑπερβαίνει τὰς δραχ. 150,000, ὥστε πρόκειται περὶ ἀληθοῦς ἀμέσου φόρου, ἐφ' ὧ καὶ τὸ τέλος τοῦτο ἔχει καταταχθῆ διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ ὑπὸ τὸ κεφ. 4 «φόροι ἐπὶ τῶν προσόδων» μετονομασθὲν μάλιστα ἐν ἄρθρῳ 2 αὐτοῦ εἰς «φόρον ἐπιτηδεύματος».

Τὰ μονοπώλια, τὰ ἔσυδα ἐξ ὑπηρεσιῶν, ἐνεργουμένων ὑπὸ τοῦ

Κράτους (ταχυδρομικῆς κλπ.) διακρίνονται ἐν τῷ προϋπολογισμῷ ὑπὸ ἴδιαίτερα κεφάλαια, ἐν αἷς ἀναγράφονται κεχωρισμένως τὸ ἀντίτιμον ἔκαστου εἴδους μονοπωλίου, ταχυδρομικῶν ἐνσήμων κλπ. Τὸ ἀντίτιμον τοῦτο εἶναι ἡ μονοπωλιακὴ ἀξία τοῦ πωλουμένου εἴδους ἢ τῆς παρεχομένης ὑπὸ τοῦ Κράτους ὑπηρεσίας.

### § 22. Ποικιλία καὶ κατάταξις τῶν φόρων διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ.

Ἐκ λόγων ἐπιστημονικῶν καὶ πρακτικῶν, τὰ δημόσια ἔσοδα, τὰ ἀναγκαῖα διὰ τὰς δαπάνας τοῦ Κράτους, δύνανται νὰ πραγματοποιηθῶσι μόνον διὰ πολλῶν καὶ διαφόρων φορολογικῶν μέτρων, ἐπιβαλλομένων ἐπὶ τῇ εὐκαιρίᾳ τῶν διαφόρων γεγονότων καὶ πράξεων τῆς οἰκονομικῆς καὶ νομικῆς ζωῆς. Ὁπως παραχθῆ συνολικὸν ἀποτέλεσμα, ὅπωσδήποτε μεθοδικὸν καὶ ὅμοιόμορφον, καὶ ὅπως τὸ φορολογικὸν σύστημα ἀποβῇ ἀνεκτὸν εἰς τοὺς φορολογουμένους, εἶναι ἀναγκαῖον νὰ μελετηθῶσι πρότερον καλῶς ἡ πραγματικὴ ἵκανότης αὐτῶν καὶ νὰ κατανεμηθῶσιν ἐπίσης καλῶς, καὶ διὰ τὸν εὔθετον χρόνον, τὰ φορολογικὰ βάρη. Κατωτέρω § 34.

Ἐξ ἀλλού, δὲν εἶναι πάντοτε σκόπιμον, καὶ διὰ λόγους τεχνικούς, νὰ ζητῆται ἀπὸ εὐθείας ἀπὸ τοὺς εὐλόγως ἐπιβαρυνομένους, ἀναλόγως τῶν δυνάμεών των, ἡ καταβολὴ τοῦ ἀνήκοντος φόρου. Καὶ ἀνάγκη παρίσταται τότε προσφυγῆς εἰς ἐλιγμούς, διὰ ἐπιβολῆς τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως εἰς τρίτον πρόσωπον, ἄλλον παρὰ τὸν πρόγματι ἐπιβαρυνόμενον, ἢ διὰ ἐπιβαρύνσεως εἰδῶν τινων, τὰ ὅποια δὲ φορολογούμενος κατέχει ἢ ἀγοράζει πρὸς χρῆσιν ἢ κατανάλωσιν, παρὰ τοῦ πληρώνοντος τὸν φόρον.

Οἱ φόροι δὲν εἶναι δυνατὸν νὰ ἐπιβάλλωνται, κατὰ πᾶσαν περίπτωσιν, ἐπὶ τῇ βάσει ὅμοιομόρφων ἀρχῶν καὶ μεθόδων. Ἐντεῦθεν προέρχεται ἡ ποικιλία τῶν φόρων, οἵτινες διακρίνονται ἀπὸ ἄλλήλων ὡς ἴδιοι θεσμοί, καὶ ἡ πληθώρα τῶν φορολογικῶν νόμων. Καὶ διὰν πρόκειται νὰ χρησιμεύσωσι, πρὸς ἐπιβολὴν φορολογίας, γεγονότα ἢ πράξεις, τὰ ὅποια, ὡς ἐκ τῆς φύσεώς των, εἶναι ἀπολύτως ὅμοια, δὲν δύναται τις νὰ ἀρκεσθῇ εἰς ἔνιατὸν τινα νομικὸν κανόνα. Διὰ νὰ ἐπιτύχῃ τὸ σκοπούμενον ἀποτέλεσμα, τὸ ὅποιον ἔγκειται, τοῦτο μὲν εἰς τὴν ἐπίτευξιν τῆς καλλιτέρας οἰκονομικῆς ἀποδόσεως τοῦ φόρου, τοῦτο δὲ εἰς τὴν κατὰ τὸ δυνατὸν μικροτέραν ἐνόχλησιν τοῦ φορολογούμενου, δέον τὰ φορολογητέα ἀντικείμενα νὰ διαχωρισθῶσιν εἰς διακεριμένας ὅμαδικὰς κατιγορίας καὶ νὰ ὑποβληθῶσιν εἰς νομι-



κοὺς κανόνας ἴδιαιτερούς, ὑπὸ οὐσιαστικὴν καὶ δικονομικὴν ἔποψιν.  
Διὰ τὸν λόγον τοῦτον, οἵ φόροι τῆς καταναλώσεως δὲν διέπονται  
ὑπὸ ἔνιαίου συστήματος, ἀλλ' ἴδιαιτεροι νόμοι προβλέπουσι περὶ  
ἔκάστου ἐκ τῶν καταναλισκομένων εἰδῶν, καπνοῦ, οἰνοπνεύματος,  
ζύθου, κλπ. δημιουργήσαντες ποικιλίαν φόρων καταναλώσεως.<sup>3</sup> Ανα-  
λόγως συμβαίνει διὰ τοὺς φόρους μεταβιβάσεως κλπ. Ἐπομένως,  
ἀνήκει εἰς τὴν νομοθετικὴν ἀποψιν τοῦ φορολογικοῦ ἔργου ἡ κατ-  
νομὴ τῶν φόρων εἰς διαφόρους κατηγορίας, ὃ δὲ καθορισμὸς τῶν  
κατηγοριῶν τούτων βασίζεται κυρίως ἐπὶ τῶν ἀρχῶν τοῦ θετι-  
κοῦ δικαίου.

<sup>3</sup>Ἐν τῇ νομικῇ κατατάξει τῶν φόρων δὲν είναι πάντοτε δυνατὸν  
νὰ τηρῶνται αἱ ὑπὸ τῆς δημοσιονομικῆς ἐπιστήμης ἀνεγνωρισμέναι  
ἀρχαὶ. Εἰς τοῦτο συντελεῖ καὶ ἡ κατὰ διαφόρους ἔποχάς, πολλάκις  
ἀπὸ ἀλλήλων ἀπομεμακρυσμένας, θεομοθέτησις τῶν φόρων, οὐχ ἡ τον  
δὲ καὶ ἡ κατανομὴ αὐτῶν εἰς τὴν ἀρμοδιότητα τῶν τριῶν κεντρικῶν  
φορολογικῶν διευθύνσεων τοῦ Ὑπουργείου τῶν Οἰκονομικῶν (Διεύ-  
θυνσις ἀμέσων φόρων, Διεύθυνσις ἐμμέσων φόρων καὶ Μονοπωλίων  
καὶ Διεύθυνσις Χημικοῦ ἐργαστηρίου), ἐν αἷς οἱ ἀρμόδιοι ὑπάλ-  
ληλοι εἰδικεύονται κατὰ κλάδους φορολογίας.

Ἐνεκα τῶν λόγων τούτων, ἔχει ἐπηρεασθῆ σπουδαίως ἡ ὅλη  
οἰκονομία καὶ ἀνάπτυξις τοῦ φορολογικοῦ συστήματος καὶ τῶν περὶ<sup>4</sup>  
αὐτοῦ νόμων καὶ διαταγμάτων, καὶ αὐτὴ ἀκόμη ἡ κατάταξις αὐτῶν  
εἰς τὴν κατηγορίαν τῶν ἀμέσων ἡ ἐμμέσων φόρων, καὶ δὲν ὑπάρχει  
καθ' ὅλην τὴν ἔκτασιν τοῦ φορολογικοῦ συστήματος ἡ τόσον ἐπι-  
θυμητὴ ἐστατερικὴ ἀρμονία, ἡ ἀπλότης καὶ ἡ σαφήνεια.

<sup>4</sup>Ἀνευρίσκομεν δὲ τὴν κατάταξιν τῶν φόρων εἰς κατηγορίας καὶ  
διακρίσεις, ἐν τῷ προϋπολογισμῷ τοῦ Κράτους, βασιζόμενας κυρίως  
ἐπὶ τῆς εἰς ἔκάστην τῶν διευθύνσεων τοῦ Ὑπουργείου ἀνηκούσης  
ἀρμοδιότητος, ἥτις, ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως, ὁρθῶς κατὰ γενικὸν  
κανόνα ἔχει καὶ συμβιβάζεται πρὸς τὰς ὑπαγορεύσεις τῆς δημοσι-  
ονομικῆς ἐπιστήμης, ἐκτὸς ἐλαχίστων ἔξαιρέσεων, ὀφειλομένων εἰς  
τοὺς ἀνωτέρω ἔκτεινέντας λόγους. Οὕτω μεταξὺ τῶν ἐμμέσων φόρων  
κατατάσσεται τὸ δικαίωμα ἀσκήσεως ἐπαγγέλματος ποτοποιῶν καὶ  
οἰνοπνευματοποιῶν α' κατηγορίας (κεφ. 8, ἄρθρ. 3), τὸ δόποιον  
καταβάλλεται παρ' ἔκάστου αὐτῶν προσωπικῶς ἐπὶ τῇ ἐκδόσει ἀδείας  
ἀσκήσεως ἐπαγγέλματος καὶ ἐνέχει ὡς ἐκ τούτου χαρακτῆρα ἀμέσου  
φόρου, ἀλλὰ κατ' οὐσίαν είναι φόρος τοῦ παραγομένου παρὰ τῶν  
ἐπαγγελματιῶν τούτων οἰνοπνεύματος πρὸς ἀτομικὴν ἰδίως χρῆσιν

αὐτῶν καὶ διὰ τεχνικοὺς λόγους εἰσπράττεται παρ' αὐτῶν κατὰ τὴν ἔκδοσιν τῆς ἀδείας. Μεταξὺ δὲ τῶν ἀμέσων φόρων καὶ τῶν φόρων ἐπὶ τῶν προσόδων κατατάσσεται διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ ὁ φόρος ἐπὶ τῶν εἰσπράξεων κέντρων διασκεδάσεως καὶ κέντρων πολυτελείας, καθὼς καὶ τὸ ἔσοδον ἐκ λεσχῶν τυχηρῶν παιγνίων, ἐν ᾧ ἀμφότερα ταῦτα προέρχονται ἐκ φόρων ἐπὶ τῶν δαπανῶν, καὶ οὐχὶ ἐπὶ τῶν προσόδων.

Ἡ διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ παραδεδεγμένη κατάταξις τῶν πραγματικῶν τακτικῶν ἔσοδων τοῦ Κράτους ἔχει ὡς ἔξῆς: Κεφ. 1 - 5 ἀμεσοί φόροι, 6 - 8 ἔμμεσοι φόροι, 9 μονοπώλια, 10 - 12 τέλη χαρτοσήμου, 13 - 16 δικαιώματα τοῦ Κράτους, 17 - 21 ὑπηρεσίαι δημόσιαι ἐνεργούμεναι παρὰ τοῦ Κράτους, 22 πρόσοδοι ἐκ τῆς περιουσίας τοῦ Κράτους, 23 - 25 διάφορα ἔσοδα, 26 - 28 συνδρομαὶ εἰς τὰ τακτικὰ ἔξοδα καὶ ἀπολήψεις ἐκ τούτων, 28 δις πρόσθετοι φόροι<sup>1</sup>.

### § 23. Νομικὴ φύσις καὶ γένεσις τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως.

Ἐκ τοῦ φορολογικοῦ νόμου οὐδέποτε γεννᾶται ἀμέσως τὸ ἐκ φόρου χρέος, ἢτοι ἡ ὑποχρέωσις καταβολῆς. Ὁ νόμος δημιουργεῖ τὴν ὑποχρέωσιν τοῦ φορολογουμένου, δηλονότι τὸν τίτλον, ἐξ οὗ ἀπορρέουν τὸ χρέος αὐτοῦ καὶ τὸ δικαίωμα εἰσπράξεως τοῦ Δημοσίου. Ἐπομένως, διακρίνομεν, ἀφ' ἐνὸς τὴν φορολογικὴν ὑποχρέωσιν ἀπὸ τὸ χρέος τοῦ φορολογουμένου καὶ ἀφ' ἐτέρου τὸ εἰς τὸν φόρον δικαίωμα τοῦ Δημοσίου ἀπὸ τὸ δικαίωμα τῆς εἰσπράξεως ἢ τὴν ἀπαίτησιν τοῦ φόρου. Ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις ἔχει ἀντίστοιχον τὸ εἰς τὸν φόρον δικαίωμα καὶ τὸ ἐκ φόρου χρέος ἔχει ἀντίστοιχον τὸ δικαίωμα τῆς εἰσπράξεως ἢ τὴν ἀπαίτησιν τοῦ φόρου. Τὸ εἰς τὸν φόρον δικαίωμα, καθὼς καὶ τὸ δικαίωμα εἰσπράξεως, ὑφίστανται μόνον ἀφ' ἣς στιγμῆς οἱ ὑπὸ τοῦ νόμου διαγεγραμμένοι ὅροι πράγματι παραχθῶσιν.

Ἡ ἀτομικὴ φορολογικὴ ὑποχρέωσις, ἡ δημιουργηθεῖσα διὰ τῆς συνδρομῆς τῶν νομίμων ὅρων, ἔχει νομικὰς συνεπείας, τὰς ἔξῆς:

α'.) Ἐπὶ προσωπικῆς ὑποχρεώσεως. Τὸ δρμόδιον διοικητικὸν ὅργανον, εἴτε βασιζόμενον ἐπὶ δηλώσεως τοῦ φορολογουμένου, εἴτε

<sup>1</sup> Ἀναλυτικοὶ πίνακες τῶν φόρων καὶ ἔσοδων εὑρηνται εἰς τὸ τεῦχος τοῦ προϋπολογισμοῦ, καθὼς καὶ τῆς μηνιαίας προσωρινῆς καταστάσεως τῶν ἔσοδων καὶ ἔξόδων τοῦ Κράτους. Κατωτέρω § 33.

ἢ εἰ παγγέλματος, κατὰ τὰς περιστάσεις, ὑποχρεοῦται νὰ καθορίσῃ τὸ πρόσωπον, τὸ ὅποῖον βαρύνεται διὰ τῆς ὑποχρεώσεως καὶ τὸ ποσὸν αὐτῆς καὶ κατόπιν νὰ κοινοποίησῃ εἰς αὐτὸ τὴν διοικητικὴν πρᾶξιν περὶ τῆς καθορισθείσης καταβολῆς. 'Υπάρχουσιν ὅμως περιστάσεις, καθ' ἃς αὐτὸς ὁ φιρολογούμενος σὺν τῇ ἐπιδόσει τῆς δηλώσεώς του καταβάλλει ἐν ὅλῳ ἢ ἐν μέρει τὸν ὀφειλόμενον φόρον.

β.) Ἐπὶ ὑποχρεώσεως βαρυνούσης πρᾶγμα ἢ πρᾶξιν. Πρᾶξεις τινὲς δὲν δύνανται νὰ ἐπιχειρηθῶσι, πρὸν ἢ καταβληθῆ ὁ βαρύνων αὐτὰς φόρος, π.χ. ἢ εἰσαγωγὴ ἐμπορευμάτων ἐκ τοῦ ἔξωτεροικοῦ δὲν δύναται νὰ γίνῃ πρὸ τῆς καταβολῆς τῶν εἰσαγωγικῶν τελῶν τῶν βαρυνόντων τὸ πρᾶγμα, ἢ σύνταξις ἀποδεικτικοῦ ἔγγραφου δὲν δύναται νὰ γίνῃ πρὸ τῆς καταβολῆς τοῦ τέλους χαρτοσήμου. Ἐάν ἡ πρᾶξις συντελέσθῃ ἀνευ προτέρας ἢ συγχρόνου καταβολῆς τοῦ φόρου, δημιουργεῖται κατάστασις ἀντικειμένη εἰς τὸν νόμον, ἐξ ἣς ἀπορρέουσι διώρισμένα πρόσωπα ὑποχρεώσεις. Τότε δὲ αἱ ὑποχρεώσεις αὐται καθορίζονται ὑπὸ τοῦ ἀρμοδίου διοικητικοῦ ὀργάνου, διὰ διοικητικῆς πρᾶξεως. Κατὰ γενικὸν κανόνα ἡ φιρολογικὴ ὑποχρέωσις δὲν παράγει ἀφ' ἔσωτῆς, ἀμα τῇ γενέσει τῆς, δικαίωμα πρὸς εἴσπραξιν τοῦ φόρου. Ἀφοῦ πρότερον προσδιορισθῆ, διὰ πρᾶξεως τῆς ἀρμοδίας ἀρχῆς, τὸ πρόσωπον καὶ τὸ μέτρον, καθ' ὃ συνέτρεξαν οἱ ὑπὸ τοῦ νόμου ἀπαιτούμενοι ὅροι, καὶ μετὰ τὴν κοινοποίησιν τῆς πρᾶξεως ταῦτης εἰς τὸν φιρολογούμενον, δυνατὸν νὰ προκύψῃ, κατὰ τὰς περιστάσεις, διοικητικὴ διαφορά, μετὰ τὸ πέρας δὲ τῆς σχετικῆς διαδικασίας, ἢ μετὰ τὴν ἔκπνευσιν τῆς προθεσμίας ἄνευ ἀσκήσεως ἐνδίκου μέσου, ὅπου ὁ νόμος τὸ ἐπιτρέπει, δημιουργεῖται τὸ δικαίωμα τοῦ Δημοσίου, δυνάμει τοῦ ὅποίου προσκαλεῖται ὁ φιρολογούμενος νὰ καταβάλῃ τὸν φόρον, ἐντὸς τῆς νομίμου προθεσμίας, ἐν παραλείψει δὲ τῆς ὑποχρεώσεώς του χωρεῖ ἀναγκαστικὴ ἔκτελεσις.

Ἐνίστε ὁ φόρος ἐπιβάλλεται εἰς πρόσωπα, τὰ ὅποια σχετικῶς πρὸς ὀρισμένας, δημιουργικὰς τῆς φιρολογικῆς ὑποχρεώσεως, πρᾶξεις ἢ γεγονότα, εὑρίσκονται ἐν τῇ προβλεπομένῃ ὑπὸ τοῦ νόμου περιπτώσει, χωρὶς ὅμως νὰ δύναται νὰ ζητηθῇ παρὰ τῶν προσώπων τούτων καταβολὴ τοῦ φόρου, ἐὰν ἔκαστοτε, πρὸ τῆς ἔκτελεσεως ἢ τῆς προκλήσεως τῆς πρᾶξεως ἢ πρὸ τῆς ἐπελεύσεως τοῦ γεγονότος, καὶ κατ' ἀκολουθίαν πρὸ τῆς γενέσεως τῆς φιρολογικῆς ὑποχρεώσεως, τὰ πρόσωπα ταῦτα ἔκουσίως ὑποβάλλωνται εἰς τὴν καταβο-



λήν, π. χ. ἐπὶ συντάξεως συμβολαιογραφικοῦ ἔγγραφου κλπ. Ἐάν δὲ ἀπ' ἑναντίας πρᾶξις τοιαύτης φύσεως ἐνεργῆται, ἄνευ προηγουμένης καταβολῆς τοῦ φόρου, κατὰ τρόπον ἀντικείμενον πρὸς τοὺς ὅρους τοῦ νόμου, τὸ γεγονὸς τοῦτο, καὶ αἱ περιστάσεις αὐτοῦ δέοντα βεβαιωθῶσι διοικητικῶς, τότε δὲ μόνον ἡ ἀρμοδία ἀρχῆ, διὰ πράξεως ἢ προσκλήσεώς της, πρὸς ὁρισμένον πρόσωπον ἀπευθύνεται, τοῦτο δὲ ὑποχρεοῦται ὡς ὀφειλέτης. Ἐκτοτε δὲ μόνον γεννᾶται τὸ δικαίωμα τοῦ Δημοσίου πρὸς εἰσπραξιν.

### § 24. Χρέος ἐκ φόρου καὶ γένεσις αὐτοῦ.

Χρέος ἐκ φόρου εἶναι ἡ νομικὴ σχέσις, δυνάμει τῆς ὅποιας ὁρισμένον πρόσωπον ὑποχρεοῦται νὰ ὑποβληθῇ εἰς καταβολήν, ἐπαριθμῶς καθώρισμένην, τόσον κατὰ φύσιν, ὅσον καὶ κατὰ ποσὸν καὶ κατ' ἀκριβῶς ὁρισμένον χρόνον ἢ προθεσμίαν.

Ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις δυνατὸν νὰ συνδέεται πρὸς πρᾶγμα ἢ πρᾶξιν, ἀλλὰ τὸ χρέος πάντοτε βαρύνει πρόσωπον. Δυνατὸν νὰ ὑπάρχωσι πρᾶξεις ἢ πράγματα, ὑποκείμενα εἰς τὸν φόρον, ἀλλὰ τὸ ἐκ τοῦ φόρου χρέος ἀπορρέει ἐκ τῆς σχέσεως τοῦ προσώπου πρὸς πρᾶγμα ἢ πρᾶξιν καί, ἐπιβαλλόμενον διὰ πρᾶξεως τῆς ἀρμοδίας ἀρχῆς, εἶναι πάντοτε σχέσις προσωπικοῦ δικαιώματος.

Δυνατὸν νὰ ὑπάρχῃ φορολογικὴ ὑποχρέωσις, χωρὶς νὰ ὑπάρχῃ καὶ χρέος ἐκ φόρου, ἐφ' ὅσον δὲν χωρεῖ, ἢ δὲν εἶναι δυνατή, ἢ μεσολάβησις πρᾶξεως διοικητικῆς καθ' ὁρισμένον πρόσωπον, π. χ. δσάκις Ἰδιωτικὸν ἔγγραφον περὶ συμβάσεως, ὑποκείμενον εἰς τέλος χαρτοσήμου, δὲν συνετάχθη ἐπὶ ἐνσήμου χάρτου συμφώνως πρὸς τὸν νόμον.

Αἱ νομικαὶ ὅμως συιέπειαι τῶν σχέσεων τούτων διέπονται ἀποκλειστικῶς ἀπὸ τὸ φορολογικὸν δίκαιον, ἀποκλειομένης πάσης ἀλλῆς συνεπείας, ἥτις θὰ ἡδύνατο νὰ προέλθῃ ἐκ τοῦ Ἰδιωτικοῦ δικαίου ἢ ἐξ ἀλλού κλάδου τοῦ Δημοσίου δικαίου, π. χ. λόγῳ ἀποζημιώσεως τοῦ δημοσίου κλπ.

Οὐ νόμος θέτει ἀφηρημένον φορολογικὸν κανόνα, ἀφήνων ἐντελῶς ἀβεβαίαν τὴν ὑπαρξίν συγκεκριμένου χρέους εἰς ἐκάστην ἀτομικὴν περιπτώσιν. Καθορίζει ὅμως τοὺς ὅρους τῆς γενέσεως τοῦ χρέους καὶ τῆς ἐκτάσεως αὐτοῦ. Εἰς δὲ τὸ διοικητικὸν ὅργανον ἀνήκει, ἐν ἐκάστῃ συγκεκριμένῃ περιπτώσει, νὰ προσδιορίσῃ τοὺς ὅρους τούτους, ὡς πραγματοποιηθέντας πρὸς ὁρισμένον ἀτομικῶς



πρόσωπον καὶ νὰ ἔνεργήσῃ τὴν βεβαίωσιν<sup>1</sup> τοῦ χρέους. Μετὰ τὴν βεβαίωσιν τοῦ χρέους κατὰ τὴν ὑπὸ τοῦ νόμου διαγραφομένην διαδικασίαν, ὁ φορολογούμενος προσκαλεῖται διὰ γενικῆς ἢ εἰδικῆς προσκλήσεως πρὸς ἀπότισιν τοῦ χρέους του, ἐντὸς τῆς νομίμου προθεσμίας. Ἡ πάροδος αὐτῆς καθιστᾶ ληξιπρόθεσμον ἢ ἀπαιτητὸν τὸ χρέος καὶ ἔκτοτε δύναται νὰ εἰσπραχθῇ δι᾽ ἀναγκαστικῶν μέσων κατὰ τοῦ ὀφειλέτου, συμφώνως πρὸς τὸν νόμον περὶ εἰσπράξεως δημοσίων ἐσόδων<sup>2</sup>.

Ἴνα ἡ πρόσκλησις ἢ νομικῶς ὑποχρεωτικὴ διὰ τὸν φορολογούμενον δέον :

α.) Ἡ ἐκδίδουσα αὐτὴν ἀρχὴ νὰ ἡ ἀρμοδία καθ' ὅλην καὶ τόπον (*ratione materiae* καὶ *ratione loci*).

β.) Ἡ ὑπὸ τοῦ νόμου διαγεγραμμένη διαδικασία πρὸς βεβαίωσιν τοῦ χρέους νὰ ἔτηρηθῇ ἢ, κατὰ τὰς περιστάσεις, ἢ ποινικὴ διαδικασία νὰ ἔπειταρώθῃ δι᾽ ὅριστικῆς πράξεως ἢ ἀποφάσεως.

γ.) Ἡ πρὸς τὸν φορολογούμενον γενομένη πρόσκλησις νὰ ἔκοινοποιήθῃ αὐτῷ νομίμως.

Ἡ πρόσκλησις ἔχει χαρακτῆρα ἐπιταγῆς πρὸς πληρωμὴν καὶ ἡ προσήκουσα κοινοποίησις αὐτῆς εἶναι οὐσιώδης καὶ ἐπιτακτική, ἔπαγομένη, ἐν περιπτώσει ἀκυρότητός της, καὶ τὴν ἀκυρότητα τῆς τυχὸν ἐπακολουθησάσης διαδικασίας τῆς ἔκτελέσεως.

Προϋπόθεσις δὲ τῆς προσκλήσεως εἶναι, ὅτι οἱ ὑπὸ τοῦ νόμου ἀπαιτούμενοι ὅροι συντρέχουσιν, ἐν ὀρισμένῃ ἀτομικῇ περιπτώσει, πρὸς γένεσιν καὶ βεβαίωσιν τοῦ χρέους.

Ἐξαιρετικῶς συμβαίνει νὰ δημιουργηθῇ χρέος, χωρὶς νὰ προϋφίσταται ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις, ὀσάκις ἢ τοῦ χρέους ποσότης

<sup>1</sup> Βεβαίωσις χρέους εἶναι ὁ ὑπὸ τῶν ἀρμοδίων ὀργάνων κατὰ τοὺς κειμένους νόμους προσδιορισμὸς καὶ εἰς τὰ βιβλία ἐγγραφὴ τοῦ παρ' ἔκάστου εἰσπρακτέου ποσοῦ, τοῦ εἴδους τοῦ ἐσόδου καὶ τῆς αἵτιας δι᾽ ἣν ὀφείλεται. Οἰκονομίδουν, Ἐρμην. ν. εἰσπρ. σελ. 13, νόμος „ΓΩΟΒ“ τοῦ 1911, ἄρθρ. 34 παραγρ. 2, καὶ Ἐρμην. Λογιστικὸν νόμου σελ. 42 ἐπ. 122, 569. Ἡμέρᾳ βεβαιώσεως λογίζεται ἡ τῆς ἐκδόσεως περὶ παραλαβῆς εἰσπρακτέων τριπλούπου. Αὐτόθι σελ. 50 σημ.

<sup>2</sup> Νόμος ΥΛΤ' τοῦ 1871 ἄρθρ. 1. Οἱ φορολογούμενοι προσκαλοῦνται εἰς ἀπότισιν τῶν φόρων παρὰ τοῦ ταμίου διὰ γενικῆς προσκλήσεως περιεχούσης τὸ είδος τοῦ χρέους. „Ἄρθρ. 1 νομ. ΑΡΝΔ' καὶ ΓΩΟΒ“ τοῦ 1911 ἄρθρ. 34. Οἰκονομίδουν, Ἐρμην. νομ. περὶ εἰσπράξεως σελ. 14 καὶ ἐπ. Κατ' ἔξαιρεσιν γίνεται χρῆσις καταναγκαστικῶν μέσων ἀνευ προηγουμένης προσκλήσεως. Οἰκονομίδουν, αὐτόθι σελ. 29 ἐπ.

νπερβαίνει μὲν τὰ δρια τοῦ νόμου, ἀλλ' ἐκ τῆς παρελεύσεως τῶν νομίμων προθεσμῶν, πρὸς ἀσκησιν ἐνδίκου μέσου, ἡ διοικητικὴ πρᾶξις ἢ ἀπόφασις ἔγένετο ἐκτελεστή, ἡ δσάκις εἶναι μὲν ἐκκρεμῆς διοικητικὴ διαφορά, κατόπιν π.χ. γενομένης ἐφέσεως, ἥτις δμως δὲν ἀναστέλλει κατὰ κανόνα τὴν ἐκτέλεσιν<sup>1</sup>, καὶ ὡς ἐκ τούτου ὑπάρχει ἡ τυπικὴ νομικὴ δύναμις τῆς ἀποφάσεως, ἡ ἀπαιτουμένη διὰ τὴν ὑπαρξίν χρέους, ἔχουσα οἶον καὶ ἐπὶ τελεσιδικίας βασιζομένη πρόσκλησις ἀποτέλεσμα, ἀλλ' ἡ ἀπόφασις ἐνδέχεται ν' ἀναιρεθῇ διὰ τῆς ἐκδοθησομένης ὑπὸ τοῦ ἀνωτέρου δικαστηρίου ἀποφάσεως.

### § 25. Προσωπικοί καὶ πραγματικοί φόροι.

Ἐξ ἀπόψεως σχέσεως, ὑφισταμένης μεταξὺ τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως καὶ τοῦ προσώπου ἢ τοῦ πράγματος, οἱ φόροι εἶναι διαφόρου νομικῆς φύσεως.

Τὸ δικαίωμα πρὸς ἐπιβολὴν τοῦ φόρου δυνατὸν νὰ πίπτῃ, εἴτε ἀμέσως ἐπὶ προσώπου, φυσικοῦ ἢ νομικοῦ, ὅπότε καὶ τὸ μέτρον τοῦ φόρου δρᾶται, ἀποκλειστικῶς ἢ σχετικῶς, ἐκ προσωπικῶν ἀπόψεων καὶ πρόκειται περὶ προσωπικοῦ φόρου, εἴτε ἐμμέσως ἐπὶ πράγματος, ὅπότε καὶ τὸ μέτρον τοῦ φόρου σχετίζεται πρὸς τὸ πρᾶγμα καὶ πρόκειται περὶ πραγματικοῦ φόρου. Ἡ διάκρισις αὕτη ἀπορρέει ἐκ τῶν θεωριῶν τῆς οἰκονομικῆς ἐπιστήμης, ἀλλὰ οὐδαμῶς συμπίπτει, παρὰ τὴν ταῦτη τὰς δρῶν, πρὸς τὴν ἐν τῷ φορολογικῷ δικαίῳ, ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως, παρομοίαν διάκρισιν.

Κυρίως λεγόμενοι προσωπικοί φόροι ἐκ νομικῆς ἀπόψεως εἶναι οἱ δίδοντες γένεσιν εἰς καθαρῶς προσωπικὴν ὑποχρέωσιν. Καθ' ἣν περίπτωσιν ὁ φορολογούμενος δὲν ἐκπληροῖ τὴν πρὸς πληρωμὴν ὑποχρέωσίν του, ἵνα γίνῃ ἀναγκαστικὴ ἐκτέλεσις κατὰ τῆς περιουσίας του, ὡς διφειλέτου, δέον τότε νὰ προηγηθῇ κατάσχεσις ὡρισμένων πραγμάτων αὐτῆς. <sup>2</sup> Υπὸ τὴν ἔννοιαν δὲ ταύτην προσωπικοί εἶναι οἱ φόροι ἐπὶ τῶν καθαρῶν προσόδων<sup>2</sup>, οἱ τε ἀναλυτικοὶ καὶ

<sup>1</sup> Π. χ. ἄρθρον 40 παραγρ. 6 τοῦ νόμου 1640. Καραπαύλου σελ. 174.

<sup>2</sup> Κατὰ τοὺς Allix καὶ Lecerclé (τόμ. Α' σελ. 141 - 142 καὶ τόμ. Β' σελ. 105), θεωρητικῶς τούλαχιστον ἐν τῇ γενικῇ οἰκονομίᾳ τοῦ συστήματος οἱ ἀναλυτικοὶ φόροι ὡφειλον νὰ είναι στενῶς πραγματικοί φόροι καὶ ὁ συμπληρωματικὸς νὰ ἔχῃ τὸν χαρακτῆρα τοῦ προσωπικοῦ φόρου. Εἶναι ἐπίμαχον ζήτημα, ἐάν φόρος τις, εἶναι πραγματικὸς ἢ προσωπικός. Τινὲς ἀποβλέποντες εἰδικῶς εἰς τὴν προσωπικὴν ὑποχρέωσιν τοῦ φορολογουμένου νὰ ἐπιδίῃ ἐκάστοτε (κατ' ἔτος) δήλωσιν καὶ νὰ προσδιορίζῃ δι' αὐτῆς τὸ φορολογητέον

ὅ συνθετικὸς συμπληρωματικός, τὸ τέλος ἐπιτηδεύματος, τὸ δικαίωμα ἀσκήσεως ἐπαγγέλματος ποτοποιῶν καὶ οἰνοπνευματοποιῶν, τὸ τέλος ἀδειῶν τελέσεως δημοσίων θεαμάτων κλπ.

Ὑπάρχουσιν φόροι, ὃν ἡ προσωπικὴ ὑποχρέωσις γεννᾶται ἐκ τοῦ γεγονότος, ὅτι τὸ πρόσωπον συνδέεται διὰ πραγματικοῦ δικαιώματος (κυριότητος, νομῆς, ἐπικαρπίας κλπ.) πρὸς ἀκίνητον, οὗτος ὥστε ὁ ἰδιοκτήτης ἦν νομεὺς κλπ. ὑποχρεοῦται, ὡς ἐκ τῆς ἰδιότητός του ταύτης, εἰς τὸν φόρον<sup>1</sup>. Ὁ φόρος δυνατὸν νὰ συνίσταται εἰς

καθαρὸν κέρδος μετ' ἔκπτωσιν τοῦ παθητικοῦ, θεωροῦσι τὸν ἀναλυτικὸν φόρον τῶν καθαρῶν προσόδων ὡς προσωπικόν, ἐνῷ ἄλλοι ἀποβλέποντες, ὅτι οὗτος κατευθύνεται ἐπὶ τῆς προσόδου καὶ βαρύνει αὐτήν, τὸν θεωροῦσιν ὡς πραγματικόν. Ἡμεῖς, ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως ἔξεταζοντες τὴν διάκρισιν μεταξὺ προσωπικῶν καὶ πραγματικῶν φόρων, παρατηροῦμεν, ὅτι τὸ κύριον ὑποκείμενον τῆς φορολογίας, τὸ ἀμέσως βαρυνόμενον δι' αὐτῆς, εἶναι τὸ πρόσωπον, τὸ δόπιον θεωρεῖται καὶ κύριος παράγων τῆς προσόδου, εἴτε αὐτῇ ἀπορρέει ἀποκλειστικῶς ἐκ τῆς ἐργασίας, εἴτε ἐκ κεφαλαίου καὶ ἐργασίας. Quartal σελ. 71. Οἱ Allix καὶ Lecerclé, σελ. 262 τοῦ Α' τόμου, τονίζουσιν, ὅτι ἔξ δὲ τῶν ἀναλυτικῶν φόρων τῶν καθαρῶν προσόδων διὰ τὸν φόρον τῶν κινητῶν ἀξιῶν εἶναι ὁ μᾶλλον ἔχων πραγματικὸν χαρακτῆρα, θεωροῦντες ὡς ἐντελῶς ἀνακριβές, ὅτι εἶναι προσωπικὸς ἐκ τοῦ γεγονότος, ὅτι τὸ κέρδος θεωρεῖται ἔξ ἀπόψεως τοῦ κομιστοῦ τοῦ τίτλου, καὶ οὐχὶ τῆς Ἐταιρίας. «Προσθέτομεν, γράφουσιν οἱ αὐτοὶ συγγραφεῖς, ἐν σελ. 291 αὐτόθι, ὅτι, ἀφοῦ διὰ τὸν εἰσοδήματος τῶν κινητῶν ἀξιῶν δὲν εἰσπράττεται δυνάμις δύνομαστικῶν καταλόγων καὶ ἔχει, κατ' ἀκολουθίαν, ἀνώνυμον καὶ ἀπρόσωπον χαρακτῆρα, δοτικὸς ἐμποδίζει νὰ ληφθῶσιν τὸν φόρον φορολογούμενον, καὶ ἰδίως τὴν ἐλάττωσιν τοῦ διὰ οἰκογενειακὰ βάρη, δὲν εἶναι ἡ καθαρά, ἀλλ' ἡ ἀκαθάριστος πρόσοδος, ἡτις φορολογεῖται». Boscuet, σελ. 522. Πολλοὶ ὑποστηρίζουσιν, ὅτι τὸ σύστημα τῆς διὰ παρακρατήσεως καταβολῆς τοῦ φόρου ἀπὸ προσωπικὸν καθιστᾶ τὸν φόρον πραγματικόν. Clementini-Bertelli, *Le Leggi sull' imposta di ricchezza mobile*, 3η ἑκδ., τόμ. Α' σελ. 456. Κατωτέρω § 33 ἐν τέλει καὶ § 35.

<sup>1</sup> Π.χ. κατὰ τὸ ἄρθρο. 11 τοῦ νόμου 1640, ὑπόχρεως διὰ τὸν φόρον ἐξ εἰσοδήματος οἰκοδομῶν εἶναι διὰ τὰ τὴν 1 Ἀπριλίου ἐκάστου ἔτους ἰδιοκτήτης νομεύς, ἐπιφανειοῦχος, ἐμφυτευτής, ἐπικαρπωτής, καὶ τοῦτον βαρύνει ὁ φόρος ἐπὶ τοῦ συνολικοῦ κατὰ τὸ προηγούμενον ἔτος πραγματοποιηθέντος ἐκ τοῦ ἀκινήτου εἰσοδήματος; Καραπαύλου σελ. 24 ἐπ. Ἀνάλογος ἡ διάταξις τοῦ ἄρθρου 12 τοῦ αὐτοῦ νόμου αὐτόθι σελ. 29. Ἐν τούτοις, κατὰ τὸ ἄρθρο. 11 παρ. 4 καὶ ἄρθρ. 13 παρ. 4 τοῦ νόμου 1640, καθ' ὃ ἐν περιπτώσει ἀντικαταστάσεως τοῦ καρπουμένου τὸ εἰσόδημα (οἰκοδομῶν καὶ γαιῶν) ἐκ τοῦ ἀκινήτου ἔνεκα μεταβιβάσεως κυριότητος ἡ ἄλλως, ὃ διάδοχος εἰσοδηματίας ὑποκαθίσταται ἀπὸ τῆς 1 Ἀπριλίου τοῦ ἔτους, καθ' ὃ ἐγένετο ἡ ἀντικατάστασις, εἰς τὰ ἀπορρέοντα ἐκ τοῦ νόμου τούτου δικαιώματα καὶ εὐθύνας τοῦ

διαδοχικάς καὶ κατὰ περιόδους καταβολάς, διὰ τῶν ὅποιων ὅμως δὲν βαρύνεται αὐτὸ τὸ ἀκίνητον, ἀλλὰ τὸ πρόσωπον. Εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας, κατὰ παλαιοτέρας γερμανικὰς θεωρίας, τὸ βάρος τοῦ φόρου πίπτει ἐπ' αὐτοῦ τοῦ πράγματος καὶ οἱ φόροι οὗτοι εἶναι πραγματικὰ βάρη. Κατὰ τὴν ἡμετέραν ὅμως νομοθεσίαν, ὁ φορολογούμενος, καὶ κατὰ τὰς περιστάσεις ταύτας, ὑπέχει προσωπικὴν ὑποχρέωσιν, μεδ' ὅλης τῆς περιουσίας του, διαφορούσης τῆς ἐπὶ τοῦ κτήματος κυριότητός του, διὰ τὰ ληξιπρόθεσμα χρέη του. Ἡ δὲ ἀπαλλοτρίωσις τοῦ πράγματος ἐπάγεται πλήρῃ παῦσιν τῆς φορολογικῆς προσωπικῆς ὑποχρεώσεως τοῦ τέως κυρίου, διὰ τὴν μετὰ τὴν ἀπαλλοτρίωσιν γεννωμένην φορολογικὴν ὑποχρέωσιν. Ἐπομένως καὶ οἱ φόροι οὗτοι εἶναι προσωπικοί<sup>1</sup>.

Δυνατὸν τὸ δικαίωμα εἰς τὸν φόρον νὰ συνίσταται μὲν εἰς ἐφ' ἄπαξ καταβολήν, νὰ συνδέεται δὲ ἀμέσως πόδς κινητὰ πράγματα ὥρισμένης φύσεως<sup>2</sup>. Ὁ φόρος τότε καθιστᾶ ὑπέγγυον τὸ πρᾶγμα, ἀλλ' οὐχὶ ὑπὸ τὴν νομικὴν ἔννοιαν τοῦ ἐνεχύρου. Ὁ φόρος πρωτίστως βαρύνει τὸ φορολογούμενον εἰδος, τὸ δὲ πρόσωπον τοῦ ὑποχρέου εἰς πληρωμὴν τοῦ φόρου τίθεται εἰς δευτέραν γραμμῆν. Ἐνίστε δὲ ἡ εἰς τὸν φόρον προσωπικὴ ὑποχρέωσις ἐμφανίζεται μόνον εἰς περίπτωσιν τιμωρητέας παραβάσεως<sup>3</sup>. Ἡ νομικὴ αὕτη σχέσις ἀνήκει ἀποκλειστικῶς εἰς τὸ φορολογικὸν δίκαιον καὶ δὲν ἔχει ἀναλογίαν τινὰ πρὸς τὸ ἀστικὸν δίκαιον καὶ πρὸς ἄλλους κλάδους τοῦ δημοσίου δικαίου.

πρώτου. Καὶ κατὰ τὸ ἄρθρ. 21 τοῦ νόμου 1640 ὑπόχρεως εἰς τὸ στρεμματικὸν δικαίωμα εἶναι ὁ κύριος τῶν γαιῶν, ἐν ἀμφισβήτησει δὲ ἡ ἀγνοίᾳ τῆς κυριότητος τῶν γαιῶν, ὁ κάτοχος αὐτῶν.

<sup>1</sup> Κατὰ δὲ τὴν διάταξιν τοῦ ἄρθρ. 1 τοῦ νόμου ΑΥΦΓ' τοῦ 1887, οἱ δυνάμει τῶν κειμένων νόμων ἐπιβαλλόμενοι φόροι ἐπὶ ἀκινήτων κτημάτων βαρύνουσι τοὺς τελευταίους ἰδιοκτήτας, εἴτε οὗτοι τυγχάνουσιν ἐγγεγραμμένοι ἐν τῷ φορολογικῷ καταλόγῳ, εἴτε οἱ πρώην ἰδιοκτῆται. Οἰκονομίδου 'Ἐργην. ν. εἰσπρ. σελ. 213.

<sup>2</sup> Π. χ. κατὰ τὰ ἄρθρα 1, 3, 5, 6 καὶ ἐπ. τοῦ Κώδ. τοῦ τελων. δασμολογίου, πᾶν εἰσογόμενον ἐκ τῆς ἀλλοδαπῆς ἐμπόρευμα ὑποβάλλεται εἰς τέλος ἡ ἀπαλλάσσεται αὐτοῦ. Ἀνάλογος διάταξις εἰς ἄρθρ. 25, § 4, 33, καὶ 46, 67 καὶ ἀλλα τοῦ Τελων. Κώδικος, χαρακτηρίζοντος τὰ ἐμπορεύματα ὡς ὑποκείμενα εἰς τέλος. Ἐπίσης εἰς τοὺς νόμους περὶ φόρων καταναλώσεως δοῖται, διτὶ δι φόρος; ἐπιβάλλεται ἐπὶ τοῦ καταναλισκομένου εἴδους (π. χ. ἄρθρ. 1 τοῦ νόμου 97) ἢ ἐπὶ τοῦ καθ' ὅλον τὸ Κράτος καταναλισκομένου οἰνοπνεύματος καὶ ἄρθρ. 3 καὶ ἐπ. αὐτοῦ).

<sup>3</sup> Π. χ. κατὰ τὸ ἄρθρ. 89, § 2 καὶ ἐπ., τοῦ τελων., Κώδικος,

Εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας τὸ εἰς τὸν φόρον δικαίωμα προσομοιάζει κατὰ πολὺ πρὸς πραγματικὸν δικαίωμα, (*jus in re aliena*), ὃν καὶ δὲν παρέχῃ ἔξι ὑπαρχῆς εἰς τὸ Δημόσιον ἔξουσίαν διαθέσεως τοῦ πράγματος. Παρέχει ὅμως εἰς αὐτὸν δικαίωμα παρακρατήσεως<sup>1</sup> τοῦ πράγματος, ἀφοῦ ἀποκλείεται ἡ ἐλευθέρα διάθεσις αὐτοῦ παρὰ τοῦ κυρίου του μέχρι καταβολῆς τοῦ φόρου. Ἐπὶ πλέον δέ, τὸ πρᾶγμα δύναται ἐνδεχομένως νὰ πωληθῇ πρὸς ἔξασφάλισιν τῆς καταβολῆς τοῦ φόρου<sup>2</sup>.

Ίδιαιτέραν νομικὴν σημασίαν ἔνέχει ὁ φόρος, ὁσάκις ἡ ἐφ' ἄπαξ γενομένη καταβολή του συνδέεται πρὸς τὴν σύνταξιν ἐγγράφου ἢ πρὸς τὴν ὑπὸ τοῦ νόμου προβλεπομένην χρῆσιν αὐτοῦ, π. χ. ἐπὶ ἀναφορᾶς πρὸς δημοσίαν ἀρχῆν, καταθέσεως τελονειακῆς διασαφήσεως ἀλπ., ἢ τούλαχιστον πρὸς τὴν παραδοχὴν τοῦ ἐγγράφου ἐνώπιον τῆς ἀρμοδίας ἀρχῆς. Εἰς τὴν κατηγορίαν ταύτην ἀνήκουσιν οἱ διὰ χρήσεως χαρτοσήμου, ἢ τινῶν ἐνσήμων, εἰσπραττόμενοι φόροι. Ὁ νόμος ἐπιβάλλει τὴν χρῆσιν χαρτοσήμου ἢ τὴν ἐπικόλλησιν τοῦ ἐνσήμου, τοῦ ὑπὸ τοῦ νόμου ἀπαιτούμενου, πρὸ τῆς συντάξεως ἢ πρὸ τῆς χρήσεως τοῦ ἐγγράφου, χωρὶς ὅμως ἐκ τούτου νὰ ὑφίσταται ἐκ τῶν προτέρων ὑποχρέωσις εἰς βάρος ὀρισμένου προσώπου. Αὕτη γεννᾶται μόνον εἰς περίπτωσιν, καθ' ἥν τὸ ἐγγραφὸν συνετάχθη, ἢ ἐγένετο χρῆσις αὐτοῦ, χωρὶς νὰ τηρηθῶσιν οἱ ὅροι τοῦ νόμου, ὅπότε ὑφίσταται παραβάσις δυναμένη κατὰ τὰς περιστάσεις νὰ γεννήσῃ ὑποχρέωσιν. Ἡ ἐκ τοῦ νόμου ὑποχρέωσις, ἔξι ὑπαρχῆς μὲν ἐμφανίζεται ὡς ἀπρόσωπος, δὲν ἐπάγεται δὲ πολλάκις ἄλλας συνεπείας, ἐκτὸς τοῦ ἀπαραδέκτου τοῦ ἐγγράφου παρὰ τῆς ἀρμοδίας, π.χ. νὰ δεχθῇ τὴν ἀναφορὰν ἢ τὴν τελονειακὴν διασάφησιν, ἀρχῆς, χωρὶς αὗτη νὰ δύναται νὰ ἀξιώσῃ τὴν καταβολὴν τοῦ τέλους, καθ' ἣ ὀρισται ἐν ἀρθρ. 47 τοῦ Κώδικος χαρτοσήμου. Ὅπαρχουσιν ὅμως περιπτώσεις, καθ' ἓς ἡ ὑποχρέωσις ἐμφανίζεται καθ' ὀρισμένου προσώπου μετὰ φορολογικῶν συνεπειῶν, κυρίων καὶ προσθέτων, ὡς συμβαίνει κατὰ τὰ ἀρθρα 47 καὶ ἐπ. τοῦ Κώδικος χαρτοσήμου, καὶ ὅδιως κατὰ τὰ ἀρθρα 53 ἐπ. αὐτοῦ<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Π. χ. κατὰ τὸ ἀρθρ. 15 παραγρ. 3 τοῦ νόμου 971 περὶ φορολογ. οἰνοτ.

<sup>2</sup> Οὕτω κατὰ τὸ ἀρθρ. 31 παραγρ. 3 τοῦ τελον. Κώδικος πωλοῦνται διὰ δημοπρασίας τὰ ἐμπορεύματα, ἐὰν δὲ παραλήπτης αὐτῶν, ἐντὸς τῶν νομίμων προθεσμιῶν, δὲν προσέλθῃ πρὸς πληρωμὴν τοῦ τέλους καὶ παραλαβήν των Ἀνάλογοι διατάξεις ἐν ἀρθρῷ 32,41 ἀλπ. τοῦ Τελονειακοῦ Κώδικος.

<sup>3</sup> Τὸ κατὰ τὸ ἀρθρ. 15 § 3 τοῦ ν. 1640 φορόσημον, διὰ τῆς ἐπικολλήσεως

Ἐπὶ τῶν φόρων, ὃν ἡ καταβολὴ δὲν βαρύνει, κατὰ πρῶτον λόγον, πρόσωπον, ἀλλὰ συνδέεται πρὸς πρᾶγμα, ὃ φορολογικὸς νόμος εἶναι ἀπρόσωπος καὶ ἀνώνυμος, δὲν ἀποβλέπει εἰς ἐπιβάρυνσιν ὀρισμένου προσώπου, διότι τὸ ὑποκείμενον τοῦ φόρου ἐν ταῖς περιπτώσεσι ταύταις εἶναι ἀόριστον, προσδιορίζεται δὲ διὰ τῆς χρήσεως ἡ καταναλώσεως τοῦ φορολογουμένου ἀντικειμένου, ἣτις ἀποδεικνύει τὴν ἐν ὀρισμένῳ μέτρῳ ἕκανότητά του νὰ φέρῃ τὸ φορολογικὸν βάρος.

Ο νόμος, ἀντὶ ν' ἀναζητήσῃ πάντας τοὺς καταναλωτὰς τούτους καὶ νὰ τοὺς φορολογήσῃ κατὰ μόνας, ὅπερ θὰ ἡτο δυσχερέστατον, βαρύνει αὐτὰ τὰ καταναλισκόμενα εἰδῆ, ἐπιβάλλει τὴν καταβολὴν τοῦ φόρου, καθ' ἣν στιγμὴν καὶ ἐν ᾧ τόπῳ ταῦτα δύνανται εἰκόλως καὶ ἀσφαλῶς νὰ φορολογηθῶσι, καὶ ἐπὶ πλέον ἐπιτρέπει εἰς τὸ ἔλευθερον ἐμπόριον νὰ ἐπιρρίψῃ τὸ βάρος τοῦ φόρου ἐπὶ ἔκείνων, οἵτινες τελικῶς βαρύνονται διὰ τῆς αὐξήσεως τῆς τιμῆς τῶν εἰδῶν. Ἐπομένως, ἐπὶ τῶν φόρων τούτων ὁ νομοθέτης ἀποδίδει δευτερεύουσαν σημασίαν εἰς τὰ πρόσωπα, τὰ δποῖα ἔξαναγκάζει μὲν εἰς πληρωμὴν, ἀλλὰ μόνον ὑπὸ τὴν ἴδιότητα τοῦ ὀφειλέτου, καὶ οὐχὶ τοῦ φορολογουμένου, ἡς ἡ σημασία μειοῦται σημαντικῶς ἐκ τοῦ ἐπιδιωκομένου σκοποῦ τῆς φορολογίας αὐτῶν τῶν εἰδῶν τῆς καταναλώσεως<sup>1</sup>.

Διάσημοι συγγραφεῖς<sup>2</sup>, ἐμπεπνευσμένοι ἐξ ἀρχαιοτέρων θεωριῶν<sup>3</sup>, ἵσχουσῶν ἀφ' ὅτου ἡ κατὰ τοὺς νεωτέρους χρόνους ὑφισταμένη διάκρισις μεταξὺ τοῦ ἴδιωτικοῦ καὶ τοῦ δημοσίου δικαίου δὲν εἶχεν ἀκόμη κρατήσει, ἐδέχθησαν, ὅτι εἰς τινας περιπτώσεις, δυνατὸν νὰ ὑπάρχῃ πραγματικὸν δικαίωμα, εἰς τρόπον ὥστε τοῦτο νὰ ἐμφανί-

---

τοῦ δποίου εἰσπράττεται ὁ φόρος τῆς κλάσεως γ' τοῦ ἄρθρ. 14, εἰς βάρος τοῦ φορολογουμένου πιστωτοῦ προϋποθέτει ὑφισταμένην ἐκ τῶν προτέρων ὑποχρέωσιν εἰς βάρος ὀρισμένου προσώπου, ὑποκειμένου εἰς τὸν κατὰ τὸ ἄρθρ. 14 § 1 διμεσον φόρον ἐπὶ τοῦ εἰσοδήματος. Βοσκετ σελ. 559.

<sup>1</sup> Αξιοσημείωτον εἶναι, ὑπὸ ἴστορικὴν ἐποψιν, ὅτι οἱ ἀρχαιότεροι φόροι καταναλώσεως εἰσπράττοντο εἰς εἰδός διὰ καταβολῆς τιμήματος τοῦ ἀποκτημένου ἡ ἀποταμευμένου εἰδούς (π. χ. ποτῶν) Myrhach - Rheinfeld σελ. 124 σημ. 1.

<sup>2</sup> Αὐτόθι σελ. 125.

<sup>3</sup> Αἱ διατάξεις τοῦ Ρωμαϊκοῦ καὶ τοῦ Βυζαντινοῦ δικαίου (v. 27 πρ. Πανδ. 39.4, v. 3 Κωδ. 10.16, Βασιλ. v. 6. Η'. 3 καὶ v. Ζ' Α' 7. Ἀρμεν. Β', ε' 11 καὶ 12) φαίνονται ὁρίζουσαι τοὺς ἐπὶ ἀκινήτων κτημάτων δημιούρους φόρους, ὡς βαρύνοντας τὸ κτῆμα,

ζηταὶ ὡς αὐτὸς ὁ ὀφειλέτης. Ἀλλ᾽ ἐν τῷ ἴσχυοντι θετικῷ δικαίῳ αἱ θεωρίαι αὐται δὲν εὑρίσκουσι νομικὸν ἔρεισμα.

Ο τελων. νόμος θέτει ὡς ἀρχήν, ὅτι πᾶν εἰδος εἰσαγόμενον εἰς τὴν ἐπικράτειαν ὑπόκειται εἰς εἰσαγωγικὸν τέλος καὶ καθορίζει τίνα εἰδη ἀπαλλάσσονται αὐτοῦ, καθὼς ἐπίσης οἱ νόμοι περὶ φόρων καταναλώσεως καθορίζουσιν, ὅτι ἐπιβάλλονται ἐπὶ ὧδισμένων εἰδῶν (οἰνοπνεύματος, καπνοῦ, ζύθου κλπ). Ἀλλ᾽ ἐξ ἀπόψεως ὑποχρεώσεως πληρωμῆς τοῦ τελων. τέλους ἢ τοῦ φόρου καταναλώσεως, ὁ τελων. Κῶδιξ (Ἄρθρ. 28) θεσπίζει τὴν ἀρχὴν ὅτι «μετὰ τὴν εἰσπραξίν» τῶν τελῶν ἐκδίδεται παρὰ τοῦ τελωνείου ἀδεια ἔξοδου τῶν ἐμπορευμάτων, φέρουσα καὶ τὸν ἀριθμὸν τῶν ἀποδεικτικῶν πληρωμῆς καὶ ὅτι τῆς πληρωμῆς ταύτης προηγεῖται ἡ κατάθεσις διασαφήσεως ὑπὸ τοῦ κυρίου τῶν ἐμπορευμάτων καὶ ὁ τελωνισμὸς αὐτῶν (Ἄρθρ. 25 ἐπ.) καὶ ἐν ἄρθρῳ 29, ὅτι «τὸ δημόσιον διατηρεῖ ἀμείωτα τὰ δικαιώματα αὐτοῦ κατὰ τοῦ κυρίου τῶν ἐμπορευμάτων, διὰ τὰ μὴ εἰσπραχθέντα τέλη ἢ δικαιώματα, καθὼς καὶ διὰ τὰ ἐλλιπῶς βεβαιωθέντα ἢ εἰσπραχθέντα» καὶ προσέτι ὅτι «τὰ ἐλλιπῶς βεβαιωθέντα ἢ εἰσπραχθέντα βεβαιοῦνται συμπληρωματικῶς διὰ πράξεως τῆς τελωνειακῆς ἀρχῆς, εἰσπράττονται δὲ διοικητικῶς ὑπὸ τοῦ τελωνείου κατὰ τοὺς νόμους περὶ εἰσπράξεως δημοσίων τελῶν». Ἐν ἄρθρ. δὲ 37, § 2, 11, 12, καὶ 16, ὁ τελων. Κῶδιξ ἐπὶ τῶν ὑπὸ διαμετακόμισιν ἐμπορευμάτων διατάσσει, ὅτι εὐθύνονται ἀλληλεγγύως ὁ ἀποστολεὺς καὶ ὁ ἐγγυητής διὰ πᾶσαν εἰς τὸν τόπον τῆς παραλαβῆς τοῦ ἐμπορεύματος προκύψασαν διαφορὰν καὶ προσέτι, ὅτι «τὸ τελωνεῖον τῆς ἀποβιβάσεως βεβαιοῖ καὶ εἰσπράττει εἰς βάρος τοῦ παραλήπτου τὸ τέλος κλπ». Καὶ ἐν ἄρθρ. 63, § 3, δρίζει, ὅτι ἐὰν ὁ κύριος τῶν ἐμπορευμάτων δὲν πληρώσῃ τὸ εἰσαγωγικὸν τέλος καὶ λοιπὰ δικαιώματα ἢ δὲν ἀποστείῃ τὰ ἐμπορεύματα εἰς τὸ ἔξωτερικόν, ἐκποιοῦνται ταῦτα. Κατὰ δὲ τὰ ἄρθρα 95 ἐπ., 107, 116 καὶ 117 τοῦ τελων. Κώδικος καθορίζονται, ἐκτὸς τοῦ ὑποπεσόντος εἰς τελων. παραβάσιν ἢ λαθρεμπορίαν, καὶ ἔτερα πρόσωπα, ὡς ἀλληλεγγύως συνυπεύθυνα πολιτικῶς ἀπέναντι τοῦ Δημοσίου διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ ἀπλοῦ καὶ τοῦ πολλαπλοῦ κατὰ τοὺς ὅρους τοῦ νόμου ἐπιβαλλομένου τέλους ἢ φόρου καταναλώσεως.

Ἐκ τῶν διατάξεων τούτων ἀπορρέει προσωπικὴ ὑποχρέωσις πληρωμῆς τῶν τελῶν. τελῶν καὶ τῶν παρεπομένων φόρων καταναλώσεως, ὡς συνέπεια εὐθύνης διὰ κατάθεσιν διασαφήσεως εἰσαγωγῆς ἢ διαμετακομίσεως, αἰτήσεως ἀποταμιεύσεως, ἀποστολῆς κλπ.

τῶν ἐμπορευμάτων, ἢ ὡς συνέπεια τελων. παραβάσεως ἢ λαθρεμπορίας, ἢ ὡς συνέπεια εὐθύνης τοῦ πλοιάρχου διὰ τὸ δηλωτικὸν τῶν ἐμπορευμάτων (ἀρθρ. 11 ἐπ. καὶ 90).

Χαρακτηριστικὸν εἶναι, ὅτι τὸ πρόσωπον τοῦ ὑποχρέου εἰς καταβολὴν τοῦ τελων. τέλους εἶναι ἐντελῶς ἀόριστον ἀτομικῶς καὶ ἔξαρταται ἐκ τῆς ἴδιας τοῦ προσώπου ἀποφάσεως νὰ τεθῇ εἰς θέσιν συνεπαγομένην τὴν εὐθύνην, ἔξης καθίσταται ὑπόχρεων εἰς πληρωμὴν τῶν τελων. τελῶν. Ἐφ' ὅσον ὅμως δὲν ἐνεφανίσθῃ ὁ κύριος ἢ παραλήπτης τοῦ ἐμπορεύματος, ἵνα ἐκπληρώσῃ τοὺς ἀπαιτουμένους δόρους διὰ παραλαβῆν των, ἢ δὲν διέπραξε τις τελων. παράβασιν ἢ λαθρεμπόριον, τίκτουσαν ὑποχρέωσιν καταβολῆς τελῶν, τότε δὲν ὑφίσταται παντάπασι δικαίωμα καθ' οίουδήποτε προσώπου καὶ λειτουργεῖ ἢ πραγματικὴ εὐθύνη. Τὰ ὑποκείμενα εἰς τέλος ἐμπορεύματα πωλοῦνται διὰ δημωπρασίας, ἐὰν ὁ κύριος ἢ ὁ παραλήπτης ἐνεφανίσθῃ μὲν καὶ κατέθεσε διασάφησιν καὶ ἐγένετο ἢ τελων. ἔξετασις τοῦ ἐμπορεύματος, ἀλλὰ δὲν προσῆλθεν ἐντὸς τῆς νομίμου προιθεσμίας πρὸς παραλαβὴν τῶν ἐμπορευμάτων (ἀρθρ. 31 παραγρ. 3 καὶ 32 τοῦ τελων. Κώδικος), ἢ, ἐφ' ὅσον χαρακτηρισθέντα ὡς ἀζήτητα κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ ἀρθρ. 39 ἐπ. τοῦ τελων. Κώδικος, ἐκποιοῦνται. Ὁ δὲ ἀγοραστὴς ὀφείλει νὰ καταβάλῃ τὸ ἐκπλειστηρίασμα, καθὼς καὶ τὸ τελων. τέλος τῶν εἰσαγομένων ἐμπορευμάτων, ἐκτὸς ἔάν, προκειμένου περὶ ἀζητήτων, προτιμήσῃ ν' ἀποστείλῃ ταῦτα εἰς τὴν ἀλλοδαπὴν ἢ νὰ τὰ θέσῃ ἐν ἀποταμιεύσει.

'Ἐκ τῶν ἀνωτέρω συνάγεται, ὅτι τὰ ἐμπορεύματα εἶναι ὑπέγγυα διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ τέλους καὶ τὸ τελωνεῖον ἔχει δικαίωμα παρακρατήσεως<sup>1</sup> τῶν ἐμπορευμάτων μέχρι τῆς πληρωμῆς τῶν τελῶν καὶ προσέει ἔχει τὸ δικαίωμα τῆς πωλήσεως αὐτῶν. Ἐν περιπτώσει δ' ἐγκαταλείψεως τῶν ἐμπορευμάτων, τὸ τίμημα τῆς ἐκποιήσεως αὐτῶν περιέρχεται εἰς τὸ δημόσιον (ἀρθρ. 43 παραγρ. 9 τοῦ τελων. Κώδικος).

'Αλλά, καὶ κατὰ τὴν περίπτωσιν τῆς πωλήσεως τῶν ὑποκειμένων εἰς τέλος ἐμπορευμάτων, ἀνακύπτει ἡ προσωπικὴ ὑποχρέωσις τῆς πληρωμῆς τοῦ τέλους, βαρύνοντα τὸν ἀγοραστὴν αὐτῶν, διστις ἐκ τοῦ νομικοῦ γεγονότος τῆς ἀγορᾶς τῶν ὑποκειμένων ἐμπορευμάτων

<sup>1</sup> 'Ἐν Γαλλίᾳ droit de détention "Ora Pabon Traité Manuel No 231. Κατὰ τὸν ἵταλικὸν τελων. Κώδικα». Le merci gnarentiscono l'amministrazione del pagamento dei diritti».

καὶ τῆς περὶ τοῦ πλειστηριασμοῦ αὐτῶν πράξεως καθίσταται ὑπόχρεως εἰς τὴν πληρωμὴν ταύτην. Οὕτω, κατὰ τὰς περιπτώσεις ταύτας, λειτουργεῖ μὲν καὶ ἀρχὰς ἡ πραγματικὴ εὐθύνη τοῦ ὑποκειμένου πρόγματος, ἀλλ᾽ ἀμέσως, μετὰ τὴν ἀσκησιν τοῦ δικαιώματος τούτου, λειτουργεῖ ἡ προσωπικὴ ὑποχρέωσις καὶ τελικῶς μόνον ὡς τοιαύτη ἐμφανίζεται ἡ καταβολὴ τοῦ τελωνειακοῦ τέλους.

Ἄναλογοι δὲ τυγχάνουσιν αἱ περιπτώσεις τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως ἐπὶ τῶν φόρων καταναλώσεως οἰνοπνεύματος, ξύθου καὶ ἄλλων εἰδῶν καταναλώσεως. Καὶ ἐν αὐτοῖς ἐπικρατεῖ ἡ νομικὴ ἰδέα τοῦ νεωτέρου δικαίου, καθ' ἥν μόνον τὰ πρόσωπα δύνανται νὰ ὑποχρεωθῶσιν εἰς καταβολὴν φόρου, ἃν καὶ ἀφετηρία πρὸς ἐπιβολὴν φόρου ὑπῆρξεν ὑποχρέωσις βαρύνουσα τὸ εἶδος. Καὶ οἱ φόροι οὗτοι δύνανται νὰ καταταχθῶσιν εἰς τὴν αὐτὴν κατηγορίαν τῶν πραγματικῶν φόρων, ὡς καὶ τὰ τελῶν. τέλη, ὑπὸ τὴν ἔννοιαν, διὶ τοῦτο δύνανται ἐπὶ αὐτῶν τῶν εἰδῶν τῆς καταναλώσεως καὶ παράγουσι πραγματικὴν ὑποχρέωσιν. Οὕτω κατὰ τὸ ἀρθρ. 15, § 3, δὲν ἐπιτρέπεται ἡ ἔξι ἐργοστασίου ἢ ἀποθήκης ἀποταμιεύσεως ἔξαγωγὴ οἰνοπνεύματος ἀνευ προηγουμένης καταβολῆς τοῦ φόρου. Ἀνάλογοι διατάξεις ὑπάρχουσιν εἰς τὸν Κώδικα περὶ φορολογίας τοῦ καπνοῦ (ἀρθρ. 10) καὶ εἰς ἄλλους νόμους περὶ φόρων καταναλώσεως. Κατὰ δὲ τὸ ἀρθρ. 14 τοῦ νόμου ΓΥΘ' τοῦ 1909, «τὸ εἰς τὸν ἔνοικιαστήν παρὰ τῶν φορολογουμένων ἀποδιόμενον ἔλαιον ἀποταμιεύεται εἰς ἀποθήκας, δαπάνῃ τοῦ ἔνοικιαστοῦ, καὶ μένει ὑπέγγυον μέχρις ἔξιοφλήσεως τοῦ ἔνοικίου». Ἡ διατάξις αὕτη ἔνέχει χαρακτῆρα ἔξασφαλιστικοῦ μέτρου, πρὸς εἴσπραξιν τοῦ ἔνοικίου, καὶ εἶναι ἀσχετος πρὸς τὴν φορολογικὴν ὑποχρέωσιν, ἥτις τελεῖται πρὸς τὸν ἔνοικιαστήν. Ἐπίσης ἐν ἀρθρῷ 47 ἔως 50 τοῦ νόμου 1641 περὶ φορολογίας τῶν κληρονομιῶν καὶ ἐν ἀρθρῷ 23 τοῦ Κώδικος φορολογίας τοῦ κεφαλαίου ἀναγράφονται διατάξεις, τῶν δποίων σκοπὸς εἶναι ἡ ἔξασφαλισις τῆς εἰσπράξεως τοῦ φόρου κληρονομιῶν καὶ τοῦ φόρου κινητῆς καὶ ἀκινήτου περιουσίας. Ἐπίσης ἐν ἀρθρ. 43 § 2 τοῦ νόμου 1640 καὶ ἀρθρ. 13 § 3 τοῦ νόμου 3338 ἐτέθησαν διατάξεις εἰς τὸν αὐτὸν σκοπὸν ἀποβλέποντας.

### § 26. Πρόσωπα ὑποκείμενα εἰς τὸν φόρον.

Προσωπικὴ φορολογικὴ ὑποχρέωσις ὑπάρχει, δσάκις ἡ ἀρμοδίᾳ ἀρχὴ δύναται, κατὰ νόμον, ν' ἀπευθύνῃ ἀμέσως πρὸς ὅρισμένον πρόσωπον διαταγῆν, σκοποῦσαν τὴν βεβαίωσιν τοῦ φόρου.

Είναι ἀδιάφορον, εἰὰν ἡ ὑποχρέωσις αὕτη ἀπορρέῃ ἐξ ὑποχρεώσεως ρητῶς ὑπὸ τοῦ νόμου ἐπιβαλλομένης ἐπὶ τοῦ προσώπου, ὃς συμβαίνει π. χ. ἐπὶ τέλους ἐπιτηδεύματος, ἢ εἴναι ἡ συνέπεια εὐθύνης προσώπου διὰ φορολογικὴν ὑποχρέωσιν βαρύνουσαν πρᾶγμα, ὃς συμβαίνει ἐπὶ τελων. εἰσαγωγῆς, ἐπὶ φόρου καταναλώσεως, ἢ ἀπορρέουσαν ἐκ πράξεως, π. χ. ἐκ συμβολαιογραφικῆς πράξεως δωρεᾶς, προικὸς κλπ.

Προσωπικὴ φορολογικὴ ὑποχρέωσις ὑπάρχει εἰς τὰς ἐπομένας περιπτώσεις:

Α. Εἰς βάρος ἀτομικῶς ἐξ ὑπαρχῆς καθωρισμένου προσώπου, δοσάκις ἡ βάσις τῆς ὑποχρεώσεως συνίσταται εἰς σχέσιν προσωπικήν, οἷον ἡ πρόσδοσις, ἡ ἀσκησις ἐπιτηδεύματος ἢ ἐπαγγέλματος, ἡ εἰσπραξις τόκων, ἀπολαυὴ παντοειδῶν κερδῶν ἐξ ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων. Εἰς περιπτώσεις τινὰς ὁ φόρος παρακρατεῖται παρὰ τοῦ ὑποχρέου ἀπὸ τὸν πράγματι βαρυνόμενον καὶ καταβάλλεται εἰς τὸ δημόσιον ταμεῖον παρὰ τοῦ παρακρατήσαντος, ὃς ἐκ τοῦ τρόπου δὲ τῆς εἰσπράξεως του καθίσταται «ἀπρόσωπος». Τοιαῦται περιπτώσεις είναι αἱ τῶν ἀρθρ. 14, 15 καὶ 26 τοῦ νόμου 1640 κλπ.

Β. Εἰς βάρος προσώπου, τὸ δοποῖον ἀτομικῶς καθορίζεται ἐκ τοῦ γεγονότος, διὰ τοῦτο κέκτηται πραγματικὸν δικαίωμα ἐπὶ πράγματος ὑποκειμένου εἰς τὸν φόρον καὶ εἰδικῶς ἐξ ὑπαρχῆς καθωρισμένου, π. χ. δικαίωμα κυριότητος, ἐπικαρπίας, κλπ. διὰ τὸν φόρον καθαρῶν προσόδων οἰκοδομῶν, ἡ ἐκ τοῦ γεγονότος διὰ ἐνεργεῖ νομικὰς πράξεις ὑποβεβλημένας εἰς φόρον ἢ τέλος, π. χ. συμβόλαια μεταβιβάσεως πραγματικῶν δικαιωμάτων, δωρεῶν, προικὸς κλπ, ἡ ἐκ τοῦ γεγονότος διὰ ἀποκτῆ περιουσιακὰ στοιχεῖα ἐκ κληρονομίας, κληροδοσίας, αἰτίᾳ θανάτου δωρεᾶς κλπ.

Γ. Ὁσάκις πρᾶξις, ἀποτελοῦσα τὴν βάσιν ὑποχρεώσεως, ἐνηργήθη, χωρὶς προηγουμένως κατὰ τὸν νόμον νὰ καταβληθῇ ὁ φόρος, προκειμένου ἰδίως περὶ ἐμμέσου φόρου καταναλώσεως ἢ φόρου προικός, δωρεᾶς, κερδῶν λαχείου, τελῶν χαρτοσήμουν. Ἐν τῇ περιπτώσει ταύτη ἡ ὑποχρέωσις προκύπτει ἐκ φορολογικῆς παραβάσεως. Ὁ νόμος καθορίζει τὰ πρόσωπα, τὰ δοποῖα, ἔνεκεν αὐτῆς, ὑποχρεούνται εἰς τὸν φόρον, εἴτε ἡ συνέπεια αὕτη συνδέεται πρὸς παράβασιν αὐτῶν, εἴτε προκύπτει ἀνευ πταίσματος αὐτῶν ἐκ τῆς παραβάσεως.

Κατὰ διατάξεις ἔξαιρετικάς, ὁ νόμος δὲν ἀπαιτεῖ προηγουμένην

καταβολὴν τοῦ φόρου, παρέχων «ἀναβολὴν» πληρωμῆς αὐτοῦ, π. χ. ἀρθρ. 15 νόμου 971 περὶ φιρολογίας οἰνοπνεύματος, καὶ οὕτω χορηγεῖ προθεσμίαν καταβολῆς, ἀνευ ποινικῶν συνεπειῶν, μεταξὺ τοῦ χρόνου τῆς δηλώσεως καὶ παραγωγῆς τοῦ εἶδους καὶ τοῦ χρόνου τῆς εἰς τὴν κατανάλωσιν διαθέσεως αὐτοῦ. Οὕτω, κατὰ τὴν προμηθεῖσαν περίπτωσιν, ἡ πληρωμὴ τοῦ φόρου γίνεται ἐπὶ τῇ ἐκ τοῦ ἐργοστασίου ἡ ἀποθήκης ἀποταμιεύσεως ἔξαγωγῆ τοῦ οἰνοπνεύματος. Κατὰ δὲ τὸ ἀρθρ. 11 § 6 τοῦ νόμου 1640, ὁ φόρος δὲν καταβάλλεται ὑποχρεωτικῶς σὺν τῇ δηλώσει τῆς προσόδου, ἀλλ' εἰς τρεῖς δόσεις, ὃν ἡ πρώτη σὺν τῇ δηλώσει. Κατὰ τὴν περίπτωσιν ταύτην, ὁ νόμος παρέχει «πίστωσιν» πρὸς καταβολὴν τοῦ φόρου, καί, διαρκούσῃς τῆς προθεσμίας τῆς πιστώσεως, δὲν ἐπέρχονται συνέπειαι διὰ τὴν μὴ καταβολὴν τοῦ φόρου. Ἀπὸ τῆς λήξεως ὅμως τῶν κατὰ κατηγορίας τοῦ νόμου 1640 προθεσμιῶν ἐπέρχονται συνέπειαι τόκουν. Ἀντιθέτως δὲ καταβαλλομένων τῶν δόσεων πρὸ τῆς λήξεως τῶν προθεσμιῶν, ἐκπίπτεται ἐκ τοῦ ποσοῦ αὐτῶν ὁ τόκος (ἀρθρον 41). Κατωτέρω § 44, 50.

Κατὰ τὰς περιπτώσεις φιρολογικῶν παραβάσεων, ὁ ὑπόχρεως εἰς πληρωμὴν δὲν ταυτίζεται πάντοτε πρὸς τὸν ἐξ ὑπαρχῆς εἰς τὸν φόρον ὑπόχρεων. Οὕτω, κατὰ τὸ ἀρθρον 51 τοῦ Κώδικος χαρτοσήμοι, «δημόσιοι λειτουργοὶ δεχθέντες ἔγγραφα ἢ ἀναφορὰν ἀσημον, ὑπόκεινται εἰς τὸ δεκαπλόῦν τέλος, ἀνευ ἀναγωγῆς κατὰ τοῦ παραβάτου ἰδιώτου», δστις εἰς τινας τῶν περιπτώσεων τούτων, ὃς ἐπὶ ἀναφορᾶς πρὸς δημοσίαν ἀρχήν, εἰς οὐδὲν τέλος ἢ πρόστιμον ὑπόκειται διὰ τὴν ἀσημον σύνταξιν αὐτῆς.

Ἡ μεταβίβασις αὗτη τῆς πρὸς πληρωμὴν ὑποχρεώσεως ἐνέχει τὴν ἔννοιαν εὐθύνης διὰ πρᾶξιν, γενομένην παρὰ τὸν νόμον, ἡ διὰ παράλειψιν πληρωμῆς τοῦ φόρου, καὶ οὐχὶ τὴν ἔννοιαν φιρολογικῆς ὑποχρεώσεως. Κατωτέρω § 32.

Ἡ σχέσις τῆς εὐθύνης μᾶλλον ἐναργῆς είναι εἰς τὰς διατάξεις τῶν ἀρθρῶν 116 καὶ 117 τοῦ τελων. Κώδικος καὶ τῆς παραγρ. 6 τοῦ ἀρθρ. 26 τοῦ νόμου 971 περὶ φιρολογίας τοῦ οἰνοπνεύματος, καθ' ἄς τὰ ἐν αὐταῖς ἀναφερόμενα πρόσωπα είναι συνυπεύθυνα πολιτικῶς διὰ τὰς χρηματικὰς ποινὰς κλπ. μετὰ τοῦ καταδικασθέντος ἐπὶ λαθρεμπορίᾳ. Ἐτεραι περὶ εὐθύνης διατάξεις ὑπάρχουσιν ἐν τῷ τελων. Κώδικι, π. χ. κατὰ τὸ ἀρθρ. 37 § 2 εὐθύνονται ἀλληλεγγύως δ ἀποστολεὺς καὶ δ ἐγγυητὴς διὰ προκυψάσας διαφορᾶς ὑπὸ διαμετακόμισιν ἐμπορευμάτων.

Διατάξεις περὶ προσωπικῆς εὐθύνης, ὥποδιάφορον ὅμως ἔννοιαν, εὗρηνται καὶ εἰς ἄλλους φορολογικοὺς νόμους. Οὕτω κατὰ τὸν νόμον 2749, ἀρθρ. 10 § 3, οἱ ἐντεταλμένοι τὴν εἰσπραξιν τοῦ προσθέτου ποσοστοῦ 10 % (διὰ τὴν ὑπηρεσίαν τοῦ ἀναγκαστικοῦ δανείου) ὑπέχουσι προσωπικὴν εὐθύνην ἀπέναντι τῆς Ἐθνικῆς Τραπέζης καὶ ποινὴν διὰ τὴν καθ' ἔβδομάδα κατάθεσιν τῶν σχετικῶν εἰσπράξεων εἰς τὴν Τράπεζαν. Ἡ διατάξις αὗτη δὲν ἀναφέρεται εἰς φορολογικὴν ὑποχρέωσιν, ἀλλ' εἰς τὴν καθηκοντολογίαν τῶν ὑπαλλήλων τούτων.

Πολλάκις, ἐκ πρακτικῶν λόγων, ὁ νόμος ἀσχολεῖται μόνον περὶ τοῦ προσώπου, τὸ δποῖον πληρώνει τὸν φόρον, οὐχὶ δὲ καὶ περὶ τοῦ προσώπου, τὸ δποῖον ἐπιβαρύνεται πραγματικῶς διὰ τοῦ φόρου, δὲν ἐπεμβαίνει δέ, δπως ρυθμίσῃ τὰ φαινόμενα τῆς ἐπιπτώσεως τοῦ φόρου. Τοῦτο συμβαίνει ἵδιως ἐπὶ τελων. τελῶν. Εἰς τὸ Ν. Δ. τῆς 31 Δεκεμβρίου 1925 περὶ φορολογίας τῶν χρηματιστηριακῶν συμβάσεων, ὁ νόμος ἀπέχει ἐντελῶς νὰ καθορίσῃ ρητῶς τὰ βαρυνόμενα διὰ τοῦ τέλους πρόσωπα. Ἐπομένως, ὁ βαρυνόμενος διὰ τοῦ φόρου προσδιορίζεται ἐκ τῆς φύσεως τῶν χρηματιστηριακῶν συμβάσεων, τῶν κατονομαζομένων ἐν ἀρθρῷ 1 τοῦ νόμου καὶ ὑποβαλλομένων εἰς τὸ ἐν αὐτῷ προβλεπόμενον τέλος. Οὕτως ἐπὶ ἀγορᾶς καὶ πωλήσεως χρεωγράφων βαρύνεται διὰ τοῦ τέλους ὃ τε πωλητὴς καὶ ἀγοραστής. Ἀλλ' ὁ νόμος (ἀρθρ. 7) καθιστᾶ ὑπεύθυνον διὰ τὴν μὴ ἐπίθεσιν ἢ ἐλλιπῆ ἐπίθεσιν τοῦ εἰδικοῦ ἐνοήμου, δι' οὐ εἰσπράττεται τὸ τέλος, τὸν χρηματιστήν, ἢ τὸ δικαιούμενον πρὸς σύναψιν χρηματιστηριακῶν συμβάσεων πρόσωπον, καὶ ἐν περιπτώσει παραβάσεως ἐπιβάλλει εἰς αὐτὸν πρόστιμον διπλασίας ἀξίας τοῦ τέλους.

Ἐπίσης ὁ Κῶδις περὶ τελῶν χαρτοσήμου δὲν καθορίζει ρητῶς, τίνες ἐκ τῶν ἐνδιαφερομένων ὑπόκεινται εἰς τὴν ὑποχρέωσιν καταβολῆς τοῦ τέλους. Ἀλλ' ἐν ἀρθρ. 32, § 3, ὡρισται διτι τὸ τέλος καταβάλλεται ὑπὸ τοῦ προκαλούντος τὴν πρᾶξιν. Ὁσάκις δὲν ὑπάρχει ρητὴ διατάξις, ἐκ τοῦ συνόλου τῶν διατάξεων τῶν φορολογικῶν νόμων συνάγεται, διτι δ ἔχων συμφέρον, εἴτε δπως πρᾶγμα παραχθῇ ἢ παραδοθῇ εἰς ἐλευθέραν κατανάλωσιν, εἴτε δπως νομικὴ πρᾶξις συναφθῇ, εἴτε δπως ἀναφορὰ ἢ αἰτησις ὑποβληθῇ, εἴτε πιστοποίησις ἢ ἀπόδειξις δοθῇ, βαρύνεται διὰ τῆς πληρωμῆς τοῦ ἀνήκοντος εἰς τὰς πράξεις ταύτας φόρου ἢ τέλους<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Κοφινᾶ, Τέλη χαρτοσήμου, ἔκδ. β', σελ. 289 - 290.

Πᾶν πρόσωπον, φυσικὸν ἢ νομικὸν, δύναται, κατὰ γενικὸν κανόνα, νὰ ὑποβληθῇ εἰς φιρολογικὴν ὑποχρέωσιν, καὶ αὐτὸ τὸ Δημόσιον καὶ τὰ νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Τὸ Κράτος μάλιστα, διὰ τὴν ἴδιωτικὴν του περιουσίαν, ἐφ' ὅσον ρητῶς διὰ τοῦ νόμου δὲν ἀπαλλάσσεται τῆς φιρολογίας, ὑπόκειται εἰς αὐτήν. Δύναται δὲ προσέτι νὰ ὑποβληθῇ εἰς φιρολογίαν ὑπὲρ ἄλλων νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου, ἔξι αὐτοῦ ἔξηρτημένων, οἷον νομῶν, δήμων, κοινοτήτων. Ἀνωτέρω § 9 καὶ κατωτέρω § 31 Α'.

Τὰ εἰδικὰ ταμεῖα τοῦ Κράτους (π. χ. ταμεῖον Ἐθνικοῦ Στόλου, Ταμεῖον παρακαταθηκῶν καὶ δανειών) καὶ λοιπὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου ὑπόκεινται ἐπίσης εἰς τὴν φιρολογίαν, ἐφ' ὅσον ρητῶς δὲν ἀπαλλάσσονται τοῦ νόμου. Κατωτέρω § 30 καὶ 31.

Ἐνίστε ὁ φόρος ἐπιβάλλεται μόνον εἰς νομικὰ πρόσωπα, ὡς συμβαίνει εἰς τὸν φόρον τῶν συγκομιζομένων γεωργικῶν προϊόντων, δστις ἐπιβάλλεται εἰς βάρος τῆς κοινότητος (Ψ. τῆς Ιουνίου 1927, 2<sup>ον</sup>, ἀρθρ. 3), ἥτις δῆμος «διανέμει» τὸν φόρον μεταξὺ τῶν φιρολογιούμενων, δηλ. τῶν τελικῶν ἐπιβαρυνομένων διὰ τοῦ φόρου. Ἐπίσης κατὰ τὰ ἀρθρα 14 καὶ 15 τοῦ νόμου 1640 ἐπὶ φόρου κινητῶν ἀξιῶν, βαρύνοντος νομικὰ πρόσωπα (ἀνωνύμους ἔταιρίας κλπ.)

Πάντες ἐν γένει ἀδιακρίτως οἱ φόροι ἐπιβάλλονται εἰς πάντα τά τε φυσικὰ καὶ τὰ νομικὰ πρόσωπα. Κατ' ἔξαίρεσιν, ὑπάρχουσι φόροι, εἰς οὓς ὑποβάλλονται μόνον τὰ φυσικὰ πρόσωπα, οἷον ὁ συνθετικὸς συμπληρωματικὸς φόρος ἐπὶ τῆς συνολικῆς προσόδου ἐπιβάλλεται, κατὰ τὸ ἀρθρον 30 τοῦ νόμου 1640, μόνον ἐπὶ τῆς προσόδου τοῦ φυσικοῦ προσώπου ἢ τῆς ἐκκειμένης κληρονομίας. Ἀντιθέτως ὑπάρχουσι φόροι ἢ τέλη ἐπιβαλλόμενα μόνον ἐπὶ νομικῶν προσώπων, π. χ. κατὰ τὸ ἀρθρ. 15 ἐδ. α', καθὼς καὶ τὸ ἀρθρ. 42 τοῦ νόμου περὶ τελῶν χαρτοσήμου ἐπιβάλλεται τέλος ἐπὶ τῶν τίτλων τῶν ἀνωνύμων ἔταιριῶν κλπ.

Ἡ ἴδιαγένεια τῶν φιρολογουμένων, κατὰ γενικὸν κανόνα, οὐδεμίαν ἀσκεῖ ἐπιφρόδην ὡς πρὸς τὴν ἀκίνητον καὶ κινητὴν περιουσίαν αὐτῶν, τὴν κειμένην ἐν Ἑλλάδι, καθὼς καὶ ὡς πρὸς τὰς ἐν Ἑλλάδι πραγματοποιουμένας προσόδους αὐτῶν, καὶ τὰς ἐν ἄλλοδαπῆ μὲν πραγματοποιουμένας, εἰσαγομένας δῆμος ἐν Ἑλλάδι, καθὼς καὶ ὡς πρὸς τὰς ἐν Ἑλλάδι ἐνεργουμένας πράξεις αὐτῶν<sup>1</sup>. Ἐκ τῶν διεθνῶν

<sup>1</sup> Ἀρθρ. 2, 18, § 3, ε' καὶ σ', 30 v. 1640. Καραπαύλου σελ. 2 καὶ 120. Ἀρθρ. 1, 11, 68 νόμου 1641.

δὲ συνθηκῶν ἀπορρέει ἡ ἀρχὴ τῆς ἴοοπολιτείας τῶν ἡμεδαπῶν καὶ ἀλλοδαπῶν καὶ ἡ ἀρχὴ αὕτη διετυπώθη σαφῶς ἐν τῇ μεταξὺ Ἑλλάδος καὶ Μεγάλης Βρεττανίας συνθήκῃ, τῇ κυρωθείσῃ τῇ 23 Ἰουλίου 1926 (Ἐφημ. Κυβ. ἀρ. 278 τῆς 14 Αὐγούστου 1926) διὰ τοῦ ἀρθρ. 3 αὐτῆς ἔχοντος ὡς ἔξῆς :

«Οἱ ὑπήκοοι ἡ πολῖται ἑκατέρων τῶν συμβαλλομένων μερῶν ὅταν ἀπολαύσωσιν ὑπὸ πᾶσαν ἔποψιν ἐπὶ τῶν ἐδαφῶν τοῦ ἑτέρου ὅσον ἀφορᾷ εἰς τὰ πρόσωπα, τὴν ἰδιοκτησίαν, τὰ δικαιώματα καὶ συμφέροντα αὐτῶν, τὸ ἐμπόριον, τὴν βιομηχανίαν, τὸ ἐπάγγελμα καὶ συμφέροντα αὐτῶν, ὡς καὶ ἐν παντὶ ἄλλῳ θέματι, τῶν αὐτῶν πλεονεκτημάτων καὶ τῆς αὐτῆς νομίμου προστασίας, ὥν ἀπολαύουσιν οἱ ὑπήκοοι ἡ πολῖται τοῦ ἑτέρου μέρους ἡ τοῦ μᾶλλον εὐνοούμενου κράτους, ἐφ' ὅσον πρόκειται περὶ τελῶν, φόρων, ποσοστῶν, φορολογίας, τελωνειακῶν δασμῶν καὶ δικαιωμάτων, ἔξομοιουμένων κατ' οὐσίαν πρὸς τέλη καὶ παρομοίων βαρῶν».

Δυνάμει δὲ τῆς ορθιδας τοῦ μᾶλλον εὐνοούμενου Κράτους, τῆς ἀναγραφομένης ἐν ταῖς μετὰ τῶν διαφόρων Κρατῶν συμβάσεσι, τὸ ἀνωτέρω ἀρθρον ἵσχει καὶ διὰ πάντα τὰ Κράτη ταῦτα.

Ίδιαίτεραι διατάξεις τῶν φορολογικῶν νόμων (π.χ. νόμος 1640, ἀρθρ. 30, Κῶδιξ νόμων περὶ τελῶν. δασμολογίου ἀρθρ. 25 κλπ.), διέπουσι τοὺς διπλωματικοὺς ἀντιπροσώπους καὶ πράκτορας τῶν ἔνεων Κυβερνήσεων, καὶ τοὺς ἀλλοδαποὺς προξένους καὶ προξενικοὺς πράκτορας, συμπληρούμεναι διὰ τῶν διατάξεων τῶν οἰκείων προξενικῶν συμβάσεων. Ἐπίσης δὲ νόμος 2173, ἀρθρ. 5, τὸ Ν. Δ. τῆς 11 Ἰαν. 1923 ἀρθρ. 4 κλπ.<sup>1</sup> προέβλεψε περὶ ἀπαλλαγῆς ἀλλοδαπῶν τινων ἐκ τοῦ συνθετικοῦ κλπ. φόρου. Κατωτέρω σ. 79.

Ἐπὶ τῶν φόρων τῶν καθαρῶν Ἰδίως προσόδων, ἡ ἱθαγένεια καὶ ἡ κατοικία ἀσκοῦσιν οὐσιώδη ἐπιφροήν. Εἰδικαὶ διατάξεις τῶν ἀρθρ. 2 καὶ 30 τοῦ νόμου 1640 (νόμου 2173 ἀρθρ. 5) προβλέπουσι περὶ τε τῶν ἡμεδαπῶν καὶ τῶν ἀλλοδαπῶν καὶ περὶ τῆς ἐπιφροῆς, ἣν ἀσκεῖ ἐπὶ τῶν φορολογικῶν των ὑποχρεώσεων ἡ κατοικία αὐτῶν ἐν Ἑλλάδι ἢ ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ. Ἐπίσης εἰδικαὶ διατάξεις προβλέπουσι περὶ τῆς φορολογίας τῶν ἀλλοδαπῶν ἀνωνύμων ἔταιριν καὶ τῶν τίτλων αὐτῶν, οἷαί αἱ τῶν ἀρθρων 3 § 2, 4 § 1, 3 καὶ 12 § 3 τοῦ Ν. Δ. περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος, αἱ τοῦ ἀρθρ. 18 παραγρ. 2 γ', ἀρθρ. 19 παραγρ. 4, ἀρθρ. 20 παραγρ. 1 β' τοῦ

<sup>1</sup> Καραπαύλου σελ. 55, 120.

νόμου 1640, αἱ τοῦ ἀρθρ. 15 παραγρ. 1 α' καὶ 52 τοῦ Κώδικος χαρτοσήμου κλπ. Ἐπίσης εἰδικαὶ διατάξεις περὶ περιοδευόντων ἀλλοδαπῶν, πρακτόρων ἢ παραγγελιοδόχων, εὑρηνται ἐν ἀρθρῷ 4 § 3 καὶ 4 τοῦ Ν. Δ. περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος. Ἐν τῷ Κώδικι τοῦ τελων. δασμολογίου, ἀρθρ. 5 παραγρ. 6, εὑρηνται διατάξεις, ἀναφερόμεναι εἰς τὴν Ἰθαγένειαν, καθ' ἃς εἴδη τινα εἰσπραττόμενα ὑπὸ ἐποίκων ὅμοιονται παντὸς εἰσαγωγικοῦ δασμοῦ, κατὰ δὲ τὸ σχετικὸν ἀρθρ. 4 τοῦ ἀπὸ 1 Ἰουνίου 1927 ψηφίσματος<sup>1</sup>, ὡς ἐποικοι ὅμοιοι εἰσπραττόμενα νοοῦνται πάντες οἱ Ἑλληνες τὸ γένος, ἀδιαφόρως τῆς Ἰθαγένειας των. Ἀνάλογος εἶναι ἡ διάταξις τοῦ ἀρθρ. 7 τοῦ αὐτοῦ Κώδικος. Κατωτέρω σελ. 80.

### § 27. Ἀλληλεγγυος ὑποχρέωσις.

Κατὰ κανόνα τοῦ ἀστικοῦ δικαίου, ἡ μεταξὺ πλειόνων, συνδεομένων ὡς δανειστῶν ἡ ὀφειλετῶν, ὑπάρχουσα τυχὸν ἀπαίτησις ἡ ὀφειλὴ ἐπιμερίζεται συμμέτρως, ἀναλυομένη εἰς ἐνοχὰς Ἰσαρίθμους πρὸς τοὺς πολλοὺς δανειστὰς ἡ ὀφειλέτας, μεταξὺ τῶν δοπίων διαιρεῖται αὐτοδικαίως καὶ ἐξ ἵσου τῆς παροχῆς τὸ ἀντικείμενον<sup>2</sup>.

Εἰς τινας τῶν φορολογικῶν νόμων ὠρισται, ὅτι οἱ φορολογούμενοι, ἡ ἄλλα ὑπεύθυνα διὰ τὸν φόρον κατὰ τὸν νόμον πρόσωπα, εὐθύνονται ἀλληλεγγύως καὶ εἰς ὅλοκληρον ἀπέναντι τοῦ Δημοσίου διὰ τὸν φόρον ἡ τὸ ἐνοίκιον κλπ. Οὕτω κατὰ τὸν νόμον ΓΩΟΒ', ἀρθρ. 32 § 1 καὶ 2, οἱ ὑπενοικιασταὶ μετὰ τῶν ἐνοικιαστῶν δημοσίων ἐν γένει προσόδων ἡ κτημάτων εὐθύνονται «ἀλληλεγγύως καὶ εἰς ὅλοκληρον», διὰ τὸ ἐνοίκιον, κατὰ δὲ τὰ ἀρθρ. 41 § 2 καὶ 42 § 1 τοῦ νόμου 1641 περὶ φόρου δωρεῶν καὶ προικῶν διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ φόρου εὐθύνονται «εἰς ὅλοκληρον» οἱ εἰς δῆλωσιν ὑπόχρεοι, «ἐφαρμοζόμενων κατ' ἀναλογίαν καὶ τῶν διατάξεων τοῦ ἀρθρ. 35», τὸ δόπιον δρίζει, ὅτι οἱ δυνάμει συμβάσεως τελευταῖοι κάτοχοι κληρονομιαίων ἀκινήτων εἶναι «ἀλληλεγγύως» ὑπεύθυνοι μετὰ τῶν κληρονόμων καὶ κληροδόχων διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ βαρύνοντος ταῦτα φόρου. Ἐπίσης ὁ νόμος 3047, ἀρθρ. 5 § 1, δρίζει, ὅτι ὑπόχρεοι εἰς τὴν καταβολὴν τοῦ τέλους καὶ φόρου ἐπιτηδεύματος κέντρων διασκεδάσεως εἶναι ὁ ἴδιοκτήτης, ἐκμεταλλευτής, ἡ διαχειρι-

<sup>1</sup> Χρόνη, Τελων., Δασμολόγιον σελ. 6.

<sup>2</sup> N. II § 1, 2 Πανδ. (45. 2) καὶ Κωδ. 1. 3 (7. 25). Ζέπου Βασιλ. ἔκδ. α' σελ. 2322. Καραπαύλου σελ. 94 (Συγκυριότης).

στής, ή διευθυντής τῶν εἰς τοῦτον ὑποκειμένων κέντρων, συνευθύνομενοι «ἀλληλεγγύως καὶ εἰς διόκληρον».

“Αλλοι δὲ ποινικοί καὶ φορολογικοί νόμοι, δρίζοντες ὑποχρέωσιν «ἀλληλεγγύως», παραλείπουσι τὸν ὅρον «εἰς διόκληρον». Οἱ ποινικὸς νόμος, ἀρθρ. 30, ὁρίζει, ὅτι «πάντες ὅσοι δι’ ἓν καὶ τὸ αὐτὸκακούργημα, πλημμέλημα ἢ πταινόμα κατεδικάσθησαν, ἐνέχονται ἀλληλεγγύως μετὰ τοῦ καταδικασθέντος». Οἱ δὲ νόμος 1640, ἀρθρ. 36 καὶ 41 § 5, ὁρίζει, ὅτι οἱ κληρονόμοι ἢ κηδεμόνες τῆς ἐκκειμένης κληρονομίας εἶναι ὑπόχρεοι «ἀλληλεγγύως» πρὸς δήλωσιν καὶ καταβολὴν τοῦ φόρου, ἐὰν ὁ φορολογούμενος ἢ ὁ ὑπόχρεως πρὸς παρακράτησιν φόρου ἀπεβίωσε χωρὶς νὰ ἐπιδώῃ δήλωσιν. Ἐπίσης κατὰ τὸ ἀρθρ. 12 § 3 καὶ 4 τοῦ Ν. Δ. τῆς 18 Ἀριλίου 1926, «διὰ τὴν καταβολὴν τοῦ τέλους ἐπιτιθεδύματος τῶν ἀλλοδαπῶν ἐταιριῶν εὐθύνονται προσωπικῶς καὶ ἀλληλεγγύως καὶ οἱ ἐν Ἑλλάδι Διευθυνταὶ ἀντιπρόσωποι ἢ πράκτορες αὐτῶν». Παθητικὴ «ἀλληλέγγυος» ἐνοχὴ (*correalis obligatio passiva*) εἶναι μία καὶ ἡ αὐτή, ἀναφερομένη εἰς πλείονα τοῦ ἐνὸς πρόσωπα, κατ’ ἀντιδιαστολὴν πρὸς τὴν λεγομένην «εἰς διόκληρον» παθητικὴν ἐνοχὴν (*in solidum obligatio*), καθ’ ἣν πρόκειται μὲν περὶ πλειονότητος ἐνοχικῶν δικαιωμάτων, ἀλλ’ ἡ παροχὴ διφεύλεται ἐφ’ ἄπαξ ὑπὸ πλειόνων προσώπων (Α. Π. 30 τοῦ 1921).

Περὶ τῆς διαφορᾶς μεταξὺ τοῦ ὅρου «ἀλληλεγγύως» καὶ τοῦ ὅρου «εἰς διόκληρον» ἐνησολήθη παλαιότερον ἡ νομολογία. Κατὰ τὴν ὑπ’ ἀριθ. 121 τοῦ 1873 ἀπόφασιν τοῦ Ἀρείου Πάγου, «ὅ δόρος ἀλληλεγγύως, κατὰ τὴν Νεαρὰν 99 τοῦ Ἰουστινιανοῦ, δὲν ὑποχρεοῖ τοὺς συνοφειλέτας εἰς διόκληρον, ἀλλ’ ἔκαστον εἰς τὸ οἰκεῖον μέρος καὶ ὃς ἐγγυητὴν εἰς τὸ μέρος τοῦ συνοφειλέτου, ἀν δέ, κατ’ ἔθιμον, ἡ λέξις αὕτη εἶναι ταῦτοσήμαντος πρὸς τὴν εἰς διόκληρον ἐνοχὴν, τοῦτο εἶναι ζήτημα ἀποδείξεως, ἦν διφεύλει νὰ διατάξῃ τὸ Δικαστήριον»<sup>1</sup>. Ἀλλ’ ἡ ἀρχαιότερον διστάσασα νομολογία σήμερον εἶναι σύμφωνος, ὅτι οἱ ἀλληλεγγύως ἐνεχόμενοι εἰς διόκληρον<sup>2</sup>.

Ἐπομένως, διὰ τῶν ὅρων «ἀλληλεγγύως» καὶ «ἀλληλεγγύως καὶ εἰς διόκληρον» ἡ ἀπλῶς «εἰς διόκληρον» τῶν ἐν τῷ φορολογικῷ δικαιώματος προπονούμενης διστάσασα κανὼν τοῦ ἀστι-

<sup>1</sup> Ζέπου Βασιλικὰ ἔκδ. α’ σελ. 2322 σημ.

<sup>2</sup> Πετρίτη, περὶ ἐγγῆσεως σελ. 154 καὶ 157. Α.Π. 345 τοῦ 1875, 69 τοῦ 1889, 74 τοῦ 1894. Ιωαννίδου, Πετρά, τόμ. Α’ σελ. 97.

κοῦ δικαίου περὶ συμμέτρου καταβολῆς ἐπὶ πλειόνων συνοφειλετῶν καὶ καθορίζεται ἀλληλέγγυος ὑποχρέωσις, ἡς ἡ ἔννοια είναι, ὅτι ἡ πρόσκλησις πρὸς πληρωμὴν τοῦ φόρου δύναται ν' ἀπευθυνθῇ πρὸς ἓν οἰονδήποτε τῶν πλειόνων ὑποχρέων διὰ ὑποχρέωσιν, ἔχουσαν μίαν καὶ τὴν αὐτὴν βάσιν.

Διακρίνομεν περιπτώσεις, καθ' ἃς ὁ νόμος ἐπιβάλλει ἀλληλέγγυον ὑποχρέωσιν πρὸς δήλωσιν καὶ καταβολὴν τοῦ φόρου, οἷα είναι ἡ τῶν προμηθέντων ἀρθρῶν καὶ παραγράφων τοῦ νόμου 1640, ἀπὸ τὰς περιπτώσεις, καθ' ἃς ἐπιβάλλει μόνον εὐθύνην πρὸς πληρωμήν, οἷα ἡ τῆς § 6 τοῦ ἀρθρ. 41 τοῦ αὐτοῦ νόμου, καθ' ἣν «οἱ κατὰ τὸν χρόνον διαλύσεως ἡ συγχωνεύσεως ἀνωνύμου ἔταιρίας διευθυνταί, διαχειρίσταὶ καὶ ἐκκαθαρίσταὶ τούτων εὐθύνονται προσωπικῶς καὶ ἀλληλεγγύως διὰ τὴν πληρωμὴν τῶν κατὰ τὸν παρόντα νόμον ὑπὸ τῆς ἔταιρίας ὀφειλομένων φόρων». Ἡ προσωπικὴ καὶ ἀλληλέγγυος ὑποχρέωσις διὰ τὴν δήλωσιν καὶ διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ φόρου δημιουργεῖ φορολογικὴν ὑποχρέωσιν τοῦ βαρυνομένου προσώπου, καθιστᾶ ἀντὸν φορολογούμενον. Ἐνῷ ἡ ἀπλὴ προσωπικὴ εὐθύνη τρίτου διὰ τὴν πληρωμὴν φόρου δὲν ἀπορρέει ἐκ φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, ἀλλ' ἐκ τῆς περὶ εὐθύνης εἰδικῆς διατάξεως, είναι παρεπομένη τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως τοῦ κυρίως εἰς τὸν φόρον ὑποχρέου καὶ σκοπὸν ἔχει τὴν ἔξασφάλισιν τῆς πληρωμῆς τοῦ φόρου.

Περιπτώσεις, καθ' ἃς ὁ νόμος δημιουργεῖ ἀλληλέγγυον ὑποχρέωσιν τῶν εἰς δήλωσιν ὑποχρέων, είναι ἡ τοῦ ἀρθρου 41 παρ. 2 τοῦ νόμου 1641 ἐπὶ φορολογίας δωρεῶν. Ἡ αὐτὴ διάταξις ἰσχύει καὶ ἐπὶ τῆς φορολογίας προικὸς κατὰ τὸ ἀρθρον 42 παρ. 1 τοῦ αὐτοῦ νόμου. Κατὰ διατάξεις τοῦ τελῶν. Κώδικος (37 § 2 καὶ § 11 - 12, 43 § 9,52 § 1 κλπ.) ἀλληλέγγυος προσωπικὴ ὑποχρέωσις πρὸς πληρωμὴν τῶν τελῶν. τελῶν ἀπορρέει ἐκ διαφόρων αἰτιῶν, οἷον ἔξεγγυήσεως διὰ τέλη ὑπὸ διαμετακόμισιν ἐμπορευμάτων κλπ. Ἐνίστε δέ, ὡς κατὰ τὴν διάταξιν τοῦ ἀρθρ. 7 Κώδ. φόρου ὑπερτιμήματος ἐν συνδ. πρὸς ἀρθρ. 7 § 4 τοῦ Ν.Δ. τῆς 13 Νοεμβρίου 1927 περὶ φόρου αὐτομάτου ὑπερτιμήματος, ὃ ταμίας δέον πρῶτον νὰ στραφῇ κατὰ τοῦ κυρίως ὑποχρέου διὰ τὴν εἰσπραξιν τοῦ ἐλλιπῶς ἡ οὐδόλως καταβληθέντος φόρου πωλητοῦ, κατόπιν δέ, μόνον καὶ ἐφ' ὅσον δὲν ἐπιτύχῃ τὴν εἰσπραξιν, κατὰ τοῦ ἀγοραστοῦ.

Ἐφ' ὅσον ἡ ἀλληλέγγυος ὑποχρέωσις ἀπορρέει ἐξ ἔγγυήσεως, ἰσχύει ἡ διάταξις τοῦ ἀρθρ. 55 τοῦ νόμου ΥΛΣ', ἀρθρ. 55, καθ' ἣν

«οἱ ἔγγυηται ὁφειλετῶν πρὸς τὸ Δημόσιον δὲν ἔχουν τὸ τῆς διζήσεως εὐεργέτημα», δὲν δύνανται δηλ. νὰ ζητήσουν, δυνάμει τῶν διατάξεων τοῦ κεφαλαίου α' τῆς Νεαρᾶς 4, ὅπως καταδιωχθῇ πρῶτον ὁ πρωτοφειλέτης καὶ ἐν ἥ περιπτώσει δὲν ἐπιτευχθῇ ἡ διὰ τῆς διώξεως ἔκείνου εἰσπράξις, τότε νὰ στραφῇ καὶ κατ' αὐτῶν ἡ καταδίωξις<sup>1</sup>.

### § 28. Μεταβίβασις φορολογικής ύποχρεώσεως εἰς αληφονόμους.

Οἱ φόροι, οἱ κατὰ τὸν χρόνον τοῦ θανάτου τοῦ αληφονομηθέντος ὁφειλόμενοι, ἀποτελοῦσι, κατὰ τὸ ἀστικὸν δικαίου, χρέος τῆς αληφονομίας<sup>2</sup>, μεταβιβάζομενον εἰς τὸν αληφονόμον, ἐφ' ὅσον, οὐτος κτᾶται τῆς αληφονομίας κατὰ τοὺς κανόνας τοῦ ἀστικοῦ δικαίου. Διὰ τὰ χρέη ταῦτα δὲν ὑπάρχει φορολογικὴ ύποχρεώσις ἡ εὐθύνη τοῦ αληφονόμου ἐκ τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, ἀλλ' ὑποχρέωσις πληρωμῆς ἐκ τοῦ ἀστικοῦ δικαίου προερχομένη. Ἡ ἐκ τοῦ ἰδιωτικοῦ δικαίου ἀπορρέουσα ύποχρέωσις αὗτη δὲν περιορίζεται μόνον εἰς τὰ χρέη ἐκ φόρου, τὰ δόποια κατὰ τὸν χρόνον τοῦ θανάτου τοῦ ὑφίσταντο νομίμως, ἀλλ' ἐπεκτείνεται καὶ εἰς πάντας τοὺς φόρους, περὶ τῶν δόποιων εἰλέ γεννηθῇ ύποχρέωσις, ζῶντος τοῦ ἀποβιώσαντος, ἐκ τοῦ γεγονότος, διὰ ἡ νομικὴ βάσις τῆς ύποχρεώσεως εἶχεν ἦδη συντελεσθῇ, ἀν καὶ ἡ βεβαίωσις τοῦ φόρου δὲν εἶχεν ἄκομη ἐπακολουθήσει<sup>3</sup>. Ἐκτὸς τούτου, ἐφ' ὅσον ὁ ἀποβιώσας, ἐκ πράξεως ἡ παρα-

<sup>1</sup> Οἱ συντάξορεοι ὁφειλέται ἡ ἔγγυηται ἔχουσι κατὰ τὴν Νεαρὰν 99 τὸ εὐεργέτημα τῆς διαιρέσεως, δυνάμει τοῦ δόποίου δὲν δύναται εὐθύνης ἐξ ἀρχῆς ὁ ἐτερος αὐτῶν νὰ καταδιωχθῇ, εἰμὴ διὰ τὸ ἀναλογοῦν αὐτῷ ἡμισυ τοῦ χρέους, καὶ οὐχὶ διὰ τὸ δόλον. Ἀλλὰ κατὰ μὲν τὴν ὑπ' ἀριθ. 345 τοῦ 1875 ἀπόφασιν τοῦ Ἀρείου Πάγου ἐπὶ ἐνοχῆς ἐξ ἀλληλεγγύου ἔγγυήσεως δὲν χωρεῖ κατὰ νόμον τὸ τῆς διαιρέσεως τοῦ χρέους εὐεργέτημα, κατὰ δὲ τὰς ὑπ' ἀριθ. 219 τοῦ 1864 καὶ 138 τοῦ 1888 ἀποφάσεις τοῦ Ἀρείου Πάγου, ὅταν ἐκ διαφόρων συνεγγυητῶν εἰς μόνος ἐναντίον διὰ τὸ δόλον, ἔχει τὸ δικαίωμα νὰ ἀπαιτήσῃ τὴν μεταξὺ ὅλων κατὰ κεφαλὸς διαιρέσιν τοῦ χρέους, ἥτοι νὰ προτείνῃ τὸ εὐεργέτημα τῆς διαιρέσεως (Εἰσ. § 4. 13.20, ν. 26. Πανδ. 46. 1, Βασιλ. 26 (21. 1). Ἀλλ' δόπως γίνη δεκτή ἡ ἐνστασία αὗτη, δέον οἱ μὴ συνεναγόμενοι συνεγγυηταὶ νά μη είναι ἀποδοι (ν. 26. 28. 51 § 4, 52 § 1 Πανδ. 46. 1 καὶ Καδ. 3.19. καὶ 8.41).

<sup>2</sup> Γ. Μπαλῆ, Ἐγχειρίδιον αληφονομικοῦ δικαίου σελ. 439 ἐπ. Περὶ φόρου καθυστερούμενου ἡ τρέχοντος βαρύνοντος τὸ αληφοδοτηθέν, αὐτόθι σελ. 591. Περὶ τῶν ἐξ ἀπογραφῆς αληφονόμων, Οίκονομιδου Ἐφημην. ν. εἰσπρ. σελ. 197, Μπαλῆ αὐτόθι σελ. 437 ἐπομ.

<sup>3</sup> Κατωτέρῳ § 38 πραγματευόμενα εἰδικώτερον τὸ ζήτημα.

λείψεως, διαπραχθείσης παρ' αὐτοῦ πρὸ τοῦ θανάτου, ὑπεῖχεν ὑποχρέωσιν νὰ ὑποστῇ τὰς νομίμους συνεπείας τῆς πράξεως του (π.χ. πρόστιμον ἢ χρηματικὴν ποινήν), ἀν καὶ δὲν εἰχεν ἐν ζωῇ αὐτοῦ ἔκδοθῆ ἀπόφασις ἢ πρᾶξις προσδιορίζουσα τὸ γεγονός καὶ τὴν ἔκτασιν τῶν συνεπειῶν του, ἡ ὑποχρέωσις αὕτη μεταβιβάζεται εἰς τοὺς κληρονόμους του<sup>1</sup>.

Ἐπομένως, ὁ κληρονόμος ὑποχρεοῦται:

α') Διὰ τὸν κατὰ δόσεις πληρωτέους ἀμέσους φόρους, νὰ καταβάλῃ τὰς ὁφειλομένας παρὰ τοῦ κληρονόμου καὶ κατασταθείσας ληξιπροθέσμους ἐν ζωῇ ἢ μετὰ θάνατον αὐτοῦ, ἐκτὸς ἐὰν ἡ εἰς τὸν φόρον ὑποχρέωσις, ὡς ἐκ τῆς φύσεώς της, ἀποσβέννυται διὰ τοῦ θανάτου, π.χ. ἐπὶ τέλους ἐπιτηδεύματος ὁ θάνατος ἐπιτηδευματίου ἐντὸς τοῦ πρώτου ἔξαμηνου ἐπάγεται τὴν ἀπαλλαγὴν τοῦ τέλους διὰ τὸ δεύτερον ἔξαμηνον, κατ' ἀνάλογον ἐφαρμογὴν τοῦ ἄρθρο 7 παραγρ. 2 τοῦ Ν.Δ. τῆς 18 Απριλίου 1926<sup>2</sup>. Ἐπίσης καὶ διὰ τοὺς λοιποὺς ἀμέσους φόρους ὁ κληρονόμος ὑπέχει ἀνάλογον εὐθύνην.

β') ὡς πρὸς τὸν ἔμμεσους φόρους, τὰ τέλη, χρηματικὰς ποινὰς καὶ πρόστιμα, ὅν τὸ γενεσιονόγὸν γεγονός παρήχθη πρὸ τοῦ θανάτου, ὁ κληρονόμος ὑποχρεοῦται εἰς καταβολὴν των<sup>3</sup>.

Ἡ ὑποχρέωσις αὕτη τοῦ κληρονόμου, ἐν γένει μὲν ἀπορρέει ἐκ τοῦ ἀστικοῦ δικαίου. Ἐάν δὲ οἱ κληρονόμοι εἶναι πλείονες, κρατεῖ ὁ κανὼν, ὅτι τὰ χρέη τοῦ κληρονομουμένου διανέμονται μεταξὺ αὐτῶν,

<sup>1</sup> Τὸ ζήτημα συνδέεται πρὸς τὸν μὴ ποινικὸν χαρακτῆρα τῶν ἐν λόγῳ προστίμων. Οἰκονομίδου 'Εφομ. v. εἰσ. σελ. 210 σημ. ἔνθα γνωμοδότησις τοῦ N. S. δεχομένου, ὅτι αἱ χρηματικαὶ ποιναὶ ἡ τὰ πρόστιμα τῶν φορολογικῶν νόμων, τὰ διοικητικῶς ἐπιβαλλόμενα, ἀποτελοῦσι πρόσθετον φόρον ἡ δασμὸν. Τὸ δικαστήριον τῶν φορολογικῶν παραβάσεων ἐπέβαλε χρηματ. ποινὰς διὰ τελων. παραβάσιν κατὰ κληρονόμων. Τὸ ζήτημα, ἀν τὰ φορολογικὰ πρόστιμα δύνανται νὰ ἐπιβιλθῶσι κατὰ κληρονόμων ἀμφισβητεῖται. Βοσκετ, σελ. 361, 421, 422, 815, 844 καὶ ἰδίως σημ. 4 τῆς σελ. 848, ἔνθα ἡ νομολογία τοῦ 'Ἀκυρωτικοῦ τῆς Γαλλίας δεχθέντος, ὅτι δὲν ἐπιβύλλονται κατὰ τῶν κληρονόμων ἐπὶ τελων. παραβάσεων καὶ ἐν γένει τῶν ἔμμεσων φόρων. Τὸ Conseil d'État ἐπέβαλε ταῦτα ἐπὶ φόρου ἐκτάκτων κερδῶν. 'Ἐπίσης ἐπὶ συνολικοῦ φόρου καθαρῶν προσόδων. Αὐτ. σελ. 752. Allix et Lecerclé Contr. Ind. Ios. σ. 121.

<sup>2</sup> Σελ. 8 - 9 τοῦ τεύχους «Τέλος ἐπιτηδεύματος» Εκδ. 'Υπ. Οἰκ. 1927.

<sup>3</sup> Ποιν. N. ἄρθρ. 118. «Ο θάνατος τοῦ ἐνόχου ἔξαλείφει τὴν ποινὴν αὐτοῦ, ἐκτὸς τῶν τελεσιδίκως κατεγγωσμένων χρηματικῶν ποινῶν ἡ προστίμων» Νόμου A<sub>1</sub>Z' τοῦ 1892 ἄρθρ. 1 παραγρ. 2. «Διὰ τὴν εἰσπραξιν τῶν τοιούτων ἔξόδων (διατροφῆς προσωποκρατηθέντων ὁφειλετῶν τοῦ Δημοσίου) καταδιώκονται καὶ οἱ κληρονόμοι τῶν ὁφειλετῶν»,

ἀναλόγως τῆς κληρονομικῆς μερίδος ἔκάστου. Ἐλλ' ὑπάρχουσι καὶ ορηταὶ διατάξεις τοῦ φορολογικοῦ δικαίου ρυθμίζουσαι τὴν ὑποχρέωσιν ταύτην. Οὕτως ἐν ἄρθρῳ 36 τοῦ νόμου 1640 ὕρισται διὰ τὴν φορολογίαν τῶν καθαρῶν προσόδων, διτι, ἐὰν ὁ φορολογούμενος ἢ ὑπόχρεως πρὸς παρακράτησιν φόρου ἀπεβίωσε, χωρὶς νὰ ἐπιδώσῃ δήλωσιν, ὑπόχρεοι ἀλληλεγγύως πρὸς δήλωσιν καὶ καταβολὴν τοῦ φόρου εἶναι οἱ κληρονόμοι του ἢ ὁ κηδεμὼν τῆς κληρονομίας, παρακρατοῦντες παρ' ἔκάστου τῶν κληρονόμων, κληροδόχων, δωρεοδόχων καὶ π. τὸ ἀναλογοῦν εἰς τὴν μερίδα αὐτοῦ κλάσμα τοῦ φόρου καὶ διτι ἀλληλεγγύως ὑπόχρεοι ὅμοίως εἰς καταβολὴν τοῦ φόρου εἰσὶν ὁ κηδεμὼν τῆς κληρονομίας, οἱ κληρονόμοι, οἱ κληροδόχοι, οἱ αἰτίᾳ θανάτου δωρεοδόχοι καὶ π. παντὸς ὅστις ἐδήλωσε κατὰ πέντε πρὸ τοῦ θανάτου ἔτη πρόσοδον κατωτέραν τῶν 20 % τῆς πραγματικῆς. Κατὰ δὲ τὸ ἄρθρο 35 τοῦ νόμου 1641 περὶ φορολογίας κληρονομιῶν, «οἱ δυνάμει συμβάσεως τελευταῖοι κάτοχοι κληρονομιαίων ἀκινήτων εἶναι ἀλληλεγγύως ὑπεύθυνοι μετὰ τῶν κληρονόμων καὶ κληροδόχων διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ βαρύνοντος ταῦτα φόρου». Κατὰ δὲ τὸ ἄρθρο 52 τοῦ νόμου ΥΛΣ<sup>1</sup> «περὶ εἰσπράξεως δημοσίων ἐσόδων», δσα ὁ παρὸν νόμος διαλαμβάνει περὶ τῶν ὀφειλετῶν ἐφαρμόζονται καὶ κατὰ τῶν κληρονόμων τῶν ὀφειλετῶν καὶ ἐγγυητῶν, ἐκτὸς ἂν οἱ κληρονόμοι εἶναι ἐξ ἀπογραφῆς<sup>1</sup>.

### § 29. Ἀντικείμενα τῶν φόρων.

‘Ως ἀντικείμενα τῶν φόρων νοοῦνται, ὑπὸ στενὴν ἔννοιαν, τὰ ἐφ' ὧν ἐπιπίπτει ἀμέσως ἢ ὑποχρέωσις καταβολῆς πράγματα, ἀλλά, ὑπὸ πολὺ εὐρυτέρων ἔννοιαν, ὡς ἀντικείμενα τῶν φόρων νοοῦνται πράγματα, ἐμφανίζοντα, διὰ τὴν οὐσίαν τοῦ φόρου, ἀποφασιστικὴν σημασίαν.

Καθ' ἣν ἔτι περίπτωσιν ἢ πρὸς καταβολὴν ὑποχρέωσις εἶναι προσωπική, οἱ δροὶ τῆς γενέσεως τῆς ὑποχρεώσεως εἰς τὸν φόρον δυνατὸν νὰ ἐξαρτᾶνται ἐκ τῆς σχέσεως, τῆς ὑφισταμένης μεταξὺ προσώπου καὶ ὀδισμένων πραγμάτων. Ἰδιαιτέρως δὲ τὸ μέτρον τοῦ φόρου δυνατὸν νὰ ἐξαρτᾶται ἐκ τῆς ποιότητος καὶ τῆς ποσότητος

<sup>1</sup> Οἰκονομίδου σελ. 197 καὶ 153. Νόμ. ΥΛΣ<sup>1</sup> ἄρθρ. 52 παργρ. 2 ·Προσωπικὴ κράτησις δὲν ἐπιβάλλεται κατὰ τῶν κληρονόμων, εἰμὴ διὰ χρέη προερχόμενα ἀπὸ τὰς ἐνιαυσίους δύσεις τῶν ἐκποιουμένων ἔθνυκῶν γαιῶν καὶ κτημάτων, δσαι ἐληξαν μετὰ τὸν θάνατον τοῦ κληρονομουμένου». Κατωτέρω § 38.

πράγματός τινος, π. χ. ἐπὶ φόρου συνθετικοῦ συμπληρωματικοῦ, τὸ μέτρον τοῦ φόρου ἔξαρταται ἐκ τῆς συνολικῆς προσόδου.

Σχεδὸν διὰ πάντας τοὺς φόρους ἀπαιτεῖται, ὡς ὑλικὸν στοιχεῖον, πρᾶγμα τι, ἐφ' ὅσον δὲν δύναται νὰ ὑπάρξεισιν οἰκονομικὰ σχέσεις ἄνευ ἀναφορᾶς των πρὸς πρᾶγμα. Τοῦτο εἶναι συνέπεια τῆς ἀρχῆς, διτι πάντες οἱ φόροι βασίζονται ἐπὶ οἰκονομικῶν προϋποθέσεων καὶ δὲν εἶναι πλέον κεφαλικοὶ ἢ καθαρῶς προσωπικοί, δηλ. δὲν βασίζονται ἐπὶ σχέσεων καθαρῶς προσωπικῶν.

\* Η ἔκφρασις «ἀντικείμενον» δέον νὰ λαμβάνηται οὐ ποτὲ εὑρυτάτην ἔννοιαν, περιλαμβάνουσα πᾶν πρᾶγμα, ἐνσώματον ἢ ἀσώματον, οἶον, χρήματα, προσόδους, ἀπαιτήσεις, ἔγγραφως καταρτιζομένας συμβάσεις καὶ ἄλλας νομικὰς πράξεις καὶ ἐν γένει τὰ ἔγγραφα καὶ τὰ ἀντικείμενα, εἰς ἀ ταῦτα ἀναφέρονται.

\* Υπὸ τὴν ἔννοιαν ταύτην, εἶναι ἀντικείμενα φόρων κατὰ τὴν ἡμετέραν νομοθεσίαν:

α') τὰ κεφάλαια, αἱ πρόσοδοι, ἢ ἔξ ἔκχωρήσεως ἐπιχειρήσεως ἢ δικαιώματος ὀφέλεια, τὰ κέρδη, οἱ τόκοι, αἱ ἀμοιβαί, οἱ μισθοὶ αἱ συντάξεις, ἢ αὐτόματος ὑπερτίμησις τῶν κεφαλαίων.

β') Αἱ νομικαὶ πράξεις ἢ συμβάσεις, αἱ δικαιονομικαὶ πράξεις, τὰ ἔγγραφα ἐν γένει, τίτλοι ἀποδεικτικοὶ δικαιωμάτων καὶ ἀπαιτήσεων ἢ ἐντολῆς καὶ ἔξουσιοδοτήσεως, οἶον, συναλλαγματικά, εἰσιτήρια σιδηροδρόμων, θεάτρων, κινηταὶ ἀξίαι, ἀδειαὶ κυνηγίου κλπ. Ἐπὶ φόρων μεταβιβάσεως, δὲ νόμος ἀποβλέπει εἰς τὴν πρᾶξιν τῆς μεταβιβάσεως, οἶον γενικὴν ἢ εἰδικὴν διαδοχὴν κλπ.

γ') Πολυάριθμα εἰδῆ καταναλώσεως καὶ χρήσεως, οἶον τρόφιμα, οἰνοπνευματώδη ποτά, εἰδῆ θερμάνσεως καὶ φωτισμοῦ, ἡλεκτρικὴ δύναμις, φωταέριον, πλεῖστα εἰδῆ εἰσαγόμενα ἐκ τοῦ ἔξωτεροικοῦ, οἴκησις ἐν ξενοδοχείοις κλπ.

\* Υπάρχουσιν ὅμως φόροι ἢ τέλη, βασιζόμενοι ἐπὶ καθαρῶς προσωπικῆς σχέσεως. Τοιαῦτα εἶναι τὰ λεγόμενα ἀντισηκώματα στρατιωτικῆς ὑποχρεώσεως, τὰ ὅποια ἐνέχουσι τὸν χαρακτῆρα τοῦ ἀνταλλάγματος, ἵτοι τῆς εἰς φόρον εἰς χρῆμα μετατροπῆς τῆς στρατιωτικῆς ὑποχρεώσεως καὶ ἢ κατὰ τὸν νόμον περὶ δήμων καὶ κοινοτήτων ὑποχρέωσις εἰς προσωπικὴν ἐργασίαν διὰ ἐκτέλεσιν δημοτικῶν ἢ κοινοτικῶν ἔργων καὶ ἢ εἰς χρῆμα καταβολὴ τοῦ ἀντιτίμου τῆς ἐργασίας ταύτης.

\* Ινα ἢ δυνατὸς ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ φόρου, κατὰ τὴν φύσιν τοῦ ἀντικείμενου, δέον τοῦτο, ἐν ἐκάστῃ ἰδιαιτέρᾳ περιπτώσει, νὰ

προσδιορίζηται ἐπακριβῶς. Ὁ καθορισμὸς τοῦ ἀντικειμένου τοῦ φόρου δύναται νὰ γίνῃ :

α') Ἐξ ἀπόψεως οἰκονομικῆς, ἀναλόγως τοῦ ποσοῦ ἢ τῆς χρηματικῆς ἀξίας αὐτοῦ. Οἶον, διὰ τὰ κεφάλαια, τὰς προσόδους, τὰ κέρδη, τοὺς τόκους, τὰ ἀντικείμενα τῶν νομικῶν συμβάσεων καὶ πράξεων, τὰ ἀντικείμενα τῶν δικαστικῶν διαφορῶν, τὸν ναῦλον, τὰ κόμιστρα, τὴν ἀξίαν τῶν ἐμπορευμάτων ἵδιως διὰ τὰ τελων. τέλη, τὰ κέρδη ἐκ λαχείων κλπ.

β') Ἐξ ἀπόψεως τεχνικῆς, ἀναλόγως τοῦ ἀριθμοῦ, οἶον, διὰ τὰ ζῷα, διὰ ἐμπορευματά τινα ὑποβεβλημένα εἰς τελων. τέλη κλπ. Ἐπὶ τῇ βάσει δὲ τοῦ βάρους ἢ τοῦ ὅγκου, διὰ τὰ πλεῖστα τῶν εἰδῶν τῶν ὑπαγομένων εἰς τὰ τελων. τέλη κλπ., ἢ κατὰ τὴν ἔσωτερην σύνθεσιν, ὡς ἢ περιεκτικότης εἰς οἰνόπνευμα, ἢ πυκνότης καὶ κατ' ἄλλους χαρακτῆρας πολυαριθμούς τῶν ποικίλων προϊόντων, τὰ δποῖα συναντῶνται εἰς τὸ τελων. δασμολόγιον. Πολλάκις δὲ καθορισμὸς γίνεται διὰ συνδυασμοῦ τῶν διαφόρων στοιχείων τούτων, π. χ. βάρους καὶ ἀξίας ἐπὶ τελων. τελῶν.

Ἐνίστε τὸ ἀντικείμενον τοῦ φόρου δὲν καθορίζεται ἐπακριβῶς, οἶον, δταν ἢ φορολογικὴ βάσις λαμβάνεται κατὰ τὰς ἐνδείξεις τοῦ εἰσοδήματος τοῦ προηγουμένου τῆς φορολογίας ἔτους ἢ μέσου δροῦ ἀξίας τοῦ εἰδούς ἐπὶ ὡρισμένα ἔτη, ἢ ὡς συμβαίνει εἰς τὸν φόρον τοῦ οἴνου, δταν λαμβάνηται ὑπὸψιν μόνον ἢ ποσότης, οὐχὶ δὲ καὶ ἢ ποιότης τοῦ εἰδούς.

Κατὰ τὰς περιπτώσεις ταύτας, δὲ φόρος δὲν δύναται νὰ προσδιορισθῇ ἐπακριβῶς, ἐκ τῆς τύχης δὲ μᾶλλον ἔξαρτᾶται νὰ ἢ προσηκόντως ἀνάλογος καὶ δίκαιος. Ὅσον δὲ διλιγώτερον ἐπακριβῶς είναι καθωρισμένον τὸ ἀντικείμενον τῆς φορολογίας, ἐπὶ τοσοῦτον μᾶλλον τὸ ἀποτέλεσμα τῆς φορολογίας διαφεύγει πάντα ἔλεγχον.

### § 30 Ἀπαλλαγαι ἐκ φορολογικῆς ὑποχρεώσεως ἐν γένει.

Κατ' ἀρχὴν ἢ φορολογικὴ ὑποχρέωσις δέοντας δέν δύναται πάντοτε, δσάκις οἱ πρὸς ἀποτέλεσμα τοῦτο προβλεπόμενοι ὑπὸ τοῦ νόμου δροὶ πληροῦνται.

«Οὐδεμία ἔξαιρεσις ἐκ τοῦ φόρου τῆς καθαρᾶς προσόδου ἐπιτρέπεται καὶ ὑπὲρ οὐδενὸς φυσικοῦ ἢ νομικοῦ προσώπου τοιαύτη ἀναγνωρίζεται, ἂν μὴ ωητῶς ἀνεγράφη ἐν τῷ νόμῳ τούτῳ», λέγει τὸ ἀρ. 2 § 4 τοῦ νόμοι 1640.

Ἐξαιρέσεις, ἡ ἀπαλλαγὴ ἐκ φόρου ἐπιτρέπονται, μόνον ὅπου καὶ ἐν ᾧ μέτρῳ ὁ νόμος ρητῶς τὸ διατάσσει, παρέχων δικαίωμα εἰς ἀτέλειαν. Ἡ ἀσκησὶς αὐτοῦ δὲν ἔξαρτᾶται ἐκ τῆς διακριτικῆς ἔξουσίας τῆς ἀρχῆς, ἐκτὸς ἐὰν ὁ νόμος ρητῶς ἀνέθεσεν εἰς τὴν ἀρμοδίαν ἀρχὴν νὰ κρίνῃ, ἐκ λόγων σκοπιμότητος, τὴν παροχὴν τῆς ἀτελείας. Ἡ ἀρνησὶς τῆς ἀρχῆς νὰ χορηγήσῃ τὴν τῆς ἀτελείας ἀδείαν, ὅπου κατὰ νόμον πρὸς ἀσκησιν τοῦ δικαιώματος τῆς ἀτελείας, ἀπαιτεῖται ἀδεια τῆς ἀρχῆς, ἵνα ἡ νομικῶς ἰσχυρά, δέον, κατὰ τὴν ἔννοιαν τοῦ νόμου, ἡ ἀρχὴ νὰ ἔχῃ ἀφεύθη ἐλευθέρᾳ ἐν τῇ κρίσει της ἄλλως, ἡ ἀδεια είναι ὑποχρεωτική, ἐφ' ὅσον συντρέχουσιν οἱ ὑπὸ τοῦ νόμου ἀπαιτούμενοι ὅροι πρὸς χορήγησιν τῆς ἀδείας<sup>1</sup>.

Αἱ ἐκ φόρων ἔξαιρέσεις ἡ ἀπαλλαγὴ διαφέρουσι τῆς ὑπὸ τοῦ νόμου ρητῶς παρεχομένης ἀναβολῆς πληρωμῆς ἡ ἐκπτώσεως φόρου, διότι αὗται προϋποθέτουσι γεγεννημένην τὴν φιδολογικὴν ὑποχρέωσιν ἡ τὸ ἐκ φόρου χρέος, ἐνῷ διὰ τὰς πρώτας δὲν ὑπάρχει φιδολογικὴ ὑποχρέωσις. "Ανευ ρητῆς διατάξεως τοῦ νόμου, οὕτε ἔξαιρέσις ἐκ φόρου, οὕτε ἀναβολὴ πληρωμῆς, οὐδ' ἐκπτώσις, ἐπιτρέπεται νὰ χορηγηθῇ. Κατωτέρω § 44 καὶ 47.

Αἱ ὑπὸ τοῦ νόμου παρεχόμεναι ἐκ φόρων ἔξαιρέσεις βασίζονται Ἰδίως:

α') Ἐπὶ τῆς πολιτικῆς ἡ διπλωματικῆς καταστάσεως προσώπων τινῶν, οἷον διπλωματικοὶ ἀντιπρόσωποι καὶ πράκτορες ξένων κυβερνήσεων κλπ.

β') Ἐπὶ ἀσκήσεως δημοσίων καθηκόντων, φιλανθρωπικῶν, κοινωφελῶν καὶ ἐκπαιδευτικῶν ἴδρυμάτων, ναῶν καὶ Ἱερῶν Μονῶν κλπ.

γ') Ἐπὶ ἀναγκῶν τῆς ἐθνικῆς οἰκονομίας καὶ εἰδικῶς τῆς βιομηχανίας ἡ ὑπὸ γενικωτέρων ἔννοιαν ἐπὶ δημοσίου συμφέροντος.

δ') Ἐπὶ γενικῆς ἡ προσκαίρου ἔξασθενήσεως τῶν φιδολογικῶν δυνάμεων τῶν Ἰδιωτῶν, δηλ. ἐκ πνεύματος δικαιοσύνης καὶ Ἰσότητος, π.χ. ἀπαλλαγὴ φόρων σεισμοπαθῶν, χαλαζοπλήκτων, προσφύγων.

ε') Ἐπὶ συνθηκῶν μετὰ ξένων Κρατῶν, ὑπὸ τὸν ὅρον τῆς ἀμοιβαιότητος.

Αἱ ἔξαιρέσεις δυνατὸν νὰ παρέχωνται ὑπὸ τοῦ νόμου, μετὰ ἡ ἀνευ ὅρων. Οἱ ὅροι δύνανται νὰ ὠσι προσωρινοὶ ἡ ὅριστικοι. Δύνανται δὲ ἐκ φύσεώς των νὰ είναι οὐσιαστικοῦ δικαίου, ἡ,

<sup>1</sup> Otto Mayer, II, σελ. 62



τοῦθ' ὅπερ ἔμφανται συχνότερον, δικονομικοῦ δικαίου. Ἐνίστε καθορίζονται μὲν ὑπὸ τοῦ νόμου, ἀλλὰ πολλάκις ὁ νόμος προβλέπει, ὅτι διὰ Διατάγματος θὰ καθορισθῶσι λεπτομερῶς οἱ ὅροι καὶ αἱ διατυπώσεις καὶ τὰ ἔξασφαλιστικὰ μέτρα, ὑπὸ τὰς ἐγγυήσεις τῶν ὅποιων θὰ παρέχωνται αἱ ἐκ φόρου ἔξαιρέσεις ἢ ἀτέλειαι (π.χ. Κωδ. τελων. δασμολ. ἀρθρ. 30).

Παραδέτομεν παραδείγματά τινα ὑπὸ ὅρον φορολογίκῶν ἀπαλλαγῶν. Οὕτως ἀπαλλάσσονται τὰ ἔξης :

α') Τὰ μὴ ὑποκείμενα ἀπὸ ἀρχῆς εἰς τέλος χαρτοσήμου ἔγγραφα, π. χ. τὰ ἔγγραφα δι᾽ ὃν κοινοποιοῦνται διορισμοὶ δημοσίων ὑπαλλήλων κλπ., δσάκις πρόκειται νὰ προσαρθῶσιν ἐνώπιον τῆς δικαστικῆς ἢ ἄλλης δημοσίας ἀρχῆς, ὑποβάλλονται εἰς τέλος (Κώδικος χαρτοσήμου, ἀρθρ. 20 παραγρ. 1, γ').

β') Τὰ ἐν ἀποταμιεύσει ἢ ὑπὸ διαμετακόμισιν ἐμπορεύματα δὲν ὑπόκεινται εἰς τελων. τέλη κατὰ τὴν εἰσαγωγήν των ὑπὸ ἀποταμίευσιν ἢ διαμετακόμισιν (τελων. Κώδικος ἀρθρ. 37 καὶ 46 παραγρ. 2), ἀλλ᾽ ὑποβάλλονται εἰς τέλος κατὰ τὴν εἰς ἀνάλωσιν εἰσαγωγήν των.

γ') Αἱ κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ νόμου, BPNH' τοῦ 1893 καὶ λοιπῶν περὶ προσωρινῆς ἀτέλείας νόμων εἰσαγόμεναι πρῶται ὑλαι καὶ ἄλλα εἴδη παραλαμβάνονται ἀνευ πληρωμῆς τελῶν, ὑπὸ τὸν ὅρον τῆς ἐντὸς ὀρισμένης προθεσμίας ἐπανεξαγωγῆς των μεταπεποιημένων (Κωδ. τελων. δασμολογίου ἀρθρ. 31). Αἱ προσωριναὶ ἀτέλειαι παρέχονται κατόπιν εἰδικῆς ἀδείας καὶ μετὰ δόσιν ἐγγυήσεως.

δ') Κατὰ τὰς περιπτώσεις τῶν ἔδαφ. ε', σ', ι', ια' καὶ λοιπὰς τοῦ ἀρθρ. 26 τοῦ Κώδικος τοῦ τελων. δασμολογίου εἰσάγονται ἀνευ πληρωμῆς τελων. τελῶν θεατρικαὶ ἀποσκευαί, ζῶα, δοχεῖα πρὸς ἐναπόθεσιν ἔγχωρίων προϊόντων, πρὸς μετασκευὴν ἢ ἐπισκευὴν ἀντικείμενα καὶ ἄλλα εἴδη, ὑπὸ τὸν ὅρον τῆς ἐντὸς ὀρισμένης προθεσμίας ἐπανεξαγωγῆς των.

ε') Κατὰ τὴν § 4 τοῦ ἀρθρ. 14 τοῦ νόμου 1640, τὸ ποσοστὸν τοῦ φόρου μειοῦται εἰς 2%, ἐπὶ ἀνωνύμων ἐταιριῶν διαλυμένων ἐπὶ σκοπῷ συγχωνεύσεως, ὑπὸ τὸν ὅρον ὅτι ἡ νέα ἐταιρία δὲν ἥθελε διαλυθῆ πρὸ τῆς παρόδου δεκαετίας.

Ϛ') Κατὰ τὸ N. Δ. τῆς 26 Ἀπριλίου 1923 καὶ τὸν νόμον 3338 τοῦ 1925, ἀρθρ. 43, παραγρ. 1 καὶ N. Δ. 20 Σεπτεμβρίου 1925 ἀρθρ. 32 καὶ N. Δ. 30 Δεκ. 1925, ἀρθρ. 1, ἀπαλλάσσονται ὀριστικῶς, διὰ τὴν ὑπὸ τοῦ νόμου προβλεπομένην εἰκοσιπενταετίαν, τοῦ φόρου οἰκοδομῶν αἱ νεόδμητοι οἰκοδομαί, ὑπὸ ὀρισμένους ὅρους καὶ προ-

θεσμίας. Τὸ μέτρον τοῦτο ἐλήφθη πρὸς ἐνίσχυσιν τῆς λύσεως τοῦ μεταπολεμικοῦ προβλήματος τῆς στέγης, καὶ ἀπέδωκεν ἄριστα ἀποτελέσματα<sup>1</sup>.

Κατὰ τὸ ἄρθρ. 16 τοῦ Ν. Δ. περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος, οἱ ὑποκείμενοι εἰς τὸν φόρον τοῦτον, ἔξαιρουμένων τῶν ἀνωνύμων ἐταιριῶν, δὲν ὑπόκεινται εἰς τὴν φορολογίαν τῶν καθαρῶν προσόδων τῆς δ' ἡ ζ' κατηγορίας, ἐφ' ὅσον ἡ ἐκ τοῦ ἐπιτηδεύματος, δι' ὃ ὁ φόρος, καθαρὰ τούτων πρόσοδος δὲν ὑπερβαίνει τὰς 150,000 δραχμάς, ἀλλὰ κατὰ τὸ ἄρθρ. 17 ἀν ἐκ τοῦ ἐλέγχου ἀποδειχθῇ ἀνωτέρα, τότε ὑπόκειται. Κατωτέρω § 45. Ν. Δ. 23 Μαρ. 1929 περὶ φόρου ἐπιτηδεύματος.

### § 31. Προσωπικὰ καὶ πραγματικὰ ἀπαλλαγαῖ.

Οὐ νόμος ἔξαρταὶ τὰς φορολογικὰς ἀπαλλαγάς, διὲ μὲν ἐκ τῆς ἴδιότητος τοῦ ὑποκειμένου, τὸ ὅποιον κατ' ἀρχὴν ἔδει νὰ ὑπαχῇ εἰς τὸν φόρον, διὲ δὲ ἐκ τῆς φύσεως ἡ τῆς χρήσεως τῶν ἀντικειμένων. Ὅθεν πρέπει νὰ διακρίνωμεν τὰς προσωπικὰς ἀπὸ τὰς πραγματικὰς ἀπαλλαγὰς ἡ ἔξαιρέσεις ἐκ φόρων.

#### A'. Προσωπικὰ ἀπαλλαγαῖ.

Οὐδεὶς ἐν τῷ κράτει εἶναι ἀπολύτως ἐλεύθερος παντὸς φόρου. Πρόσωπα τινα ἀπολαύοντιν τὰς πραγματικὰς φόρων τινῶν ἡ σειρᾶς

<sup>1</sup> Ξέναι τινες νομοθεσίαι (π. χ. ἐν Αὐστρίᾳ) ἀπήλλασσον τοῦ φόρου οἰκοδομῶν τὰς νεοδημήτους ἐπὶ κενῶν γηπέδων οἰκοδομάς καὶ τὰς προσθήκας εἰς οἰκοδομάς ἐπὶ 12 ἑτη ἀπὸ τῆς χρησιμοποιήσεώς των, κατὰ τὸν νόμον τῆς 25 Μαρτίου 1880. Ἡ δ' ἀπαλλαγὴ ἔξετείνετο μέχρι 30 ἑτῶν διά τινας κατηγορίας οἰκοδομῶν. Murgbach - Rheinfeld σελ. 157. Ἡ ἀποψις τῆς φορολογικῆς ἴσοτητος εἰς τὰς περιττώσεις ταύτας παραβλέπεται ἐκ λόγων γενικωτέρου κοινωνικοῦ συμφέροντος. Ἐν Ἑλλάδι, ἐκτὸς τῶν ἐν τῷ κειμένῳ διατάξεων περὶ νεοδημήτων οἰκοδομῶν, καὶ κατὰ τὰ ἄρθρα 1 καὶ 2 τοῦ νόμου 2411 ἀπαλλάσσονται ἀπὸ 1 Ἀπριλίου 1920 μέχρι τῆς 31 Μαρτίου 1935 ἐκ τοῦ φόρου τῆς α' κατηγορίας τὰ εἰσοδήματα ἐξ οἰκοδομῶν ἀνεγερθησομένων κατὰ τὴν περίοδον ταύτην ἐντὸς τῆς ἐκτάσεως τῆς κτηματικῆς ὁμάδος τῆς πόλεως Εεσσαλονίκης. Ἡ διάταξις αὕτη ἐπεξετάθη καὶ ὡς πρὸς τὴν κατὰ τὸν πολέμους καταστραφεῖσαν ἐκτασιν Σερρῶν διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 6 Δεκ. 1923, ἄρθρ. 1.3. Μεταπολεμικῶς ἐδόθησαν εἰς πλείστα Κράτη (Ιταλία, Γαλλία, Αὐστρία κλπ.) ἀτέλειαι εἰς τὰς νέας οἰκοδομάς. Διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 12 Μαΐου 1923 περὶ ἀνεγέρσεως εὐθυνῶν οἰκιῶν, ἄρ. 5., γ', ἐλήφθη πρόνοια περὶ ἀτελοῦς εἰσαγωγῆς τῶν ὑλικῶν, ἀπαλλαγῆς τοῦ φόρου καθαρᾶς προσόδου κλπ. Ἐπίσης διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 15 Νοεμβρίου 1923 περὶ συστάσεως συνεταιρισμοῦ δημοσίων ὑπαλλήλων πρὸς ἀνέγερσιν εὐθηνῶν οἰκιῶν, διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 15

φόρων ὡς ἐκ τῆς πολιτικῆς ἢ διπλωματικῆς των θέσεως, τῶν γενικοῦ συμφέροντος καθηκόντων των, τῆς ἀνεπαρκείας τῶν ἀποδοχῶν των, ἢ διότι εὑρίσκονται ἢ περιήλθον εἰς θέσιν, μόλις ἐπιτρέπουσαν αὐτοῖς τὸ ἐλάχιστον δριον συντηρήσεως καὶ κατ' ἀκολουθίαν δὲν κατέχουσι καμμίαν φορολογικὴν ἴκανότητα.

Αἱ ἀπαλλαγαὶ αὗται χωροῦσι κινδύνως εἰς τοὺς ἀμέσους φόρους. Ἐπίσης εἰς τὰ τελων. τέλη καὶ εἰς τοὺς παρεπομένους αὐτοῖς φόρους καταναλώσεως καὶ λοιποὺς προσθέτους ἢ τοπικοὺς φόρους. Ἄλλα καὶ αὐτοτελῶς εὑρίσκομεν τὰς ἀπαλλαγὰς εἰς ἐσωτερικοὺς φόρους καταναλώσεως, εἰς τέλη χαρτοσήμου αλπ.

Οἱ ἀριθμὸι τῶν προσωπικῶν ἀπαλλαγῶν εἴναι σημαντικός. Ἀναφέρομεν ἐνταῦθα τινὰς ἔξι αὐτῶν, οἷον:

α') Οἱ ἀλλοδαποὶ Πρεσβευταὶ καὶ λοιποὶ διπλωματικοὶ ἀντιπρόσωποι καὶ πράκτορες ἐπὶ τῷ δρῳ τῆς ἀμοιβαιότητος, καθὼς ἐπίσης ἐπὶ τῷ αὐτῷ δρῳ οἱ ἀλλοδαποὶ πρόξενοι καὶ προξενικοὶ πράκτορες καὶ τὸ κατώτερον προσωπικὸν τῶν ἔνων πρεσβειῶν καὶ προξενείων, ἐφόσον δὲν ἀσκοῦσιν ἐν Ἑλλάδι ἐπιχείρησιν ἀποφέρουσαν αὐτοῖς πρόσοδον τῶν κατηγοριῶν δ', ε' καὶ ζ'. (ἀρθρ. 86 τοῦ Ν. Δ. 17 Δεκ. 1923 καὶ ἀρθρ. 24 § 2 καὶ 30 νόμου 1940). Ἡ ἀπαλλαγὴ αὕτη ἀφορᾷ τὸν ἀναλυτικὸν φόρον τῆς σ' κατηγορίας καὶ τὸν συνθετικὸν συμπληρωματικὸν τῶν καθαρῶν προσόδων<sup>1</sup>. Οἱ δὲ παρὰ τῇ Διεθνεῖ Οἰκον. Ἐπιτροπῇ ἀντιπρόσωποι τῶν Δυνάμεων ἀπολαμβάνουσι τῶν δικαιωμάτων, ὃν ἀπολαύει καὶ τὸ προσωπικὸν τῶν πρεσβειῶν (ἀρθρ. 2 νόμου, ΒΦΙΘ' τοῦ 1898). Ἀπαλλάσσονται προσέτι τῶν τελων. τελῶν ὅσα εἰσαγόμενα ἐκ τοῦ ἐσωτερικοῦ ἀνήκουσιν εἰς τοὺς προϊσταμένους διπλωματικοὺς πράκτορας τοὺς διαπεπιστευμένους ἐν Ἑλλάδι καὶ τὸ διπλωματικὸν προσωπικὸν τῶν Πρεσβειῶν καὶ τὰ μέλη τῆς Διεθνοῦς Οἰκον. Ἐπιτροπῆς κατὰ εἰδικὸν κανονισμὸν τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν καὶ ὑπὸ τὸν δρον τῆς ἀμοιβαιότητος (Κωδ. τελων. δασμ. ἀρθρ. 25 καὶ ἀρθρον 9 τοῦ Ψ. τῆς Ιουνίου 1927).

Ίουλίου 1927 δμοίουν. Ἄλλ' ἡ ἀτελής εἰσαγωγὴ τῶν ὑλικῶν κατηργήθη διὰ τοῦ ἀρθρου 2 τοῦ Ψ. τῆς Ιουνίου 1927 κατὰ τὰς περιπτώσεις τῶν τριῶν τούτων Ν. Δ. Ἐπίσης τὸ Ν. Δ. 5 Ίουλίου 1927 περὶ συστάσεως οἰκοδομικῶν συνεταιρισμῶν (ἀρθρ. 22) ὥρισεν, διεὶς αἱ ἀνεγειρόμενοι οἰκίαι τῶν συνοικισμῶν τούτων ἀπαλλάσσονται ἐπὶ εἰκοσαετίαν τοῦ φόρου καθαρᾶς προσόδου καὶ οἰκοδομῶν.

<sup>1</sup> Καφαπαύλου σελ. 120 καὶ 124 § 8.

β') Τὸ ἔξ ἀλλοδαπῶν προσωπικὸν ἀνεγνωρισμένων ἔνων φιλανθρωπικῶν ἀποστολῶν (ἀμερικανικὸς ἐρυθρὸς σταυρὸς κλπ.) ὑπὸ τοὺς ὅρους τοῦ Ν. Δ. τῆς 11 Ἰανουαρίου 1924 ἄρθρ. 4 ὡς πρὸς τὸν φόρον ἀμοιβῶν μισθωτῶν ὑπηρεσιῶν καὶ τὸν συνθετικόν<sup>1</sup>.

γ') Τὸ Δημόσιον οἱ Δῆμοι καὶ αἱ Κοινότητες, καθὼς καὶ τὰ θρησκευτικά, ἔθνωφελῆ, φιλανθρωπικὰ καὶ ἐκπαιδευτικὰ νομίμως ὑφιστάμενα ἢ συντηρούμενα, ὡς καὶ τὰ ἔνα τοιαῦτα, ὑπὸ τὸν ὅρον ὅμως τῆς ἀμοιβαίστητος, καθὼς ἐπίσης τὸ ἵερον κοινὸν τοῦ Παναγίου Τάφου, ἥ ἐν Ἀθήναις Γεωργικὴ Ἐταιρία καὶ τὸ Ὁδεῖον Ἀθηνῶν, ἔξαιροῦνται τῆς φορολογίας τῶν κληρονομιῶν κλπ. (ἄρθρ. 11 τοῦ Ν. Δ. τῆς 27 Ἰανουαρίου 1923). Ἐπίσης τὸ Δημόσιον δὲν ὑποβάλλεται εἰς τέλη χαρτοσήμου, ὡς συνάγεται ἐκ τῶν ἄρθρων 35 καὶ 37 τοῦ Κώδικος χαρτοσήμου, ἐν συνδ. πρὸς τὸ ἄρθρ. 21, θ', αὐτοῦ. Αἱ ὑπὲρ τοῦ Δημοσίου διατάξεις, αἱ ἀφορῶσαι τὰ τέλη χαρτοσήμου, ἀπησχόλησαν τὴν νομολογίαν, ἥτις πολλάκις ἐδέχθη ἐπὶ τῇ βάσει τῆς ἀρχῆς, ὅτι ἀπαλλάσσονται τέλους χαρτοσήμου τὰ ἀφορῶντα τὸ Δημόσιον συμφέρον ἔγγραφα, ὅτι ἡ ἀπαλλαγὴ ἐπεκτείνεται καὶ ἐπὶ ἄλλων νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου, οἷα σχολικὰ ταμεῖα, ἀεροπορικὴ ἄμυνα, λιμενικὰ ταμεῖα. Ἀντιθέτως, τὸ νομικὸν Συμβούλιον καὶ τὸ Ὅπουντεργεῖον ἥκολούθησαν τελευταῖον τὴν ὁρθοτέραν γνώμην, ὅτι ἡ ἴδιότης τοῦ νομικοῦ προσώπου δημοσίου δικαίου δὲν παρέχει καὶ τὸ δικαίωμα τῆς ἀπαλλαγῆς ἐκ τῶν τελῶν χαρτοσήμου, ἀτε χωρούσης ὡς προνομίου ἀποκλειστικῶς καὶ μόνον ὑπὲρ τοῦ Δημοσίου καὶ τῶν ὑπὲρ ὧν εἰδικὴ καὶ ἔξαιρετικὴ κεῖται διάταξις νόμου, καὶ ἀποκλειομένης πάσης κατ' ἀναλογίαν ἐφαρμογῆς, ὥσπερ ἀποκλείονται ταύτης καὶ τὰ λοιπὰ νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ὑπὲρ ὧν δὲν κεῖται εἰδικὴ ἔξαιρεσις<sup>2</sup>. Κατὰ τὸ ἄρθρ. 5 τοῦ Ν. Δ. τῆς 23 Μαρτίου 1928 περὶ ρυθμίσεως χρεῶν κλπ. προσετέθη εἰς τὴν παράγραφον 1 τοῦ ἄρθρ. 43 τοῦ 1641 περὶ φορολογίας κληρονομιῶν κλπ. ἴδιον ἐδάφιον, ἔχον ὡς ἔξῆς: «Ἐξαιροῦνται τοῦ φόρου τὸ δημόσιον καὶ τὰ πρὸς αὐτὸν ἔξοιμοιούμενα δυνάμει εἰδικῶν διατάξεων νομικὰ πρόσωπα, πρὸς δὲ καὶ τὰ μετοχικὰ ταμεῖα ἢ ταμεῖα προνοίας ἢ ἀλληλοβοηθείας στρατιωτικῶν ἢ πολιτικῶν δημοσίων ὑπαλλήλων». Ορα καὶ § 2 τοῦ αὐτοῦ ἄρθρ. 5 καὶ ἄρθρ. 6 αὐτοῦ.

<sup>1</sup> Καραπαύλου σελ. 120.

<sup>2</sup> Σελ. 942 τοῦ 5ου ἑτούς τῆς Μην. Οίκουν. καὶ Κοινων. Ἐπιθεωρ. τῆς Ἑλλάδος (Α. Κοτρόζου).

‘Η δὲ διάταξις τοῦ ἄρθρος 35 δρᾶζουσα, δτι ἐπὶ ἀντιδικίας πρὸς τὸ Δημόσιον δὲν ἀπαιτεῖται προκαταβολὴ τελῶν ἡρμηνεύθη ὡς περιλαμβάνουσα καὶ πᾶν ἄλλο ταμεῖον, ἔξομοιούμενον πρὸς τὸ Δημόσιον<sup>1</sup>.

δ') Τὸ Πανεπιστήμιον ἀπαλλάσσεται παντὸς δημοσίου ἢ δημοτικοῦ φόρου καὶ οἰουδήποτε τέλους, ἀπολαύει δὲ καὶ παντὸς εἰς τὰς δημοσίας ὑπηρεσίας χορηγουμένου εὐεργετήματος (v. 2905).

ε') ἡ ἔταιρία διαχειρίσεως ὑπεγγύων προσόδων ἀπολαύει τῆς ἀτελείας τῶν ταχυδρομείων, τηλεγράφων καὶ τηλεφώνων διὰ πάσας τὰς τῆς ὑπηρεσίας της πρᾶξεις καὶ ἀπαλλάσσεται τοῦ χαρτοσήμου διὰ τὴν ἀλληλογραφίαν, τοὺς λογαριασμοὺς καὶ ἄλλα ἔγγραφα, τὰ ὑπ' αὐτῆς ἀπευθυνόμενα πρὸς δημοσίας ἀρχάς (ἄρθρ. 38 τῆς διὰ τοῦ Δ. τῆς 18 Ιουλ. 1925 κυρωθείσης συμβάσεως). ‘Ορα καὶ ἄρθρ. 29 τῆς συμβάσεως. Οὐδὲν δὲ ἐκ τῶν εἰς τὴν ἔταιρίαν παρακεχωρημένων εἰδῶν τῶν μονοπωλίων ὑπόκειται εἰς τελωνειακόν, δημοτικόν, λιμενικὸν ἢ ἄλλον τινὰ φόρον, δασμὸν ἢ τέλος, κατὰ τὴν εἰς τὰς εἰδικὰς ἀποθήκας ὑπὸ τῆς ἔταιρίας μεταφορὰν αὐτῶν (v. ΒΦΙΘ' τοῦ 1898, ἄρθρ. 14 β' καὶ ἄρθρ. 52 τῆς διὰ τοῦ Β. Δ. τῆς 28 Απριλίου 1898 κυρωθείσης συμβάσεως καὶ Β. Δ. 18 Ιουλίου 1925).

ζ') Ο Σταφιδικὸς Ὀργανισμός, ἀποτελῶν κοινωφελὲς νομικὸν πρόσωπον, δὲν ὑπόκειται εἰς φόρους, οὔτε εἰς ταχυδρομικά, χαρτόσημον ἢ ἄλλα τέλη (Δ. τῆς 10 Αὐγ. 1925, ἄρθρ. 20).

η') Ή Τράπεζα τῆς Ἐλλάδος ἀπαλλάσσεται παντὸς φόρου ἢ τέλους, ἵδια ἀπαλλάσσεται τῆς πληρωμῆς οἰουδήποτε φόρου ἢ τέλους ἐπὶ τῶν ἐκδιδομένων τραπεζικῶν γραμματίων, πλὴν τοῦ ἐπιβλητέου φόρου ἐν ὧρισμέναις περιπτώσεις προβλεπομέναις ἐν ἄρθρῳ 63 τοῦ καταστατικοῦ τῆς Τραπέζης τοῦ κυρωθέντος διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 10 Νοεμ. 1927 (ἄρθρον 73).

θ') Ο Ελληνικὸς Ερυθρὸς Σταυρός, κατὰ τὸν ν. 3711 τοῦ 1928 (ἄρθρ. 5 καὶ 6), ἀπολαύει πλήρους ἀτελείας τελωνειακῆς, λιμενικῆς ἢ δημοτικῆς, διὰ τὰ ὑγειονομικὰ εἴδη ἀλπ. Τὰ κεφάλαια καὶ αἱ πρόσοδοι του ἀπαλλάσσονται πάσης φορολογίας καὶ παντὸς τέλους, τῆς αὐτῆς δ' ἀτελείας ἀπολαμβάνει καὶ πᾶσα χαριστικὴ πρᾶξις ἐν ζωῇ ἢ αἵτια θανάτου πρὸς αὐτόν. Αἱ μετὰ τοῦ Δημοσίου συμβάσεις

<sup>1</sup> Κοφινᾶ, τέλη χαρτοσήμου ἔκδ. β' σελ. 103 ἐπ. καὶ 295. Μαγκριώτη, Τὰ τέλη χαρτοσήμου σελ. 50 καὶ 101. ᾙγκ. Υπ. Οἰκ. τῆς 16 Οκτωβρίου 1836, Κοφινᾶ, αὐτόθι σελ. 104. Οἰκονομίδου Ερμην. ν. χαρτ. σελ. 280.

ἔξιφλήσεις καὶ πᾶσαι ἐν γένει αἱ πράξεις γίνονται ἀτελῶς, αἱ μετὰ τρίτων δὲ καταρτιζόμεναι ρυθμίζονται κατ' ἀναλογίαν, ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἀρθρ. 37 τοῦ νόμου ,ΑΧΚΕ'.

θ') Οἱ γεωργικοὶ συνεταιρισμοὶ δύνανται ν<sup>ο</sup> ἀπαλλάσσονται ἐν ὅλῳ ἢ ἐν μέρει ἀπὸ τῶν, ἐπὶ τῶν εἰσαγομένων ἢ ἔξαγομένων ὑπ' αὐτῶν προϊόντων ἢ ἄλλων ἀντικειμένων, δασμῶν καὶ λοιπῶν παρομαρτούντων φόρων, κατὰ τοὺς ὅρους τοῦ νόμου 602 τοῦ 1915, ἀρθρ. 8 ἐν τέλει, καὶ τοῦ Ψ. τῆς I Ἰουνίου 1927, ἀρθρ. 4. Ἐπίσης δὲ συνεταιρισμὸς ἀποζημιουμένων ἀμαξήλατῶν διὰ τὰ παρ' αὐτοῦ εἰσαγόμενα αὐτοκίνητα κατὰ τοὺς ὅρους τοῦ Δ. 24 Αὐγούστου 1925 καὶ Ψ. τῆς I Ἰουνίου 1927, ἀρθρ. 4. Ἡ ἀπαλλαγὴ αὗτη ἔχει διατυπωθῆ ἐν τῷ νόμῳ ὃς προσωπική, ἐνῷ ἀνήκει εἰς τὰς πραγματικὰς ἀπαλλαγάς.

ι') Οἱ κατὰ τὸ ἀρθρον 220 τῆς Πολιτικῆς Δικονομίας πένητες ὑποβάλλονται εἰς τὸ ἥμισυ τῶν νομίμων δικαισιῶν τελῶν, ὅπερ καὶ μόνον προκαταβάλλεται ὑπὸ τοῦ ἀντιδίκου αὐτῶν, ὅταν ἐπισπεύδῃ, κατὰ τοὺς ὅρους τοῦ ἀρθρ. 36 τοῦ Κώδικος χαρτοσήμου ἐν συνδ. πρός τὸ ἀρθρον 22, θ', αὐτοῦ.

ια') Οἱ πρόσφυγες, οἵ ἐγκατασταθέντες ἐν Ἑλλάδι μετὰ τὴν 15 Αὐγούστου 1922 ἀπαλλάσσονται, κατὰ τὸ ἀρθρον 34 τοῦ νόμου 3338, τοῦ στρεμματικοῦ δικαιώματος καὶ φόρου κερδῶν ἐκ γεωργικῶν ἐπιχειρήσεων μέχρι συμπληρώσεως τριετίας ἀπὸ τῆς κατὰ τοὺς ἀγροτικοὺς καὶ περὶ ἐποικισμοῦ νόμους ἐν Ἑλλάδι ἀποκαταστάσεως των. Διὰ διαφόρων νόμων ἐδόθησαν εἰς τοὺς πρόσφυγας καὶ ἄλλαι φορολογικαὶ ἀπαλλαγαὶ<sup>1</sup>. π. χ. ἀτέλειαι ἐγγραφῆς ἀπόρων προσφύγων φοιτητῶν τοῦ Πανεπιστημίου, Ν.Δ. 5 Μαΐου 1926 καὶ 11 Οκτωβρίου 1929.

ιβ') Οἱ ἔμμισθοι δημόσιοι ὑπάλληλοι, ἢ Ἰδιωτικοὶ ὑπάλληλοι ἢ ὑπηρέται καὶ λοιποί, κατονομαζόμενοι ἐν ἀρθρ. 6 τοῦ Ν.Δ. περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος, ἀπαλλάσσονται τοῦ τέλους τούτου.

#### B'. Πραγματικὴ ἀπαλλαγὴ.

Λόγῳ τῆς φύσεως ἢ τοῦ προορισμοῦ τοῦ ἀντικειμένου παρέχονται ἀπαλλαγαί, κυρίως ἐνεκεν οἰκονομικῶν ἀναγκῶν ἢ γενικωτέρων σκοπῶν (κρατικῶν, κοινωνικῶν, φιλανθρωπικῶν, ἐκτελέσεως μεγάλων δημιοσίων ἔργων κλπ.), Ἰδίως δὲ χάριν προστασίας τῆς βιο-

<sup>1</sup> Καραπαύλου, σελ. 198 - 203.

μηχανίας καὶ τῶν ἐν γένει τῶν πηγῶν πλούτου τῆς χώρας. Ἡ ἀποψίς τῆς ἴσοτητος ἐλάχιστα λαμβάνεται ὑπὸ ὅψιν ἐν τῷ καθορισμῷ τῶν ἀπαλλαγῶν τούτων ὑπὸ τοῦ νόμου. Ἡ φορολογικὴ ἵκανότητος λαμβάνεται ὑπὸ ὅψιν, ὑπὸ τὴν ἔννοιαν, διτὶ τὰ εἴδη πρώτης ἀνάγκης, χάριν τοῦ οἰκονομικῶς ἀσθενεστέρου πληθυσμοῦ, δὲν πρέπει νὰ ἐπιβαρύνωνται διὰ φόρων, ἀν καὶ ἡ ἀρχὴ αὐτῆς, διὰ λόγους ταμιευτικούς, δὲν τηρεῖται πάντοτε, τόσον ἐν Ἑλλάδι, ὃσον καὶ εἰς ἄλλας χώρας.

Ως ἐκ τῆς πληθύνος τῶν ἀπαλλαγῶν τούτων, ὡν ἐγένετο εὑρυτάῃ χρῆσις, ἐγκατεσπαρμένων εἰς διαφόρους νόμους, περιοριζόμενα εἰς τὰς σπουδαιοτέρας ἐξ αὐτῶν, κατατάσσοντες αὐτὰς ἐπὶ τῇ βάσει τῆς κατατάξεως τῶν φόρων.

Διὰ τοὺς ἀμέσους φόρους, τοὺς κατὰ περίοδον εἰσπραττομένους, διακρίνομεν :

α') Τὰς διαρκεῖς ἀπαλλαγάς, αἵτινες ἰσχύουσιν, ἐφ' ὃσον ὑφίστανται αἱ δικαιολογοῦσαι αὐτὰς σχέσεις, καὶ

β') τὰς προσωρινὰς ἀπαλλαγάς, αἵτινες κατ' ἀρχὴν προέρχονται ἐκ μεμονωμένου γεγονότος, καὶ καθορίζονται περιοριστικῶς ἐκ τῶν προτέρων ὑπὸ τοῦ νόμου, ἐφ' ὀρισμένον χρονικὸν διάστημα.

Α'. Ἀπαλλάσσονται τῶν φόρων τῶν καθαρῶν προσόδων κατὰ τρόπον διαρκῆ :

α') Τὰ ἀνίκητα, τὰ ἀνήκοντα εἰς τὸ Δημόσιον, τοὺς Δήμους ἢ κοινότητας καὶ τὰ ἀνήκοντα εἰς φιλανθρωπικὰ καὶ ἐκπαιδευτικὰ μὴ Ἰδιωτικῆς φύσεως καθιδρύματα καὶ χρησιμοποιούμενα ἀποκλειστικῶς διὰ τὴν ἐγκατάστασιν καὶ λειτουργίαν τοῦ καθιδρύματος, ἔτι δὲ τὰ ἀνήκοντα εἰς ἔνα θρησκεύματα καὶ δόγματα καὶ χρησιμοποιούμενα πρὸς ἐγκατάστασιν τῶν λειτουργῶν αὐτῶν καὶ διεκπεραίωσιν τῶν θρησκευτικῶν των ὑποθέσεων.

β') Οἱ ναοὶ καὶ αἱ ἱεραὶ μοναῖ.

γ') Ἐπὶ τῷ ὄρῳ τῆς ἀμοιβαιότητος, αἱ ἐν Ἑλλάδι κείμεναι οἰκοδομαί, αἱ ἀνήκονται εἰς ἔνα Κράτη καὶ χρησιμοποιούμεναι ὡς μέγαρα τῶν Πρεσβειῶν τῶν Κρατῶν τούτων.

δ') Οἰκοδομαί, Ἰδιοκατοικούμεναι, ἐφ' ὃσον ἡ τεχμαιρομένη συνοικὴ καθαρὰ πρόσσοδος αὐτῶν δὲν ὑπερβαίνει τὰς τρεῖς χιλιάδας δραχμῶν ἐτησίως.

ε') Οἰκοδομήματα, κείμενα ἐντὸς ἀγροτικῶν κτημάτων ἢ μετ' αὐτῶν συνεχόμενα, χρήσιμα πρὸς διεξαγωγὴν τῶν ἔργων τῆς ἐπιχειρήσεως καὶ λοιπὰ ἀκίνητα, ἀπαριθμούμενα ἐν ἀριθμῷ 9 τοῦ νόμου 1640,

καθὼς καὶ τὰ ἐν ἄρθρῳ 12 § 3 αὐτοῦ ἀναφερόμενα, ἐκμισθούμενα μεταλλεῖα καὶ λατομεῖα καὶ ἀκίνητα, ὡς ἀπαλλασσόμενα τοῦ φόρου εἰσοδήματος ἐκ γαιῶν.

ζ') Ἡ βουλευτικὴ ἀποζημίωσις, αἱ συντάξεις καὶ πάσης φύσεως περιθάλψεις, αἱ παρεχόμεναι εἰς ἀναπήρους πολέμου καὶ θύματα ἥ οἰκογενείας θυμάτων πολέμου (ἄρθρ. 12 § 2 τοῦ Ν.Δ. 21 Ἰουνίου 1923 καὶ ἄρθρ. 30 § 2 ν. 1640).

ζ') Ἐπὶ τῷ ὅρῳ ἀμοιβαιότητος ἀπαλλάσσονται τῆς φορολογίας τῆς γ' κατηγορίας καὶ τοῦ συνθετικοῦ τοῦ νόμου 1640, ἐφ' ὅσον πραγματοποιούμενα ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ δὲν εἰσάγονται ἐν Ἑλλάδι, τὰ εἰσοδήματα β' κλάσεως τῆς γ' κατηγορίας παντὸς ἀλλοδαποῦ, ἔστω καὶ πλέον τοῦ ἔξαμηνου ἐν Ἑλλάδι διαμείναντος, ἐὰν δὲ τοιοῦτος ἀλλοδαπὸς ἀποδεικνύῃ, διτι τηρεῖ κατοικίαν ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ, παρομοίᾳ δὲ ἀπαλλαγὴ καὶ ὑπὸ τοὺς αὐτοὺς ὅρους χωρεῖ καὶ διὰ τὰ εἰσοδήματα τῆς γ' κλάσεως τῆς γ' κατηγορίας, ἐφ' ὅσον προκύπτοντα ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ δὲν εἰσπράττονται ἥ δὲν εἰσάγονται ἐν Ἑλλάδι (ν. 2173 ἄρθρ. 5)<sup>1</sup>.

η') Αἱ ἀμοιβαὶ τῶν ἐν Ἑλλάδι μετακαλουμένων ἀλλοδαπῶν δργανωτῶν, ἐφ' ὅσον ἔξαιρῶνται ρητῶς διὰ τῆς οἰκείας συμβάσεως, ὡς πρὸς τὸν ἀναλυτικὸν φόρον τῆς σ' κατηγορίας (ἄρθρ. 24 § 2 νόμου 1640).

θ') Πᾶσα ἀποζημίωσις παρεχομένη κατ' ἀποκοπὴν ἔναντι δαπανῶν ἀναληφθείσης ὑπηρεσίας ὡς πρὸς τὸν ἀναλυτικὸν φόρον τῆς σ' κατηγορίας (ἄρθρ. 24 § 2 νόμου 1640 καὶ ἄρθρ. 12 § 2 τοῦ Ν.Δ. 21 Ἰουνίου 1923).

ι') Ἔτεραι ἀπαλλαγαὶ ἀναγράφονται ἐν ἄρθρ. 17, 18 § 3, 30 τοῦ νόμου 1640, ἐν ἄρθρ. 5 τοῦ νόμου 2173, ἐν ἄρθρ. 5 τοῦ Ν.Δ. τῆς 13 Δεκ. 1922, ἐν ἄρθρ. 12 § 2 τοῦ Ν.Δ. 21 Ἰουνίου 1923. κλπ.<sup>2</sup>.

ια') Τὰ κτήματα, περὶ ὧν ἡ σύμβασις μεταξὺ Δημοσίου καὶ Ἐθνικῆς Τραπέζης περὶ διαχειρίσεως τῶν Ἑλλάδι κτημάτων τῶν ἀνταλλαγέντων Μουσουλμάνων, ἐφόσον τελοῦσιν ὑπὸ τὴν διαχεί-

<sup>1</sup> Καραπαύλου σελ. 120. Πότε ἀπαλλάσσονται τὰ εἰσοδήματα τῶν ἡμεδαπῶν, τὰ κτάμενα ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ, δρα αὐτόθι σελ. 5, ἄρθρ. 2 § 4, β', ν. 1640. Ἀνωτέρω σελ. 67 - 68.

<sup>2</sup> Καραπαύλου σελ. 120. Ἐπίσης ἀπαλλαγὰς ἐκ τοῦ φόρου ἀνευρίσκομεν ἐν τοῖς λοιποῖς φορολογικοῖς νόμοις, οἷον ἐν ἄρθρ. 2 ν. 1320 (οἶνον), ἐν ἄρθρ. 25 ν. 2332 (εἰδικὰ τέλη ποδηλάτων καὶ αὐτοκινήτων), εἰς τοὺς ν. περὶ φορολογίας θεαμάτων, αἰγοπροθάτων καὶ χοίρων κλπ.

ρισιν τῆς Ἐθνικῆς Τραπέζης, ἀπαλλάσσονται παντὸς φόρου δημοσίου ἢ δημοτικοῦ. Ἐπίσης ἡ πώλησις τῶν τοιούτων κτημάτων εἶναι ἀπηλλαγμένη τοῦ φόρου ὑπερτιμήματος. Ἐπίσης πάντα τὰ πρὸς ἔκτελεσιν τῆς συμβάσεως ταύτης ἐκδιδόμενα ἔγγραφα καὶ ἀποδεῖξεις, ὡς καὶ τὰ συντασσόμενα συμβόλαια, εἶναι ἀπηλλαγμένα παντὸς τέλους χαρτοσήμου. Μόνον δὲ τὰ συμβόλαια πωλήσεων κτημάτων ἐπιβαρύνονται διὰ τῶν κεκανονισμένων τελῶν, καταβαλλομένων ὑπὸ τοῦ ἀγοραστοῦ (ἀρθρ. 13 τῆς συμβάσεως κυρωθείσης διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 5 Μαΐου 1925).

ιβ') Κατὰ τὸ ἄρθρ. 46 § 1 τοῦ νόμου 1640 αἱ κατ' αὐτὸν δηλώσεις, εἰδοποιήσεις, ἐνστάσεις, ἐφέσεις, τὰ ἀντίγραφα καὶ ἐν γένει ἡ κατ' αὐτὸν διαδικασία διεξάγεται ἐφ' ἀπλοῦ χάρτοι. Ἀνάλογος διάταξις ὑφίσταται καὶ εἰς πάντας τοὺς λοιποὺς φορολογικοὺς νόμους<sup>1</sup>.

ιγ') Ο νόμος 1641 (ἄρθρ. 11) περὶ φορολογίας κληρονομιῶν προβλέπει τὴν ἔξαίρεσιν ἐκ τοῦ φόρου κληρονομιῶν τῶν ἀλλοδαπῶν, ἐφ' ὅσον ἀπαλλάσσονται τοῦ φόρου διὰ συνθήκων. Τοιαῦται συνθῆκαι ἔχουσι συναφθῆ μετὰ τῆς Αὐστρίας, τῆς Οὐγγαρίας, τῆς Γερμανίας, τῆς Ρωσίας καὶ τῆς Ἰσπανίας (Παραρτ. Κωδ. Θέμιδος τοῦ 1928 σελ. 7 - 9).

Β'. Αἱ προσωριναὶ ἡ ὑπὸ δρον φορολογικαὶ ἀπαλλαγαὶ χωροῦσιν ἰδίως εἰς τὰς πραγματικὰς ἀπαλλαγάς. Μεταξὺ αὐτῶν τυγχάνουσιν αἱ τῶν νεοδημήτων οἰκοδομῶν (άνωτέρω σελ. 77 - 78) καὶ πολλαὶ τῶν ἕκ τελωνειακῶν τελῶν ἀπαλλαγαὶ (κατωτέρω σελ. 90).

Μεταξὺ αὐτῶν κατατάσσομεν καὶ τὰς δι᾽ εἰδικῶν νόμων, χάριν προστασίας τῆς βιομηχανίας παρασχεθείσας ἀπαλλαγάς. Ἐκτὸς τῆς διὰ τοῦ τελωνειακοῦ δασμολογίου παρεχομένης εἰς τὴν βιομηχανίαν προστασίας, διὰ παροχῆς ἀτελείας εἰς τὰς πρώτας ὥλας τῆς βιομηχανίας, ἡ ἡλιαττωμένων δασμῶν, καθὼς καὶ διὰ τῶν νόμων περὶ προσωρινῆς ἀτελείας, ἔχουσι ληφθῆ προστατευτικὰ μέτρα διὰ τῶν νόμων 2190,2948 καὶ ἰδίως διὰ τοῦ νόμου 2948 τοῦ 1922 καὶ διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 20 Νοεμ. 1925 (ἄρθρ. 4). Αἱ διατάξεις τῶν νόμων τούτων, ἐν μέρει ἀνασταλεῖσαι διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 14 Ἀπριλίου 1926, ἐπανῆλθον ἐν ἴσχυι διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 22 Νοεμβρίου 1926, τυγχάνουσαι ὅμως προσωρινῆς ἴσχύος. Ταύτης ληξάσης, ἴσχυει σήμερον τὸ Ν. Δ. τῆς Ἀπριλίου 1929.

<sup>1</sup> Κοφινᾶ, τέλη χαρτοσήμου, ἔκδ. β', σ. 103 - 116, 263, 351. Μαγκριώτου σ. 50. Οἰκονομιδου Ἐφμ. χαρτ. σ. 280.

*Γ'. Ἀπαλλαγὴ δημοσίων ἐλληνικῶν δανείων.*

Εἰς τὰς πραγματικὰς ἀπαλλαγὰς κατατάσσομεν καὶ τὰς φορολογικὰς ἀπαλλαγὰς τῶν δημοσίων ἐλληνικῶν δανείων.

Κατὰ τὸ ἄρθρον 27 τοῦ νόμου, ΒΦΙΘ' τοῦ 1888 περὶ διεθνοῦς ἐλέγχου, «τὸ ἐλληνικὸν Κράτος δὲν δύναται νὰ ἐπιβάλῃ οἰονδήποτε φόρον γενικὸν ἢ εἰδικόν, οὔτε ἐπὶ τῶν τίτλων, τόκων, καὶ ἔξοφλουμένων κεφαλαίων τῶν ἐν ἄρθροις 7 ἔως 10 μνημονευομένων δανείων, οὔτε ἐπὶ τῶν ποσῶν τῶν προερχομένων ἐκ τῶν παραχωρουμένων διὰ τὴν ὑπηρεσίαν τῶν δανείων τούτων προσόδων». Λόγος τῆς διατάξεως ταύτης εἶναι ἡ ἔξασφάλισις τοῦ κατὰ τὸν νόμον περὶ διεθνοῦς ἐλέγχου ἡγγυημένου κεφαλαίου καὶ τόκου, ἀπὸ πάσης ἐλαττώσεως αὐτοῦ διὰ φόρου οἰονδήποτε.

Τὰ ἐν ἄρθροις 7 ἔως 10 τοῦ νόμου τούτου ἀναφερόμενα δάνεια εἶναι: α') τὸ δυνάμει τοῦ αὐτοῦ νόμου συνομολογηθὲν δάνειον τοῦ 1898 πρὸς  $2\frac{1}{2}$  τοῖς % β') τὸ δάνειον τοῦ 1833, γ') τὰ δάνεια 5 % τοῦ 1881, τοῦ 1884, 4 % τοῦ 1887, τοῦ 1889 πάγιον, 5 %, τοῦ 1890 Πειραιῶς - Λαρίσης καὶ 5 % τοῦ 1893 κεφαλαιοποιήσεως.

Διὰ μεταγενεστέρων δὲ νόμων, κυρωσάντων τὰς περὶ δανείων νεωτέρας συμβάσεις, ὅρισθη, ὅτι δὲν δύνανται νὰ ὑποβληθῶσιν εἰς φόρον τινα καὶ οἱ τίτλοι τῶν ἔξης δανείων: α') τῶν Ἐλληνικῶν σιδηροδρόμων κατὰ τὸν νόμον, ΒΨΝΔ' τοῦ 1900, β') τοῦ κατὰ τὸν νόμον, ΓΡΟΕ' τοῦ 1906 τῶν 20 ἑκατομ. γ') τοῦ θεσσαλικοῦ γεωργικοῦ δανείου κατὰ τὸν νόμον, ΓΣΕ' τοῦ 1907, δ') τοῦ αὐτοῦ ταμείου κατὰ τὸν νόμον, ΓΤΕΖ' τοῦ 1909, ε') τοῦ κατὰ τὸν ν. ΓΧΜΒ' τοῦ 1910 καὶ, ΓΨΠΕ' τοῦ 1911 δανείου τῶν 110 ἑκατ., ζ') καθὼς καὶ πάντων τῶν μετέπειτα συνομολογηθέντων ἔξωτερικῶν καὶ ἐσωτερικῶν δανείων. Οὕτως, ἐν ἄρθρῳ 109, § 3, τοῦ ἀγροτικοῦ νόμου, ὥρισται, ὅτι τὰ τοκομερίδια τῶν ὁμολογιῶν τοῦ δανείου ἀπαλλοτριώσεως «ἀπαλλάσσονται παντὸς φόρου καὶ αὐτοῦ τοῦ συνθετικοῦ» καὶ εἰς ἄλλους δὲ νόμους περὶ δανείων ρητῶς μνημονεύεται ἡ ἀπαλλαγὴ τῶν ὁμολογιῶν παντὸς φόρου «συνθετικὸν ἢ ἀναλυτικὸν, παρόντος ἢ μέλλοντος», οἷον εἰς τὸ ἄρθρον 9 τῆς μετὰ τῆς Ἐθν. Τραπέζης τῆς Ἑλλάδος συμβάσεως διὰ τὸ δάνειον τῶν ἀνταλλαγέντων Μουσουλμάνων.

Αἱ ὁμολογίαι τοῦ προσφυγικοῦ δανείου, τόσον ὡς πρὸς τὸ κεφάλαιον, ὥσον καὶ ὡς πρὸς τὸν τόκον, ἀπαλλάσσονται παντὸς οἰονδήποτε γενικὸν ἢ εἰδικὸν φόρου, τέλους ἢ κρατήσεως, ὑφισταμένων

νῦν ἡ ἐπιβληθησομένων ἐφεξῆς ἐν Ἑλλάδι ὑπὸ τῆς Κυβερνήσεως ἡ οἰασδήποτε ἀρμοδίας ἀρχῆς (ἄρθρ. 15 τῶν δύο συμβάσεων προσφυγικοῦ δανείου τῶν κυρωθεισῶν διὰ τοῦ ἀπὸ 9 Μαΐου 1925 Δ.). Ἐπίσης, κατὰ τὸ ἄρθρ. 16 τῶν αὐτῶν συμβάσεων, ἡ σύμβασις, οἱ προσωρινοὶ τίτλοι καὶ αἱ ὁριστικαὶ ὅμοιογίαι, τὰ τοκομερίδια καὶ πινάκια αὐτῶν, οἱ ἔξοφλούμεναι ὅμοιογίαι καὶ πᾶν ἐν γένει ἔγγραφον, σχετιζόμενον πρὸς τὴν πραγματοποίησιν τοῦ δανείου, τὴν ἔκδοσιν τῶν ὅμοιογιῶν καὶ τὴν ἀπόσυρσιν τῶν ὅμοιογιῶν καὶ κεφαλαίων, ἀπαλλάσσονται χαρτοσήμουν.

Αἱ ὅμοιογίαι, αἱ ἔκδιδόμεναι πρὸς ἀποζημίωσιν τῶν ἐλλήνων ὑπηκόων, διὰ τὰ ἐν Τουρκίᾳ ἀκίνητα αὐτῶν, ἀπαλλάσσονται παντὸς φόρου, συνθετικοῦ ἢ ἀναλυτικοῦ, παρόντος ἢ μέλλοντος, ἐφ' ὅσον κατέχονται ὑπὸ τῶν ἀρχικῶν δικαιούχων (ἄρθρ. 8 τοῦ νόμου 3372 τῆς 24 Μαρτίου 1927).

Τὰ λοιπὰ ἔθνικὰ δάνεια, ἥτοι τὸ ἡνοποιημένον καὶ τὸ τοῦ σιδηροδρόμου Πύργου - Μελιγαλᾶ, δὲν κέχιηνται τὸ πλεονέκτημα τῆς ἐκ παντὸς φόρου ἀπαλλαγῆς ἐκ τῶν οἰκείων συμβάσεων περὶ συνομολογήσεως αὐτῶν καὶ ἐπομένως οἱ τίτλοι τῶν δανείων τούτων ὑπόκεινται εἰς τὸν φόρον κληρονομιῶν καὶ εἰς τὸν συνθετικὸν συμπληρωματικὸν φόρον τῶν καθαρῶν προσόδων.

Διὰ δὲ τοῦ Ν. Δ. τῆς 24 Ὁκτωβρίου 1925 αἱ ὑπὸ Κτηματικῶν Τραπέζων ἔκδιδόμεναι ἀνόνυμοι κτηματικαὶ ὅμοιογίαι πρὸς πορισμὸν κεφαλαίων, διὰ δανείων δημοσίας ἔγγραφῆς, ἢ ὀνομαστικαὶ τοιαῦται διὰ καταθέσεων παρ' αὐταῖς, κατὰ τὰς διατάξεις τῶν ν. 3221 καὶ 3290, ὡς ἐπίσης καὶ αἱ ἐφεξῆς ὑπὸ τῆς Ἐθνικῆς Τραπέζης τῆς Ἑλλάδος, ἐφ' ὅσον αὕτη ἀσκεῖ τὴν κτηματικὴν πίστιν ἔκδοθησόμεναι, κατὰ τὸν αὐτοὺς νόμους, τοιαῦται κτηματικαὶ ὅμοιογίαι ἀπαλλάσσονται τοῦ ἀναλυτικοῦ φόρου καθαρᾶς προσόδου (γ' κατηγορίας).

Κατά τινα ἐγκύλιον τοῦ Ὅπουργείου τῶν Οἰκονομικῶν, ἡ ἀπαλλαγὴ τῶν ἔθνικῶν δανείων δὲν ἐπεκτείνεται καὶ εἰς τὸν συμπληρωματικὸν συνθετικὸν φόρον, διότι δὲν ἐπέρχεται τεχνικὴ ἐλάττωσις τῶν συμπεφωνημένων κεφαλαίων καὶ τόκων τῶν δανείων τούτων ἐκ φορολογίας τῆς συνοικικῆς καθαρᾶς προσόδου, ἥτις φορολογεῖ πᾶσαν πρόσοδον ἐκάστου προσώπου ἐξ οἰασδήποτε καὶ ἀν προέρχεται αὕτη πηγῆς<sup>1</sup>. Ἡ ἀμφισβήτησις δὲ αὕτη τῆς ἐπεκτάσεως τῆς

<sup>1</sup> Ἔγκ. 291 τοῦ 1919 § 5. Καραπαύλου σελ. 130 § 1. γ'.

ἀπαλλαγῆς καὶ ἐπὶ τοῦ συνθετικοῦ φόρου ὑπῆρξεν ἀφορμὴ νὰ ἀναγραφῇ ρητῶς εἰς συμβάσεις μεταπολεμικῶν δανείων καὶ ἡ ἐκ τοῦ συνθετικοῦ φόρου ἀπαλλαγή.

Ἡ γενικότης τῆς περὶ ἀπαλλαγῆς διατάξεως τοῦ ἀριθμοῦ 27 τοῦ νόμου ΒΦΙΘ' εἶναι ἐνδεικτικὴ τοῦ πνεύματος, τοῦ ὑπαγορεύσαντος αὐτήν, καθὼς καὶ τὰς διατάξεις τῶν μεταγενεστέρων νόμων καὶ συμβάσεων, σκοπὸς τῶν ὅποιων ἦτο ἡ ἀπαλλαγὴ ἐκ παντὸς ἀδιακρίτως, εἰδίκοῦ ἢ γενικοῦ, οἷος ὁ συνθετικός, φόρος.

Ἄλλὰ κατὰ τὸ 1898 δὲν ὑπῆρχεν ὁ συνθετικὸς συμπληρωματικὸς φόρος, οὐδὲ ὁ φόρος τῶν κληρονομιῶν (ἐκτὸς ἐλαφρῶν τινων τελῶν κληρονομιῶν), ἐπιβληθέντες διὰ μεταγενεστέρων νόμων.

Ο συνθετικὸς φόρος ἐπιβάλλεται ἐπὶ τῆς «συνολικῆς» καθαρᾶς προσόδου (ἄριθμ. 30 τοῦ νόμου 1640). Ἐνῷ οἱ ἀναλυτικοὶ φόροι τῶν καθαρῶν προσόδων βαρύνουσι τὰς διαφόρους κατηγορίας αὐτῶν, ὁ συνθετικὸς φόρος ἐπιβάλλεται ἐπὶ τῆς συνολικῆς προσόδου, ἀνευ διακρίσεως μεταξὺ τῶν στοιχείων, τὰ ὅποια συνιστῶσι τὴν πρόσοδον ταύτην καὶ τοῦτο εἶναι τὸ κύριον ἐπιχείρημα τῆς μὴ ἔξαιρέσεως κατηγορίας τινος προσόδων ἐκ τῆς φορολογίας ταύτης, καὶ αὐτῶν ἔτι τῶν τόκων τῶν ἐθνικῶν χρεωγράφων<sup>1</sup>.

Οὕτως, ἐν ἀριθμῷ 17 § 1, 5', τοῦ νόμου 1640 ἀναγράφεται ἀπαλλαγὴ τοῦ ἀναλυτικοῦ φόρου τῶν δι᾽ ἐντόκων γραμματίων, ὡς καὶ δι᾽ ὅμοιογιῶν, ἐθνικῶν δανείων, ἀδιακρίτως ἐὰν διὰ τῶν περὶ αὐτῶν συμβάσεων εἴναι ταῦτα ἀπλλαγμένα πάσης φορολογίας, ἢ οὔ, ἀλλ᾽ ἐν ἀριθμῷ 30 δὲν ἀναγράφεται ἡ ἀπαλλαγὴ αὐτῆς καὶ ἐκ τοῦ συνθετικοῦ φόρου, ἀντιθέτως δὲ ἐν ἀριθμῷ 31 ὥρισται, ὅτι πρὸς ἔξευρεσιν τῆς συνολικῆς καθαρᾶς προσόδου ἀριθμοῖς ονται, πρὸ πάσης ἐπ᾽ αὐτῶν ἐκπτώσεως, αἱ κατὰ τὸ προηγούμενον τῆς φορολογίας οἰκον. ἔτος κτηθεῖσαι καθαραὶ πρόσοδοι τοῦ φορολογουμένου, καὶ ἐπομένως ἐπὶ τῆς συνολικῆς περιουσίας δὲν ἴσχύουσιν αἱ ἀπὸ τῶν ἀναλυτικῶν κατηγοριῶν ἔξαιρέσεις (ἔγκ. 291 τοῦ 1919 § 4). Μόνον δὲ αἱ κατὰ τὸ ἀριθμ. 30 § 1 τοῦ νόμου 1640 ἐκπτώσεις ἐλαχίστου ὅρίου

<sup>1</sup> Τὸ ξήτημα τῆς εἰς τὸν συνθετικὸν φόρον ὑποβολῆς τῶν τόκων τῶν δημοσίων δανείων ἐμφανίζεται καὶ εἰς ἄλλας χώρας. Ἐν Ἰταλίᾳ μεγάλως συνεῖται τὴν ἡθη καὶ αἱ γνῶμαι διηρέθησαν. Ο Einaudi (Il problema della finanza post - bellica σελ. 181 - 183) ἐκηρύχθη ὑπὲρ τῆς φορολογίας. Εὑρεῖται ἀπατεύξιν τῶν διαφόρων γνωμῶν ὅπα Dott. Salv. Traina - Portanova, Ossevazioni critiche sull'imp. compl. progress. sul reddito in Italia e poste di riforma.

συντηρήσεως καὶ οἰκογενειακῶν βαρῶν γίνονται ἐκ τῆς συνοικῆς καθαρᾶς προσόδου, καθὼς ἐπίσης καὶ αἱ κατὰ τὸ ἀρθρ. 31, § 1, ἐδ. 2, λοιπαὶ ἐπιτρεπόμεναι ἐκπτώσεις ἥ ἀφαιρέσεις.

Ἐν τούτοις, παρὰ τὴν ἀνωτέρῳ ἀρχὴν τῆς μὴ ἐκπτώσεως τῶν ἀπὸ τῶν ἀναλυτικῶν κατηγοριῶν ἔξαιρέσεων, δι᾽ εἰδικῶν διατάξεων νόμων ἀπηλλάγησαν τοῦ συνθετικοῦ φόρου ὡρισμέναι κατηγορίαι προσόδων, αἵτινες ἐπίσης ἔξηρέθησαν τῆς ἀναλυτικῆς φορολογίας κατὰ τὸ ἀρθρ. 24 § 5 τοῦ νόμου 1640, τοιαῦται δὲ εἶναι ἥ βουλευτικὴ ἀποζημίωσις, αἱ συντάξεις ἀναπήρων κλπ.<sup>1</sup>.

Ἐπομένως, ὑφίστανται ἐκ τοῦ νόμου πραγματικαὶ ἀπαλλαγαὶ τοῦ φόρου ἐκ τῆς συνοικῆς περιουσίας ὡρισμένων κατηγοριῶν προσόδων, χωρὶς αὐταὶ νὰ θεωρῶνται ἀσυμβίβαστοι πρὸς τὴν ἀρχὴν τῆς προσωπικότητος τοῦ φόρου τῆς συνοικῆς περιουσίας. Κατ᾽ ἵσον δὲ λόγον φρονοῦμεν, ὅτι δὲν δύνανται νὰ θεωρηθῶσιν ὡς ἀσυμβίβαστοι πρὸς τὴν ἀρχὴν αἵτην νόμου ἀπορρέουσαι λοιπαὶ ἀπαλλαγαί, οἷα ἥ τῶν δημοσίων χρεωγράφων. Ἀφοῦ δὲ διὰ νόμων ἐκυρώθησαν συμβάσεις μεταπολεμικῶν δανείων, οητῶς ἔξαιρέσασαι τοῦ συνθετικοῦ φόρου τοὺς τόκους κλπ. αὐτῶν, οὐδεμίᾳ πλέον ἀπομένει ἀμφιβολία, ὅτι ἥ ἔξαιρέσεις αὕτη ἴσχυει διὰ τὰ δάνεια ἐκεῖνα, τὰ δποῖα κατὰ νόμου ἀπαλλάσσονται παντὸς οἰουδήποτε φόρου, διότι ἥ ἀπαλλαγὴ αὕτη δὲν εἶναι ἀσυμβίβαστος πρὸς τὴν συνθετικὴν φορολογίαν, ὡς αὕτη διεμορφωθῇ ὑπὸ τῆς ἡμετέρας νομοθεσίας.

Οσάκις ὅμως ὁ συνθετικὸς φόρος δὲν ἐπιβάλλεται δι᾽ ἔξαριθώσεως τῆς πραγματικῆς καθαρᾶς συνοικῆς προσόδου καὶ τῶν πηγῶν αὐτῆς, ἀλλ᾽ ἐπὶ τῇ βάσει ἐνδείξεων ἥ τεκμηρίων, ἥ δι᾽ ἐμπράκτου κατ᾽ ἀποκοπὴν φορολογίας<sup>2</sup>, δὲν δύνανται νὰ γίνῃ λόγος περὶ τοιαύτης ἀπαλλαγῆς, διὰ τὸ ἀνέφικτον τοῦ προσδιορισμοῦ τῆς πηγῆς τῆς προσόδου. Δὲν ἀποκλείεται ὅμως ὁ φορολογούμενος, καὶ ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ ν' ἀποδεῖξῃ τὴν πηγὴν τῆς προσόδου καὶ νὰ αἰτήσῃ τὴν ἐκ τῆς συνοικῆς φορολογίας ἀπαλλαγὴν τῶν ἔξ αὐτῆς ἀπαλλασσομένων τόκων δημοσίων χρεωγράφων.

Οσον δ' ἀφορᾶ τὸν φόρον κληρονομιῶν, ἥ ἀπαλλαγὴ τῶν δημοσίων χρεωγράφων, περὶ ἣς προβλέπουσιν οἱ περὶ αὐτῶν νόμοι καὶ

<sup>1</sup> Ἀλλαι ἔξαιρέσεις ἐκ τοῦ συνοικικοῦ φόρου ἐθεσπίσθησαν διὰ τοῦ ν. 3338, ἀρθρ. 29, καθὼς καὶ διὰ τοῦ ν. 2173, ἀρθρ. 5 § 1 καὶ τοῦ Ν. Δ. 11. Ian. 1923, ἀρθρ. 4.

<sup>2</sup> Κατωτέρῳ § 36.

συμβάσεις, ἀμφισβητεῖται ἐπίσης, ὡς καὶ ἡ ἐκ τοῦ συνθετικοῦ φόρου, ἐπὶ τῷ λόγῳ ὅτι ἡ φορολογία αὕτη ἐπιβάλλεται ἐπὶ τῆς ὁμάδος τῆς κληρονομικῆς περιουσίας, ἀνεξαρτήτως τῶν ἀποτελούντων αὐτὴν καθ' ἔκαστα ἀντικείμενα. Ἀλλὰ καὶ ἡ θεωρία αὕτη δὲν στηρίζεται εἰς τὸν νόμον, ὅστις θέτει τὸν κανόνα, ὅτι ἡ βάσις τοῦ φόρου ἀποτελεῖται ἐκ τῆς ἀγοραίας ἀξίας τῶν ἀποτελούντων τὴν περιουσίαν ἀντικειμένων, ἐν οἷς καὶ τὰ δημόσια χρεώγραφα (Ν.Δ. 27 Ἰαν. 1923 ἄρθρον 2)<sup>1</sup>.

*Δ'. Ἀπαλλαγὴ ἐκ τελωνειακῶν τελῶν.*

Ἡ ἀρχή, ὅτι πᾶν ἐμπόρευμα, εἰσαγόμενον ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ, ὑπόκειται εἰς τέλος, σημαίνει, ὅτι τὸ γεγονὸς τῆς ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ εἰσαγωγῆς δημιουργεῖ τὴν ὑποχρέωσιν εἰς τὸν φόρον, καὶ οὐχὶ ἡ καταγωγὴ ἡ προέλευσις τοῦ προϊόντος. Καὶ αὐτὰ τὰ ἐγχώρια εἴδη ἡ προϊόντα, καθὼς καὶ τὰ ἀλλοδαπά, τὰ πληρώσαντα τὸ τέλος, κατὰ τὴν, ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ, ἐκ νέου εἰσαγωγήν των, θεωροῦνται ὡς ἀλλοδαπά. Ἐὰν τυχὸν ἔξι αὐτῶν τινὰ δὲν ὑποβάλλωνται εἰς τέλος κατὰ τὴν εἰσαγωγήν των, ὡς συμβαίνει εἰς τὴν περίπτωσιν τοῦ ἐδαφίου Η' τοῦ ἄρθρου 26 τοῦ Κώδικος τοῦ τελωνειακοῦ δασμολογίου, ἐπὶ ἐπαναφερομένων εἰς τὴν ἐπικράτειαν ἐγχωρίων φυσικῶν προϊόντων, ἐν τούτῳ δὲν ὑπάρχει ἔξαιρεσις ἡ ἀπαλλαγὴ, ἀλλ' ἀπλῶς καὶ μόνον τὰ εἴδη ταῦτα δὲν ὑποβάλλονται εἰς τελωνειακὸν τέλος, διότι τυγχάνουσιν ἡμεδαπά καὶ τὸ τεκμήριον τοῦ νόμου περὶ ἀλλοδαπότητός των ἔκλείπει.

Τὸ τελωνειακὸν δασμολόγιον καθιεροῖ, ὑπὸ ὀδρισμένους δρους, ἀπαλλαγὰς τινὰς ἡ ἡλαττωμένους δασμούς. Αἱ ἀπαλλαγαὶ αὗται περιλαμβάνουσιν ἰδίως τὰ ἔξης εἴδη:

α') Εἴδη τινά, κατὰ τὸ δασμολόγιον ὑποβεβλημένα εἰς τελωνειακὰ τέλη, ἀπαλλάσσονται αὐτῶν, ὅταν εἰσάγωνται, ἵνα χρησιμοποιηθῶσιν ὡς πρώτη ὑλὴ διά τινας βιομηχανικὰς χρήσεις, εἴτε ὑπὸ τοὺς δρους τῆς προσωρινῆς ἀτελείας, εἴτε κατὰ εἰδικὰς διατάξεις τῶν τελωνειακῶν νόμων καὶ τοῦ δασμολογίου, δυνάμει εἰδικῆς ἀδείας ἡ καὶ ἄνευ τοιαύτης. Οὕτω, κατὰ τὴν διάταξιν τῆς 274 κλάσεως τοῦ δασμολογίου εἰσαγωγῆς ἔχει πρὸς ναυπηγίαν, εἰσαγομένη παρ' ἔχοντων ἐν ἐνεργείᾳ ναυπηγεῖα κατασκευῆς ἡ ἐπισκευῆς πλοίων καὶ ἐν γένει οἱ παρὰ τοῦ ‘Ὑπουργείου τῶν Οἰκονομικῶν ἀνεγνωρισμένοι

<sup>1</sup> Κοφινᾶ, περὶ φορολογίας τῶν κληρονομιῶν, ἔκδ. 1911, σελ. 136, ἔνθα σύμφωνος πρὸς τὴν ἐν τῷ κειμένῳ γνώμῃ.

κατασκευασταὶ ἡ ἐπισκευασταί, δικαιοῦνται, ἄνευ ἄλλης εἰδικῆς ἀδείας, νὰ παραλαμβάνωσιν ἀτελῶς ἔυλείαν τῶν κλάσεων 45 καὶ 46, ὑποχρεούμενοι νὰ χρησιμοποιήσωσιν ταύτην πρὸς ναυπήγησιν ἢ ἐπισκευὴν πλοίων. Κατὰ δὲ τὴν διάταξιν τῆς τελευταίας παραγράφου τοῦ ἀρθρ. 26 τοῦ Κώδικος τελων. δασμολογίου, ἀπαλλάσσονται διὰ διαταγῆς τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν τοῦ εἰσαγωγικοῦ δασμοῦ, δημοτικοῦ, λιμενικοῦ φόρου καὶ λοιπῶν φόρων τὰ εἰσαγόμενα ὑλικὰ διὰ νὰ χρησιμοποιηθῶσιν ἀποκλειστικῶς πρὸς ἐπισκευὴν ἐλληνικῶν ἀτμοπλοίων.

β') Εἴδη τινα, εἰς τὰ δποῖα παρεχωρήθησαν δυνάμει ἐμπορικῶν συμβάσεων μετὰ ἔνων Κρατῶν, ὡς προϊόντα αὐτῶν, εἰδικοὶ ἡλαττωμένοι συμβατικοὶ δασμοὶ ἥ καὶ πλήρης ἀπαλλαγὴ ἐκ τελωνειακῶν τελῶν. Ἡ ἀπαλλαγὴ αὕτη ἥ ἐλάττωσις τοῦ τέλους ἵσχυει μόνον κατὰ τὴν διάρκειαν τῆς ἵσχυος τῆς συμβάσεως καὶ περιορίζεται μόνον εἰς τὰ ἐκ τοῦ Κράτους ἥ τῶν Κρατῶν, μεθ' ὧν εἶναι συνδεδεμένη ἥ Ἐλλὰς διὰ ἐμπορικῆς συμβάσεως ἥ συμφωνίας, διαλαμβανούσης τὸν δρόν τοῦ μᾶλλον εὐνοούμενου Κράτους, εἰσαγόμενα παρόμοια εἰδὴ<sup>1</sup>. Ἐπομένως, ἐφ' ὅσον ταῦτα εἰσάγονται ἐξ ἄλλων Κρατῶν, ὑποβάλλονται εἰς τὸ γενικὸν τέλος, μὴ ἀπολαύοντα τῆς ἀτελείας ἥ τοῦ ἡλαττωμένου δασμοῦ (Ν. Δ. 22 Δεκ. ἀρθρ. 1 § 4 καὶ 5).

γ') Κατὰ τὸν τελων. κώδικα, ἀτέλεια παρέχεται προσέτι ἐκ τοῦ προσώπου τοῦ παραλήπτου, ἥ ἐκ τοῦ προορισμοῦ τῶν εἰσαγομένων εἰδῶν πρὸς χρῆσιν τῆς δημοσίας ὑπηρεσίας, ἥ πρὸς ἔξυπηρετήσιν δημοσίου συμφέροντος. Ἡ πληθῆς τῶν διατάξεων τῶν διαφόρων νόμων, διὰ τῶν δποίων ἔχει ἐπιτραπῇ ἥ ἀτελής εἰσαγωγή, πρὸς τοιούτους σκοπούς, καθιστῷ ἀδύνατον τὴν πλήρη ἀπαρίθμησιν αὐτῶν. Ἐνδεικτικῶς ἀναφέρομεν ἐνταῦθα τὰς διατάξεις τῶν ἀρθρῶν 25, 26 καὶ ἐπομ. τοῦ Κώδικος τοῦ τελων. δασμολογίου καὶ προσέτι τὰ ἔξης:

1) Ἀντικείμενα καὶ εἰδὴ πρώτης ἀνάγκης διὰ τὴν λειτουργίαν

<sup>1</sup> Καὶ εἰς ἄλλα μὲν Κράτη ἔχει παραχωρηθῆ γενικῶς ἥ φήτρα τοῦ μᾶλλον εὐνοούμενου Κράτους, δι' ὃλα τὰ κατὰ τὸ δασμολόγιον ἐμπορεύματα, εἰς ἄλλα δὲ δι' ὠρισμένα εἰδη, ὡς εἶνε διὰ τὴν Φιλανδίαν. Χρόνη, Τελων. δασμολ. εἰσαγωγῆς, σελ. 1 ἐπ. Οἱ δασμοὶ τοῦ δασμολογίου διακρίνονται εἰς μέγιστον καὶ εἰς ἐλάχιστον καὶ ἐκ τρίτου εἰς τοὺς εἰδικοὺς συμβατικοὺς δασμούς, περὶ ὃν ἐν τῷ κειμένῳ. 'Ο ἐλάχιστος δασμὸς ἐφαρμόζεται ἐπὶ τῶν προελεύσεων τῶν Κρατῶν, περὶ ὧν ἔχομεν συνάψει ἐμπορικὴν σύμβασιν ἥ συμφωνίαν. Εὑρυτέραν ἀνάπτυξιν ὡρα Richard Rield, *La clause de la nation la plus favorisée. 1928, ίδιως ἐν σελ. 62 (Grèce).*

ἀνεγνωρισμένων ἡμεδαπῶν καὶ ἀλλοδαπῶν φιλανθρωπικῶν ὁργα-  
νώσεων ἢ καθιδρυμάτων ὁρισθησομένων ἐκάστοτε διὰ Διαταγμά-  
των, προκαλουμένων παρὰ τῶν Ὑπουργῶν Οἰκονομικῶν καὶ Ὑγιει-  
νῆς, δύνανται ν' ἀπαλλαγῆσι παντὸς εἰσαγωγικοῦ δασμοῦ καὶ παρε-  
πομένων φόρων, κατὰ τοὺς λοιποὺς ὁρισμοὺς τοῦ ἀριθμ. 3 τοῦ Ψ.  
τῆς I Ἰουνίου 1927.

2) Μνημεῖα καὶ ἔργα διεθνῶς ἀναγνωρισμένης τέχνης, ἐφ' ὅσον  
εἰσάγονται ἐν Ἑλλάδι πρὸς σκοπὸν τῆς ἐν δημοσίῳ χώρῳ ἐκθέ-  
σεώς των, δύνανται ν' ἀπαλλάσσονται κατόπιν ἀποφάσεως τοῦ  
Ὑπουργείου τῶν Οἰκονομικῶν (Ψ. τῆς I Ἰουνίου 1927 ἀριθμ. 5).

3) Τὰ διὰ τὴν χρῆσιν τοῦ Ἐθνικοῦ Συνδέσμου ἀμπελοκήτημό-  
νων εἰσαγόμενα καὶ μεταφερόμενα ὑλικά, ἔργαλεῖα, φάρμακα, λιπά-  
σματα, μηχανήματα, χάρτης κλπ. ἀπαλλάσσονται παντὸς δασμοῦ  
δημοσίου ἢ τοπικοῦ φόρου καὶ τέλους ἢ χαρτοσήμου, ἢ δὲ ἀλληλο-  
γραφία αὐτοῦ, ὡς καὶ ἡ εἰς τὸν Σύνδεσμον ἀπόδοσις τοῦ εἰσπρατ-  
τομένου τέλους, διεξάγεται ἀτελῶς (ν. 3501 τοῦ 1928 κυρῶν N. Δ.  
15 Νοεμβρίου 1927, ἀριθμ. 10,6).

4) Ο τελων. νόμος παρέχει ἐνίστε ἐλάττωσιν δασμοῦ ἐπὶ τῶν  
εἰδῶν τῶν κατ' ἐκτίμησιν τῆς ἀξίας των ὑποβαλλομένων κατὰ κανόνα  
εἰς τέλος 40 % ἐπὶ τῆς εἰς τὸν τόπον τῆς εἰσαγωγῆς τρεχούσης  
ἐμπορικῆς ἀξίας αὐτῶν (N.Δ. 22 Δεκ. 1923 περὶ τελων. δασμολογίου  
εἰσαγωγῆς, ἀριθμ. 3). Ἡ ἐλάττωσις αὕτη φθάνει εἰς 10 %, κατὰ τὴν  
περίπτωσιν τῶν ἐποίκων ὁμογενῶν τοῦ ἀριθμ. 5 τοῦ Κωδ.  
τελων. δασμολογίου.

#### E'. Νομικὴ ἰσχὺς φορολογικῶν ἀπαλλαγῶν.

Διακρίνομεν τὰς φορολογικὰς ἀπαλλαγὰς ὡς ἔξης: 1<sup>ον</sup> Τὰς παρε-  
χομένας διὰ νόμου δι' ἀδρίστον χρονικὴν διάρκειαν. 2<sup>ον</sup> Τὰς παρεχο-  
μένας διὰ νόμου δι' ὀρισμένην χρονικὴν διάρκειαν, οἷον ἐπὶ νεοδ-  
μήτων οἰκοδομῶν, καὶ 3<sup>ον</sup> τὰς παρεχομένας διὰ νόμου, κυροῦντος  
σύμβασιν μεταξὺ Δημοσίου καὶ ἴδιωτου, μεταξὺ τῶν ὅρων τῆς  
δποίας ἀναγράφεται ἡ ἀπὸ φόρου ἀπαλλαγὴ ἢ ἀτέλεια.

Ἐξεταστέον, ἐὰν αἱ ἀπαλλαγαὶ αὗται δύνανται νὰ καταργηθῶσι  
διὰ νεωτέρου νόμου. Ἡ κατάργησις νόμου εἶναι δυνατὴ ἐις πᾶσαν  
ἐποχήν, κατ' ἀπόφασιν τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας, λαμβανομένην διὰ  
νεωτέρου νόμου. Ἐφ' ὅσον δὲ ὁ νόμος καθορίζει, διὰ ἡ φορολογικὴ  
ἀπαλλαγὴ θὰ ἵσχῃ ἐφ' ὀρισμένον διάστημα χρόνου, ἡ νομοθετικὴ  
ἔξουσία δὲν δεσμεύεται ἐκ τοῦ προγενεστέρου τούτου νόμου νὰ

ρυθμίσῃ ἀλλως τὸ θέμα τοῦτο, ἢ καὶ νὰ καταργήσῃ τὴν ἀπαλλαγὴν, διὰ νεωτέρου νόμου. Ἀπὸ νομοθετικῆς ἀπόψεως, οὐδεμίαν περιοριστικὴν ἴσχὺν τῶν δικαιωμάτων τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας δύνανται νὰ ἔχωσι διατάξεις νόμων, ἢ συμβάσεων, κυρωθεισῶν διὰ νόμου, διὰ τῶν ὅποιων καθορίζεται, διτὶ αἱ φορολογικαὶ ἀπαλλαγαὶ θὰ ἔχωσιν ὥρισμένην ἢ ἀδόριστον χρονικὴν διάρκειαν. Αὗται ἐνέχουσι τὴν ἔννοιαν συμβουλῆς<sup>1</sup>, διδομένης πρὸς τὸν νομοθέτην τοῦ μέλλοντος, ἢ ὑποσχέσεως περὶ ἀτελείας. Νομικῶς δὲ κανὼν οὗτος δὲν δεσμεύει τὴν νομοθετικὴν ἔξουσίαν διὰ τὸ μέλλον<sup>2</sup>, ἀν καὶ ἐνέχει πολιτικὴν σκοπιμότητα ἢ μὴ κατάργησις τῆς ἀτελείας, ὅσακις αὕτη ἔχει νομοθετηθῆναι ὥρισμένον χρόνον καὶ μάλιστα, ὅσακις ἐχρησίμευσεν ὃς προϋπόθεσις πρὸς δημιουργίαν οἰκονομικῶν καταστάσεων, ὃς συμβαίνει ἐπὶ ἀνεγέρσεως νεοδμήτων οἰκοδομῶν.

### § 32. Ἡ νομικὴ ἔννοια τῆς εὐθύνης.

Ἡ νομικὴ ἔννοια τῆς εὐθύνης ἐνέχει ἵδιαιτέραν σημασίαν ἐν τῷ φορολογικῷ δικαίῳ. Δύναται τις νὰ εὐθύνεται διὰ ἴδιον ἢ διὰ ἄλλοτριον χρέος. Ἡ εὐθύνη δύναται νὰ ἀνήκῃ εἰς πρόσωπον, ἀλλ᾽ ἐπίσης δύναται νὰ βαρύνῃ πρᾶγμα. Ὁσάκις ἡ ὑποχρέωσις προσώπου ἔγκειται εἰς τὴν καταβολὴν ἴδιου χρέους, τότε ὑπάρχει ἴδια ὑποχρέωσις πρὸς πληρωμήν, ἢτις δὲν ἔκφραζεται διὰ τοῦ ὅρου τῆς εὐθύνης, ἀλλὰ διὰ τοῦ ὅρου τῆς ὑποχρεώσεως πρὸς καταβολήν. Κατὰ τὸν αὐτὸν τρόπον δηλοῦται ἡ ὑποχρέωσις προσώπου νὰ καταβάλῃ φόρον βαρύνοντα πρᾶγμα. Τούναντίον, ὅσακις πρόκειται νὰ δηλωθῇ ἡ ὑποχρέωσις προσώπου εἰς καταβολὴν ἄλλοτρου χρέους, τότε γίνεται χρῆσις τοῦ ὅρου τῆς εὐθύνης. Δυνατὸν δῆμως ἡ εὐθύνη ν' ἀναφέρηται εἰς πρᾶγμα, βαρυνόμενον ἐκ προσωπικοῦ χρέους. Ἐπομένως, ἡ εὐθύνη εἶναι, εἴτε προσωπική, ἐπιπίπτουσα εἰς τὸ πρόσωπον, εἴτε πραγματική, βασιζομένη ἐπὶ τοῦ πράγματος.

<sup>1</sup> Τέταρτη, σελ. 112, ὅστις λέγει, διτὶ «πρέπει νὰ ὑπάρχῃ, εἰς πᾶσαν χώραν, νομικὸν μέσον πρὸς τροποποίησιν τῶν πολιτικῶν, οἰκονομικῶν, κοινωνικῶν θεσμῶν, διὰ νὰ τοὺς θέτῃ ἐν ἀρμονίᾳ μετὰ τῶν ὑλικῶν ἢ ἡθικῶν ἀναγκῶν τοῦ λαοῦ». Ως πρὸς τὸν νόμον περὶ διεθνοῦς Ἐλέγχου, ἀνοιτέρω σελ. 12 καὶ τὰ πρωτόκολλα τῆς Γενεύης σελ. 13.

<sup>2</sup> Κατὰ τὸ ἄρθρο 3 τοῦ Συντάγματος «ἡ νομοθετικὴ ἔξουσία ἀσκεῖται ὑπὸ τῆς Βουλῆς καὶ τῆς Γερουσίας». Ἀπορρέει δὲ ἡ ἔξουσία αὕτη ἐκ τοῦ δικαιώτης κυριαρχίας, τοῦ ὅποιου δὲν δύναται τὸ Κράτος ν' ἀπεκδυθῇ διὰ νόμου ἢ συμβάσεως.

Εὐθύνη, ὅπο τὴν ἔννοιαν τοῦ φορολογικοῦ δικαίου, δέον ν<sup>ο</sup> ἀπορέη ἐκ τοῦ νόμου, ἀλλὰ καὶ δὲν ὑφίσταται ποτε ἀμέσως ἐκ διατάξεως νόμου. Συνήθως ἡ εὐθύνη είναι συνέπεια ὠρισμένης ἰδιότητος προσώπου, ἐκουσίως ἀνεδεχθέντος τὴν ἰδιότητα ταύτην καὶ τὴν παρεπομένην αὐτῇ εὐθύνην. Ἐτέρᾳ μορφὴ ἀναδοχῆς είναι δήλωσις προσώπου, προσφερομένου ὡς ἐγγυητοῦ.

Ἡ ἐγγύησις διέπεται ὅπο τῶν κανόνων τοῦ ἀστικοῦ δικαίου, ἐφ' ὃσον δὲν ἀντίκεινται πρὸς τὰς εἰδικὰς περὶ αὐτῆς διατάξεις τοῦ φορολογικοῦ δικαίου. Οὕτω, κατὰ τὸ ἄρθρ. 55 τοῦ νόμου ΥΛΣ', οἱ ἐγγυηταὶ ὀφειλετῶν πρὸς τὸ Δημόσιον δὲν ἔχουν τὸ τῆς διζήσεως εὐεργέτημα, κατὰ δὲ τὸ ἄρθρ. 52, παραγρ. 1, ὅσα δὲν αὐτὸς νόμος διαλαμβάνει περὶ τῶν ὀφειλετῶν ἐφαρμόζονται κατὰ τῶν ἐγγυητῶν.

#### A'. Προσωπικὴ εὐθύνη.

Ἡ εὐθύνη τοῦ φορολογικοῦ δικαίου είναι θεσμὸς δημοσίου δικαίου καὶ διέπεται ὅπο τῶν διατάξεων αὐτοῦ. Εἰδικώτερον ἔχετά-ζοντες τὴν προσωπικὴν εὐθύνην, ἥτις, δυνάμει ρητῆς διατάξεως νόμου, ἀπορρέει ἐξ ὠρισμένης ἰδιότητος προσώπου τινός, παρατηροῦμεν, ὅτι αὐτῇ ἔχει τὴν ἔννοιαν ἐγγυήσεως τοῦ δημοσίου δικαίου. Είναι ὑποχρέωσις πρὸς πληρωμὴν τοῦ φόρου, παρεπομένη εἰς τὴν κυρίαν ὑποχρέωσιν, καθ' ἥν περίπτωσιν δὲν ὑπόχρεως δὲν ἐκπληροῖ τὴν καταβολήν, ἔχει δὲ σκοπόν, ὡς ἡ ἐγγύησις, νὰ ἔξασφαλίσῃ τὴν εἰσπραξιν, διὰ τὸν λόγον δὲ τοῦτον ἡ ὑποχρέωσις τοῦ ὑπευθύνου προσώπου δὲν δύναται νὰ ἦν εὐθυτέρα τῆς τοῦ πρώτου ὑποχρέουν.

Εἰς τινας ἀρχαιοτέρας ἔννοιας νομοθεσίας, ἐκ μεγάλης προνοίας περὶ τὴν ἔξασφαλίσιν τῶν εἰς εἶδος εἰσφορῶν ἥ τῆς κατοβολῆς, ἐπεβάλλετο, συλλογικῶς, εἰς ὀλοκλήρους κοινότητας ἥ ἐπαρχίας ἥ σωματεία, ἡ εὐθύνη τῆς φορολογίας τῶν μελῶν των. Τοιοῦτόν τι συμβαίνει σήμερον διὰ τὸν φόρον τῶν συγκομιζομένων γεωργικῶν προϊόντων, τὸν ἐπιβαλλόμενον εἰς βάρος τῆς Κοινότητος. Ἀλλ' ἡ ἐπικράτησις ἐν τῷ νεωτέρῳ δικαίῳ τῶν ἀρχῶν τῆς δικαιοσύνης καὶ τῆς ἰσότητος ἐπιβάλλει, κατὰ γενικὸν κανόνα, τὴν εὐθύνην μόνον εἰς ὠρισμένα πρόσωπα, καὶ ἴδιως:

α') Εἰς ἐκείνους, οἵτινες δύνανται νὰ ἐπιδράσωσιν ἐπὶ τοῦ ἀμέσως ὑποχρέουν προσώπου, ὥστε νὰ ἐκπληρώσῃ τὴν καταβολήν. Οὕτω, κατὰ τὸ ἄρθρ. 32 § 1 καὶ 2 τοῦ νόμου ΓΩΒ', οἱ ὑπευκιασταὶ μετὰ τῶν ἐνοικιαστῶν δημοσίων προσόδων εὐθύνονται ἀλληλεγγύως

καὶ εἰς δλόκληρον διὰ τὸ πρὸς τὸ Δημόσιον ὀφειλόμενον ἐνοίκιον<sup>1</sup>. Ἐπίσης διαχειρισταὶ καὶ μεριδιοῦχοι πλοίων, πράκτορες καὶ ἀντιπρόσωποι ἀλλοδαπῶν ἐπιχειρήσεων καὶ ἐπίτροποι κηδεμόνες ἢ ἀντιλήπτορες εὐθύνονται ἀλληλεγγύως μετὰ τῶν εἰς φόρον ὑποχρέων διὰ τὴν καταβολὴν αὐτοῦ δικαιούμενοι εἰς ἀναγωγὴν (ἀρθρ. 41 § 5 νόμου 1640). Ἐπίσης κατὰ τὴν περίπτωσιν τοῦ ἀρθρ. 41 § 6 αὐτοῦ.

β') Εἰς ἐκείνους, οἵτινες ὀφύονται ἢ δύνανται ν<sup>ν</sup> ὀφυσθῶσιν πλεονέκτημά τι ἐκ τῆς παρανόμου διαγωγῆς τοῦ πρώτου ὑποχρέουν. Οὗτοι, οἵ δυνάμει συμβάσεως τελευταῖοι κάτοχοι κληρονομιαίων ἀκινήτων εἴναι ἀλληλεγγύως ὑπεύθυνοι μετὰ τῶν κληρονόμων καὶ κληροδόχων διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ βαρύνοντος ταῦτα φόρου (ν. 1641 ἀρθρ. 35 καὶ N.D. φόρου κινητῆς καὶ ἀκινήτου περιουσίας ἀρθρ. 34).

γ') Εἰς ὅσους δύναται ν<sup>ν</sup> ἀποδοθῇ παράλειψις ὑποχρεώσεως βαρυνούσης αὐτοὺς ἢ πταῖσμα οἰονδήποτε, συνιστάμενον εἰς πρᾶξιν ἢ παράλειψιν, ἀντικειμένην εἰς τὸν νόμον καὶ ἐλαττοῦσαν ἢ διακυβεύουσαν τὸν φόρον. Οὗτοι, οἵ κατὰ τὸ ἀρθρ. 16 τοῦ νόμου 1641 νόμιμοι τῶν κληρονόμων ἢ κληροδόχων ἀντιπρόσωποι καὶ οἵ κηδεμόνες τῆς κληρονομίας εὐθύνονται προσωπικῶς διὰ τὴν πληρωμὴν τῶν προσθέτων φόρων, μὴ δικαιούμενοι ἀναγωγῆς (ν. 1641 ἀρθρ. 54 παραγρ. 7).

Ἐπομένως, ἡ αὔρεσις τῆς εὐθύνης εἴναι εἰς πᾶσαν περίπτωσιν ἐν σχέσει ἔξαρτήσεως πρὸς τὴν μὴ ἐκπλήρωσιν τῆς καταβολῆς παρὰ τοῦ ἀρχικῶς ὑποχρέουν.

Ἡ εὐθύνη τρίτου δὲν θίγει τὴν ὑποχρέωσιν τῆς πληρωμῆς τοῦ πρωτοφειλέτου, ἐφ' ὅσον οὗτος δὲν κατέβαλε τὸν φόρον. Ἀλλ' ἐὰν ἡ ὀφειλομένη καταβολὴ ἐπραγματοποιήθη παρὰ τοῦ ὑπευθύνου προσώπου, ἡ τοῦ Δημοσίου ἀπαίτησις ἀποσβέννυται ὁριστικῶς. Ἐφ' ὅσον δημως ὁ τρίτος κατέβαλε τὸν φόρον ἀντὶ τοῦ κυρίως ὀφειλέτου, ἔχει τὸ δικαίωμα ἀναγωγῆς καὶ ἀσκεῖ αὐτὸν κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ ἀστικοῦ δικαίου, ἐκτὸς ἂν ἐκ ρητῆς διατάξεως τοῦ νόμου ἀποκλείεται ἡ ἀναγωγή, ὃς συμβαίνει εἰς τὴν περίπτωσιν τοῦ ἀρθρ. 51, § 2, τοῦ Κώδικος χαρτοσήμου, τοῦ ἀρθρου 54 § 6, τοῦ νόμου 1641 κλπ. Ρητῶς ἐπιτρέπουσι τὴν ἀναγωγὴν ἀλλαι διατάξεις, οἷον

<sup>1</sup> Οἱ ιδιοκτῆται ἢ ἐνοικιασταὶ τῶν ἐλαιοτριβείων εἴναι συνυπεύθυνοι διὰ τὴν καταβολὴν τοῦ εἰς είδος εἰσπραττομένου φόρου τοῦ ἐλαίου, ἔχοντες τὸ δικαίωμα τῆς παρακρατήσεως αὐτοῦ. Νόμοι ΒΥΘ' ἀρθρ. 5 § 2. Ἀποφ. Πρωτ. Σύρου 134 τοῦ 1923 ἐν Θέμιδι. ΛΔ' σελ. 585.

τὸ ἄρθ. 21 § 2 τοῦ νόμου 1640, ἄρθρ. 41, § 5, τοῦ νόμου 1640 τὸ ἄρθρ. 3, § 2, τοῦ Ν. Δ. τῆς 24 Δεκ. 1922 περὶ φόρου αἰγοπροβάτων. Ἀλλ' εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας ὁ πληρώσας τὸν φόρον χαρακτηρίζεται ὑπὸ τοῦ νόμου ὡς φορολογούμενος, ὑπόχρεως πρὸς δήλωσιν καὶ πληρωμὴν (π. χ. ὁ ἀρχιποιμὴν διὰ τὸν φόρον τῶν σμικτῶν του) καὶ ἐντεῦθεν παρίσταται ἀνάγκη ρητῆς διατάξεως περὶ ἀναγωγῆς, καὶ οὐχὶ ὡς ἔχων εὐθύνην διὰ χρέος φορολογούμενον.

<sup>7</sup>Ἐν αἷς δὲ περιπτώσειν ὁ νόμος 1640 ἐπιβάλλει εἰς τρίτα πρόσωπα παρακράτησιν φόρου, βαρύνοντος ἔτερα πρόσωπα, τὰ πραγματικῶς φορολογούμενα, καὶ τὰ τρίτα ταῦτα πρόσωπα ὑποχρεοῦνται εἰς δήλωσιν, ἀντὶ τοῦ πραγματικῶς φορολογουμένου, ὑπέχουσι καὶ πάσας τὰς ἐκ τοῦ νόμου 1640 εὐθύνας ὡς πρὸς τὴν μὴ ἀκριβῆ τήρησιν τῶν σχετικῶν περὶ δηλώσεων καὶ λοιπῶν διατάξεων αὐτοῦ. Ἀλλ' ἐν τῇ περιπτώσει ταύτῃ ἐπιτρέπεται ἡ μετάθεσις τοῦ φορολογικοῦ βάρους εἰς τὸν πραγματικῶς φορολογούμενον, οὐχὶ ὅμως καὶ τοῦ βάρους προσαυξήσεως, ὑπερημερίας ἢ προστίμου (ν. 1640 ἄρθρ. 5).

<sup>8</sup>Ο νόμος 1640 κατὰ γενικὸν κανόνα δὲν ἐπιβάλλει προσωπικὴν εὐθύνην εἰς τοὺς ἀντιπροσώπους νομικῶν ἢ φυσικῶν προσώπων διὰ τὰ φορολογικὰ βάρη τῶν ἀντιπροσωπευομένων. Ἐξαιρετικὰ ὅμως διατάξεις εὑρηνται ἄρθρῳ 36 καὶ 41 § 5 καὶ 6<sup>1</sup>. Όσακις δὲ

<sup>1</sup> Κατὰ τὴν § 6 τοῦ ἄρθρου 1640 «οἱ κατὰ τὸν χρόνον διαλύσεως ἢ συγχωνεύσεως ἀνων. Ἐταιρίας διευθυνταί, διαχειρισταὶ καὶ ἐκκαθαρισταὶ τούτων εὐθύνονται προσωπικῶς καὶ ἀλληλεγγύως διὰ τὴν πληρωμὴν τῶν κατὰ τὸν παρόντα νόμον ὑπὸ τῆς Ἐταιρίας ὀφειλομένων φόρων». Ἡ διάταξις αὗτη ἐτέθη διὰ τοῦ ἄρθρ. 19 τοῦ Ν. Δ. τῆς 19 Μαρτίου 1923 «πρὸς ἔξασφάλισιν τῆς ἀπαιτήσεως τοῦ Δημοσίου», ὡς γράφει ὁ κ. Σμπαρούνης (σελ. 131, τοῦ ἀξιολόγου συγγράμματός του «ἡ φορολογία τῶν καθαρῶν προσόδων» ἔκδ. 1923) καὶ ἐπομένως εἶναι ἔξασφαλιστικὸν μέτρον τῆς πληρωμῆς τοῦ φόρου. Ἡ διάταξις περιλαμβάνει δύο διακεκριμένας περιπτώσεις, τὴν τῆς διαλύσεως ἀφ' ἐνὸς καὶ τὴν τῆς συγχωνεύσεως ἀφ' ἐτέρου ἀνωνύμου ἐταιρίας. Εἰς τὴν πρώτην περίτετωσιν γίνεται ἐκκαθάρισις τῆς ἀνωνύμου ἐταιρίας διὰ φευστοποίησεως τῶν συστατικῶν τοῦ ἐνεργητικοῦ μετά τὴν ἔξοφλησιν τῶν πρὸς τρίτους ὑποχρεώσεων καὶ τὴν ἀφαίρεσιν τῶν δαπανῶν διαλύσεως καὶ τὸ οὖτος ἐκκαθαριζόμενον ποσόν, εἰς τὸ δόπον περιλαμβάνονται καὶ τὰ ἀποθεματικά, ὡς καὶ πᾶσα ὑπερτίμησις τῆς κινητῆς ἢ ἀκινήτου περιουσίας τῆς Ἐταιρίας, πραγματοποιηθεῖσα κατὰ τὴν διάλυσιν (Σμπαρούνη αὐτόθι σελ. 129), καταβάλλεται πρὸς ἔξοφλησιν ἐκάστης μετοχῆς καὶ κατὰ τὴν περίπτωσιν ταύτην φορολογητέον ποσὸν ἐκόστης μετοχῆς εἶναι ἡ διαφορὰ τῆς ὀνομαστικῆς ἀξίας αὐτῆς πρὸς τὴν πραγματικὴν ἀξίαν ἐκκαθαρίσεως. Εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν τῆς συγχωνεύσεως, αὗτη δύναται νὰ γίνῃ κατὰ δύο τρόπους: α) ἡ νέα ἢ ἀπορροφῶσα

δόνομος δρῖζει, εἰς ίδιαιτέρας περιπτώσεις, διὰ τρίτος εἶναι ὑπεύθυνος ἀλληλεγγύως μετὰ τοῦ πρώτου ὁφειλέτου διὰ τὴν πληρωμήν, δέον νὰ δεχθῶμεν, διὰ τὸ διοικητικὸν δργανον εἶναι ἐλεύθερον νὰ λάβῃ ἀναγκαστικὰ μέτρα εἰςπράξεως καθ' οίσοδήποτε τῶν ἀλληλεγγύως ὑποχρέων, οἷον κατ' ἄρθρ. 5 Ν.Δ. 28 Σεπτ. 1925 (ν. 3783).

Οσάκις δόνομος καθοδίζει προσωπικὴν εὐθύνην, πρὸς δημιουργίαν αὐτῆς συνήθως ἀπαιτεῖται, καὶ ἐνταῦθα ἀκόμη, διοικητικὴ πρᾶξις. Υπάρχουσιν ὅμως διατάξεις, καθιεροῦσαι ρητῶς τὴν εὐθύνην ἀπὸ τῆς στιγμῆς τῆς βεβαιώσεως τοῦ φόρου, οίσοδήποτε καὶ ἂν εἶναι ἐγγεγραμμένος ἐν τῷ φορολογικῷ καταλόγῳ. Οὕτω, κατὰ τὸ ἄρθρ. 3, παραγρ. 3, τοῦ νόμου ΓΧΛΒ', «οἱ ἐνοικιασταὶ βισκησίμων γαιῶν φορολογουμένων, διαρκούσῃς τῆς ἐνοικιάσεως, εὐθύνονται ἀλληλεγγύως μετὰ τοῦ κυρίου ἢ κατόχου αὐτῶν, διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ φόρου, οίσοδήποτε καὶ ἂν εἶναι ἐγγεγραμμένος ἐν τῷ φορολογικῷ καταλόγῳ».

Ἄλλαι διατάξεις καθοδίζουσιν εὐθύνην, μόνον ἀφοῦ δόνομος ὑπόχρεως εἰς πληρωμὴν οὐδόλως κατέβαλεν, ὡς συμβαίνει εἰς τὴν περίπτωσιν τοῦ ἄρθρ. 5 § 7 τοῦ Κώδικος περὶ φορολογίας αὐτομάτου ὑπερτιμήματος (ώς ἡρμηνεύθη διὰ τοῦ Ν.Δ τῆς 13 Νοεμ. 1927) καὶ εἰς τὰς περιπτώσεις τοῦ ἄρθρ. 38 καὶ 48 τοῦ Κώδικος περὶ

---

ἔταιρία λαμβάνει ὡς εἰσφορὰν μόνον τὸ ἐνεργητικὸν τῆς ἀπορροφωμένης ἔταιρίας, χωρὶς ν' ἀναλαμβάνῃ τὸ βάρος τοῦ παθητικοῦ τῆς, ἢ β) δέχεται τὴν εἰσφορὰν τοῦ ἐνεργητικοῦ καὶ τοῦ παθητικοῦ, ἀναλαμβάνουσα νὰ πληρώσῃ τὰ χρέη τῆς ἀπορροφωμένης. Εἰς τὴν α περίπτωσιν γίνεται προσαφαίρεσις ἐκ τοῦ ἐνεργητικοῦ, πρὶν ἢ γίνῃ ἡ εἰσφορά του, ποσοῦ ἐπαρκοῦς διὰ τὴν πληρωμὴν τῶν χρεῶν, ἐνῷ εἰς τὴν β περίπτωσιν ἡ μεταβίβασις τοῦ ἐνεργητικοῦ ἐπάγεται τὴν ὑποχρέωσιν τῆς πληρωμῆς τοῦ παθητικοῦ καὶ τῶν ὀφειλομένων ὑπὸ τῆς ἀπορροφωμένης ἔταιρίας φόρων. *Houripin - Bosvieux, Traité générale des Sociétés*, ἔκδ. 5', τόμος 2ος σ. 121, №ς 965 καὶ 1464 σελ. 600. Cass. 21 № 1848 καὶ 28 Juin 1865. *Dalloz* 66. 1. 88. καὶ 65. 1. 360. Ο τρόπος τῆς συγχωνεύσεως ἐπάγεται διάκρισιν τῆς καθαυτὸν συγχωνεύσεως (εἰς τὴν α περίπτωσιν) ἀπὸ τῆς ἀπορροφήσεως ἢ προσαρτήσεως ἢ ἐνσωματώσεως εἰς τὴν β περίπτωσιν. *Lacour et Bouteron*, 3η ἔκδ. τομ. 1ος № 671. *Thaller - Percerou, Traité élém.* ἔκδ. 7η № 451. *Thaller - Pic, des sociétés anonymes*, τόμ. 3ος ἔκδ. 1926 σελ. 179. *Cosack - Mis*, τομ. γ' σελ. 233 § 119. Εἰς τὴν περίπτωσιν τῆς συγχωνεύσεως ἢ ἀπορροφήσεως γεννῶνται ζητήματα περὶ τοῦ ὁφειλομένου φόρου ἐπὶ τῆς αὐξήσεως τοῦ κεφαλαίου κατὰ τὴν § 4 τοῦ ἄρθρ. 14 ἐν συνδ. πρὸς τὸ ἄρθρ. 15 τοῦ νόμου 1640, περὶ δὲ οὗτοῦ Σμπαρούνη, σελ. 129 ἐπ. Εὑρεῖται ἀνάπτυξιν ὅρα εἰς ἀξιόλογον μονογραφίαν τοῦ Avv. Giorgio de Semo, *La fusione delle società commerciali*, 1921.

φορολογίας καπνοῦ. Εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας ἐπιδιώκεται ἡ ἀπαίτησις κατὰ τοῦ τρίτου ὑποχρέου, ἀφοῦ προηγούμενως ματαιώς ἐπεδιώχθη κατὰ τοῦ πρωτοφειλέτου. Συνήθως ὅμως ὁ νόμος δὲν καθορίζει, ὅτι ἡ προσωπικὴ εὐθύνη τρίτου δύναται νὰ ζητηθῇ, ἀφ' ἣς στιγμῆς τὸ κυρίως ὑπόχρεων εἰς τὸν φόρον πρόσωπον οὐδόλως ἔξεπλήρωσε τὴν καταβολήν, ἢ ὅτι πρέπει προηγούμενως νὰ ἐγένετο χρήσις ἀνευ ἀποτελέσματος κατὰ τοῦ κυρίου ὀφειλέτου ἀναγκαστικῶν μεσων. Οὕτε καθορίζει, ὅτι ἡ πραγματικὴ εὐθύνη, ἥτις δυνατὸν νὰ συντρέχῃ μετὰ τῆς προσωπικῆς εὐθύνης, δέον νὰ ἔκτεληται καὶ ἀνευ χρήσεως αὐτῆς. 'Υπάρχουσι περιπτώσεις, καθ' ἃς ἡ εὐθύνη εἶναι πάντοτε ἀλληλέγγυος, δισάκις ἐπὶ τῷ αὐτῷ τίτλῳ, ἢ ἐπὶ διαφόροις τίτλοις, εύρηνται ἡνωμένα πλείονα ὑπεύθυνα πρόσωπα, ἐφ' ὅσον ὁ νόμος δὲν καθορίζει ρητῶς ἀλληλοδιάδοχον σειρὰν μεταξὺ αὐτῶν διὰ τὴν ἐπιδίωξιν τῆς πληρωμῆς. Οὕτως οἱ ἐν ἄριθμῳ 51 § 2 Κωδ. χαρτ. κατονομαζόμενοι ὑπόκεινται ἀλληλεγγύως.

#### B'. Πραγματικὴ εὐθύνη.

'Η πραγματικὴ εὐθύνη λαμβάνεται ἐνταῦθα ὑπὸ στενωτέρων ἔννοιαν, ὡς σημαίνουσα μόνον τὴν εὐθύνην τοῦ πράγματος, διὰ τὴν βαρύνουσαν αὐτὸν ὑποχρέωσιν, εἶναι δὲ θεσμὸς ἀποκλειστικὸς τοῦ φορολογικοῦ δικαίου<sup>1</sup>.

'Υπὸ τὴν στενὴν ταύτην ἔννοιαν, ἡ πραγματικὴ εὐθύνη δύναται νὰ θεωρηθῇ μόνον ὡς ἔξασφαλιστικὸν μέσον τοῦ δημοσίου δικαίου, ἀφοῦ συνίσταται εἰς τὴν διὰ τοῦ πράγματος ἔξασφάλισιν τῆς ἰδίας αὐτοῦ ὑποχρεώσεως. Μόνον ἐπὶ κινητῶν πραγμάτων, τὰ δόποια κατὰ νόμον ὑπόκεινται εἰς φόρον, καὶ μόνον διὰ φόρους, οἵτινες συνίστανται εἰς ἐφ' ἅπαξ καταβολήν, ὑφίσταται ἡ πραγματικὴ εὐθύνη.

'Ο τελων. Κῶδιξ καὶ οἱ νόμοι περὶ φόρων καταναλώσεως δὲν ὀρίζουσι ρητῶς τὸ νομικὸν περιεχόμενον τῆς πραγματικῆς εὐθύνης. 'Αλλ' ἐκ τῶν διατάξεων αὐτῶν ἐναργῶς συνάγεται, ὅτι τὰ πράγματα εἶναι ὑπέγγυα εἰς πληρωμὴν τοῦ τέλους ἢ τοῦ φόρου, ἀσχέτως πρὸς τὸ πρόσωπον, εἰς τὴν κυριότητα τοῦ δοπίου ἀνήκουν καὶ δυνάμει τοῦ προνομίου τοῦ Δημοσίου νὰ παρακρατήσῃ τὸ πρᾶγμα μέχρι πληρωμῆς τοῦ τέλους ἢ τοῦ φόρου. Εἴς τινας δὲ περιπτώσεις τὸ

<sup>1</sup> Κατὰ ν. 3783 τοῦ 1929 «τὰ ὑγειονομικὰ δικαιώματα βαρύνουσι τὸ πλοῖον καὶ τὸν πλοιοκτήτην». Κατὰ ν. 3879 τοῦ 1929, ἀριθμ. 1, τροποποιῆσαν ἀριθμ. 11 'Τ.Σ.Ν.', εἶναι ὑπέγγυον τὸ ἐπενεγκόν τὴν ζημίαν αὐτοκίνητον. 'Ανωτέρω σελ. 61.

πρᾶγμα, τὸ διποῖον δὲν ἐπλήρωσε τὸ τέλος ἢ τὸν φόρον, καὶ κατέχεται παρὰ τρίτου, μὴ ὑποχρέου εἰς πληρωμήν του, δύναται νὰ διεκδικηθῇ πρὸς ἀσκησιν τῆς πραγματικῆς εὐθύνης, οἷον κατὰ τοῦ κατόχου πράγματος ὑποκειμένου εἰς τέλος, ὡς θεματοφύλακος ἢ ἐνεχυριούχον, π. χ. διὰ τὰ ἐν ταῖς Γενικαῖς ἀποθήκαις ἀποταμιεύομενα εἴδη τὰ ὑποκείμενα εἰς τέλος εἰσαγωγῆς.

Ἡ πρώτη μορφὴ τῆς εὐθύνης ἐμφανίζεται, πρὶν ἢ τὸ χρέος τοῦ τελῶν. τέλους ἢ τοῦ φόρου γεννηθῇ, διότι τὸ πρᾶγμα δὲν εἰσήχθη ἀκόμη ἐν τῷ ἐσωτερικῷ καὶ ἀποτέλεσμα τῆς εὐθύνης εἶναι, ὅτι τὸ πρᾶγμα ἀφαιρεῖται ἐκ τῆς ἐλευθέρας διαθέσεως τοῦ ἔχοντος δικαίωμα ἰδιοκτησίας καὶ παραμένει ὑπὸ τὴν πραγματικήν φύλαξιν τῆς τελῶν. ἀρχῆς ἀπὸ τῆς στιγμῆς τῆς ἀποβιβάσεώς του μέχρι πληρωμῆς τοῦ τελῶν. τέλους ἢ ἀποστολῆς εἰς τὸ ἐξωτερικόν. Ἡ δευτέρα μορφὴ τῆς εὐθύνης ὑπάρχει, ὅταν γεγονός, δημιουργικὸν ὑποχρεώσεως εἰς φόρον, οἷον κατάθεσις τελωνειακῆς διασαφήσεως καὶ τελωνισμός, παράγεται, χωρὶς ὁ φόρος νὰ ἔχῃ πληρωθῆ καὶ ἔκτοτε τὸ χρέος γεννᾶται. Τὸ ἀποτέλεσμα τῆς εὐθύνης ἔγκειται τότε εἰς τὴν κατάσχεσιν καὶ ἐκποίησιν τοῦ πράγματος πρὸς εἰσπραξιν τοῦ τελῶν. τέλους καὶ ἐνδεχομένως εἰς τὴν δήμευσιν αὐτοῦ.

Ἐπομένως, ἡ πρώτη μορφὴ τῆς εὐθύνης ἀποτελεῖ ἔξασφαλιστικὸν μέσον, ἐνῷ ἡ δευτέρα εἶναι μέσον εἰσπράξεως. Καὶ μόνον τὸ γεγονός, ὅτι ἡ εὐθύνη ὑπάρχει καὶ πρὸ τῆς γενέσεως τῆς ὑποχρεώσεως, καὶ χωρὶς νὰ ὑπάρχῃ ἀκόμη πρόσωπον ὑπόχρεων προσωπικῶς, δὲν ἐπιτρέπει νὰ τὴν θεωρήσῃ τις ὡς ἐπικουρικὸν μέσον ἐγγυήσεως προσωπικοῦ χρέους.

Ἡ πραγματικὴ εὐθύνη ἄρχεται, ἀφ' ἣς στιγμῆς τὰ εἰσαγόμενα ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ καὶ ὑποκείμενα εἰς τέλος εἴδη διῆλθον διὰ τῆς τελωνειακῆς γραμμῆς, ἢ ἀφ' ἣς εἴδη ὑποκείμενα εἰς φόρον καταναλώσεως παρήχθησαν ἐν τῷ ἐσωτερικῷ, καὶ παύει, ὅταν τὸ τέλος ἢ ὁ φόρος καταβληθῇ, ἢ τὰ εἰσαγόμενα εἴδη ἀποσταλῶσιν εἰς τὸ ἐξωτερικόν.

Ἡ εὐθύνη διακρίνεται εἰς ἄνευ ὅρων εὐθύνην, ἥτις ὑπάρχει κατὰ οἰουδήποτε ἔχοντος δικαίωμα ἐπὶ τοῦ πράγματος, ὡς συμβαίνει ἐπὶ κατοχῆς εἰδῶν μονοπωλίου, μὴ προερχομένων ἐκ τῶν ἀποθηκῶν τοῦ δημοσίου, καὶ εἰς ὑπὸ ὅρους εὐθύνην, ἥτις μόνον κατά τινων προσώπων στρέφεται, ὡς συμβαίνει ἐπὶ εἰσαγωγῆς ἐμπορευμάτων ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ, ἐπὶ πλοίου καὶ πλοιοκτήτου (σελ. 98, σημ.).

Ο νόμος 1640 περὶ φορολογίας τῶν κληρονομιῶν ἐπεξέτεινεν

οὐσιωδῶς τὸν θεσμὸν τῆς πραγματικῆς εὐθύνης διὰ τῶν διατάξεων τῶν ἄρθρων 46-51 αὐτοῦ, οἵτινες ἔχουσι σκοπὸν τὴν ἔξασφάλισιν τῆς πληρωμῆς τοῦ φόρου.

### § 33. Βάσις τῆς φορολογίας.

Λέγοντες βάσις τῆς φορολογίας ἡ βάσις βεβαιώσεως τῆς φορολογίας, νοοῦμεν τὴν ἀξίαν, ἢ ὅποια πρέπει νὰ λαμβάνηται ὑπ' ὅψιν ἐν τῷ ὑπολογισμῷ τοῦ φόρου εἰς ἐκάστην περίπτωσιν. Ὁ καθορισμὸς τῆς φορολογητέας ἀξίας ἡ δυνάμεως, ἔξτις κυρίως ἔξαρταται ἢ ἐπιβάρυνσις ἐκάστου ἀναλόγως τῶν δυνάμεών του, εἴναι τὸ σπουδαιότερον καὶ τὸ δυσκολώτερον ἔργον τῆς φορολογικῆς νομοθεσίας, ἀποτελεῖ δὲ τὸ κύριον ἀντικείμενον τῆς βεβαιώσεως εἰς ἐκάστην ἀτομικὴν περίπτωσιν, ἐνῷ δὲ ὑπολογισμὸς τοῦ ὑπὸ τοῦ νόμου ὀρισμένων φορολογικῶν συντελεστῶν ἐπὶ τῆς φορολογικῆς βάσεως, ἀποβαίνει ἀπλῇ λογιστικῇ πρᾶξις.

Διὰ νὰ ἔξασφαλισθῇ ἡ ἴσοτης καὶ ἡ πρὸς τὰς δυνάμεις τῶν φορολογισμένων ἀναλογία τῆς φορολογίας, εἴναι ἀνάγκη νὰ καθορισθῇ ἐπακριβῶς, ὅσον τὸ δυνατόν, ἡ βάσις τῆς φορολογίας κατὰ τὸ ἀληθὲς μέτρον τῆς φορολογητέας ἵκανότητος ἐκάστου, ἀποτιμώμενης εἰς χρῆμα.

Κατὰ γενικὸν κανόνα, λαμβάνεται, ὡς βάσις τῆς φορολογίας, ἡ ἀξία τοῦ ἀντικειμένου τοῦ φόρου, ἥτοι τὸ ποσὸν τῆς φορολογητέας προσόδου<sup>1</sup> ἡ περιουσίας, ἡ ἀξία ἐκάστης συμβάσεως ἡ πράξεως, ἡ ποσότης τῶν εἰδῶν καταναλώσεως, ἡ γενομένη δαπάνη παραγωγῆς τοῦ εἴδους ἡ εἰς κατανάλωσιν διαθέσεώς του κλπ.

Άλλὰ πολλάκις ἡ ἐκτίμησις τῆς φορολογικῆς ἵκανότητος, ὡς ἐκ τῆς φύσεως τῶν φορολογητέων πολυειδῶν ἀντικειμένων, ἀπομακρύνεται τῆς οἰκονομικῆς βάσεως, ἥτις κατ' ἀρχὴν δέον νὰ χρησιμεύῃ διὰ τὴν ἐκτίμησιν τοῦ φορολογητέου ἀντικειμένου, καὶ γίνεται, διὰ λόγους τεχνικούς, ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἀριθμοῦ, τοῦ βάρους, τοῦ ὅγκου, ὡς συμβαίνει κατὰ τὴν κατάταξιν τῶν εἰδῶν τοῦ τελων. δασμολογίου, ἡ ἐν τῇ φορολογίᾳ τῶν ζώων, καθὼς ἐπίσης εἰς τὴν ἀρτίως ἐπιβληθεῖσαν ἐν Ἀθήναις δημοτικὴν φορολογίαν τῶν οἰκοδομῶν ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἀριθμοῦ τῶν δωματίων. Οὕτω δὲ παρουσιάζει

<sup>1</sup> Ἐπὶ τῶν φόρων καθαρῶν προσόδων ἐνίστε λαμβάνεται, ὡς φορολογητέα πρόσωπος, αὐτὸ τὸ κεφάλαιον, οἶον ἡ αὔξησις τοῦ κεφαλαίου κατὰ τὴν περίπτωσιν τῆς § 4 τοῦ ἀρθρ. 14 τοῦ ν. 1640.

μέγα μειονέκτημα ἐξ ἀπόψεως ἀναλογίας πρὸς τὴν πραγματικὴν εἰς χρῆμα ἀξίαν τοῦ φορολογητέου ἀντικειμένου.

Ἐπίσης, διὰ λόγους τεχνικούς, καὶ ὁσάκις ἀκόμη ὡς βάσις τῆς φορολογίας χρησιμεύῃ ὀδησμένη χρηματικὴ ποσότης, ἀντὶ ἔξακριβώσεως αὐτῆς, χρησιμοποιοῦνται πολλάκις κατὰ προσέγγισιν ὑπολογίζομεναι ἀξίαι, οἷον τὸ κατὰ τὸ προηγηθὲν τοῦ φορολογικοῦ ἔτος προκῦψαν εἰσόδημα, ὃ μέσος ὅρος, διὸ ἔκαστον ἔτος, τιμῆς προϊόντων ἢ προσόδου.

Ἐπίσης πολλάκις, κατὰ πλήρη ἐγκατάλειψιν πάσης εἰς ἀριθμοὺς ἐκτιμήσεως, χρησιμοποιοῦνται ἔξωτερικαὶ ἐνδείξεις, ὡς βάσις τῆς φορολογίας διὰ ὑπολογισμοῦ κατ’ ἀποκοπὴν τοῦ φορολογητέου κεφαλαίου ἢ προσόδου. Ὡς τοιαύτη ἐνδείξις χρησιμεύει ἡ κατοικία, τὰ ὑπὸ τοῦ φορολογουμένου χρησιμοποιούμενα αὐτοκίνητα ἢ ἄμαξαι, τὸ ὑπηρετικόν του προσωπικόν, τοξείδια ἀναψυχῆς εἰς τὸ ἔξωτερικὸν κατὰ τὸ ἀρθρ. 4 τοῦ περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος Δ. τῆς 10 Σεπτεμβρίου 1926, ὡς ἐτροποποιήθη διὰ τοῦ ἀρθρ. 2 τοῦ Δ. τῆς 26 Νοεμβρίου 1926, ἡ κατάταξις τῶν ἐπιτηδεύματιῶν γίνεται ὑπὸ ἐπιτροπῆς, λαμβανούσης ὑπὸ ὅψιν τὰ προσαγόμενα στοιχεῖα καὶ τεκμήρια, κατ’ ἔλευθέραν κρίσιν καὶ ἐκτίμησίν της.

Ἡ μέθοδος αὗτη φυσικῶς ἐπάγεται ἀνακριβείας καὶ δὲν συντελεῖ εἰς τὴν ἀναλογικότητα τῆς φορολογίας. Ἐχρησιμοποιήθη παρ’ ἡμῖν εἰς τὴν φορολογίαν τῆς κινητῆς καὶ ἀκινήτου περιουσίας, καθὼς καὶ εἰς τὴν συνολικὴν φορολογίαν τῆς καθαρᾶς προσόδου, πρὸς καταπολέμησιν τῶν ἀνακριβῶν δηλώσεων, ἀλλὰ εἰς πλείστας περιπτώσεις ἀπεδείχθη ἐπισφαλῆς. Παραγνωρίζεται ἐπίσης ἐντελῶς ἡ πραγματικὴ ἔξακριβωσις τῆς προσόδου ἐν τῷ συστήματι τῆς στρεμματικῆς τῶν καλλιεργουμένων ἢ πεφυτευμένων γαιῶν φορολογίας, δριζομένης ἐπὶ τῇ βάσει τῆς ἐκτάσεως τῶν γαιῶν κατὰ στρέμμα (ἀρθρ. 21 νόμ. 1640).

Ἐνίστεται ἡ τε φορολογικὴ βάσις καὶ ὁ φορολογικὸς συντελεστῆς ἀφίενται εἰς ἀπόφασιν ἐπιτροπῆς, ὡς συμβαίνει ἐπὶ τῶν κέντρων διασκεδάσεως, τῶν ὅποιών ἡ λειτουργία ἀρχεται τὸ πρῶτον ἐντὸς τοῦ δευτέρου ἔξαμήνου ἐκάστου οἰκονομικοῦ ἔτους, καὶ ὡν τὸ εἰδικὸν ἐτήσιον τέλος ἐπιτηδεύματος καθορίζεται διὸ ἀποφάσεως τῆς ἐπὶ τῶν κέντρων διασκεδάσεως ἐπιτροπῆς, ἀναλόγως τοῦ χρόνου τῆς λειτουργίας των (ἀρθρ. 1 καὶ 2 τοῦ νόμου 3219). Ἡ διάταξις αὕτη συνεπληρώθη διὰ τοῦ ἀρθρ. 46 τοῦ νόμου 3338 δρίσαντος, ὅτι, πρὸς καθορισμὸν τοῦ τέλους τούτου, λαμβάνεται ὑπὸ ὅψιν τὸ ἐνοί-

κιον ὡς ἔνδειξις διὰ τὴν ἀπόφασιν τῆς ἐπιτροπῆς. Οὗτω δὲ ἐμετριάσθη πως ἡ πλήρης ἐλευθερία περὶ τὴν κρίσιν τῆς ἐπιτροπῆς.

Ίδιαιτέρα σημασία, τόσον ἀπὸ οὐσιαστικῆς, δύσον καὶ ἀπὸ δικονομικῆς, ἀπόψεως, ἀπορρέει ἐκ τῆς διαιρέσεως τῶν φόρων εἰς κατὰ χρονικὴν περίοδον εἰσπραττομένους ἢ εἰς ἐφ' ἄπαξ καταβαλλομένους.

Ἡ βεβαίωσις γίνεται κατὰ χρονικὴν περίοδον<sup>1</sup>, ὁσάκις ἡ βάσις τῆς ὑποχρεώσεως ἔγκειται εἰς διαιρκῆ κατάστασιν πραγμάτων, εἰς πρόσοδον ἔξακολουθητικήν, εἰς σχέσιν διαιρκῆ πρὸς τὸ ἀντικείμενον τῆς προσόδου, οἷον οἱ φόροι τῶν καθαρῶν προσόδων, τὸ τέλος ἐπιτηδεύματος, ἡ ἀδεια ἀσκήσεως ἐπαγγέλματος οἰνοπνευματοποιῶν καὶ ποτοποιῶν. Συμβαίνει δὲ τοῦτο ἰδίως ἐπὶ ἀμέσων φόρων, ἐνίστε δὲ καὶ ἐπὶ ἐμμέσων, οἷον κατὰ ν. 971, ἀρθρ. 5 § 9 καὶ ἀρθρ. 6 καὶ 7 § 2.

Οἱ κατὰ φορολογικὴν περίοδον ἐπιβαλλόμενοι φόροι εἶναι οἱ μόνοι, περὶ τῶν ὅποιων γεννῶνται ζητήματα ἐνάρξεως καὶ τέλους τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως. Ἐκάστη φορολογικὴ περίοδος περιλαμβάνει τὸ δικαίωμα τοῦ δημοσίου νὰ εἰσπράξῃ ἐντὸς αὐτῆς κατὰ δόσεις μηνιαίας, τριμηνιαίας, ἔξαμηνιαίας, ἡ κατ' ἔξαίρεσιν διὰ μιᾶς τὸν φόρον.

Οσάκις ἡ ὑποχρέωσις ἐφ' ἄπαξ πληρωμῆς γεννᾶται ἐκ γεγονότων, πράξεων, συμβάσεων, τὰ δποῖα ἐμφανίζονται μεμονομένως, ἡ εἰς τὸν φόρον ὑποχρέωσις ἀποσβέννυται διὰ ἐφ' ἄπαξ καταβολῆς, ἥτις δέον νὰ προηγήται τοῦ δημιουργικοῦ τῆς ὑποχρεώσεως γεγονότος, ἡ νὰ συντρέχῃ μετ' αὐτοῦ, ἡ νὰ ἐπακολουθῇ, ἀναλόγως πρὸς τὰς κειμένας διατάξεις. Καθ' ἔκαστην νέαν ἐμφάνισιν τῆς βάσεως τῆς ὑποχρεώσεως, δημιουργεῖται νέα ὑποχρέωσις εἰς τὸν φόρον, ἐντελῶς ἀνεξάρτητος τῆς προηγούμενης. Κατ' ἔξαίρεσιν μόνον συμβαίνει νὰ συμπεριλαμβάνωνται εἰς μίαν μόνην πρᾶξιν πληρωμῆς, σειρὰ φορολογικῶν περιπτώσεων, οἷον κατ' ἀρθρ. 9 § 1 ν. 1237 καὶ ἀρθρ. 5 N.D. 28 Σεπτ. 1925 (ν. 3783). Ἐπομένως, ὡς πρὸς τοὺς

<sup>1</sup> Ἐπὶ τέλους ἐπιτηδεύματος οἱ φορολογικοὶ κατάλογοι συντάσσονται διαιρείας τριετοῦ (ἀρθρ. 1 καὶ 4 Δ. 14 Μαΐου 1926 καὶ ἀρθρ. 9 Δ. 10 Σεπτεμβρίου 1928). Εἰς τὴν φορολογίαν τῶν καθαρῶν προσόδων εἶναι ἐτήσιοι. «Ἐπιτρέπεται, ἵνα διὰ Β. Δ. δρίζονται τριετεῖς περίοδοι ίσχύος φορολογικῶν καταλόγων προσόδων ἐξ ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων καὶ ἐξ ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων. Ἡ τοιαύτη ἔξαίρεσις δὲν δύναται νὰ ἴσχῃ προκειμένου περὶ προσόδων ἔξακριβουμένων ἐπὶ τῇ βάσει ίσολογισμοῦ». Ἀρθρ. 40 § 8 ν. 1640, ἔνθα καὶ διάταξις περὶ τροποποιήσεως τῶν καταλόγων τούτων ἀλλ' ἡ διάταξις τοῦ ἀρθρ. 40 § 8 δὲν ἐφηρμόσθη, μή ἐκδοθέντος Διατάγματος. Ἐπὶ φόρου οἰκοδομῶν δρα ἀρθρ. 11 ν. 1670 καὶ γαιῶν ἀρθρ. 13. Κατωτέρω § 36, 43.

φόρους τούτους δὲν γεννᾶται ζήτημα ἐνάρξεως καὶ τέλους φορολογικῆς ὑποχρεώσεως.

Οἱ κατ' ἔτος εἰσπραττόμενοι φόροι εἶναι κατὰ γενικὸν κανόνα φόροι ἐπὶ τῆς προσόδου, εἴτε σκοποῦντες τὴν φορολογίαν τοῦ συνολικοῦ εἰσοδήματος, εἴτε τῶν διαφόρων κατηγοριῶν αὐτοῦ, καθὼς ἐπίσης καὶ τὸ τέλος τοῦ ἐπιτηδεύματος, ὁ φόρος τῶν παραγομένων γεωργικῶν προϊόντων, ὁ φόρος τῶν αἰγοπροβάτων κλπ. Ἐν τούτοις, συνήθως οἱ λέγοντες φόρον εἰσοδήματος ἢ προσόδου ἀποκλείουσι τοὺς φόρους, οἵτινες δὲν ἐπιβάλλονται ἐπὶ τῇ βάσει δηλώσεως τῆς προσόδου, ὑποκειμένης εἰς ἔλεγχον καὶ ἔξαρθρωσιν τῆς πραγματικῆς προσόδου<sup>1</sup>.

Ἐξ ἄλλου, ὁ φόρος τῆς προσόδου ἀντιτίθεται κατὰ γράμμα πρὸς τὸν τοῦ κεφαλαίου. Ὁ τελευταῖος δύναται νὰ ἔχῃ ὡς ἀντικείμενον τὴν ἀφαίρεσιν ποσοστοῦ τινος τῆς προσόδου ἐκάστου φορολογουμένου, ὡς καὶ ὁ φόρος τῆς προσόδου, μετὰ τῆς διαφορᾶς, ὃτι ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ φόρου γίνεται ἐπὶ τοῦ κεφαλαίου, ἀντὶ νὰ γίνῃ ἐπὶ τῆς προσόδου. Ἐπὶ παραδείγματι, κεφάλαιον δρχ. 100.000, παράγον πρόσοδον δρχ. 8000, ἐπιβαρύνεται διὰ φόρου 80 λεπτῶν τοῖς ἑκατόν, ἥτοι δρχ. 800, ἀντὶ νὰ ἐπιβαρυνθῇ ἡ πρόσοδος διὰ φόρου 10 τοῖς ἑκατόν, ἥτοι ἐπίσης διὰ δρχ. 800. Διὰ τοῦ φόρου τοῦ κεφαλαίου ἄγεται τις κατ' ἀνάγκην, παρὰ τὴν ταντότητα τοῦ σκοποῦ, εἰς πολὺ διάφορα ἀποτελέσματα ἐκείνων, εἰς τὰ δποῖα ἄγει ὁ φόρος τῶν προσόδων. Ὑπάρχουσι πρόσοδοι, αἵτινες, μὴ προερχόμεναι ἐκ κεφαλαίων, οἷον ἴσοβιοι συντάξεις, ἡμερομίσθια ἐξ ἔλευ-

<sup>1</sup> Ἐν κεφ. 1 τοῦ προϋπολογισμοῦ τοῦ Κράτους ὡς φόροι ἐπὶ τῶν καθαρῶν προσόδων ἀναγράφονται οἱ ἔξης. Ἀρθρον 1. Φόρος καθαροῦ εἰσοδήματος ἔξι οἰκοδομῶν. 1 δις, 10% ἐπὶ τῶν εἰσοδημάτων ἐνίων πόλεων ὑπὲρ ταμείουν μονίμων ὅδοιςτρωμάτων. 1 τρις, πρόσθετος φόρος ἐπὶ τῶν οἰκοδομῶν Ἀθηνῶν καὶ Πειραιῶς πρὸς πληρωμὴν ὑπηρεσίας δανείουν ὑδρεύσεως. 2. φόρος καθαροῦ εἰσοδήματος ἔκ γαιῶν. 3. Ὁμοίως «φορόσημον». 5. Φόρος καθαρῶν κερδῶν ἔξι ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων. 6. Πρόσθετος φόρος 4% ἐπὶ τῶν ὑποκειμένων εἰς φόρον καθαρῶν κερδῶν μεταλλείων κλπ. ἀποδιδόμενος εἰς τὸ ταμεῖον τῶν μεταλλευτῶν. 7. Φόρος ἔκ γεωργ. καὶ κτηνοτρ. ἐπιχειρήσεων. 8. Φόρος καθαρῶν ἀμοιβῶν ἔκ μισθωτῶν ὑπηρεσιῶν. 9. Ὁμοίως ἔξι ὑπηρεσιῶν ἔλευθ. ἐπαγγελμάτων. 10. Συμπληρωματικὸς ἐπὶ τῆς συνολικῆς προσόδου. 11. Πρόσθετος φόρος ἐπὶ καθαρῶν κερδῶν ἀνων. ἔταιριστων. Οἱ δὲ λοιποὶ φόροι ἐπὶ τῶν προσόδων ἀναγράφονται ἐν κεφ. 4, ὑπὸ τὸν τίτλον «φόροι ἐπὶ τῶν προσόδων» καὶ ἐν κεφ. 5 ὑπὸ τὸν τίτλον «φόροι ἐπὶ τῆς ἐγγείου παραγωγῆς». Ἀνωτέρω σελ. 49 - 51.

θερίων ἐπαγγελμάτων, ἥτις ἐν μέρει προερχόμεναι ἔξι αὐτῶν καὶ ἐν μέρει ἕξ ἐμπορικῶν ἐπιχειρήσεων, θὰ διέφευγον τοῦ φόρου κεφαλαίου, ἥτις ἐπεβαρύνοντο ὀλιγώτερον τῶν λοιπῶν. Ὅπαρχουσι κεφάλαια, τὰ δποῖα, μὴ παράγοντα πρόσοδον, οἷον βιβλιοθῆκαι, συλλογαί, ἐπιπλακάτη, ἥτις παράγοντα ἐλαχίστην πρόσοδον, θὰ διέφευγον τοῦ φόρου τῆς προσόδου, ἥτις δὲν θὰ ἐπεβαρύνοντο δι' αὐτοῦ, δύον τὰ λοιπὰ κεφάλαια.

Οὔτως διάφορος τοῦ κεφαλαίου, δύσκολος ἐπιβάλλεται ὡς φόρος κατὰ περίοδον, εἰναι ἵδιως τὸ συμπλήρωμα τοῦ φόρου τῆς προσόδου, μετὰ τοῦ δποῖου συρρέει. Ἐνίστε εἰναι προωρισμένος, ὡς εἰς τινα ἐλεβετικὰ καντόνια, εἰς ἐπανόρθωσιν τοῦ φόρου τῶν προσόδων, δι' ἐπεβαρύνσεως τῶν μὴ παραγωγικῶν κεφαλαίων ἥτις τῶν μετρίων παραγωγικῶν προσόδων. Ἐνίστε εἰναι μόνον ἐν τῶν πολυαριθμῶν μέσων, τὰ δποῖα δύνανται διακρίνεταις νὰ μεταχειρισθῆται πρὸς αὐξῆσιν, διὰ τῆς πλειονότητος τῶν φόρων, τῆς φορολογικῆς διαμέσεως τῶν φορολογούμενων, ἐμποδίζων οὕτως αὐτοὺς νὰ διαχρίνωσι πολὺ καθαρὰ τὸ σημαντικὸν ποσὸν τῶν πληρωτῶν φόρων.

‘Ο ἐν Ἑλλάδι διὰ τοῦ Ν.Δ. τῆς 3 Μαρτίου 1923 ἐπιβληθεὶς ἐφ’ απαξ φόρος ἐπὶ τῆς κινητῆς καὶ ἀκινήτου περιουσίας ἀνήκει εἰς τὴν κατηγορίαν φόρων κεφαλαίου, οἵτινες ἀποτελοῦσι πραγματικὴν ἀφαίρεσιν κεφαλαίου<sup>1</sup> καὶ ἐλατοῦσιν αὐτό, διακρίνονται δὲ διὰ τὸν συμπτωματικὸν τῶν χαρακτῆρα καὶ ἐκ τοῦ συντελεστοῦ τῶν, διστις γενικῶς ὑπερβαίνει τὴν πρόσοδον ἥτις τὸ μέρος τῆς προσόδου, τὴν δποῖαν διαφορογούμενος δύνανται νὰ παραχωρήσῃ, χωρὶς νὰ εἰναι ὑποχρεωμένος, διὰ νὰ ζήσῃ, νὰ θυσιάσῃ ποσοστὸν τοῦ κεφαλαίου του<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Όφερος οὗτος ἐπεβλήθη ταύτοχρόνως σὸν τῇ διὰ ἑτέρου Ν.Δ. τῆς 3 Μαρτίου 1923 κυρώσει συμβάσεως μετὰ τῆς Ἐθν. Τραπέζης περὶ ἐκδόσεως 750.000.000 τραπεζικῶν γραμματίων καὶ δανείου πρὸς τὸ Κράτος ἐπ’ ἀναγκαστικῇ κυκλοφορίᾳ, καὶ ἐπὶ τῷ εἰδικῷ σκοπῷ νὰ διατεθῇ τὸ ἔσοδον τοῦ φόρου πρὸς ἄρσην ἐκ τῆς κυκλοφορίας τοῦ τραπεζογραμματίου τούτου. Ἐντὸς τοῦ 1923 ἀπετεφρώθησαν ἀρδέντα ἐκ τῆς κυκλοφορίας 50.000.000 εἰς ἐκτέλεσιν τοῦ νόμου. ‘Αλλ’ ἀπὸ τοῦ 1924 αἱ ἀνάγκαι τοῦ Δημοσίου δὲν ἐπέτρεψαν τὴν πρὸς τὸν εἰδικὸν τούτον σκοπὸν διάθεσιν τῶν ἐκ τοῦ φόρου ἐσόδων. ‘Η σύγχρονος πρὸς τὸ δάνειον τούτο ἐπιβολὴ τοῦ φόρου ἐπὶ τῷ εἰδικῷ τούτῳ σκοπῷ ἀπέτρεψε νέαν ὑποτίμησιν τῆς δραχμῆς καὶ συνέβαλε στουδαίως εἰς τὴν ἀπὸ τοῦ Ἀπριλίου 1923 βελτίωσίν της. Περὶ τοῦ φόρου τούτου ὅρα ἀξιόλογον ἀρθρὸν τοῦ ἀρμοδίου τμηματάρχου κ. Ἀ. Κατρόζου, δημοσιευθὲν εἰς τὸν «Οἰκονομικὸν Ταχυδρόμον» τῆς 14 Φεβρ. 1929 (σελ. 5).

<sup>2</sup> Διὰ τῆς κατὰ δόσεις ἐντὸς πενταετίας πληρωμῆς τοῦ φόρου τούτου, κατὰ

Εἰδικώτερον παρατηροῦμεν, ὅτι ἡ φορολογία τῶν καθαρῶν προσόδων περιλαμβάνει εἰς τὰς ἀναλυτικὰς κατηγορίας τὴν πρόσοδον ἐκ τῆς ἔργασίας καὶ ἐκ τοῦ κεφαλαίου, τῶν δύο τούτων μεγάλων μορφῶν τοῦ πλούτου. Ἡ ἐκ τῆς ἔργασίας πρόσοδος φορολογεῖται ἐν τῇ κατηγορίᾳ Σ' καὶ ζ', ἡ δὲ ἐξ ἔργασίας καὶ κεφαλαίου πρόσοδος ὑποβάλλεται εἰς τὴν φορολογίαν τῆς δ' καὶ ε' κατηγορίας καὶ ἐνίοτε τῆς ζ' κατηγορίας, καθὼς καὶ εἰς τὴν φορολογίαν τῆς γεωργικῆς παραγωγῆς, εἰς τὴν τῶν αὐγοπροβάτων καὶ χοίρων καὶ τῶν μεταλλείων. Ὁ φόρος τῆς κατηγορίας α' καὶ β' καὶ δ' τῶν κινητῶν ἀξιῶν πλήττει τὴν πρόσοδον τοῦ κεφαλαίου. Ἡ διάκρισις αὗτη τῆς φορολογουμένης προσόδου σχετίζεται ἵδιως πρὸς τὸν φορολογικὸν συντελεστήν, καθόσον ἡ ἐκ κεφαλαίου πρόσοδος φορολογεῖται βαρύτερον τῆς μικτῆς ἐκ κεφαλαίου καὶ ἔργασίας καὶ ἔτι ἥπιώτερον ἡ ἐκ μόνης τῆς ἔργασίας πρόσοδος<sup>1</sup>.

### § 34. Φορολογικοὶ συντελεσταί.

Οἱ ἀριθμός, ὅστις ἐκφράζει τὴν σχέσιν μεταξὺ τοῦ φόρου καὶ τῆς βάσεως τῆς φορολογίας, καλεῖται συνήθως συντελεστὴς ἢ ποσοστὸν τοῦ φόρου. Οἱ φορολογικὸς συντελεστὴς δέον νὰ καθορίζηται ὑπὸ τοῦ νόμου, κατὰ τρόπον ὡστε τὸ ποσὸν τοῦ ἐκ φόρου χρέους, καθ' ἕκαστην ἴδιαιτέραν περίπτωσιν, νὰ προσδιορίζηται δι' ἀπλοῦ ὑπολογισμοῦ κατ' ἐφαρμογὴν τοῦ γενικοῦ περὶ τοῦ συντελεστοῦ κανόνος.

Οἱ φορολογικὸς συντελεστὴς δύναται:

α') νὰ ἦι καθωρισμένος ὑπὸ τοῦ ἐπιβάλλοντος τὸν φόρον νόμου, καθ' ὠρισμένον ποσὸν καὶ κατὰ τρόπον πάγιον.

β') νὰ ἦι καθωρισμένος διὰ νόμου εἰς ὠρισμένον ποσόν, διὰ μίαν μόνην φορολογικὴν περίοδον, ἢ καὶ διὰ μακροτέραν χρονικὴν περίοδον, ἀλλὰ περιωρισμένης διαρκείας, οἷον κατὰ τὸ ἄρθρ. 25 τοῦ νόμου 3338, δι' οὗ ἐπεβλήθη πρόσθετος συντελεστὴς ἐπὶ μίαν τριετίαν, παραταθεῖσαν διὰ τοῦ νόμου 3484, ἀρθρ. 4, ἐπὶ μίαν εἰσέτι τριετίαν, ἢτοι διὰ τὰ οίκον. ἔτη 1928 - 29, 1929 - 30 καὶ 1930 - 31<sup>2</sup>.

τὸ Ν. Δ. 3 Μαρτίου 1923, ὁ φόρος οὗτος οὖσιαστικῶς ἀπέβη φόρος τῆς προσόδου.

<sup>1</sup> Σμπαρούνη, ἐν σελ. 120 τοῦ 6ου ἔτους τῆς Μην. Οἰκον. καὶ Κοινων. Ἐπιθ. τῆς Ἑλλάδος (τοῦ κ. Κοτρόζου) ἀξιόλογος μελέτη «Τὰ σημερινά προβλήματα τῆς ἀμέσου φορολογίας ἐν Ἑλλάδι».

<sup>2</sup> Καραπαύλου, σελ. 5, 6, 32 (ἀρ. 13), 45 (σημ.).

Κατ' ἀμφοτέρας τὰς ἀνωτέρω περιπτώσεις, ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς δυνατὸν νὰ καθορίζηται κατὰ τὰ κατωτέρω ἐκτιθέμενα, διαφοροτρόπως.

*A'. Αναλογικὴ καὶ προοδευτικὴ φορολογία.*

α'. Συνήθως ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς καθορίζεται εἰς ποσοστὸν τῆς φορολογικῆς βάσεως (τόσον τοῖς ἑκατόν), ἀκριβῶς ἀναλογικόν, δπότε ὁ φόρος λέγεται ἀναλογικός, διότι ὁ αὐτὸς συντελεστὴς ἐπιβάλλεται ὅμαλῶς καὶ ὅμοιομόρφως, κατὰ λόγον τοῦ ποσοῦ, π. χ. ἐπὶ τοῦ ἀναλυτικοῦ φόρου καθαρῶν προσόδων οἶκοδομῶν, γαιῶν, κινητῶν ἀξιῶν, ἐπὶ τέλους εἰσιτηρίων καὶ κομίστρων σιδηροδρόμων, τέλους ἐπιτηδεύματος ἡμεδαπῶν ἀνωνύμων ἔταιρειῶν, ἀρχιτεκτόνων ἢ μηχανικῶν ἀλπ.

β'. Ο φορολογικὸς συντελεστὴς καθορίζεται εἰς ποσοστόν, ἀναλογικὸν μέν, ἀλλὰ βαθμιαίως ὑψούμενον, εἴτε κατὰ συνεχῆ, εἴτε κατὰ μὴ συνεχῆ ἀναλογίαν, καὶ ἀντιστοιχοῦν πρὸς τὴν φορολογικὴν βάσιν, ἐπίσης βαθμιαίως ὑψουμένην, κατὰ φορολογικὰ κλιμάκια, τὰ ὅποια καθορίζονται διὰ χρηματικῶν ποσῶν ἢ διὰ ἄλλων διακριτικῶν ἐνδείξεων. Ἐνταῦθα κατατάσσομεν τὰ τέλη τῶν ἀρθρῶν 12 καὶ 13 τοῦ Κώδικος τοῦ χαρτοσήμου, ὡς καὶ τὰ κατὰ τὸ ἀρθρ. 19 αὐτοῦ τέλη ἐπὶ τῶν καταστίχων, ἐπιβαλλόμενα κατὰ τὰς ἐνδείξεις τῶν διαστάσεων αὐτῶν, τὸν συνθετικὸν συμπληρωματικὸν φόρον ἐπὶ τῆς συνολικῆς προσόδου, τὸν φόρον τῶν κληρονομιῶν, κατὰ τὴν σύνθεσιν τῆς φορολογικῆς κλίμακος τοῦ ὅποιου λαμβάνεται ὡς ἐνδείξις καὶ ὁ βαθμὸς τῆς συγγενείας.

Εἰς τινας περιπτώσεις, ἀντὶ ἀνιούσης αὐξούσης κλίμακος, αὗτη καθορίζεται κατιοῦσα καὶ φθίνουσα, ὡς συμβαίνει κατὰ τὸ ἀρθρ. 24 τοῦ νόμου 1640 ἐπὶ μισθῶν καὶ ἀποδοχῶν, ὡν ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς εἶναι  $3\%$ , ἐφ' ὃσον πρόκειται περὶ ἀποδοχῶν, παρεχομένων ὑπὸ Ἰδιωτικῶν ἐν γένει ἐπιχειρήσεων,  $2\%$  ἐφ' ὃσον πρόκειται περὶ ἀποδοχῶν ὑπὸ δημοσίων καὶ δημοτικῶν ἢ κοινοτικῶν ὑπηρεσιῶν, ὡς καὶ Ἰδιωτικῶν τοιούτων, διατελουσῶν ὑπὸ τὴν διαχείρισιν τοῦ Κράτους καὶ  $1\%$  διὰ τὰ ἐργατικὰ ἐν γένει ἡμερομίσθια, τὰς συντάξεις καὶ τοὺς μισθοὺς τῶν δημοσιογράφων.

Εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας ἡ φορολογία λέγεται «προοδευτική», βασίζεται δὲ ἐπὶ τῆς θεωρίας, ὅτι ὃσον περισσότερον ἀναπτύσσωνται τὰ μέσα, τὰ ὅποια διαμέτει ἡ Ἰδιωτικὴ οἰκονομία, τόσον μᾶλλον αὐξάνει τὸ ὑπερβαῖνον τὸ ἐλάχιστον ὅριον συντηρήσεως ποσο-

στόν, κατ' ἀκολουθίαν δὲ τούτου καὶ ἡ πρὸς πληρωμὴν τῶν φόρων ἵκανότης αὐξάνεται κατὰ λόγον τῆς ἀναπτύξεως τῶν μέσων καὶ κατὰ τρόπον σχετικὸν καὶ ἐπομένως ὁ φόρος βαρύνει τὰς οἰκονομικὰς δυνάμεις, τὰς διαθετούσας ἰσχυρότερα μέσα, δλιγώτερον τῶν ἀσθενεστέρων, οἵτινες ἀποτελοῦσι τὸν μεγαλείτερον ὅγκον τῶν φορολογουμένων.

‘Η προοδευτικὴ φορολογία ἔμφανίζεται ὑπὸ ποικίλας μορφάς, τὸ δὲ μέσον τῆς ἐκπτώσεως τοῦ ἐλαχίστου ὅρίου συντηρήσεως, κατ' ἀποκοπὴν ὁρίζομένου ὑπὸ τοῦ νόμου, πρὸς τεκμαρτὸν καθορισμὸν τῶν ἀναποφεύκτων δαπανῶν συντηρήσεως, ἀποτελεῖ μίαν τῶν μορφῶν τῆς προοδευτικῆς φορολογίας<sup>1</sup>. Οὕτω, κατὰ τὸ ἄρθρον 24 § 2 τοῦ νόμου 1640, αἱ καθ' ὑπέρβασιν τοῦ διπλασίου τοῦ διὰ τὸν συνθετικὸν φόρον ὁρίζομένου ἐλαχίστου ὅρίου συντηρήσεως ἀποδοχαὶ τοῦ προσωπικοῦ φορολογοῦνται εἰς τὴν αὐτὴν μετὰ τοῦ ἔργοδότου κατηγορίαν καὶ ἐπὶ τῷ κατὰ ταύτην εἰδικῷ συντελεστῇ ἄνευ ἐκπτώσεως ἐλαχίστου συντηρήσεως.

‘Ἐπομένως, συνδέεται στενῶς πρὸς τὴν βάσιν τῆς φορολογίας τῶν καθαρῶν προσόδων καὶ λοιπῶν ἀμέσων φόρων ἡ ἀρχὴ τῆς ἔξαιρέσεως ἢ ἐκπτώσεως ποσοῦ, χαρακτηρίζομένου ὡς ἐλαχίστου ὅρίου συντηρήσεως. Πάντες οἱ φορολογούμενοι, ὅν αἱ πρόσοδοι δὲν ὑπερβαίνουσι τὸ ἐλάχιστον τοῦτο ὅριον, ἀπαλλάσσονται τοῦ φόρου. ‘Η ἀρχὴ αυτῆς καθιεροῦνται εἰς τὸν συνθετικὸν συμπληρωματικὸν φόρον καὶ εἰς τινας μόνον τῶν κατηγοριῶν τῶν ἀναλογικῶν φόρων, π. χ. ἄρθρ. 23, § 1 καὶ ἄρθρ. 24 § 1 τοῦ νόμου 1640. Ἀλλὰ καὶ τὰ κλιμάκια τοῦ συνθετικοῦ συμπληρωματικοῦ φόρου, προοδευτικῶς καθορίζομένου, ἀποτελοῦν δευτέραν μορφὴν ἔξαιρέσεως ἢ ἐκπτώσεως, ἥτις ἀπαντᾷ ὑπὸ ἄλλην μορφὴν καὶ εἰς τὴν φθίνουσαν κλίμακα τῆς 5' κατηγορίας<sup>2</sup>.

‘Η ἔξαιρεσις τοῦ ἐλαχίστου ὅρίου συντηρήσεως ὑπαγορεύεται ἐκ λόγων ἴσοτητος, ἀλλ' ἐν τῇ πρακτικῇ τῆς ἐφαρμογῆς δυνατὸν νὰ ὀδηγήσῃ εἰς ὑπερβολάς, ἕξ εύνοιάς ὡρισμένων κλάσεων φορολογου-

<sup>1</sup> Γεωργαντᾶ - Τέταρτη τόμ. γ' σελ. 297. ‘Ο καταργηθεὶς νόμος 2965 καὶ 1922 περὶ προοδεύτου φορολογίας ἐπὶ τῶν κερδῶν τῶν ἀνωνύμων ἔταιριῶν ἐνεφάνιζεν ἐπίσης προοδευτικὴν φορολογίαν (ἄρθρον 3).

<sup>2</sup> Διὰ τῆς φορολογίας τῶν καθαρῶν προσόδων εἰσήχθη ἡ προοδευτικότης, βαρυνομένων ἐλαφρότατα τῶν χαμηλῶν εἰσοδημάτων καὶ αὐξανομένου βαθμιαίως τοῦ βάρους διὰ τὰ ἐπὶ μᾶλλον καὶ μᾶλλον ἀνεφόδιμενα εἰσοδήματα, Σμπαρούνη, ‘Ἐνθ’ ἀγνωτέρω,

μένων καὶ διὰ τοῦτο δέον νὰ γίνηται νομοθετικὴ χρῆσις αὐτῶν μετὰ μεγάλης προσοχῆς. Ἐξ ἄλλου, ὑπάρχουσιν ἀπαλλαγαὶ ἢ ἐκπτώσεις, λόγῳ οἰκογενειακῶν βαρῶν ἢ γάμου, αἵτινες δικαιολογοῦνται ἐκ κοινωνικοῦ συμφέροντος. Αἱ ἐκπτώσεις αὕται χωροῦσιν εἰς τὸν συμπληρωματικὸν συνθετικὸν φόρον, διότι, ὡς ἐκ τῆς φύσεώς των, δυσκόλως ἐφαρμόζονται εἰς τοὺς ἀναλυτικοὺς φόρους.

γ'. Ἰδιαίζουσα ἐντελῶς εἶναι ἡ περίπτωσις τοῦ ἀρθρ. 2 τοῦ Ν. Δ. περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος, αἱ κλάσεις τοῦ ὅποίου ἀποτελοῦσι φορολογικὸν συντελεστὴν εἰς ὁρισμένα ποσὰ διαβαθμιζόμενον, ἐπὶ τῇ βάσει κατατάξεως, ὡς ἔνδειξις τῆς ὅποίας χρησιμεύει καὶ ὁ πληθυσμὸς πόλεως, κωμοπόλεως ἢ χωρίου. Ἐπίσης καὶ διὰ τοὺς οἰνοπνευματοποιοὺς α' κατηγορίας κατὰ τὰς διακρίσεις τοῦ πίνακος τοῦ ἀρθρ. 8 § 1, α', τοῦ νόμου 971.

δ'. Ο φορολογικὸς συντελεστὴς δύναται νὰ ἥ καθωρισμένος εἰς πάγιον ποσόν, ἐπὶ τῇ βάσει μονάδος, ἀριθμοῦ (κεφαλῆς ἐπὶ ζώων), βάρους, ἐγγράφου κλπ., ἀποτελούντων τὴν φορολογικὴν βάσιν. Ταῦτα συγκεντροῦνται εἰς τοὺς πίνακας τοῦ τελωνειακοῦ δασμολογίου, τῶν παγίων τελῶν χαρτοσήμου (π.χ. κατὰ τὰ ἀρθρ. 18, 21 - 28 τοῦ Κώδικος χαρτοσήμου). Ο φορολογικὸς συντελεστὴς δριζέται, ὡς ἀνωτέρω, εἰς πάγιον ποσόν, οἷον τὰ «κατ' εἶδος» δριζόμενα τελωνειακὰ τέλη καὶ οἱ φορολογικοὶ ὅροι τῶν φόρων καταναλώσεως, διότι παρουσιάζει πλεονεκτήματα εὐχερεστέρας καὶ ἀσφαλεστέρας ἐφαρμογῆς. Ὅπαρχουσιν ὅμως, κατ' ἔξαίρεσιν, καὶ τελων. τέλη «κατ' ἐκτίμησιν» (ad valorem) ἐπιβαλλόμενα, καθωρισμένα εἰς ποσοστὸν τῆς ἀξίας τοῦ εἴδους<sup>1</sup>.

#### B. Διανεμητικοὶ καὶ ποσοτικοὶ φόροι.

Ο φορολογικὸς συντελεστὴς δυνατὸν ν' ἀπορρέῃ ἐκ τῆς διανομῆς συνολικοῦ ποσοῦ, τὸ ὅποῖον δέον νὰ εἰσπραχθῇ, ἐντὸς φορολογικῆς περιόδου, ἐκ τοῦ ὅλου φόρου, ἀπὸ τοὺς ὑποκειμένους εἰς τὸν φόρον, ἢ ἐκ τῶν διαφόρων ἀτομικῶν περιπτώσεων τῆς αὐτῆς φορο-

<sup>1</sup> Ἀνωτέρω, σελ. 91. Οἱ «κατ' εἶδος» ἐπιβαλλόμενοι τελων. δασμοὶ ἥ τέλη (drosits spécifiques) ἀναγράφονται εἰς τοὺς πίνακας τοῦ δασμολογίου εἰς μεταλλικὰς δραχμάς, μετατρεπομένας εἰς τραπεζογραμμάτια ἐπὶ τὸ δεκαπενταπλοῦν. Τὰ εἴδη, ἄτινα δὲν ἀναγράφονται ἐν τῷ δασμολογίῳ, ὑποβάλλονται εἰς τὸν κατ' ἐκτίμησιν τελωνισμόν. Χρόνη, Τελων. δασμ. εἰσαγωγῆς σελ. 2-3. Τὰ κατ' εἶδη τέλη δριζόνται ἐπὶ τῇ βάσει τοῦ ἀριθμοῦ, τοῦ ὅγκου, τοῦ βάρους κλπ. Ἀνωτέρω σελ. 65, 91, σημ. 1, 95 καὶ 100.

λογίας, κατ' ἀναλογίαν πρὸς τὴν τεθησομένην βάσιν φορολογικῆς ἐκτιμήσεως αὐτῶν. Τοῦτο συμβαίνει ἐπὶ τῶν λεγομένων «διανεμητικῶν» φόρων. Οὕτω, κατὰ τὸ ἀρθρ. 2 τοῦ Ψ. τῆς I Ἰουνίου 1927, διὰ τὸν καθορισμὸν τοῦ ἀναλογοῦντος εἰς ἑκάστην κοινότητα φόρου ἐπὶ τοῦ συνόλου τῶν καθ' ἔκαστον οἰκον. ἔτος συγκομιζομένων γεωργικῶν προϊόντων λαμβάνεται ὡς βάσις τὸ ἔνοικιον, τὸ ἐπιτευχθὲν κατὰ τὰς οἰκείας δημοπρασίας τοῦ φόρου ἐγγείου παραγγῆς καὶ κατὰ τὸ ἀρθρ. 4 ἡ κοινότης τὸν καταλογισθέντα εἰς αὐτὴν φόρον διανέμει μεταξὺ τῶν φορολογουμένων ἀναλόγως τῶν ὑφ' ἑκάστου συγκομισθέντων προϋόντων.

Οἱ φόροι ἐπὶ τῶν προσόδων τοῦ νόμου 1640 εἶναι πάντες φόροι «ποσοτικοί» (*impôts de quotité*), δηλ. φόροι, ὃν διανεμητής εἶναι καθωρισμένος ὑπὸ τοῦ νόμου, καὶ εἶναι διὰ πάντας τοὺς φορολογουμένους, τῶν δοπίων τὰ φορολογητέα στοιχεῖα ὑπόκεινται εἰς τὸ αὐτὸν φορολογικὸν ποσοστόν.

Αντιθέτως οἱ «διανεμητικοί» (*impôts de répartition*) εἶναι ἔκεινοι, τῶν δοπίων τὸ σύνολον καθορίζεται προηγουμένως καὶ κατανέμεται κατόπιν μεταξὺ τῶν φορολογουμένων<sup>1</sup>.

Διαβαθμίσεις τινὲς τῶν φορολογικῶν συντελεστῶν ἐν τῇ φορολογίᾳ χρησιμοποιοῦνται πρὸς μετριασμὸν τοῦ φορολογικοῦ βάρους εἰς τινας περιπτώσεις, καθ' ἃς ὁ φορολογικὸς συντελεστής θὰ ἥτο ὑπεράγαν ἐπαχθῆς, π. χ. εἰς τὴν περίπτωσιν τῆς § 4 τοῦ ἀρθρ. 14 τοῦ νόμου 1640 ἐλαττοῦται ὑπὸ δόρον εἰς 2%, καὶ εἰς τὰς περιπτώσεις τοῦ ἀρθρ. 2 § 1 τοῦ Ν. Δ. τῆς 19 Μαρτίου 1929, δι' οὗ ἐπεβλήθη εἰδικὸς φόρος μεταβιβάσεως ἀκινήτων, διανεμητής εἶναι 3% ἐπὶ ἀπαλλοτριώσεως οἰκοπέδων κειμένων ἐντὸς ἐγκεκριμένων σχεδίων πόλεως καὶ 2% ἐπὶ πάσης ἄλλης ἀπαλλοτριώσεως, τὰ ποσοστὰ δὲ ταῦτα μειοῦνται κατὰ τὸ ἥμισυ εἰς τὰς περιπτώσεις τῆς § 2 τοῦ ἀρθρ. 2 καὶ § 1 τοῦ ἀρθρ. 4. Ἐπίσης χρησιμοποιοῦνται πρὸς εὔνοιαν βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, οἷον δι πρόσθετος φόρος τοῦ νόμου 3338 ἐπὶ τραπεζιτικῶν ἔταιριων εἶναι 8%, ἐνῷ ἐπὶ τῶν λοιπῶν εἶναι 6%, ἥ πρὸς ἐλάφρους μικρῶν βιομηχανιῶν ἥ βιοτεχνιῶν λόγῳ τῶν σχετικῶς μεγαλειτέρων ἔξοδων παραγωγῆς, ἐν σχέσει πρὸς τὴν μεγάλην βιομηχανίαν, ἥ πρὸς ἐνθάρρυνσιν αὐτῶν, π. χ. ἐπὶ τῶν οἰνοπνευματοποιῶν πρώτης κατηγορίας, ἐργαζομένων δι' ἀπλῶν ἀμβύκων.

<sup>1</sup> Γεωργαντᾶ — Jèze τομ. γ' σελ. 29. Wahl, Juris — Classeur fiscal, τόμ. 10c, division 6, généralités σελ. 2.

Ἐνίστε ὑπάρχονσι διπλοὶ φορολογικοὶ συντελεσταί, διάφοροι κατὰ λόγον τῆς χρησιμοποιήσεως τοῦ παραγομένου εἴδους. Οὕτω κατὰ τὸν νόμον 871 περὶ φορολογίας τοῦ οἰνοπνεύματος, ὁ φορολογικὸς συντελεστὴς τοῦ πρὸς φωτισμὸν μετουσιωμένου οἰνοπνεύματος εἶναι σημαντικὸς μικρότερος τοῦ ἐκ τοῦ καθαροῦ οἰνοπνεύματος, τοῦ χρησιμοποιουμένου διὰ κατασκευὴν ποτῶν κλπ.

### § 35. Κατ' ἀποκοπὴν φορολογία<sup>1</sup>

Κατὰ γενικὴν ἀρχὴν, ἡ φορολογικὴ βάσις δέον νὰ καθορίζηται ἐπακριβῶς, ἔξευρισκομένης τῆς φορολογητέας πηγῆς, π. χ. κεφαλαίου, προσόδου, καὶ ἔξακριβουμένης, ἐπὶ τῇ βάσει δηλώσεως ἢ καὶ ἐν ἐλειψει αὐτῆς, τῆς πραγματικῆς ἀξίας τῆς φορολογητέας προσόδου ἢ τοῦ φορολογητέου κεφαλαίου.

Ἐκ τῆς ἀρχῆς ταύτης προηλθεν ἡ φορολογία τῶν καθαρῶν προσόδων, ὡς εἰσήχθη ἐν Ἑλλάδι διὰ τοῦ νόμου 1640, κατὰ μίμησιν τοῦ γαλλικοῦ. Πρακτικαὶ ὅμως δυσχέρειαι σοβαραῖ, περὶ τὴν ἔξακριβωσιν τῆς προσόδου, ἐν δύστιμεναις περιπτώσεσιν, ὑπηγόρευσαν τὴν παρέκκλισιν ἐκ τῆς γενικῆς ἀρχῆς καὶ τὴν προσφυγὴν εἰς τὸ μέσον τῆς κατ' ἀποκοπὴν φορολογίας, ἥτις ὅμως χωρεῖ κατ' ἔξαρσειν καὶ κατέχει δευτερεύουσαν θέσιν ἐν τῷ συστήματι. Σκοπὸς τοῦ μέσου τούτου εἶναι κυρίως ἡ οἰκονομία χρόνου καὶ ἡ ἀπλοποίησις τῶν διατυπώσεων καὶ ἀποφυγὴ ἐπανειλημμένων ἐνοχλήσεων καὶ ἐλέγχου καὶ ἡ οἰκονομία δαπανῶν<sup>2</sup>.

Κατ' ἀποκοπὴν φορολογία ὑπάρχει, ὀσάκις ὁ φόρος ἐπιβάλλεται

<sup>1</sup> Jacques Robaglia, *La forfait en matière fiscale 1926*. André Bertin, *Les Pouvoirs de contrôle du Fisc en matière d'impôts sur le revenu. 1928*.

<sup>2</sup> Κατὰ Adolf Wagner (μεταφρ. Jules Ronjat) *Traité de la Science des finances, Théorie de l'imposition* σελ. 95, «ὅταν δύνοται τις νὰ καθορίσῃ ἐπακριβῶς τὸ ποσὸν κατ' ἀποκοπὴν, ν' ἀποφεύγῃ ἴδιως ἀδίκους εὐνοίας καὶ προέξουνς βλάβης εἰς τοὺς ἀνταγωνιστάς, ἡ ἀποκοπὴ είναι μέθοδος τελείως ἀξιοσύντατος ἐν τῷ συμφέροντι τῶν δύο μερῶν, διότι φείδεται τῶν δαπανῶν τῆς βεβαιώσεως καὶ τῶν ἔξόδων καὶ δὲν ἐπιφέρει καμμίαν πίεσιν εἰς τὰς συναλλαγάς». Καὶ ἔτεροι διάσημοι οἰκονομολόγοι, ἐν οἷς καὶ ὁ κ. Ἀ. Μ. Ἀνδρεάδης, κατὰ τὰς γενομένας ἐν τῷ Ἐμπ. Ἐπιμελητηρίῳ Ἀθηνῶν κατὰ Ιαν. 1929 φορολογικὰς συζητήσεις, ἔχουσι κηρυχθῆ ὑπὲρ τῆς κατ' ἀποκοπὴν φορολογίας διὰ τὰς καθαρὰς προσόδους ἐπὶ τῇ βάσει ἀμαχήτων τεκμηρίων, λ.χ. τοῦ ἐνοικίου. Πρεβλ. ἀρθρον τοῦ κ. Ἀνδρεάδου εἰς «Ἐστίαν» τῆς 4 Φεβρ. 1929, ὅστις φρονεῖ, ὅτι «τὰ τεκμήρια ἐν Ἑλλάδι είναι ἡ μόνη ἐφικτὴ μέθοδος βεβαιώσεως τῶν ἀμέσων φόρων».

ἐπί τῇ βάσει ἔξωτερικῶν τινων ἐνδεῖξεων, τόσον ἐπὶ ὀμέσου, ὃσον καὶ ἐπὶ ἐμμέσου φόρου. Διακρίνομεν δὲ τὴν κατ' ἀποκοπὴν φορολογίαν εἰς τὴν νόμιμον καὶ εἰς τὴν ἔμπρακτον.

‘Η νόμιμος κατ' ἀποκοπὴν φορολογία ἐπιβάλλεται ἐπίσης διὰ νόμου, εἴτε ὑποχρεωτικῶς, εἴτε προαιρετικῶς, κατ' αἴτησιν τοῦ φορολογουμένου. Πάντοτε ὅμως ἐμφανίζεται ὡς παρεπόμενον μέσον ἐκτιμήσεως τῆς φορολογικῆς βάσεως. Οὕτως ἐν τῇ φορολογίᾳ τῆς α' καὶ τῆς β' κατηγορίας (οἰκοδομῶν καὶ γαιῶν) τοῦ νόμου 1640 (ἄρθρ. 10 § 4 ε' καὶ ἄρθρ. 13 § 2, β') διὰ τῆς εἰς ποσοστόν, κατ' ἀποκοπὴν ὑπὸ τοῦ νόμου ὁρίζομενον, ἐκπτώσεως δι᾽ ἀποσβέσεις καὶ ἔξοδα ἐπισκευῆς ἢ συντηρήσεως<sup>1</sup> ἀλπ. Ἐπίσης αἱ διατάξεις τοῦ ἄρθρ. 10, § 2 καὶ 3, καθιεροῦν κατ' ἀποκοπὴν ὑπολογισμὸν τοῦ ἀκεραίου ἀκαθαρίστου εἰσοδήματος οἰκοδομῆς εἰς 5 % τῆς πραγματικῆς αὐτῆς ἀξίας. Ἐπίσης κατὰ τὸ ἄρθρ. 8 τοῦ Ν. Δ. 15 Δεκ. 1923<sup>2</sup> αἱ μεταλλευτικαὶ ἐπιχειρήσεις δύνανται, ἀντὶ τῆς φορολογίας 4 % ὑπὲρ τοῦ Ταμείου μεταλλευτῶν, ἐπὶ τῶν καθαρῶν κερδῶν των, νὰ ὑποβάλλωνται εἰς μηνιαίαν καταβολὴν πρὸς τὸ Ταμείον τοῦτο ποσοστοῦ 1 % τῶν καταβαλλομένων ποσῶν δι᾽ ἡμερομίσθια ἐργατῶν καὶ ὑπαλλήλων. Ἐπίσης κατὰ τὸ ἄρθρ. 19 § 4 ἐπὶ τινων ἀλλοδαπῶν ἐπιχειρήσεων, τὸ ἐν Ἑλλάδι προκύπτον κέρδος ἐκ πωλήσεων ἔξευρισκεται, ἐφ' ὃσον δὲν καθορίζεται ἀκριβῶς διὰ τοῦ ἴσολογισμοῦ τῶν ἐπιχειρήσεων, κατὰ τοὺς διὰ τῆς παραγράφου ταύτης τεθειμένους κανόνας, κατ' ἀποκοπήν. Ἐτεροι περιπτώσεις νομίμου κατ' ἀποκοπὴν φορολογίας εἰναι ἐκεῖναι, καθ' ὃς ὁ νόμος προσφέγγει εἰς τὴν διὰ τεκμηρίων ἐκτίμησιν τῆς φορολογητέας προσόδου, οἷον διὰ εἰδικῶν συντελεστῶν ἐπὶ τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων, κατὰ τὰ ἄρθρ. 20 § 2-5, 22 § 4, 23 § 5-9, καθὼς καὶ κατὰ τὸ ἄρθρ. 29 § 1 καὶ κατὰ τὸ ἄρθρ. 31 § 2 καὶ 37 § 1 τοῦ νόμου 1640.

Καὶ αἱ ἐκπτώσεις ἐλαχίστων ὁρίων συντηρήσεως ὁρίζονται συνήθως κατ' ἀποκοπὴν ἀντὶ τῆς ἔξευρόσεως τῶν πραγματικῶς ἀναγκαιούντων ποσῶν. Οὕτω κατὰ τὸν ν. 1640 ἄρθρ. 24 § 1 καὶ κατὰ τὸν ν. 3602 τοῦ 1928 ἀπαλλάσσονται τοῦ φόρου 15 αἰγοπρόβατα ἐκ τῶν κατεχομένων παρ<sup>2</sup> ἐκάστου κτηνοτρόφου.

<sup>1</sup> Η ἐκπτώσις αὗτη δὲν ἀνταποκρίνεται, εἰμὴ κατά τινα προσέγγισιν πρὸς τὴν πραγματικότητα καὶ εἰναι μᾶλλον δυσμενῆς διὰ τὸν ἰδιοκτήτην, διότι δὲν λαμβάνει ὑπ' ὄψιν τοὺς κινδύνους ἐκ τῆς μὴ ἐνοικιάσεως ἢ ἐκ τῆς μὴ πληρωμῆς τῶν ἐνοικίων. Boscquet σελ. 54.

<sup>2</sup> Καραπαύλου σελ. 59.

Ἐπομένως, ἡ κατ' ἀποκοπὴν νόμιμος φορολογία χρησιμοποιεῖται κατὰ κανόνα διὰ τὴν ἔκτιμησιν τοῦ ἐλαχίστου ὅρίου συντηρήσεως, διὰ τὴν ἔκτιμησιν τῶν οἰκογενειακῶν βαρῶν, πρὸς ἔκπτωσιν αὐτῶν ἐκ τῆς φορολογητέας προσόδου καὶ εἰς τινας περιπτώσεις διὰ τὴν ἔκτιμησιν ἄλλων τινων βαρῶν τῆς προσόδου. Ὅποιοι τοιαύτην ἔννοιαν νοητέα καὶ ἡ κατὰ τὸν νόμον περὶ φορολογίας κληρονομιῶν (Ἄρθρ. 11 § 2) ἔκπτωσις φόρου ἵσου πρὸς τὸ ἐν τέταρτον τῆς ἀξίας τῶν κατὰ τὸ Ὀθωμανικὸν Κράτος ἡ ἐν Αἰγύπτῳ κειμένων κληρονομικῶν περιουσιῶν, καθὼς ἐπίσης καὶ αἱ κατὰ τὸ αὐτὸν ἀρθρ. § 3 ἔτεραι προβλεπόμεναι ἔκπτώσεις. Κατ' ἔξαίρεσιν δὲ χρησιμοποιεῖται, ἐν τῇ φορολογίᾳ τῶν καθαρῶν προσόδων ἡ κατ' ἀποκοπὴν νόμιμος φορολογία, πρὸς ἔξευρεσιν καὶ αὐτῆς τῆς φορολογητέας καθαρᾶς προσόδου, κατὰ τὸν ἐν τῷ νόμῳ 1640 ἐνδεικτικὸν κανόνας ἡ τεκμήρια, οἷον κατὰ τὰ ἀρθρα 31 § 2 καὶ 37 § 2 τοῦ νόμου 1640. Ἐπίσης κατὰ ἀρθρ. 2, 3 § 2, καὶ 3 καὶ ἀρθρ. 10, 11 καὶ 19 τοῦ Ν.Δ. περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος κλπ.<sup>1</sup>. Ἐπίσης κατὰ τὸ ἀρθρ. 21 τοῦ νόμου 1640 ἐπιβάλλεται ἐτήσιον δικαιώματα ἐκ δρ. 3.50 κατὰ στρέμμα ἐπὶ πασῶν τῶν καλλιεργουμένων ἡ πεφυτευμένων γαιῶν καὶ κατὰ τὸ ἀρθρ. 23 (ἐν τέλει) τὸ δεκαπλάσιον τοῦ στρεμματικοῦ δικαιώματος λαμβάνεται ὑπὸ δψιν διὰ τὸν συνθετικὸν φόρον ὃς καθαρὰ πρόσοδος. Κατὰ δὲ τὸ Ν. Δ. τῆς 15 Ὁκτωβρίου 1923 ἀρθρ. 8 περὶ φορολογίας αἰγοπροβάτων καὶ χοίρων, τὸ καθαρὸν κέρδος πρὸς ὑπολογισμὸν τοῦ συνθετικοῦ φόρου, δρίζεται, ἐπὶ μὲν τῶν αἰγοπροβάτων εἰς δρ. 50, ἐπὶ δὲ τῶν χοίρων εἰς δρ. 100 κατὰ κεφαλήν. Καὶ ὁ ἔγγειος φόρος ἐπὶ τῆς σταφίδος ἔχει δρισθῆ κατ' ἀποκοπὴν διὰ τὸ σταφιδικὸν ἔτος 1926 - 1927 εἰς δρ. 16.000.000, διὰ τὰ ἐπόμενα δὲ διὰ Διατάγματος δρίζεται ἐπίσης κατ' ἀποκοπὴν (Ἄρθρ. 19 τοῦ Ν. Δ. 10 Αὐγ. 1925 καὶ νόμος 3458).

Ἐπὶ ἐμμέσων φόρων ἡ νόμιμος κατ' ἀποκοπὴν φορολογία ἐπίσης ἐμφανίζεται. Οὕτως, ἐπὶ οἰνοπνευματοποιῶν αἱ κατηγορίαις, ἐργαζομένων διὰ ἀμβύκων καὶ κατεργαζομένων μικρὰς ποσότητας πρώτων ὑλῶν καὶ ἐπὶ ὀρισμένον χρόνον πρὸς παραγωγὴν ποσότητος οἰνοπνεύματος κατὰ προσέγγισιν καθωρισμένης, οἵτινες ὑποβάλλονται εἰς φόρον καταναλώσεως κατ' ἀποκοπὴν ὑπὸ τοῦ νόμου καθωρισμένον (Ἄρθρ. 8 τοῦ νόμου 971).

Ἐπίσης κατὰ τὸ ἀρθρ. 5 τοῦ νόμου 1237 περὶ φολογίας θεα-

<sup>1</sup> Καραπαύλου σελ. 129 - 130.

μάτων, δημόσια θεάματα, ἔκτελούμενα ἐντὸς κεκλεισμένων ἢ ἀνοικτῶν χώρων, ἀνευ διατειμημένης εἰσόδου, φορολογοῦνται κατ' ἔκτιμησιν δυνάμει πρωτοκόλλου συντασσομένου παρὰ τοῦ οἰκονομ. ἐφόρου, τοῦ ταμίου καὶ τοῦ ἀστυνόμου. Κατὰ δὲ τὸ ἄρθρ. 9 § 1 τοῦ αὐτοῦ νόμου, δύναται ν' ἀποφασισθῇ αἰτήσει τοῦ θεατρώνου ἢ ἐπὶ ὥρισμένην χρονικὴν περίοδον, μὴ βραχυτέραν τοῦ μηνός, κατ' ἀποκοπὴν εἰσπραξὶς τοῦ τέλους δημοσίων θεαμάτων ἔκτελουμένων ἐντὸς κεκλεισμένου χώρου, ἐπὶ διατειμημένῃ εἰσόδῳ. Εἰς τὴν διάταξιν ταύτην ἐπῆλθεν τροποποίησις διὰ τοῦ ἄρθρ. 5 τοῦ N. Δ. τῆς 29 Δεκ. 1922, διὰ τοῦ ὅποιου ὡρίσθη κατ' ἀποκοπήν, ἀλλὰ παγίως, ὃ κατὰ τὸ ἄρθρ. 5 τοῦ νόμου 1237 φόρος ἐπὶ κινηματογράφων, καθορισθεὶς εἰς τρεῖς τάξεις, εἰς ἀς ἢ κατάταξις γίνεται ὑπὸ τῆς ἀνωτέρω ἐπιτροπῆς. Ἐπίσης φορολογοῦνται κατ' ἔκτιμησιν διὰ πρωτοκόλλου κατὰ τὴν § 1 τοῦ ἄρθρ. 1 τοῦ νόμου 3047 τὰ κέντρα διασκεδάσεως πλ.

Ἡ ἔμπρακτος κατ' ἀποκοπὴν φορολογία ἔγκειται ἐν τῇ ἔκτιμήσει τοῦ φορολογητέου πράγματος διὰ κατ' ἀποκοπὴν μεθόδου.<sup>1</sup> Ἀν καὶ ὁ νόμος διαγράφῃ κανόνας ἀμέσου ἔκτιμήσεως δι' ἔξευρέσεως τῆς πραγματικῆς καθαρᾶς συνολικῆς προσόδου ἢ διὰ τεκμηρίων προβλεπομένων ὑπὸ τοῦ νόμου (π. χ. ἄρθρ. 10 § 1 τοῦ Κώδικος φορολογίας κινητῆς καὶ ἀκινήτου περιουσίας, ἄρθρ. 20 § 6, ἄρθρ. 31 § 2 νόμ. 1640), κατ' ἀνάγκην εἰς τινας περιπτώσεις, ὅσακις ἢ μὲν ἀμεσος ἢ διὰ τεκμηρίων ὑπὸ τοῦ νόμου προβλεπομένη ἔκτιμησις ἀποβιάνει ἀδύνατος<sup>1</sup>, καὶ ὁ νόμος δὲν προειδεῖ ἄλλον τρόπον πρὸς ἔκτιμησιν τῆς πραγματικῆς προσόδου, γίνεται προσφυγὴ εἰς τὴν ἔμπρακτον κατ' ἀποκοπὴν τῆς φορολογητέας προσόδου ἢ περιουσίας ἔκτιμησιν καὶ φορολογίαν. Οὕτως, ἢ ἔμπρακτος κατ' ἀποκοπὴν φορολογία χωρεῖ ἐπὶ τοῦ ἔξι ἐπαγγέλματος προσδιορισμοῦ τῆς φορολογητέας περιουσίας ἢ προσόδου παρὰ τῆς ἀρχῆς, ὡς ἐκ τῆς παραλείψεως τοῦ φορολογουμένου νὰ παράσχῃ τὰ στοιχεῖα τῆς πραγματικῆς

<sup>1</sup> Ἅρθρ. 10 § 1 Κώδ. κινητῆς καὶ ἀκινήτου περιουσίας: «Ἐλλειπόντων τῶν ἐν τῷ ἄρθρῳ 8 ὁρίζομένων ἐγγράφων στοιχείων ἢ ἐν τῇ περιπτώσει ἀνεπαρκείας αὐτῶν ἢ ἀμφισβητήσεως τῆς ὁξίας αὐτῶν, ἢ ἀξία τῆς φορολογητέας περιουσίας ἔξευρισκεται διὰ παντὸς νομίμου μέσου, ίδιᾳ διὰ τῶν ὑπὸ τοῦ Οἰκον. Ἐφόρου λαμβανομένων πληροφοριῶν καὶ τῆς προσωπικῆς αὐτοῦ ἢ τῶν ἐνεργούντων τὸν ἔλεγχον ὑπαλλήλων ἔκτιμήσεως . . .». Ἀντίστοιχος διάταξις ἐν ἄρθρ. 20 § 2 καὶ ἡ εἰς αὐτὴν ἀναφερομένη διάταξις τοῦ ἄρθρ. 22 § 4, ὡς καὶ ἐν ἄρθρ. 29 § 2 καὶ 35 § 2 καὶ 37 § 1 ν. 1640.

προσόδου, διότε δὲ οἶκον. Ἐφόρος προβάίνει εἰς τὸν προσδιορισμὸν τῶν ἀκαθαρίστων ἐσόδων, ἢ τῆς καθαρᾶς προσόδου, ἐπὶ τῇ βάσει πληροφοριῶν ἢ ἄλλων παρ' αὐτοῦ συλλεγομένων στοιχείων, κατὰ τὴν ἔξ ὅν διαθέτει στοιχείων ἢ πληροφοριῶν ἵδιαν ἀντίληψιν.

Ἐπομένως, ἀντιδιαστέλλομεν τὴν ἔμπρακτον κατ' ἀποκοπὴν φορολογίαν, τὴν καθοριζομένην κατὰ τὴν ἀντίληψιν τοῦ Οἴκου. Ἐφόρου, ἢ τῶν διὰ Διαταγμάτων συσταθεισῶν συμβουλευτικῶν Ἐπιτροπῶν, πρὸς τὴν νόμιμον κατ' ἀποκοπὴν φορολογίαν, ἥτις ἀσκεῖται δι' ἔξευρέσεως τῆς προσόδου, κατὰ τοὺς ἐν τῷ νόμῳ ἐνδεικτικοὺς κανόνας ἢ τεκμήρια (ἄρθρο 37 § 1).<sup>1</sup>

Ἐπὶ ὑποχρεωτικῆς ἢ ἐπιτακτικῆς κατ' ἀποκοπὴν φορολογίας, οἱ ἀναγκαῖοι ὅροι διὰ τὸν κατ' ἀποκοπὴν προσδιορισμὸν τῆς φορολογίας καὶ ὁ τηρητός κανὼν προσδιορίζονται ἔξ ἐπαγγέλματος, κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ φορολογικοῦ νόμου, καθ' ἑκάστην ἴδιαιτέρων περίπτωσιν, ὑπὸ οἰκονομικῆς ἀρχῆς ἢ παρ' ἐπιτροπῆς. Ἐάν, τοῦναντίον, πρόκειται περὶ προαιρετικῆς κατ' ἀποκοπὴν φορολογίας, ὅπως προσδιορισθῇ ἡ φορολογία, εἶναι ἀναγκαία αἰτησις ἢ συναίνεσις τοῦ φορολογουμένου καὶ τότε ὑφίσταται εἰδος συμβάσεως μεταξὺ τῆς φορολογικῆς ἀρχῆς καὶ τοῦ φορολογουμένου ὀνομαζόμενον «συνδρομή» (abonnement)<sup>2</sup>. Κατ' ἀμφοτέρους δὲ τὰς περιστάσεις, τὸ ὑπόχρεων εἰς τὸν φόρον πρόσωπον, καταβάλλον τὸ ποσὸν τοῦ κατ' ἀποκοπὴν ἢ κατὰ συνδρομὴν προσδιορισθέντος φόρου, ἐκπληροῦσι ἐντελῶς τὴν ὑποχρέωσίν του καὶ δὲν δύναται πλέον νὰ ὑπάρξῃ κατ' αὐτοῦ ἀπαίτησις ἐκ τῶν διαφόρων μεμονωμένως λαμβανομένων γεγονότων ἀπορρέουσα. Ἡ κατ' ἀποκοπὴν φορολογία δύναται νὰ ἀφορᾷ τὴν συνένωσιν διοκλήρου σειρᾶς παρομοίων φορολογικῶν περιπτώσεων<sup>3</sup>, βασιζομένην ἐπὶ μέσου τινὸς ὅρου, π. χ. εἰς τὴν ἀνω-

<sup>1</sup> Ἡ ἔμπρακτος κατ' ἀποκοπὴν φορολογία ὁρθῶς χαρακτηρίζεται υπὲρ αριθμοῦ pour le développement de l'inquisition fiscale. Robaglia σελ. 138. Πρὸς ἀποτροπὴν ἀδικιῶν καὶ αὐθαιρεσιῶν ἐν τῇ χρήσει τοῦ δικαιώματος τούτου, δέον τὰ ἀρμόδια ὅργανα, ἐν τῷ γενικωτέρῳ συμφέροντι κινούμενα, ν' ἀποφεύγωσι πᾶσαν ὑπερβολὴν καὶ νὰ ποιῶνται μεμετρημένην χρήσιν τῆς εὐθείας ὀντως ἔχουσίας των ταύτης.

<sup>2</sup> Ο ὅρος «συνδρομή» δὲν εἶναι ἐν χρήσει παρ' ἡμῖν ἐν τῇ φορολογικῇ νομοθεσίᾳ.

<sup>3</sup> Οὗτως ἔχουσι τὰ κατὰ τριακονθήμερον, ἢ τριμηνον, ἢ δωδεκάμηνον, ἐπιβαλλόμενα ὑγειονομικὰ δικαιώματα, v. 3783 τοῦ 1929 ἐν εἴδει «συνδρομῆς» κατ' ἀποκοπὴν.

τέρῳ μνημονευθεῖσαν περίπτωσιν τοῦ ἀρθρ. 9 § 1 τοῦ νόμου 1237.

‘Η ἔξεύρεσις τῆς καθαρᾶς προσόδου, κατὰ τὸν νόμον 1640, κατ’ ἀποκοπήν, εἴτε νόμιμον, εἴτε ἐμπρακτὸν, δύναται νὰ ἀποτραπῇ ὑπὸ τοῦ φορολογούμενου, εἴναι οὗτος δὲν θέλῃ νὰ τὸν ἀποδεχθῇ, διὰ τῆς ἀποδείξεως τῆς πραγματικῆς του καθαρᾶς προσόδου. ’Εναντι τῆς διακριτικῆς ἔξουσίας τοῦ Οἰκον. Ἐφόρου ἢ τῆς συμβουλευτικῆς Ἐπιτροπῆς νὰ καθορίσῃ, κατ’ οἰκείαν κρίσιν, τὴν φορολογητέαν καθαρὰν πρόσοδον, διὰ τοῦ φορολογούμενος ὁφείλει ν’ ἀποκαλύψῃ τὴν πραγματικήν του περιουσιακὴν κατάστασιν, ὑποχρεούμενος νὰ φέρῃ εἰς φῶς πράγματα, διὰ τὰ δοποὶα πολλάκις οἰκογενειακοὶ λόγοι τῷ ἐπιβάλλουσιν ἔχειμύθειαν. ’Ἐν Ἑλλάδι ἴδιαιτέρως, ὡς ἐκ τῶν συνηθεῶν καὶ τοῦ χαρακτῆρος τοῦ Λαοῦ, τοῦτο ἀποβαίνει ἔξαιρετικῶς ἐνοχλητικόν. ’Εξ ἄλλου, τὰ ἀμέρδια ὅργανα τῆς διοικήσεως, ἐν τῇ ἀσκήσει τῶν δικαιωμάτων των τούτων, δέον ν’ ἀποφεύγωσι πᾶσαν ὑπερβολήν, δυναμένην νὰ προκαλέσῃ γενικωτέραν κατὰ τοῦ συστήματος ἀντίδρασιν, διακυβεύουσαν τὴν τύχην αὐτοῦ. Καὶ πρέπει νὰ διμολογήσωμεν, ὅτι διαινύμεν ἐν Ἑλλάδι τὴν πρώτην περίοδον τῆς λειτουργίας τοῦ συστήματος, ἥτις εἶναι δυσχερεστάτη, διότι καὶ οἱ φορολογούμενοι δὲν ἔχουσιν ἔθισθῆ εἰς αὐτὸν καὶ ἡ φορολογικὴ ὁργάνωσις δὲν συνεπληρώθη ἀκόμη. Μεμετρημένη χρῆσις τῶν δικαιωμάτων τούτων μεγάλως θέλει συμβάλλει εἰς τὴν βαθμιαίως ἐπιτυχῆ ἐφαρμογὴν τοῦ συστήματος.

### § 36. Φορολογικὸν καὶ οἰκονομικὸν ἔτος

‘Η τάξις τῶν δημοσίων οἰκονομικῶν ἐπιβάλλει, ἵνα πάντες οἱ λογαριασμοὶ τῶν ἐσόδων καὶ τῶν ἔξόδων τῆς δημοσίας διαχειρίσεως τηρῶνται κατὰ χρονικὴν περίοδον ἐπακριβῶς καθωρισμένην. Οὕτω, κατὰ τὸν λογιστικὸν νόμον<sup>1</sup> (ἀρθρ. 8 - 10 τοῦ νόμου 1555), τὸ οἰκονομικὸν ἔτος ἀρχεται τὴν 1 Ἀπριλίου καὶ λήγει τὴν 31 Μαρτίου τοῦ ἐπομένου ἡμερολογιακοῦ ἔτους. ’Η εἰσπράξις δὲ πάντων τῶν ἐσόδων, ὅσα ἐβεβαιώθησαν κατὰ τὸ διάστημα καὶ διὰ λογαριασμὸν τοῦ οἰκονομικοῦ ἔτους, οὔτινος τὸ ὄνομα φέρει ἡ χρῆσις, καθὼς καὶ ἡ πληρωμὴ πάντων τῶν ἐγκριθέντων ἔξόδων, ἐντὸς καὶ διὰ λογαριασμὸν τῆς αὐτῆς περιόδου, ἀνήκουσιν εἰς τὴν αὐτὴν χρῆσιν, ἥτις ἀρχεται μὲν ἀφ’ ἣς καὶ τὸ οἰκονομικὸν ἔτος, παρατείνειαι δὲ μέχρι τῆς 31 Ιουλίου τοῦ ἐπομένου οἰκονομικοῦ ἔτους.

<sup>1</sup> Οἰκονομίδου, Ἐρμην. τοῦ Δημοσίου λογιστικοῦ σελ. 28 ἐπ.

Τοία συστήματα ὑπάρχουσιν. Τὰ διάφορα ἕσοδα καὶ ἔξοδα α') δύνανται νὰ ἄγωνται εἰς λογαριασμὸν τοῦ οἰκονομικοῦ ἔτους, κατὰ τὸ διάστημα τοῦ ὅποιου πραγματοποιοῦνται, β') δύνανται νὰ ἄγωνται εἰς πίστωσιν τοῦ ἔτους, κατὰ τὸ διάστημα τοῦ ὅποιου τὸ πρὸς εἰσπραξῖν δίκαιομα, ή ἡ ὑποχρέωσις πρὸς πληρωμήν, ἐγεννήθη νομίμως καὶ γ') Δύνανται νὰ ἄγωνται εἰς λογαριασμὸν τοῦ ἔτους, διὰ τὸ ὅποιον προεβλέρθησαν ἢ προϋπελογίσθησαν.

\*Ἐκ τῶν τριῶν τούτων συστημάτων, ὁ ἡμέτερος λογιστικὸς νόμος ἡκολούθησε τὸ δεύτερον, τοῦ καταλογισμοῦ τῶν ἐσόδων εἰς τὸ ἔτος, διὰ λογαριασμὸν τοῦ ὅποιου τὰ εἰσπραχθέντα ἕσοδα ἔβεβαιάθησαν καὶ τοῦ καταλογισμοῦ τῶν συντελεσθέντων ἔξόδων εἰς τὸ ἔτος, κατὰ τὴν διάρκειαν τοῦ ὅποιου ἀνελήφθη ἡ σχετικὴ ὑποχρέωσις.

\*Ως πρὸς τοὺς φόρους, τοὺς εἰσπραττομένους κατὰ διαδοχικὰς ἐτησίας περιόδους, τὸ φιρολογικὸν ἔτος ἀντιστοιχεῖ πρὸς τὸ οἰκονομικὸν ἔτος καὶ περιλαμβάνει φιρολογικὴν δωδεκάμηνον περίοδον ἀπὸ 1 Ἀπριλίου ἑκάστου ἔτους, συμπίπτουσαν πρὸς τὴν τοῦ ἀντιστοίχου οἰκονομικοῦ ἔτους, τὸ δὲ ἐκ τοῦ φόρου χρέος γεννᾶται διὰ λογαριασμὸν τοῦ αὐτοῦ οἰκονομικοῦ ἔτους. Οὕτω κατὰ τὸ ἄρθρο. 2 τοῦ νόμου 1640 ὁ φόρος τῶν καθαρῶν προσόδων ἐπεβλήθη ἀπὸ 1 Ἀπριλίου 1919, καὶ ἑκάστου ἐπομένου ἔτους ἐφεξῆς.

\*Ἐξαιρετικῶς, ἡ φιρολογικὴ περίοδος τῶν οἰνοπνευματοποιῶν α' κατηγορίας καὶ τῶν νεφτοποιῶν ἄρχεται ἀπὸ 1<sup>ης</sup> Αὐγούστου ἑκάστου ἔτους καὶ λήγει τὴν 3<sup>ην</sup> Ιουλίου τοῦ ἐπομένου ἔτους (ν. 971 ἄρθρ. 5 § 9, ὡς ἐτροποποιήθη διὰ τοῦ ν. 2964).

Κατὰ δὲ τὸ ἄρθρ. 81 § 1 τοῦ νόμου 1640, τὸ διαχειριστικὸν ἔτος τῶν ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων δὲν ἐπιβάλλεται νὰ συμπίπτῃ χρονικῶς πρὸς τὸ οἰκονομικὸν ἔτος, ἀλλ' εἶναι τὸ λῆξαν κατὰ τὸ προηγιγνθὲν τῆς φιρολογίας ἡμερολογιακὸν ἔτος, τῆς χρονικῆς διαφορίας καὶ τῆς λῆξεως διεπομένης ὑπὸ τοῦ καταστατικοῦ τῆς ἐπιχειρήσεως, ἐπιτρέπεται δὲ κατὰ τὸ ἄρθρ. 19 § 5 νὰ περιλαμβάνωνται πλείονες τῆς μιᾶς διαχειρίσεως κατὰ τὸ προηγηθὲν τῆς φιρολογίας ἡμερολογιακὸν ἔτος μείζονος τοῦ δωδεκαμήνου χρονικοῦ διαστήματος.

\*Οσον δ' ἀφορᾶ τοὺς συμπτωματικῶς ἐπιβαλλομένους φόρους, τοὺς ἐφ' ἀπαξὲ εἰσπραττομένους, ἐπ' εὐκαιρίᾳ μεμονωμένων γεγονότων ἢ πράξεων, ἡ γένεσις τοῦ χρέους καὶ ἡ εἰσπραξίς συμπίπτουσιν, ἐφ' ὧ καὶ αἱ εἰσπραξίεις, αἱ ἐνεργούμεναι εἰς τὰ τελωνεῖα, κατὰ φητὴν

διάταξιν τοῦ νόμου 1555 (ἄρθρ. 10 παραγρ. 4) καταλογίζονται ἐπὶ τῆς χρήσεως τοῦ οἰκον. ἔτους, ἐντὸς τοῦ ὅποιου εἰσεπράχθησαν<sup>1</sup>.

### § 37 Χρονικὴ σχέσις φόρου καὶ βάσεως τῆς ὑποχρεώσεως.

‘Η δημοσιονομικὴ ἐπιστήμη ὑπαγορεύει, ὅπως τὰ ὑποκείμενα τῆς φορολογίας ἔξαναγκάζωνται εἰς πληρωμὴν τῶν φόρων, οἵτινες βασίζονται ἐπὶ τινος ἀναπτύξεως τῶν φορολογητέων ἵκανοτήτων, ἐπακριβῶς καθ’ ἣν στιγμὴν αἱ φορολογητέαι ἴκανότητες ἐμφανίζουσι τὴν ἀνάπτυξιν ταύτην.

‘Ἐπομένως, πρέπει α’) ἡ βάσις τῆς ὑποχρεώσεως νὰ καθορίζηται κατὰ τοιοῦτον τρόπον, ὥστε ν’ ἀνταποκρίνηται «ἐκάστοτε» πρὸς τὰς φορολογητέας ἵκανότητας τῆς στιγμῆς, καὶ β’) ἡ βάσις τῆς φορολογίας καὶ ὁ ἀνήκων φόρος νὰ βεβαιῶνται κατὰ τοιοῦτον τρόπον, ὥστε νὰ ὑπάρχῃ χρονικὴ σύμπτωσις μεταξὺ τοῦ φόρου καὶ τῶν φορολογητέων δυνάμεων. Ἐὰν ἡ πλήρης αὕτη ἀντιστοιχία εἴναι ἀδύνατος, διὰ λόγους τεχνικούς, ἐὰν δὲν είναι δυνατὸν ν’ ἀποφευχθῇ μεσολαβήσις χρονικοῦ τινος διαστήματος, πρέπει τοῦλάχιστον τοῦτο νὰ ἦν ὅσον τὸ δυνατὸν βραχύτερον.

‘Ἐκ τῶν ἀνωτέρω παρέπονται προβλήματα, τὰ ὅποια ἡ φορολογικὴ νομοθεσία πειρᾶται νὰ ἐπιλύσῃ διὰ διαφόρων μεθόδων, ἀναλόγως τῆς φύσεως τῶν φόρων.

Α’. Ἡ πλήρης σύμπτωσις, ἡ ἡ σχεδὸν πλήρης, τῆς πληρωμῆς τοῦ φόρου πρὸς τὰ πραγματικὰ γεγονότα, ἐξ ὅν ἀπορρέει, ἡ τὰ ὅποια χαρακτηρίζουσι τὴν ἵκανότητα τοῦ ἀνέχειν τὸν φόρον, εἴναι δυνατὴ καὶ πραγματοποιεῖται ὑπὸ τοῦ νόμου:

1. Εἰς τινας περιπτώσεις, καθ’ ἃς ὁ φόρος εἰσπράττεται, διὰ τῆς μεσολαβήσεως τρίτου προσώπου, διὰ κρατήσεως τοῦ φορολογικοῦ ποσοστοῦ κατὰ τὰ διάφορα χρονικὰ σημεῖα τῆς ἐμφανίσεως τῶν προσόδων, οἷον διὰ τὸν φόρον τῶν μερισμάτων, τόκων, μισθῶν κλπ., ἡ δι’ ἐπανεῆσεως τῆς τιμῆς, οἷον διὰ τὸν φόρον εἰσιτηρίων σιδηροδρόμων κλπ.

2. Διὰ φόρους ἡ τέλη, εἰσπραττόμενα διὰ χρήσεως χαρτοσήμου ἡ ἄλλων ἐνοτήμων, δπότε ἡ πληρωμὴ τοῦ φόρου δυνατὸν νὰ προηγήται δλίγον τοῦ χρόνου τῆς πράξεως, ἥτις δημιουργεῖ τὴν ὑποχρέωσιν, καθὼς καὶ διὰ φόρους ἡ τέλη εἰσπραττόμενα κατόπιν βεβαιώ-

<sup>1</sup> Οἰκονομίδου ‘Ἐργ. λογ. ν. σελ. 32 καὶ ἐπ. Καραπαύλου σελ. 6 σημ. 3.

σεως τοῦ φόρου, καθ' Ἰν περίπτωσιν αὕτη ἔπειται ὀλίγον τῆς πράξης (π. χ. ἄρθρ. 34 Κώδικος χαρτοσήμου).

3. Διὰ τὰ τελων. τέλη καὶ τοὺς φόρους καταναλώσεως.

Οἱ πράγματι βαρυνόμενος διὰ τοῦ φόρου πληρώνει αὐτὸν ἀμέσως εἰς τὸ Δημόσιον ἢ συνηθέστερον τὸν καταβάλλει πρὸς τὸν πληρωσαντα, καθ' Ἰν στιγμὴν ἀποκτᾷ τὸ εἶδος καταναλώσεως, τὸ βαρυνόμενον διὰ τοῦ φόρου, δηλ. καθ' Ἰν στιγμὴν διαθέτει τὰ ἀναγκαῖα μέσα πρὸς ἀπόκτησίν του.

Ἐξ ἀπόψεως πληρωτοῦ ἐμμέσου φόρου, ἢ χρονικὴ σχέσις, περὶ ἣς πρόκειται, δὲν λαμβάνεται ὑπὸ τοῦ νόμου, διότι δὲν ἔνδιαιφέρουν αἱ φορολογικαὶ δυνάμεις τοῦ πληρωτοῦ. Οὗτος ὅμως δὲν δύναται ν' ἀνεχθῇ ἐπὶ μακρὸν τὴν προκαταβολὴν τοῦ φόρου καὶ ὡς ἐκ τούτου δέον ἢ στιγμή, καθ' Ἰν εἶναι ὑπόχρεως εἰς πληρωμὴν νὰ προσεγγίζῃ, ὅσον τὸ δυνατόν, πρὸς ἐκείνην, καθ' Ἰν δύναται νὰ μεταπωλήσῃ τὸ φορολογούμενον εἶδος καὶ οὕτω νὰ ἐπιρρίψῃ εἰς ἄλλους τὸ βάρος τῶν φόρων. Ἡ φορολογικὴ νομοθεσία ἵκανοποιεῖ τὸ συμφέρον τοῦτο, ἐπιτρέποντα τὴν ἀποταμίευσιν τῶν εἰσαγομένων ἐμπορευμάτων μέχρι τοῦ χρόνου τῆς εἰς ἀνάλωσιν διαθέσεως των, ἐπὶ τῇ αἰτήσει τοῦ ἀποταμιευτοῦ, ἐπιτρέποντα ἀναβολὴν πληρωμῆς τοῦ φόρου τοῦ οἰνοπνεύματος καὶ οίνοπν. ποτῶν, ἐφ' ὅσον ταῦτα εὑρίσκονται ἐν ἀποθήκῃ ἀποταμιεύσεως, ἐπιτρέποντα τὴν ἐπιβολὴν τοῦ φόρου καταναλώσεως οἴνου κατὰ τὸν χρόνον τῆς μεταφορᾶς ἢ πρὸς κατανάλωσιν ἀποθηκεύσεως κατὰ τὸν τρόπον ὃστε, διὰ τῶν μέτρων τούτων, παρέχεται τρόπον τινὰ πίστωσις εἰς τὸν φόρον καὶ ἡ πληρωμὴ του προσεγγίζει εἰς τὸν χρόνον τῆς πωλήσεως τῶν φορολογούμενων εἰδῶν καὶ τῆς εἰσπράξεως τοῦ τιμήματος αὐτῶν. Κατωτέρω § 44.

Β'. Ὄταν ἡ φορολογία ἐπιβάλληται ἐπὶ τῇ βάσει σταθερῶν στοιχείων, οἷον τὸ κεφάλαιον ἢ ἡ πρόσοδος, δυνατὸν νὰ λαμβάνηται, ὡς βάσις τῆς φορολογίας, ἡ ἀξία, ἥτις ἀποδίδοται εἰς τὰ στοιχεῖα ταῦτα διὰ τὸ φορολογικὸν ἔτος, εἴτε ἐπὶ τῇ βάσει τῆς πραγματικῆς ἀξίας τῆς περιουσίας ἢ τοῦ πράγματος, ἢ τοῦ κτηθέντος εἰσοδήματος, εἴτε ἐπὶ τῇ βάσει πιθανοτήτων<sup>1</sup>, ἢ μέσου ὅρου, εἴτε ἐπὶ τῇ

<sup>1</sup> Ἐν τῇ φορολογίᾳ τῶν καθαρῶν προσόδων, καὶ δταν αὕτη ἐπιβάλλεται δι' ἔξευρέσεως τοῦ πραγματικοῦ εἰσοδήματος, λαμβάνεται ὑπὸ δψιν συνήθως, ἡ πρόσοδος τοῦ προηγούμενου ἔτους, οἷον κατὰ τὰ ἄρθρα 2 § 1, α' καὶ β, 18, 22, 27 καὶ 30 τοῦ ν. 1640.

βάσει ἔξωτερικῶν ἐνδείξεων. Δυνατὸν ν' ἀποβλέπη δὲ νόμος εἰς τὴν ὑφισταμένην κατὰ τὴν ἔναρξιν τοῦ φορολογικοῦ ἔτους κατάστασιν, ἢ κατὰ τὴν ἐποχὴν τῆς ἐσοδείας τοῦ προϊόντος, καὶ ἐπὶ τῇ βάσει ταύτῃ νὰ γίνεται ἡ βεβαίωσις τοῦ φόρου δι᾽ ὀλόκληρον τὸ ἔτος. Οὕτω διὰ τὴν φορολογίαν τοῦ ἐλαίου ἡ μέση ἀγοραία τιμὴ αὐτοῦ καθορίζεται εἰς χρῆμα ἐφ' ἄπαξ δι᾽ ἔκαστον φορολογικὸν ἔτος κατὰ τὸ πρῶτον δεκαπενθήμερον τοῦ Σεπτεμβρίου.

Τὸ οὗτο βεβαιωθὲν χρέος τοῦ ἔτους δύναται νὰ ἡ ἀμετάβλητον, εἰς τρόπον ὥστε τροποποιήσεις, ἐπερχόμεναι εἰς τὸ ἀντικείμενον τῆς φορολογίας ἐντὸς τοῦ ἔτους, ἀσκοῦν ἐπιρροὴν ἐπὶ τοῦ ποσοῦ τοῦ φόρου, μόνον ἀπὸ τοῦ ἐπιόντος ἔτους. Οὕτω διὰ τὸν φόρον τῆς προσόδου τῶν οἰκοδομῶν, λαμβάνεται ὡς βάσις τὸ συνολικὸν κατὰ τὸ προηγούμενον ἔτος πραγματοποιηθὲν ἐκ τοῦ ἀκινήτου εἰσόδημα, καὶ τὸ εἰσόδημα τοῦτο ἴσχυει καὶ διὰ τὰς ἐπακολούθους ἐτησίας βεβαιώσεις τοῦ φόρου, δυνάμενον νὰ τροποποιηθῇ κατὰ τὰς διατάξεις τῶν § 2 - 5 τοῦ ἄρθρου 11 τοῦ νόμου 1640. Διὰ δὲ τὴν ἐφ' ἄπαξ φορολογίαν τῆς κινητῆς καὶ ἀκινήτου περιουσίας, ἐλήφθη ὡς βάσις ἡ κατάστασις τῆς περιουσίας κατὰ τὴν 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1922 κατ' ἔκτιμησιν τῆς ἀξίας της κατὰ τὴν ἡμέραν ταύτην. Δυνατὸν ὅμως νὰ συμβῇ μεταβολή τινες νὰ λαμβάνωνται ὑπὲρ ὅψιν ἀπὸ τοῦ τέρματος τῆς πρώτης προθεσμίας, ὡς ἐπὶ φόρου ἐπιτηδεύματος διὰ τὸ δεύτερον ἔξαμηνον.

Γ'. Διὰ τοὺς φόρους, οἵτινες πληρώνονται ἐπὶ τῇ συμπτώσει μεμονωμένων γεγονότων, δυνατόν, ἐπὶ τῇ βάσει πιθανοτήτων, νὰ ἐπιβάλληται, κατ' ἀποκοπὴν ἢ κατὰ συνδρομήν, ποσὸν συνολικὸν ἀμετάβλητον, ἐμφαῖνον τὸν φόρον διὰ πάσας τὰς φορολογητέας πράξεις, αἵτινες θὰ ἐνεργηθῶσιν ἐντὸς ὁρισμένης χρονικῆς περιόδου.

Δ'. Σχετικῶς πρὸς τὰ μεταβλητοῦ ποσοῦ ἔξακολουθητικὰ κέρδη, γενικῶς καταβάλλεται προσπάθεια ἔξευρέσεως ἀκριβεστέρας σχετικῶς βάσεως τῆς φορολογίας, στηριζομένης ἐπὶ τῶν πραγματικῶν προσόδων τῆς προηγουμένης περιόδου. Ἡ μέθοδος αὕτη δύναται νὰ δόηγήσῃ εἰς τὰ μᾶλλον ἀνακριβῆ ἀποτελέσματα, κυρίως ὅταν ἡ πρόσοδος, τὰ κέρδη, οἱ τόκοι, αὐξομειοῦνται κατὰ τρόπον συνεχῆ. Οὕτως, δὲ νόμος 1640 (ἄρθρ. 18), διὰ τὰ κέρδη ἔξ εμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, λαμβάνει ὡς βάσιν φορολογικὴν τὰ ἀποτελέσματα τοῦ λήξαντος κατὰ τὸ προηγηθὲν τῆς φορολογίας ἡμερολογιακὸν ἔτος διὰ τὸν κατὰ τὸ ἀρχόμενον φορολογικὸν ἔτος προσδιορισμὸν τοῦ φόρου.

Προκειμένου δῆμος περὶ τῶν κατὰ τὸ ἄρθρ. 14 § 1, γ', τοῦ ν. 1640 φόρου τόκων, τοῦ διὰ φοροσήμου εἰσπραττομένου, καὶ τοῦ φόρου ἀμοιβῶν τῆς Σ' κατηγορίας (ἄρθρ. 24), ὃς φορολογικὴ βάσις λαμβάνεται ἡ πραγματικῶς κατὰ τὸ τρέχον φορολογικὸν ἔτος πραγματοποιηθεῖσα πρόσοδος.

Εἰς τὸν διαφόρους φορολογικοὺς νόμους, ἀναγράφονται εἰδικοὶ διατάξεις, περὶ καθορισμοῦ τῆς φορολογικῆς βάσεως, αἱ δποῖαι εἶναι πολυάριθμοι καὶ τὰς δποίας θέλομεν συναντήσει εἰς τὸ εἰδικὸν μέρος.

### § 38. Χρόνος ἐμφανίσεως φορολογικῆς ὑποχρεώσεως.

Ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις γεννᾶται ἀπὸ τῆς ἐμφανίσεως τοῦ γενεσιούργον γεγονότος αὐτῆς.

Διακρίνομεν τὰς περιπτώσεις, καθ' ἃς ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις ἐμφανίζεται ὃς κατάστασις διαρκής, διότι ἡ ἔναρξις αὐτῆς προϋποθέτει ἔξακολούθησιν, ἀπὸ τὰς περιπτώσεις, καθ' ἃς ἡ ἐπιβαλλομένη ὑποχρέωσις ἀποβλέπει μόνον εἰς ἐφ' ἀπαξ καταβολήν.

Α'. Ἐπὶ τῶν ἐπιβαλλομένων ἔξακολουθητικῶς, κατὰ χρονικὴν ἔτησίαν περίοδον, φόρων, ἡ ὑποχρέωσις ἀρχεται ἅμα τῇ πραγματοποίησει καταστάσεως πραγμάτων ἢ γεγονότος, τὸ δποῖον εἶναι ἡ βάσις τῆς ὑποχρεώσεως καὶ γεννᾷ αὐτήν. Ὡς πρὸς τὸν καθαρὸν προσόδων, γεννᾶται τὸ ζήτημα, πότε ἐμφανίζεται τὸ γενεσιούργὸν γεγονὸς τῆς ὑποχρεώσεως, καὶ δὴ ἀνὴρ ἡ ἔναρξις τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως ἐμφανίζεται ἀπὸ τοῦ χρόνου τῆς γενέσεως ἢ τῆς εἰσπράξεως τῆς προσόδου. Κατὰ τὴν γενικὴν διάταξιν τοῦ ἄρθρ. 2 § 1 τοῦ νόμου 1640, ὁ ἀναλυτικὸς φόρος ἐπιβάλλεται ἐπὶ πασῶν τῶν καθαρῶν προσόδων πάσης κατηγορίας, τῶν προκυπτουσῶν ἐντὸς ἑκάστου ἀμέσως προηγουμένου οἰκονομικοῦ ἔτους, ἐφ' ὅσον δὲν ῥυθμίζεται ἄλλως διὰ εἰδικῆς διατάξεως τοῦ νόμου. Οὕτω, κατὰ τὸ πρῶτον φορολογικὸν ἔτος 1919-20, ὃς προηγούμενον οἶκον. ἔτος ἐθεωρήθη, συμφώνως πρὸς τὴν περὶ τούτου ρητὴν διάταξιν τοῦ αὐτοῦ ἄρθρου, τὸ ἀπὸ 1 Ἀπριλίου 1918 μέχρι 31 Μαρτίου 1919 δωδεκάμηνον διάστημα. Ἄλλα, καθ' ὅν χρόνον αἱ πρόσοδοι αἴται εἰσεπράχθησαν ἢ ἐγεννήθησαν, ἀπὸ τοῦ Ἀπριλίου 1918 μέχρι 31 Μαρτίου 1919, ὁ νόμος 1640, ὃς ἰσχύσας ἀπὸ τοῦ οἰκον. ἔτους 1919-20, δὲν ἴσχυε καὶ δὲν ἦτο δυνατὸν νὰ γεννηθῇ φορολογικὴ ὑποχρέωσις ἐκ μόνου τοῦ γεγονότος τῆς ἐμφα-

νίσεως τῶν προσόδων. Ὡς ἐκ τούτου, ἡ πρόσοδος τοῦ προηγούμενου ἔτους δὲν πρέπει νὰ θεωρῆται ὡς τὸ ἀντικείμενον τοῦ φόρου, ἀλλὰ χρησιμεύει μόνον πρὸς ἔξεύρεσιν τῆς βάσεως τῆς φορολογίας. Ἐπομένως, ἡ φορολογικὴ ύποχρεώσις, διά τε τοὺς ἀναλυτικοὺς καὶ τὸν συνθετικὸν συμπληρωματικὸν φόρον, κατὰ γενικὸν κανόνα, γεννᾶται, κατὰ τὴν ἔναρξιν τοῦ οἰκονομικοῦ ἡ φορολογικοῦ ἔτους, ἥτοι κατὰ τὴν Ι' Ἀπριλίου ἑκάστου ἔτους, ἐὰν ὑφίσταται ἡ ύπὸ τοῦ νόμου προβλεπομένη κατάστασις, ἡ δημιουργικὴ τῆς φορολογικῆς ύποχρεώσεως. Είναι τοῦτο συνέπεια, οὐ μόνον τῆς ἀρχῆς, ὅτι ὁ φόρος εἶναι ἐτήσιος, ἀλλὰ καὶ διότι, ὡς πρὸς τοὺς ἔχοντας προσωπικὸν χαρακτῆρα φόρους, φορολογικὴ ύποχρεώσις γεννᾶται μόνον, ἐὰν ὁ φορολογούμενος υφίσταται, καθ' ἣν ἡμέραν γεννᾶται ἡ ἀξίωσις τοῦ Δημοσίου, ἥτοι κατὰ τὴν Ι' Ἀπριλίου ἑκάστου ἔτους, καθόσον μέχρι τῆς ἡμέρας ταύτης ὑπάρχει μόνον τὸ ἐνδεχόμενον νὰ γεννηθῇ ἡ ἀξίωσις αὗτη. Οὕτω, κατὰ τὸ ἄρθρο 20 τοῦ ν. 1640 διὰ τὴν φορολογίαν τῶν κερδῶν ἔξι ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων αἱ δηλώσεις ἐπιδίδονται ἐντὸς τοῦ μηνὸς Ἀπριλίου τοῦ φορολογικοῦ ἔτους, ἐκ τῆς διατάξεως δὲ ταύτης ἐναργῶς συνάγεται, ὅτι ὁ φορολογούμενος δέοντας εὐθοηται ἐν ζωῇ κατὰ τὴν Ι<sup>η</sup>ννην Ἀπριλίου τοῦ ἔτους τούτου, ἵνα γεννηθῇ εἰς βάρος του ἡ φορολογικὴ ύποχρεώσις. Ἐπίσης ἐπὶ τοῦ κατὰ τὸ ἄρθρον 21 τοῦ αὐτοῦ νόμου στρεμματικοῦ δικαιώματος ὁ φορολογούμενος ὀφείλει νὰ δηλώῃ ἐντὸς τοῦ μηνὸς Σεπτεμβρίου πᾶσαν τὴν παρ' αὐτοῦ κατὰ τὴν Ι<sup>η</sup>ννην Σεπτεμβρίου κατεχομένην ἔκτασιν γαιῶν, ἐφ' ὅσον αὗτη ἐκαλλιεργήθη ἐντὸς τῆς διετίας τῆς προηγούμενης τοῦ Σεπτεμβρίου τοῦ φορολογικοῦ ἔτους<sup>1</sup>.

‘Η διάταξις τοῦ ἄρθρο 36, ἡ δρᾶζουσα, ὅτι, ἐὰν ὁ φορολογού-

<sup>1</sup> Walh, Juris Classeur fiscal τόμ. 1ος Div. 17 № 25 καὶ τόμ. 2ος Div. 54 №№ 42 - 43, Conseil d'État 12 Μαΐου 1922 καὶ 30 Ιουλ. 1924 Dalloz 24.3.10. Παρὰ ταῦτα, ἐν Γαλλίᾳ ἡ Διεύθυνσις τῶν ἀμέσων φόρων θεωρεῖ, ὅτι ἡ φορολογία δέοντας νὰ ἐπιβάλληται, καὶ ὁσάκις διακόπτεται ἡ ἐπιχείρησις ἐκ τοῦ θανάτου τοῦ ἐπιχειρηματίου. Imbrecq, Traité pratique de l'impôt sur les héritages et successions Nos 788 καὶ 792. Καὶ ὁ Boscquet σελ. 246, 815 - 817, ἀμφισβητεῖ τὴν θεωρίαν τῆς Διευθύνσεως γράφων, ὅτι, ἐφ' ὅσον ἡ Διεύθυνσις αὗτη ἀκολουθεῖ τὴν λύσιν ταύτην διὰ τὰ κέρδη ἔξι ἐμπορικῶν ἐπιχειρήσεων, λογικῶς ὀφείλει νὰ ἐπεκτείνῃ αὐτὴν καὶ ἐπὶ πάντων τῶν ἀναλυτικῶν φόρων, συμπεριλαμβανομένου καὶ τοῦ τῶν μισθῶν καὶ ἡμερομισθίων. Boscquet σελ. 844. Τὸ Conseil d'État ἀντιθέτως ἔκρινεν, ἀποφ. 12 Μαΐου 1922.

μενος ἦ δὲ ὑπόχρεις πρὸς παρακράτησιν φόρου ἀπεβίωσε, χωρὶς νὰ ἔπιδώσῃ δήλωσιν, ὑπόχρεοι ἀλληλεγγύως πρὸς δήλωσιν καὶ καταβολὴν τοῦ φόρου καθίστανται οἱ αληφονόμοι του ἦ δὲ κηδεμὼν τῆς αληφονομίας, προϋποθέτει, ὅτι ἔχει γεννηθῆ ἡ φιδολογικὴ ὑποχρέωσις πρὸ τοῦ θανάτου, καὶ εἰς τὴν ἀνωτέρῳ περίπτωσιν, ὅτι δὲ φιδολογούμενος ἀπεβίωσε μετὰ τὴν ιν<sup>τ</sup>ην Ἀπριλίου.

Ο αὐτὸς κανῶν ἐφαρμόζεται ἐπὶ ἐμπορικῶν ἑταιριῶν, αἵτινες δὲν δύνανται μετὰ τὴν διάλυσιν των καὶ τὴν ἀποπεράτωσιν τῆς ἐκκαθαρίσεως αὐτῶν, νὰ ὑποβληθῶσιν εἰς φιδολογικὴν ὑποχρέωσιν<sup>1</sup>.

Ἐὰν δὲ βεβαίωσις ἐγένετο μὲν ζῶντος τοῦ φιδολογουμένου, ἀλλ᾽ ἐλλιπῶς ἐπὶ τῇ βάσει ἀνακριβοῦς δηλώσεως αὐτοῦ, ἐπιτρέπεται, μετ' ἔξακρούς δηλώσιν τῆς προσόδου ἐπὶ τῇ βάσει καταληφθείσης περιουσίας, συμπληρωματικὴ βεβαίωσις, ἐφ' ὅσον ἡ δήλωσις τῆς προσόδου εἴναι κατωτέρα κατὰ 20 % τῆς πραγματικῆς καὶ ἀλληλεγγύως ὑπόχρεοι εἰς καταβολὴν τοῦ ἀνήκοντος φόρου εἰσὶν δὲ κηδεμὼν τῆς αληφονομίας ἦ οἱ αληφονόμοι (v. 1640 ἀρθρ. 36 § 2.). Ἄλλος ἐὰν δὲ βεβαίωσις ἐγένετο ζῶντος τοῦ φιδολογουμένου ἔξι ἐπαγγέλματος, μὴ γενομένης δηλώσεως, τότε ἀποκλείεται μετὰ τὸν θάνατον αὐτοῦ συμπληρωματικὴ βεβαίωσις<sup>2</sup>.

Β'. Συνήθως ἡ ὑποχρέωσις ἀρχεται σὺν τῇ ἐνάρξει τοῦ οἰκονομικοῦ φιδολογικοῦ ἔτους, ἥτις δυνατὸν νὰ προηγήται ἢ νὰ ἔπηται τῆς ἐμφανίσεως τῆς βάσεως τῆς φιδολογικῆς ὑποχρεώσεως, ἢ νὰ συμπίπτῃ πρὸς αὐτήν. Οὕτως, ἐπὶ τῆς κατὰ τὸ ἀρθρον 21 τοῦ νόμου 1640 στρεμματικῆς φιδολογίας ἡ ἔναρξις τοῦ οἰκον. ἔτους προηγεῖται τῆς ἐμφανίσεως τῆς βάσεως τῆς φιδολογικῆς ὑποχρεώσεως, ἐνῷ εἰς τὴν περίπτωσιν τοῦ φόρου οἰκοδομῶν καὶ γαιῶν ἡ ἔναρξις τοῦ οἰκον. ἔτους συμπίπτει πρὸς τὴν ἐμφάνισιν τῆς βάσεως τῆς φιδολογικῆς ὑποχρεώσεως.

Ἐπὶ τέλους ἐπιτηδεύματος δὲ ἐπιτηδευματίας ὁφείλει τὰ ἔπιδώσῃ δήλωσιν πρὸ πάσης ἐνάρξεως τῶν ἐργασιῶν του, κατὰ τὴν διάταξιν

<sup>1</sup> Boscquet σελ. 246. Ἐπὶ συγχωνεύσεως ἀνωνύμων ἑταιριῶν διὰ μεταβιβάσεως τοῦ ἐνεργητικοῦ καὶ τοῦ παθητικοῦ τῆς ἀπορροφηθείσης ἑταιρίας εἰς τὴν νέαν ἥ ἀπορροφῶσαν ἑταιρίαν, αὗτη, ὡς καθολικὸς διάδοχος τῆς ἀπορροφηθείσης, ὑπεισέρχεται εἰς τὰς ὑποχρεώσεις τῆς καὶ συνεχίζει τὴν προσωπικότητά της. Houpin - Bosvieux, des soc. Ἐκδ. 6η τόμ. β' № 965 σελ. 121, Cass. 21 Νοεμ. 1848. 28 Ιουν. 1865. Thaller. Pic, Traité, τόμ. 3 ἔκδ. 1926 σελ. 176. Ἀνωτέρῳ σελ. 96 - 97.

<sup>2</sup> Boscquet σελ. 361, 421, 815.

τῆς § 2 τοῦ ἄρθρο. I τοῦ Δ. τῆς 14 Μαρτίου 1926, καὶ τότε ἡ ἔναρξις τῆς φορολογικῆς περιόδου προηγεῖται τῆς ἐμφανίσεως τῆς φορολογικῆς ύποχρεώσεως.<sup>1</sup> Αντιθέτως δὲ ἡ ἔναρξις τῆς φορολογικῆς ύποχρεώσεως ἔπειται τῆς ἐνάρξεως τῆς ἀντιστούχου φορολογικῆς περιόδου εἰς ἄλλας περιπτώσεις, οἷον ἐπὶ φόρου ἐξ ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν κερδῶν, κατὰ τὸ ἄρθρο. 18 τοῦ νόμου 1940, ἡ ἔναρξις τῆς φορολογικῆς περιόδου ἔπειται τῆς λήξεως τοῦ διαχειριστικοῦ ἔτους, τοῦ δοπίου ἡ λήξις συμπίπτει ἐντὸς τοῦ προηγηθέντος τῆς φορολογίας ἡμερολογιακοῦ ἔτους.<sup>2</sup> Επὶ τέλους δὲ ἐπιτηδεύματος τῶν ἥδη ἀσκούντων τοιοῦτο, ἡ ἔναρξις τῆς φορολογικῆς ύποχρεώσεως συμπίπτει πρὸς τὴν τοῦ οἰκονομικοῦ ἔτους. Κατὰ τὰς περιπτώσεις ταύτας, ἡ δήλωσις ἐπιδίδοται κατ’<sup>3</sup> Αρρύλιον, δηλ. μετὰ τὴν ἔναρξιν τοῦ οἰκονομικοῦ ἔτους, διπερ ἔπειται ἀμέσως τῆς ἐμφανίσεως τῆς σχέσεως, ἐφ’ ἣς βασίζεται ἡ φορολογικὴ ύποχρέωσις.

Οἱ φόροι τῶν καθαρῶν προσόδων είναι ἐτήσιοι καὶ ἐπιβάλλονται ἐπὶ τῶν ἔκαστης κατηγορίας ἡ συνολικῶς φορολογούμενων προσόδων τοῦ ἔτους, συλλήβδην λαμβανομένων, ἡ δὲ φορολογικὴ ύποχρεώσις κατὰ γενικὸν κανόνα ἀρχεται κατὰ τὴν I<sup>ην</sup> Απριλίου ἔκαστου ἔτους, καθ’ ἣν ἡμερομηνίαν ὑφίσταται ἡ κατάστασις ὑπὸ φορολογικὴν ἔποψιν.

Οσάκις ἡ φορολογικὴ ύποχρεώσις ἀφορᾶ εἰσοδήματα ἐξ οἰκοδομῶν, ἡ γενομένη βεβαιώσις αὐτῆς ἴσχυει καὶ διὰ τὰς ἐπακολούθους ἐτησίας βεβαιώσεις, ἐφ’ ὅσον δὲν ὑπάρχῃ περίπτωσις τροποποιήσεως κατὰ τὰς διατάξεις τῶν §§ 2 - 5 τοῦ ἄρθρο. 10 τοῦ ν. 1940<sup>1</sup>. Περὶ τριετοῦ ἴσχυός πινάκων κατὰ τεκμήριον προσδιορισμοῦ καθαρᾶς προσόδου ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων προβλέπει τὸ ἄρθρο. 29 § 1.

Γ'. Καθ’ ἃς περιπτώσεις ὁ φόρος παρακρατεῖται ὑπὸ τοῦ εἰς καταβολὴν ύποχρέουν, οἷον κατὰ τὰ ἄρθρο. 14 κλάσεως α' καὶ 15 τοῦ νόμου 1940 ἡ φορολογικὴ ύποχρεώσις γεννᾶται ἀπὸ τῆς ἡμερομηνίας, τῆς ὁρισθείσης διὰ τὴν ἔναρξιν τῆς ἐξαργυρώσεως τῶν μερισμάτων ἡ τόκων, ἀδιαφόρως ἐὰν ἡ ἐξαργύρωσις ἐπραγματοποιήθη, ἀρκεῖ ὅτι ταῦτα είναι εἰς τὴν διάθεσιν τῶν δικαιούχων. Επὶ τῶν περιπτώσεων τῶν ἄρθρο. 24 - 26, ἡ ἔκαστοτε εἰσπραξὶς τῶν μισθῶν καὶ ἀμοιβῶν, κατὰ τὸ ἄρθρο. 26, δημιουργεῖ τὴν φορολογικὴν ύποχρεώσιν<sup>1</sup>. Επὶ τῶν κατὰ τὴν κλάσιν γ' τοῦ ἄρθρο. 14 φορο-

<sup>1</sup> Κατὰ Boscquet σελ. 541 «τὸ δημιουργικὸν γεγονός τοῦ φόρου ἔγκειται εἰς τὴν διάθεσιν πρὸς πληρωμὴν τῶν φορολογητέων προσόδων, οἰαδήποτε κἄν ἡ ἡ ἐποχὴ καθ’ ἣν αἱ πρόσοδοι αὗται ἐπραγματοποιήθησαν, καὶ κατ’ ἀκολουθίαν ὁ φόρος είναι ἀπαιτητὸς κατὰ τὸ ἴσχυν ποσοστὸν κατὰ τὴν ἡμερομη-

λογουμένων διὰ χρήσεως φοροσήμου τόκων, τὸ γεγονὸς τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως εἶναι ἡ ἐκάστοτε ἐκδιδομένη ἀπόδειξις πληρωμῆς τόκων ἢ ἡ εἰς πίστωσιν τοῦ φορολογουμένου πιστωτοῦ ἔγγραφή (ἄρθρ. 15 § 3)<sup>1</sup>.

Δ'. Καθ' ἂς περιπτώσεις ἡ φορολογικὴ βάσις ἀποτελεῖται ἀπὸ μεμονωμένην πρᾶξιν, μεμονωμένον γεγονὸς κλπ., ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις γεννᾶται ἀμέσως ἐκ τῆς πραγματοποιήσεως τῆς πράξεως ἢ τῆς ἐπελεύσεως τοῦ γεγονότος. Τοῦτο δὲ ἴσχυει, καὶ ὅταν ἀκόμη ὁ νόμος ἐπιβάλῃ νὰ προηγήται τοῦ ἀντιστοίχου γεγονότος ἡ πληρωμὴ τοῦ φόρου, διότι, ἐφ' ὅσον τοῦτο δὲν ἐπακολουθήσῃ, ἡ αὐτία τῆς ὑποχρεώσεως ἔλλειπε. Ἡ πρόθεσις νὰ πρᾶξῃ τις γενεσιοναργὸν πρᾶξιν ὑποχρεώσεως οὐδόλως ἀρκεῖ ἀφ' ἕαυτῆς πρὸς γένεσιν αὐτῆς, καὶ αὐταὶ αἱ προπαρασκευαστικαὶ πρᾶξεις δὲν δύνανται νὰ ἔχωσι μεγαλείτερον ἀποτέλεσμα, καὶ ὅταν ἀκόμη δυνατὸν νὰ ὅσι τιμωρητέαι ὡς ἀπόπειρα φορολογικῆς παραβάσεως. Εἰς τὰς περιπτώσεις ταύτας, οἱ νόμοι δὲν ὅμιλοῦσι περὶ ἐνάρξεως ἢ ἐμφανίσεως φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, ἀλλὰ περὶ τοῦ χρονικοῦ σημείου, καὶ<sup>2</sup> ὁ ἡ πληρωμὴ τοῦ φόρου δέοντα νὰ ἔχῃ γίνει, καὶ<sup>3</sup> ἦν τὸ χαρτόσημον δέοντα νὰ χρησιμοποιηθῇ κλπ. Τὸ σημεῖον τοῦτο εἶναι τὸ ἀποφασιστικὸν τῆς γενέσεως τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, διὰ πάντας τοὺς φόρους τῆς κατηγορίας ταύτης. Ἐπομένως, ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις ἐμφανίζεται, π. χ. σὺν τῇ ἐπαγωγῇ κληρονομίας ἢ ἐπὶ τῇ ὑπογραφῇ συμβολαιογραφικῆς πρᾶξεως, μὴ ὑπάρχουσα παντάπασιν ἔως τότε, σὺν τῇ ὑπογραφῇ ἔγγραφου συμβάσεως, σὺν τῇ ὑποβολῇ ἀναφορᾶς ἢ αἰτήσεως, σὺν τῇ χρήσει ἐμπορικῶν βιβλίων, ἐπὶ τῇ εἰσαγωγῇ ἐκ τοῦ ἔξωτερικοῦ ὑποκειμένου εἰς τελων. τέλος ἐμπορεύματος κλπ.

### § 39. Χρόνος ἐμφανίσεως φορολογικοῦ χρέους.

Τὸ χρέος εἶναι πάντοτε νομικὴ σχέσις προσωπικὴ καὶ ἀπορρέει ἐκ τοῦ γεγονότος, διὰ παροχῆς, ὁρισμένη κατὰ τὴν φύσιν τῆς καὶ τὸ

vivat τῆς εἰς τὴν διάθεσιν (la mise à la disposition) τοῦ ἐνδιαφερομένου διαθέσεως, καὶ οὐχὶ κατὰ τὴν ἡμερομηνίαν τῆς πραγματοποιήσεως τῶν προσόδων, οὕτε κατὰ τὴν τῆς πραγματικῆς εἰσπρᾶξεως ὑπὸ τοῦ δικαιούχου». Lefèvre, Traité fiscal des Sociétés Anonymes τόμ. 1ος σελ. 136, Cass. 28 Μαΐ 1885 5 Νοεμ. 1924, 19 Ιαν. 1887. Καραπαύλου σελ. 57 ἀρ. 6. Ὡς πρὸς μισθοὺς καὶ ἀμοιβάς, Bocquet σελ. 442.

<sup>1</sup> Bocquet, Supplément σελ. 116 σημ. 3.

ποσόν της, βαρύνει ὡρισμένον πρόσωπον, βασίζεται δὲ ἐπὶ διοικητικῆς πράξεως ἢ ἀποφάσεως, δυνάμει τῆς ὁποίας γίνεται ἢ βεβαίωσις τοῦ χρέους. Τότε δὲ μόνον ὑπάρχει, ἀφ' ἐνὸς μὲν ὑποχρέωσις καταβολῆς εἰς βάρος ὡρισμένου προσώπου, ἀφ' ἔτερου δὲ τὸ δικαίωμα τοῦ Δημοσίου ἔναντι ὡρισμένου προσώπου εἰς ὡρισμένην πληρωμήν<sup>1</sup>.

Ἡ βεβαίωσις τοῦ χρέους γίνεται δι' ἐγγραφῆς εἰς τὰ βιβλία τοῦ παρ' ἔκαστον ὀφειλέτου εἰσπρακτέου ποσοῦ, μεθ' ὃ ἀπευθύνεται πρόσκλησις πρὸς τὸν ὀφειλέτην, πρὸς ἀπότισιν τοῦ χρέους του, κατὰ τοὺς ὅρους τοῦ νόμου. Ἡ πρόσκλησις αὗτη δὲν εἶναι δημιουργικὴ τοῦ χρέους, διότι τοῦτο ἔχει γεννηθῆ ἀπὸ τῆς ἐγγραφῆς του εἰς τὰ βιβλία εἰσπρακτέων, ἐν οἷς ἐγγράφονται ἀπαιτήσεις ἐκ φόρων, ἐκκαθαρισμέναι καὶ βέβαιαι, δηλονότι βεβαιωμέναι κατὰ τοὺς ὅρους τοῦ νόμου. Ἐπομένως, ἡ πρόσκλησις ἀποτελεῖ ἐπιταγὴν πρὸς πληρωμήν<sup>2</sup>.

Τάνωτέρῳ ἰσχύουσι δι' ὅλα σχεδὸν τὰ εἰδη τῶν φόρων, τόσον δι' ἐκεῖνα, ὃν ἡ βεβαίωσις γίνεται κατὰ τοὺς γενικοὺς κανόνας, ὃσον καὶ δι' ἐκεῖνα, ὃν ἡ βεβαίωσις εἶναι συνέπεια παραλείψεως ὑποχρεώσεως.

Ἐξαιρετικῶς πρόσκλησις, γενικὴ ἢ εἰδική, δύναται νὰ κοινοποιηθῇ εἰς τοὺς ὀφειλέτας, ἀμα τῇ βεβαίωσει τοῦ χρέους καὶ πρὸν τοῦτο καταστῇ ληξιπρόθεσμον, καὶ εἶναι ἔγκυρος καὶ ἰσχυρά, ὡς μέσον προπαρασκευαστικὸν τῆς εἰσπράξεως, ἀλλ' αἱ ἀπὸ τῆς προσκλήσεως ταύτης κατὰ τοὺς νόμους περὶ εἰσπράξεως λογιζόμεναι προθεσμίαι, διὰ τὴν λῆψιν ἐκβιαστικῶν μέτρων, χωροῦσι μόνον ἀφ' ἣς τὸ χρέος καταστῇ ληξιπρόθεσμον (νόμ. ΓΩΟΒ' ἄρθρ. 34 § 3). Ὅπαρχουσι δὲ καὶ περιπτώσεις ἔξαιρετικαί, καθ' ἀρ., καὶ ἄνευ προσκλήσεως προηγουμένης, ἡ ἐκτέλεσις δύναται νὰ γίνῃ ἀμέσως (νόμου 3484 τοῦ 1928 ἄρθρ. 1 παρ. 2 καὶ ἄρθρ. 3).<sup>3</sup>

Ἐν Γαλλίᾳ δέχονται, ὅτι, ἀφοῦ πάντες σχεδὸν οἱ ἀμέσοι φόροι εἰσπράττονται ἐπὶ τῇ βάσει ὀνομαστικῶν καταλόγων, τίτλος εἰσπράξεως διὰ τὸ Κράτος εἶναι ὁ κατάλογος, ὅστις δημιουργεῖ τὸν ὀφειλέτην τοῦ δημοσίου. Ὁ κανὼν οὗτος ἰσχύει καὶ παρ' ἡμῖν διὰ πάντας τοὺς φόρους, τοὺς εἰσπραττομένους δι' ὀνομαστικῶν καταλόγων<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Ἀνωτέρῳ σελ. 53.

<sup>2</sup> Οἰκονομίδου, Ἐρμηνεία νόμων εἰσπράξεων σελ. 12 - 13.

<sup>3</sup> Τὰς σχετικάς διατάξεις μετά σχολίων ὅρα εἰς Ἐρμηνείαν νόμων περὶ εἰσπράξεως τοῦ κ. Οἰκονομίδου σελ. 29 καὶ ἐπομ.

<sup>4</sup> Wahl, Juris - Classeur Fiscal I, division 6, σελ. 2 - 3. Δικαστήρια τινὰ ἐδέχθησαν ἐν Γαλλίᾳ, ὅτι τὸ χρέος γεννᾶται, οὐχὶ ἀφ' ἣς στιγμῆς ἐκδίδεται ὁ

**§ 40. Προνόμια τοῦ Δημοσίου ἐπὶ φόρων.**

Μεταξὺ τῶν προνομίων, τὰ ὅποια καθιεροὶ ὁ νόμος ὑπὲρ τοῦ Δημοσίου, πρὸς ἔξασφάλισιν τῆς εἰσπρᾶξεως τῶν φόρων, εἶναι ὁ διὰ τοῦ ἀριθμ. 11 § 3 τοῦ νόμου περὶ ὑποθηκῶν χορηγούμενος εἰς τὸ Δημόσιον τίτλος πρὸς ἐγγραφὴν ὑποθήκης ἐπὶ τῶν κτημάτων τῶν φορολογουμένων, δι’ οἰονδήποτε καθυστερούμενον φόρον. Ὡς δὲ ἀπεφάνθη ὁ "Ἀρειος Πάγος διὰ τῆς ὑπ' ἀριθ. 135 τοῦ 1907 ἀποφάσεως του, ὁ νόμος περὶ ὑποθηκῶν κατήργησε τὰς σιωπηρὰς ὑποθήκας τοῦ Ρωμ. Δικαίου, εἴτε γενικάς, εἴτε εἰδικάς, καὶ οὐδὲν ἄλλο ἀναγνωρίζει ἐμπράγματον βάρος ἐπὶ ἀκινήτων κτημάτων, πρὸς ἔξασφάλισιν ἀπαιτήσεως, πλὴν τῆς διὰ ἐγγραφῆς ἐν τοῖς δημοσίοις βιβλίοις ὑποθηκῶν κτωμένης ὑποθήκης ἐφ' ὧρισμένου κτήματος, συμφώνως πρὸς τὰς ἀρχὰς τῆς δημοσιότητος καὶ τῆς εἰδικότητος<sup>1</sup>.

Οἱ ἐκ τοῦ νόμου τίτλος τοῦ Δημοσίου πρὸς ἐγγραφὴν ὑποθήκης διὰ καθυστερήσαντας φόρους εἶναι μέσον ἐκτελέσεως, ἢ ἔξασφαλίσεως τῆς προσωπικῆς ὑποχρεώσεως τοῦ φορολογουμένου, διὰ τὴν καταβολὴν τῶν χρεῶν του. Ἐκτὸς τούτου, τὸ Δημόσιον ἔχει τὰ κατὰ τὰ ἀριθμ. 940 καὶ 991 τῆς Πολ. Δικον. γενικὸν προνόμια ἐφ' ὅλων τῶν κινητῶν καὶ ἀκινήτων τοῦ διφειλέτου διὰ τὰς ἐκ φόρου ἀπαιτήσεις του τῆς τελευταίας τριετίας<sup>2</sup>. Ὡς πρὸς τοὺς διφειλομέ-

---

κατάλογος, ἀλλὰ κατὰ τὴν στιγμὴν τῆς πραγματοποιήσεως τῶν γεγονότων, τὰ ὅποια ἐπάγονται τὸν φόρον, καὶ δὴ κατὰ τὴν στιγμὴν ἐκάστης πρᾶξεως, ἢ τις ἀποτελεῖ γεγονὸς ὑποκείμενον εἰς τὸν φόρον. Τὴν τελευταίαν ταύτην γνώμην ὁ Wahl χαρακτηρίζει ὡς προδήλως ἀνακριβῆ, διότι ἐκάστη πρᾶξις, ἀτομικῶς λαμβανομένη ἐν τῇ φορολογίᾳ τῶν καθαρῶν προσόδων, δὲν ὑπόκειται εἰς τὸν φόρον, δοτὶς εἶναι ἐτήσιος καὶ ἐπιβάλλεται συλλήβδην ἐπὶ τῶν συσσωρευμένων ἀποτελεσμάτων τοῦ ἔτους. Ἡ ἀπαίτησις τοῦ Κράτους γεννάται καθ' ἥν στιγμὴν ὁ νόμος ὁρίζει, πρὸς καθορισμὸν τῶν φορολογητῶν προσόδων. Οὕτως ἐν Γαλλίᾳ τῇ 1 Ιανουαρίου καὶ ἐν Ἕλλάδι τῇ 1η Ἀριλίου ἐκάστου ἔτους, καθ' ἥν ἡμερομηνίαν καθορίζεται ἡ κατάστασις ὑπὸ φορολογικὴν ἐποψιν. Ἐννοεῖται, διτὶ ἐνταῦθα δὲν πρόκειται περὶ τοῦ κατὰ τὰ ἀριθμα 14 καὶ 15 τοῦ ν. 1640 φόρου, περὶ οὖν ἀνωτέρῳ σελ. 56 σημ. καὶ 123.

<sup>1</sup> Οἰκονομίδου, Ἐρμην. νόμων εἰσπρ. σελ. 266 ἐπ. Ἀνωτέρῳ σελ. 19-23.

<sup>2</sup> Κατὰ Πολ. Δικ. ἀριθμ. 940, αἱ ἀπαιτήσεις τοῦ Κράτους ἐνεκάστης καθυστερησάντων ἀμέσων ἢ ἐμπέσων φόρων τοῦ ἐνεστῶτος ἔτους καὶ τῶν δύο ἀμέσως προηγουμένων ἑτῶν. Αὐτόθι σελ. 130, 135 καὶ 138 σημ. 3. Ὡς πρὸς τοὺς ἐμμέσους φόρους: Αὐτόθι σελ. 131 σημ. Κατὰ δὲ τὸ ἀρ. τοῦ N.D. τῆς 4 Ἀπριλ. 1923, «τὰ κατὰ τὸ ἀρ. 37 τοῦ νομ. 1555 τοῦ 1918 ἐντὸς ἐκάστου οἰκον. ἔτους

νους τόκους τοῦ κεφαλαίου τοῦ φόρου, πρὸς ἔξασφάλισιν τοῦ ὅποιου τὸ Δημόσιον ἐνέγραψεν ὑποθήκην, αἱ διατάξεις τοῦ νόμου περὶ ὑποθηκῶν<sup>1</sup>.

Ἐν ἀρχῷ γράψει τοῦ ν. 971 περὶ φορολογίας τοῦ οἰνοπνεύματος ἀναγράφεται διάταξις, καθ' ἣν «τὸ ὑποκείμενον εἰς φόρον καταναλώσεως οἰνόπνευμα ἡ ἀπόσταγμα οἴνου ἡ οἰνοδήποτε οἰνοπνεύματῶδες ποτόν, ὃς καὶ ὁ μετ' οἰνοπνεύματος ἀναμιχθεὶς καὶ διὰ τὴν ἀλλοδαπὴν προοριζόμενος οἶνος ἡ γλεῦκος, εἴναι ὑπέγγυα διὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ κατὰ τὸν νόμον τοῦτον ἐπιβαλλομένου φόροι, εἰς οἰνοδήποτε χεῖρας καὶ ἀν περιῆλθον τὰ εἰδη ταῦτα, ἀπολαμβάνει δὲ τὸ Δημόσιον προνόμιον ἐπὶ τῆς ἀξίας αὐτῶν διὰ τὴν ἀπαίτησιν τοῦ προτιμώμενον οἰνοδήποτε».

#### § 41. Τόπος βεβαιώσεως τοῦ φόρου.

Ἐξαιρέσει τῶν διὰ χρήσεως χαρτοσήμου εἰσπραττομένων φόρων, διὰ τοὺς λοιποὺς φόρους δέον νὰ ἡ καθωρισμένη, διὰ νόμου ἡ διατάγματος ἡ ἀρχή, ἡ ἀρμοδία διὰ τὴν βεβαιώσιν καὶ τὴν εἰσπραξιν τοῦ φόρου. Ἰδίως διὰ τοὺς φόρους, ὃν ἡ βεβαιώσις προηγεῖται τῆς εἰσπράξεως, οἵοι εἴναι οἱ ἄμεσοι φόροι καὶ οἱ φόροι καταναλώσεως, δέον νὰ καθορίζηται προσέτι καὶ ἡ ἀρμοδία κατὰ τόπον ἀρχῆ.

Ἡ ἀρμοδιότης δὲν ἔχει μόνον δικονομικὴν σημασίαν, ἀλλὰ καὶ οὐσιαστικὴν πολλάκις ἐπιρροὴν ἐπὶ τῶν φόρων, ἵδιως δοσον ἀφορᾶ τοὺς παρεπομένους εἰς τὸν δημόσιον, δημοτικούς, κοινοτικοὺς καὶ ἄλλους τοπικοὺς φόρους, οἵτινες δὲν ἐπιβάλλονται πάντοτε διμοιομόρφως καθ' ὅλον τὸ Κράτος.

Κατὰ γενικὸν κανόνα, ἡ ἀρμοδιότης ρυθμίζεται ἐκ τῆς τοποθεσίας τοῦ ἀντικειμένου τῆς φορολογίας ἡ ἐκ τοῦ τόπου, δύον συντελεῖται ἡ πρᾶξις, ἥτις δημιουργεῖ τὴν φορολογικὴν ὑπόχρεώσιν. Οὕτω, ἐπὶ φόρου καθαρῶν προσόδων οἰκοδομῶν καὶ γαιῶν, κατὰ τὸ Δ. τῆς 12 Φεβρ. 1927, αἱ δηλώσεις ὑποβάλλονται εἰς τὴν Οἰκον.

---

βεβαιούμενα ἕσοδα παρελθουσῶν χρήσεων θεωρούμενα ὡς ἕσοδα τοῦ ἔτους τῆς βεβαιώσεως αὐτῶν ἐν τοῖς ταμείοις, ἀπολαύσουσι τῶν προνομίων τοῦ ἀρχ. 940 τῆς Πολ. Δικον. Οἰκονομιδου, Αὔτοθι σελ. 172.

<sup>1</sup> Κατὰ τὸν νόμον 3763 τοῦ 1929 κυρώσαντα τὸ Ν.Δ. τῆς 6 Σεπτεμβρίου 1925 (ἀρχ. 1) «τὸ Δημόσιον ἐν οὐδεμιᾷ περιπτώσει δικαιοῦται νὰ αἰτήσηται τὸν πλειστηριασμὸν τοῦ μεταλλείου ὡς ἐνυπόθηκος δανειστῆς πρὸς ἱκανοποίησιν ἀπαιτήσεώς του πηγαζούσης ἐκ καθυστερούσεως στρεμματικῶν φόρων». Ανωτέρω σελ. 23 καὶ 61.

Ἐφορίαν, ἐν τῇ περιφερείᾳ τῆς ὁποίας κεῖνται τὰ ἀκίνητα<sup>1</sup> καὶ ἐπὶ γεωργικῶν καὶ κτηνοτροφικῶν ἐπιχειρήσεων εἰς τὸν Δῆμαρχον ἢ τὸν Πρόεδρον τῆς κοινότητος, ἔνθα ἡσκήθη ἡ γεωργικὴ ἐπιχειρησις (Ἄρθρ. 23 § 2) καὶ ἐπὶ εἰσαγωγῆς καὶ ἔξαγωγῆς ἐμπορευμάτων ἀρμοδία εἶναι ἡ τελωνειακὴ ἀρχὴ τοῦ τόπου τῆς τελωνειακῆς πράξεως. Ἀλλ' ἡ ἀρχὴ αὐτῇ δὲν τηρεῖται πάντοτε, ἵδιως διὰ προσωπικούς τινας φόρους, ἢ διά τινας φόρους, ἐπιβαλλομένους εἰς ἐπιχειρήσεις ἐκτεινομένας ἐντὸς πλειόνων οἰκονομικῶν περιφερειῶν<sup>2</sup>. Κατὰ γενικήν ἀρχήν, ἐπὶ τῶν φόρων τούτων ἀρμοδία εἶναι ἡ Οἰκον. Ἐφορία τῆς περιφερείας, ἐν ἣ ἐδρεύουσι κατὰ τὰ ἄρθρ. 19 καὶ 20 τοῦ νόμου 1640, δηλ. ἐν ᾧ κατοικοῦσιν, οἱ φορολογούμενοι τῆς δ' κατηγορίας αὐτοῦ. Ἐπὶ τῶν ἐν ἀλλοδαπῇ κατοικούντων ἡ διαμενόντων ἴδιοικητῶν ἡ ἐκμεταλλευτῶν ἐλληνικῶν πλοίων Ἑλλήνων ἡ ἀλλοδαπῶν, ἀρμόδιος Οἰκον. Ἐφορος εἶναι ὁ τῆς ἐδρας τῆς διαχειρίσεως, ἐπὶ δὲ διαχειριστῶν διαμενόντων ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ ὁ Οἰκον. Ἐφορος Πειραιῶς. Ἀρμόδιος Ἐφορος, ἐπὶ φόρου τῆς σ' κατηγορίας, εἶναι ὁ τῆς περιφερείας, ἐν ᾧ ἐγένετο ἡ εἰσπραξὶς τοῦ φόρου, ἥτις προηγεῖται τῆς διηλώσεως κατὰ τὸ ἄρθρ. 26 τοῦ νόμου 1640 καὶ ὁ τῆς κατοικίας ἡ διαμονῆς τοῦ φορολογουμένου κατὰ τὸ ἄρθρ. 28, καθὼς καὶ ἐπὶ τοῦ συνθετικοῦ συμπληρωματικοῦ<sup>3</sup>, καὶ ἐπὶ τέλους ἐπιτηδεύματος ὁ τοῦ τόπου τῆς ἀσκήσεως αὐτοῦ, ὃς συνάγεται ἐκ τοῦ Δ. τῆς 19 Μαΐου 1926 (Ἄρθρ. 1 καὶ 5).

Ἐπὶ φόρου κληρονομιῶν, ἀρμόδιος διὰ τὴν ἀποδοχὴν τῆς δηλώσεως καὶ τὴν βεβαίωσιν τοῦ φόρου εἶναι ὁ Οἰκον. Ἐφορος τῆς κατοικίας τοῦ κληρονομουμένου, κατὰ τὸ ἄρθρ. 21 § 1 τοῦ νόμου 1641. Ἐν τῷ αὐτῷ ἀρθρῷ (§ 2-3) δορίζονται ἴδιαιτεραί τινες περιπτώσεις.

Ἐπὶ φορολογίας θεαμάτων, ἡ δήλωσις τοῦ θεατρώνου γίνεται πρὸς τὸν ταμίαν, πρὸς ὃν καὶ καταβάλλεται τὸ ἐν ἄρθρ. 2 τοῦ ν. 1237 δοριζόμενον τέλος (Ἄρθρ. 1 καὶ 12 τοῦ Δ. τῆς 8 Αὔγ. 1918).

Ἐν τῷ εἰδικῷ νόμῳ γενήσεται λόγος περὶ τῶν καθ' ἕκαστας διατάξεων τῶν διαφόρων νόμων, τῶν ἀφορώντων εἰς τὴν κατὰ τόπον ἀρμοδιότητα.

<sup>1</sup> Καραπαύλου σελ. 28.

<sup>2</sup> Κατὰ τὸ ἄρθρ. 20 § 1, β' τοῦ νόμου 1640. Αὐτόθι σελ. 78 ἐπὶ ἀλλοδαπῶν ἐπιχειρήσεων.

<sup>3</sup> Ἐπὶ προσώπων μὴ κατοικούντων μηδὲ διαμενόντων ἐν Ἑλλάδι ἡ δημοσίων ὑπαλλήλων, διαμενόντων ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ, ἀρμόδιος εἶναι ἐπὶ συνθετικοῦ φόρου ὁ Οἰκον. Ἐφορος Ἀττικῆς ἄρθρ. 32 § 3 καὶ 4.

**§ 42. Ούσιαστικὴ καὶ δικονομικὴ ἰσχὺς τῆς διοικητικῆς πράξεως ἢ ἀποφάσεως.**

Ἡ ούσιαστικὴ νομικὴ ἰσχὺς πράξεως ἢ ἀποφάσεως διοικητικῆς προσδιοριστικῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, ἔγκειται εἰς τὴν δημιουργίαν, ἐν συγκεκριμένως δεδομένῃ περιπτώσει, νομικῆς καταστάσεως, ἡτις εἶναι ἀπρόσβλητος, ὁριστική, ἀμετάλητος, ἥτις, ἀνευ τινος ἐπιφυλάξεως, θεωρεῖται ὡς σύμφωνος πρὸς τὸ δίκαιον, καὶ ὅταν ἀκόμη ἐν τῇ πραγματικότητι δὲν θὰ ἥτο ἐν ἀρμονίᾳ πρὸς τὸν νόμον. Εἶναι κατάστασις πραγμάτων, ἀνταποκρινομένη πρὸς τὸ δεδικασμένον (*res judicata*) τοῦ ἀστικοῦ δικαίου<sup>1</sup>. Ὁ νομικὸς οὗτος θεσμὸς βασίζεται ἐπὶ τῆς θεωρίας, ὅτι ἡ ἀβεβαιότης εἰς πάσας τὰς περιπτώσεις εἶναι μεγαλείτερον κακόν, παρὰ ἡ ὁριστικὴ ἀδικία εἰς μεμονωμένας περιπτώσεις, αἵτινες, ἄλλως τε, λαμβάνονται ἐπαρκεῖς ἐγγυήσεις, ὅπως μὴ ἐμφανίζωνται συχνά.

Ἡ ούσιαστικὴ νομικὴ ἰσχὺς τῆς διοικητικῆς πράξεως, τῆς προσδιοριστικῆς ἀτομικῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, ἐπιτυγχάνεται διὰ δύο διαφόρων ὅδων, τοῦτο μὲν διὰ τῆς δικονομικῆς ἰσχύος, ἡτις προστατεύει τὸ Δημόσιον κατὰ πάσης ἀξιώσεως τοῦ φορολογουμένου περὶ τροποποίησεως ἢ μεταβολῆς, ὑπὲρ αὐτοῦ, τοῦ γενομένου προσδιορισμοῦ τῆς φορολογικῆς του ὑποχρεώσεως, καθ' ᾧς περιπτώσεις τὸ δεδικασμένον ὑπάρχει κατὰ τοῦ φορολογουμένου, τοῦτο δὲ διὰ τοῦ μέσου τῆς «παραγραφῆς»<sup>2</sup>, ἡτις προστατεύει τὸν φορολογύμενον κατὰ πάσης ἀξιώσεως τῆς ἀρχῆς, μὴ ἀσκηθείσης ἐντὸς ὡρισμένης προθεσμίας.

Ἡ δικονομικὴ ἰσχὺς ἀποφάσεως ἢ πράξεως, προσδιοριστικῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, ἐκδηλοῦται, ὅταν ὁ φορολογούμενος, τοῦ ὅποιου τὸ δικαίωμα νὰ παραπονεθῇ κατ' αὐτῆς περιορίζεται εἰς ἀσκησιν τῶν νομίμων ἐνδίκων μέσων ἐντὸς ὡρισμένης προθεσμίας,

<sup>1</sup> Οἱ συγγραφεῖς τοῦ ἀστικοῦ δικαίου διακρίνουν τὴν αὐθεντίαν, l'autorité, τοῦ δεδικασμένου, ἡτις ὑπάρχει, ὅταν ἡ ἀπόφασις δύναται νὰ προσβληθῇ δι' ἐνδίκου μέσου, ἀπὸ τὴν δικονομικὴν ἰσχὺν (la force) τοῦ δεδικασμένου. Gargonne, Traité de procédure civile ἔκδ. γ' τοι. 3<sup>o</sup> σελ. 407.

<sup>2</sup> Ἡ παραγραφὴ αὕτη εἶναι ελδος παραγραφῆς, ἴδιαίτερον τῆς παραγραφῆς τῆς ἐκ φόρου ἀπαιτήσεως τοῦ Δημοσίου, ἡ τοῦ χρέους τοῦ φορολογουμένου, περὶ ἣς κατωτέρω § 48. Ἐνταῦθα «παραγραφὴ» σημαίνει, ὅτι, μετὰ παρέλευσιν ὠρισμένης προθεσμίας, ἡ βεβαίωσις τοῦ φόρου διὰ πράξεως τῆς ἀρχῆς ἀποβαίνει ἀδύνατος. Otto Mayer II σελ. 235.

δὲν ἔκαμε χρῆσιν τῶν μέσων, τὰ δόποια τῷ χορηγεῖ δὲ νόμος ἔντὸς τῶν νομίμων προθεσμιῶν, ἢ δσάκις τὰ μέσα ταῦτα διὰ τῆς χρήσεως των ἔξηντλήθησαν. Ἐκτοτε δὲν ὑπάρχει δικονομικὸν μέσον τοῦ φορολογουμένου πρὸς ἐπιδίωξιν τροποποιήσεως ἢ ἀκυρώσεως

- τῆς ἀποφάσεως. Αὕτη, προσλαβοῦσα τὴν δικονομικὴν ἴσχυν τοῦ δεδικασμένου, δὲν ἔχει πλέον ἀνάγκην τροποποιήσεώς τινος παρ' ὅργανον τῆς διοικήσεως καὶ δὲν δύναται πλέον νὰ τροποποιηθῇ, καὶ ἀν ἀκόμη ἥθελε θεωρηθῆ ὡς ἀδικος. Οὕτως ἀποκτᾶ οἷαν ἴσχυν θὰ εἰχεν, ἐὰν ἦτο κατ' οὐσίαν ἐντελῶς σύμφωνος πρὸς τὸ δίκαιον. Ἐπακολουθοῦν τότε πᾶσαι αἱ ἔξ αὐτῆς ἀπορρέουσαι συνέπειαι, αἵτινες ὅμως ἐφαρμόζονται μόνον εἰς ἣν ὑπόθεσιν ἀφορᾶ ἔκαστη πρᾶξις ἢ ἀπόφασις.

Κατὰ τὰνωτέρῳ ὑπάρχει τελεσιδικία: α') ἀν δὲ φορολογούμενος ἀφῆκε νὰ παρέλθῃ ἀπρακτος ἢ πρὸς ὑποβολὴν ἐντάσεως προθεσμία, καὶ β') δσάκις ἥσκησεν οὕτος τὴν σειρὰν τῶν ἐπιτρεπομένων ἐνδίκων μέσων, ἐντάσεως, ἐφέσεως κλπ. καὶ ἔξεδόθη δριστικὴ ἀπόφασις<sup>1</sup>.

Ἡ οὕτως ἐπελθοῦσα τελεσιδικία ἀποκλείει τὸν φορολογούμενον ν' ἀμφισβήτησῃ τὴν δριστικῶς καὶ ἀμετακλήτως προσδιορισθεῖσαν φορολογικήν του ὑποχρέωσιν, π.χ. τὴν προσδιορισθεῖσαν καθαρὰν πρόσωδον οἰκοδομῶν, γαιῶν κλπ., ἢ τὸν καθορισθέντα χαρακτῆρα τοῦ φορολογητέου ἀκινήτου, ὡς φορολογητέας οἰκοδομῆς, καὶ ἀν ἀκόμη κατὰ πλάνην ἐγένετο δὲ προσδιορισμὸς οὗτος διὰ τὴν φορολογικὴν περιόδον τῆς ἴσχυος τῆς πρᾶξεως, οἷον τοῦ φορολογικοῦ καταλόγου<sup>2</sup>. Ἐκ τούτου ὅμως δὲν ἀποκλείεται ἢ ἀρχή, ἐν ἣ περιπτώσει βραδύτερον ἀποδειχθῆ ὡς ἀνεπαρκῆς ἢ γενομένη διὰ τοῦ φορολογικοῦ καταλόγου βεβαίωσις τῆς προσόδου, καὶ δσάκις ἀκόμη ἐγένετο ἔξ ἐπαγγέλματος, νὰ προβῇ εἰς νέαν συμπληρωματικὴν

<sup>1</sup> Ἀρθρὸν τοῦ κ. Π. Μερτικοπούλου ἐν σελ. 12 τοῦ «Οἰκονομολόγου Αθηνῶν» τῆς 9 Μαρτίου 1929. Κατὰ τὸν Walb (Juris Classeur III Div. 138 No 25) δέον νὰ ὑπάρχῃ ταῦτης ἀντικειμένου πρὸς ὑπαρξιν τελεσιδικίας, οἷον δὲ φόρος δὲ ζητούμενος διὲ ἐτος καὶ δὲ φόρος δὲ ζητούμενος διὰ τὰ ἐπόμενα ἔτη ἀποτελοῦσι δύο διάφορα ἀντικείμενα. Ἡ γνώμη αὕτη βασίζεται ἐπὶ τῶν γενικῶν δρων, οἵτινες δέον νὰ συντρέχωσιν, διτοις ὑπάρχῃ δεδικασμένον κατὰ τὸ ἀστικὸν δίκαιον. Planiol, Traité élém. τόμ. 1ος πο 361 καὶ 2ος No. 54 δις. Οἰκονομίδου, Στοιχεῖα Λ' § 97. Ἀναγκαῖα στοιχεῖα πρὸς ὑπαρξιν δεδικασμένου: α) ἀπόφασις, β) ταῦτης προσώπων, γ) ταῦτης διαφορᾶς (αὗτόθι σελ. 393 - 400).

<sup>2</sup> Bocquet σελ. 91.

ἐγγραφὴν ἐντὸς τῆς πενταετοῦ προθεσμίας τοῦ ἀριθμ. 35 τοῦ νόμου 1640. Ἐὰν δημοσίη φορολογικὴ ὑποχρέωσις καθωρίσθη διὰ διοικητικῆς ἀποφάσεως ἔχούσης Ἰσχὺν δεδικασμένου, φρονοῦμεν, δτι ἀποκλείεται νέα ἔρευνα ἢ νέα συμπληρωματικὴ βεβαίωσις ὡς πρὸς τὰ κεφάλαια τῆς ἀποφάσεως<sup>1</sup>.

‘Η οὐσιαστικὴ νομικὴ Ἰσχὺς καθορίζεται ἐκ δύο ἀπόψεων:

α') Ἐξ ὑποκειμένου, δηλ. πρέπει νὰ καθορισθῇ ἀκριβῶς κατὰ τίνος ὑποκειμένου εἶναι ἐνεργός, τὶς ἔχει τεθῆ δι' αὐτῆς ἐκτὸς θέσεως ν' ἀμφισβητήσῃ τὴν οὕτω δημιουργηθεῖσαν κατάστασιν ἢ κατέστη ὑπόχρεως νὰ ὑποστῇ τὰς ἔξ αὐτῆς συνεπείας. Οὕτος, παραλείψας νὰ ἀσκήσῃ ἐμπροθέσμως ἐνδικον μέσον, δὲν δύναται νὰ προσβάλῃ πρὸς ἀκύρωσιν μὴ νομίμως ἐπιβληθέντα ἀμεσον φόρον. Ἀλλ' ἐπὶ ἐμμέσων φόρων, ὅντις ἡ βεβαίωσις συμπίπτει πρὸς τὴν εἰσπραξιν, ἢ μόνη πρᾶξις, ἥτις δύναται νὰ προσβληθῇ, εἶναι ἡ εἰσπραξις καὶ ἀπ' αὐτῆς τρέχει ἡ προθεσμία τῆς παραγραφῆς τῆς ἀγωγῆς ἀχρεωστήτου πρὸς ἐπιστροφὴν τοῦ εἰσπραχθέντος ποσοῦ.

β') Ἐξ ἀντικειμένου, δηλ. ἡ κατάστασις δέον νὰ παρουσιάζηται ὡς δριστικῶς κανονισθεῖσα ἐφ' δρισμένων κεφαλαίων, εἰς τρόπον ὃστε πᾶσα μεταγενεστέρα μεταβολὴ αὐτῶν ἀποκλείεται, ἐνῷ ἐπὶ ἄλλων κεφαλαίων ἀμφισβήτησις εἶναι ἀκόμη δυνατή.

Ἐν γένει διὰ νὰ χωρήσῃ ἡ παραγραφὴ αὔτη, δέον ἡ συμπληρωματικὴ βεβαίωσις νὰ μὴν ἀποκλείεται ἥδη ἔξ ὑπαρχῆς. Οὕτως ἐπὶ ἀμέσων φόρων ἡ παραγραφὴ χωρεῖ καὶ ἐπάγεται ἀποτέλεσμα, ἐν περιπτώσει ἀνακριβοῦ δηλώσεως ἢ ἀνεπαρκοῦς βεβαιώσεως ἢ παραλείψεως. Ἐκάστη πρᾶξις βεβαιώσεως, λαμβανομένη κατὰ μέρος, ἀποτελεῖ καθ' ἓντην διοικητικὴν πρᾶξιν μεμονωμένην, ἥτις εἶναι ἀνεξάρτητος προγενεστέρων ἀποφάσεων, καὶ τυγχανουσῶν σχετικῶν πρὸς τὴν αὐτὴν ὑπόθεσιν. Ἐπομένως, αἱ ἀπαιτούμεναι ἔξακριβώσεις δέον νὰ γίνωσιν ἐκ νέου διὰ πᾶσαν νέαν βεβαίωσιν, καὶ ἐάν τυχὸν γίνωσι δεκταί, ἀνευ νέας ἔρευνῆς, αἱ διὰ τὰς προγενεστέρας φυρολογικὸς περιόδους γενόμεναι ἔξακριβώσεις, γίνωνται οὕτως ἀπλῶς καὶ μόνον πρὸς τὸν σκοπὸν ἀπλοποιήσεως τῆς διαδικασίας.

Ο φορολογούμενος οὐδόλως δεσμεύεται ἐκ τῆς ἀπαξ γενομένης δηλώσεως τῶν προσόδων του νὰ διατηρήσῃ κατὰ τὰ ἐπόμενα ἔτη ἢ ν' ἀποδεχθῇ τὰ αὐτὰ ποσὰ διὰ τὸ ὑπὸ κρίσιν ἔτος. Τάναπαλιν, οὐτε τὸ ὅργανον τῆς βεβαιώσεως δεσμεύεται ἐκ τῆς γενομένης

<sup>1</sup> Rocquet σελ. 261 - 421.

παρὸ αὐτοῦ, ἐπὶ τῇ βάσει δηλώσεως ἢ ἔξακριβώσεως αὐτῆς, βεβαιώσεως, ἀλλὰ δύναται διὰ νεωτέρας πρόσεξεώς του νὰ μεταβάλῃ τὸ ποσὸν αὐτῆς.

Παραγραφὴ εἶναι ἡ παραγομένη, διὰ τῆς παρόδου τῆς ὑπὸ τοῦ νόμου ὁρισμένης προθεσμίας, ἀπόσθεσις τῆς ὑπὸ τῶν διοικητικῶν δργάνων ἐγέρσεως ἀξιώσεως κατὰ Ἰδιώτου, πρὸς τὸν σκοπὸν συμπληρωματικῆς βεβαιώσεως, ἢ ἐπαυξήσεως τῆς ἥδη καθορισθείσης ἀπαιτήσεως τοῦ Δημοσίου, ἢ καὶ πρὸς τὸν σκοπὸν τῆς βεβαιώσεως ἀπαιτήσεως, ἥτις ἀπορρέει ἐκ τοῦ νόμου. Ὁσάκις ἐγένετο παράλειψις βεβαιώσεως ἢ προσδιορισμοῦ τοῦ φόρου, οὐδόλως ἔπειται ἐξ αὐτῆς δικαιώματος τοῦ φορολογουμένου περὶ μὴ βεβαιώσεως, καὶ ὅσάκις ἀκόμη ἡ ἀνυπαρξία τοῦ χρέους ορητῶς ἀνεγνωρίσθη δι' ἀποφάσεως τῆς ἀρχῆς, ἐφ' ὅσον δὲν ὑπάρχει προθεσμία, ἐντὸς τῆς ὁποίας πρέπει νὰ γίνῃ ἡ βεβαίωσις, ὡς ἀντιθέτως συμβαίνει ἐπὶ χρήσεως ἐνδίκων μέσων ἐντὸς τῆς ὑπὸ τοῦ νόμου προβλεπομένης προθεσμίας. Ἀλλὰ δυνατὸν δὲ νόμος νὰ δοῖ<sup>1</sup>, ὅτι, μετὰ παρέλευσιν ὁρισμένης προθεσμίας, ἡ ἀρχὴ δὲν δύναται πλέον νὰ κάμη χρῆσιν ἐπ' τῷ αὐτῷ τίτλῳ καὶ κατὰ τοῦ αὐτοῦ προσώπου τοῦ δικαιώματός της νὰ προσδιορίσῃ καὶ νὰ βεβαιώσῃ τὸν φόρον, καὶ τότε δὲ φορολογούμενος δύναται ν'<sup>2</sup> ἀντιτάξῃ τὴν παραγραφήν.

Ἡ οὐσιαστικὴ νομικὴ ἰσχὺς εἶναι ἀποτέλεσμα τῆς παραγραφῆς, καὶ καθ' ἓν περίπτωσιν ἡ παραλειφθείσα βεβαίωσις θὰ ἥτο κατὰ νόμον ἐντελῶς βάσιμος, ἐὰν ἐντὸς τῆς νομίμου προθεσμίας ἐνηργεῖτο καὶ τὸ δι' αὐτῆς βεβαιούμενον ἐκ τοῦ φόρου χρέος θὰ ὑφίστατο τότε νομίμως. Οὕτω, κατὰ τὸ ἀρθρ. 35 § 2 τοῦ νόμου 1640 ἡ ὑπὸ τοῦ Οίκον. Ἐφόρου ἐγγραφὴ εἰς φορολογικὸν κατάλογον δὲν δύναται νὰ ἐνεργηθῇ μετὰ τὴν πάροδον πενταετίας ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς πρὸς ὑποβολὴν δηλώσεως προθεσμίας<sup>1</sup>. Καὶ ἡ διάταξις αὗτη ἐνισχύεται διὰ τοῦ ἀρθρ. 42 § 1. Κατὰ δὲ τὰ ἀρθρ. 65 - 67 τοῦ νόμου 1641 περὶ φορολογίας τῶν κληρονομιῶν, ἔχουσι καθορισθῆ προθεσμίαι ἐκπτώσεως καὶ παραγραφῆς διὰ τὰ ἀντικείμενα τῆς φορολογίας ταύτης.

<sup>1</sup> Ἀρθρον 12 τοῦ Ν. Δ. τῆς 23 Μαρτίου 1929 περὶ ρυθμίσεως τῶν ἐξ ἀμέσων φόρων παρελθουσῶν χρήσεων χρεῶν κλπ. «Ἡ προθεσμία πρὸς παραγραφὴν τοῦ δικαιώματος τοῦ Δημοσίου πρὸς ἐπιβολὴν τῶν φορολογῶν ἐκτάκτων κερδῶν, καθαρῶν προσόδων, αὐτομάτου ὑπερτιμήματος ἀκινήτων καὶ προσθέτου φόρου ἀνωνύμων ἐταξιδῶν παρατείνεται μέχρι τέλους Μαρτίου 1930, ἐφ' ὅσον ἐληγε τυχὸν πρὸ τῆς προθεσμίας ταύτης».

Πάντα τὰνωτέρω ἔκτενέντα ἀφορῶσιν εἰς τοὺς ἀμέσους φόρους.

Ἐπὶ ἐμμέσων φόρων, ἡ βεβαιώσις τοῦ φόρου γίνεται δι’ ἀπλοῦ ὑπολογισμοῦ, ὅστις δὲν ἀπαιτεῖ σύνταξιν καὶ κοινοποίησιν διοικητικῆς πράξεως, ὡς ἐπὶ ἀμέσων φόρων καὶ ἐπομένως τὸ τελων. τέλος, ἡ ὁ ἔμμεσος φόρος, καθίσταται ἀπαιτητὸς ἀμέσως μετὰ τὴν χρέωσιν καὶ ἔκτοτε ὅρχεται ἡ παραγραφὴ αὐτοῦ τοῦ χρέους, διότι δὲν ὑπάρχει περίπτωσις παραγραφῆς τοῦ δικαιώματος τῆς βεβαιώσεως διὰ διοικητικῆς πράξεως, οἷα ὑπάρχει ἐπὶ ἀμέσων φόρων. Οὕτω κατὰ τὸ ἄρθρον 29 § 3 τοῦ τελων. Κώδικος «τὰ Ἑλλιπῶς βεβαιωθέντα ἢ εἰσπραχθέντα παραγράφονται ἐντὸς πενταετίας ἀπὸ τοῦ τελωνισμοῦ».

Ἡ παραγραφὴ τῆς βεβαιώσεως τοῦ ἀμέσου φόρου δὲν διακόπτεται διὰ μέσου, τείνοντος νὰ γίνῃ ἡ βεβαιώσις τῆς ἀπαιτήσεως, ἀλλὰ μόνον διὰ τῆς ἐνεργείας τῆς πράξεως τῆς βεβαιώσεως καὶ τῆς κοινοποίησεως αὐτῆς.

Ἐπομένως, ἡ παραγραφὴ τῆς βεβαιώσεως συνίσταται εἰς προθεσμίαν, διὰ τῆς παρελεύσεως τῆς δποίας ἐκπίπτει ἡ ἀρχὴ τοῦ δικαιώματος τῆς βεβαιώσεως τοῦ φόρου. Ἐνῷ ἡ παραγραφὴ τοῦ ἐκ φόρου χρέους ἔχει τὴν ἔννοιαν, ὅτι καθίσταται ἀδύνατος ἡ εἰσπραξὶς τοῦ χρηματικοῦ ποσοῦ.

Ἐν τούτοις, ὁ νόμος ἐπέτρεψεν, εἰς ὀρισμένας περιπτώσεις, τὴν ὑπὲρ τοῦ φορολογουμένου τροποποίησιν ἥ ἀκύρωσιν πράξεως, περιβεβλημένης διὰ δικονομικῆς ἴσχυος. Οὕτω, κατὰ τὸ ἄρθρ. 41 § 8 τοῦ νόμου 1640, «ὑπὸ τοῦ Ὅπουργείου τῶν Οἰκονομικῶν δύναται νὰ τροποποιηθῇ ἡ ἀκυρωθῇ ἐγγραφὴ τοῦ Οἰκονομικοῦ Ἐφόρου, καταστᾶσα δριστική, συνεπείᾳ μὴ ἀσκήσεως ἐνδίκου μέσου ὑπὸ τοῦ φορολογουμένου, δσάκις ἀποδεικνύεται, ὅτι ἐγένετο ἐσφαλμένως ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ φόρου ἥ ὅτι δὲν ὑπεῖχε φορολογικὴν ὑποχρέωσιν ὁ ἐγγραφεὶς ἥ ὅτι οὔτος ἀποδειγμένως δὲν ἔλαβε γνῶσιν τῆς ἐγγραφῆς<sup>2</sup>». Πρβλ. καὶ τὸ ἄρθρ. 3 τοῦ ν. 2335 (1920), ὡς ἐτροποποιήθη ὑπὸ τοῦ Ν.Δ. 11 Δεκ. 1925, ὑπὸ τὸ ἄρθρ. 44 τοῦ ν. 1641 ἐν Παραρτ. Κώδ. Θέμιδος τοῦ 1928 σελ. 28 σημ.

<sup>1</sup> Αὐτόθι σελ. 361, 421.

<sup>2</sup> Διὰ τοῦ νόμου 3885 τοῦ 1929 (δρ. 3) ἐπετράπη, ὅπως δι’ ἀποφάσεως τοῦ Ὅπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν εἰσάγωνται πρὸς ἐπανασυζήτησιν αἱ παρὰ συμβουλευτικῆς ἥ ἐκδικαστικῆς ἐπιτροπῆς τῶν ἀμέσων φόρων μὴ νομίμως συγκεκριτημένης ἐκδιδόμεναι ἀποφάσεις. Ἐπίσης διὰ τοῦ Ν.Δ. τῆς 13 Νοεμ. 1927 περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος καθισταταν περιπτώσεις ἀκυρώσεως ἐγγραφῆς δριστικῆς συνεπείᾳ μὴ ἀσκήσεως εἰδικοῦ μέσου ὑπὸ τοῦ φορολογουμένου.

### § 43 Ἀπαιτητὸς φόρος.

Ο φόρος εἶναι ἀπαιτητός, ὅταν ἐπῆλθεν ἡ προθεσμία τῆς πληρωμῆς του, δηλ. ἀφ' ἣς στιγμῆς ἡ πληρωμὴ δύναται καὶ πρέπει νὰ γίνῃ, ἐὰν ὁ ὀφειλέτης δὲν θέλῃ νὰ γίνῃ ὑπερήμερος καὶ νὰ ὑποστῇ τὰς ἐκ τούτου συνεπείας. Η υπαρξίας τοῦ ἐκ φόρου χρέους δὲν καθιστᾶ ἀναγκαῖος αὐτὸν ἀπαιτητόν, διότι δύνατοι τις νὰ ἡ ὀφειλέτης τοῦ βεβαιωθέντος ἐν τοῖς βιβλίοις εἰσπρακτέων φόρου, χωρὶς οὗτος νὰ ἡ ἀκόμη ἀπαιτητός. Τοῦτο ἰδίως συμβαίνει ἐπὶ τῶν κατὰ δόσεις πληρωνομένων φόρων, ὃν ἑκάστη εἶναι ἀπαιτητὴ κατὰ τὴν ὑπὸ τοῦ νόμου δριζομένην προθεσμίαν. Ἐπίσης φόρος τις δύναται νὰ ἡ ἀπαιτητός, χωρὶς νὰ ἔχῃ γίνει ἡ βεβαίωσις αὐτοῦ, τοῦτο δὲ συμβαίνει ἐπὶ τῶν φόρων ἐκείνων, τῶν δποίων ἡ καταβολὴ γίνεται, εἴτε ἐν ὅλῳ, εἴτε ἐν μέρει (π.χ. τῆς πρώτης δόσεως), ἀμα τῇ ἐπιδόσει τῆς δηλώσεως. Ἐπίσης ὁ φόρος καταβάλλεται πρὸ τῆς βεβαιώσεως ἐπὶ φόρων, καταβλητέων ἐπ' εὐχαριστίᾳ πράξεως ἡ γεγονότος.

Αἱ προθεσμίαι πληρωμῆς δὲν καθοδίζονται τὸ πρῶτον ἐν ἑκάστῃ ἴδιαιτέρᾳ περιπτώσει διὰ τῆς προσκλήσεως πρὸς ἀπότισιν τοῦ χρέους. Εἶναι ἐκ τῶν προτέρων καθωρισμέναι ὑπὸ τοῦ νόμου<sup>1</sup>, διὰ πάντας τοὺς φόρους τῆς αὐτῆς κατηγορίας καὶ ἡ πρόσκλησις πρὸς ἀπότισιν ἀπλῶς τὰς ὑπομιμήσκει, ἀναγράφονται δὲ πολλάκις, ἐπὶ τῇ βάσει εἰδικῶν διατάξεων, εἰς τὰς ὑπὸ τῶν οἰκονομικῶν ἐφόρων ἀποστελλομένας εἰς τὰ ταμεῖα καταστάσεις βεβαιώσεως π.χ. αἱ λῆξεις δόσεων ἐνοικίου φόρου ἐλαίου (Ν. Δ. 21 Ιαν. 1923, ἀρθρ. 6 § 1 καὶ 2)<sup>2</sup>. Υπάρχουσιν δῆμος καὶ χρέη πρὸς τὸ Δημόσιον, διὰ τὴν πληρωμὴν τῶν δποίων δὲν ὠρίσθη ὑπὸ τοῦ νόμου προθεσμία, ἀλλὰ κανονίζεται ἑκάστοτε διὰ τῶν διακηρύξεων ἡ συμβάσεων περὶ ἐνοικίασεως φόρων κλπ.

Ως πρὸς τὰς προθεσμίας πληρωμῆς διακρίνομεν τοὺς φόρους, τοὺς ἐπιβαλλομένους κατὰ χρονικὰς περιόδους, ἀπὸ τοὺς φόρους, οἵτινες ἀποτελοῦνται ἐξ ἀφ' ἄπαξ καταβολῶν.

Α'. Διὰ τοὺς κατὰ περιόδους ἐπιβαλλομένους φόρους, τὸ χρέος τὸ ἀντιστοιχοῦν εἰς διλόκληρον τὴν περίοδον διαιρεῖται, κατὰ γενικὸν

<sup>1</sup> Κατ' ἔξαίρεσιν, δι' ἀποφάσεων τοῦ 'Υπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν, ὡς εἰς τὴν περίπτωσιν τοῦ ν. 2603, ἀρθρ. 13 § 5.

<sup>2</sup> Τὸ ἐνοικίον τοῦ προσθέτου φόρου ἐλαίου καὶ ἐλαιῶν ὑπὲρ τοῦ εἰδικοῦ ταμείου ἐλαίας καταβάλλεται εἰς δύο δόσεις, τὴν ιηνὸν Νοεμ. καὶ τὴν ιηνὸν Δεκ. τοῦ ἔτους τῆς ἐνοικιάσεως (Δ. 13 Αὔγ. 1920 ἀρθρ. 2).

κανόνα, πρὸς ἀνακούφισιν τοῦ φορολογουμένου, εἰς δόσεις, ἐκάστης τῶν δποίων ἡ πληρωμὴ καθίσταται ἀπαιτητὴ καθ' ὁρισμένην ὑπὸ τοῦ νόμου χρονολογίαν τοῦ ἡμερολογίου.

Μεταξὺ τῶν κυριωτέρων περιπτώσεων τῶν κατὰ δόσεις εἰσπραττομένων φόρων εἶναι αἱ ἔξης:

α') Ἐπὶ καθαρῶν προσόδων οὐκοδομῶν, ὁ φόρος καταβάllεται εἰς τρεῖς ἵσας δόσεις, ὅν ἡ πρώτη σὺν τῇ δηλώσει ἡ μέχρι τέλους Ἀπριλίου<sup>1</sup>, ἐὰν δὲν συμπίπτῃ κατὰ τὸ ἔτος ἐπίδοσις δηλώσεως, ἡ δευτέρα μέχρι τέλους Ἰουλίου καὶ ἡ τρίτη μέχρι τέλους Σεπτεμβρίου (v. 1640 ἀρθρ. 11 § 6). Οἱ αὐτὸς κανὼν τηρεῖται ἐπὶ τοῦ φόρου γαιῶν (ἀρθρ. 13 § 4, β').

β') Ἐπὶ εἰσοδημάτων ἔξι ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν ἐπιχειρήσεων, ὁ φόρος καταβάllεται εἰς δύο ἵσας δόσεις, ὅν ἡ μὲν πρώτη, σὺν τῇ ἐπιδόσει τῆς δηλώσεως, ἐντὸς τοῦ Ἀπριλίου ἐκάστου οὐκον. ἔτους, ἡ δὲ δευτέρα ἐντὸς τετραμέρου ἀπὸ τῆς δηλώσεως (v. 1640 ἀρθρ. 20 § 1 α). Οἱ πράκτορες ἡμῶν, ἡ οἵ ἀντιπρόσωποι ἀλλοδαπῶν ἐν γένει ἐπιχειρήσεων, καταβάllουν, ἅμα τῇ δηλώσει, καὶ Ἀπρίλιον, διόκλητον τὸν φόρον τῶν προσωπικῶν των κερδῶν καὶ τὸν τῶν ἐπιχειρήσεων (ἀρθρ. 20 § 1 β'),

γ') Ἐπὶ κερδῶν ἔξι ὑπηρεσιῶν ἐλευθερίων ἐπαγγελμάτων, ὁ φόρος καταβάllεται εἰς δύο δόσεις, ὅν ἡ πρώτη, σὺν τῇ ἐπιδόσει τῆς δηλώσεως, ἐντὸς τοῦ Ἀπριλίου, ἡ δὲ δευτέρα ἐντὸς τοῦ Αὔγουστου (v. 1640 ἀρθρ. 28).

δ') Ὁ συνθετικὸς συμπληρωματικὸς καταβάllεται εἰς τρεῖς δόσεις, ὅν ἡ πρώτη, σὺν τῇ δηλώσει, ἡ δευτέρα ἐντὸς τοῦ Ἰουλίου καὶ ἡ τρίτη ἐντὸς τοῦ Ὁκτωβρίου, πλὴν τῶν δημοσίων ὑπαλλήλων, οἵτινες δύνανται νὰ καταβάllωσι τοῦτον, εἴτε ἐν συνόλῳ σὺν τῇ δηλώσει, εἴτε εἰς δέκα ἵσας μηνιαίας δόσεις, τῆς πρώτης ἀρχομένης ἀπὸ τοῦ μηνὸς Ἰουλίου διὰ παρακρατήσεως κατὰ τὴν πληρωμὴν τοῦ μισθοῦ αὐτῶν (v. 1640 ἀρθρ. 32 § 2).

ε') Ἐπὶ εἰσοδημάτων γεωργικῶν ἐπιχειρήσεων, ὁ φόρος καταβάllεται εἰς δύο δόσεις, ὅν ἡ πρώτη μέχρι τέλους Δεκεμβρίου καὶ

<sup>1</sup> Κατὰ τὸ Ν. Δ. 21 Ἰουνίου 1923 ἀρθρ. 9, «ἐπιτρέπεται, δπως δι' ἀποφάσεων τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν παρατείνονται ἐκάστοτε αἱ πρὸς δηλώσιν κατὰ τοὺς κειμένους νόμους, καθωρισμέναι προθεσμίαι τῆς φορολογίας καθαρῶν προσόδων». Η τοιαύτη παράτασις ἐπάγεται ἀναγκαῖως ἀναβολὴν πληρωμῆς τῆς δόσεως. Κατωτέρω § 43 καὶ 44. Καραπαύλου σελ. 203 - 204.

ἡ δευτέρα μέχρι τέλους Μαρτίου τοῦ Οἰκον. ἔτους (Δ. 27 Αὐγ. 1925 ἀρθρ. 10 § 1).

ζ') Ἐπὶ τέλους ἐπιτηδεύματος<sup>1</sup>, τὸ ἐπὶ πλέον τοῦ διὰ τῆς δηλώσεως καταβληθέντος, ὅπερ ἐπὶ φορολογουμένων δηλούντων καθαρὰν πρόσοδον ἄνω τῶν δρχ. 150.000, ὁρίζεται ὡς καταβλητέον ἥμισυ τῆς ἀνωτάτης κλάσεως, βεβαιούμενον τέλος καταβάλλεται εἰς δύο δόσεις ἐντὸς τῶν μηνῶν Ὁκτωβρίου καὶ Δεκεμβρίου (ἀρθρ. 12 τοῦ Ν. Δ. τῆς 10 Σεπτεμβρίου 1926. Τὸ τέλος τοῦ β' καὶ γ' ἔτους τῆς τριετοῦ φορολογικῆς περιόδου καταβάλλεται εἰς τρεῖς δόσεις ἐντὸς τῶν μηνῶν Ἀπριλίου, Σεπτεμβρίου καὶ Δεκεμβρίου κατὰ τὸ Δ. τῆς 10 Σεπτεμβρίου 1926 ἀρθρ. 12).

ζ') Ἐπὶ φόρου κουκουλίων κατὰ τὸ Δ. τῆς 20 Ἰουλίου 1928 ἀρθρ. 10.

η') Ἐπὶ φόρου ἀσφαλίστρων, κατὰ τὸν νόμον 2194 ἀρθρ. 4 § 3, εἰς τέσσαρας τριμηνίους δ' σεις.

θ') Ἐπὶ φόρου αἴγορποβάτων εἰς μίαν δόσιν ἥ εἰς δύο ἥ τρεῖς ἥ πέντε ἀναλόγως τοῦ ποσοῦ καὶ ἐπὶ φόρου χοίρων εἰς μίαν δόσιν. (Ν. Δ. 15 Ὁκτωβρίου 1923 ἀρθρ. 5).

ι') Ἐπὶ δικαιώματος ἀσκήσεως ἐπαγγέλματος οἰνοπνευματοποιῶν καὶ ποτοποιῶν εἰς τέσσαρας ἵσας δόσεις (ν. 971 ἀρθρ. 7 παρ. 4).

ια') Ἐπὶ φόρου καταναλώσεως οἴνου, κατὰ τὰς διατάξεις τῶν ἀρθρ. 5 ἐπ. τοῦ ν. 1320 τοῦ 1918.

Β'. 'Υπάρχουσι φόροι κατὰ περιόδους ἐπιβαλλόμενοι, οἵτινες εἰσπράττονται δι᾽ ἔνιαίς καταβολῆς. Μεταξὺ αὐτῶν είναι οἱ ἔξης:

α') Ἐπὶ εἰσοδημάτων κινητῶν ἀξιῶν, τῶν μὲν εἰσοδημάτων τῆς α' κλάσεως (μερισμάτων καὶ τόκων) τοῦ ἀρθρ. 15 τοῦ νόμου 1640, ὁ φόρος καταβάλλεται ὀλόληηρος εἰς τὸ δημόσιον ταμεῖον ἐντὸς δεκαπενθυμέρου ἀπὸ τῆς ἡμερομηνίας τῆς δρισθείσης διὰ τὴν ἔναρξιν τῆς ἔξαργυρώσεως τῶν μερισμάτων ἥ προμερισμάτων καὶ τοκομεριδίων, ἐπὶ δὲ τῶν εἰσοδημάτων τῆς β' κλάσεως, ὁ φόρος παραχρατεῖται καθ' ἔκαστον οἴκου. ἔτος ὑπὸ τοῦ ἐν Ἑλλάδι πιστωτικοῦ ἥ προεξοφλητικοῦ ἴδρυματος, τραπεζίτου ἥ ἀργυραμοιβοῦ

<sup>1</sup> Τὸ τέλος τοῦτο τῆς ἀνωτάτης κλάσεως καταβάλλεται ὀλόκληρον σὺν τῇ δηλώσει, ἀλλὰ κατὰ τὴν κρίσιν τοῦ Οἰκον. Ἐφόρου δύναται νὰ καταβάλληται παρὰ τῶν στερουμένων ἐπαρχῶν χρηματικῶν μέσων διὰ μιᾶς καταβολῆς εἰς δύο ἵσας δόσεις (Δ. 12 Ἰουν. 1926). Ἐπίσης δι' ὠρισμένας κατηγορίας ἐπιτηδεύματιῶν (Ν. Δ. 18 Ἀπριλίου 1927, ἀρθρ. 2 § 3 καὶ Δ. 12 Ἰουν. 1926). Ὅρα καὶ Δ. 14 Μαΐου 1926, ἀρθρ. 3 καὶ Δ. 4 Μαΐου 1926, ἀρθρ. 3.

κλπ., ἐνεργοῦντος τὴν ἔξαργύρωσιν μερισμάτων ἢ τόκων, ἢ εἰσπράττοντος ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ μερίσματα ἢ τόκους κατ' ἐντολὴν τοῦ εἰσοδηματίου καὶ καταβάλλεται ἐντὸς τοῦ Ἀπριλίου τοῦ ἀμέσως ἐπομένου οἰκον. ἔτους. Ἐπίσης ἐντὸς τοῦ Ἀπριλίου ὑποχρεοῦται εἰς δῆλωσιν καὶ καταβολὴν τοῦ φόρου ὁ πραγματοποιῶν ἀμέσως ἐκ τῆς ἀλλοδαπῆς ἵδια εἰσοδήματα τῆς β' κλάσεως, ἐφ' ὅσον συνεπλήρωσεν ἔξαμηνον διαμονὴν ἢ κατοικῇ ἐν Ἑλλάδι, καθὼς ἐπίσης καὶ ὁ πραγματοποιῶν ἀμέσως ἢ ἐμμέσως ἐκ τῆς ἀλλοδαπῆς ἵδια εἰσοδήματα τῆς γ' κλάσεως, ἐφ' ὅσον συνεπλήρωσεν ἔξαμηνον διαμονὴν ἢ κατοικεῖ ἐν Ἑλλάδι (Ἄρθρ. 15 § 2 καὶ 15 § 4).

β') Ἐπὶ τοῦ φόρου ἀμοιβῶν μισθωτῶν ὑπηρεσιῶν τῆς σ' κατηγορίας τοῦ νόμου 1640 (Ἄρθρ. 6), οἱ μὲν ἐργοδόται, ὅσοι ἀπασχολοῦν εἰς τὴν ὑπηρεσίαν τῶν συστηματικῶν προσωπικόν, κατὰ μῆνα ἀμειβόμενον ἢ ἡμερομίσθιον, παρακρατοῦν τὸν φόρον καὶ καταβάλλονταν αὐτὸν ἔξι διοκλήρουν κατ' Ἀπρίλιον ἐκάστου οἰκον. ἔτους σὺν τῇ ἐπιδόσει τῆς δηλώσεως. Οἱ δὲ εἰς ἐργοδότας, μὴ ἀπασχολοῦντας συστηματικῶν προσωπικόν, ἐργαζόμενοι μισθωτοὶ ἢ ἡμερομίσθιοι ὑποβάλλονταν οἱ ἴδιοι καθ' ἕκαστον Ἀπρίλιον δήλωσιν καὶ καταβάλλοντας συγχρόνως τὸν φόρον.

Γ'. Ἐπὶ φόρων, καταβλητέων πρὸιν ἢ ἡ πρᾶξις, ἥτις ἀποτελεῖ τὴν βάσιν τῆς ὑποχρεώσεως ἐκτελεσθῆ, δὲν δύναται νὰ γίνῃ λόγος περὶ καθαυτὸ προθεσμίας καταβολῆς. Ἀκριβέστερον εἰπεῖν, ἢ ἐκτέλεσις τῆς πρᾶξεως, ἐφ' ἣς βασίζεται ἢ φορολογικὴ ὑποχρέωσις, διατελεῖ ὑπὸ τὸν ἀναστατικὸν ὅρον τῆς πληρωμῆς τοῦ φόρου<sup>1</sup>. Τοῦτο ἐφαρμόζεται ἐπὶ τῶν τελῶν χαρτοσήμουν καὶ ἐν γένει τῶν ἐμμέσων φόρων, οἷον ἐπὶ τῶν τελωνειακῶν τελῶν καὶ φόρων καταναλώσεως, καθὼς καὶ εἰς τινας περιπτώσεις ἐπὶ τοῦ φόρου ἐπιτηδεύματος, οἷον διὰ τὸν πρῶτον ἐπιλαμβανόμενον τῆς ἀσκήσεως ἐπιτηδεύματος, ὑποχρεούμενον εἰς ἐπίδοσιν δηλώσεως καὶ καταβολὴν τοῦ φόρου πρὸ πάσης ἐνάρξεως τῶν ἐφγασῶν του (Δ. 19 Μαΐου 1926 ἄρθρ. 1 καὶ ἐπ.). Ἐξαιρετικῶς, ἐπιτρέπεται, καὶ ἐπὶ τῶν φόρων τούτων, ἢ εἰς δόσεις πληρωμῆς, οἷον διὰ τὸν κληρονομικὸν φόρον εἰς ἔξαμηνιαίας δόσεις κατὰ τὸ ἄρθρ. 34 τοῦ νόμου 1641<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Οὕτως, ἐπὶ φόρου δωρεῶν ἢ προικὸς κατὰ τὸ ἄρθρ. 39 ν. 1641, ὁ φόρος εἰσπράττεται δι' ἀμέσου καταβολῆς κατὰ τὴν σύνταξιν τοῦ περὶ δωρεᾶς συμβολαιούν, ἢ ἐν περιπτώσει μὴ συντάξεως τοιούτου, ὃς καὶ εἰς πάσας τάς λοιπάς περιπτώσεις κατὰ τὴν δήλωσιν. Καὶ πρὸ τῆς συντάξεως ἢ τοῦ προικοσυμφώνου.

<sup>2</sup> Περὶ τοῦ φόρου εἰσοδημάτων τόκων τῆς γ' κλάσεως, ἀνωτέρῳ § 38.

Ἐν ᾧ περιπτώσει ἡ πρᾶξις ἔγένετο παρὰ τὸν νόμον, ἀνευ προηγουμένης καταβολῆς τοῦ φόρου, οὗτος καθίσταται ἀπαιτητὸς ἀμέσως, μετὰ τὴν διὰ διοικητικῆς πρᾶξεως ἢ ἀποφάσεως βεβαίωσιν αὐτοῦ καὶ τὴν κοινοποίησιν τῆς προσκλήσεως πρὸς πληρωμήν.

Ως πρὸς τὸν φόρον κληρονομιῶν κλπ. ὑπάρχουσιν εἰδικαὶ διατάξεις τοῦ ν. 1641, ἀρθρ. 34, συμπληρούμεναι διὰ τοῦ νόμου 3603 ἀρθρ. 13, διὰ τοῦ Ν. Δ. 5 7/βριού 1925 ἀρθρ. 12 § 1 καὶ διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 23 Μαρτίου 1929 περὶ ωυθμίσεως χρεῶν παρελθοντῶν χρήσεων κλπ. ἀρθρ. 3. Κατὰ τὰς διατάξεις ταύτας, ἐπιτρέπεται ἡ κατὰ δόσεις πληρωμὴ τοῦ φόρου τούτου.

Δι’ εἰδικῶν νόμων, πρὸς διευκόλυνσιν τῶν ὀφειλετῶν φόρων παρελθόντων ἐτῶν, ὡρίσθη νὰ καταβάλλωνται εἰς ὀκτὼ ἵσας πενταμήνους δόσεις τὰ χρέη ἐξ ὀρισμένων φόρων, π. χ. ν. 3484 τοῦ 1928 ἀρθρ. 1 § 1 καὶ 2<sup>1</sup>, ἡ ἐδόθη δι’ ἄλλα χρέη προθεσμία καταβολῆς, ὡς διὰ τοῦ ν. 3626 ἀρθρ. 3 καὶ 4. Ἐπίσης διὰ τοῦ προμνησθέντος Ν. Δ. τῆς 23 Μαρτίου 1929 (ἀρθρ. 1, 2, 8 καὶ 9) ἐδόθησαν προθεσμίαι καὶ παρεσχέθησαν εὐκολίαι εἰς δόσεις πληρωμῆς βεβαιωθέντων καὶ ὀφειλομένων φόρων τῶν μέχρι 1925 - 26 χρήσεων.

#### § 44. Πίστωσις, ἀναβολὴ πληρωμῆς καὶ προθεσμία.

Οἱ φορολογικοὶ νόμοι διακρίνουσι τὴν πίστωσιν ἀπὸ τὴν προθεσμίαν. Ἡ πίστωσις συνίσταται εἰς τὴν ἀναβολὴν τῆς πληρωμῆς τοῦ ἀπαιτητοῦ φόρου μετὰ τὴν λῆξιν τῆς προθεσμίας τῆς πληρωμῆς καὶ δέον νὰ χορηγῆται διὰ νόμου πρὸ τῆς ἐμφανίσεως τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, πρὸς πάντας ἐκείνους, οἵτινες ἐκπληροῦσι τοὺς ὑπὸ τοῦ νόμου διαγεγραμμένους ὅρους, ἐνῷ ἡ προθεσμία δύναται νὰ χορηγηθῇ μετὰ τὴν ἐμφάνισιν τοῦ χρέους τοῦ φόρου.

Ἡ πίστωσις ἔχει ίδιας σκοπὸν νὰ καταστήσῃ τὴν προκαταβολὴν τῶν τελῶν, τελῶν ἡ φόρων καταναλώσεως ἥττον ἐπαχθῆ εἰς τοὺς ἐμπόρους ἢ ἐπιχειρηματίας, οἵτινες βαρύνονται δι’ ὑποχρεώσεων πληρωμῆς ἐμμέσων φόρων εἰς μεγάλα ποσά. Οὕτω ζητεῖται παρ’ αὐτῶν ἡ πληρωμὴ μόνον ἀφ’ ἣς στιγμῆς θεωρεῖται, διὰ τῆς πωλήσεως αὐτῶν, ἢ διὰ δύνανται νὰ προεξοφλήσωσιν αὐτοὺς ἐντὸς βραχείας προθεσμίας. Ἐνῷ προθεσμίᾳ χορηγεῖται, πρὸς ἀνακούφι-

<sup>1</sup> Οἰκονομίδου σελ. 282 - 295.

σιν, εἰς τοὺς ὁφειλέτας, οἵτινες, κατὰ γενικὸν κανόνα, βαρύνονται οἱ ἕδιοι διὰ τοῦ φόρου, λόγῳ τῆς δυσμενοῦς οἰκονομικῆς των καταστάσεως ἢ τῶν δυσκολιῶν, τὰς ὅποιας ἔχουσι προσκαίρως πρὸς πληρωμὴν.

Οἱ τελων. ὁργανισμὸς τῆς 19 / 31 Μαρτίου 1845 (ἄρθρ. 116) ἐπέτρεψε νὰ χορηγῆται πίστωσις ἢ προθεσμία διὰ τὴν πληρωμὴν τῶν τελων. τελῶν, καθ' ὅσον ἥθελεν ἐπιτραπῇ διὰ Β.Δ. Ἀλλὰ τὸ Ψ. ΜΗ' τῆς 1 Ἰανουαρίου 1863, ἄρθρ. 1, ὠρισεν, ὅτι «ἀπὸ τῆς 10 ἀρχομένου μηνὸς Ἰουλίου οὐδεμία χορηγεῖται διὰ τὴν πληρωμὴν τῶν τελωνειακῶν δικαιωμάτων προθεσμία»<sup>1</sup>.

Οἱ σκοπὸς τῆς πιστώσεως ἐπιτυγχάνεται διὰ τῆς τελωνειακῆς ἀποταμεύσεως, κατὰ τὴν χρονικὴν διάρκειαν τῆς ὅποιας<sup>2</sup> τὰ ἀποτεταμευμένα εἰς δημοσίαν ἢ ἰδιωτικὴν ἀποταμίευσιν, κατὰ τοὺς ὅρους τοῦ τελων. κώδικος (ἄρθρ. 46 ἐπ.) ἐμπορεύματα, δὲν ὑποβάλλονται εἰς πληρωμὴν τελων. τελῶν καὶ παρομαρτούντων φόρων καταναλώσεως καὶ λοιπῶν. Ἐπομένως, διαρκούσης τῆς ἀποταμεύσεως, δὲν ὀφείλεται τέλος ἐπὶ τῶν ἐμπορευμάτων τούτων<sup>3</sup>.

Κατὰ μίμησιν τῆς τελωνειακῆς ἀποταμεύσεως, ἀνεπτύχθη τὸ σύστημα τῆς ἀποταμεύσεως εἰδῶν, ὑποκειμένων εἰς φόρου καταναλώσεως, οἴα τὸ οἰνόπνευμα, δ ἡδύθος κλπ. Διαρκούσης ἀποταμεύσεως, δ ὑμός παρέχει ἀναβολὴν πληρωμῆς τοῦ φόρου, ἥτις ἔχει τὴν ἔννοιαν πιστώσεως. Ἀναβολὴ πληρωμῆς τοῦ φόρου καταναλώσεως ἐπὶ τοῦ παραγομένου οἰνοπνεύματος καὶ ἀποστάγματος παντὸς εἰδούς χορηγεῖται, κατὰ τὸ ἄρθρ. 15 τοῦ νόμου 971, ἐὰν δ εἰς καταβολὴν ὑπόχρεως οἰνοπνευματοποιὸς ἢ ποτοποιὸς συμμιօρφωθῇ πρὸς τὰς διατυπώσεις καὶ τοὺς ὅρους τοῦ νόμου καὶ τοῦ περὶ ἐκτελέσεως αὗτοῦ Διατάγματος. Ἡ ἀναβολὴ δὲν παρατείνεται πέραν τῆς διετίας, ἐκτὸς ἐὰν πρόκειται περὶ ἀποστάγματος οἴνου<sup>4</sup>. Ἐπίσης ἐν ἄρθρ. 8

<sup>1</sup> Ἀρθρ. 62 τελων. Κώδικος.

<sup>2</sup> Κοφινᾶ, Ἐργιην. τῆς τελων. νομοθεσίας σελ. 368.

<sup>3</sup> Ἐν τούτοις, ὡς πρὸς τὴν ἀποταμίευσιν εἰς ἰδιωτικὰς ἀποθήκας ἀποταμεύσεως ὑπάρχουσιν οἱ φρονοῦντες, διτι τὸ χρέος ὑφίσταται ἀμέσως καθ' ἣν στιγμὴν ἐγγράφεται ἐν τοῖς βιβλίοις τοῦ ἀποταμευτικοῦ καταστήματος καὶ διτι παρέχεται ἀναστολὴ τῆς πληρωμῆς του διαρκούσης τῆς ἀποταμεύσεως. Otto Mayer, II, σελ. 223. Oi Allix καὶ Lecerclé, Les contr. ind., τόμ. 1ος σελ. 100, γράφουσιν ὅτι «les crédits d' entrepôt constituent, au contraire, des crédits vérifiables».

<sup>4</sup> Νομοθεσία περὶ φορολογίας τοῦ οἰνοπνεύματος. Ἰαν. 1925 σελ. 26. Ἡ αντέρω σελ. 64.

τοῦ νόμου 1320 τοῦ 1918 περὶ φόρου καταναλώσεως οἶνου καὶ ἐν ἀρθρῷ 6 § γ'-ε' τοῦ νόμου ΓΧΜΔ' περὶ φορολογίας πυρίτιδος κλπ. ὑπάρχουσι διατάξεις περὶ ἀναβολῆς τοῦ φόρου διὰ τῆς ἀποταμιεύσεως τῶν παραγομένων εἰδῶν.

Εἰς τινας περιπτώσεις ὁ νόμος ἔχοργησε προθεσμίας διὰ τὴν πληρωμὴν ἀμέσων φόρων, τῶν ὅποιων ἔχει γίνει ἡ βεβαίωσις, ἢ οἵτινες εἰναι ἀπαιτητοί, ἢ παρέσχε τὴν εὐχέρειαν τῆς κατὰ δόσεις πληρωμῆς αὐτῶν. Τὸ μέτρον τοῦτο Ἰδίως ἐλήφθη διὰ καθυστερούμενος φόρους παλαιῶν χρήσεων πρὸς διευκόλυνσιν τῶν φορολογουμένων, παρ' ὧν συγχρόνως ζητεῖται ἀθρόα ἡ πληρωμὴ φόρων πολλῶν συνάμα φορολογικῶν περιόδων, ὧν ἡ καθυστέρησις τῆς εἰσπράξεως ὀφεῖται εἰς ἐκτάκτους καὶ ἀνωμάλους περιστάσεις, οἷον διὰ τοῦ νόμου 3484<sup>1</sup>, διὰ τοῦ Ν. Δ. τῆς 23 Μαρτίου 1929 περὶ ευθύμισεως κλπ. (ἀρθρ. 1,3 καὶ ἐπ.).

Οὐδεὶς ἔχει ἐκ νόμου δικαίωμα νὰ ζητήσῃ ἀναβολὴν πληρωμῆς ἢ προθεσμίαν πρὸς πληρωμὴν ἀπαιτητοῦ καταστάντος φόρου.<sup>2</sup> Εν τούτοις, ἐπεκράτησεν ἐν τῇ πρακτικῇ νὰ χορηγῆται εἰς τινας περιπτώσεις, καὶ Ἰδίως ὅσάκις εἰναι ἐκκρεμῆς ἔφεσις κατ' ἀποφάσεως ἐκδικαστικῆς ἐπιτροπῆς, προθεσμία μέχρις ἐκδικάσεως ἔφεσεως. Ἡ προθεσμία χορηγῆται, εἴτε διὰ διαταγῆς τοῦ Ὑπουργείου, εἴτε δι᾽ ἀποφάσεως τοῦ δικαζοντος τὰς ἔφεσις ἐπὶ ἀμέσων φόρων Ἐλεγκ. Συνεδρίου, κατόπιν οἰτήσεως τοῦ ὑποχρέου εἰς τὸν φόρον.

Ἐπίσης καὶ εἰς περιστάσεις ἔξασθενήσεως τῶν οἰκονομικῶν μέσων τοῦ ὄφειλέτου, ἐπεκράτησε νὰ χορηγῶνται διὰ διαταγῆς τοῦ Ὑπουργείου προθεσμίαι καταβολῆς, χωρὶς ἔξ αὐτῶν νὰ αἴρωνται αἱ νόμιμοι συνέπειαι τῆς καθυστερήσεως.

Ἐνίοτε ἐκ λόγων γενικωτέρας ἀνάγκης, τὸ Ὑπουργεῖον τῶν Οἰκονομικῶν λαμβάνει, διὰ διαταγῆς του, τὸ μέτρον τῆς παροχῆς προθεσμίας εἰς τὴν πληρωμὴν ἀπαιτητῶν φόρων, ὅσάκις ἡ ἱκανότης τῶν φορολογουμένων ὑπέστη μείωσιν ἔνεκεν ἐκτάκτων γεγονότων, οἷον σεισμῶν, πλημμυρῶν κλπ. καὶ ὡς ἐκ τούτου ἡ εἰσπραξὶς ἀποβαίνει. ἀδύνατος. Ἐπίσης καὶ εἰς περιπτώσεις, καθ' ἃς ἔγεννήθη λόγος ἐκπτώσεως βεβαιωθέντος φόρου, λαμβάνεται κατὰ τὸν αὐτὸν τρόπον ἀπόφασις παροχῆς προθεσμίας, μέχρις οὖ συντελεσθῶσιν αἱ διατυπώσεις καὶ ἐκδοθῆ ἡ περὶ ἐκπτώσεως ἡ διαγραφῆς τοῦ φόρου ἀπόφασις.

<sup>1</sup> Καραπαύλου σελ. 186 Οἰκονομίδου ἔρμην. ν. εἰσπρ. σελ. 284.

**§ 45. Τροποποιήσεις ἐν τῷ μέτρῳ τοῦ φόρου.**

Κατὰ γενικὴν ἀρχὴν, ὁ νόμος ὃρίζει περὶ τοῦ μέλλοντος μόνον καὶ δὲν ἔχει ἀναδρομικὴν δύναμιν, ἢτοι ὃρίζει περὶ τῶν μελλόντων νομικῶν γεγονότων, οὐχὶ δὲ καὶ περὶ τῶν παρελθόντων, καὶ ἂν ἔτι τὰ ἀποτελέσματα αὐτῶν ἐπέρχωνται ἐν τῷ μέλλοντι, ἐκτὸς ἂν ὁ νόμος φητῶς προσέδωκεν ἑαυτῷ ἀναδρομικὴν δύναμιν, ἢ τοιαύτη κατ' ἀνάγκην συνάγεται ἐκ τοῦ συνόλου τῶν διατάξεων αὐτοῦ<sup>1</sup>.

Ἐκ τῆς ἀρχῆς ταύτης συνάγομεν, ὅτι, ἐπὶ τῶν κατὰ περιόδους εἰσπραττομένων φόρων, δοσάκις, ἐντὸς τοῦ οἰκονομικοῦ ἔτους, ἐπέρχονται γεγονότα, τὰ ὃποια ἐπιδρῶσιν ἐπὶ τῆς φορολογικῆς βάσεως, ἥτις ἐχρησίμευσε διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως, τὰ γεγονότα ταῦτα οὐδόλως μεταβάλλουσι τὴν γενομένην ἐν ἀρχῇ τῆς περιόδου ταύτης βεβαιώσιν τοῦ φόρου καὶ ἀσκοῦσιν ἐπιφροὴν μόνον ἐπὶ τοῦ μέτρου τοῦ φόρου κατὰ τὴν ἐπομένην φορολογικὴν περίοδον. Ἡ ἀρχὴ αὐτῇ εἴναι συνέπεια τοῦ ὑπὸ τοῦ νόμου παραδεδεγμένου, διὰ τοὺς κατὰ περιόδους βεβαιουμένους φόρους, κανόνος, ὅτι ὁ φόρος ἐκάστης φορολογικῆς περιόδου βασίζεται ἐπὶ τοῦ κατὰ τὸ προηγούμενον ἔτος πραγματοπιθεντος εἰσοδήματος, οἷον ἐπὶ τῶν φόρων τῆς α', β', γ', δ', κλπ. κατηγορίας τοῦ νόμου 1640. Ἐπομένως, ὡς πρὸς τοὺς φόρους τούτους, ἡ ἔξαφάνισις τῶν φορολογητέων προσόδων κατὰ τὸ οἰκονομικὸν ἔτος τῆς φορολογίας δὲν ἐμποδίζει τὴν ἐπιβολὴν τῆς φορολογίας, ἐπὶ τῇ βάσει τῶν προσόδων τοῦ προηγούμενου ἔτους. Ἐνῷ δημως διὰ τὴν φορολογίαν τῶν καθαρῶν προσόδων λαμβάνονται συνήθως ὑπὸ δψιν γεγονότα, ὡς προειρηται, παρελθόντα, διὰ τὴν φορολογίαν τοῦ ἐπιτηδεύματος, ἀντιθέτως, λαμβάνονται ὡς βάσις γεγονότα παρόντα, ἢτοι ἀνήκοντα εἰς τὸ τρέχον φορολογικὸν ἔτος καὶ ἐπομένως ἀσκοῦντα ἐπιφροὴν ἐπὶ τοῦ φόρου τοῦ ἔτους τούτου.

Ἐξαιρέσεις τῆς ἀρχῆς ταύτης ἔγενοντο δεκταὶ ὑπὸ τῆς νομοθεσίας εἰς τινας περιπτώσεις, καθ' ἣς ἐπιτρέπεται ἐλάττωσις τοῦ βεβαιωθέντος φόρου. Τοιαῦται δὲ δικαιολογοῦνται ἐκ τῶν ἔξῆς λόγων:

α') Ἐκ τῆς τηρήσεως τῆς ἀντιστοιχίας μεταξὺ τοῦ φόρου καὶ τῆς φορολογικῆς βάσεως ὑπὸ τὴν ἔννοιαν, ὅτι πρόσκαιρος ἔξαφάνισις

<sup>1</sup> Νομ. ΤhA' τῆς 28 Ὁκτωβρίου 1856, ἄρθρ. 2 καὶ v. 7 Κωδ. 1. 14, v. 29 Κωδ. 6. 23, v. 22, v. 65 Κωδ. 10. 3, v. 18 Κωδ. 4. 20 καὶ νεαρὰ 66, κεφ. I § 4. 5 κλπ. ΑΠ. 128 τοῦ 1926 ἐν Θέμιδι ΛΖ' σελ. 545. Ἀνωτέρω σελ. 32 - 33.

τῆς τελευταίας δέον νὰ ἐπιφέρῃ διακοπὴν τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως καὶ

β) Ἐκ λόγων ἰσότητος, ήτις ἀπαιτεῖ νὰ λαμβάνηται ὑπὸψιν ἡ ἐλάττωσις τῶν φορολογικῶν δυνάμεων, διὰ μειώσεως ἢ ἐκπτώσεως ἢ ἀπαλλαγῆς ἐκ φόρων.

Ὑπὸ ἔποψιν δικονομικήν, πρόκειται πάντοτε περὶ ἐκπτώσεως ἐκ φόρου βεβαιωθέντος ἡδη καὶ ὀφειλομένουν. Ἀλλ' οὐσιαστικῶς τὰ μέτρα ταῦτα ἔχουσι διαφορετικὸν χαρακτῆρα. Ἐμφανίζονται, ἀλλοτε μὲν ὡς μειώσεις, ἀλλοτε δὲ ὡς ἐκπτώσεις ἢ φορολογικαὶ ἀπαλλαγαί.

Τὸ φορολογικὸν δίκαιον δὲν δεσμεύει μόνον τοὺς φορολογουμένους, ἀλλ' ἐπίσης καὶ τὰ ὅργανα τῆς διοικήσεως. Οἱ νόμοι δὲν ἀφήνουσιν ἐλευθερίαν εἰς αὐτὰ νὰ ἐπιδιώκωσιν, ἢ νὰ ἐγκαταλείπωσι, κατὰ τὴν κρίσιν των, τὴν νόμιμον φορολογικὴν ἀξίωσιν τοῦ Δημοσίου. Τὰ ὅργανα εἶναι ὑποχρεωμένα ἐκ τῶν καθηκόντων των νὰ ἐπιλαμβάνωνται τῶν ἀπαιτουμένων διοικητικῶν ἐνεργειῶν, πρὸς ἔγκαιρον βεβαίωσιν καὶ εἴσπραξιν τῶν φόρων, ἐφ' ὅσον διὰ νόμου δὲν ἐλήφθη μέτρον ἀναστατικὸν ἢ ἀπαλλακτικὸν ἢ μετριασμοῦ τῆς φορολογίας.

Καθ' ἃς περιπτώσεις, λόγοι ἰσότητος καὶ δικαιοσύνης ἐπιβάλλουσι μετριασμόν τινα τῆς φορολογίας, δὲν εἶναι σύμφωνον πρὸς τὴν ἀρχὴν τῆς ἰσότητος, εἰς ἐκάστην ἴδιαιτέραν περίπτωσιν, νὰ προκαλῆται εἰδικὸν νομοθέτημα. Ὡς ἐκ τούτου, ἡ νομοθεσία λαμβάνει ἐκ τῶν προτέρων γενικὰ μέτρα διὰ τὰς περιπτώσεις ταύτας. Οὕτω καθορίζονται ἐπακριβῶς οἱ ὅροι, καθ' οὓς ὑπάρχει περίπτωσις ἐκπτώσεως ἐξ ὥρισμένων φόρων, διὰ παγίων νόμων, οἵτινες δημιουργοῦσι διὰ τὸν φορολογούμενον ἀληθὲς δικαίωμα. Εἰς ἄλλας δὲ περιπτώσεις, ἀνάγκη παρίσταται ἀτομικῆς ἐκτιμήσεως τῆς ὑφισταμένης πραγματικῆς καταστάσεως καὶ διὰ τὰς περιπτώσεις ταύτας, δὲ νόμος δύναται νὰ ἔξουσιοδοτήσῃ, κατὰ τρόπον γενικόν, τὸν Ὑπουργόν, ἢ καὶ διοικητικὰ ὅργανα, νὰ προβαίνωσιν εἰς ἀπόφασιν περὶ ἐκπτώσεως ἐκ φόρων, καί, κατὰ τὰς περιπτώσεις ταύτας, ἢ ἐκπτώσις ἀφίεται εἰς τὴν ἐκτίμησιν τῆς ὁρχῆς.

Ἐκπτώσεις ἢ μετριασμοὶ ἐπιτρέπονται διὰ παγίων διατάξεων, κατὰ τὸ ἀριθμ. 7 § 4 τοῦ νόμου 971, τὸ ὅποιον ἐπιτρέπει εἰς περιπτωσιν καταστροφῆς τοῦ ἐργοστασίου, οἷον ἐξ ἐμπρησμοῦ, σεισμοῦ ἢ ἐξ ἄλλης ἀνωτέρας βίας, καθιστώσης ἀδύνατον τὴν ἔξακολούθησιν τῆς ἐργασίας, δι' ἀποφάσεως τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν, τὴν ἀπαλλαγὴν τοῦ οἰνοπνευματοιοῦ ἢ ποτοποιοῦ ἐκ τῶν ὀφειλομένων

δόσεων τοῦ ἔτησίου δικαιώματος. Ἐπίσης κατὰ τὸ ἄρθρ. 11 § 3 τοῦ νόμου 1640, ἐάν ἐντὸς ἔτους τινός, εἴτε ἔνεκα μεταβολῆς τῶν δρων τῆς ἐκμισθώσεως, ἢ τῶν βαρῶν καὶ διαπανῶν, εἴτε ἔνεκα ὀλικῆς ἢ μερικῆς λύσεως ταύτης ἢ καταπαύσεως ἀλλως ὑφισταμένης χρήσεως ἢ κατεδαφίσεως, καθίζησεως, καταρρεύσεως, ἢ πυρπολήσεως ἀκινήτου, ἐπέλθῃ αὕξησις ἢ μείωσις καθαροῦ εἰσοδήματος, ὑπερβαίνουσα τὸ 10% αὐτοῦ, ὁ φορολογούμενος δικαιοῦται καὶ ὀφείλει νὰ ἐπιδώῃ τροποποιητικὴν δήλωσιν, ἐντὸς τοῦ Ἀπριλίου τοῦ ἐπιόντος ἔτους. Ἐπίσης κατὰ τὸ ἄρθρ. 7 τοῦ Ν.Δ. περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος, τοῦτο εἶναι ἀδιαίρετον δι' ὀλόκληρον τὸ ἔτος καὶ προσωπικόν, ἀλλ' ἔξαιρετικῶς ὑπόκεινται εἰς τέλος διὰ τὸ πρῶτον μόνον ἔξαμηνον οἱ ἀποδεδειγμένως παύσαντες ἀσκοῦντες ἐπιτήδευμα ἐντὸς τοῦ πρώτου ἔξαμηνον καὶ δηλοῦντες τοῦτο ἐντὸς μηνὸς ἀπὸ τῆς παύσεως τῆς ἀσκήσεως. Ἐπίσης κατὰ τὸ ἄρθρ. 40 § 8 ν. 1640 ἐπιτρέπεται τροποποίησις τῶν τριετοῦς ἰσχύος φορολογικῶν καταλόγων κατὰ τὸ β' καὶ γ' ἔτος τῆς ἰσχύος αὐτῶν ἐν περιπτώσει αὐξομειώσεως τῆς προσόδου κατὰ 15% τούλαχιστον ἢ ἐν περιπτώσει διακοπῆς τῆς ἐπιχειρήσεως ἢ τοῦ ἐπαγγέλματος.

Κατὰ τὸ ἄρθρ. 36 τοῦ τελων. Κώδικος, τὸ τέλος μειοῦται κατὰ λόγον τῆς βεβαιωθείσης κατὰ τοὺς δρους τοῦ νόμου βλάβης ἢ φυσορᾶς τοῦ ἐμπορεύματος. Ἐν ἣ δὲ περιπτώσει ὑπέστησαν βλάβην, ἵνες ἔνεκεν ἀπώλεσαν πᾶσαν ἀξίαν, καὶ καταστρέφονται κατὰ τοὺς δρους τοῦ αὐτοῦ ἄρθρου, πρὶν ἢ τελωνισθῶσι, τότε δὲν ὑπάρχει περίπτωσις πληρωμῆς τέλους.

Κατ' ἔξαίρεσιν τῶν ἀνωτέρω γενικῶς τεθειμένων κανόνων, δι' εἰδικῶν νόμων, προσωρινῆς ἰσχύος, ἔχουσι ληφθῆ κατὰ διαφόρους ἐποχὰς μέτρα φορολογικῶν ἀπολαγῶν ἢ μειώσεων φόρου, εἴτε γενικῶς διὰ τοὺς ἀμέσους φόρους, τοὺς ὀφειλομένους παρὰ φορολογουμένων, εἴτε διὰ τοὺς ὀφειλομένους παρ' ἐνοικιαστῶν φόρου, ἔνεκα ἐκτάκτων ζημιῶν τῶν ἐνοικιαστῶν ἐκ τοῦ πολέμου ἢ τῆς ἐπιστρατεύσεως ἢ ἄλλων ἔξαιρετικῶν γεγονότων, καθὼς καὶ διὰ φόρους παλαιῶν χρήσεων, μὴ εἰσπραχθέντας ἐγκαίρως λόγῳ σκοπιμότητος πρὸς εὐχερεστέραν εἰσπραξίαν αὐτῶν. Π.χ. διὰ τοῦ νόμου 3484, διὰ τοῦ νόμου 3886, διὰ τοῦ νόμου 3779 τοῦ 1939 (ἄρθρ. 6), καθὼς καὶ διὰ τοῦ Ν.Δ. τῆς 23 Μαρτίου 1929 περὶ ρυθμίσεως χρεῶν κλπ. Συνήθως εἰς τοὺς τοιούτους νόμους τάσσεται ὡρισμένη βραχεῖα προθεσμία, ἐντὸς τῆς ὁποίας οἱ ὀφειλέται δέον νὰ καταβάλωσι τὸ χρέος, διὰ μιᾶς ἢ κατὰ δόσεις, ἵνα ἀπολαύσωσι τῆς παρεχομένης ὑπὸ τοῦ

νόμου ἔκπτωσεως ἢ ἀπαλλαγῆς. Κατὰ τὰς περιπτώσεις ταύτας, παρέχεται συνήθως διὰ τοῦ νόμου πλήρης ἀπαλλαγὴ τῶν ὅφειλομένων προσθέτων τελῶν ἢ προσανέξησεων τοῦ φόρου λόγῳ ποινῆς καὶ τόκων ὑπερημερίας, ἐνίστετε δὲ καὶ ἔκπτωσις ἐξ αὐτοῦ τοῦ ὅφειλομένου κυρίως φόρου<sup>1</sup>.

### § 46. Ἡ πληρωμὴ τοῦ φόρου.

Ἡ πληρωμὴ τοῦ φόρου ἀποτελεῖ, κατὰ γενικὸν κανόνα, τὴν ἐκτέλεσιν τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως καὶ τὸν σκοπὸν παντὸς φορολογικοῦ θεσμοῦ. Δὲν ἔχει δὲ πάντοτε, ὡς συνέπειαν, τὴν ἀπόσβεσιν τῆς ὅλης φορολογικῆς ὑποχρεώσεως. Διὰ μὲν τούς, κατὰ χρονικὰς περιόδους, εἰσπραττομένους φόρους, π.χ. διὰ τὸ τέλος ἐπιτηδεύματος, τὸ βεβαιούμενον διὰ φορολογικῶν καταλόγων τριετοῦς ἴσχυος, ἢ φορολογικὴ ὑποχρέωσις παραμένει, καὶ μετὰ τὰς διαδοχικὰς πληρωμάς, εἶναι, τρόπον τινά, ἀδιάκοπος, ὡς ἡ πραγματικὴ κατάστασις, ἐφ' ἣς βασίζεται. Ἐκάστη δὲ πληρωμὴ ἐπιβάλλεται ὑπὸ τοῦ νόμου νὰ γίνεται καθ' ὁρισμένον χρόνον μεμονωμένως, διότι ἐκ πρακτικῶν λόγων δὲν εἶναι δυνατή ἡ καθ' ἡμέραν ἐνέργεια πληρωμῶν, οὕτε πρέπει αὖται νὰ ἐπαναλαμβάνωνται συχνάκις. ᩩ φορολογικὴ ὅμως ὑποχρέωσις, ἢ ἀπορρέουσα ἐκ μεμονωμένων γεγονότων, δὲν ἔχει ἀρχήν, οὐδὲ τέλος, καὶ ἀποσθέννυται διὰ τῆς πληρωμῆς, ἥτις ἔγκειται εἰς ἐνιαίαν καταβολήν.

Ἡ εἰσπραξὶς ἔχει ὡς ἀποτέλεσμα τὴν ἔξοφλησιν τοῦ χρέους, ἐὰν γίνῃ κατὰ τοὺς ὅρους τοῦ νόμου<sup>2</sup>. ᩩ εἰσπραξὶς γίνεται δι’ ἀμέσου καταβολῆς εἰς τὸν ἀρμόδιον ταμίαν ἢ εἰσπράκτορα, ἐπὶ ἀποδεῖξει ἐκδιδομένη κατὰ τοὺς νομίμους τύπους καὶ διὰ τῶν ἔχόντων νόμιμον κυκλοφορίαν νομισμάτων, οἷα εἶναι τὰ γραμμάτια τῆς Τραπέζης τῆς Ἑλλάδος<sup>3</sup>. Δι’ εἰδικῶν διατάξεων διαφόρων νόμων ἔχει ἐπιτραπῇ νὰ γίνεται ἢ εἰσπραξὶς ἐνίων ἐσόδων διὰ τίτλων ὅμοιογιῶν ἐθνικῶν δανείων κλπ.<sup>4</sup> Ἐξαιρετικῶς δὲ ἢ εἰσπραξὶς φόρων τινων γίνεται εἰς είδος,<sup>5</sup> καθὼς καὶ δόσεων χρεῶν τινων πρὸς τὸ δημόσιον.

<sup>1</sup> Ἀνωτέρῳ § 16 σελ. 32 ἐπ. ἐπραγματεύθημεν περὶ ἀναδρομικοῦ νόμου.

<sup>2</sup> Πότε είναι νόμιμος εἰσπραξὶς. Οἰκονομίδου ἔρμ. λογ. ν. σελ. 76.

<sup>3</sup> Πότε ἐπιτρέπεται εἰσπραξὶς δι’ ἄλλων νομισμάτων ἢ διὰ συμψηφισμοῦ. Οἰκονομίδου αὐτόθι σελ. 72 ἐπ.

<sup>4</sup> Ὁρα περιπτώσεις ταύτας ἐν σελ. 277 - 280 Ἐρμ. ν. εἰσπρ. Οἰκονομίδου.

<sup>5</sup> Π.χ. ὁ φόρος τοῦ ἑλαίου. Οἰκονομίδου αὐτόθι σελ. 281.

“Ὑπάρχουσι περιπτώσεις, καθ' ἃς ὁ φορολογούμενος καταβάλλει ποσόν, διὰ χρέος μήπω βεβαιωμένον εἰς τὸ ταμεῖον ἢ βεβαιωμένον εἰς ἄλλο ταμεῖον. Τὰ οὕτως ἐκδιδόμενα γραμμάτια παραλαβῆς ὀνομάζονται «γραμμάτια συμψηφισμοῦ»<sup>1</sup>, διότι ἐκδίδονται, δπως συμψηφισθῶσιν, εἰς τὸ αὐτὸν ἢ εἰς ἔτερον ταμεῖον, πρὸς τὸ χρέος τοῦ φορολογουμένου. Όσάκις τὰ γραμμάτια ταῦτα ἐξεδόθησαν διὰ χρέος μήπω βεβαιωθέν, ἢ ἀμφισβητούμενον, διὰ τῆς ἐκδόσεως αὐτῶν ὁ φορολογούμενος ἀπαλλάσσεται πάσης ποινικῆς ἢ προσθέτου εἰς τὴν κυρίαν ὑποχρέωσίν του συνεπείας διὰ τὴν μὴ καταβολήν. Ἀφοῦ πληρωθῶσιν οἱ δροὶ τοῦ νόμου καὶ βεβαιωθῆ τὸ χρέος, ἢ καταβολὴ ἐπάγεται ἐξόφλησιν αὐτοῦ. Ἐάν δὲ τὸ χρέος δὲν βεβαιωθῇ δι’ ἔλλειψιν νομίμου τίτλου, ὑπάρχει ἀχρεώστητος καταβολή, ἐπαγομένη δικαίωμα ἐπιστροφῆς τοῦ καταβληθέντος ποσοῦ.

Κατὰ γενικὸν κανόνα τοῦ ἀριθμ. 50 τοῦ νόμου ΥΜΣ', οὐδεὶς τῶν ὀφειλετῶν τοῦ Δημοσίου δύναται ν' ἀντιτάξῃ συμψηφισμὸν ἀπαιτήσεως αὐτοῦ ἀπέναντι χρέους του πρὸς τὸ Δημόσιον<sup>2</sup>.

### § 47. Ἀπόσβεσις τοῦ ἐκ φόρου χρέους.

“Ἡ φορολογικὴ ὑποχρέωσις τῶν κατὰ περιόδους ἐπιβαλλομένων φόρων ἀποσβέννυται ἀναγκαίως, ὅσάκις ἐκλείπουσιν αἱ σχέσεις, ἢ κατάστασις πραγμάτων, δίτινα τῇ προσδίδουσι γένεσιν<sup>3</sup>.

‘Ἄλλ’ ὁσάκις πρόκειται περὶ φόρου βεβαιωθέντος, ἢτοι χρέους ἐκ φόρου, τοῦτο δὲν ἐξαφανίζεται ἐπὶ τῇ ἐκλείψει τῆς βάσεως τῆς φορολογίας, ἀλλ’ ἐξακολουθεῖ ὑφιστάμενον μέχρις οὐδὲν ἀποσβεσθῆ συμφώνως πρὸς τὰς περὶ τούτου εἰδικὰς διατάξεις τοῦ νόμου<sup>4</sup>. Δι’ εἰδικῶν δὲ διατάξεων καθορίζονται περιπτώσεις ἀποσβέσεως τῆς τε φορολογικῆς ὑποχρέωσεως καὶ τοῦ ἐκ φόρου χρέους δίνεν τινος διακρίσεως μεταξὺ αὐτῶν. Αἱ κυριώτεραι τῶν διατάξεων τούτων εἶναι αἱ ἔξης:

α) Ἐπὶ φόρου καθαρῶν προσόδων οἰκοδομῶν καὶ γαιῶν, αἱ διατάξεις τοῦ ἀριθμ. 11 §. 3 καὶ 4 καὶ τοῦ ἀριθμ. 13 §. 4 β', τοῦ νόμου 1940<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Αὐτόθι σελ. 521 ἐπ.

<sup>2</sup> Ἐξαιρέσεις τοῦ κανόνος τούτου δρα εἰς Οἰκονομίδου Ἐρμ. ν. εἰσπρ. σ. 194.

<sup>3</sup> Ἀνωτέρῳ § 38 σελ. 120 - 124.

<sup>4</sup> Καθ' ἃς περιπτώσεις ἡ βεβαιώσις ἐγένετο δυνάμει τίτλου ἀκύρου ἢ ἐσφαλμένου, ἐνεργεῖται ἡ διαγραφὴ τοῦ βεβαιωθέντος ἐσόδου, ἢ αἴξησις ἡ ἐλάττωσις αὐτοῦ, κατὰ τὰς δόδηγίας τοῦ Ὑπουργείου τῶν Οἰκονομῶν. Οἰκονομίδου Ἐρμ. δημ. λογιστ. σελ. 65 - 68.

<sup>1</sup> Καραπαύλου σελ. 25 καὶ 35.

β') Τὸ ἄρθρ. 7 § 2 τοῦ Ν. Δ. περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος, ὁρίζον, ὅτι ἔξαιρετικῶς ὑπόκεινται εἰς τέλος διὰ τὸ πρῶτον μόνον ἔξαμηνον οἱ ἀποδεδειγμένως παύσαντες ἀσκοῦντες ἐπιτήδευμα ἐντὸς τοῦ πρῶτου ἔξαμηνου καὶ δηλοῦντες τοῦτο ἐντὸς μηνὸς ἀπὸ τῆς παύσεως τῆς ἀσκήσεως.

γ') Τὸ ἄρθρ. 10 τοῦ Ν. Δ. τῆς 10 /βρίου 1926, ἐπέτρεπον εἰς ἐπιτηδευματίαν, παύσαντα ν' ἀσκῇ τὸ ἐπιτήδευμα πρὸ τοῦ τέλους 7 /βρίου ἥ διακόψαντα τὴν ἀσκήσιν τούτου πρὸ τῆς 1ης Ἀπριλίου τοῦ δευτέρου ἥ τοῦ τρίτου ἔτους τῆς διαρκείας τῶν καταλόγων, νὰ ζητήσῃ δι' αἰτήσεώς του τὴν ἀπαλλαγὴν του διὰ τὸ δεύτερον ἔξαμηνον ἥ τὴν διαγραφήν του διὰ τὸ δεύτερον ἥ τρίτον ἔτος.

δ') Ὁ νόμος 1641 περὶ φορολογίας κληρονομῶν ὁρίζων ἐν ἄρθρῳ 15 τὰς περιπτώσεις, καθ' ἃς ἐκπίπτονται οἱ κατὰ τὰς διατάξεις αὐτοῦ κανονικῶς βεβαιωθέντες φόροι.

ε') Διάφοροι ἄλλαι εἰδικαὶ διατάξεις, οἷον ἥ τῆς § 2 τοῦ ἄρθρ. 1 καὶ τῆς § 2 τοῦ ἄρθρ. 5 τοῦ Ν. Δ. τῆς 23 Μαρτίου 1929 περὶ ψυχιμίσεως χρεῶν κλπ.

Διὰ πᾶσαν ἐκπτωσιν βεβαιωθέντος ἐν τοῖς βιβλίοις εἰσπρακτέων δημοσίου ταμείου χρέους ἀπαιτεῖται διοικητικὴ πρᾶξις, ἣτις κατὰ τοὺς ὑπηρεσιακοὺς κανονισμοὺς λέγεται πρωτόκολλον ἐκπτώσεως. Ἐπὶ τῇ βάσει δὲ τοῦ πρωτοκόλλου τούτου, ἐκδίδεται ἥ ἄδεια διαγραφῆς τοῦ χρέους ἐκ τῶν εἰσπρακτέων ποσῶν<sup>1</sup>.

Προκειμένου περὶ παλαιῶν χρεῶν τὸ Ν. Δ. τῆς 13 Δεκ. 1922 (ἄρθρ. 4) ὕστερον, ὅτι δὲν ἀπαιτεῖται διοικητικὴ ἥ ἄλλη τις πρᾶξις, τῆς διαγραφῆς ἐπερχομένης αὐτοδικαίως ἀμα τῇ ἐνάρξει τῆς ἰσχύος τοῦ νόμου<sup>2</sup>.

#### § 48. Παραγραφή.

Ἡ ἀπόσβεσις ἀξιώσεως τινος ἔνεκα μὴ ἐνασκήσεως αὐτῆς ἐφ' ὀρισμένον χρόνον λέγεται ἐν τῷ ἀστικῷ δικαίῳ παραγραφῆ. Καὶ ὑπὸ τὴν ἔννοιαν ταύτην λαμβάνεται ἥ παραγραφὴ τῆς ἐκ φόρου ἀπαιτήσεως τοῦ Δημοσίου. Κατὰ τὸ ἐν Ἑλλάδι ἰσχῦντον Ρωμαϊκὸν Δίκαιον, αἱ ἐκ φόρων ἀπαιτήσεις τοῦ Δημοσίου εἶναι ἀπαράγραπτοι (v. 6 Κωδ. 7. 39, Βασιλ. 50. 14. 7). Ἀλλ' ὑπάρχουσιν οἱ διδάσκοντες, ὅτι ἥ διάταξις αὕτη δὲν ἰσχύει σήμερον, διότι εἴναι δημοσίου δικαίου, συνδεδεμένη πρὸς τὸ ρωμαϊκὸν φορολογικὸν

<sup>1</sup> Οἰκονομίδου Ἐκμηνεία δημ. λογιστικοῦ σελ. 65 - 68.

<sup>2</sup> Οἰκονομίδου Ἐκμηνεία δημ. νόμων περὶ εἰσπρ. σελ. 303.

σύστημα καὶ ὅτι πᾶσαι αἱ ἀπαιτήσεις τοῦ Δημοσίου ὑπάγονται σήμερον εἰς τὴν τριακονταετῆ παραγραφήν, ἐκτὸς ἐὰν δι᾽ εἰδικοῦ νόμου δρᾶται ἔτερα παραγραφῆ.

<sup>1</sup>Ἐν τούτοις, ἡ ἀρχὴ τοῦ Ρωμαϊκοῦ δικαίου, περὶ τοῦ κατὰ προνόμιον τοῦ Δημοσίου ἀπαραγράπτου τῆς ἐκ φόρου ἀπαιτήσεως αὐτοῦ, ἵσχει παρ᾽ ἡμῖν, ὡς ἵσχει καὶ εἰς ἄλλας τινὰς χώρας<sup>1</sup>. Κατ᾽ ἔξαίρεσιν τῆς ἀρχῆς ταύτης, διὰ ορητῶν διατάξεων νεωτέρων νόμων εἰσήχθη βραχυπρόθεσμος παραγραφὴ ὡρισμένων ἐκ φόρων ἀπαιτήσεων. Οὕτως ἐπὶ τελωνειακῶν τελῶν<sup>2</sup>.

<sup>2</sup>Ἐτερος τρόπος, ἐπαγόμενος τὸ ἀποτέλεσμα τῆς παραγραφῆς, ἦτοι τὴν ἀπόσβεσιν τῆς ἀπαιτήσεως, εἴναι ἡ διὰ νόμου γενομένη πολλάκις διαγραφὴ παλαιῶν χρεῶν ἐκ τῶν βιβλίων εἰσπρακτέων<sup>3</sup>. Οἱ νόμοι περὶ διαγραφῆς φόρων ὑπῆρχαν ἀναγκαίᾳ συνέπεια τοῦ ἀπαραγράπτου αὐτῶν, οὗταν, οὖν ἔνεκα τὸ Δημόσιον ἐθεώρει ὡς ὑφισταμένας παλαιὰς ἀπαιτήσεις, ὥν ἡ εἰσπραξὶς ἀπέβαινεν ἥδη ἀδύνατος καὶ ἡ εἰς τὸ ἐνεργητικὸν τῶν λογ/σμῶν τοῦ Δημοσίου ἐμφάνισις ἦτο εἰνοικὴ καὶ παρεῖχε δυσχερείας εἰς τὸ Δημόσιον λογιστικόν<sup>4</sup>. Τῆς διαγραφῆς ἔξηρέθησαν διὰ τοῦ Ν.Δ. τῆς 13 Δεκεμ. 1922 (ἀρθρ. 3) ὡρισμέναι κατηγορίαι χρεῶν, μεταξὺ τῶν δποίων καὶ τὰ πρὸς τὸ Δημόσιον δφειλόμενα καὶ δι᾽ ὑποθήκης ἡσφαλμένα. Εἰς ταῦτα δὲν συμπεριλαμβάνονται τὰ δι᾽ ἄλλων ἀσφαλιστικῶν νομίμων μέσων, οἷον διὰ κατασχέσεως, ἔξασφαλισθέντα (Ἐφετ. Θεσσαλ. 107 τοῦ 1927.).

Διατάξεις περὶ παραγραφῆς ἀνευρίσκομεν εἰς τὸν νόμον, ΓΩΟΒ', ἀρθρ. 33, § 4, καθ' ὃν «αἱ χρηματικαὶ ποιναὶ καὶ τὰ πρόστιμα, τὰ καταγινωσκόμενα δι᾽ ἀποφάσεως οἰουδήποτε ποινικοῦ Δικαστηρίου, παραγράφονται μετὰ δεκαετίαν ἀπὸ τῆς βεβαιώσεως αὐτῶν ἐν τοῖς ταμείοις τοῦ Κράτους». Ἡ διάταξις αὐτῇ, ἀναφερομένη μόνον εἰς τὰ ὑπὸ ποινικῶν δικαστηρίων καταγινωσκόμενα πρόστιμα κλπ., δὲν περιλαμβάνει καὶ τὰ πρόστιμα, χρηματικὰς ποινάς, ἡ προσαυξήσεις φόρων, ἔνεκεν ἀνεπαρκοῦς δηλώσεως ἡ παραλείψεως ἡ παραβάσεως ἡ λαθρεμπορίας, τὰ ἐπιβαλλόμενα παρὰ διοικητικῶν ἀρχῶν ἡ ἐπιτροπῶν ἡ φορολογικῶν δικαστηρίων. Ἐπομένως, αἱ προσαυξήσεις καὶ ἐν γένει οἱ πρόσθετοι φόροι, ἀκολουθοῦσιν, ὡς πρὸς τὴν παρα-

<sup>1</sup> Myrbach - Rheinfeld σελ. 231.

<sup>2</sup> Ἀνωτέρῳ σελ. 17 καὶ 23, § 42 σελ. 133.

<sup>3</sup> Ἀνωτέρῳ § 47.

<sup>4</sup> Οἰκονομίδου Έρμ. ν. εἰπρξ. σελ. 303 - 305.

γραφήν, τὴν τύχην τοῦ κυρίου φόρου, εἰς ὃν παρέπονται. Ἐπὶ ἐλλιποῦς εἰσπράξεως ὑγειονομικῶν δικαιωμάτων χωρεῖ τριετῆς παραγραφή (Κατωτέρω § 49).

Ἡ διακοπὴ καὶ ἀναστολὴ τῆς παραγραφῆς διέπεται ὑπὸ τῶν διατάξεων τοῦ ἀστικοῦ νόμου<sup>1</sup>.

### § 49. Ἐπιστροφὴ φόρων.

Οἱ καταβληθέντες φόροι δύνανται νὰ ἐπιστραφῶσιν, εἴτε εἰς τὸν καταβαλόντα αὐτούς, εἴτε εἰς οἶνοδήποτε τρίτον, ὅστις ἐμφανίζεται ὡς κύριος τοῦ πράγματος, διὰ τὸ δποῖον κατεβλήθη ὁ φόρος.

Διακρίνομεν τὰς περιπτώσεις: α') καθ' ἄς φόρος ἐπληρώθη ἀνευ νομίμου αἰτίας ἢ ὑπὲρ τὸ νόμιμον μέτρον κατὰ τὸ ἀρθρον 7 τοῦ λογιστικοῦ νόμου<sup>2</sup>, καὶ β') καθ' ἄς εἰδος καταναλώσεως ὡς ἐκ τοῦ τρόπου τῆς εἰσπράξεως τοῦ φόρου ὑπεβλήθη εἰς αὐτόν, ἐνῷ δὲν ἔπερε πὰν ὑποβλήθη, ἀτε προωρισμένον νὰ ἔξαχθῃ εἰς τὸ ἔξωτερον.<sup>3</sup> Ἀπὸ φοροτεχνικῆς ἀπόψεως, δέον ν' ἀποφεύγωνται αἱ περιπτώσεις αὗται, ἀλλ' ἐνίστε ἡ ἐπιστροφὴ εἶναι ἀναπόφευκτος, ἵνα κατασταθῇ δυνατὴ ἡ εἰς τὸ ἔξωτερον ἔξαγωγὴ τῶν ὑποβληθέντων εἰς τὸν φόρον καταναλώσεως εἰδῶν.

Ἐπιστροφὴ ἀχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων χωρεῖ ἰδίως εἰς τὰς κατωτέρω ἀναφερομένας περιπτώσεις.

α') Ἐπὶ τῶν κατὰ περιόδους εἰσπραττομένων φόρων, οἵοι εἶναι

<sup>1</sup> Ανωτέρω σελ. 16 - 19.

<sup>2</sup> Περίπτωσις ἐπιστροφῆς φόρου γεννᾶται πολλάκις ἐξ ἐπακολουθήσαντος νομικοῦ γεγονότος, ἀνατρεπτικοῦ τῆς γενεσιούργοῦ τῆς φιρολογικῆς ὑποχρεώσεως πράξεως, οἷον, ἀνακαλούμενης τῆς δωρεᾶς ἢ ἀποβιοῦντος τοῦ δωρεοδόχου πρὸ τοῦ θανάτου τοῦ δωρητοῦ, τὸ τέλος ἐπιστρέφεται ἐπὶ τῇ πρὸς τὸ 'Υπουργεῖον τῶν Οἰκονομικῶν αἰτήσει, ὑποβαλλομένη ἐντός ἕτους ἀπὸ τῆς ἀνακλήσεως τῆς δωρεᾶς ἢ τοῦ θανάτου τοῦ δωρεοδόχου (Ν. Δ. 27 Ιαν. 1923. ἀρθρ. § 2, β').

<sup>3</sup> Ἐν τῷ τελωνειακῷ συστήματι ἔχει ἐμφανισθῆ ὃ ὑπὸ τὸ ἀγγλικὸν ὄνομα drawback γνωστὸς μηχανισμός, ὅστις συνίσταται εἰς τὴν ἐπιστροφὴν τοῦ εἰσπραχθέντος φόρου ἐπὶ τῶν ἔξαγομένων εἰς τὴν ἀλλοδαπὴν εἰδῶν. Τὸ σύστημα τοῦτο παρουσιάζει πολλὰς δυσχερείας κατὰ τὴν ἐφαρμογὴν του, ὡς ἐκ τούτου δὲ ἐφευρέθη ἔτερον σύστημα, μᾶλλον πρόσφορον, ἡ «προσωρινὴ ἀτέλεια» (l' admission temporaire), ἥτις εὐρύτατα ἐφηρμόσθη ἐν 'Ελλάδι πρὸς προστασίαν τῆς βιομηχανίας. Κοφινᾶ, Ἐρμ. τελων. νομ. σελ. 43 - 44. 'Ανωτέρω σελ. 90. Allix et Lecerclé, Les Contr. indir. Ἐκδ. β' τόμ. 1ος σελ. 84 - 89. Οἰκονομίδου, Ἐρμ. λογ. ν. 77 ἐπ. 83, 157.

οἱ ἄμεσοι, δυνατὸν νὰ ἐπέλθῃ τροποποίησις εἰς τὴν βεβαίωσιν τοῦ φόρου, κατόπιν ἀποφασισθείσης διὰ νόμου φορολογικῆς ἀπαλλαγῆς ἢ ἐκπτώσεως ἢ μετριασμοῦ τοῦ φόρου, καὶ ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει γεννᾶται ὑποχρέωσις τοῦ Δημοσίου πρὸς ἐπιστροφὴν τοῦ φόρου. Τὰ δι’ ἐπιστροφὴν τοῦ ἀχρεωστήτως εἰσπραχθέντος φόρου ἐκδιδόμενα χρηματικὰ ἔνταλματα δὲν συμψηφίζονται πρὸς τυχὸν ὁφειλόμενα χρέη τοῦ δικαιούχου, ὡς ἀλλοτε ἐγίγνετο, ἀλλὰ ἔξοφλοινται ἀμέσως, τὰ δὲ τυχὸν ὁφειλόμενα εἰσπράττονται κατὰ τὰς διατάξεις τῶν περὶ εἰσπράξεως δημοσίων ἑσόδων νόμων.

β') Τὰ τελων. τέλη καὶ λοιπὰ δικαιώματα, τὰ ἀχρεωστήτως εἰσπραχθέντα, ἐπιστρέφονται εἰς τὸν δικαιοῦχον κατόπιν διαταγῆς τοῦ Ὑπουργείου τῶν Οἰκονομικῶν, ἐὰν ἐντὸς ἔτους ἀπὸ τῆς πληρωμῆς ὁ δικαιοῦχος ἐπιδώσῃ περὶ τούτου αἴτησιν εἰς τελων. ἀρχὴν ἡ εἰς τὸ Ὑπουργεῖον. Παρελθόντος τοῦ ἔτους, χωρὶς νὰ ὑποβληθῇ αἴτησις, ἡ ἀπαίτησις παραγράφεται (ἀρθρ. 30 τελων. Κώδικος). Ὑπάρχουσι περιπτώσεις, καθ’ ἃς ὁ ἐπιτρέψας τὴν ἐκ τοῦ φόρου ἀπαλλαγὴν ἢ ἐκπτώσεων νόμος ρητῶς ὀρισεν, διτὶ δὲν ἐπιστρέφονται τὰ προηγουμένως εἰσπραχθέντα· ἀλλ’ ἡ διάταξις αὗτη παραβλέπει ἐντελῶς τὴν ἀρχὴν τῆς φορολογικῆς ἰσότητος.

γ') Ὡς πρὸς τὰ τέλη χαρτοσήμου, ἵσχει ἡ διάταξις, καθ’ ἣν «ἐν οὐδεμιᾷ περιπτώσει τὸ Δημόσιον ὑποχρεούται εἰς ἐπιστροφὴν τῆς ἀξίας φύλλου σφραγιστοῦ χάρτου ἢ κινητοῦ ἐπισήματος ἢ εἰδικοῦ ἐνσήμου νέων χωρῶν, τοῦ ὅποιουν ἐγένετο ὅπωσδήποτε χρῆσις παρ’ ἴδιώτου ἢ δημοσίου ὑπαλλήλου», (Ἀρθρ. 10 § 7 Κώδ. ν. χαρτοσήμου). Καὶ ἡ διάταξις αὗτη ἐπανελήφθη ἐν ἀρθρῷ 68 § 5 τοῦ νόμου 1641 περὶ φορολογίας τῶν κληρονομιῶν, ὡς πρὸς τὰ διὰ χρήσεως χαρτοσήμου εἰσπραττόμενα κληρονομικὰ τέλη, ἔχοντι ὡς ἔξῆς: «Ἐν οὐδεμιᾷ περιπτώσει ἐπιστρέφονται τέλη εἰσπραχθέντα διὰ τῆς χρήσεως χαρτοσήμου». Κατὰ τὴν χρῆσιν τοῦ χαρτοσήμου ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ ποσοῦ αὐτοῦ γίνεται συνήθως παρὰ τοῦ ποιουμένου χρῆσιν τοῦ χαρτοσήμου ἢ ἐπικολλῶντος τὸ κινητὸν ἐπίσημον, ὅστις ἐνδέχεται ἐκ πλάνης ἢ ἐκ κακοῦ ὑπολογισμοῦ νὰ μεταχειρισθῇ χαρτόσημον ἀνωτέρας τοῦ προσήκοντος ἀξίας. Ο λόγος τῆς ἐξ ἴδιου πταίσματος χρήσεως χαρτοσήμου μεῖζονος τῆς νομίμου ἀξίας δὲν συντρέχει πάντοτε, διότι πολλάκις ὁ ὑπολογισμὸς τοῦ τέλους χαρτοσήμου γίνεται παρὰ τῆς ἀρμοδίας ἀρχῆς (ἀρθρ. 32 καὶ 38-41 Κώδ. χαρτ.). Ὡς ἐν τούτου δὲν δύναται νὰ χρησιμεύσῃ ὡς δικαιολογητικὸς λόγος τῆς διατάξεως τοῦ ἀρθρ. 10 § 7 τοῦ Κώδικος, ἥτις εἰσή-

χθη διὰ τοῦ νόμου, ΓΧΒ' τοῦ 1910 (ἀρθρ. 2)<sup>1</sup> καὶ ἡτις λόγον ἔχει τὴν ὑπεγγυότητα τοῦ χαρτοσήμου εἰς τὴν Διεθνῆ Οἰκον. Ἐπιτροπήν, πρὸς ἣν, κατὰ τὸ σύστημα τοῦ Διεθνοῦς Ἐλέγχου, τὸ Δημόσιον προκαταβάλλει τὸ τίμημα τοῦ χαρτοσήμου, κατὰ τὴν παραλαβὴν του ἐκ τῆς ἀποθήκης της, χωρὶς νὰ ἐπιστρέψῃ τὸ τίμημα τοῦτο εἰς τὸ Δημόσιον ἡ Δ. Ο. Δ., καθ' ἣν περίπτωσιν τοῦτο ἥθελεν ἐπιστρέψει αὐτὸς εἰς τὸν καταβάλλοντα τὸ τέλος. Ἡ νομολογία<sup>2</sup> ἐνίστεται ἐπεξέτεινε τὴν ἐφαρμογὴν τῆς περὶ μὴ ἐπιστροφῆς τῆς ἀξίας φύλλου σφραγιστοῦ χάρτου ἡ κινητοῦ ἐπισήματος διατάξεως καὶ ἐπὶ τῆς περιπτώσεως, καθ' ἣν τὸ ὑπερβάλλον τέλος χαρτοσήμου εἰσεπράχθη διὰ ἐκδόσεως γραμματίου παραλαβῆς, ἀνευ χρήσεως χαρτοσήμου ἡ ἐπισήματος, λόγῳ «ὅτι καὶ αὐτὸς εἶναι τέλος χαρτοσήμου». Ἀλλ' ὁ νόμος ἀπαγορεύει τὴν ἐπιστροφὴν τῆς ἀξίας «φύλλου σφραγιστοῦ χάρτου ἡ κινητοῦ ἐπισήματος», καὶ οὐχὶ τὴν ἐπιστροφὴν παντὸς ποσοῦ εἰσπραχθέντος ὡς τέλους χαρτοσήμου, καὶ δὴ ἀνευ χρήσεως σφραγιστοῦ χάρτου ἡ κινητοῦ ἐπισήματος, ἡτις μόνη ἀποτελεῖ «χρῆσιν χαρτοσήμου». Ἡ εὐρυτέρα δ' ἐρμηνεία καὶ ἐφαρμογὴ τῆς διατάξεως ταύτης ἀντιβαίνει πρὸς τὴν ἀρχήν, ὅτι φόρος δὲν εἰσπράττεται ἀνευ νόμου καὶ ὅτι ἐπιστρέφεται ὁ ἀχρεωστήτως καταβληθεῖς.

δ') Κατ' ἔξαίρεσιν τῆς γενικῆς ἀρχῆς ταύτης, ἔχει τεθῆ καὶ ἐν ἀρθρ. 23, § 2, τοῦ νόμου 2332, ἀφορῶσα τὰ εἰδικὰ τέλη ἐπὶ τῆς κυκλοφορίας τῶν αὐτοκινήτων, διάταξις, καθ' ἣν «ἐν οὐδεμιᾷ περιπτώσει ἐπιτρέπεται ἡ ἐπιστροφὴ καταβληθέντος τέλους»<sup>3</sup>.

ε') Ἐπιστροφὴ φόρου καταναλώσεως. Εἰδικαὶ διατάξεις περὶ ἐπιστροφῆς φόρου ἀναγράφονται ἐν τοῖς νόμοις περὶ φόρων καταναλώσεως. Ἡ ἐπιστροφὴ αὐτῇ λόγον ἔχει νὰ μὴ ἐπιβαρύνωνται διὰ φόρου τὰ εἰς τὸ ἔξωτερικὸν ἔξαγόμενα εἴδη, ὥνα οὕτω κατασταθῆ.

<sup>1</sup> Κατὰ τὴν κοινοποιήσασαν τὸν ν. ΓΧΒ' ἔγκ. ἡ ἔννοια τῆς διατάξεως τοῦ πρώτου κώλου τοῦ ἀρθρ. 10 ν. ΑΧΚΕ', καθ' ὃ «τὰ ἐφθαρμένα σφραγιστὰ φύλλα ἡ κινητὰ ἐπισήματα, οὔτε νὰ μετασφραγισθῶσιν, οὔτε ν' ἀνταλλαχθῶσιν ἐπιτρέπεται, ἐὰν δοις δλως ἀμεταχείριστα» ἦν, ὅτι καὶ ἐπιστροφὴ τῆς ἀξίας τοῦ τέλους ἐπὶ οὐδενὶ λόγῳ ἥδυνατο νὰ γίνη καὶ ὅτι ἡ διάταξις τοῦ ἀρθρ. 2 ν. ΓΧΒ' ἔγένετο, ἐπειδὴ ἔξεδόθησαν δικαστικαὶ ἀποφάσεις ὑποχρεούσαι εἰς ἐπιστροφήν.

<sup>2</sup> Ὁρα ταύτην ἐν τῇ γνώμῃ τῆς μειονοψηφίας τῆς 383 (1924) ἀποφ. τοῦ Ἐφετείου Ἀθηνῶν, ἣς ἡ πλειονοψηφία (εἰσηγ. Ἰ. Καψάλης) ἔδωκε τὴν ἐν τῷ κειμένῳ λύσιν. Θέμις Λζ' σελ. 57.

<sup>3</sup> Οἰκονομίδουν, Ἐρμ. λογ. ν. σελ. 84-85. Ἔγκ. Υπ. Οἰκον. 156517/247 τοῦ 1925.

δυνατὴ ἡ εἰς τὸ ἔξωτερικὸν πώλησίς των, ἀφοῦ ταῦτα θὰ ὑποβληθῶσιν εἰς ἀντίστοιχον φόρον ἐν τῷ ἔξωτερικῷ. Τοιαῦται διατάξεις εὑρηνται: α') ἐν τῷ ἄρθρῳ 19 τοῦ ν. 971, κατὰ τὰς περιπτώσεις τῆς εἰς τὸ ἔξωτερικὸν ἔξαγωγῆς οἰνοπνεύματος, ἀποστάγματος οἴνου, ποτῶν ἐξ οἰνοπνεύματος καὶ ἀρωμάτων. β') ἐν ἄρθρῳ 4 ν. 2963 καὶ Δ. 28 / βρίσκου 1922, ἄρθρῳ 21 ἐπομ., καθ' ἃς ἐπιστρέφεται ὁ φόρος τοῦ εἰς τὴν ἀλλοδαπὴν ἔξαγομένου ζύθου. γ') ἐν ἄρθρῳ 8, β', ν. „ΓΧΜΔ“ (ນ. ἀριθ. 3644) κατὰ τὴν εἰς τὸ ἔξωτερικὸν ἔξαγωγὴν πυρίτιδος, ἐκρηκτικῶν ὑλῶν καὶ σκαριών. δ') ἐν ἄρθρῳ 26, § 5 ν. 1320, κατὰ τὴν ἔξαγωγὴν εἰς τὴν ἀλλοδαπὴν τοῦ ὑποβληθέντος εἰς φόρον οἴνου.

Ἡ ἐπιστροφὴ τῶν ἀχρεωστήτως καταβληθέντων γίνεται ὑπὸ τοῦ Δημοσίου ἀνευ τόκου, διότι ὁ νόμος δὲν ἐπιτρέπει τὴν καταβολὴν τόκου ἐπὶ ἀποδόσεως χρημάτων μὴ προσηκόντως εἰσπραχθέντων<sup>1</sup>.

Εἶδικαὶ διατάξεις προβλέπουσι περὶ βραχυπροθέσμων παραγραφῆς τῆς περὶ ἐπιστροφῆς φόρου ἀπαιτήσεως<sup>2</sup>. Κατὰ κανόνα τοῦ ἄρθρο 69 τοῦ λογιστικοῦ νόμου ἡ παραγραφὴ χρεῶν τοῦ δημοσίου εἶναι πενταετής, ἀλλὰ κατὰ τὸ ἄρθρο 83 εἰδικῶς ἡ ἀπαιτήσις πρὸς ἐπιστροφὴν φόρου ἡ δικαιώματος πληρωθέντων πλέον τῶν ὀφειλομένων (οὐχὶ δὲ καὶ τῶν μὴ ὀφειλομένων παντελῶς) ὑπάγεται εἰς τριετῆ παραγραφήν. Αἱ δὲ ἀπαιτήσεις περὶ ἐπιστροφῆς φόρου καταναλώσεως οἰνοπνεύματος (ἄρθρ. 19 § 6 ν. 971) ἡ ζύθου (ἄρθρ. 4 § 2 ν. 2963) ὑπόκεινται εἰς παραγραφὴν ἐνὸς ἔτους. Κατὰ δὲ τὸν ν. 3783 τοῦ 1929 (ἄρθρ. 8 Ν.Δ. 28 Σεπτ. 1925) «πᾶσα ἀπαιτήσις πρὸς ἐπιστροφὴν τελῶν (ὑγειονομικῶν δικαιωμάτων), καθ' ὑπέρβασιν τοῦ νομίμου μετρου εἰσπραχθέντων, ὡς καὶ πᾶσα ἀπαιτήσις τοῦ Δημοσίου ἐπὶ ἐλλιποῦς εἰσπράξεως ἀπέναντι τοῦ πλοίου καὶ τοῦ πλοιοκτήτου, παραγράφεται διὰ τῆς παρελεύσεως τριῶν ἔτῶν».

Διακρίνομεν τὴν ἐπιστροφὴν φόρου τῶν εἰς τὸ ἔξωτερικὸν ἔξαγομένων εἰδῶν, τῶν ὑποκειμένων εἰς φόρον καταναλώσεως, ἀπὸ τὴν περίπτωσιν, καὶ ἦν τὰ εἴδη ταῦτα, ἔξαγόμενα ἀπὸ εὐθείας ἐκ τῶν ἀποθηκῶν ἀποταμιεύσεως τῶν λειτουργουσῶν κατὰ τοὺς εἰδικοὺς περὶ φόρου καταναλώσεως νόμους, εἰς τὸ ἔξωτερικόν, δὲν ὑποβάλ-

<sup>1</sup> Β. Δ. 15 Ὁκτωβρίου 1852, ἄρθρ. 16 § 1. Οἰκονομίδου Ἐρμ. λογ. ν. σελ. 377. Ξέναι νομοθεσίαι δριζουσιν, ὅτι ἐν τοιαύτῃ περιπτώσει δίδοται καὶ τόκος, λογιζόμενος ἀπὸ τῆς ήμέρας τῆς πληρωμῆς οὗτως ἐν Λύστρι, κατὰ τὸν ν. τῆς 8 Μαρτίου 1876. Myrbach - Reinfeld, σελ. 245.

<sup>2</sup> Οἰκονομίδου, Ἐρμ. λογ. νομ. σελ. 383 ἐπ.

λονται εἰς τὸν φόρον, ὅπότε δὲν ὑπάρχει περίπτωσις ἐπιστροφῆς. Εἰς τὴν τελευταίαν ταύτην περίπτωσιν ἀνήκουσι καὶ αἱ διατάξεις τοῦ νόμου, ΓΧΜΔ' ἀρθρ. 8 καὶ τοῦ ἀρθρ. 12 τοῦ περὶ ἔκτελέσεως αὐτοῦ Δ. τῆς 12 Ιουνίου 1910, καθ' ἡς τὰ δοχεῖα, τὰ περιέχοντα πυρίτιδα, ἐκρηκτικὰς ὕλας καὶ σφαιρίδια, προωρισμένα διὰ τὴν εἰς τὸ ἔξωτερικὸν ἔξαγωγὴν περιβάλλονται διὰ τὴν εἰς τὸν ἔξωτερον (ἔξωτερῆς καταναλώσεως).

Ἐπίσης διακρίνομεν ἀπὸ τῆς ἐπιστροφῆς τὴν «ἀμοιβήν», ἡτις χορηγεῖται, κατὰ τὸν νόμον 971, ἀρθρ. 19, κατὰ χιλιόγραμμον οἰνοπνεύματος, διὰ λόγους σχετικοὺς πρὸς τὴν παραγωγὴν τοῦ στεμφυλοπνεύματος, καθὼς καὶ τὴν κατὰ τὸ Δ. τῆς 13 Σεπτεμβρίου 1927 χορηγουμένην «ἀμοιβήν» δραχ. 10 κατὰ χιλιόγραμμον ἔξαγομένων εἰς τὴν ἀλλοδαπὴν σιγαρέττων, κατασκευαζομένων ἐξ ὀλοκλήρου διὰ καπνοῦ παραχθέντος ἐν Ἑλλάδι, ἡτις σκοπὸν ἔχει τὴν ἐνίσχυσιν τῆς ἔξαγωγῆς, ἀλλ' ἀπέτυχεν ἐν τῇ ἐφαρμογῇ τοῦ σκοποῦ τούτου.

### § 50. Πρόσθετα τέλη καὶ τόκοι ὑπερημερίας.

Ἐνίστε οἱ φορολογούμενοι, καὶ μάλιστα οἱ ἔχοντες τὰ μέσα τῆς πληρωμῆς τῶν ἐκ φόρου χρεῶν των, ἵνα νέμωνται ἐπὶ μακρότερον, δύσον τὸ δυνατόν, χρόνον, τὰ χρήματά των, ἀναβάλλονται τὴν πληρωμήν. Πρὸς ἀποφυγὴν τοῦ πειρασμοῦ τούτου, ὁ νόμος καθώρισεν ἐπιβαρυντικὰς συνεπείας, ἐν περιπτώσει ὑπερημερίας τῶν πρὸς τὸ δημόσιον ταμείον χρεῶν. Ὡς ὀφειλέτας δέ, ὑποκειμένους εἰς τὰς συνεπείας ταύτας, ὁρίζει ὁ νόμος τοὺς «ἐκ φόρων, τιμήματος, ἢ μισθώματος ἐκποιηθεισῶν, παραχωρηθεισῶν ἢ ἐνοικιασθεισῶν ἔθνικῶν, ἐκκλησιαστικῶν, γαιῶν, φυτειῶν, κτημάτων, πραγμάτων ἢ οἰνωνδήποτε δικαιωμάτων τοῦ Δημοσίου». Ὑπάρχει δὲ ὑπερημερία, δύσακις τὸ χρέος δὲν καταβληθῇ ἐντὸς τῆς ὑπὸ τοῦ νόμου ὁριζομένης προθεσμίας, ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς ὁποίας ἐπέρχονται αἱ ὑπὸ τοῦ νόμου ὁρίζομεναι ἐπιβαρυντικαὶ συνέπειαι.

Ἡ προθεσμία αὕτη ὁρίζεται μέχρι τέλους τοῦ μηνὸς Ἀπριλίου τοῦ ἐπομένου τοῦ εἰς ὃ ἀνήκουσι τὰ χρέη οἰκονομικοῦ ἔτους. Αἱ δὲ συνέπειαι τῆς μὴ καταβολῆς των μέχρι τέλους τοῦ μηνὸς τούτου εἶναι τόκος ὑπερημερίας 12 % ἐτησίως, ἀναδρομικῶς ὑπολογιζόμενος ἀπὸ τῆς κατὰ τοὺς κειμένους νόμους συμφωνίας ἢ δικαστικὰς ἀποφάσεις ὁριζομένης προθεσμίας, καὶ προσέτι πρόσθετα τέλη 10 % καθ' ἔκαστον μῆνα καθυστερήσεως. Ἐν οὐδεμιᾷ ὅμως περιπτώσει τὰ πρόσθετα ταῦτα τέλη δύνανται νὰ ὑπερβῶσι τὰ 30 % τοῦ ὄλου

χρέους. Οἱ δφειλέται ὅμως, ὡν τὰ χρέη, κατὰ τοὺς κειμένους νόμους συμβάσεις ἢ δικαστικάς ἀποφάσεις, εἰσὶν «ἔντοκα», δὲν ἀπαλλάσσονται τῆς πληρωμῆς τόκου ὑπερημερίας, καὶ ἂν πληρώσωσι ταῦτα μέχρι τέλους τοῦ μηνὸς Ἀπριλίου τοῦ ἐπομένου τοῦ εἰς ὃ ἀνήκουσιν οἰκονομικοῦ ἔτους. (N. 17755 ἀρθρ. 1, ὡς ἐτροποποιήθη διὰ N. Δ. 4 Ἀπριλίου 1923 ἀρθρ. 1<sup>1</sup>).

‘Ος «ἔντοκα» ἢ τοκοφόρα χαρακτηρίζονται τὰ χρέη διὰ εἰδικῶν νόμων ἢ συμβάσεων περὶ ἐνοικιάσεως δημοσίων προσόδων ἢ κτημάτων ἢ διὰ τῶν νόμων περὶ ἀνανεώσεως χρεῶν ἢ διὰ δικαστικῆς ἀποφάσεως. Οὗτο, κατὰ τὸ ἀρθρ. 41 § 1-4 τοῦ νόμου 1640, αἱ κατὰ τὰς διατάξεις αὐτοῦ καταβλητέαι δόσεις τοῦ κυρίου φόρου καθίστανται ἀπαιτηταὶ ἐντὸς τῶν ἑκάστοτε εἰδικῶν κατὰ κατηγορίας δριζομένων προθεσμιῶν, ἀπὸ τῆς λήξεως τῶν δοπίων βαρύνει τὸν δφειλέτην ὃ τόκος ὑπερημερίας. Ἐπίσης κατὰ τὸν v. 1641 ἀρθρ. 35 § 3 ἐπὶ τῶν δόσεων φόρου κληρονομιῶν δφειλέται τόκος, δριζόμενος εἰς 6%. Ὁσάκις δὲ βεβαιοῦνται ἔσοδα παρελθουσῶν χρήσεων, ἀτινα θεωροῦνται ὡς ἔσοδα τοῦ ἔτους τῆς βεβαιώσεως αὐτῶν ἐν τοῖς ταμείοις, κατὰ τὸ ἀρθρ. 2 τοῦ N. Δ. τῆς 4 Ἀπριλίου 1923, ὃ τόκος ὑπερημερίας αὐτοῦ λογίζεται ἀπὸ πρώτης ἑκάστου οἰκον. ἔτους, καθ' ὃ ἐβεβαιώθησαν, καὶ ἐὰν ἀκόμη είναι ἐκ τῶν ἔντοκων. ‘Ο τόκος ἐπὶ ἀπαιτήσεως τοῦ Δημοσίου δφειλέται καὶ ἄνευ δχλήσεως ἀφ’ ἣς ἡμέρας δφειλέται ἢ καταβολὴ (A. Π. 32 τοῦ 1904).

‘Εξαιρετικῶς διὰ χρέη τῶν δήμων ὃ τόκος ὑπερημερίας ἔχει δρισθῇ εἰς 6%, ἐτησίως διὰ τοῦ νόμου ΓΨΔ’ τοῦ 1910 (ἀρθρ. 1) καὶ ἡ διάταξις αὕτη χωρεῖ καὶ ἐπὶ τῶν πρὸς τὸ Δημόσιον χρεῶν των<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Οἱ δφειλέται χρεῶν, κατὰ δόσεις, πληρωνομένων, ὡν ἡ προθεσμία τῆς πληρωμῆς, κατὰ τὰς κειμένας διατάξεις, λήγει μετὰ τὸ τέλος Ἀπριλίου τοῦ ἐπομένου τοῦ εἰς ὃ ἀνήκουσιν οἰκον. ἔτους ὑποβάλλονται εἰς τὴν πληρωμὴν προσθέτων τελῶν, κατὰ τὴν διάταξιν τοῦ ἀρθρ. 1 τοῦ νόμου 1755 καὶ τόκων ὑπερημερίας, ἐὰν δὲν καταβάλωσι τὰ δφειλόμενα ἐντὸς τοῦ ἐπομένου μηνὸς ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς πρὸς πληρωμὴν προθεσμίας (v. 1984 τοῦ 1920 ἀρθρ. 5). ‘Ετεροι διατάξεις, ἀφορῶσι τὴν πληρωμὴν δόσεων καὶ συνεπείας καθυστερήσεως δόσεώς τινος, εὑρηνται ἐν v. 1320 ἀρθρ. 5, § 3, περὶ φόρου καταναλώσεως οἰνου, ἐν B. Δ. 27 Φεβρ. 1919 περὶ ἐκτελέσεως τοῦ v. 1640 ἀρθρ. 9 § 2, ἐν νόμῳ 3343 τοῦ 1928, ἀρθρ. 4 § 3, ἐν νόμῳ 3484 τοῦ 1928 ἀρθρ. 1 § 3, ἐν νόμῳ 3484 τοῦ 1928, ἀρθρ. 3 § 2 νόμῳ 3626, ἀρθρ. 3, νόμῳ 3626 τοῦ 1928, ἀρθρ. 4.

<sup>1</sup> Οἰκονομιδον Ἐρμην. v. εἰσπρ. σελ. 169 σημ. Συναφῆ ζητήματα ὁρα αὐτόθι σελ. 169 καὶ ἐπ. 189, 191.

Διακρίνομεν τοῦ κυρίου φόρου τὰς κατὰ νόμον ἐπιβαλλομένας προσαυξήσεις τοῦ φόρου, οἵον κατὰ τὸ ἄρθρ. 35 ν. 1640, κατὰ τὸ ἄρθρ. 54 ν. 1641 (πρόσθετος φόρος), κατὰ τὸ ἄρθρ. 33 τοῦ τελων. κώδικος (πρόσθετον τελων. τέλος). Ταῦτα, ὡς παρεπόμενα, ἀκολουθοῦν τοὺς κανόνας τοῦ κυρίου φόρου, ἔκτὸς ἐὰν διὰ ορητῆς διατάξεως τοῦ νόμου δὲν ὑποβάλλωνται εἰς τὰς ἐπιβαρυντικὰς συνεπείας. Οὕτω, κατὰ τὸν ν. 1640 ἄρθρ. 41, μόνον αἱ καταβλητέαι δόσεις τοῦ κυρίου φόρου ὑπόκεινται εἰς τόκον ὑπερημερίας, οὐχὶ δὲ καὶ αἱ προσαυξήσεις τοῦ φόρου. Αὗται, κατὰ τὴν § 2 τοῦ ἄρθρ. 10 τοῦ Δ. τῆς 3 Ιουν. 1919, συνεισπράττονται ἀτόκως μετὰ τῆς τελευταίας δόσεως τοῦ κυρίου φόρου. Τὰ πρόσθετα ὅμως ποσοστὰ ἀναγκαστικοῦ δανείου κλπ. ἀποτελοῦν αὔξησιν τοῦ κυρίου φόρου τοῦ Δημοσίου καὶ ἐπάγονται τὰς συνεπείας τῆς ὑπερημερίας αὐτοῦ.

Κατὰ τὴν διάταξιν τοῦ ἄρθρ. 46 τοῦ ν. ΥΛΓ' εἰς τόκον δὲν ὑπόκεινται τὰ παντὸς εἴδους πρόστιμα. (Ἐφ. Ναυπλ. 102 τοῦ 1923, ἐν Θέμιδι ΛΔ' σελ. 375).

### § 51. Διπλῇ φορολογίᾳ<sup>1</sup>.

Διπλῇ ἢ ἀμφιλαφῆς φορολογία σημαίνει, ὅτι φορολογεῖται δὶς ἢ πολλάκις τὸ αὐτὸ πρόσωπον διὰ τὴν αὐτὴν πρόσοδον ἢ διὰ τὸ αὐτὸ πρᾶγμα. Είναι ἐπαναληπτικὴ φορολογία τοῦ αὐτοῦ φορολογικοῦ στοιχείου, ἔνεκα ποικιλίας τῶν φορολογικῶν νόμων, οἵτινες λαμβάνονται ὡς βάσιν ἐξ ἀντικειμενικῆς ἀπόψεως, ἀλλοτε μὲν τὴν πτηγὴν τῆς προσόδου, ἀλλοτε δὲ αὐτὴν τὴν πρόσοδον, ἐξ ὑποκειμενικῆς δὲ ἀπόψεως, ἀλλοτε μὲν τὴν ἰδιότητα τοῦ πολίτου ἢ τοῦ δημότου, ἀλλοτε δὲ τὴν κατοικίαν καὶ ἀλλοτε τὴν διαμονήν. Οὕτως ἡ αὐτὴ φορολογικὴ πτηγὴ ὑφίσταται πολλάκις διπλῆν φορολογίαν, παρὰ τῷ αὐτῷ ἢ παρὰ διαφόροις προσώποις. Είναι σχεδὸν ἀδύνατον ν ἀποφευχθῆ ἐντελῶς ἡ διπλῇ φορολογία, ὡς ἐκ τῆς ὑπάρχειας πολλαπλῶν φόρων, οἵτινες συναντῶνται εἰς τὸ δημοσιονομικὸν σύστημα. Ἐπίσης δέ, ὡς ἐκ τῆς ὑπάρχειας διαφόρων φορολογικῶν ἔξουσιῶν (Κράτους, νομαρχιακῶν, δημοτικῶν, κοινοτικῶν συμβουλίων) συμβαίνει ἀναγκαίως, ὅτι μία καὶ ἡ αὐτὴ φορολογικὴ βάσις δυνατὸν

<sup>1</sup> Giovanni Fasolis. Le Doppie impostazioni, 1914. William Oualid, Les solutions internationales du problème des doubles impositions. 1927. Seligman - Suret, τόμ. 105 σελ. 156 Gaston Jèze, Cours des finances publiques 1927 - 1928 σελ. 134.

νὰ βαρύνεται παρ<sup>°</sup> ἔκαστης τῶν ἔξουσιῶν τούτων διάδιαιφόρων φορολογικῶν μέτρων. Φόροι τινὲς εὐχερῶς προσαρμόζονται εἰς διπλῆν φορολογίαν, οἷον ὁ τῶν αληρονομιῶν, ὁ τῆς προσόδου, ὁ τῶν ἀνωνύμων ἔταιριῶν, ὁ τῶν ἐμπορικῶν καὶ βιομηχανικῶν κερδῶν, τὰ τέλη χαρτοσήμου· π.χ. ἐπὶ μεταβιβάσεως ἀκινήτων ἐπιβάλλεται, ἐκτὸς τῶν τελῶν χαρτοσήμου, καὶ ὁ κατὰ τὸ Ν.Δ. τῆς 19 Μαρτίου 1929 εἰδικὸς φόρος μεταβιβάσεως καὶ τὰ τέλη μεταγραφῆς.

Εἶναι σκόπιμον, ὅπως τὸ φορολογικὸν δίκαιον περιορίζῃ εἰς τὸ ἐλάχιστον δυνατὸν δριον τὰς περιπτώσεις τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ ὅπως τὸ σύνολον τῶν φορολογικῶν βαρῶν, τὸ ὄποιον ἐπιπίπτει ἐπὶ ἔκαστου στοιχείου, ἥτις ἀνάλογον πρὸς τὰς φορολογικὰς δυνάμεις, πρὸς τὴν ἀρχὴν τῆς ἵστητος. Πρὸς τὸν σκοπὸν τοῦτον, δέον νὰ καταβάλληται μεγάλη προσοχὴ κατὰ τὴν δημιουργίαν πάσης φορολογίας, χωρίς, ἐξ ἄλλου, νὰ παραλείπηται ὁ μετ' ἀκριβείας καθορισμὸς τῶν περιπτώσεων, καθ' ἓντος ἀληθῶς συντρέχει ἀδικος διπλῆ φορολογία, καὶ νὰ λαμβάνηται πρόνοια πρὸς ἀποφυγὴν τοῦ ἀτόπου τούτου δι'<sup>°</sup> εἰδικῶν διατάξεων.

Εἶναι ἀναπόφευκτον αἱ αὐταὶ φορολογικαὶ πηγαί, οἷον τὸ κεφάλαιον καὶ ἡ πρόσοδος, νὰ βαρύνωνται διαφοροτρόπως παρὰ τῆς φορολογικῆς ἔξουσίας, ὡς συμβαίνει ἐπὶ δημόσιων φόρων, ἵνα διὰ τῆς ποικιλίας τῶν φόρων καθίσταται δυνατὴ καὶ εὐχερὴς ἥτις εἰσπραΐζει μεγάλων ἑσδόδων, τὰ ὄποια εἶναι ἀναγκαῖα διὰ τὸ Κράτος, καὶ δταν ἀκόμη μία καὶ ἡ αὐτὴ φορολογικὴ βάσις χρησιμοποιεῖται ἐπανειλημμένως ὑπὸ τῆς αὐτῆς φορολογικῆς ἔξουσίας, ἐν τῷ αὐτῷ φορολογικῷ συστήματι, οἷον διὰ τοὺς φόρους τῶν προσόδων, διὰ τοὺς φόρους μεταβιβάσεως κλπ. Παρὰ ταῦτα, ἡ συνολικὴ φορολογικὴ ἐπιβάρυνσις δύναται ἐν τῇ διπλῇ φορολογίᾳ νὰ παραμένῃ δικαία, ἐφ' ὅσον τὰ ὑποκείμενα τῆς φορολογίας βαρύνονται ἀναλόγως τῶν φορολογικῶν των δυνάμεων. Ἄλλὰ ἡ διπλῆ φορολογία ἀποβαίνει ἐλαττωματική, ὅταν, ἐν ἐνὶ καὶ τῷ αὐτῷ συστήματι, ἡ ίδια φορολογικὴ βάσις χρησιμοποιεῖται δις ἥτις πολλάκις, ὅπως ἐπιβληθῇ φόρος παρὰ τῆς αὐτῆς φορολογικῆς ἔξουσίας, ἥτις καὶ παρὰ διαφόρων ἔξουσιῶν, εἴτε εἰς βάρος τοῦ αὐτοῦ προσώπου, εἴτε διαφόρων προσώπων, ἐκ τούτου δὲ ἀπορρέῃ ἀνισότης βαρῶν.

Οἱ νόμοι τῆς ἀμέσου φορολογίας ἔχουσι προνοήσει διὰ πολλῶν διατάξεων ν' ἀποφεύγωνται τὰ ἀτοπα τῆς διπλῆς φορολογίας. Ὁ νόμος 1640 ἔξαιρε τῆς ἀναλυτικῆς φορολογίας ἔκαστης τῶν κατηγοριῶν του, προσόδους, φορολογουμένας κατ' ἄλλην ἐξ αὐτῶν, οἷον

ἐν ἄρθρ. 18 § 3, α' ἔως ε', ὃς πρὸς τὰς ὑποβαλλομένας εἰς τὸν φόρον τῆς γ' κατηγορίας ἐταιρίας. Ἐπίσης ἐν ἄρθρῳ 19 § 2, η', δρᾶται ἔκπτωσις ἐκ τῆς φιρολογίας τῆς δ' κατηγορίας τῶν προσδών τῶν λοιπῶν κατηγοριῶν. Μεταξὺ αὐτῶν καταλέγονται καὶ αἱ ἔξ οἰκοδομῶν πρόσοδοι, καθὼς καὶ αἱ ἐκ κινητῶν ἀξιῶν, ἀτε ὑπαγόμεναι αἱ μὲν εἰς τὴν α' κατηγορίαν, αἱ δὲ εἰς τὴν γ' κατηγορίαν<sup>1</sup>. Ἐπίσης ἐν ἄρθρ. 2 § 4, β', τοῦ ν. 1640, ἐν ἄρθρ. 11 § 3 τοῦ Ν.Δ. τῆς 19 Μαρτίου 1923, ἐν ἄρθρ. 1 § 3 ν. 1641 καὶ ἐν ἄρθρ. 14 § 1, β', αὐτοῦ, καθὼς καὶ ἐν ἄρθρ. 7 τοῦ Ν.Δ. τῆς 23 Μαρτίου 1923 περὶ τέλους ἐπιτηδεύματος. Ἐπίσης κατὰ τὸ ἄρθρ. 17 § 1, δ', ἀπαλλάσσονται τῆς φιρολογίας τῆς κλάσεως γ' τοῦ ἄρθρ. 14 τὰ ἐν γένει ὕδια ἔσοδα τῶν ἡμεδαπῶν ἀνωνύμων ἐταιριῶν, ἀτε ὑπαγόμενα εἰς τὴν φιρολογίαν τῆς α' κλάσεως.

Υπάρχουσιν δῆμοις περιπτώσεις, καθ' ἃς ἀρχὴ αὐτὴ τοῦ νόμου παραβλέπεται, καὶ ἡ αὐτὴ πρόσοδος ὑποπίπτει εἰς τὴν φιρολογίαν περισσοτέρων τῆς μιᾶς κατηγοριῶν του. Τοῦτο συμβαίνει ἐπὶ τοῦ φόρου τῆς κλάσεως α' τοῦ ἄρθρ. 14, τοῦ ἐπιβαλλομένου ἐπὶ τῶν καθαρῶν μερισμάτων, ὅσάκις τὸ μέροισμα προέρχεται ἐκ ποσῶν εἰσπραχθέντων ὑπὸ ἀνωνύμου ἐταιρίας ἐκ μερισμάτων μετοχικῶν τίτλων ἀνωνύμων ἐταιριῶν, ἀνηκόντων εἰς τὴν περιουσίαν της. Ο φόρος εἰς τὴν περιπτώσιν ταύτην δὲν βαρύνει τὴν ἐταιρίαν, ἀλλὰ τοὺς μετόχους<sup>2</sup>. Ἀλλὰ τὰ μερίσματα ταῦτα φιρολογοῦνται ἐκ νέου συνομολογιζόμενα εἰς τὴν συνολικὴν πρόσοδον, τὴν ὑποβαλλομένην εἰς τὸν συνθετικὸν συμπλήρωματικὸν φόρον καὶ τότε ὑπάρχει διπλῆ φιρολογία.

Οσον δ' ἀφορᾶ τοὺς ἄλλους, παρὰ τοὺς δημοσίους, φόρους, οἷον, δημοτικούς, κοινοτικούς, λιμενικούς καὶ λοιποὺς τοπικοὺς φόρους, οὗτοι, ἐφ' ὅσον ἐπιβάλλονται ὡς πρόσθετοι ἢ παρεπόμενοι εἰς τὸν κύριον δημόσιον φόρον, δὲν ἐπάγονται διπλῆν φιρολογίαν. Ἐφ' ὅσον δῆμος δι' αὐτῶν ἐπιβάλλεται νέος δημοτικὸς φόρος αὐτοτελῆς, ὃς συνέβη τελευταῖον διὰ τοῦ ἐν Ἀθήναις ἐπιβληθέντος δημοτικοῦ φόρου ἐπὶ τῶν οἰκοδομῶν, τότε ἐμφανίζεται ἡ διπλῆ φιρολογία.

Οσον ἀφορᾶ τοὺς ἐμμέσους φόρους, κατὰ γενικὴν ἀρχὴν ἡ διπλῆ φιρολογία δὲν ἐμφανίζεται.

Ἐκ διεθνοῦς ἀπόψεως, ἡ διπλῆ φιρολογία ἔχει μεγάλην σημα-

<sup>1</sup> Jmbrecq, *Traité pratique de l'impôt sur les bénéfices ind. et com.*  
\*Εκδ. β' Νος 654 καὶ 664.

<sup>2</sup> Αὐτόθι Νο 666.

σίαν. Ἐκαστον Κράτος ἐν τῷ δίκαιωματι τῆς κυριαρχίας του, ἐπιβάλλει φόρους, χωρὶς νὰ ἔξετάζῃ, ἐὰν οἱ φόροι οὗτοι ἐπιβάλλωνται ἐπὶ περιουσίας ἢ προσόδου, αἵτινες φορολογοῦνται ἐπίσης παρ' ἑέρον Κράτους. Οὕτω δύναται νὰ συμβῇ ἐν περιπτώσει ὅτανάτου ἀλλοδαποῦ ἐν τινι χώρᾳ, ἡ κληρονομία του νὰ ὑποβληθῇ εἰς φόρον παρά τε τοῦ Κράτους τῆς ὑπηκοότητός του καὶ τοῦ τῆς ἀποβιώσεως του, καθὼς ἐπίσης ἐν περιπτώσει διαμονῆς ἀλλοδαποῦ εἴς τινα χώραν, ἡ συνοικική του πρόσοδος νὰ ὑποβληθῇ εἰς τὸν γενικὸν συμπληρωματικὸν φόρον ἐν τῇ χώρᾳ τῆς διαμονῆς του καὶ ἐν τῇ τῆς ὑπηκοότητός του. Ἐπίσης δυνατὸν νὰ συμβῇ, διτι ἐταιρία τις, ἐργαζομένη εἰς διαφόρους χώρας, ὑποβάλλεται ἐν ἑκάστῃ ἐξ αὐτῶν, εἰς τὸν φόρον τοῦ κύκλου τῶν ἐργασιῶν ἢ τῶν ἔμπορικῶν κερδῶν, διὰ τὸ σύνολον τῶν ἐργασιῶν ἢ τῶν κερδῶν της. Ἐκ τῆς διπλῆς φορολογίας ταύτης γεννῶνται προβλήματα, περὶ ὃν ἀσχολεῖται τὸ διεθνὲς δίκαιον.

Διὰ διεθνῶν συμβάσεων ἔχουσι ληφθῆ μέτρα, σκοποῦντα τὴν ἀποφυγὴν διπλῆς φορολογίας καὶ τὴν προστασίαν τῶν ὑπηκόων ἑκάστου Κράτους, ἐγκατεστημένων ἢ ἀσκούντων βιομηχανίαν ἐν τῷ ἔξωτερικῷ κατὰ τῶν ὑπερμέτρων φορολογιῶν<sup>1</sup>. Οὕτω διαπλάσσεται διεθνὲς δίκαιον, σκοποῦν τὸν χωρικὸν καὶ προσωπικὸν περιορισμὸν τῶν φορολογητέων δυνάμεων διὰ συμβατικῶν περιορισμῶν. Τοιαῦται εἶναι ἴδιως αἱ μετὰ ξένων Κρατῶν συνομολογούμεναι συμβάσεις περὶ ἀμοιβαίας ἀπαλλαγῆς φόρου κληρονομιῶν<sup>2</sup>.

Διὰ τῆς μεταξὺ Ἑλλάδος καὶ Γερμανίας συνθήκης ἔμπορίας καὶ ναυτιλίας, τῆς κυρωθείσης διὰ τοῦ ν. 3627 τοῦ 1928 (ἄρθρ. 3) συνωμολογήθησαν τὰ ἔξης:

«Τὰ Συμβαλλόμενα Μέρη ἀναλαμβάνουσι τὴν ὑποχρέωσιν νὰ συνομολογήσωσι συμφωνίας περὶ ἀποφυγῆς τῆς διπλῆς φορολογίας καὶ τῆς χρηγήσεως νομικῆς προστασίας καὶ ἀγωγῆς ὡς πρὸς τὰ φορολογικὰ ζητήματα καὶ νὰ ἀνταλλάξωσι σχέδια περὶ τῶν συμφωνιῶν τούτων τὸ βραδύτερον ἐντὸς ἐξ μηνῶν μετὰ τὴν ὑπογραφὴν τῆς συμβάσεως ταύτης».

Συμβάσεις, σκοποῦσαι τὴν ἀποφυγὴν διπλῆς φορολογίας καὶ προσέτι φύλμασιν ζητημάτων τῆς φορολογίας ἔχουσι συνομολογηθῆ κατὰ τὰ τελευταῖα ἔτη μεταξὺ διαφόρων ξένων Κρατῶν, τὸ θέμα δὲ

<sup>1</sup> Ἐπὶ τῇ βάσει τῆς Ισοπολιτείας. Ἀνωτέρω σελ. 66 - 67.

<sup>2</sup> Όρα αὐτὰς ἐν σελ. 8 ἐπ. Α' παραρτ. Κώδικος Θέμιδος 1928.

τοῦτο ἔτυχε τῆς μερίμνης τῆς Κοινωνίας τῶν Ἐθνῶν, λόγῳ τοῦ διεθνοῦς ἐνδιαφέροντος αὐτοῦ, πρὸς τὸν σκοπὸν νὰ ἐπιτευχθῇ διεθνὴς συνεννόησις πρὸς παραδοχὴν ὅμοιοιούρφου τύπου διεθνοῦς συμβάσεως ἐπὶ τῇ βάσει ἀρχῶν, ἀνταποκρινομένων εἰς τὴν νεωτέραν ἔννοιαν τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης καὶ τῆς οἰκονομικῆς παραγωγικότητος καὶ προσέτι εἰς τὴν καταπολέμησιν τῆς φορολογικῆς ὑπεκφυγῆς<sup>1</sup>.

### § 52. Ἀναγκαστικὴ ἀπαλλοτρίωσις καὶ φορολογία.

Ἡ λειτουργία τῶν φορολογικῶν νόμων ἐπάγεται περιουσιακάς, ἄνευ ἀνταλλάγματος, ύψσιας ἐκ μέρους τῶν πολιτῶν, καὶ δεσμεύει διὸ ὁρισμένων ὑποχρεώσεων (π. χ. ἀδεια ἀσκήσεως ἐπαγγέλματος κλπ.) τὴν ἐλευθερίαν τοῦ πολίτου. Ἐφ' ὧν καὶ ἐν τῷ Συντάγματι ἀνεγράφησαν διατάξεις, προστατευτικὰ τῆς περιουσίας, τῆς ἐργασίας καὶ ἐν γένει τῆς ἐλευθερίας τοῦ πολίτου (Ἄρθρ. 7, 19, 21, 22). Ὡς δητῶς ὡρισται ἐν ἀρθρῷ 19, «οὐδεὶς στερεῖται τῆς ἰδιοκτησίας αὐτοῦ, εἰμὴ διὰ δημοσίαν ὠφέλειαν, προσηκόντως ἀποδειγμένην, ὅτε καὶ ὅπως ὁ νόμος διατάσσει, πάντοτε δὲ προηγουμένης ἀποζημιώσεως». Διὰ τῶν συνταγματικῶν τούτων διατάξεων προστατεύονται οἱ πολῖται κατὰ πάσης αὐθαιρέτου ἐνεργείας τῶν δημοσίων ἀρχῶν. Ἀλλ' ἡ περίπτωσις τῆς ἀπαλλοτριώσεως διὰ δημοσίαν ὠφέλειαν, περὶ οἵς ἔχει τεῦθη τὸ ἀρθρὸν 19, εἶναι δὲ διάφορος τῆς στερήσεως τῆς ἰδιοκτησίας, ἄνευ προηγουμένης ἀποζημιώσεως, ἔνεκα φορολογίας, ήτις γίνεται κατὰ τὰ ἀρθρα 6, 49, 50 καὶ 51 τοῦ Συντάγματος.

Ἡ διάκρισις μεταξὺ ἀπαλλοτριώσεως διὰ δημοσίαν ὠφέλειαν καὶ φορολογίας ἐμφανίζει πολλὰ ζητήματα, τοῦτο μέν, διότι ἐπιβάλλονται καὶ φόροι εἰς εἰδος, κατ' ἀντίθεσιν πρὸς τοὺς χρήμασι τελουμένους, ὡς συμβαίνει, δισάκις ὁ φορολογούμενος ὑποχρεοῦται νὰ καταβάλῃ ὁρισμένην ποσότητα καρπῶν, τοῦτο δέ, διότι ἡ στέρησις τῆς ἰδιοκτησίας στρέφεται πολλάκις, οὐχὶ καθ' ὅλων γενικῶς τῶν τῆς αὐτῆς κατηγορίας προσώπων (π. χ. ἰδιοκτητῶν ἀγροτικῶν ἢ ἀστικῶν

<sup>1</sup> Τοιαύτη σύμβασις είναι ἡ ἐν Ρώμῃ ὑπογραφεῖσα τῇ 6 Ἀπριλίου 1922 μεταξὺ Ἰταλίας, Αὐστρίας, Πολωνίας, τοῦ Σερβο-Κροατο-Σλοβενικοῦ βασιλείου, τῆς Ρουμανίας καὶ τῆς Ούγγαρίας. Avv. Vittorio Mori, Le Società commerciali e industr. nella pratica tributaria, σελ. 104 - 110. "Ορα εἰς ἀνωτέρω μνημονευθὲν ἔχον τοῦ x. Oualid σελ. 9 μνημονευομένας ἐτέρας διεθνεῖς συμβάσεις.

κτημάτων), ἀλλὰ μόνον καθ' ὅρισμένου προσώπου, ἢ κατὰ τίνων μόνον τῶν τῆς αὐτῆς κατηγορίας προσώπων, εὑρισκομένων ἐν ὅρισμένῃ χρονικῇ στιγμῇ ὑπὸ τὰς αὐτὰς περιστάσεις, ὡς συμβαίνει παρ' ἡμῖν ἐπὶ ἀναγκαστικῆς ἀπαλλοτρίωσεως μεγάλων ἀγροτικῶν κτημάτων. Τὸ δικήμα λύεται κυριαρχικῶς ὑπὸ τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας.

Δὲν ἀνήκει εἰς τὴν διδασκαλίαν ἡμῶν ν' ἀσχοληθῶμεν περὶ τῶν συνταγματικῶν καὶ ἡθικῶν περιορισμῶν τῆς ἔξουσίας ταύτης. Ἄλλὰ κατὰ γενικὸν κανόνα, ἡ ἀναγκαστικὴ ἀπαλλοτρίωσις δὲν εἶναι καὶ δὲν πρέπει νὰ εἴναι πηγὴ δημοσίου ἐσόδου, ἀτε ἀπαιτοῦσα πλήρη ἀποζημίωσιν<sup>1</sup>. Ἐν τούτοις, δυνάμει τοῦ ἀριθμού 119 τοῦ Συντάγματος ἐγένετο παρέκκλισις τῆς ἀρχῆς ταύτης. Οὕτω δὲ συνέβη, ὅτι ἐκ τῆς ἀναγκαστικῆς ἀπαλλοτρίωσεως προέκυψαν ὀφελήματα ὑπὲρ τοῦ Κράτους, ἢ τῶν ὑπὲρ ὧν ἐγένετο ἡ ἀπαλλοτρίωσις, καθ' ὅσον ἡ ἀποζημίωσις ὠρίσθη σημαντικῶς ὑποδεεστέρᾳ τῆς προσγενομένης, κατὰ τὸν χρόνον τῆς ἀπαλλοτρίωσεως, εἰς τὸν ἰδιοκτήτας, ἐκ τῆς στερήσεως τῆς ἰδιοκτησίας των, ζημίας. Πρὸς μετριασμὸν τῆς ἀνισότητος ταύτης διατάξεις τινές, οἵαι ἡ τοῦ ἀριθμ. 2 τοῦ Ν. Δ. τῆς 23 Μαρτίου 1929 περὶ τῆς ἐφ' ἄπαξ φορολογίας τῆς κινητῆς καὶ ἀκινήτου περιουσίας, ἡ τοῦ ἀριθμού 2 § 2 τοῦ Ν. Δ. τῆς 19 Μαρτίου 1929 περὶ καταργήσεως τῆς φορολογίας τῆς αὐτομάτου ὑπερτιμήσεως κλπ, ἀπήλλαξαν ἐν μέρει φορολογιῶν τινῶν τὰ ἀπαλλοτριωθέντα κτήματα.

Ἡ ἐπίταξις, δι' ἡς ἀφαιροῦνται τῆς ἰδιοκτησίας κινητὰ πράγματα διὰ τὰς ἀνάγκας τοῦ στρατοῦ τῆς ἔθνους καὶ θαλάσσης, εἰς περίπτωσιν πολέμου ἢ ἐπιστρατεύσεως, ἢ πρὸς θεραπείαν ἀμέσου κοινωνικῆς ἀνάγκης (ἀριθμ. 19, ἐν τέλει, τοῦ Συντάγματος), κατὰ τὴν ἐπικρατεστέραν γνώμην, θεωρεῖται ὡς ἀναγκαστικὴ ἀπαλλοτρίωσις, καὶ οὐχὶ ὡς φορολογία (Ν. Ν. Σαριπόλου Ἑλλην. Συντ. Δίκ. Τόμ. Γ'. ἐκδ. Γ'. σελ. 158 ἐπ.).

Περὶ ἀναγκαστικῆς ἀπαλλοτρίωσεως ἀκινήτων καὶ ἐπιτάξεως κινητῶν καὶ ἐν γένει περὶ συναφῶν βαρῶν ἔχουσι προνοήσει δι' εἰδικῶν διατάξεων, ὡς πρὸς τοὺς ἀλλοδαπούς, αἱ διεθνεῖς συνθῆκαι, οἵον ἡ μετὰ τῆς Γερμανίας κυρωθεῖσα διὰ τοῦ νόμου 3627 τοῦ 1928 (ἀριθμ. 7) καὶ τὸ εἰς τὴν σύμβασιν προσηρτημένον τελικὸν πρωτόκολλον.

<sup>1</sup> Edwin R. A. Seligman, *Essais sur l'impôt, γαλλικὴ μετάφρασις* par Louis Suret τόμ. 2<sup>ο</sup> σελ. 127.

### § 53. Ἐνοικιάσεις φόρων.

Τὸ δικαίωμα τοῦ Κράτους νὰ εἰσπράττῃ τὸν φόρον παρὰ τῶν ὑποχρέων εἰς καταβολὴν τοῦ διφειλομένου φόρου δὲν εἶναι ἀπολύτως ἀμεταβίβαστον. Δύναται ὁ νόμος νὰ ἐπιτρέψῃ, ὅπως, ἀντὶ ἡ εἰσπραξὶς τοῦ φόρου νὰ ἔνεργηται δι’ ὅργανων τοῦ Κράτους, ν’ ἀνατίθεται εἰς Ἰδιώτας, οἵτινες ἀναλαμβάνουσιν ἐπὶ ἴδιᾳ των εὐθύνης τὴν εἰσπραξὶν τοῦ φόρου, καταβάλλοντες πρὸς τὸ Δημόσιον τὸ διὰ τῆς περὶ τούτου συμβάσεως ὁριζόμενον ποσόν, τὸ δποῖον κατὰ κανόνα τοῦ λογιστικοῦ νόμου (ἀρθρ. 34) προκύπτει ἐκ δημοσίου διαγωνισμοῦ. Ἐν τοῖς φορολογικοῖς νόμοις τὸ σύστημα τοῦτο εἶναι γνωστὸν ὡς ἐνοικίασις<sup>1</sup> δημοσίων φόρων. Ἄλλ’ ἡ σύμβασις αὕτη δὲν ἔχει τὴν ἔννοιαν τῆς συμβάσεως τῆς ἐκχωρήσεως (cessio) τοῦ ἀστικοῦ δικαιού, οὐδὲ τὴν ἔννοιαν τῆς κατὰ τὸ ἀστικὸν δίκαιον ἀγοραπωλησίας ἢ μισθώσεως. Ὁ ἐνοικιαστὴς δὲν ἀπολαμβάνει τῶν κατὰ τὸ ἀστικὸν δίκαιον δικαιωμάτων τοῦ ἐκδοχέως ἢ τοῦ ἀγοραστοῦ ἢ τοῦ μισθωτοῦ, ἐν σχέσει πρὸς τὴν παρὰ τοῦ φορολογουμένου ἀπαίτησιν τοῦ φόρου. Αὕτη ἀπορρέει ἐξ ἐνοχῆς τοῦ δημοσίου δικαιού καὶ διέπεται ἀποκλειστικῶς ἐκ τῶν κανόνων τοῦ δημοσιονομικοῦ δικαιού, τοῦ προνοοῦντος περὶ τῆς ἐνοικιάσεως καὶ ἐκ τῶν δρῶν τῆς περὶ αὐτῆς συμβάσεως<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Τὸ σύστημα τῆς ἐνοικιάσεως ἐφηρμόσθη ἐν Ἑλλάδι, ἰδίως ἐπὶ τῆς ἀμέσου φορολογίας τῶν προϊόντων τῆς γῆς. Περὶ τῆς ἐγγείου φορολογίας ἀπὸ τῆς ἀνεξαρτησίας τῆς Ἑλλάδος μέχρι τοῦ 1915 εὑρεῖαν ἴστορικὴν ἀνάπτυξιν διαλαμβάνει ὁ κ. Β. Γεωργαντᾶς «Τὰ Δημόσια οίκονομικὰ καὶ ἡ Ἑλληνικὴ Οίκονομικὴ Νομοθεσία» κατὰ Gaston Jèze, τόμ. γ' σελ. 498 ἐπ. Ο δὲ κ. Α. Μ. Ἀνδρεάδης πραγματεύεται ἴστορικῶς περὶ τοῦ συστήματος τῆς ἐνοικιάσεως ἐν τῇ «Ιστορίᾳ τῆς Ἑλληνικῆς Δημοσίας», σελ. 198 - 201, 469, 470, καὶ 472 ὑπὸ τὸν τίτλον «ἐκμίσθωσις τῶν δημοσίων προσόδων», ἀναπτύσσων καὶ τοὺς δογματικοὺς λόγους, δ’ οὖς σήμερον γενικῶς ἀποκρούεται ἡ ἐκμίσθωσις τῶν φόρων, ἀλλ’ «οὐ μολογουμένως, ὅπου δὲν ὑφίσταται οίκονομικὴ ὑπηρεσία πολυάριθμος καὶ μορφωμένη, ὅ δημοσιωνία ἀνταποκρίνεται εἰς ἀνάγκην», δι’ ὁ ἀπαντᾷ ἐν τῇ κλασικῇ ἀρχαιότητι, ἐν τῇ Ἑλληνιστικῇ περιόδῳ καὶ τῇ Γερμανικῇ, ἀκόμη δὲ καὶ εἰς Κράτη τῆς Εὐρώπης, ἐπὶ τῶν ἡμερῶν μας. Κατωτέρω σημ. 2 ἐν σελ. 161.

<sup>2</sup> Οἱ ἀστικολόγοι παρ’ ἡμῖν ἡσχολήθησαν περὶ τοῦ ζητήματος ἀποκλειστικῶς ἐπὶ τῇ βάσει τῶν διατάξεων τοῦ Ρωμαϊκοῦ Δικαίου, καθὼς ἐπίσης καὶ ἡ νομολογία τῶν Δικαστηρίων. Γνωμοδότησις τῶν Καθηγητῶν Θεοφανοπούλου, Ψαρᾶ καὶ Πολυγένους ἐν «Νομικῇ» τόμ. Δ’ σελ. 185, ἔνθα καὶ παρατηρήσεις τοῦ κ. Ἡλία Διακοπούλου. Οἱ καθηγηταὶ γνωμοδοτοῦσιν, διτὶ ἡ σύμβασις

Εἰδικαὶ διατάξεις τῶν νόμων ,ΓΩΟΒ' (ἀρθρ. 32 § 1 καὶ 2), ,ΓΧΛΒ' (ἀρθρ. 3 § 3), ,ΥΔΣ' (ἀρθρ. 54)<sup>1</sup> προβλέπουσι περὶ ἐνοικιαστῶν καὶ ὑπενοικιαστῶν δημοσίων προσόδων ἢ κτημάτων, οἵτινες, «ώς πρὸς τοὺς φορολογουμένους ἔχουσι τὰ αὐτὰ μὲ τὸ Δημόσιον δικαιώματα» καὶ δύνανται ν' ἀπαιτήσωσι παρὰ τῶν ἀρμοδίων ἀρχῶν τὴν ἐφαρμογὴν ἀναγκαστικῶν μέσων. Οἱ ἐνοικιασταί, ὡς ὑπεισερχόμενοι εἰς τὴν ἀσκησιν κρατικῆς ὑπηρεσίας, ὑπόκεινται εἰς τὸν ἱεραρχικὸν ἔλεγχον τῶν ἀρμοδίων κρατικῶν ὑπαλλήλων. Εἰδικαὶ δὲ ποινικαὶ διατάξεις προνοοῦσι περὶ τιμωρίας τῶν παραβιαζόντων τὰς ὑποχρεώσεις των ἐνοικιαστῶν, π.χ. κατὰ τὸ ἀρθρ. 30 τοῦ νόμου ,ΓΥΘ' τοῦ 1909 περὶ φορολογίας τοῦ ἐλαίου καὶ τῶν ἐλαιῶν τιμωρεῖται ὁ ἐνοικιαστὴς τοῦ φόρου τούτου κατὰ τὰς ἐν αὐτῷ προβλεπομένας περιπτώσεις<sup>2</sup>.

Τὸ σύστημα τῶν ἐνοικιάσεων, λόγῳ τῶν μειονεκτημάτων, ἄτινα ἐμφανίζει, ἀποκρούεται σήμερον ὑπὸ τῆς δημοσιονομικῆς ἐπιστήμης καὶ κατὰ σπανίαν ἔξαιρεσιν ἔχει καθιερωθῆναι νομοθετικῶς, διὸ τὴν βεβαίωσιν καὶ εἰσπραξιν φόρων τινῶν, διάκις αὐτῇ δὲν θεωρεῖται σκόπιμον, οὐδὲ εὐχερές, νὰ ἐνεργήται ἀμέσως παρὰ διοικητικῶν ὀργάνων.

ἐνοικιάσεως δημοτικοῦ δασμοῦ εἶναι σύμβασις ἐκμισθώσεως καὶ μισθώσεως. 'Η νομολογία πολλάκις ἐδέχθη τὴν γνώμην ταύτην, ἀλλ' ἐπεκράτησεν διτὸς ἡ ἐκληπτορία δημοτικῶν φόρων ἀποτελεῖ ἀγορὰν ἐλπίδος καὶ δὲν ἐφαρμόζονται αἱ περὶ μειώσεως τοῦ μισθώματος λόγῳ θεομηνίας κλπ. διατάξεις τοῦ Ρ.Δ. (Α.Π. 3 τοῦ 1915 ἐπικυρώσασα τὴν Ἐφ. Ἀθ. 463 τοῦ 1914, Θέμις ΚΤ' σελ. 267 καὶ Α.Π. 225 τοῦ 1914, Θέμις Κζ' σελ. 19, Ζέπου Βασιλ. ἐκδ. α' σελ. 140). Μάντζαρη, Νομοθεσία τῶν λιμενικῶν ταμείων σελ. 31 - 35. Δι' εἰδικῶν νόμων ἐλήφθη πρόνοια περὶ μειώσεως τοῦ μισθώματος δημοσίων ἢ δημοτικῶν φόρων ἐνεκα τοῦ πολέμου ἢ ἀλλων ἐκτάκτων γεγονότων. Περὶ διαφορῶν προκυπτουσῶν ἔξι ἐνοικιάσεως φόρων. ὅρα Παπασταθοπούλου, σελ. 51, 72 καὶ 124.

<sup>1</sup> Οἰκονομίδου, Ἐργμν. ν. περὶ εἰσπρ. σελ. 161 ἐπ.

<sup>2</sup> 'Η ἐκληπτορία τῶν δημοσίων προσόδων ἐμφανίζεται καὶ ἐν τῷ Ρωμαϊκῷ δικαίῳ καὶ εἰδικαὶ περὶ αὐτῆς διατάξεις εὑρίσκονται ἐν τοῖς Βασιλικοῖς, προνοοῦσαι καὶ περὶ ἐταιριῶν τῶν δημοσίων ἐκληπτόδων (ν. 8 Βασιλ. 2, 101 καὶ ν. 57 Βασιλ. 12, 1), αἵτινες ἐκαλοῦντο *societates vectigales*, ἀποτελούσαι ἴδιον εἶδος ἐταιρείας ἐπὶ τέλει. Οἱ ἐνοικιασταὶ τῶν δημοσίων προσόδων ἐκαλοῦντο *publianī*, διότι διὰ τῆς λέξεως *publicum* ἐσημαίνετο πᾶν ὃ, τι τὸ Κράτος παρῆγεν ἔξι εἰσοδημάτων, ὃν τὴν εἰσπραξιν ἐνήργουν αὐτοὶ, οἵτινες ἀνελάμβανον τὸ ἔργον, οἱ μὲν ὡς κύριοι ὀφειλέται, οἱ δὲ ὡς ἐγγυηταί, οἱ δὲ ὡς ἀπλοὶ μετοχικοὶ ἐταῖροι, ἀπηρτοῦζοντο δὲ ἐκ τῶν πλουσιωτέρων κεφαλαιούχων καὶ ὁ διοικητὴς ἐκαλεῖτο *magister* ἢ *manceps* (Ζέπου, Βασιλικὰ ἐκδ. α' σελ. 823 - 824).

Οὔτως δὲ νόμος ΓΥΘ' τοῦ 1909 περὶ φορολογίας τοῦ ἔλαίου καὶ τῶν ἔλαιων (ἄρθρ. 1) ἐπιτρέπει νὰ διατίθηται δ' ἐνοικιάσεως εἰς χρῆμα, κατὰ δῆμον, δὲ ἔγγειος φόρος τοῦ παραγομένου ἔλαίου, ὃς καὶ αἱ ἔλαιαι τῶν διὰ ἔηρᾶς ἢ διὰ θαλάσσης ἔξαγομένων ἢ μεταφερομένων ἐκ τοῦ δήμου τῆς παραγωγῆς εἰς ἔτερον δῆμον ἔλαιων. Ἐπίσης, κατὰ νόμον, ἐπιτρέπεται ἡ δι' ἐνοικιάσεως εἰσπραξῆς τοῦ ἐπὶ τῆς ρητίνης δασκοῦ δικαιώματος, καθὼς ἐπίσης ἡ δι' ἐνοικιάσεως εἰσπραξῆς τοῦ τέλους δημοσίων θεαμάτων.

### § 54. Ἡ κράτησις δὲν εἶναι φόρος.

Κατὰ διατάξεις νόμων, ἐπιβάλλεται «κράτησις» ὥρισμένου ποσοστοῦ ἢ ποσοῦ ἐκ τῶν ὅπερ τοῦ Δημοσίου καταβαλλομένων ἔξόδων τοῦ προϋπολογισμοῦ, εἴτε ὅπερ τοῦ Δημοσίου, εἴτε ὅπερ τρίτων, οἵτινες συνήθως εἶναι νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου, συνεσταμένα ὅπερ κοινωφελοῦς ἢ ἄλλου δημοσίου συμφέροντος σκοποῦ, πρὸς προικοδότησιν τῶν δποίων ἔχουσιν ἐπιβληθῆναι διὰ νόμου αἱ κρατήσεις αὐται.

Ἐπομένως, διαστέλλομεν ἀπὸ τὴν κράτησιν τοὺς φόρους ἐν γένει, καθὼς καὶ τοὺς παρὰ τρίτων καταβαλλομένους, μετὰ παρακράτησιν αὐτῶν, φόρους, π.χ. κατ' ἄρθρ. 24 ν. 1640, οἵτινες δὲν εἶναι «κράτησις». Ἐπίσης δὲν δύναται νὰ θωρηθῇ ὡς κράτησις ἡ κατὰ τὸ N. Δ. τῆς 27 Ἀπριλίου 1925, ἄρθρ. 3 § α', «μείωσις» κατὰ 7% τῶν ἀποδοχῶν τῶν δημοσίων ὑπαλλήλων, διότι, αὕτη ἀποτελεῖ ἐλάττωσιν μισθοῦ, καὶ οὐχὶ κράτησιν ἐκ μισθοῦ, ἀδιαφόρως πρὸς τὸν λόγον, δ' οὖν ἐδικαιολογήθη.

Κράτησις εἶναι πᾶν ὅ,τι περιλαμβάνεται μὲν ἐν τῷ χρηματικῷ ἐντάλματι τῶν ἔξόδων, ἀναφέρεται δὲ ἐν αὐτῷ ὡς «κράτησις», εἰσάγεται δὲ εἰς τὸ δημόσιον ταμεῖον καὶ ἀποδίδεται εἰς τὸ δημόσιον ἢ εἰς τοὺς ὅπερ ὅν ἐγένετο τρίτους, κατὰ τὴν διάταξιν τοῦ ἄρθρ. 7 τοῦ N. Δ. τῆς 4 Ἀπριλίου 1923<sup>1</sup>. Τουαῦται κρατήσεις εἶναι αἱ κατὰ τὸ N. Δ. τῆς 27 Ἀπριλίου 1925, ἄρθρ. 3, § 4, ἐκ τῶν καταβαλλομένων, λόγῳ ἐνοικίων ἢ ἀντιτίμου τῶν δι' ἐργολαβίας ἢ ἄλλως ὅπερ ἴδιωτῶν ἐκ τοῦ ἐσωτερικοῦ προμηθευομένων ἢ χορηγουμένων εἰς πολιτικὰς ὑπηρεσίας εἰδῶν κλπ. ὅπερ τοῦ Μετοχικοῦ Ταμείου τῶν πολιτικῶν ὑπαλλήλων κλπ.

<sup>1</sup> Οἰκονομίδου, Ἐρμην. Λογιστ. νόμου σελ. 143.

Αἱ κρατήσεις αὗται ἀποτελοῦσι συνήθως ἐκ τοῦ νόμου αἴρεσιν ἢ ὅρον, ἔξυπακουόμενον κατὰ τὴν σύναψιν συμβάσεως περὶ μισθώσεως ἢ χορηγίας εἰδῶν πρὸς τὸ δημόσιον, τὸν δποῖον ὅρον ἀποδέχεται οἰκειοθελῶς ὃ πρὸς αὐτὸν συμβαλλόμενος, διὰ τῆς συνάψεως τῆς συμβάσεως. Ἀπὸ τῆς ἀπόψεως δὲ ταύτης δὲν ἐνέχουσι τὸν ὑποχρεωτικὸν χαρακτῆρα τοῦ φόρου. Οὕτω καὶ τὸ Ἐφετεῖον Ἀθηνῶν διὰ τῆς ὑπὸ ἀριθ. 9366 τοῦ 1894 ἀποφάσεως τοῦ ἀπεφάνθη, ὅτι ἡ κράτησις δὲν εἶναι φόρος<sup>1</sup>. Εἰδικῶτερον παρατηροῦμεν, ὅτι οἱ ὑπὲρ τῶν Μετοχικῶν ταμείων ἐκ τοῦ μισθοῦ τῶν πολιτικῶν ὑπαλλήλων, στρατιωτικῶν κλπ. κρατήσεις ἀποτελοῦσιν ὑποχρεωτικὴν ἐκ τοῦ νόμου εἰσφορὰν τῶν ὑπαλλήλων τούτων εἰς τὰ ταμεῖα ταῦτα, ὡς καὶ εἰς τὰ ταμεῖα Προνοίας αὐτῶν, τὰ δποῖα εἶναι ταμεῖα συντάξεως ἢ ἀλληλοβοηθείας καὶ δὲν ἔχουσιν αἱ κρατήσεις αὗται τὴν ἔννοιαν τοῦ φόρου<sup>2</sup>.

### § 55. Δημοτικαί, κοινοτικαί κλπ. φορολογίαι.

Τὸ Κράτος ἐμφανίζεται ὑπὸ διπλῆν μορφήν, ὡς Κράτος καὶ ὡς δημόσιον. (Ἀνωτέρῳ § 9). Οὕτω καὶ ὁ δῆμος ἢ ἡ κοινότης ἔχει διπλοῦν χαρακτῆρα. Ἀφ' ἐνὸς μὲν παρίσταται ὡς σῶμα αὐτοδιοικοῦν τὰς ἴδιας τοπικὰς ὑποθέσεις ὑπὸ τὸν ἔλεγχον τοῦ Κράτους, ἀφ' ἐτέρου δὲ ὡς ὅργανον τῆς γενικῆς διοικήσεως τοῦ Κράτους. Ὅπὸ τὴν πρώτην ἴδιότητα ἀποτελεῖ νομικὸν πρόσωπον δημοσίου δικαίου, ὑπὸ τὴν ἐτέραν δὲ διοικητικὴν ὑποδιάρεσιν τοῦ Κράτους, τὴν τελευταίαν<sup>3</sup>.

"Οπως δὲ τὸ Κράτος ἔχει ἀνάγκην τῆς εἰσφορᾶς τῶν πολιτῶν πρὸς ἐκπλήρωσιν τοῦ γενικωτέρου κοινωνικοῦ σκοποῦ του, οὕτω καὶ οἱ λοιποὶ ὅργανοισμοὶ δημοσίου δικαίου, τῶν δποίων προορισμὸς εἶναι νὰ ἐπιμελῶνται ἴδιαιτέρων συμφερόντων, ἐντὸς ὥρισμένου τμήματος τοῦ Κράτους, καὶ ἐν οἷς προέχουσαν θέσιν ἔχουσιν οἱ ὅργανοισμοὶ τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως. Οὗτοι, κατὰ διάταξιν τοῦ ἀριθ. 107 τοῦ Συντάγματος, πρέπει νὰ εἶναι, κατ' ἐλάχιστον ὅρον,

<sup>1</sup> Νομικὴ (Ἡλία Λιακοπούλου), τόμ. Α', σελ. 283.

<sup>2</sup> Οἰκονομίδου, Αὐτόθι σελ. 145.

<sup>3</sup> Γεραγᾶ, Ἐρμην. τοῦ ν. περὶ δήμων καὶ κοινοτήτων, σελ. 1, 99, 177, 217. Ν.Δ. τῆς 17 Σεπτεμβρίου 1926 περὶ καθικοποιήσεως εἰς ἐνιαῖον κείμενον νόμου τῆς νομοθεσίας περὶ δήμων καὶ κοινοτήτων ἄρθρ. 207-404. (Ἐφ. Κυβ. τῆς 18 Σεπτεμβρίου 1926. Κῶδιξ Θέμαδος 1926 παράρτημα α'). Ν. Δ. 19 Μαρτίου 1929 περὶ φόρου μεταβιβάσεως ἀκινήτων ἄρθρ. 12. Νόμος 4108 τοῦ 1921.

δύο βαθμῶν, «ἀνεξαρτήτως τῶν δήμων καὶ τῶν συνδέσμων τῶν κοινοτήτων», ἥτοι ὁ νόμος<sup>1</sup> καὶ ἡ κοινότης ἥ ὁ δῆμος<sup>2</sup>. Εἰς ταῦτα δέον νὰ προστεθοῦν πλεῖστα ἄλλα νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οἷον λιμενικὰ ταμεῖα, ταμεῖον Ἐθνικοῦ Στόλου, ταμεῖον μεταλλευτῶν, ἐμπορικὰ βιομηχανικά, γεωργικὰ ἐπιμελητήρια καὶ ἄλλα μᾶλλον περιωρισμένης ἐνεργείας, ἀλλ' ἐπίσης ἔχοντα τὴν ἐπιμέλειαν κοινωνιῶν συμφερόντων. Περὶ πάντων δὲ τούτων ἡ νομοθεσία ἐπρονόησε νὰ δημιουργήσῃ ἔσοδα ἢ φόρους.

‘Ως ἐκ τούτου οἱ φόροι διακρίνονται: α') εἰς γενικοὺς ἢ κυβερνητικούς, οἵτινες ἐπιβάλλονται ὑπὲρ τοῦ Κράτους, καὶ β') εἰς τοὺς λεγομένους «τοπικοὺς» φόρους, οἵτινες ἐπιβάλλονται ὑπὲρ τῶν δραγνισμῶν τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως, καὶ διακρίνονται εἰς νομαρχιακούς<sup>3</sup>, δημοτικούς, καὶ κοινοτικούς. Εἰς τοὺς τοπικοὺς φόρους καταλέγονται καὶ οἱ ὑπὲρ ἄλλων δραγνισμῶν ἢ εἰδικῶν ταμείων ἢ νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου ἐπιβαλλόμενοι φόροι, οἷον ὑπὲρ τῶν λιμενικῶν ταμείων (ν. ΡΚΘ', ΓΦΑ', 389, 2918 καὶ 3977 τοῦ 1929), τοῦ ταμείου τῆς ἐθνικῆς ὁδοποιίας καὶ τῶν ταμείων ἐπαρχιακῆς ὁδοποιίας (ν. 3406 καὶ 4098, ἀρθρ. 8), τῶν ἐμπορικῶν κλπ. ἐπιμελετηρίων, τοῦ ταμείου υψηλάτων πολέμου (ν. 4042 τοῦ 1929 ἀρθρ. 17 § 4) κλπ.

Κατὰ τὸ ἀρθρ. 107 τοῦ Συντάγματος, τὸ δικαίωμα τοῦ ἀπο-

<sup>1</sup> Ν.Δ. 9 Μαΐου 1923 περὶ διοικήσεως τῶν νομῶν.

<sup>2</sup> Κατὰ τὸ ἀρθρ. 76 τοῦ Κώδ. περὶ δήμων καὶ κοινοτήτων (ἀρθρ. 4 ν. 4108) δύο ἡ πλειόνες ὅμοροι κοινότητες, κείμεναι ἐν τῇ περιφερείᾳ τοῦ αὐτοῦ νομοῦ, δύνανται δι' ἀποφάσεως ἴδια λαμβανομένης παρ' ἔκάστου τῶν κοινοτικῶν συμβουλίων, νὰ ἀπαρτίσωσι σύνδεσμον κοινοτήτων, πρὸς θεραπείαν κοινῶν τοπικῶν συμφερόντων ἢ ἔκτελεσιν κοινῶν τοπικῶν ὑπηρεσιῶν. Τῶν συνδέσμων κοινοτήτων δύνανται νὰ μετέχωσι καὶ δῆμοι ὑφ' οὓς καὶ αἱ κοινότητες δροῦνται ἢ προϋποθέσεις. ‘Ο σύνδεσμος ἀποτελεῖ νομικὸν πρόσωπον. Κατὰ δὲ τὸ ἀρθρ. 81 (ἀρθρ. 7 ν. 4168), τὸ συμβούλιον τοῦ συνδέσμου δύναται νὰ ἐπιβάλῃ «ἀναγκαστικάς εἰσφοράς», οἷαι οἱ κατὰ τὸν αὐτὸν κώδικα φόροι, τέλη δικαιώματα, ἀμεσοὶ ἔρανοι καὶ προσωπικὴ ἔργασία, εἰς ποσοστὸν μὴ ὑπερβαῖνον τὸ τῶν κοινοτικῶν. Κατὰ δὲ τὸ ἀρθρ. 52 ν. 4108 ἡ ἀποφασισθεῖσα ὑπὸ τοῦ κατὰ τὸ ἔτος 1927 ἐν Ἀθήναις συνελθόντος συνεδρίου τῶν Δημάρχων τοῦ Κράτους «ένωσις τῶν Δήμων τῆς Ἑλλάδος» ἀναγνωρίζεται ὡς νομικὸν πρόσωπον. Δ. 10 Ἀπρ. 1929 (Ἐφ. Κυβ. 12 Ἀπρ. 1929).

<sup>3</sup> ‘Ο νόμος περὶ διοικήσεως τῶν νομῶν (Ν.Δ. τῆς 1 Μαΐου 1923) ἔχει ἐπιτρέψει, πρὸς ἐκπλήρωσιν τῶν σκοπῶν τῆς νομαρχιακῆς αὐτοδιοικήσεως, εἰς τὸ νομαρχιακὸν Συμβούλιον ν' ἀποφασίζῃ περὶ τῶν ἐπιβλητέων φόρων κλπ. Ἀλλὰ τὸ σύστημα αὐτῶν δὲν ἐλειτούργησεν εἰσέτι.

φασίζειν εἰς τοὺς ὁργανισμοὺς τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως ἐπὶ ζητημάτων, ὑπαγομένων εἰς τὴν σφαῖραν τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως, ἀνήκει ἀπαραιτήτως εἰς τὰ αἱρετὰ ὅργανα αὐτῶν καὶ τὸ Κράτος ἀσκεῖ, «καθὼς ὁ νόμος θέλει ὅρίσει», μόνον ἀνωτάτην ἐποπτείαν ἐπὶ τῶν ὁργανισμῶν τούτων «μη ἐμποδίζουσαν τὴν πρωτοβουλίαν καὶ τὴν ἐλευθέραν δρᾶσιν αὐτῶν», δύναται δὲ τὸ Κράτος νὰ συντρέχῃ οἰκονομικῶς τοὺς ὁργανισμοὺς τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως.

Ο Κῶδις τῆς νομοθεσίας περὶ δήμων καὶ κοινοτήτων διέλαβεν ἐν κεφ. IA' - IZ (ἀρθρ. 207 - 390) τὰς ἴσχυούσας διατάξεις περὶ τῶν προσόδων τῶν δήμων καὶ κοινοτήτων. Πόροι τῶν δήμων καὶ κοινοτήτων εἰναι: 1) Αἱ πρόσοδοι τῆς δημοτικῆς ἢ κοινοτικῆς περιουσίας, 2) Τὰ πρόστιμα, 3) Τὰ τέλη καὶ δικαιώματα, 4) Οἱ ἔμμεσοι φόροι, 5) Τὰ δυνάμει νόμων χορηγούμενα εἰς τοὺς δήμους καὶ τὰς κοινότητας ποσοστά ἐκ δημοσίων φόρων, 6) Οἱ ἄμεσοι φόροι, 7) Οἱ ἔφανοι, 8) Ἡ προσωπικὴ ἐργασία. Τινὲς ἐκ τῶν φόρων τούτων ἐπιβάλλονται ὡς πρόσθετοι εἰς τοὺς δημοσίους. "Άλλοι δὲ ὡς καὶ αὐτοτελεῖς δημοτικοὶ ἢ κοινοτικοὶ φόροι.

Οἱ κυβερνητικοὶ φόροι ἐπιβάλλονται διὰ νόμου κατὰ τὰς διατάξεις τοῦ Συντάγματος, εἴτε ὡς κύριοι φόροι, εἴτε ὡς πρόσθετοι. Οἱ δημοτικοὶ ἢ κοινοτικοὶ φόροι καὶ ἐν γένει οἱ φόροι οἱ ἐπιβαλλόμενοι ὑπὲρ τῶν ὁργανισμῶν τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως, περὶ ὧν προνοεῖ τὸ Σύνταγμα, ἐπιβάλλονται ἐπίσης διὰ νόμου. Ἐνίστε δὲ ὁ νόμος ἐπιτρέπει νὰ ἐπιβάλλωνται, κατὰ τοὺς παρ' αὐτοῦ διαγεγραμμένους δρους, δι' ἀποφάσεως τοῦ δημοτικοῦ ἢ κοινοτικοῦ συμβουλίου, ἐγκρινομένης ὑπὸ τοῦ Νομάρχου, ἢ, εἰς τινας περιπτώσεις, ἐγκρινομένης διὰ Διατάγματος (ἀρθρ. 310).

Οἱ πρὸς ἐγγύησιν δανείων δήμων, ὡς ὑπέγγυοι ὅρισθέντες, διὰ τῶν περὶ αὐτῶν συμβάσεων, φόροι δὲν δύνανται νὰ ἐλαττωθῶσιν ἢ νὰ καταργηθῶσιν εἰμὴ ὑπὸ ὀδισμένας προϋποθέσεις (ἀρθρ. 4 v. 2862 τοῦ 1929). Ἐν ἀρθρ. 7 τοῦ αὐτοῦ νόμου ἀνεγράφη διάταξις, καθ' ἥν, πρὸς ἀσφάλισιν τῶν συνομολογουμένων δανείων, ὁ "Υπουργὸς τῶν Οἰκονομικῶν δύναται ν' ἀναλαμβάνῃ ἀπέναντι τοῦ δανειστοῦ τὴν ὑποχρέωσιν, διὰ ἀπασιοῦ ἀνατάξεις τῶν ἀρθρ. 4, 5, 6, τοῦ νόμου 2862 δὲν θέλουσι καταργηθῆναι ἢ τροποποιηθῆναι, ἐφ' ὅσον ἥθελε παραμείνει ἀνεξόφλητον τὸ ὑπὸ τοῦ τοιούτου δανειστοῦ συνομολογούμενον δάνειον ἢ αἱ ἐπὶ τῇ βάσει αὐτοῦ ἐκδοθεῖσαι ὅμολογίαι. Περὶ τῆς σημασίας τῆς διατάξεως ταύτης ὅρα ἀνωτέρω σελ. 92 - 93.



## ΠΙΝΑΞ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΡΩΤΟΥ ΤΕΥΧΟΥΣ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ . . . . .	Σελίς γ'-ε'
Εἰσαγωγὴ . . . . .	1·4

## ΒΙΒΛΙΟΝ ΠΡΩΤΟΝ

### ΓΕΝΙΚΑΙ ΑΡΧΑΙ

#### ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟΝ

##### ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ ΕΝ ΓΕΝΕΙ

###### ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Α'

###### ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΓΕΝΙΚΩΣ

§ 1. Σχέσις τοῦ φορολογικοῦ συστήματος πρὸς τὸ ὅλον δημόσιον δίκαιον . . . . .	5
§ 2. Ὁρισμὸς καὶ ἔννοια τοῦ δημοσιονομικοῦ δίκαιου . . . . .	5
§ 3. Περιεχόμενον τοῦ δημοσιονομικοῦ δίκαιου . . . . .	6
§ 4. Συνταγματικὸν δημοσιονομικὸν δίκαιον . . . . .	7
§ 5. Περιορισμοὶ τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας ἐκ διεθνοῦς νομοχεώσεως . . . . .	11
§ 6. Φορολογικὸν δίκαιον. Ὅρια καὶ σημασία αὐτοῦ . . . . .	14

###### ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Β'

###### ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΣΧΕΣΕΩΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

§ 7. Ἐπικρατέστερον τὸ δημήσιον δίκαιον . . . . .	15
§ 8. Κοινὸν καὶ δημόσιον δίκαιον . . . . .	16
§ 9. Τὸ νομικὸν πρόσωπον τοῦ δημοσίου . . . . .	19

###### ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Γ'

###### ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΠΗΓΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

§ 10. Νόμοι, Διατάγματα κλπ. . . . .	24
§ 11. Κωδικοποίησις εἰς ἐνιαῖον κείμενον . . . . .	25
§ 12. Νομολογία . . . . .	26

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Δ'

### ΠΕΡΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΝΟΜΟΥ

Σελίς

§ 13. Γραμματική καὶ λογικὴ ἔρμηνεία . . . . .	28
§ 14. Ἀμφιβολία καὶ διαστατικὴ ἔρμηνεία . . . . .	29
§ 15. Ἐρμηνευτικὸν φορολογικὸν νόμοι . . . . .	31
§ 16. Ἀναδρομικὸς νόμος . . . . .	32

## ΚΕΦΑΛΑΙΟΝ Ε'

### ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΥ ΕΝ ΓΕΝΕΙ

§ 17. Ὁρισμοὶ καὶ ἔννοια τοῦ φόρου . . . . .	35
§ 18. Νομικὴ βάσις τῆς φορολογίας . . . . .	39
§ 19. Φόροι ἄμεσοι καὶ ἔμμεσοι . . . . .	43
§ 20. Ἔτεραι διακρίσεις τῶν φόρων . . . . .	46
§ 21. Ὄνοματολογία, ἢτοι περὶ φορολογικῶν ὅρων . . . . .	47
§ 22. Ποικιλία καὶ κατάταξις τῶν φόρων διὰ τοῦ προϋπολογισμοῦ . . . . .	49
§ 23. Νομικὴ φύσις καὶ γένεσις τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως	51
§ 24. Χρέος ἐκ φόρου καὶ γένεσις αὐτοῦ . . . . .	53
§ 25. Προσωπικὸς καὶ πραγματικὸς φόρος . . . . .	55
§ 26. Πρόσωπα ὑποκείμενα εἰς τὸν φόρον . . . . .	62
§ 27. Ἀλληλέγγυος ὑποχρέωσις . . . . .	68
§ 28. Μεταβίβασις φορολογικῆς ὑποχρεώσεως εἰς αληθονόμους	71
§ 29. Ἀντικείμενον τοῦ φόρου . . . . .	73
§ 30. Ἀπαλλαγὴ ἐκ φορολογικῆς ὑποχρεώσεως . . . . .	75
§ 31. Προσωπικαὶ καὶ πραγματικαὶ ἀπαλλαγαὶ	78
Α'. Προσωπικαὶ ἀπαλλαγαὶ . . . . .	78
Β'. Πραγματικαὶ ἀπαλλαγαὶ . . . . .	82
Γ'. Ἀπαλλαγαὶ δημοσίων Ἑλληνικῶν δανείων . . . . .	86
Δ'. Ἀπαλλαγαὶ ἐκ τελωνιακῶν τελῶν . . . . .	90
Ε'. Νομικὴ ἰσχὺς φορολογικῶν ἀπαλλαγῶν . . . . .	92
§ 32. Ἡ νομικὴ ἰσχὺς τῆς εὐθύνης . . . . .	93
Α'. Προσωπικὴ εὐθύνη . . . . .	94
Β'. Πραγματικὴ εὐθύνη . . . . .	98
§ 33. Βάσις βεβαιώσεως τῆς φορολογίας . . . . .	100
§ 34. Φορολογικοὶ συντελεσταὶ . . . . .	105
Α'. Ἀναλογικὴ καὶ προοδευτικὴ φορολογία . . . . .	106
Β'. Διανεμητικὴ καὶ ποσοτικὴ φόροι . . . . .	108
§ 35. Κατ' ἀποκοπὴν φορολογία . . . . .	110
§ 36. Φορολογικὸν καὶ οἰκονομικὸν ἔτος . . . . .	115
§ 37. Χρονικὴ σχέσις φόρου καὶ βάσεως τῆς ὑποχρεώσεως . . . . .	117

	Σελίς
§ 38. Χρόνος ἐμφανίσεως φορολογικῆς ὑποχρεώσεως . . . . .	120
§ 39. Χρόνος ἐμφανίσεως φορολογικοῦ χρέους . . . . .	124
§ 40. Προνόμια τοῦ δημοσίου ἐπὶ φόρων . . . . .	126
§ 41. Τόπος βεβαιώσεως τοῦ φόρου . . . . .	127
§ 42. Οὐσιαστικὴ καὶ δικονομικὴ ἰσχὺς τῆς διοικητικῆς πράξεως ἢ ἀποφάσεως . . . . .	129
§ 43. Ἀπαιτητὸς φόρος . . . . .	134
§ 44. Πίστωσις, ἀναβολὴ πληρωμῆς καὶ προθεσμία . . . . .	138
§ 45. Τροποποίησις ἐν τῷ μέτρῳ τοῦ φόρου . . . . .	141
§ 46. Ἡ πληρωμὴ τοῦ φόρου . . . . .	144
§ 47. Ἀπόσβεσις τοῦ ἐκ φόρου χρέους . . . . .	145
§ 48. Παραγραφὴ . . . . .	146
§ 49. Ἐπιστροφὴ φόρων . . . . .	148
§ 50. Πρόσθετα τέλη καὶ τόκος ὑπερημερίας . . . . .	152
§ 51. Διπλὴ φορολογία . . . . .	154
§ 52. Ἀναγκαστικὴ ἀπαλλοτρίωσις καὶ φορολογία . . . . .	158
§ 53. Ἔνοικιάσεις φόρων . . . . .	160
§ 54. Ἡ κράτησις δὲν εἶναι φόρος . . . . .	162
§ 55. Δημοτικά, κοινωνικά κλπ. φορολογίαι . . . . .	163

*Τὸ Α' τεῦχος τιμᾶται δραχ. 75 καὶ εὐρίσκεται  
εἰς τὰ βιβλιοπωλεῖα Ἐλευθερουδάκη, Τζάκα, Βασιλείου,  
Ζαχαροπούλου καὶ εἰς τὰ λοιπὰ βιβλιοπωλεῖα.*

### Προσεχῶς ἐκδοθήσεται

#### ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

Περιέχον:

#### ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΝ

ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΚΑΙΟΝ ΕΝ ΓΕΝΕΙ

#### ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟΝ

ΠΟΙΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΚΑΙΟΝ ΕΝ ΓΕΝΕΙ

**Τιμᾶται δραχ. 75.**

