

# Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ ΕΙΣ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΑ

ΥΠΟ

Π. Β. ΔΕΡΤΙΛΗ

## Ι. Αί διατάξεις αὐθιγοῦσαι τὴν ἀρχὴν τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης εἰς τὰ Ἑλληνικὰ Συντάγματα καὶ τὸ περιεχόμενον αὐτῶν.

α) *Τὸ κείμενον καὶ πηγαὶ τῶν σχετικῶν διατάξεων εἰς τὰ Συντάγματα.*— Εἰς τὰ κατὰ καιροὺς ἰσχύσαντα Ἑλληνικὰ Συντάγματα περιλαμβάνονται διατάξεις δυνάμει τῶν ὁποίων μεταφυτεύονται εἰς αὐτὰ αἱ ἀρχαὶ περὶ ἰσότητος, αἵτινες ἐπεκράτησαν κατὰ τὴν Γαλλικὴν Ἐπανάστασιν<sup>(1)</sup>.

Ἐκ τούτων ἐνδιαφέρουν τὴν παροῦσαν μελέτην αἱ διατάξεις, αἵτινες ἐνσωματώνουν ἀφ' ἐνὸς μὲν τὴν ἀρχὴν τοῦ πανδήμου εἰς τὸν φόρον, ἀφ' ἑτέρου δὲ ὑποδεικνύουν ἓν μέτρον εἰσφορᾶς εἰς τὰ δημόσια βάρη<sup>(2)</sup>.

Εἰδικώτερον εἰς τὸ Προσωρινὸν Πολίτευμα, ὅπερ ἐψηφίσθη τὴν 1ην Ἰανουρίου 1822 ὑπὸ τῆς ἐν Ἐπιδαύρῳ Α' Ἐθνικῆς Συνελεύσεως τῶν Ἑλλήνων περιελήφθησαν ὑπὸ στοιχεῖον Β' καὶ παραγρ. γ' καὶ η'

---

1. Αἱ ἰδέαι περὶ ἰσότητος τῆς Γαλλικῆς Ἐπαναστάσεως ἐνσωματώνονται καὶ εἰς τὸ Πολίτευμα τοῦ Ρήγα. Βλέπε σχετικῶς Θ. Β ο λ ί δ ο υ. Τὰ δύο πρῶτα Δημοκρατικὰ Πολιτεύματα τῆς Νεωτέρας Ἑλλάδος. Α' Τὸ Πολίτευμα τοῦ Ρήγα, Ἀθῆναι 1924, ὅπερ ἐξετυπώθη ἐν Βιέννῃ τὸν Ὀκτώβριον 1797 καὶ κυρίως τὸ ἄρθρον 3 αὐτοῦ. Βλέπε ὁμοίως Ἀ. Σ β ῶ λ ο υ. Τὰ πρῶτα Ἑλληνικὰ Πολιτεύματα καὶ ἡ ἐπίδρασις τῆς Γαλλικῆς Ἐπαναστάσεως (ἀνατύπωσις ἐκ τῆς Ἐφημ. Ἑλλήνων Νομικῶν, τ. Β' σελ. 7 καὶ ἐπ.).

2. Ἐν σχέσει μὲ τὴν ἀρχὴν τῆς φορολογικῆς ἰσότητος κατὰ τὰς ἰδέας τῆς Γαλλικῆς Ἐπαναστάσεως, βλέπε Β e l i n, Le principe de l'égalité devant les charges publiques à l'époque révolutionnaire et son influence sur la jurisprudence administrative moderne εἰς τὴν Revue de droit public et des sciences politiques en France et à l'étranger ἔτους 1934 σελ. 335 καὶ ἐπ. Ὅμοίως εἰς τὴν ἰδίαν Revue ἔτους 1913 σελ. 668 βλέπε μελέτην τοῦ καθηγητοῦ G J é z e. Ὅμοίως J. L a f e r r i é r e, Manuel de Droit Constitutionnel, Paris 1944 σελ. 325 καὶ ἐπ. Αἱ ἀρχαὶ περὶ ἰσότητος ἐναντὶ τῶν φορολογικῶν βαρῶν ἀνευρίσκονται ἐπίσης εἰς τὸ Σύνταγμα τῶν Ἡ.Π.Α. τοῦ 1877 (ἄρθρον 1 τμήμα VIII), ἔνθα ἀναγράφεται «all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States», ἥτοι «ὅλα τὰ τέλη, φόροι καὶ βάρη θὰ εἶναι ὁμοιόμορφα καθ' ἀπάσας τὰς Ἡνωμένας Πολιτείας». Γενικῶς αἱ ἰδέαι αὗται ὑπενθυμίζουν τὸν α' ἰδίως κανόνα φορολογίας τοῦ Smith. Βλ. καὶ σελ. 232 ὑπ. 1.

αἱ ἀκόλουθοι διατάξεις, ἥτοι ἡ ὑπὸ παραγρ. γ' : «Ὅλοι οἱ Ἕλληνες εἰσὶν ὅμοιοι ἐνώπιον τῶν νόμων ἄνευ τινὸς ἐξαιρέσεως ἢ βαθμοῦ ἢ κλάσεως ἢ ἀξιώματος . . . » καὶ ἡ ὑπὸ παράγρ. η' : «Ὅλοι αἱ εἰσπράξεις πρέπει νὰ διανέμονται εἰς ὅλας τὰς τάξεις καὶ κλάσεις τῶν κατοίκων καθ' ὅλην τὴν ἑκτασιν τῆς Ἑλληνικῆς Ἐπικρατείας».

Παρεμφερῆς διάταξις περιελήφθη ἐπίσης εἰς τὸ ψηφισθὲν Σύνταγμα ὑπὸ τῆς Β' ἐν Ἀστρεὶ Ἐθνικῆς Συνελεύσεως τῶν Ἑλλήνων κατὰ Μάρτιον 1923. Οὕτως ὑπὸ στοιχ. Β' τοῦ ἐν λόγῳ Συντάγματος ἀναγράφεται ὑπὸ παράγρ. μὲν γ' ἡ διάταξις : «Ὅλοι οἱ Ἕλληνες εἶναι ἴσοι ἐνώπιον τῶν νόμων» καὶ ἐν συνεχείᾳ ἐπίσης ὑπὸ παράγρ. ζ' ἡ διάταξις : «Ὅλοι αἱ εἰσπράξεις πρέπει νὰ διανέμονται δικαίως καὶ ἀναλόγως εἰς ὅλους τοὺς κατοίκους τῆς Ἐπικρατείας».

Ἐπίσης τὸ Σύνταγμα, ὅπερ ἐψηφίσθη, ὑπὸ τῆς Γ' ἐν Τροιζῇν Ἐθνικῆς Συνελεύσεως κατὰ Μάϊον 1827 ὑπὸ κεφ. Γ' καὶ παρ. 7 καὶ 10 περιλαμβάνονται αἱ ἀκόλουθοι διατάξεις, ἥτοι ὑπὸ μὲν παρ. 7 : «Ὅλοι οἱ Ἕλληνες εἶναι ἴσοι ἐνώπιον τοῦ νόμου» καὶ ἐν συνεχείᾳ ὑπὸ παρ. δὲ 10 «Αἱ εἰσπράξεις διανέμονται εἰς ὅλους τοὺς κατοίκους τῆς Ἐπικρατείας δικαίως καὶ ἀναλόγως τῆς περιουσίας ἐκάστου». Πρέπει νὰ σημειώσωμεν, ὅτι αἱ δύο ὡς ἄνω ἀρχαί, ἥτοι ἡ τῆς ἰσότητος ἐνώπιον τοῦ νόμου καὶ ἡ τῆς συμμετοχῆς εἰς τὰ δημόσια ἔσοδα συμπτύσσονται εἰς ἓν ἄρθρον εἰς τὰ Συντάγματα τῆς Ἐλευθέρας Ἑλλάδος.

Οὕτως εἰς τὸ 3ον ἄρθρον τοῦ Συντάγματος τῆς 18 Μαρτίου 1844 ἀναγράφεται, ὅτι «οἱ Ἕλληνες εἶναι ἴσοι ἐνώπιον τοῦ νόμου καὶ συνεισφέρουσιν ἀδιακρίτως εἰς τὰ δημόσια βάρη ἀναλόγως τῆς περιουσίας των». Ἡ διατύπωσις αὕτη περιελαμβάνετο ὁμοίως εἰς τὸ ἄρθρον 3 τοῦ Συντάγματος τῆς 17ης Νοεμβρίου 1864 καθὼς καὶ εἰς τὸ ἄρθρον 3 τοῦ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθέντος Συντάγματος μὲ μόνην τὴν διαφορὰν, ὅτι ἀντὶ τῆς φράσεως «ἀναλόγως τῆς περιουσίας των», ἥτις ἀναγράφεται εἰς τὸ Σύνταγμα τοῦ ἔτους 1864, περιελήφθη εἰς τὸ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθὲν Σύνταγμα ἡ φράσις «ἀναλόγως τῶν δυνάμεων των» (1).

1. Πρέπει νὰ σημειωθῇ, ὅτι ὁ πληρεξούσιος Γ. Α. Λεῖβαδαῖς, ψηφισομένης τῆς σχετικῆς διατάξεως τοῦ Συντάγματος τοῦ 1864 εἶχε ζητήσῃ, χωρὶς νὰ γίνῃ δεκτόν, ὅπως ἀπαλλάσσεται παντὸς φόρου ὁ πολίτης ἐκεῖνος, ὅστις ἔχει ἐτήσιον εἰσόδημα ὀλιγώτερον τῶν 600 δρχ. εἴτε ἀπὸ ἐπιτήδευμα εἴτε ἀπὸ περιουσίαν. Βλέπε Πρακτικὰ τῆς Βουλῆς ἔτους 1864 σελ. 401. Ἐξ ἄλλου ὁ βουλευτὴς Θ. Κουτούπης, ἀντὶ τῆς φράσεως «ἀναλόγως τῆς περιουσίας των», ἥτις ἀνεγράφετο εἰς τὸ Σύνταγμα τοῦ ἔτους 1864, ψηφισομένης τῆς σχετικῆς διατάξεως τοῦ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθέντος Συντάγματος,

Ἡ τελευταία αὕτη φράσις ἐπαναλαμβάνεται ὁμοίως εἰς τὸ ἄρθρον 6 τοῦ Δημοκρατικοῦ Συντάγματος τῆς 3 Ἰουνίου 1927, ὅπερ κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον, ὡς καὶ τὸ προμνησθὲν ἄρθρον 3 τοῦ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθέντος Συντάγματος, ἔχει ὡς ἀκολούθως «οἱ Ἕλληνες εἶναι ἴσοι ἐνώπιον τῶν νόμων καὶ συνεισφέρουσιν ἀδιακρίτως εἰς τὰ δημόσια βάρη ἀναλόγως τῶν δυνάμεών των» (1).

Ἡ διάταξις αὕτη ἐπαναλαμβάνεται εἰς τὸ ἄρθρον 7 τοῦ σχεδίου Συντάγματος, ὅπερ ἐξεπονήθη ὑπὸ τῆς Ἐπιτροπῆς τῆς ἀναθεωρήσεως τοῦ Συντάγματος (τῆς Δ' Ἀναθεωρητικῆς Βουλῆς), τῆς ἐργασθείσης ὑπὸ τὴν προεδρίαν τοῦ τότε βουλευτοῦ Δ. Χατζίσκου καὶ εἰς τὸ ἄρθρον 3 τοῦ σχεδίου Συντάγματος τῆς ἰδίας ἐπιτροπῆς, τῆς ἐργασθείσης ὑπὸ τὴν προεδρίαν τοῦ τότε βουλευτοῦ Γ. Μπακοπούλου εἰς τὸ ὁποῖον μετὰ τὴν λέξιν «Ἕλληνες» προστίθεται ἡ λέξις «πολῖται». Πρέπει ἐπίσης νὰ προστεθῇ, ὅτι ὑπὸ τὸ ἄρθρον 4 τοῦ προμνησθέντος σχεδίου Συντάγματος Δ. Χατζίσκου προστίθεται ἡ ἐρμηνευτικὴ δήλωσις, ὅτι ἡ φράσις «οἱ Ἕλληνες εἶναι ἴσοι ἐνώπιον τοῦ νόμου» ἀποτελεῖ κανόνα δικαίου καὶ ὄχι κατευθυντήριον γραμμὴν. Κατὰ συνέπειαν ἡ προμνησθεῖσα ἐρμηνευτικὴ δήλωσις δὲν ἀναφέρεται εἰς τὸ ἄρθρον 7 τοῦ ἰδίου σχεδίου Συντάγματος, ἡ ἔννοια καὶ τὸ περιεχόμενον τοῦ ὁποίου κυρίως ἐνδιαφέρει τὴν παροῦσαν μελέτην.

Ὡς γνωστόν, τῆς Δ' Ἀναθεωρητικῆς Βουλῆς τῶν Ἑλλήνων δια-

---

εἶχε προτείνει, χωρὶς νὰ γίνῃ ἀποδεκτὴ, τὴν διατύπωσιν «κατὰ τὴν δύναμιν ἐκάστου ἐπὶ τῇ βάσει τῆς προοδευτικῆς φορολογίας». Βλέπε σχετικὰ Πρακτικὰ τῆς Β' Ἀναθεωρητικῆς Βουλῆς τ. Α' σελ. 384. Πρέπει ὅμως νὰ προσθέσωμεν, ὅτι ψηφιζομένου τοῦ ἁρθρου 3 τοῦ ἐν ἰσχύϊ Συντάγματος διετυπώθησαν περισσότεραι τροποποιήσεις. Ἡ Συνταγματικὴ Ἐπιτροπὴ ἀντὶ τῆς φράσεως ἀ ν α λ ό γ ω ς προέτεινε τὴν φράσιν «κατὰ λόγον», χωρὶς νὰ νοῆται ὠρισμένος τρόπος φορολογίας, «ἀλλ' ἡ ἀναγνώρισις τῆς ἀρχῆς, ὅπως οἱ μείζονα κεκτημένοι περιουσίαν καὶ πλεότερα συνεισφέρουσιν εἰς τὰ δημόσια βάρη». Ἡ Β' Ἀναθεωρητικὴ Βουλὴ ὅμως παραδεχθεῖσα τὴν πρότασιν τοῦ βουλευτοῦ Θεοδωρίδου, διετύπωσε τὸ ἐν ἰσχύϊ 3 ἄρθρον. Βλέπε Πρακτικὰ Β' Ἀναθεωρητικῆς Βουλῆς, τ. Α' ἔτους 1911 σελ. 406 καὶ ἐπ.

1. Πρέπει νὰ σημειωθῇ, ὅτι τὸ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθὲν Σύνταγμα ἀντὶ τῆς φράσεως «ἐνώπιον τῶν νόμων» ἔχει τὴν φράσιν «ἐνώπιον τοῦ νόμου». Ὁμοίᾳ πρὸς τὴν τοῦ ἁρθρου 3 τοῦ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθέντος Συντάγματος εἶναι ἡ διάταξις τοῦ ἁρθρου 5 τοῦ Συντάγματος, ὅπερ ἐξεπονήθη ὑπὸ τῆς 30μελοῦς Συνταγματικῆς Ἐπιτροπῆς, ἣτις συνεστήθη δυνάμει τοῦ ψηφίσματος τῆς 30 Ἰουνίου 1925 τῆς Δ' ἐν Ἀθήναις Ἐθνικῆς τῶν Ἑλλήνων Συνελεύσεως καὶ ἐργάσθη ὑπὸ τὴν προεδρίαν τοῦ ἀειμνήστου Ἀλ. Παπαναστασίου, ἐδημοσιεύθη δὲ τὴν 22 Σεπτεμβρίου 1926. Βλέπε σχετικῶς μὲ τὴν συνταγματικὴν ἱστορίαν τῆς περιόδου ταύτης Ἀ. Σ β ώ λ ο υ, Συνταγματικὸν Δίκαιον τ. Α', σελ. 74 καὶ ἐπ.

λυθείσης χωρὶς νὰ ψηφίσῃ Σύνταγμα, ἐν ἰσχύϊ εἶναι τὸ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθὲν Σύνταγμα, τεθὲν ἐκ νέου ἐν ἰσχύϊ δυνάμει τοῦ ἀπὸ 10 Ὀκτωβρίου 1935 ψηφίσματος τῆς Ε' Ἐθνικῆς Συνελεύσεως τῶν Ἑλλήνων ἐν συνδυασμῷ μὲ τινὰς διατάξεις, δημοσιονομικοῦ κυρίως περιεχομένου, τοῦ προμνησθέντος Δημοκρατικοῦ Συντάγματος τοῦ ἔτους 1927. Κατὰ συνέπειαν ἐν σχέσει μὲ τὸ ἀπασχολοῦν ἡμᾶς θέμα ἐν ἰσχύϊ εἶναι ἡ προμνησθεῖσα διάταξις τοῦ ἀρθροῦ 3 τοῦ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθέντος Συντάγματος.

Ἐμνημονεύσαμεν τὰς διατάξεις, αἵτινες περιλαμβάνονται εἰς τὰ κατὰ καιροὺς ἰσχύσαντα Ἑλληνικὰ Συντάγματα, ὥς καὶ εἰς σχέδια Συνταγμάτων καὶ κείμενα νόμων<sup>(1)</sup>. Αἱ διατάξεις αὗται περιλαμβάνουν τὴν ἀρχὴν τῆς γενικότητος τοῦ φόρου ὥς καὶ προσδιορίζουν τὸ κριτήριον κατανομῆς τῶν δημοσίων βαρῶν ἐν Ἑλλάδι.

Δὲν θὰ ἀσχοληθῶμεν ἐνταῦθα μὲ τὴν σημασίαν καὶ τὴν διαμόρφωσιν τῶν ἀρχῶν τούτων, καθ' ὅσον αἱ ἔννοιαὶ αὗται ἀναπτύσσονται εἰς τὰ Συστήματα καὶ τὰ Ἐγχειρίδια Δημοσίας Οἰκονομικῆς εἰς τὰ ὁποῖα καὶ παραπέμπομεν. Μᾶς ἀπασχολοῦν κατωτέρω μόνον ἡ ἑκτασις τῆς ἀρχῆς τοῦ πανδήμου εἰς τὸν φόρον εἰς τὰ Ἑλληνικὰ Συντάγματα, ὥς καὶ ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κριτηρίου κατανομῆς τῶν δημοσίων φορολογικῶν βαρῶν εἰς αὐτά.

β) *Ἡ ἑκτασις τῆς ἀρχῆς τοῦ πανδήμου τοῦ φόρου εἰς τὰ Ἑλληνικὰ Συντάγματα.*— Καὶ πρῶτον ἡ ἀρχὴ τῆς γενικότητος εἰς τὸν φόρον εἶναι σαφῶς διατυπωμένη εἰς κατὰ καιροὺς ἰσχύσαντα παρ' ἡμῖν Συντάγματα καὶ ἰδίως εἰς τὰ τρία Συντάγματα τῆς Ἐπαναστάσεως τῶν ἐτῶν 1821—27 καὶ νοεῖται διὰ τῆς φράσεως, ἥτις περιλαμβάνεται καὶ εἰς τὰ Συντάγματα τῆς Ἐλευθέρας Ἑλλάδος. «Οἱ Ἑλ-

1. Πρέπει νὰ ὑπομνήσωμεν, ὅτι ἡ ἀκόλουθος ἀνάλογος διάταξις ἔχει περιληφθῇ εἰς τὸ ἀρθρον 132 τοῦ Κώδικος Νομοθεσίας Δήμων καὶ Κοινοτήτων διὰ τὴν φορολογίαν τῶν δημοτῶν, ἐνθα ὀρίζεται «πᾶς δημότης ὀφείλει νὰ συνεισφέρῃ ἀναλόγως τῶν δυνάμεων του εἰς ὅλας τὰς ὑποχρεώσεις καὶ βάρη πρὸς ἐπιτυχίαν τῶν δημοτικῶν σκοπῶν κατὰ τοὺς ὁρισμοὺς τῶν νόμων». Πρβλ. Ἡ λ. Κ υ ρ ι α κ ο π ο ὑ λ ο υ. Ἑλληνικὸν Διοικητικὸν Δίκαιον τ. Β' σελ. 162 Ἡ διάταξις αὕτη, ὥς παρατηρεῖ ὁ Φ. Β ε λ γ ε ρ ῆ ς ἀρχικῶς μετεφυτεύθη εἰς τὴν Ἑλληνικὴν νομοθεσίαν ἐκ τῆς Βαυαρικῆς νομοθεσίας. Κατὰ συνέπειαν ἡ δημοτικὴ φορολογικὴ νομοθεσία πρὸ τῶν Ἑλληνικῶν Συνταγμάτων—ἐξαίρῃ τῶν τριῶν Συνταγμάτων τῆς Ἐπαναστάσεως—ἐνωρίτερον περιέλαβε διατάξεις περὶ ἰσότητος τῶν φορολογικῶν βαρῶν. Ἐξ ἄλλου ἐπίσης ποῖα εἶναι ἡ ἔννοια τοῦ κριτηρίου κατανομῆς τῶν ἐράνων, οἵτινες ἀποτελοῦν τὴν πρῶτην ἐκδήλωσιν ἀμέσων φόρων εἰς τὴν δημοτικὴν φορολογίαν βλέπε Φ. Β ε γ λ ε ρ ῆ ς, Οἱ ἄμεσοι ἔρανοι τῶν Δήμων καὶ Κοινοτήτων, Ἀθῆναι 1939 σελ. 18.

ληνες εἶναι ἴσοι ἐνώπιον τοῦ νόμου (ἢ τῶν νόμων) καὶ συνεισφέρουσιν ἀδιστακρίτως εἰς τὰ δημόσια βάρη». Εἰδικώτερον ἡ ἀρχὴ αὕτη τῆς γενικότητος εἰς τὸν φόρον ἀναγράφεται ὡς κανὼν δικαίου, ὅστις ἔχει τὴν δύναμιν τῆς ἐπιταγῆς (1).

Ἐξ ἄλλου ὅμως ἡ ἀρχὴ τῆς γενικότητος εἰς τὸν φόρον, ὡς εἶναι διατυπωμένη εἰς τὰ Ἑλληνικὰ Συντάγματα καὶ ἰδίως εἰς τὸ Σύνταγμα τοῦ ἔτους 1844, τὸ τοῦ 1864 τὸ τοῦ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθέντος Συντάγματος καὶ τὸ τοῦ 1927, ἀφορᾷ μόνον τοὺς Ἕλληνας καὶ οὐχὶ καὶ τοὺς ἀλλοδαπούς, διότι ὡς γράφομεν ἀνωτέρω «οἱ Ἕλληνες» καὶ συνεπῶς καὶ οὐχὶ οἱ ἀλλοδαποὶ «ἀδιστακρίτως»—δηλαδή ἄνευ διακρίσεως τινος—συνεισφέρουσιν εἰς τὰ δημόσια βάρη. Κατὰ συνέπειαν διὰ νόμου εἶναι δυνατόν νὰ ἐξαιρεθῇ ἀλλοδαπὸς πάσης φορολογίας χωρὶς ὁ νόμος οὗτος νὰ ἐρμηνευθῇ, ὅτι παραβιάζει τὸ Σύντάγμα. Ἀντιθέτως ἂν διὰ νόμου ἐξαιρεθῇ ὁ Ἕλλην πάσης φορολογίας, ὁ νόμος οὗτος εἶναι ἀντισυνταγματικός, ἐκτὸς ἐὰν ὑποκῆται εἰς ἄλλα δημόσια βάρη, εἰς τρόπον ὥστε σαφῶς ἐκ τούτων προκύπτει, ὅτι συμψηφίζονται τὰ φορολογικὰ βάρη, τῶν ὁποίων πλήρως ἀπαλλάσσεται. Οὕτω δυνάμει νόμου ἀπαλλάσσονται παντὸς φόρου ἀλλοδαπαὶ ἐταιρεῖαι, ἀναλαβοῦσαι τὴν ἐκτέλεσιν ἔργων ἐν Ἑλ-

1. Ἡ διάταξις τοῦ ἀρθροῦ 3 τοῦ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθέντος Συντάγματος ἐν σχέσει μὲ τὴν ἐνσωματωμένην ἐν αὐτῇ ἀρχὴν τῆς ἰσότητος ἐνώπιον τοῦ νόμου διὰ τῆς φράσεως «Οἱ Ἕλληνες εἶναι ἴσοι ἐνώπιον τοῦ νόμου», ἣτις ἀνευρίσκεται ὑπὸ ὁμοίαν περίπτωσιν διατύπωσιν εἰς ὅλα τὰ κατὰ περιόδους ἰσχύσαντα Συντάγματα ἐν Ἑλλάδι, ἀπετέλεσε ἀντικείμενον ἰδιαιτέρας ἐρεῦνης τόσο ἐν τῇ νομολογίᾳ, ὅσον καὶ ἐν τῇ ἐπιστήμῃ. Βλέπε Μ. Στ. Σασινοπούλου, Το Δίκαιον τῶν Διοικητικῶν Πράξεων, Ἀθῆναι 1950 σελ. 347 καὶ ἐπ. Α.Π. 31/1936, 122/1937, Σ. Ε. 1816/1948, 278 καὶ 279/1949. Ἐν σχέσει μὲ τὴν ἐφαρμογὴν τῆς ἀρχῆς τῆς ἰσότητος ἐν τῷ φορολογικῷ δικαίῳ καὶ εἰδικώτερον εἰς τὴν περίπτωσιν ὑπὸ τοῦ νόμου χορηγήσεως ἐνδίκων μέσων εἰς τὸν ἕνα τῶν διαδίκων βλέπε ὑπ' ἀριθ. 1527/1947, 1535, 1536/1948, 27/1949 καὶ 159/1951 ἀποφάσεις Σ.τ.Ε.. δι' ὧν ἐκρίθη ὅτι συνιστᾷ ἡ ἐν λόγῳ περίπτωσις—πολὺ ὀρθῶς—ἀνισότης, παραβιάζουσιν τὸ ἀρθρον 3 τοῦ Συντάγματος. Βλέπε ὁμοίως Δ. Σ. Βλάχου, Ἡ ἀρχὴ τῆς ἰσότητος εἰς τὸ Δημόσιον Δίκαιον, Ἀθῆναι 1950 καὶ βιβλιογραφίαν μνημονευομένην εἰς τὰς δύο ἀνωτέρω ἐργασίας. Ὅμοίως Μιχ. Δένδια, Διοικητικὸν Δίκαιον, Ἀθῆναι 1944 τ. Α' σελ. 388 καὶ ἐπ. Ἡλ. Κυριακοπούλου, Ἑλληνικὸν Διοικητικὸν Δίκαιον, τ. Β' σελ. 136. Θ. Τσάτσου Τὰ σταθερὰ στοιχεῖα τοῦ πολιτειακοῦ δικαίου (ἰδίᾳ τοῦ Ἑλληνικοῦ), Ἀθῆναι 1927 σελ. 48, Κ. Περιφανάκη, Φορολογικὴ Ἴσογομία, Ἀθῆναι 1950. Βλέπε ἐπίσης μελέτην τοῦ Χρ. Σγουρίτσα ὑπὸ τὸν τίτλον «Ἡ σημασία τῆς ὑπὸ τοῦ Συντάγματος καθιερουμένης ἀρχῆς τῆς ἰσότητος» εἰς τὸ Περιοδικὸν Ἑργασία τῆς 18 Ἰουνίου 1933, ἐνθα ἐρευνᾶται καὶ συγκριτικῶς τὸ θέμα τοῦτο.

λάδι χωρὶς αἱ σχετικαὶ διατάξεις τοῦ νόμου νὰ προσκρούουν εἰς τὸ Σύνταγμα. Τοῦτο θὰ παρεβιάζετο, ἂν ἡ ἀπαλλαγὴ ἐκ παντὸς φόρου ἀφεώρα Ἑλληνικὴν ἐπιχείρησιν ἢ Ἑλληνα πολίτην<sup>(1)</sup>, ὅστις οὐδὲ εἰς ἕτερα δημόσια βάρη ὑπόκειται εἰς τρόπον ὥστε νὰ εἶναι δυνατὸν νὰ ἐρμηνευθῇ, ὅτι συμψηφίζουν τὰ φορολογικὰ βάρη, τῶν ὁποίων πλήρως ἀπαλλάσσεται<sup>(2)</sup>.

γ) *Ἡ ἔννοια καὶ τὸ κριτήριον τοῦ μέτρου τῆς συνεισφορᾶς εἰς τὰ φορολογικὰ βάρη κατὰ τὰ Ἑλληνικὰ Συντάγματα.*— Ἐξ ἄλλου εἰς τὰ Ἑλληνικὰ Συντάγματα ὁ προσδιορισμὸς τοῦ κριτηρίου τῆς κατανομῆς γενικώτερον τῶν δημοσίων βαρῶν ἐκφράζεται διὰ φράσεως, ἣτις κατὰ τὸ περιεχόμενον δὲν εἶναι σαφής. Ἄς λάβωμεν ὑπ' ὄψιν π.χ. τὸ ἄρθρον 3 τοῦ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθέντος Συντάγματος, ὅπερ

1. Διατάξεις περὶ ἀπαλλαγῆς ἐκ παντὸς φόρου ἁλλοδαπῶν ἐπιχειρήσεων βλέπε εἰς σχετικὴν μελέτην ἡμῶν δημοσιευθεῖσαν εἰς τὴν *Revue de Science et Législation Financières* ἔτους 1932 σελ. 583 καὶ ἐπ. ὡς καὶ εἰς ἀνακοίνωσιν ἡμῶν ὑπὸ τὸν τίτλον *L'influence et les avantages des conventions fiscales*, *Rapport présenté au Congrès de l'Association internationale de droit financier et fiscal*, ὅπερ ἐγένετο ἐν Ρώμῃ κατὰ μῆνα Ὀκτώβριον 1948 καὶ ἐδημοσιεύθη εἰς τὰ πρακτικὰ τοῦ Συνεδρίου τούτου.

2. Ἐξεταστέον εἶναι κατὰ πόσον συμβιβάζεται πρὸς τὴν διάταξιν ταύτην τοῦ πανδήμου τοῦ φόρου, ἣτις περιλαμβάνεται εἰς τὸ ἐν λόγῳ ἄρθρον 3 τοῦ Συντάγματος, ἡ ἀπαλλαγὴ ἐκ παντὸς φόρου τοῦ Κράτους καὶ τῶν Νομικῶν Προσώπων Δημοσίου Δικαίου. Συγγραφεῖς τινες ἀποβλέπουν εἰς τὴν περιοριστικὴν θέσπισιν τῶν φορολογικῶν τούτων ἀπαλλαγῶν. Ἐὰν δεχθῶμεν ὅμως, ὅτι ἡ νομικὴ δικαιολογία τῆς καταβολῆς τοῦ φόρου δέον νὰ ἀναζητηθῇ εἰς τὸ ὅτι ὁ φόρος εἶναι χαρακτηριστικὸν τῆς κυριαρχίας τοῦ Κράτους, ὅπερ ἀποτελεῖ ἀναγκαῖον ἱστορικὸν θεσμὸν καὶ τὴν ἀνωτέραν βαθμίδα τῆς κοινωνικῆς συμβιώσεως καὶ ἐπὶ πλέον, ὅτι ὁ φόρος εἶναι ἀναγκαῖον στοιχεῖον τῆς κοινωνικῆς οἰκονομίας καὶ χάριν τῆς προαγωγῆς αὐτῆς θεσπίζεται κατὰ συνέπειαν τῶν λόγων τούτων δεχόμεθα, ὅτι ὅταν τὸ Κράτος ἢ καὶ τὰ Νομικὰ Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου ἀπαλλάσσονται τοῦ φόρου, αἱ σχετικαὶ διατάξεις δὲν προσκρούουν εἰς τὴν ἐν λόγῳ διάταξιν τοῦ Συντάγματος, διότι πράγματι νοεῖται, ὅτι ὁ φόρος πλήττει τρίτους καὶ οὐχὶ τὸ Κράτος. Ἀλλωστε ὁ φόρος ἀποτελεῖ μεταβίβασιν ἀγοραστικῆς δυνάμεως ἀπὸ τὴν Ἰδιωτικὴν Οἰκονομίαν εἰς τὴν Δημοσίαν Οἰκονομίαν. Κατὰ συνέπειαν δὲν συντρέχει ἡ μεταβίβασις αὕτη, ὅταν φορολογῇται τὸ Κράτος ἢ καὶ ἀκόμη τὰ Νομικὰ Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τὰ ὁποῖα θεωροῦνται δημόσια ὑπηρεσίαι. Ἐπὶ τοῦ θέματος τούτου βλέπε σχετικῶς Π. Β. Δερτιλῆ, Σύστημα Δημοσίας Οἰκονομικῆς, τ. Α' σελ. 302, Η, Laufenburger, *Précis d'économie et de législation financière*, Paris 1941, σελ. 84, Γ. Κοφινᾶ, Ἡ νομικὴ προσωπικότης τοῦ Δημοσίου καὶ ἡ φορολογία αὐτοῦ εἰς Ἐπιθεώρησιν Κοινωνικῆς καὶ Δημοσίας Οἰκονομικῆς 1938, σελ. 365 καὶ ἐπ. Ἐν σχέσει μὲ τὰς ἀπαλλαγὰς ἐκ τοῦ φόρου ἰδίως τῶν τόκων τῶν δημοσίων δανείων βλέπε Π. Β. Δερτιλῆ, Τὸ πρόβλημα τῆς διεθνοῦς διπλῆς φορολογίας, Ἀθῆναι 1932 σελ. 98.

καὶ εἶναι νῦν ἐν ἰσχύϊ καὶ καθ' ὃ «οἱ Ἕλληνες συνεισφέρουσιν ἀδιακρίτως εἰς τὰ δημόσια βάρη «ἀναλόγως τῶν δυνάμεων των». Καὶ ἐρωτᾶται ποῖα εἶναι ἡ σημασία τῆς φράσεως «ἀναλόγως τῶν δυνάμεων των» εἰς τὴν ὁποίαν προσδιορίζεται τὸ κριτήριον τῆς κατανομῆς τῶν δημοσίων βαρῶν. Προφανῶς τὸ περιεχόμενον τῆς φράσεως ταύτης δὲν προσδιορίζεται σαφῶς, διότι δὲν προσδιορίζονται τὰ στοιχεῖα, ἅτινα ἀποτελοῦν τὸ περιεχόμενον τῆς ἐννοίας τῆς ἐν λόγῳ φράσεως. Ἄν καὶ σαφεστέρα εἶναι ἡ ἀντίστοιχος φράσις, ἣτις περιέχεται ὑπὸ κεφ. Γ' παραγρ. 10 τοῦ Συντάγματος τῆς Γ' Ἐθνικῆς Συνελεύσεως, ἥτοι τοῦ ἔτους 1827, καθ' ἣν ὁρίζεται, ὅτι αἱ εἰσπράξεις (δημόσια ἔσοδα) διανέμονται εἰς ὅλους τοὺς κατοίκους τῆς Ἐπικρατείας «δικαίως καὶ ἀναλόγως τῆς περιουσίας ἐκάστου», ἐν τούτοις ὡς εἶναι πρόδηλον τὸ μέτρον τῆς κατανομῆς δὲν εἶναι πλήρες.

Βεβαίως διὰ τῆς φράσεως «ἀναλόγως τῶν δυνάμεων των», ἣτις περιλαμβάνεται εἰς τὸ ἐν ἔτει 1911 ἀναθεωρηθὲν Σύνταγμα καὶ εἰς τὸ Σύνταγμα τοῦ 1927 καὶ διὰ τῆς φράσεως «ἀναλόγως τῆς περιουσίας των», ἣτις περιέχεται εἰς τὰ τρία Συντάγματα τῆς Ἐπαναστάσεως καθὼς καὶ εἰς τὸ Σύνταγμα τοῦ ἔτους 1844 καὶ εἰς τὸ τοῦ 1864 τεκμαίρεται ἡ κατανομή τῶν δημοσίων βαρῶν ἀναλόγως τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος<sup>(1)</sup>, ἣτις ὁμῶς ἀσαφῶς ἐκφράζεται διὰ τῆς φράσεως «ἀναλόγως τῶν δυνάμεων των», καθ' ὅσον ὡς γράφομεν ἄνωτέρω, δὲν προσδιορίζεται τί νοεῖται διὰ τῶν λέξεων «ἀναλόγως τῶν δυνάμεων» καὶ οὐχὶ πλήρως διατυπῶνται διὰ τῶν λέξεων «ἀναλόγως τῆς περιουσίας των», διότι ὡς γνωστὸν ἡ φοροδοτικὴ ἱκανότης βασίζεται ἐπὶ στοιχείων ἀντικειμενικῶν, οἷα εἶναι ἡ περιουσία καὶ τὸ εἰσόδημα καὶ ἐπὶ στοιχείων ὑποκειμενικῶν, οἷα εἶναι αἱ ἀνάγκαι καὶ ψυχολογικοὶ παράγοντες ἰδίως συνδεδεμένοι μὲ τὴν ἐρ-

1. Σαφὴς εἶναι ἡ ἐπίδρασις τῶν ἰδεῶν τῆς Γαλλικῆς Ἐπαναστάσεως ἐπὶ τῶν Ἑλληνικῶν Συνταγμάτων τῆς Ἐπαναστάσεως τοῦ ἔτους 1821 ὡς καὶ τῶν μεταγενεστέρων Ἑλληνικῶν Συνταγμάτων. Πράγματι τὸ ἄρθρον 13 τῆς Déclaration des droits de l'homme et du citoyen τοῦ ἔτους 1789 ἐθέσπιζε τὴν συμμετοχὴν εἰς τὰ δημόσια βάρη «en raison de leurs facultés», ἥτοι ἀναλόγως τῶν δυνάμεων των, ἐνῶ τὸ ἄρθρον 2 τοῦ Συνταγματικοῦ Χάρτου τοῦ ἔτους 1814 ἐθέσπιζε τὴν συμμετοχὴν εἰς τὰ δημόσια βάρη «dans la proportion de leur fortune», ἥτοι ἀναλόγως τῆς περιουσίας των. Πρέπει ὁμῶς νὰ προστεθῇ, ὅτι τὸ περιεχόμενον τῆς ἐννοίας τῆς λέξεως facultés δὲν ἀποδίδεται πλήρως διὰ τῆς λέξεως «δυνάμεων», ἣτις περιλαμβάνεται εἰς τὸ Ἑλληνικὸν Σύνταγμα. Ὁ καθηγητὴς G. F. Shirras ἀσχολεῖται μὲ τὴν ἀνάλυσιν τοῦ ὅρου ability or faculty. Βλέπε G. F. Shirras, The science of public finance, London 1924 σελ. 123.

γασίαν, ἣτις καταβάλλεται διὰ τὴν ἀπόκτησιν τοῦ εἰς τὴν φορολογίαν ὑποκειμένου εἰσοδήματος ἢ περιουσίας ἢ μὲ τὴν σημασίαν, τὴν ὁποίαν ἔχουν τὰ ἀντικείμενα τῆς φορολογίας διὰ τὸν φορολογούμενον, ὡς π.χ. ἂν εἶναι κειμήλια, ἔχοντα δι' αὐτοὺς ἀξίαν» (1).

Ὁ ἀσαφὴς ἢ ἀκόμη καὶ ὁ ἀνεπαρκὴς κατὰ τὸ περιεχόμενον προσδιορισμὸς τοῦ κριτηρίου κατανομῆς τῶν δημοσίων βαρῶν πείθει, ὅτι αἱ διατάξεις τοῦ Συντάγματος διὰ τῶν ὁποίων προσδιορίζεται τὸ κριτήριον κατανομῆς τῶν δημοσίων βαρῶν δὲν ἀποτελοῦν κανόνα δικαίου μὲ δύναμιν ἐπιταγῆς, ἀλλὰ πολιτικὴν ὑπόδειξιν ἢ ἄλλως κατευθυντήριον γραμμὴν, ἣτις ἐνδείκνυται νὰ ἀκολουθῇται κατὰ τὴν ἄσκησιν τῆς φορολογικῆς πολιτικῆς ἐν Ἑλλάδι. Κατὰ συνέπειαν μόνον ἢ κατάφωρος παραβίασις ἢ πλήρης ἀθέτησις τῶν διατάξεων τούτων τοῦ Συντάγματος ὑπὸ τοῦ κοινοῦ φορολογικοῦ νομοθέτου ἀποτελεῖ παραβίασιν τοῦ Συντάγματος. Κατὰ δὲ τὴν νομολογίαν τοῦ Συμβουλίου Ἐπικρατείας ἐπὶ ἄλλων τοιούτων διατάξεων τοῦ Συντάγματος ὀρίζεται, ὅτι ὁ κοινὸς νομοθέτης δὲν συγχωρεῖται νὰ ἀνατρέψῃ διὰ τῶν ὀρισμῶν αὐτοῦ πολιτικὴν ὑπόδειξιν, ἣτις εἰσάγεται διὰ τοῦ Συντάγματος ἢ ἀκόμη καταφώρως νὰ ἀλλοιώσῃ τὴν συνταγματικὴν βάσιν. Διὰ τοῦτο ἡ ἀρχὴ τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος, ἣτις τεκμαίρεται διὰ τῶν προμνησθεισῶν διατάξεων εἰσαγομένη εἰς τὰ Ἑλληνικὰ Συντάγματα, ὡς ἐκτενέστερον ἀναπτύσσεται ἀλλαχοῦ (2), εἶναι φύσεως πολιτικῆς μὲ βάσιν οἰκονομικὴν καὶ

1. Πρβλ. Π. Β. Δερτιλῆ, *op. cit.* τ. Α' σελ. 284. Πρέπει νὰ ὑπομνησθῇ ὅτι ὁ Duguit δέχεται, ὅτι ἡ σχετικὴ ἀντίστοιχος διάταξις εἰς τὸν προμνησθέντα Συνταγματικὸν Χάρτην τοῦ ἔτους 1814 καθιερώνει τὴν ἀρχὴν τῆς ἰσότητος εἰς τὴν φορολογίαν χωρὶς νὰ θεσπίζῃ—πολὺ ὀρθῶς—τὴν ἀναλογικὴν ἢ προοδευτικὴν φορολογίαν εἰς τὸ φορολογικὸν σύστημα. Οὕτω ἐναπόκειται εἰς τὴν Δημοσιονομικὴν Ἐπιστήμην νὰ ἐξετάσῃ ποῖον φορολογικὸν σύστημα ἐνσωματώνει τὴν ἰσότητα εἰς τὴν φορολογίαν. Βλέπε σχετικῶς L. Duguit, *Droit Constitutionnel*, τ. Β' ἔκδ. 1911 σελ. 19 καὶ ἐπ. Ἀντιθέτως ὁμοῦς ὁ H. Berthélemy δέχεται, ὅτι ἡ φράσις «*impôt proportionnel aux facultés*» ἰσοδυναμεῖ πρὸς τὴν προοδευτικὴν φορολογίαν. Βλέπε σχετικῶς H. Berthélemy, *Droit Administratif*, Paris 1916 (ἔκδ. 8η, σελ. 893), Ἡ ἀποψις ὁμοῦς αὕτη δὲν εἶναι καθ' ἡμᾶς ὀρθή. Ἀντίθετος πρὸς τὴν ἀποψιν τοῦ H. Berthélemy εἶναι καὶ ὁ καθηγητὴς Moreaux. Βλέπε σχετικῶς F. Moreaux, *Droit Constitutionnel*, Paris 1921 (ἔκδ. 9η), σελ. 474. Βλέπε ὁμοίως Ἡλ. Κυριακοπούλου, Ἑλληνικὸν Διοικητικὸν Δίκαιον, τ. Β' σελ. 136. Βλέπε ὁμοίως Ν. Ν. Σαριπόλου, Συνταγματικὸν Δίκαιον, Ἀθῆναι 1923 τ. Γ' σελ. 39 καὶ ἐπ.

2. Πρβλ. Π. Β. Δερτιλῆ, Σύστημα Δημοσίας Οἰκονομικῆς τ. Α' σελ. 241. Πρὸς τοῦτο ἡ φορολογικὴ πολιτικὴ τῶν κρατῶν εἶναι δυνατόν νὰ

ἐναρμονίζεται μόνον πληρότερον μὲ τοὺς ἀμέσους φόρους, θεσπίζει δὲ γενικῶς πολιτικὴν ὑπόδειξιν (¹).

Πρέπει νὰ προσθέσωμεν, ὅτι ὑπεστηρίχθη παρ' ἡμῖν ὅτι διὰ τῆς προμνησθείσης διατάξεως τοῦ ἄρθρου 3 τοῦ ἐν ἰσχύϊ Συντάγματος θεσπίζεται ἡ ἀρχὴ τῆς φορολογικῆς ἀναλογικῆς ἰσότητος (²), ἥτις καὶ ἀποτελεῖ κανόνα δικαίου μὲ δύναμιν ἐπιταγῆς.

Ἐν πρώτοις θὰ ᾔτο δυνατόν νὰ παρατηρήσῃ τις, ὅτι ἡ ἔννοια τῆς φορολογικῆς ἀναλογικῆς ἰσότητος εἶναι ἀσαφής. Οὕτως ἂν διὰ ταύτης νοητῇ φορολογικὴ ἰσότης μὲ ἐφαρμογὴν τῆς ἀρχῆς τῆς ἀναλογικότητος εἰς τὸν φόρον, ὡς ἐκ πρώτης ὄψεως εἶναι δυνατόν νὰ δεχθῇ τις, τότε παρεμποδίζεται ἡ ἐφαρμογὴ τῆς ἀρχῆς τῆς προοδευτικότητος εἰς τὴν Ἑλληνικὴν φορολογικὴν νομοθεσίαν. Ἐξ ἄλλου ἂν διὰ ταύτης νοητῇ φορολογικὴ ἰσότης κατ' ἀναλογίαν τάξεων, ἡ ἄποψις αὕτη δὲν ἐκφράζεται διὰ τῆς ἐν λόγῳ φράσεως, διότι ἡ φράσις τοῦ Συντάγματος ἀναφέρεται ἀτομικῶς εἰς τοὺς Ἕλληνας. Κατὰ συνέπειαν, ἂν ἀτομικῶς φορολογούμενος διὰ νόμου ὑπόκειται εἰς ἄνισον φορολογικὴν μεταχείρισιν, ὁ νόμος εἶναι ἀντισυνταγματικός. Ἐπίσης παραβιάζεται τὸ Σύνταγμα, ἂν ὁ ἐφαρμόζων τὸν νόμον, κρίνων ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ἰδίων κριτηρίων καὶ ἐν γένει στοιχείων, καταλήγῃ εἰς ἄνισον φορολογικὴν μεταχείρισιν. Παρέχεται ὅμως μεγαλύτερα ἐλευθερία εἰς τὴν νομοθετικὴν ἐξουσίαν ἐν τῇ ὁργανώσει τῶν φορολογικῶν συστημάτων καὶ πρὸς θέσπισιν τῶν φορολογικῶν

---

κατευθύνεται ἐπὶ τῇ βάσει ποικίλων κριτηρίων. Οὕτως, ἐν ἀνυπαρξίᾳ τῶν ὄρων, τοὺς ὁποίους προϋποθέτει ἡ ὁργάνωσις ἐπιστημονικῶν φορολογικῶν συστημάτων, ὑποδεικνύεται ἡ θέσπισις φορολογικῶν μέτρων, ἅτινα ἐκ πρώτης ὄψεως δὲν ἀνταποκρίνονται πρὸς τὰς νεωτέρας ἀντιλήψεις τῆς φορολογίας. Βλέπε π.χ. Ε. Ζολώτα, Νομισματικὸν Πρόβλημα καὶ Ἑλληνικὴ Οἰκονομία, Ἀθῆναι 1950, σελ. 77, χωρὶς καθ' ἡμᾶς τὸ μέτρον τοῦτο νὰ συνιστᾷ τὴν παράβασιν τοῦ Συντάγματος. Ἐφ' ὅσον ὅμως ἡ κατανομή τοῦ φορολογικοῦ βάρους βασίζεται ἐπὶ τῶν ἰδίων στοιχείων, ὅταν εἶναι ἄνισος, τότε αἱ περὶ ἰσότητος τοῦ Συντάγματος, ἀρχαὶ καθ' ἡμᾶς, παραβιάζονται ὑπὸ τῶν ἐφαρμοζόντων τοὺς σχετικοὺς φορολογικοὺς νόμους

1. Ὁ H. Dalton χαρακτηρίζει τὴν ἔννοιαν τῆς φορολογικῆς ἱκανότητος (taxable capacity) ὡς ἔννοιαν συγκεχυμένην, δέχεται δὲ ἐν συμπεράσματι ὅτι ἡ σχετικὴ φορολογικὴ ἱκανότης εἶναι πραγματικότης, ἐνῶ ἡ ἀπόλυτος φορολογικὴ ἱκανότης εἶναι μῦθος, ἥτις ὡς φράσις θὰ ἠδύνατο νὰ ἐκβληθῇ ἀπὸ τὰς σοβαρὰς συζητήσεις τῆς Δημοσίας Οἰκονομικῆς. Πρβλ. H. Dalton, Principles of public finance, London 1939 σελ. 15 καὶ ἐπ.

2. Πρβλ. Κ. Περιφανάκη, Φορολογικὴ Ἴσονομία, Ἀθῆναι 1950 σελ. 5 καὶ ἐπ.

νόμων (¹). Ἀλλωστε, ὡς ἀναπτύσσομεν κατωτέρω, δὲν εἶναι εὐχε-  
ρῆς ἡ ἐκτίμησις τῶν δημοσίων ἢ καὶ ἀκόμη τῶν φορολογικῶν βαρῶν  
μεταξὺ τῶν φορολογουμένων. Ἡ ἔννοια λοιπὸν τῆς φορολο-  
γικῆς ἀναλογικῆς ἰσότητος, ὡς ἐκ τῆς γενικότητος αὐτῆς, ὡς  
καὶ λόγῳ τῆς δυσχερείας πρὸς ἐκτίμησιν καὶ σύγκρισιν τῶν φορολο-  
γικῶν βαρῶν τῶν εἰς τὸν φόρον ὑποκειμένων, δὲν δύναται καθ' ἡμᾶς,  
νὰ χρησιμεύσῃ μὲ ἐπιτακτικὴν δύναμιν κανόνος δικαίου ὡς ἀρχὴ  
πρὸς προδιορισμὸν τοῦ κριτηρίου κατανομῆς τῶν δημοσίων φορολο-  
γικῶν βαρῶν, ὅταν ἀκόμη κατὰ τὸ Σύνταγμα νοῆται, οὐχὶ ἀπλῶς ἡ  
συμμετοχὴ εἰς τὰ φορολογικὰ βάρη, ἀλλὰ εἰς τὰ δημόσια βάρη.

Ἐπὶ πλέον πρέπει νὰ τονίσωμεν, ὅτι δὲν εἶναι εὐχερῆς οὐδὲ ὁ  
αὐστηρὸς προσδιορισμὸς τοῦ μέτρου κατανομῆς τῆς φορολογίας.  
Πράγματι εἰς τὴν γενικὴν θεωρίαν τῆς φορολογίας διαχωρίζεται τὸ  
πρόβλημα, ὅπερ συνδέεται μὲ τὰς ἀρχὰς ἐπὶ τῇ βάσει τῶν ὁποίων  
ἐπιζητεῖται ὁ προσδιορισμὸς τῆς αἰτίας τοῦ φόρου, ἀπὸ τὸ πρόβλημα,  
ὅπερ συνδέεται μὲ τὰς ἀρχὰς διὰ τῶν ὁποίων ἐπιζητεῖται ὁ προσδιο-  
ρισμὸς τοῦ κριτηρίου κατανομῆς τῶν φόρων (²). Τὸ τελευταῖον τοῦτο  
πρόβλημα ἔχει σχέσιν μὲ τὴν παροῦσαν μελέτην, ἐνῶ ἡ φράσις εἰς τὰ  
Ἑλληνικὰ Συντάγματα κατὰ τὴν ὁποίαν «οἱ Ἕλληνες εἶναι ἴσοι ἐνώ-  
πιον τοῦ νόμου» (ἢ τῶν νόμων), ἐνδιαφέρει οὐχὶ τὴν Δημοσίαν Οἰκονο-  
μικὴν, ἀλλὰ κυρίως τὸ Δημόσιον Δίκαιον καὶ ἰδίως τὸ Συνταγματικὸν  
Δίκαιον. Εἶναι ὁμῶς γνωστὸν, ὅτι ἰδιαιτέραν σημασίαν προσδίδει ἡ  
Δημοσία Οἰκονομικὴ εἰς τὸ πρόβλημα τῆς κατανομῆς τῆς φορολο-  
γίας. Πρὸς τοῦτο δυνάμεθα νὰ ὑπομνήσωμεν, ὅτι—ὡς εἶναι ἄλλωστε  
γενικώτερον γνωστὸν—ἐκ τῶν ἀρχῶν, αἵτινες προσδιορίζουν τὸ κρι-  
τήριον κατανομῆς τῶν φόρων, ἡ μᾶλλον βασικὴ εἶναι ἡ τῆς φοροδο-  
τικῆς ἱκανότητος. Ἡ ἀρχὴ αὕτη ὡς κριτήριον κατανομῆς τῆς φορο-  
λογίας ὑπὸ τὴν συνθετικὴν μορφήν αὐτῆς προσδιορίζεται ὑπὸ στοι-  
χείων ἀντικειμενικῶν καὶ στοιχείων ὑποκειμενικῶν, τῶν ὁποίων ἡ  
σημασία ἀκόμη ποικίλλει κατὰ τόπον, χρόνον καὶ ἄλλους παράγον-  
τας, συμφώνως πρὸς τὰς ιδέας, αἵτινες ἐκάστοτε κυριαρχοῦν (³). Ἡ

1. Πρβλ. Γ. Παπαχαρατζῆ, Ἡ ἔννοια τῆς διακριτικῆς εὐχερείας  
τῶν διοικητικῶν ἀρχῶν, Ἀθῆναι 1934 σελ. 61 καὶ ἐπ. Βλέπε ἐπίσης ὑπ' ἀριθ.  
10691/1940 ἀπόφασιν Σ. τ. Ε. δεχομένην, ὅτι δὲν ἀντίκειται εἰς τὴν φορολογι-  
κὴν ἰσότητα ἡ ἐπιβολὴ φορολογίας εἰς ὠρισμένους κατηγορίας προσώπων ἢ  
πραγμάτων.

2. Πρβλ. Π. Β. Δερτιλῆ, *op. cit.* τ. Α' σελ. 272 καὶ ἐπ.

3. Βλέπε G. Jézé, ἰδίως *Le principe de l'égalité devant l'impôt* εἰς  
*Revue de droit public et des sciences politiques en France et à l'étranger* ἔτους  
1944 σελ. 160 καὶ ἐπ. Ὁμοίως βλέπε E. m. Morselli, *Corso di scienza  
della finanza pubblica*, τ. Α' Padova 1950 σελ. 183 καὶ ἐπ., Ἀγγ. Ἀγγε-

ἔννοια τῆς φορολογικῆς ἀναλογικῆς ἰσότητος, ὡς ἐκθέτομεν ἀνωτέρω, οὔτε νοεῖται σαφῶς εἰς τὴν ἔκφρασιν τοῦ συντάκτου τοῦ Συντάγματος, διότι τὸ μὲν τεκμαίρεται ἐκ τῆς φράσεως «ἀναλόγως τῶν δυνάμεων τῶν», ἥτις καὶ εἶναι γενικὴ ἔννοια, τὸ δὲ συνδέεται μὲ τὴν ἀρχὴν τῆς ἰσότητος ἐνώπιον τοῦ νόμου, τῆς ὁποίας ἀμφισβητεῖται ἡ νομικὴ σημασία.

Ἐπὶ πλεον ὡς λεκτικῶς περιλαμβάνεται εἰς τὸ προμνησθὲν ἄρθρον 3 τοῦ Συντάγματος δὲν δύναται νὰ ἐρμηνευθῇ, ὅτι ὑποσημαίνει τὴν ἀναλογικὴν ἰσότητα ἢ καὶ φορολογίαν. Προφανῶς εἰς τὴν τελευταίαν αὐτὴν περίπτωσιν δὲν ἐναρμονίζεται ἀκόμη πρὸς τὰς ἀντιλήψεις τῆς κατανομῆς τῆς φορολογίας ἀναλόγως τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος. Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον δὲν δύναται νὰ ἀποτελέσῃ σαφὲς κριτήριον εἰς τὸ ἔργον τοῦ φορολογικοῦ νομοθέτου ἐν σχέσει μὲ τὴν κατανομὴν τῶν φορολογικῶν ὑποχρεώσεων. Ἄλλωστε εἶναι δυνατόν νὰ παρατηρήσωμεν, ὅτι οὔτε ἡ ἀρχὴ τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος, καὶ ὑπὸ τὴν προμνησθεῖσαν συνθετικὴν μορφήν αὐτῆς, παρέχει ἀσφαλὲς κριτήριον κατανομῆς τῆς φορολογίας, καθ' ὅσον διὰ τὴν ἐπιδίωξιν τῆς ἰσότητος τῆς θυσίας μεταξὺ τῶν εἰς τὸν φόρον ὑποκειμένων δὲν εἶναι δυνατὴ ἡ σύγκρισις τῶν θυσιῶν τούτων, διότι δὲν ὑφίσταται τρόπον τινὰ γέφυρα προσεγγίσεως τῶν ποικίλων ὑποκειμενικῶν καταστάσεων τῶν διαφόρων φορολογουμένων. Εἶναι ὁμως ἀναγκαῖον, ὅπως ἡ ἔννοια αὕτη εἶναι σαφής, διότι κατὰ τὸ ἄρθρον 59 τοῦ ἐν ἰσχύϊ Συντάγματος «οὐδεὶς φόρος ἐπιβάλλεται, οὐδὲ εἰσπράττεται ἄνευ νόμου». Κατὰ συνέπειαν ἐπὶ τῇ βάσει τῆς διατάξεως ταύτης τοῦ Συντάγματος, δυνάμει τῆς ὁποίας υἱοθετεῖται ὡς κανὼν δικαίου μὲ δύνανμιν ἐπιταγῆς ἡ ἀρχὴ τῆς βεβαιότητος εἰς τὸν φόρον, δὲν συγχωρεῖται ἡ κατανομὴ τῶν φορολογικῶν βαρῶν διὰ τῆς ἐφαρμογῆς μὲ δύνανμιν ἐπιταγῆς διατάξεως, ἥτις προσδιορίζει κριτήριον κατανομῆς τῆς φορολογίας, τῆς ὁποίας τὸ περιεχόμενον εἶναι ἀσαφές, διότι κατὰ τὴν ἀληθῆ ἔννοιαν τῆς ἐν λόγῳ ἀρχῆς τῆς βεβαιότητος εἰς τὸν φόρον οὐδόλως συγχωρεῖται ἡ ἀσάφεια εἰς τοὺς φορολογικοὺς νόμους<sup>(1)</sup>.

λ ο π ο ὕ λ ο υ, Δημοσία Οἰκονομική, Ἀθῆναι 1942 σελ. 231, Π. Β. Δερτιλῆ, *op. cit.* τ. Α' σελ. 275 καὶ ἐπ., Ἀ. Σμπαρούνη, Γενικαὶ γραμμαὶ φορολογικῆς πολιτικῆς, Ἀθῆναι 1942 σελ. 231, C. A r e n a, *Corso di scienza della finanze e diritto finanziario*, Napoli 1940, σελ. 234 καὶ ἐπ.

1. Βλέπε ἰδίως G. J è z e, *op. cit.* σελ. 162, Π. Β. Δερτιλῆ, Τὸ δημοσιονομικὸν δίκαιον ὡς ἴδιος κλάδος δικαίου, Ἀθῆναι 1940, σελ. 32 καὶ ἐπ., τ ο ὕ ἰ δ ῖ ο υ, Τὸ πρόβλημα τῆς ἐρμηνείας τῶν φορολογικῶν νόμων εἰς Ἐπιθεώρησιν Κοινωνικῆς καὶ Δημοσίας Οἰκονομικῆς, 1942 σελ. 240 κ. ἐπ. καὶ αὐτόθι βιβλίograφίαν.

Διὰ τοῦτο δεχόμεθα, ὅτι διὰ τῆς φράσεως τοῦ Συντάγματος «ἀναλόγως τῶν δυνάμεων τῶν», ἀκόμη καὶ ὡς ἐκ τοῦ ἀσαφοῦς περιεχομένου αὐτῆς, εἰσάγεται πολιτικὴ ὑπόδειξις καὶ οὐχὶ κανὼν δικαίου με δύναμιν ἐπιταγῆς. Ἡ ἄποψις αὕτη ἐνισχύεται ἐπὶ πλέον, ἂν ληφθοῦν ὑπ' ὄψιν αἱ διατάξεις τοῦ προμνησθέντος σχεδίου Συντάγματος Δ. Χατζίσκου. Οὕτως μόνον ὑπὸ τὸ ἄρθρον 4 τοῦ ἐν λόγῳ σχεδίου, καθ' ὃ «οἱ Ἕλληνες εἶναι ἴσοι ἐνώπιον τοῦ νόμου» ὑπάρχει ἐρμηνευτικὴ δήλωσις, ὅτι ἡ διάταξις αὕτη ἀποτελεῖ κανόνα δικαίου καὶ οὐχὶ κατευθυντήριον γραμμὴν<sup>(1)</sup>. Ἀντιθέτως τοιαύτη ἐρμηνευτικὴ δήλωσις δὲν ἐπαναλαμβάνεται ὑπὸ τὸ ἄρθρον 7 τοῦ ἐν λόγῳ σχεδίου, καθ' ὃ «οἱ Ἕλληνες συνεισφέρουσιν ἀδιακρίτως εἰς τὰ δημόσια βάρη ἀναλόγως τῶν δυνάμεων τῶν»<sup>(2)</sup>.

Ἐκ τῆς διακρίσεως ταύτης σαφῶς συνάγεται, ὅτι τοῦλάχιστον κατὰ τοὺς συντάκτας τοῦ ἐν λόγῳ σχεδίου, δὲν νοεῖται ὡς κανὼν δικαίου με δύναμιν ἐπιταγῆς ἡ ἀμέσως ἀνωτέρω προμνησθεῖσα διάταξις, ἣτις ἀναγράφεται ὁμοίως εἰς ὅλα τὰ κατὰ καιροὺς ἰσχύσαντα Συντάγματα ὑπὸ τὴν αὐτὴν περίπου διατύπωσιν.

δ) *Ἡ ἀρχὴ τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος καὶ ἡ ἔννοια τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης.*—Χάριν τῆς πληρεστερας διευκρινίσεως τῆς σημασίας καὶ τοῦ περιεχομένου τῶν ἐν λόγῳ διατάξεων τοῦ Συντάγματος δὲν θὰ ἦτο ἄσκοπον νὰ ἐξετάσωμεν αὐτὰς ὑπὸ τὸ πρίσμα τῆς διδασκαλίας περὶ φορολογικῆς δικαιοσύνης διὰ τῆς ἐφαρμογῆς τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος<sup>(3)</sup>. Κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον διευκρινίζονται πληρέστερον κατὰ τὸ περιεχόμενον αὐτῶν αἱ ἐν λόγῳ διατάξεις. Πρὸς τοῦτο ἄς μᾶς ἐπιτραπῇ εἰς συντόμους γραμμάς νὰ ὑπομνήσωμεν, ὅτι ἡ ἀρχὴ τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος θεσπιζομένη ὡς κριτήριον κατανομῆς τῆς φορολογίας ἐμφανίζεται διδασκομένη ὑπὸ τὴν ἀσαφεὴ μορφήν αὐτῆς, οἷα εἶναι, καθ' ἡμᾶς, ἡ διατύπωσις τῆς ἐν λόγῳ διατάξεως τοῦ ἐν ἰσχύϊ Συντάγματος.

Ἐμφανίζεται ὁμως ἐπίσης διδασκομένη καὶ ὑπὸ ἄλλας μορφάς, ὡς ἀναπτύσσομεν εἰς τὸν Α' τόμον τοῦ Συστήματος Δημοσίας Οἰκονομικῆς, Ἀθῆναι 1944 σελ. 280 καὶ ἐπ., ἥτοι ὑπὸ τὴν μορφήν τῆς ἴσης ἢ ἀναλόγου θυσίας, κατὰ τὴν ὁποίαν ὑπάρχει ἰσότης θυσίας εἰς τὴν

1. Πρβλ. Πρακτικὰ Συνταγματικῆς Ἐπιτροπῆς Δ' Ἀναθεωρητικῆς Βουλῆς τ. Ε' σελ. 2010.

2. Πρβλ. Πρακτικά, op. cit. σελ. 2010.

3. Πρβλ. σχετικῶς ἐπίσης B. G r i z i o t t i, Il principio della capacita contributiva e sue applicazioni εἰς Rivista di diritto finanziario e Scienza delle finanze, 1949 σελ. 15 καὶ ἐπ.

κατανομήν τοῦ φορολογικοῦ βάρους, ὅταν τοῦτο κατανέμεται κατὰ τρόπον, ὥστε ἕκαστον ἄτομον ἐκ τοῦ καταβαλλομένου ὑπὸ τούτου ποσοῦ φόρου αἰσθάνεται ἀνάλογον ἐνόχλησιν—οὔτε μικρότεραν οὔτε μεγαλυτέραν—προς ἐκείνην, τὴν ὁποίαν αἰσθάνεται πᾶν ἄλλο ἄτομον ἐκ τοῦ καταβαλλομένου ὑπὸ τούτου ποσοῦ φόρου.

Κατὰ τὴν ἀποψιν ταύτην τίθεται ὡς λελυμένον τὸ πρόβλημα, πῶς δύνανται δύο ἄνισα εἰσοδήματα, ἐφ' ὅσον συντρέχουν ὠρισμένοι ὅροι, διὰ λόγους φορολογικῆς δικαιοσύνης, νὰ θεωρηθοῦν ἴσα εἰς τρόπον, ὥστε δύο φορολογούμενοι, ἔχοντες ἴσα εἰσοδήματα πρέπει νὰ μὴ καταβάλλουν ἴσον ποσὸν φόρου, ἀλλὰ ποσόν, ὅπερ καθιστᾷ ἴσην τὴν θυσίαν τοῦ ἐνὸς πρὸς τὴν θυσίαν τοῦ ἐτέρου, λαμβανομένης ὑπ' ὅψιν τῆς ὀριακῆς ἢ ἄλλως τελικῆς χρησιμότητος (ἀπολαύσεως), τὴν ὁποίαν ἕκαστος τούτων εἶναι δυνατὸν νὰ προσπορισθῇ διὰ τοῦ ποσοῦ τοῦ φόρου, ὅπερ ἕκαστος καταβάλλει.

Κατὰ συνέπειαν εἰς τὴν ἔννοιαν τῆς θυσίας λαμβάνεται ὑπ' ὅψιν καὶ τὸ στοιχεῖον τῶν ἀναγκῶν τοῦ ἀτόμου, τῶν ὁποίων ὅμως ἡ ἐκτίμησις καὶ ἡ σύγκρισις εἶναι δυσχερής.

Ἐν σχέσει ὅμως μὲ τὴν ἔννοιαν τῆς θυσίας καὶ τῆς ἰσότητος τῆς θυσίας τῶν φορολογουμένων ἐπὶ τῷ σκοπῷ τῆς ἱκανοποιήσεως τοῦ αἰτήματος τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης ἀνεπτύχθησαν καὶ ἄλλαι ἀπόψεις. Κατὰ τὴν μᾶλλον ἀπλήν ἐκ τούτων ἰσότης τῆς θυσίας πρέπει νὰ σημαίνει ἴσον χρηματικὸν ποσὸν δι' ἕκαστον φορολογούμενον. Ἀλλ' εἶναι προφανές, ὅτι ἡ ἀποψις αὕτη ὁδηγεῖ εἰς βαρυτάτην φορολογικὴν ἀδικίαν.

Κατ' ἄλλην ἀποψιν ἡ ἰσότης τῆς θυσίας νοεῖται, ὅταν θεσπίζεται τὸ αὐτὸ ποσοστὸν φόρου ἐπὶ πάσης φορολογουμένης περιουσίας ἢ εἰσοδήματος, ὅτε ὑποδεικνύεται ἡ ἐφαρμογὴ τῆς ἀναλογικῆς φορολογίας, ἡ ὁποία καὶ αὕτη κατὰ τὰς συγχρόνους ἀντιλήψεις περὶ φόρου θεωρεῖται, ὅτι δὲν ἱκανοποιεῖ τὸ εὐχέλιστα τὸ αἶτημα τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης.

Κατ' ἄλλην ὅμως ἀντίληψιν ἡ ἰσότης τῆς θυσίας νοεῖται, ὅταν ἡ σύγκρισις τῆς θυσίας, τὴν ὁποίαν ὑφίστανται δύο φορολογούμενοι μετατοπίζεται ἀπὸ τοῦ κατεχομένου πλούτου ἢ περιουσίας ἢ εἰσοδήματος εἰς τὴν τελικὴν μονάδα (ὀριακὴν) χρησιμότητος, τὴν ὁποίαν εἶναι δυνατὸν νὰ παράσχη εἰς αὐτοὺς ὁ κατεχόμενος πλοῦτος ἢ εἰσόδημα (1).

1. Αἱ ἀπόψεις τῶν ὁπαδῶν τῆς θεωρίας τῆς ὀριακῆς χρησιμότητος ἐν σχέσει μὲ τὴν ἐφαρμογὴν τῆς προοδευτικῆς φορολογίας δύνανται νὰ θεμελιώσουν τὴν προοδευτικὴν φορολογίαν, ἀλλ' οὐχὶ ὅμως καὶ τὸν προσδιορι-

Καταφανεῖς ὅμως εἶναι αἱ δυσχέρειαι τῆς ἐφαρμογῆς τῶν ἰδεῶν τούτων περὶ ἰσότητος, ὡς ἐκτενέστερον ἀναπτύσσεται εἰς τὸ προμνησθὲν σύγγραμμα ἡμῶν. Διὰ τοῦτο ὡς σαφεστέρα ἔκφρασις τῆς ἀρχῆς τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος διδάσκεται, ὅτι εἶναι ἡ συνθετικὴ θεωρία τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος, ἥτις ὡς ἀναπτύσσομεν ἀνωτέρω, βασιζέται ἐπὶ στοιχείων ὑποκειμενικῶν καὶ ἀντικειμενικῶν. Ἐν τούτοις καὶ αὕτη δὲν δύναται νὰ ἀποτελέσῃ ἀσφαλὲς κριτήριον κατανομῆς τῶν δημοσίων βαρῶν, διότι ὡς ἐκθέτομεν ἀλλαχοῦ, δὲν εἶναι εὐχερῆς ἡ ἐκτίμησις τῶν ἀναγκῶν τῶν εἰς τὸν φόρον ὑποκειμένων φορολογουμένων. Ἐν πάσῃ ὅμως περιπτώσει καὶ ἡ ἔννοια αὕτη δὲν νοεῖται σαφῆς εἰς τὴν διατύπωσιν τοῦ Συντάγματος οὔτε ἀκόμη ὑπὸ τὴν ἀρχὴν τῆς ἀναλογικῆς φορολογικῆς ἰσότητος.

Ἀλλὰ ἡ ἔννοια τῆς δικαιοσύνης εἰς τὸν φόρον εἶναι μᾶλλον πολυσύνθετος, ὡς ἐν συνεχείᾳ κατωτέρω ἀναπτύσσομεν, ἐξετάζοντες συνοπτικῶς τὸ πρόβλημα τῆς τυπικῆς ἢ τεχνικῆς ὡς καὶ οὐσιαστικῆς κατανομῆς τῆς φορολογίας. Καθ' ἡμᾶς ἐπὶ πλέον ἡ ἔννοια τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης καὶ ἡ ἱκανοποίησις αὐτῆς ἐπαληθεύεται οὐχὶ διὰ τῆς ἐρεῦνης μεμονωμένων φορολογικῶν κειμένων, ἀλλὰ κυρίως ἐκ τῆς ἐξετάσεως τοῦ φορολογικοῦ συστήματος<sup>(1)</sup>. Πράγματι τὸ φορολογικὸν σύστημα ἐνὸς κράτους πρέπει νὰ κρίνεται ἐκ τοῦ συνόλου τῶν φόρων, ἅτινα ἀπαρτίζουν αὐτό, καθ' ὅσον εἶναι δυνατὸν φόρος τις νὰ ἐμφανίσῃ μειονεκτήματα, ἀλλ' ἡ ἐπιβολὴ τούτου ἀποβαίνει ἀναγκαία, ὅταν ἐξουδετερώσῃ δυσμενεῖς ἐκδηλώσεις εἰς τὴν κατανομήν τοῦ πλούτου ἢ συμψηφίσῃ μειονεκτήματα ἄλλων φόρων. Κατὰ συνέπειαν εἰς τὸ σύνολον αὐτοῦ πρέπει νὰ κρίνεται ἓν φορολογικὸν σύστημα καὶ τοῦτο ὅσον εἶναι πρακτικῶς ἐφικτὸν καὶ σκόπιμον πρέπει νὰ βαρύνῃ τοὺς φορολογουμένους ἴσως καὶ ἀναλόγως τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος αὐτοῦ.

Ἀλλως τε τὴν ἰσότητα τῆς θυσίας νοεῖ ὁ συντάκτης τῶν Ἑλληνικῶν Συνταγμάτων ἔναντι τῶν δημοσίων βαρῶν, εἰς τρόπον ὥστε δύναται νὰ ὑποστηριχθῇ, ὅτι ἔχει ὑπ' ὄψιν τοῦ οὐχὶ μεμονωμένον φόρον, ἀλλὰ τὸ φορολογικὸν σύστημα εἰς τὸ σύνολον αὐτοῦ ἢ ἀκόμη τὸ σύνολον τῶν δημοσίων βαρῶν καὶ κατὰ συνέπειαν οὐχὶ ἀπλῶς

---

ὁμὸν τοῦ βαθμοῦ τῆς προοδευτικότητος. Πρβλ. Π. Β. Δερτιλῆ, *op. cit.* τ. Α', σελ. 314 καὶ ἐπ. Βλέπε ὁμοίως F. Neumark, *Problèmes de progressivité dans une fiscalité rationnelle* εἰς *Revue de Sc. et de Lég. Financières*, 1950 σελ. 411 καὶ ἐπ.

1. Πρβλ. Π. Β. Δερτιλῆ, *op. cit.* τ. Α' σελ. 316, H. Dalton, *Principles of public finance*, London 1939, σελ. 41, G. Jèze, *op. cit.* σ. 165.

μόνον τὸ σύνολον τῶν φορολογικῶν βαρῶν. Διὰ τοῦτο θὰ ἦτο δυνατόν νὰ ὑποστηριχθῇ, ὅτι εἰς τὸ σημεῖον τοῦτο σαφεστέρα καὶ μᾶλλον δόκιμος εἶναι ἡ διατύπωσις τοῦ ἄρθρου 53 τοῦ νέου Ἰταλικοῦ Συντάγματος τοῦ ἔτους 1948 περὶ τοῦ ὁποῦ γράφομεν κατωτέρω. Κατὰ τοῦτο ἡ συνεισφορά νοεῖται «οὐχὶ εἰς τὰ δημόσια βάρη», τῶν ὁποίων οὔτε ὁ προσδιορισμὸς οὔτε καὶ ἡ ἐκτίμησις τοῦ μέτρου τῆς συμμετοχῆς εἰς αὐτὰ εἶναι εὐχερῆς. Ἀντιθέτως νοεῖται «εἰς τὰς δημοσίας δαπάνας», ὅπου ὁ προσδιορισμὸς αὐτῶν καὶ ἡ ἐκτίμησις τοῦ μέτρου τῆς συμμετοχῆς εἶναι περισσότερον εὐχερῆς, συντελουμένης διὰ τῆς ἱκανότητος φορολογίας, ἥτις βαρύνει κυρίως τὸ εἰσόδημα καὶ τὴν περιουσίαν, τῶν ὑποκειμένων εἰς τὸν φόρον, λαμβανομένων ὑπ' ὄψιν καὶ τῶν ἀναγκῶν αὐτῶν. Ἐν πάσῃ περιπτώσει ἐξ ὧν ἐκθέτομεν ἄνωτέρω, ὁ συντάκτης τῶν Ἑλληνικῶν Συνταγμάτων δὲν δύναται νὰ ἰσχυρισθῇ, ὅτι ἐπεξεργάσθη τὴν μᾶλλον ἐπιστημονικῶς σαφῆ διατύπωσιν, ὅταν ἰδίως ἀκόμη ληφθῇ ὑπ' ὄψιν ἡ γενικότης τῆς ἐννοίας «ἀναλόγως τῶν δυνάμεων τῶν», ἥτις ἀποτελεῖ τὸ μέτρον κατανομῆς τῶν δημοσίων βαρῶν κατὰ τὸ ἐν ἰσχύϊ Ἑλληνικὸν Σύνταγμα ἐν σχέσει πρὸς τὴν ἐννοίαν «ἀναλόγως τῆς φορολογικῆς ἱκανότητος», ἥτις χρησιμοποιεῖται εἰς τὸ δημοκρατικὸν Ἰταλικὸν Σύνταγμα τοῦ ἔτους 1948 καὶ ἀποτελεῖ, ὡς γνωστόν, καθιερωμένον ὅρον εἰς τὴν Δημοσίαν Οἰκονομικὴν.

## II. Συγκριτικαὶ παρατηρήσεις

Ἡ ἀρχὴ τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος ὡς κριτήριον κατανομῆς τῶν δημοσίων βαρῶν, ὡς καὶ ἡ ἀρχὴ τῆς γενικότητος εἰς τὸν φόρον, ἔχουν ἀναγραφῇ καὶ εἰς τὰ Συντάγματα πολλῶν ἄλλων Κρατῶν. Πρὸς τοῦτο ὑπενθυμίζομεν τὸ ἄρθρον 53 τοῦ νέου Ἰταλικοῦ Συντάγματος τοῦ ἔτους 1948, ὅπερ ἔχει ὡς ἀκολουθῶς: «Πάντες ὑποχρεοῦνται νὰ συνεισφέρουν εἰς τὰς δημοσίας δαπάνας ἀναλόγως τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος αὐτῶν». Καὶ ἐν συνεχείᾳ εἰς τὸ αὐτὸ ἄρθρον ὀρίζεται ὅτι «τὸ φορολογικὸν σύστημα ὀργανοῦται κατὰ τὴν ἀρχὴν (τὸ κριτήριον) τῆς προοδευτικότητος<sup>(1)</sup>».

1. Βλέπε τὴν μελέτην τοῦ καθηγητοῦ G. In g r o s s o ὑπὸ τὸν τίτλον *I tributivi nella nuova costituzione italiana* εἰς *Archivio Finanziario* (τ. Α' Padova 1950) δημοσιευόμενον ὑπὸ τοῦ καθηγητοῦ Em. Morselli καὶ εἰς σελ. 150 καὶ ἐπ. Ὁμοίως τὴν μελέτην τοῦ καθηγητοῦ E. d' A l b e r g o ὑπὸ τὸν τίτλον *Le système fiscal et la nouvelle constitution italienne* εἰς τὴν *Revue de science et de législation financières* ἔτους 1948, σελ. 165 καὶ ἐπ. Τὸ κείμενον τῆς ἐν λόγῳ διατάξεως τοῦ Ἰταλικοῦ Συντάγματος ἔχει ὡς ἀκολουθῶς: ἄρ-

Δὲν ἀποκρούομεν βεβαίως τὴν ἀρχὴν τῆς προοδευτικότητος εἰς τὸν φόρον ἰδίως, ὅταν ἐπιζητῇται ἡ ἐναρμόνις τῆς ἐν λόγῳ ἀρχῆς πρὸς μίαν πολιτικὴν, ἀποβλέπουσαν εἰς τὴν ἐπίλυσιν τοῦ προβλήματος τῆς κατανομῆς τοῦ πλούτου καὶ ἰδίως εἰς τὰς οἰκονομίας, ὅπου ὁ ρυθμὸς τῆς παραγωγῆς χωρεῖ ταχύτερον τοῦ ρυθμοῦ τῶν ἀναγκῶν τῆς καταναλώσεως<sup>(1)</sup> Ἐν τούτοις κατὰ τὴν γνώμην ἡμῶν ἡ προμνησθεῖσα τελευταία διατύπωσις ἐν παραγράφῳ 2 τοῦ ἄρθρου 53 τοῦ Ἰταλικοῦ Συντάγματος, ὅπου ὁρίζεται, ὅτι «τὸ φορολογικὸν σύστημα ὁργανοῦται κατὰ τὴν ἀρχὴν τῆς προοδευτικότητος», δὲν ἐνδείκνυται νὰ μεταφυτευθῇ ἐνδεχομένως εἰς τὸ Ἑλληνικὸν Σύνταγμα<sup>(2)</sup>, ἐφ' ὅσον προσδιορίζεται αὐστηρῶς τὸ κριτήριον τῆς προοδευτικότητος.

Πράγματι καίτοι ἡ ἀρχὴ (τὸ κριτήριον) τῆς προοδευτικότητος εἰς τὸν φόρον δὲν ἀνεγράφη εἰς τὸ Ἑλληνικὸν Σύνταγμα. ἐν τούτοις

---

θρον 53 «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.—Il sistema tributario é informato a criteri di progressività».

1. Πράγματι καὶ πρὸ ἀλλὰ ἰδίως ἀπὸ τῆς δημοσιεύσεως τοῦ μνημειώδους ἔργου τοῦ Keynes, ἥτοι ἀπὸ τοῦ ἔτους 1936 ἡ προοδευτικὴ φορολογία δικαιολογεῖται καὶ διὰ οἰκονομικοὺς σκοποὺς. Οὕτως καὶ διὰ τῆς προοδευτικῆς φορολογίας σκοπεῖται ἡ ἀφαίρεσις τῆς πλεοναζούσης ἀγοραστικῆς δυνάμεως ὑπὲρ τοῦ κράτους πρὸς ἐπίτευξιν τῆς πολιτικῆς τῆς πλήρους ἀπασχολήσεως. Βλέπε καὶ εἰς F. N e u m a r k, εἰς Travaux de l' Institut de finances publiques, Paris (Sirey) 1948 σελ. 250 καὶ ἐπ., A. Angelopoulos, L' Etat et la prospérité sociale, Paris 1949 σελ. 150.

2. Θὰ ἦτο δυνατόν ἡ διατύπωσις νὰ εἶναι, ὅτι τὸ φορολογικὸν σύστημα ἐμπνέεται ἢ μᾶλλον κατευθύνεται ἀπὸ τὴν ἀρχὴν τῆς προοδευτικότητος, ὅτε ἡ ἐφαρμογὴ αὐτοῦ θὰ ἦτο μᾶλλον ἐλαστικὴ. Βλέπε καὶ ἀνωτέρω τροπολογίαν βουλευτοῦ Θ. Κουτούπη εἰς σελ. 227 ὑπ. 1. Τὸ ἐν λόγῳ ἄρθρον τοῦ Ἰταλικοῦ Συντάγματος ἀπησχόλησε τὴν Ἰταλικὴν Ἐπιστῆμην. Ὁ Griziotti δέχεται, ὅτι ἡ ἀρχὴ τῆς φοροδοτικῆς ἱκανότητος ἀναφέρεται εἰς φόρους, οἵτινες κυρίως ἐπιδιώκουν δημοσιονομικοὺς σκοποὺς. Πράγματι ἂν π.χ. ἐπιβάλλεται βαρύτερος φόρος πρὸς περιστολὴν τῆς καταναλώσεως οἰνοπνευματωδῶν ποτῶν ὑπὸ τῶν πενεστέρων τάξεων, ὁ φόρος οὗτος δὲν νοεῖται, ὅτι ἔχει ὡς μέτρον κατανομῆς τὴν φοροδοτικὴν ἱκανότητα. Δέχεται ἐπίσης ὁ Griziotti, ὅτι τὸ ἐν λόγῳ ἄρθρον τοῦ Ἰταλικοῦ Συντάγματος περιέχει πολιτικὴν ἀρχὴν. Πρβλ. G r i z i o t t i, op. cit, σελ. 31 κ.ἐπ., τ ο ὕ λ δ ί ο υ L' imposta come istituto della finanza fiscale e della finanza extra-fiscale εἰς Finanza Pubblica contemporanea (μελέται πρὸς τιμὴν τοῦ καθηγητοῦ J. Tivaroni) Bari 1950 σελ. 153 καὶ ἐπ. Ὁμοίως εἰς τὸν ἴδιον τόμον βλέπε μελέτην τοῦ E. S c i a l p i ὑπὸ τὸν τίτλον Circa l'attitudine delle imposte dirette e indirette a realizzare la progressività sancita dall' art. 53 della costituzione Italiana σελ. 331 καὶ ἐπ.

δὲν ἡμπόδισε τὴν εὐρεῖαν ἐφαρμογὴν αὐτῆς εἰς τὴν Ἑλληνικὴν φορολογικὴν νομοθεσίαν. Ἐὰν λάβωμεν ὑπ' ὄψιν τὴν ποικιλίαν τῶν ὄρων, οἵτινες κατευθύνουν τὰς οἰκονομίας τῶν κρατῶν, ἔχομεν τὴν γνώμην, ὅτι εἶναι μᾶλλον σκόπιμον νὰ ἀφήσωμεν εἰς τὸν κοινὸν νομοθέτην μεγαλυτέραν πρωτοβουλίαν εἰς τὴν ὀργάνωσιν τοῦ φορολογικοῦ συστήματος, οὗτινος φέρει τὴν εὐθύνην τῆς ἐπεξεργασίας καὶ ἐφαρμογῆς.

Κατὰ τὴν γνώμην ἡμῶν μᾶλλον σκόπιμος εἶναι ἡ διατύπωσις τοῦ Γερμανικοῦ Συντάγματος τῆς 11 Αὐγούστου 1919, ἥτις ἔχει ἐν ἄρθρῳ 134 ὡς ἀκολουθῶς: «Πάντες οἱ πολῖται ἀδιακρίτως συνεισφέρουσιν ἀναλόγως τῶν (οἰκονομικῶν) μέσων των εἰς ὅλα τὰ δημόσια βάρη συμφώνως πρὸς τοὺς ὅρους τῶν νόμων»<sup>(1)</sup>.

Καὶ πρῶτον, ἡ λέξις «μέσα», ἥτις περιλαμβάνεται κατὰ τὴν ἑλληνικὴν μετάφρασιν τοῦ ἐν λόγῳ ἁρθροῦ εἰς τὸ προμνησθὲν Γερμανικὸν Σύνταγμα καὶ ἐκφράζει τὸ κριτήριον κατανομῆς τῶν δημοσίων βαρῶν, εἶναι καθ' ἡμᾶς μᾶλλον δόκιμος ἢ ὅσον εἶναι ἡ λέξις «δυνάμεις», ἥτις ἀναγράφεται εἰς τὰ δύο τελευταῖα Ἑλληνικὰ Συντάγματα, καθ' ὅσον εἰς τὸ περιεχόμενον τῆς ἐννοίας «ἀναλόγως τῶν δυνάμεων των» συντρέχουν στοιχεῖα, ἅτινα διευρύνουν τὸ μέτρον ἢ τὸ κριτήριον τῆς κατανομῆς τῶν φορολογικῶν βαρῶν εἰς τρόπον ὥστε, τοῦλάχιστον καθ' ἡμᾶς, εἶναι δυσχερέστερος ὁ προσδιορισμὸς τοῦ μέτρου τούτου ἢ ὅσον νοεῖται διὰ τῆς ἐννοίας «ἀναλόγως τῶν μέσων των»,—im Verhältnis ihrer Mittel,—ἥτις περιλαμβάνεται εἰς τὸ προμνησθὲν Γερμανικὸν Σύνταγμα. Ὅπως δὲποτε εἶναι δυνατόν νὰ παρατηρήσωμεν, ὅτι ἡ γενικότης τοῦ μέτρου τῆς κατανομῆς, ὡς ὀρίζεται εἰς τὸ ἄρθρον 134 τοῦ Γερμανικοῦ Συντάγματος διὰ τῆς λέξεως μέσα - Mittel - καὶ εἰς τὸ ἄρθρον 3 τοῦ ἐν ἰσχύϊ Ἑλληνικοῦ Συντάγματος διὰ τῆς λέξεως «δυνάμεις» ἀνευρίσκει δικαιολογίαν, ἂν ληθῇ ὑπ' ὄψιν, ὅτι ἀναφέρεται εἰς τὴν κατανομὴν οὐχὶ ἀπλῶς τῶν φορολο-

1. Ἡ μετάφρασις εἰς τὴν Γαλλικὴν τοῦ ἐν λόγῳ ἁρθροῦ 134 τοῦ Γερμανικοῦ Συντάγματος ἔχει ὡς ἀκολουθῶς: «tous les citoyens sans distinction contribuent, en raison de leurs facultés, à toutes les charges publiques conformément aux lois». Πρβλ. D a r e s t e - D e l p e c h - L a f e r r i è r e, Les constitutions modernes, τ. I, Paris 1928 σελ. 88. Δυσχερὴς εἶναι ἡ ἀπόδοσις τῆς λέξεως facultés, ἥτις ἀπεδόθη εἰς τὸ Ἑλληνικὸν κείμενον διὰ τῆς λέξεως μέσα. Τὸ ἄρθρον τοῦτο 134 εἰς τὸ Γερμανικὸν κείμενον ἔχει ὡς ἀκολουθῶς «Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Massgabe der Gesetze bei». Βλέπε σχετικῶς G e r h a r d A n s c h u t z, Die Verfassung des Deutschen Reichs vom 11 August 1919, Berlin 1929 καὶ ἰδίως εἰς σελ. 535 καὶ 536, ὅπου καὶ ἐρμηνεύεται τὸ ἐν λόγῳ ἄρθρον.

γικῶν βαρῶν ἢ τῶν δημοσίων δαπανῶν ὥς εἰς τὸ Ἰταλικὸν Σύνταγμα, ἀλλὰ εἰς τὴν κατανομήν των δημοσίων βαρῶν—*öffentlichen Lasten*—, ἣτις ὁμοίως εἶναι ἔννοια μὲ γενικώτερον περιεχόμενον.

Ἐξ ἄλλου, δεύτερον, τὸ προμνησθὲν Γερμανικὸν Σύνταγμα, ὡς ἄλλωστε καὶ τὸ Ἑλληνικὸν Σύνταγμα, νοοῦν τὴν ἀρχὴν τῆς γενικότητος εἰς τὸν φόρον, ἐφαρμοζομένην ἀδιακρίτως προκειμένου περὶ τῶν Ἑλλήνων (πολιτῶν) χωρὶς ἐκ τοῦ Συντάγματος νὰ ἐπεκτείνεται καὶ εἰς τοὺς ἀλλοδαπούς. Ἀντιθέτως εἰς τὸ νέον Ἰταλικὸν Σύνταγμα ἡ ἀρχὴ τῆς γενικότητος εἰς τὸν φόρον νοεῖται, ἐφαρμοζομένη τόσο διὰ τοὺς Ἰταλοὺς, ὅσον καὶ διὰ τοὺς ἀλλοδαπούς, οἵτινες ἔχουν κοινὸν ἢ οἰκονομικὸν δεσμόν μετὰ τῆς Ἰταλικῆς Οἰκονομίας. Ἐὰν λάβωμεν ὑπ' ὄψιν τὰς ἀνάγκας τῆς Ἑλληνικῆς Οἰκονομίας, ὅπως προσελκύσῃ τὸ ἀλλοδαπὸν κεφάλαιον διὰ τὴν ἀνάπτυξιν τῶν πλουτοπαραγωγικῶν κλάδων αὐτῆς, κρίνομεν μᾶλλον δόκιμον τὴν προμνησθεῖσαν διατύπωσιν τοῦ Γερμανικοῦ Συντάγματος, ἣτις ὁμοίως ὡς γράφομεν ἄνωτέρω περιλαμβάνεται καὶ εἰς τὸ ἐν ἰσχύϊ Ἑλληνικὸν Σύνταγμα.

Τέλος, τρίτον, καὶ ἡ φράσις τοῦ προμνησθέντος ἄρθρου 134 τοῦ Γερμανικοῦ Συντάγματος «κατὰ τοὺς ὅρους τῶν νόμων» κατὰ τὴν γνώμην ἡμῶν καθιστᾷ μᾶλλον εὐκαμπτον καὶ ἐπιτυχῇ τὴν ἐφαρμογὴν τῆς εἰς αὐτὸ ἐνσωματουμένης ἀρχῆς εἰς τὴν κατανομήν των δημοσίων βαρῶν. Ἀντιθέτως ὅμως δι' οὓς λόγους ἀναπτύσσομεν ἄνωτέρω, μᾶλλον δόκιμος καὶ σαφεστέρα εἶναι ἡ φράσις τοῦ Ἰταλικοῦ Συντάγματος κατὰ τὴν ὅποιαν ἡ συνεισφορὰ νοεῖται οὐχὶ εἰς τὰ δημόσια βάρη, ἀλλὰ εἰς τὰς δημοσίας δαπάνας—*spese pubbliche*—καὶ ὡς μέτρον κατανομῆς νοεῖται ἡ φοροδοτικὴ ἰκανότης—*capacità contributiva*—, ἣτις ὡς εἶναι προφανές καὶ μᾶλλον δόκιμος καὶ ἐπιστημονικὸς εἶναι ὁρος ἐν συγκρίσει ἰδίως πρὸς τοὺς ὅρους, οἵτινες περιέχονται εἰς τὸ Ἑλληνικὸν Σύνταγμα διὰ τῆς λέξεως «δυνάμεις» καὶ εἰς Γερμανικὸν Σύνταγμα διὰ τῆς λέξεως «μέσα»—*Mittel*—, καθ' ὅσον ἀποτελοῦν ὅρους, οἵτινες δὲν εἶναι τοῦλάχιστον ἐν χρήσει εἰς τὴν Δημοσίαν Οἰκονομικὴν, ἐνῶ ἀντιθέτως ὁ ὅρος φοροδοτικὴ ἰκανότης συναντᾷται γενικώτερον εἰς τὴν Δημοσίαν Οἰκονομικὴν καὶ εἶναι ἡ μᾶλλον βασικὴ ἀρχὴ ἐν σχέσει μὲ τὸν προσδιορισμὸν τοῦ μέτρου κατανομῆς των φορολογικῶν βαρῶν, ὅσον καὶ ἂν κατὰ τὸν H. Dalton χαρακτηρίζεται συγκεχυμένη ἔννοια ἢ τῆς ἀπολύτου φοροδοτικῆς ἰκανότητος<sup>(1)</sup>.

1. Πρβλ. H. Dalton, op. cit. σελ. 171.

### III. Τελικαὶ τινες κρίσεις καὶ ἀπόψεις

Καὶ ἤδη ἵνα διαφωτίσωμεν περισσότερο τὰ κείμενα τῶν Συνταγμάτων εἰς τὰ ὁποῖα ἐκφράζονται αἱ ἰδέαι περὶ φορολογικῆς δικαιοσύνης καὶ περὶ ἰσότητος εἰς τὸν φόρον κρίνομεν ἀπαραίτητον νὰ ὑπομνήσωμεν ἐπίσης λίαν συντόμως τὰ προβλήματα, ἅτινα συνδέονται μὲ τὴν τροποποίησιν τῶν φορολογικῶν βαρῶν, ὡς ταῦτα ἐκφράζονται εἰς τὸ κείμενον τοῦ φορολογικοῦ νόμου. Εὐθὺς ἀμέσως τονίζομεν, ὅτι τὸ πρόβλημα τῆς ἐπιτεύξεως τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης εἰς τὴν κατανομὴν τῶν φορολογικῶν βαρῶν, τόσον εἰς τὴν τυπικὴν ἢ τεχνικὴν αὐτῆς μορφήν, ὅσον καὶ εἰς τὴν οὐσιαστικὴν ἢ οἰκονομικὴν κατάστασιν αὐτῆς, εἶναι κατ' ἐξοχὴν πολυσύνθετον. Πράγματι ἡ πραγμάτωσις τῆς κατανουμῆς τοῦ φορολογικοῦ βάρους δὲν ἐξαρτᾶται μόνον ἐκ τῆς τεχνικῆς ἢ τῆς τυπικῆς μορφῆς τοῦ φόρου, ὡς αὕτη δηλαδὴ ἐκφράζεται εἰς τὸ γράμμα τοῦ φορολογικοῦ νόμου, ἀλλ' ἐκ τοῦ συμπλέγματος πολλῶν ἀκόμη ἀλληλοεξαρτωμένων παραγόντων καὶ συνθηκῶν πολιτικοῦ, οἰκονομικοῦ, κοινωνικοῦ καὶ ἀκόμη ψυχολογικοῦ χαρακτῆρος. Εἰς τὸ σύμπλεγμα τῶν παραγόντων καὶ ἀπόψεων τούτων, αἵτινες ἐπηρεάζουν καὶ τροποποιοῦν τὸ φορολογικὸν βάρος, ὡς τοῦτο ἐκφράζεται εἰς τὸ κείμενον τοῦ φορολογικοῦ νόμου, ἰδίαν θέσιν ἔχουν κατὰ τὴν γενικὴν θεωρίαν τῆς φορολογίας τὰ φαινόμενα, ἅτινα συνδέονται μὲ τὴν ἐπίδρασιν τοῦ φόρου ἐπὶ τῆς φορολογητέας ὕλης καὶ τὴν ἀντίδρασιν αὐτῆς κατὰ τοῦ φόρου, οἷα κυρίως εἶναι ἡ ἀπόσβεσις, κεφαλαιοποιήσις, διαφυγὴ καὶ ἐπίπτωσις εἰς τὸν φόρον, ὡς καὶ τὰ φαινόμενα, ἅτινα ἔχουν σχέσιν μὲ τὴν εὐαισθησίαν τοῦ φόρου, ἰδίως κατὰ τὰς περιόδους τοῦ ἐντόνου πληθωρισμοῦ, ὅστις συνεπάγεται τὴν συνεχῇ καὶ ταχεῖαν τροποποίησιν τῆς ἀξίας τοῦ ἐθνικοῦ νομίσματος<sup>(1)</sup>, ὡς καὶ τὴν εὐαισθησίαν τοῦ φόρου ἔναντι τῶν διακυμάνσεων τοῦ οἰκονομικοῦ κύκλου. Ὡς ἐκ τῆς δράσεως τῶν φαινομένων τούτων τροποποιεῖται ἡ κατανομὴ τῆς φορολογίας, ὡς αὕτη ἐκφράζεται εἰς τὸ κείμενον τοῦ φορολογικοῦ νόμου καὶ κατ' αὐτὸν τὸν τρόπον διαμορφοῦται ἡ οὐσιαστικὴ ἢ οἰκονομικὴ κατανομὴ τῆς φορολογίας, ἥτις προφανῶς εἶναι πολὺ διάφορος τῆς τυπικῆς ἢ τεχνικῆς μορφῆς αὐτῆς, ἥτις ἐκφράζεται εἰς τὸ γράμμα τοῦ φορολογικοῦ κειμένου.

Ἐὰν ἐπὶ πλέον ληφθῇ ὑπ' ὄψιν, ὅτι καὶ ὑπὸ τὴν τυπικὴν μορφήν

1. Βλέπε P. B. Dertilis, L'influenza dei cambiamenti monetari sull'imposizione εἰς Rivista di diritto finanziario e Scienza delle Finanze, 1951, σελ. 22 καὶ ἐπ.

τῆς κατανομῆς τῆς φορολογίας ἡ ἰδέα τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης ἀποτελεῖ πάντοτε διαφιλονεικούμενον καὶ ἐπίμαχον πρόβλημα, τόσοις εἰς τὴν δημοσιονομικὴν διδασκαλίαν, ὅσον γενικώτερον καὶ εἰς τὰ πολιτικὰ προγράμματα τῶν Κυβερνήσεων, διότι ὡς γράφομεν ἀνωτέρω, ἡ ἔννοια αὕτη δὲν νοεῖται εἰς πᾶσαν περίοδον ὑπὸ τοὺς ἰδίους ὅρους καὶ τὰς αὐτὰς προϋποθέσεις, εἶναι δυνατόν νὰ ἐκτιμήσῃ τις πόσον περίπλοκος ἀκόμη ἀποβαίνει ἡ πραγμάτων τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης κατὰ τὴν οὐσιαστικὴν κατανομὴν τῆς φορολογίας. Τίθεται λοιπὸν τὸ ἐρώτημα : Ποία εἶναι ἡ ἀξία τῆς ἰδέας τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης καὶ ἡ σημασία αὐτῆς εἰς τὴν διαμόρφωσιν τῶν φορολογικῶν συστημάτων ;

Πολλοὶ ἐκ τῶν νεωτέρων οἰκονομολόγων, ὡς ὁ καθηγητὴς L. Einaudi, ἔχοντες ὑπ' ὄψιν τὴν σχετικότητα τῆς ἐννοίας τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης καὶ ἀκόμη τὰς τεχνικὰς δυσχερείας καὶ ὑπηρεσιακὰς πλάνας ἢ ὑπερβάσεις εἰς τὴν ἴσην φορολογικὴν μεταχείρισιν τῶν φορολογουμένων καὶ τὴν ἐφαρμογὴν τῆς φορολογίας, διδάσκουν ὅτι ἡ ἐπίτευξις τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης εἶναι μῦθος <sup>(1)</sup>, ἐνῶ ἕτεροι οἰκονομολόγοι ὡς οἱ Fritz Karl Mann, Amonn <sup>(2)</sup> καὶ Gerloff ἀρνοῦνται, ὅτι ἡ ἔννοια τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης ἀσκεῖ κύριον ρόλον εἰς τὴν φορολογικὴν πολιτικὴν τῶν κρατῶν, ἀποδεχόμενοι ὅτι ἡ ἰδέα τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης ἀσκεῖ μόνον ἠθικὴν ἐπίδρασιν ἐπὶ τῶν σχέσεων τῆς φορολογίας καὶ τῆς διαμορφώσεως αὐτῆς. Θὰ ᾔτο δυνατόν λοιπὸν νὰ δεχθῇ τις, ὅτι ἡ ἔννοια τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης ἀποτελεῖ ἓν ἰδεῶδες, τὸ ὁποῖον ἀναζητοῦν οἱ λαοί, χωρὶς ὅμως νὰ δύναται νὰ γίνῃ δεκτόν, ὅτι τὸ ἰδεῶδες τοῦτο εἶναι ἀναλλοίωτον, διότι ὑπὸ τὴν ἐπίδρασιν τῶν ἰδεολογικῶν προσανατολισμῶν τῶν λαῶν καὶ τῶν ἐρευνητῶν καὶ πολλῶν ἄλλων παραγόντων ὑφίσταται τοῦτο ἀναλόγους μεταμορφώσεις. Διὰ τοῦτο ὀρθῶς παρατηρεῖ ὁ καθηγητὴς G. Jèze, ὅτι ἡ ἰδέα τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης ἔχει μᾶλλον ἀρνητικὴν ἀξίαν παρὰ θετικὴν τοιαύτην <sup>(3)</sup>, διότι μᾶλλον συντρέχει εἰς τὴν κατάργησιν τῶν φορολογικῶν προνομίων παρὰ εἰς τὴν

1. Πρβλ. L. E i n a u d i, Miti e paradossi della giustizia tributaria, Torino 1938, σελ. 20 καὶ ἐπ. καὶ σελ. 228 καὶ ἐπ.

2. Πρβλ. F r i t z K a r l M a n n, Die Gerechtigkeit in der Besteuerung εἰς Beitrage zum Finanzwissenschaft (Festgabe für Georg von Schanz, τ. Β' σελ. Tübingen 1928, σελ. 112 καὶ ἐπ. Βλέπε Π. Β. Δ ε ρ τ ι λ ῆ, op. cit. τ. Α' σελ. 257 κ. ἐπ. Βλέπε ἐπίσης 'Α. 'Α γ γ ε λ ο π ο ὕ λ ο υ, op. cit. σελ. 230 καὶ ἐπ.

3. Πρβλ. G. J è z e, Cours de finances, Paris 1927 σελ. 111 καὶ ἐπ. Βλέπε σχετικῶς ὁμοίως Π. Β. Δ ε ρ τ ι λ ῆ μελέτην δημοσιευθεῖσαν ὑπὸ τὸν τίτλον Le principe de la justice fiscale dans les constitutions helléniques ἐν Archivio Finanziario, διευθυνόμενον ὑπὸ τοῦ καθηγητοῦ Em. Morselli τ. Β', ἔτους 1951 σελ. 94 καὶ ἐπ.

συγκρότησιν φορολογικοῦ συστήματος, ὅπερ ἱκανοποιεῖ σταθερώ-  
τερον καὶ γενικώτερον τὸ αἶτημα τῆς δικαιοσύνης.

Ἐάν λοιπὸν λάβωμεν ὑπ' ὄψιν τὰς ἰδεολογικὰς διαμάχας καὶ  
ἀκόμη τὰς τεχνικὰς δυσχερείας καὶ πλάνας περὶ τὸν προσδιορισμὸν  
τῆς ἐννοίας τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης, χωρὶς βεβαίως νὰ ἀρνού-  
μεθα τὴν εὐεργετικὴν καὶ ἠθικὴν ἐπίδρασιν αὐτῆς ἐπὶ τῆς διαμορφώ-  
σεως τῶν φορολογικῶν συστημάτων τῶν κρατῶν, παρατηροῦμεν ὅτι  
ἡ ἐννοια τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης δὲν δύναται νὰ προσδιορίσῃ  
ἐν ἀπολύτως σταθερὸν μέτρον ἴσης κατανομῆς τῶν φορολογικῶν βα-  
ρῶν, ἀκόμη καὶ ὅταν πρόκηται νὰ χρησιμεύσῃ ὡς μέτρον ἴσης κατα-  
νομῆς εἰς ὠρισμένον φόρον. Δύναται ὅμως ὡς ἐννοια ἠθικὴ νὰ χρη-  
σιμεύσῃ ὡς κατευθυντήριος γραμμὴ εἰς τὰ φορολογικὰ συστήματα  
τῶν κρατῶν καὶ ὡς τοιαύτη ἀναγκαῖον εἶναι νὰ περιλαμβάνεται εἰς  
τὰ Συντάγματα αὐτῶν, τοῦ περιεχομένου αὐτῆς προσδιοριζομένου  
ἐκάστοτε ὑπὸ τῆς ἐπιστήμης. Ὅπως δὲ ὅποτε ὅμως ἔχομεν τὴν γνώμην,  
ὅτι ὁ συνταγματικὸς νομοθέτης δὲν εἶναι σκόπιμον νὰ δεσμεύῃ δι' αὐ-  
στηρῶν κανόνων τὸ ἔργον τοῦ κοινοῦ φορολογικοῦ νομοθέτου εἰς τὴν  
διαμόρφωσιν τῆς φορολογίας, τὴν ὀργάνωσιν τῶν φορολογικῶν συ-  
στημάτων καὶ τὴν κατανομὴν τῶν φορολογικῶν βαρῶν καὶ ἰδίως ἐν  
Ἑλλάδι, ὅπου αἱ δημοσιονομικαὶ καὶ οἰκονομικαὶ συνθήκαι δὲν εἶναι  
συνήθως ὁμαλαί. Ἡ μὴ συμμετοχὴ γενικῶς ὅμως ἀτόμου εἰς τὸν φό-  
ρον ἀποτελεῖ παράβασιν τῆς συνταγματικῆς ἀρχῆς τοῦ πανδήμου  
τοῦ φόρου, ἣτις κατὰ τὰ ἰσχύοντα παρ' ἡμῖν νοεῖται ὡς κανὼν δι-  
καίου. Ἐξ ἄλλου ἡ ἄνισος συμμετοχὴ εἰς τὸν φόρον, ἐφ' ὅσον δὲν  
δικαιολογεῖται ἀπολύτως ἐκ τῶν κρατικῶν ἐπιδιώξεων, εἶναι ἀντίθε-  
τος πρὸς τὴν προμνησθεῖσαν συνταγματικὴν ἀρχὴν τῆς κατανομῆς  
τῶν δημοσίων βαρῶν ἀναλόγως τῶν δυνάμεων των ἢ ἄλλως τῆς φο-  
ροδοτικῆς ἱκανότητος αὐτῶν, ἂν καταφώρως μεταξὺ τῶν Ἑλλήνων  
εἶναι ἄνισος ὁ προσδιορισμὸς ὑπὸ τοῦ φορολογικοῦ νομοθέτου τοῦ  
μέτρου τῆς φορολογίας. Ἀλλὰ καθ' ἡμᾶς ἡ παράβασις τῆς ἀρχῆς  
τῆς κατανομῆς τῶν δημοσίων βαρῶν ἀναλόγως τῶν δυνάμεων των  
εἰς τὸν φόρον ὑποκειμένων εἶναι σαφεστέρα καὶ καλύπτει συνταγμα-  
τικὴν παράβασιν, ὅταν ὁ προσδιορισμὸς τῶν φορολογικῶν ὑποχρε-  
ώσεων ὑποκειμένου τοῦ οἰκονομικοῦ βίου, ἐνῶ συντελεῖται ὑπὸ τῶν  
ἐφαρμοζόντων τὸν φορολογικὸν νόμον διὰ τῆς συγκρίσεως καὶ ἀνα-  
φορᾶς εἰς παρεμφερεῖς φορολογικὰς καταστάσεις καὶ βασιζέται ἐπὶ  
ἰδίων στοιχείων, καταλήγει ἐν τούτοις εἰς ἄνισον φορολογικὴν μετα-  
χείρισιν<sup>(1)</sup>. Τελευτώντες ἐπίσης δεχόμεθα, ὅτι ἐφ' ὅσον δὲν δικαιολο-

1. Πρέπει νὰ προσθέσωμεν, ὅτι ἰσχυρισμοὶ τῆς φοροτεχνικῆς ὑπηρεσίας  
ἀόριστοι καὶ γενικῶς διατυπούμενοι καὶ μὴ ἀναφέροντες τὰ στοιχεῖα ἐφ' ὧν

γεῖται ἐκ τῶν κρατικῶν ἐπιδιώξεων, ἡ κατὰ τὸ Σύνταγμα ἰσότης ἔναντι τοῦ νόμου ἀποκλείει τὴν ἀνισότητα μεταξὺ παρεμφερῶν φορολογικῶν καταστάσεων ἐκ λόγων κοινωνικῆς τάξεως. Ἐξ ἄλλου ὁμως δὲν ἀποκλείει τὰς φορολογικὰς ἀπαλλαγάς, <sup>(1)</sup> ὑπαγορευομένας ἐκ τοῦ δημοσίου συμφέροντος, ἐφ' ὅσον ἡ ἐκτίμησις τοῦ δημοσίου συμφέροντος τῶν ἀπαλλαγῶν τούτων σαφῶς διαφαίνεται ἀπὸ τὸν σκοπὸν τοῦ φορολογικοῦ νόμου. Ὅπως δὲ ὁμως δὲν εἰσάγομεν παράβασιν τῆς ἀρχῆς τῆς φορολογικῆς ἰσότητος, ὡς αὕτη νοεῖται κατὰ τὸ ἰσχύον Σύνταγμα, ὅταν ὡς παρατηρεῖ εἰς τὴν προμνησθεῖσαν Ἐπιθεώρησιν ὁ καθηγητὴς G. Jèze, ἡ ἀνισότης ἢ διάφορος μεταχείρισις συνίσταται οὐχὶ εἰς τὴν θέσπισιν φορολογικοῦ προνομίου, ἀλλὰ τὴν καθιέρωσιν διαδικασίας εἰς τὴν βεβαίωσιν καὶ εἴσπραξιν τοῦ φόρου καὶ ἐν γένει τὴν σύλληψιν τῆς φορολογικῆς ὕλης <sup>(2)</sup>. Ἐν προκειμένῳ εὐρισκόμεθα μᾶλλον πρὸ περιπτώσεως, καθ' ἣν παραβιάζεται ἡ ἀρχὴ τοῦ ὁμοιομόρφου εἰς τὸν φόρον ἢ ἐνδεχομένως ἀκόμη ἡ ἀρχὴ τοῦ φορολογικοῦ διαφορισμοῦ. Ἀλλὰ περὶ τῶν ἀρχῶν τούτων, αἵτινες καὶ αὖται συνδέονται μὲ τὴν ἔννοιαν τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης, οὐδὲν ἄσχολεῖται τὸ Σύνταγμα, ἐνῶ ἡ τοῦ ὁμοιομόρφου, ὡς πολιτικὴ ἀρχή, ἀναγράφεται (βλ. σελ. 226 ὑπ. 2) εἰς τὸ Ἀμερικανικὸν Σύνταγμα.

βασίζονται δὲν πληροῦν τοὺς ὁρισμοὺς τοῦ Συντάγματος περὶ αἰτιολογίας τῶν διοικητικῶν ἀποφάσεων, Σ. Ε. 96/1948. Οὕτε συγχωρεῖται ἡ φοροτεχνικὴ ὑπηρεσία ἢ καὶ ὁ δικαστὴς νὰ κάμνουν χρήσιν γνώσεων, τὰς ὁποίας δὲν καθιστοῦν στοιχεῖα τοῦ φακέλλου τῆς διαφορᾶς, διότι οὕτω στεροῦν τὸν φορολογούμενον τῶν μέσων ἀμύνης. Πρβλ. Π. Β. Δερτιλῆ, Φορολογικὰ Δικαστήρια, τ. Β' σελ. 111. Τὰ στοιχεῖα καὶ τὰ χρησιμοποιούμενα τεκμήρια δέον νὰ εἶναι σπουδαῖα καὶ σύμφωνα πρὸς ἀλληλα διὰ τὸν προσδιορισμὸν τῆς φορολογικῆς ὑποχρεώσεως Σ. Ε. 175/1948, 727/1948, Ε. Σ. 392/1948.

1. Τὸ Σ. τ. Ε. ἠσχολήθη μὲ περιπτώσεις φορολογικῶν ἀπαλλαγῶν. Γνωστὴ εἶναι ἡ ὑπ' ἀριθ. 32/1930 ἀπόφασις τοῦ Σ. τ. Ε. ἐν σχέσει μὲ τὴν ἀλλαγὴν ἐκ τοῦ συνθετικοῦ φόρου. Βλέπε ὁμοίως ὑπ' ἀριθ. 947/1939, 253 καὶ 709/1940, 353/1941, 21/1942, 632/1945 ἀποφάσεις Σ. τ. Ε. Ὅμοίως Π. Β. Δερτιλῆ, Τὸ πρόβλημα τῆς διεθνούς διπλῆς φορολογίας, Ἀθῆναι 1931 σελ. 98.

2. Σχετικαὶ πρὸς τὴν ἀποψιν ταύτην εἶναι αἱ ὑπ' ἀριθ. 1816 καὶ 1817 ἀποφάσεις τοῦ Σ. τ. Ε., καθ' ἃς τοῦτο ἀποφαίνεται, ὅτι δὲν συνιστᾷ ἀνισότητα ἔναντι τοῦ νόμου ἡ ἐπιβολὴ ὑποχρεώσεως πρὸς τήρησιν φορολογικῶν βιβλίων ἐκ μέρους τῶν δικηγόρων, ἐνῶ ἐνομοθετήθη τοιαύτη ὑποχρέωσις διὰ τοὺς δικαστικούς κλητῆρας. Δι' οὓς λόγους ἀναπτύσσομεν, συμφωνοῦμεν πρὸς τὴν ἀπόφασιν τοῦ Σ. τ. Ε. χωρὶς ὁμως ἐπὶ τῆς οὐσίης νὰ δεχώμεθα ὡς σκόπιμον τὸ μέτρον τῆς ἐπιβολῆς ὑποχρεώσεως πρὸς τήρησιν βιβλίων ὑπὸ τῶν δικηγόρων, διότι ἐνῶ ἡ διαδικασία αὕτη δὲν εἶναι προωρισμένη νὰ ἐπιτύχῃ εἰς τὴν ἀπόδοσιν τῆς φορολογίας, ἀντιθέτως λόγω τῶν ἀντιδράσεων, τὰς ὁποίας θὰ προκαλῇ ἐκ μέρους τῶν φορολογουμένων καὶ τῶν δυσχερειῶν εἰς τὴν ἐφαρμογὴν αὐτῆς, τελικῶς θὰ ζημιώσῃ τὰς σχέσεις τῆς φορολογίας.