

ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ Γ. ΡΑΪΚΟΥ  
Καθηγητοῦ τοῦ Δημοσίου Δικαίου τῆς Α.Β.Σ.Θ.

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ  
ΕΙΣ ΤΑ ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΑ

# I

## Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ

### 1. Η ΚΑΘΙΕΡΩΣΙΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΕΝ ΑΓΓΛΙΑ

‘Η ἀρχὴ τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου ἀπαγορεύει τὴν ἀνευ νόμου ἐπιβολὴν καὶ εἰσπραξιν φόρου. ’Η ἀρχὴ αὕτη καθιερώθη τὸ πρῶτον ἐν Ἀγγλίᾳ διὰ τοῦ «Μεγάλου Χάρτου τῶν Ἐλευθεριῶν» (Magna Carta Libertatum), ὁ ὅποῖος παρεχωρήθη ὑπὸ τοῦ Βασιλέως Ἰωάννου τοῦ Ἀκτήμονος τὴν 15ην Ἰουνίου 1215. Πράγματι, αἱ διατάξεις τῶν ἄρθρ. 12<sup>1</sup> καὶ 14<sup>2,3</sup> αὐτοῦ ἀπηγόρευον κατ’ ἀρχὴν τὴν ἐπιβολὴν φόρων ἀνευ τῆς συγκαταθέσεως τοῦ ἀντιπροσωπευτικοῦ σώματος τοῦ Βασιλείου, τὸ ὅποιον ἀπετελεῖτο ἀπὸ τοὺς ἀνωτάτους πνευματικοὺς καὶ κοσμικοὺς ἀξιωματούχους καὶ συνεκαλεῖτο πρὸς τοῦτο ὑπὸ τοῦ Βασιλέως<sup>4</sup>. ’Ἐν συνεχείᾳ ἡ ἀρχὴ περιελήφθη εἰς τὴν «Ἐπικύρωσιν Χαρτῶν»

1. «Οὐδὲν ἀντισήκωμα (scutagium) ἢ βοήθημα (auxilium) δέον νὰ ἐπιβάλλεται ἐν τῷ βασιλείῳ μας παρὰ μόνον διὰ τοῦ ‘κοινοῦ συμβουλίου’ (commune consilium), ἐκτὸς ἐὰν πρόκειται νὰ ἔξαγορασθῇ ἡ ἀπελευθέρωσίς μας, καὶ νὰ γίνῃ ἵπποτης ὁ πρωτότοκος υἱός μας, καὶ νὰ ἔλθῃ εἰς πρᾶτον γάμον ἡ πρωτότοκος θυγάτηρ μας, καὶ δι’ αὐτὰ τὸ βοήθημα δέον νὰ εἶναι λογικόν: καθ’ ὅμιοιν τρόπον δέον νὰ γίνεται περὶ τῶν βοηθημάτων τῆς πόλεως τοῦ Λονδίνου».

2. «Καὶ πρὸς συγκρότησιν τοῦ ‘κοινοῦ συμβουλίου’ τοῦ βασιλείου, ἵνα φροντίσῃ περὶ τοῦ βοηθημάτος εἰς πᾶσαν ἀλληγ πλήν τῶν τριῶν προειρημένων περιπτώσεων, ἢ ἵνα φροντίσῃ περὶ τοῦ ἀντισηκώματος, θὰ διατάξωμεν νὰ κλητευθοῦν οἱ ἀρχιεπίσκοποι, οἱ ἐπίσκοποι, οἱ ἡγούμενοι, οἱ κόμητες καὶ οἱ πρεσβύτεροι βαρῶνοι, ἀτομικῶς δι’ ἐπιστολῶν μας (sigillatim per litteras nostras)· καὶ προσέτε θὰ διατάξωμεν νὰ κλητευθοῦν γενικῶς, διὰ τῶν ὑποκομήτων καὶ κλητήρων μας, δῆλοι οἱ ἀμεσοὶ ὑποτελεῖς μας· εἰς ὀρισμένην ἡμέραν, δηλαδὴ εἰς τὸ τέρμα τεσσαράκοντα ἡμέρῶν τὸ ὅλιγάτερον, καὶ εἰς ὀρισμένον τόπον· καὶ εἰς δῆλας τὰς ἐπιστολὰς τῆς κλητεύσεως ἔκεινης θὰ δηλώσωμεν τὴν αἰτίαν τῆς κλητεύσεως· καὶ οὕτω γενομένης τῆς κλητεύσεως αἱ ἐργασίαι θέλουν προχωρήσει κατὰ τὴν ὀρισθεῖσαν ἡμέραν κατὰ τὴν γνώμην ἔκεινων οἱ ὅποιοι θὰ εἶναι παρόντες, καὶ ἀν δῆλοι οἱ κλητεύσεντες δὲν ἔχουν ἔλθειν».

3. Αἱ διατάξεις τῶν ἄρθρ. 12 καὶ 14 τοῦ Χάρτου παρατίθενται εἰς τὰς προηγουμένας σημ. κατὰ μετάφρασιν Χρ. Σγουρίτσα, ‘Ο Μέγας Χάρτης τῶν Ἐλευθεριῶν (Magna Carta Libertatum), Εἰσαγωγή, κείμενον καὶ μετάφρασις μετὰ σχολίων, 1947, σ. 17.

4. *Π. Δεοτίλη, Γενικαὶ Ἀρχαὶ Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, 1962, τ. I, σ. 133. Περ. Ζαχαρίτσα, ‘Η Διακήρυξις τῶν Δικαιωμάτων τοῦ Ἀνθρώπου καὶ τοῦ Πολίτου τῆς 26ης Αὔγουστου 1789 (Συμβολὴ εἰς τὴν μελέτην τῶν πηγῶν τοῦ νεωτέρου Συνταγμ. Δικαίου), τεῦχ. A’, 1917, σ. 60 ἐπ.. Σγουρίτσα, op. cit., σ. 17.— F. W. Maitland, The Constitutional History of England, 1961, σ. 64 ἐπ.. K. Loewenstein, Staatsrecht und Staatspraxis von Grossbritannien, 1967, τ. I, σ. 5 ἐπ.: «...daraus (ἄρθρ. 12 τοῦ Χάρτου) bildete sich der Grundsatz: Keine Besteuerung ohne Vertretung (no taxation without representation), der in England zur Grundlage der Parlamentsmacht und zum Anstoss der amerikanischen Revolution geworden ist».*

(*Confirmatio Cartarum*) τοῦ 1297 (κεφ. 6)<sup>5</sup>, τὴν «Αἴτησιν Δικαιώματος» (*Petition of Right*) τοῦ 1627<sup>6</sup> καὶ τὴν «Διαχήρυξιν Δικαιωμάτων» (*Bill of Rights*) τοῦ 1689<sup>7,8,9,10</sup>.

## 2. Η ΔΙΑΚΗΡΥΞΙΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΟΥ ΤΗΣ ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΓΑΛΛΙΚΗΣ ΕΠΑΝΑΣΤΑΣΕΩΣ

‘Ακολούθως ἡ ἀρχὴ διεκηρύχθη ὑπὸ τῆς Ἀμερικανικῆς καὶ τῆς Γαλλικῆς Επαναστάσεως. Οὕτως, αἱ Διαχηρύξεις τῶν Δικαιωμάτων, αἱ ὁποῖαι προετάχθησαν τῶν Συνταγμάτων τῆς Μέριλεντ τῆς 11ης Νοεμβρίου 1776<sup>11</sup> καὶ

5. «Moreover we have granted for us and our heirs as well to archbishops, bishops, abbots, priors, and other folk of the holy church, as also to earls, barons, and to all the commonalty of the land that for no bisiness from henceforth we shall take such mammer of aids, tasks, nor prises but by the common assent of the realm, and for the common profit there of, saving the ancient aids and prises due and accustomed».

6. «They (the Lords Spiritual and Temporal and Commons) do therefore humbly pray your most excellent Majesty, that no man hereafter be compelled to make or yield any gift, loan, benevolence, tax, or such like charge without common consent by Act of Parliament...».

7. «That levying money for or to the use of the Grown by pretence of prerogative without grant of Parliament for longer time or in other manner than the same is or shall be granted is illegal».

8. ‘Η ἀρχὴ παρεβιάσθη πολλάκις ὑπὸ τοῦ Βασιλέως, εἰναι δὲ γνωσταὶ περιπτώσεις, εἰς τὰς ὁποίας πολλὰται ἡρνήθησαν νὰ καταβάλουν τοὺς ὑπὸ αὐτοῦ ἀνευ τῆς συγκαταθέσεως τοῦ Κοινοβουλίου ἐπιβληθέντας φόρους καὶ μὲ τὰς ὁποίας ἡσχολήθησαν τὰ δικαστήρια. Οὕτως ἰδίως ἐν τῇ *Case of Ship Money* (*The King v. Hampden*) τοῦ 1637. ‘Η ὑπὸ τοῦ ‘Ιακώβου τοῦ Β’ παράβασις τῆς ἀρχῆς ἀναφέρεται ἐν τῷ *Bill of Rights* τοῦ 1689 («...By levying money for and to the use of the Crown, by pretence of prerogative, for other time and in other manner than the same was granted by Parliament»).

9. *K. Γεωργοπούλου*, Στοιχεῖα Συνταγματικῶν Δικαίου, τ. I, ἔκδ. 2α (1971), σ. 256 ἐπ.  
*Xρ. Σγουρέτσα*, Συνταγματικὸν Δίκαιον, τ. II, τεῦχ. A', 1964, σ. 62.—*H. Hallam*, Constitutional History of England from the accession of Henri VII to the death of George II, 1870, σ. 227 ἐπ., 677 ἐπ.: *O. Hood Phillips*, The Constitutional Law of Great Britain and the Commonwealth, 1952, σ. 166 ἐπ.: *E. C. S. Wade - G. Godfrey Phillips*, Constitutional Law, ἔκδ. 5η (1957), σ. 6 ἐπ., 35 ἐπ.—‘*O F. W. Maitland* (op. cit., σ. 309) γράφει ἐν σχέσει πρὸς τὴν παρατεθέσαν διάταξιν τοῦ Bill of Rights τὰ ἔξῆς: «...This we may say is the last word on this matter — one great chapter of English history has been closed».

10. Τὰ παρατεθέντα συνταγματικὰ κείμενα βλ. ἐν *Amos J. Peaslee*, Constitutions of Nations, ἔκδ. 3η ὑπὸ *Dorothy Peaslee Xydis*, τ. III, 1968, σ. 1014 ἐπ.: *G. Franz*, Staatsverfassungen, Eine Sammlung wichtiger Verfassungen der Vergangenheit und Gegenwart in Urtext und Übersetzung, ἔκδ. 2α (1964), σ. 498 ἐπ.

11. “Ἄρθρ. XII: «...No aid, charge, tax, or fees, ought to be set, rated, or levied, under any petence, without consent of the Legislature».

τῆς Μασσαχουσέττης τῆς 2ας Μαρτίου 1780<sup>12,13</sup>, ἀπηγόρευον τὴν ἐπιβολὴν φόρων ἀνευ τῆς συγκαταθέσεως τοῦ λαοῦ ἢ τῶν ἀντιπροσώπων του. Ἐξ ἄλλου, τὸ ἄρθρο. 14 τῆς γαλλικῆς Διακηρύξεως τῶν Δικαιωμάτων τοῦ Ἀνθρώπου καὶ τοῦ Πολίτου τῆς 26ης Αὐγούστου 1789, ἡ δοπία προετάχθη τοῦ Συντάγματος τῆς 3ης Σεπτεμβρίου 1791 καὶ ἐπεβεβαιώθη διὰ τοῦ προοιμίου τῶν Συνταγμάτων τῆς 27ης Ὁκτωβρίου 1946 καὶ τῆς 4ης Ὁκτωβρίου 1958<sup>14</sup>, διεκήρυξσε τὰ ἔξης: «Οἱ πολῖται δικαιοῦνται νὰ διαπιστοῦν αὐτοπροσώπως ἢ διὰ τῶν ἀντιπροσώπων των τὴν ἀνάγκην τοῦ φόρου, νὰ ἐγκρίνουν αὐτὸν ἐλευθερῶς, νὰ παρακολουθοῦν τὴν χρῆσιν του καὶ νὰ καθορίζουν τὸ ποσόν, τὸ εἶδος, τὸν τρόπον εἰσπράξεως καὶ τὴν διάρκειαν αὐτοῦ». Ἡ ἀρχὴ περιελήφθη ὡσαύτως εἰς τὴν «Διακήρυξιν τῶν Φυσικῶν, Ἀστικῶν καὶ Πολιτικῶν Δικαιωμάτων τῶν Ἀνθρώπων», προταχθεῖσαν τοῦ Σχεδίου Συντάγματος τοῦ Φεβρουαρίου 1793 (Constitution Girondine)<sup>15</sup>, τὴν Διακήρυξιν τῶν Δικαιωμάτων τοῦ Ἀνθρώπου καὶ τοῦ Πολίτου τῆς 24ης Ιουνίου 1793<sup>16</sup> καὶ τὰ μεταγενέστερα Συντάγματα τῆς Γαλλίας<sup>17,18,19</sup>.

12. "Αρθρ. XXIII: «No subside, charge, tax, impost, or duties, ought to be established, fixed, laid, or levied, under any pretext whatsoever, without the consent of the people, or their representatives in the Legislature».

13. Βλ. *Zaqaqītsa*, op. cit., σ. 80.

14. Ἡ ἐν λόγῳ Διακήρυξις ἐπεβεβαιώθη ὡσαύτως διὰ τοῦ προοιμίου τῶν Ισχύοντων Συνταγμάτων τοῦ Γκαμπόν (1961), τοῦ Τσάδ (1962), τῆς Δαχομένης (1964), τῆς Ἀκτῆς τοῦ Ἐλεφαντόδοντος (1963), τοῦ Νίγηρος (1960), τῆς Σενεγάλης (1963) καὶ τοῦ "Ανω Βόλτα" (1960).

15. "Αρθρ. 22 § 2: «Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement ou par leurs représentants à l'établissement des contributions».

16. "Αρθρ. 20 § 2: «Tous les citoyens ont le droit de concourir à l'établissement des contributions, d'en surveiller l'emploi, et de s'en faire rendre compte».

17. "Αρθρ. 302 τοῦ Συντάγματος τῆς 22-8-1795, ἀρθρ. 48 τοῦ Συνταγματικοῦ Χάρτου τῆς 4-6-1814, ἀρθρ. 35 τῆς Συμπληρωματικῆς Συντακτικῆς Πράξεως (Act Additionnel) τῆς 22-4-1815, ἀρθρ. 40 τοῦ Συνταγματικοῦ Χάρτου τῆς 14-8-1830, ἀρθρ. 16 τοῦ Συντάγματος τῆς 4-11-1848, ἀρθρ. 8 τοῦ Συνταγματικοῦ Νόμου τῆς 24-2-1875 καὶ ἀρθρ. 34 τοῦ Συντάγματος τῆς 4-10-1958.

18. Βλ. P. *Delvolve*, Le principe d'égalité devant les charges publiques, ἐν «Bibliothèque de Droit Public», τ. LXXXVIII, 1969, σ. 18 ἐπ.

19. Τὰ κείμενα τῶν γαλλικῶν Διακηρύξεων καὶ Συνταγμάτων βλ. ἐν. J. Godechot, Les Constitutions de la France depuis 1789, 1790· L. Duguit - H. Monnier - R. Bonnard - G. Berlia, Les Constitutions et les principales lois politiques de la France depuis 1789, ἔκδ. 7η (1952). Τὸ κείμενον τῆς Διακηρύξεως τοῦ 1789 ἐλληνικῇ μεταφράσει βλ. ἐν *Zaqaqītsa*, op. cit, σ. 100 ἐπ. Η αγκοσμίᾳ 'Ιστορίᾳ, συνταχθείσῃ ὑπὸ τὴν διεύθυνσιν Στάθη Καραβία, 1934, τ. II, μέρ. B', σ. 709.

## II

### Η ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΙΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΕΙΣ ΤΑ ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΚΡΑΤΗ

#### 1. Η ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΙΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΕΝ ΤΗ ΑΛΛΟΔΑΠΗ

‘Η ἀρχὴ τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου ἀποτελεῖ μίαν περίπτωσιν ἐφαρμογῆς τῆς γενικῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τῆς διοικήσεως<sup>20</sup>, ἐπὶ τῆς δύοις στηρίζεται τὸ Κράτος Δικαίου<sup>21</sup>.’ Εν Γερμανίᾳ ὑπεστηρίχθη μάλιστα ἡ γνώμη, διὰ τὴν ἀρχὴν τῆς νομιμότητος τῆς διοικήσεως κατάγεται ἐκ τοῦ Φορολογικοῦ Δικαίου<sup>22</sup>. ‘Η ἀρχὴ τῆς νομιμότητος τῆς διοικήσεως καθιεροῦται ρητῶς ὑπὸ τῶν Συνταγμάτων ὀρισμένων Κρατῶν<sup>23</sup>, εἰναι δὲ αὐτονόητος καὶ ὑπὸ τὰ μὴ θεσπίζοντα αὐ-

20. Πρβλ. *H. W. Kruse*, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, ៩δ. 2α (1969), σ. 31· *Kl. Tipke - H. W. Kruse*, Reichsabgabenordnung, ៩δ. 2α - 4η (1965-1970), τ. I, ὑπὸ § 1, σ. 11.

21. ‘Η ἀρχὴ αὕτη δὲν ἀποτελεῖ βεβαίως τὴν μόνην ἀρχὴν τοῦ Κράτους Δικαίου. *Th. Maunz*, ἐν *Maunz - Dürig - Herzog*, Grundgesetz, Kommentar, ៩δ. 3η (1969), ὑπὸ ἀρθρ. 20, σ. 55, Randnr. 124: «*Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit erschöpft zwar nicht den Rechtsstaatsbegriff, ist aber doch eines seiner wesentlicher Elemente.*»

22. *Drews*, Die steuerrechtliche Herkunft des Grundsatzes der gesetzmäßigen Verwaltung, Diss. Kiel 1958· *Kruse*, op. cit., σ. 30· *Tipke - Kruse*, op. cit., τ. I, ὑπὸ § 2, σ. 33.

23. ‘Ἀρθρ. 18 § 1 τοῦ ‘Ομοσπονδιακοῦ Συνταγματικοῦ Νόμου τῆς Αὐστρίας τῆς 1-10-1920: «Πᾶσα ἡ κρατικὴ διοίκησις δύναται ν' ἀσκῆται μόνον ἐπὶ τῇ βάσει τῶν νόμων». Βλ. *L. Adamovich*, Handbuch des Oesterreichischen Verwaltungsrechts, ៩δ. 5η (1954), τ. I, σ. 15 ἐπ. — ‘Ἀρθρ. 20 § 3 τοῦ Θεμελιώδους Νόμου τῆς ‘Ομοσπονδιακῆς Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας τῆς 23-5-1949: «‘Η νομοθετικὴ ἔξουσία δεσμεύεται ὑπὸ τῆς συνταγματικῆς τάξεως, ἡ ἐκτελεστικὴ καὶ ἡ δικαστικὴ ἔξουσία δεσμεύονται ὑπὸ τοῦ νόμου καὶ τοῦ δικαίου». Βλ. *Fr. Giese - E. Schunck*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23 Mai 1949, ៩δ. 7η (1965), σ. 66, ὑπὸ ἀριθ. 8· *G. Leibholz - H. J. Rinck*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, ៩δ. 3η, 1968 (τῇ συνεργασίᾳ *K. Helberg*), σ. 253 ἐπ. · *H. v. Mangoldt - Fr. Klein*, Das Bonner Grundgesetz, τ. I, 1957, σ. 602 ἐπ. · *Th. Maunz*, Deutsches Staatsrecht, ៩δ. 16η (1968), σ. 64 ἐπ. · τοῦ αὐτοῦ, ἐν *Maunz - Dürig - Herzog*, op. cit., ὑπὸ ἀρθρ. 20, σ. 55 ἐπ. · *E. Stein*, Lehrbuch des Staatsrechts, 1968, σ. 95· *K. Wernicke*, ἐν «Bonner Kommentar», ὑπὸ ἀρθρ. 20, σ. 9 ἐπ. — ‘Ἀρθρ. 25 § 2 τοῦ Συντάγματος τῆς Βάδης - Βυρτεμβέργης τῆς 11-11-1953, ἀρθρ. 55 ἀριθ. 1 τοῦ Συντάγματος τῆς Βαυαρίας τῆς 2-12-1946 (βλ. *Mang - Maunz - Mayer - Obermayer*, Staats- und Verwaltungsrecht in Bayern, ៩δ. 2α, 1964, σ. 48, *Nawriasky - Leusser - Schweiger - Zacher*, Die Verfassung des Freistaates Bayern, ៩δ. 2α, 1967, ὑπὸ ἀρθρ. 55, σ. 1 ἐπ.), ἀρθρ. 50 § 1 τοῦ Συντάγματος τοῦ Δυτικοῦ Βερολίνου τῆς

τὴν ρητῶς Συντάγματα τῶν ἄλλων δημοκρατικῶν Κρατῶν, συναγομένη ἵδιως ἐκ τῆς ἀρχῆς τῆς διακρίσεως τῶν λειτουργιῶν<sup>24</sup>. 'Η ἀρχὴ αὕτη δεσμεύει ἀναμφιβόλως τὴν «ἐπεμβαίνουσαν διοίκησιν» (Eingriffsverwaltung), δηλονότι περιλαμβάνει ὅλας τὰς ἐπεμβάσεις τῆς διοικήσεως εἰς τὰ δικαιώματα τῶν ἀτόμων καὶ ἵδιως εἰς τὴν ἐλευθερίαν καὶ τὴν περιουσίαν αὐτῶν<sup>25</sup>. Ἐπομένως,

1-9-1950, ἀρθρ. 119 § 1 τοῦ Συντάγματος τῆς Βρέμης τῆς 21-10-1947, ἀρθρ. 31 § 1 τοῦ Συντάγματος τοῦ Ἀμβούργου τῆς 6-6-1952, ἀρθρ. 31 § 1 τοῦ Συντάγματος τοῦ Σλέσβιχ - Χολστάιν τῆς 13-12-1949, ἀρθρ. 141 § 2 τοῦ Συντάγματος τῆς Βραζιλίας τῆς 24-9-1946, ἀρθρ. 88 τοῦ Συντάγματος τῆς Δομινικανῆς Δημοκρατίας τῆς 10-1-1947 καὶ ἀρθρ. 24 τοῦ Συντάγματος τοῦ Περού τῆς 9-4-1933.—'Η ἀρχὴ καθιεροῦται καὶ ὑπὸ τῶν Συνταγμάτων ὡρισμένων κομμουνιστικῶν Χωρῶν. Οὕτως ἀρθρ. 6 τοῦ Συντάγματος τῆς Ἀλβανίας τῆς 14-3-1946, ἀρθρ. 5 τοῦ Συντάγματος τῆς Βουλγαρίας τῆς 4-12-1947 καὶ ἀρθρ. 4 § 3 τοῦ Συντάγματος τῆς Πολωνίας τῆς 22-3-1952. Περὶ τῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τῆς διοικήσεως εἰς τὰ κομμουνιστικὰ Κράτη βλ. *A. de Laubadère, Traité élémentaire de Droit Administratif*, ἔκδ. 5η (1970), σ. 212, no 364.

24. *M. Στασινοπούλου, Μαθήματα Διοικητικοῦ Δικαίου*, ἔκδ. 2α (1957), σ. 50 ἐπ.. *Z.Giacometti, Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, Allgemeines Verwaltungsrecht des Rechtsstaates*, τ. I, 1960, σ. 226 ἐπ.—Παρ' ἡμῖν ἡ ἀρχὴ τῆς νομιμότητος τῆς διοικήσεως συνάγεται ἐμμέσως καὶ ἐκ τῶν κατοχυρουσῶν τὴν αἴτησιν ἀκυρώσεως ἐνώπιον τοῦ Συμβουλίου τῆς Ἐπικρατείας κατὰ τῶν διοικητικῶν πράξεων «δι」 ὑπέρβασιν ἔξουσίας ἢ παράβασιν νόμου» συνταγματικῶν διατάξεων (ἀρθρ. 83 § 1 στοιχ. β' Συντ. 1952, ἀρθρ. 107 § 2 στοιχ. β' Συντ. 1968). Βλ. *Μ. Στασινοπούλου*, op. cit., σ. 52. Περὶ τῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τῆς διοικήσεως παρ' ἡμῖν βλ. καὶ *M. Λένδια, Διοικητικὸν Δίκαιον*, τ. I, ἔκδ. 5η (1964), σ. 73 ἐπ.. Γ. Παπαχατζῆ, *Σύστημα τοῦ ἐλλαδίου ισχύοντος Διοικητικοῦ Δικαίου*, ἔκδ. 3η (1960), σ. 381 ἐπ..

25. Ἀμφίβολον εἶναι μόνον, ὃν ἡ ἀρχὴ περιλαμβάνῃ καὶ τὴν λοιπὴν δρᾶσιν τῆς διοικήσεως καὶ ἵδιως τὴν «παρέχουσαν διοίκησιν» (Leistungsverwaltung). 'Η εὐρέως ὑποστηριζομένη καὶ δροτοτέρᾳ ἀποφίει λύει τὸ ζήτημα τοῦτο καταφατικῶς. Βλ. *A. de Laubadère*, op. cit., σ. 211, no 362· τοῦ αὐτοῦ, *Manuel de Droit Administratif*, ἔκδ. 9η (1969), σ. 84· *Fr. Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, ἔκδ. 8η (1928), σ. 131, 133· *Giacometti*, op. cit., σ. 250 ἐπ., ἔνθα (σημ. 38) ἡ ἀποφίει αὐτὴν χαρακτηρίζεται ὡς ἡ communis opinio ἐν τῇ ἐλβετικῇ ἐπιστήμῃ. *Fr. Giese, Allgemeines Verwaltungsrecht*, 1948, σ. 19 ἐπ.. *Maunz*, ἐν *Maunz - Dürig - Herzog*, op. cit., ὑπ' ἀρθρ. 20, σ. 56 ἐπ., Randnr 129, ἔνθα ὑποστηρίζεται διτὶ ἡ ἀρχὴ ἴσχυει δχι μόνον διὰ τὴν «Eingriffsverwaltung» καὶ τὴν «Leistungsverwaltung» ἀλλὰ καὶ διὰ τὴν «fiskalische Verwaltung» (Vermögensverwaltung) · *Tipke - Kruse*, op. cit., τ. I, ὑπὸ § 2, σ. 33. 'Η ἐνταῦθα ὑποστηριζομένη εὑρυτάτη ἐφαρμογὴ τῆς ἀρχῆς καθιεροῦται ρητῶς ὑπὸ τῆς ἀνωτ., σημ. 23, παρατιθεμένης διατάξεως τοῦ Συντάγματος τῆς Αύστριας («Πᾶσα ἡ κρατικὴ διοίκησις...»).—Ἐν Γερμανίᾳ φαίνεται κρατοῦσα ἡ ἀντίθετος γνώμη, καθ' ḥιν ἡ ἀρχὴ ἐφαρμόζεται μόνον ἐπὶ τῆς «Eingriffsverwaltung» καὶ ἡ ὁποία ἀνάγεται ἡδη εἰς τὸν *O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht*, τ. I, 1969 (ἀμετάβλητος ἀνατύπωσις τῆς 3ης ἔκδ. τοῦ 1924), σ. 69. Βλ. *E. Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, τ. I, ἔκδ. 9η (1966), σ. 14 ἐπ., 120 ἐπ.. *W. Jellinek, Verwaltungsrecht*, 1948 (ἀμετάβλητος ἀνατύπωσις τῆς 3ης ἔκδ. τοῦ 1931), σ. 88· *K. E. v. Turegg, Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, ἔκδ. 3η (1956), σ. 16 ἐπ.. *H. J. Wolff, Verwaltungsrecht*, τ. I, ἔκδ. 7η (1968), σ. 159 ἐπ.. Οὕτω καὶ ἡ ἀπόφασις τοῦ 'Ομοσπονδιακοῦ Συνταγματικοῦ Δικαστηρίου τῆς 6-5-1958 (BVerfGE 8, 167 ἐπ.). Βλ. καὶ τὴν

ή ἀρχὴ τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου καί, γενικώτερον, τῶν δημοσίων βαρῶν συνάγεται ἀναμφιβόλως ἐκ τῆς συνταγματικῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τῆς διοικήσεως. 'Η ἐνταῦθα ὑποστηρίζομένη ἀποψίς αρατεῖ εἰς τὴν Γερμανίαν καὶ 'Ελβετίαν, τὰ δύμοσπονδιακά Συντάγματα τῶν διοικήσεων δὲν κατοχυροῦν ρητῶς τὴν ἀρχὴν τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung). Οὕτως, ἐπὶ παραδείγματι, ἡ ἀπόφασις τοῦ 'Ομοσπονδιακοῦ Δικαστηρίου τῆς 'Ομοσπονδιακῆς Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας τῆς 5ης Ιουνίου 1959<sup>26</sup> ἔδειχθη τὰ ἀκόλουθα: «Φόροι δύνανται νὰ ἐπιβάλλωνται μόνον συμφώνως πρὸς τοὺς νόμους. Τοῦτο δὲν δρίζεται μὲν ρητῶς ἐν τῷ Θεμελιώδει Νόμῳ<sup>27</sup>, ἔπειται δύμως ἐκ τῆς ἰδέας τοῦ Κράτους Δικαίου (ἄρθρ. 20 § 3 Θεμελιώδου Νόμου)<sup>28</sup>. Καὶ ἐκ τοῦ ἄρθρ. 105 τοῦ Θεμελιώδου Νόμου συνάγεται, δτὶ οὗτος ἀναχωρεῖ ἀπὸ τῆς ἀντιλήψεως, δτὶ φόροι δύνανται νὰ ἐπιβάλλωνται μόνον συμφώνως πρὸς τοὺς νόμους»<sup>29,30,31</sup>. 'Εξ ἄλλου, τὸ 'Ομοσπονδιακὸν Δι-

ἀπόφασιν τοῦ Διοικητικοῦ Δικαστηρίου τοῦ Κάσσελ τῆς 29-11-1962, ἐν *Giese - Schunck - Winkler, Verfassungsrechtsprechung in der Bundesrepublik Deutschland*, ὑπ' ἄρθρ. 20 § 3 GG, σ. 109 - 119, ὑπ' ἀριθ. 47.

26. BVerwGE 8, 330.—K. Kottenberg - H. Steffens, Rechtsprechung zum Kommunalen Verfassungsrecht des Landes Nordrhein - Westfalen, 1956 - 1963, τ. II, GO § 87, σ. 2.

27. Κατ' ἀντίθεσιν πρὸς τὸ ἄρθρ. 134 τοῦ Συντάγματος τῆς Βαΐμάρης τῆς 11-8-1919. Βλ. G. Anschütz, Die Verfassung des Deutschen Reiches vom 19. August 1919, Ein Handbuch für Wissenschaft und Praxis, 1968 (ἀμετάβλητος ἀνατύπωσις τῆς 14ης ἐκδ. τοῦ 1933), σ. 617.

28. Βλ. ἀνωτ., σημ. 23.

29. Οὕτω καὶ ἡ ἀπόφασις τοῦ 'Ομοσπονδιακοῦ Συνταγματικοῦ Δικαστηρίου τῆς 14-12-1965 (BVerfGE 19, 267), ἡ δόπια θεωρεῖ τὴν ἀρχὴν τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου ὡς «Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabenwesens». Βλ. Kruse, op. cit., σ. 31. H. Meilicke, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, 1965, σ. 34. Tipke - Kruse, op. cit., τ. I, ὑπὸ § 1, σ. 10.—Ol. Kl. Vogel καὶ H. Walter, ἐν «Kommentar zum Bonner Grundgesetz» («Bonner Kommentaren»), 1950 ἐπ., ὑπ' ἄρθρ. 105 (Zweitbearbeitung/1971), σ. 65 ἐπ., Randnr. 131 καὶ 134, ὑποστηρίζουν, δτὶ ἡ ἀρχὴ τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου συνάγεται καὶ ἐν τοῦ ἄρθρ. 20 § 3 καὶ ἐκ τοῦ ἄρθρ. 1 § 3 («Τὰ ἐπόμενα ἀτομικὰ δικαιώματα δεσμεύουν τὴν νομοθετικήν, ἐκτελεστικήν καὶ δικαστικήν ἔξουσίαν ὡς ἀμέσως ἴσχυον δικαιούν») ἐν συνδυασμῷ πρὸς τὰ ἄρθρ. 2 καὶ 14 (κατοχυροῦντα ἀντιστοίχως τὴν προσωπικὴν ἐλευθερίαν καὶ τὴν ιδιοκτησίαν) τοῦ Θεμελιώδου Νόμου τῆς Βόνης.

30. 'Ἐν Γερμανίᾳ ἡ νομιμότης τοῦ φόρου ἐθεωρήθη ὡς ἐνονιολογικὸν στοιχεῖον αὐτοῦ, περιληφθὲν εἰς τὸν δρισμὸν τῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρ. 1 § 1 τῆς Reichsabgabenordnung τοῦ 1931: «Φόροι εἰναι ἐφ' ἀπαξ ἢ περιοδικαὶ χρηματικαὶ παροχαὶ, αἱ δόπιαι δὲν ἀποτελοῦν ἀντιπαροχὴν διὰ μίαν εἰδικὴν παροχὴν καὶ ἐπιβάλλονται ὑπὸ ἐνὸς νομικοῦ προσώπου δημοσίου δικαίου πρὸς πορισμὸν ἐσόδων εἰς δλους ἐκείνους, εἰς τοὺς δόπιους συντρέχει τὸ πραγματικὸν γεγονός, πρὸς τὸ δόπιον δ' νόμος συνδέει τὴν ὑποχρέωσιν παροχῆς. Δασμοὶ ἐμπίπτουν εἰς τὴν ἔννοιαν τῶν φόρων' δὲν ἐμπίπτουν εἰς αὐτὴν τέλη δι' ιδιαιτέρων χρησμοποιήσιν τῆς διοικήσεως καὶ εἰσφοραίν». Βλ. Kruse, op. cit., σ. 31. Mayer, op. cit., τ. I, σ. 316

καστήριον τῆς Ἐλβετίας παγίως θεωρεῖ τὴν ἄνευ νομίμου ἐρείσματος ἐπιβολὴν δημοσίων βαρῶν ὡς αὐθαίρετον καὶ, συνεπῶς, ὡς ἀντίθετον πρὸς τὸ καθιεροῦν τὴν ἀρχὴν τῆς ἴσοτητος ἄρθρ. 4 τοῦ Ὀμοσπονδιακοῦ Συντάγματος<sup>32</sup>, ἐνομολόγησε δὲ διὰ τῆς ἀποφάσεως τῆς 4ης Μαΐου 1956<sup>33</sup> τὰ ἔξῆς: «Εἶναι γενικῶς ἀνεγνωρισμένον καὶ δὲν ἀμφισβητεῖται εἰς τὴν προκειμένην περίπτωσιν, ὅτι δημόσια βάρη δύνανται νὰ ἐπιβάλλωνται μόνον, ὅταν ὑφίσταται σχετικὸν νομοθετικὸν ἔρεισμα. Ἡ ἐπιφύλαξις τοῦ νόμου ἰσχύει κατὰ τὴν ἐν τῷ Κράτει Δικαίου κρατοῦσαν ἀντίληψιν δι’ ὅλας τὰς ἐπεμβάσεις εἰς τὴν ἐλευθερίαν καὶ περιουσίαν τοῦ πολίτου, καὶ μίαν τοιαύτην ἐπέμβασιν ἀποτελεῖ ὡσαύτως ἡ ἐπιβολὴ δημοσίων βαρῶν. Αἱ ἐπιβαρύνουσαι τὸν πολίτην διοικητικὰ πρᾶξεις δὲν δύνανται νὰ ἐκδίδωνται ἄνευ νομίμου ἐρείσματος. Ἡ ἀρχὴ αὕτη γίνεται δεκτὴ ὑπὸ τῆς παγίας νομολογίας τοῦ Ὀμοσπονδιακοῦ Δικαστηρίου ἵδιως ἐν σχέσει πρὸς τοὺς φόρους, καὶ μάλιστα ὅχι μόνον ἐκεῖ δπου καθιεροῦται ρητῶς ὑπὸ τῶν Συνταγμάτων τῶν Καντονίων. Αὕτη ἰσχύει ὅχι μόνον διὰ τοὺς φόρους, ἀλλὰ δι’ ὅλα τὰ δημόσια βάρη, ἥτοι καὶ διὰ τὰ τέλη»<sup>34</sup>.

(«Die Steuerauflage bedarf als Eingriff selbstverständlich der gesetzlichen Grundlage»). *Tipke - Kruse*, op. cit., τ. I, ὑπὸ § 1 σ. 9 ἐπ. —Βλ. δμως νῦν *Vogel - Walter*, ἐν «Bonner Kommentar», ὑπ’ ἄρθρ. 105, σ. 65, Randnr. 130 - 131: «...Die Bedeutung des Steuerbegriffs hat sich inzwischen jedoch gewandelt. Ihm Kommt heute nicht mehr die Aufgabe zu, im Sinne Otto Mayers als Vermittler rechtsstaatlicher Forderungen zu dienen. Die Steuer ist heute nicht nur 'unter die Forderungen des Verfassungs- und Rechtsstaates gestellt', sondern in erster Linie unter die geltenden rechtsstaatlichen Grundsätze und Grundrechte des Grundgesetzes. Es geht nicht mehr darum, diese Grundsätze durch die Definition der Steuer zu positivieren, sondern darum, sie auf das Steuerrecht anzuwenden. Dass die Steuern 'allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht Knüpft', ergibt sich aus Art. 20 Abs. 3 GG und aus Art. 1 Abs. 3 i. V. m. Art. 2, 3 und 14. Der Steuerbegriff hat deshalb die Funktion verloren, rechtsstaatliche Grundsätze im Steuerrecht zu verwirklichen; Rechtsstaat geht vor Steuerrecht. Aus diesem Grunde werden Gesetzmässigkeit (Tatbestandsmässigkeit) und Gleichmässigkeit der Besteuerung als Begriffsmerkmale der Steuer hier aufgegeben».

31. Ἡ ἀρχὴ τῆς νομιμότητος τῶν φόρων καὶ τῶν ἀλλων δημοσίων βαρῶν καθιεροῦται ρητῶς ὑπὸ τῶν ἰσχύντων Συνταγμάτων τοῦ Σάαρ (ἄρθρ. 108) καὶ τοῦ Δυτικοῦ Βερολίνου (ἄρθρ. 75 § 1). Τὰ κείμενα βλ. ἐν *W. Burhenne*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland mit den Verfassungen der Länder, Sonderausgabe aus der Sammlung «Recht und Organisation der Parlamente», 1970.

32. BGE 84 I 93 E. 2, · 85 I 84, · 87 I 14, 90 I 248 E. 5. Βλ. καὶ τὴν ἐν *M. Imboden*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Die Rechtsgrundsätze der Verwaltungspraxis, erläutert an Entscheiden der Verwaltungsbehörden und Gerichte, ἔκδ. 3η (1968/1969), τ. I, σ. 100 ἐπ. παρατιθεμένην νομολογίαν.

33. Παρατίθεται ἐν *Imboden*, op. cit., τ. I, σ. 99 ἐπ.

34. Ἡ ἀρχὴ καθιεροῦται ρητῶς ὑπὸ τῶν Συνταγμάτων τῶν πλείστων Καντονίων. Οὕτως ἄρθρ. 19 § 4 καὶ 31 ἀριθ. 6 Συντ. Ζυρίχης τῆς 31-3-1869, ἄρθρ. 92 Συντ. Βέρνης τῆς 26-

'Η ἀρχὴ τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου εἶναι, κατὰ τὰ ἐκτεθέντα, αὐτονόμητος εἰς τὸ Κράτος Δικαίου<sup>35</sup> καὶ, ἐπομένως, δὲν χρήζει ρητῆς συνταγματικῆς καθιερώσεως.' Εν τούτοις, ἡ ἀρχὴ καθιεροῦται ρητῶς, κατὰ τὸ πρότυπον τῶν γαλλικῶν Διακηρύξεων τῶν Δικαιωμάτων καὶ Συνταγμάτων, ὑπὸ τῶν Συνταγμάτων τῶν πλείστων συγχρόνων Κρατῶν. 'Η ἀρχὴ καθιεροῦται ὑπὸ τῶν ἀλλοδαπῶν Συνταγμάτων εἴτε ὑπὸ τὴν παραδεδομένην ἀρνητικὴν διατύπωσιν δτι οὐδεὶς φόρος ἐπιβάλλεται ἀνευ νόμου, εἴτε διὰ τῆς εἰς τὸ Κοινοβούλιον ἀναθέσεως τῆς ἀρμοδιότητος τῆς ἐπιβολῆς τῶν φόρων<sup>36</sup>.

4-1893, ἀρθρ. 11 Συντ. Λουκέρνης τοῦ 1875, ἀρθρ. 40 β καὶ 74 Συντ. Σβύτζ τῆς 23-10-1898, ἀρθρ. 18 Συντ. 'Ομπριβάλντεν τῆς 27-4-1902, ἀρθρ. 29 § 1 Συντ. Νιντβάλντεν τῆς 27-4-1913/11-10-1936, ἀρθρ. 17 § 1 Συντ. Γκλάρους τῆς 22-5-1887, ἀρθρ. 45 d Συντ. Φράμπουργκ τῆς 7-5-1857, ἀρθρ. 62 § 1 Συντ. Σολότουρν τοῦ 1889, ἀρθρ. 39 d Συντ. Βασιλείας - Πόλεως τῆς 2-12-1889, ἀρθρ. 18, ἀριθ. 11 Συντ. Βασιλείας - Χώρας τῆς 4-4-1892, ἀρθρ. 41 ἀριθ. 10 Συντ. Σαφφάρουζεν τῆς 24-3-1876, ἀρθρ. 26, 48 ἀριθ. 11 καὶ 74 ἀριθ. 1 καὶ 11 Συντ. "Αππεντσελλ 'Αουσσερρόντεν τῆς 26-4-1908, ἀρθρ. 9 καὶ 26 Συντ. "Αππεντσελλ 'Ιννερρόντεν τῆς 24-11-1892, ἀρθρ. 55 ἀριθ. 7 Συντ. Σάνγκτ Γκάλλεν τῆς 30-8-1890, ἀρθρ. 19 Συντ. Γκραουμπύντεν τῆς 2-10-1892, ἀρθρ. 33 d, 73 § 1 καὶ 77 Συντ. 'Αργγκάου τῆς 23-4-1885, ἀρθρ. 29 Συντ. Τουργκάου τῆς 28-2-1869, ἀρθρ. 24 Συντ. Βέλλιας τῆς 8-3-1907, ἀρθρ. 16 §§ 2-3 Συντ. Νιουσατέλ τῆς 21-11-1858, ἀρθρ. 61 καὶ 61 quinquis Συντ. Γενεύης τῆς 24-5-1847/31-12-1947. βλ. τὰ κείμενα ἐν *Schweizerische Bundeskanzlei*, Wappen, Siegel und Verfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Kantone, 1948.

35. Πρβλ. *H. v. Wallis*, Steuerrecht, ἐν «Staatslexikon», ἐκδοθέν ὑπὸ τῆς Görres-Gesellschaft, τ. VII, 1962, σ. 707: «...Steuer ist rechtsstaatlich geordnetes Eingirffsrecht. Es beruht darum auf dem Grundsatz der Gleichmässigkeit und der Tatbestandsmässigkeit der Besteuerung».

36. Εὐρώπη: "Αρθρ. 5 τοῦ Συνταγματικοῦ Δημοσιονομικοῦ Νόμου τῆς Αύστριας τῆς 21-1-1948, ἐκδοθέντος κατ' ἐφαρμογὴν τοῦ ἀρθρ. 13 τοῦ 'Ομοσπονδιακοῦ Συνταγματικοῦ Νόμου τοῦ 1920 (βλ. τὰ κείμενα ἐν *L. Adamovich*, Die österreichischen Bundesverfassungsgesetze samt Ausführungs- und Nebengesetzen, έκδ. 8η, 1953, σ. 33 ἐπ., 646 ἐπ.), ἀρθρ. 110 Συντ. Βελγίου τῆς 7-2-1831, ἀρθρ. 34 Συντ. Γαλλίας τῆς 4-10-1958, ἀρθρ. 43 Συντ. Δανίας τῆς 5-6-1953, ἀρθρ. 77 Συντ. Ισλανδίας τῆς 17-6-1944, ἀρθρ. 9 § 2 τοῦ Χάρτου τοῦ 'Ισπανικοῦ Λαοῦ τῆς 16-7-1945 καὶ ἀρθρ. 10 τοῦ Νόμου περὶ τῆς Cortes τῆς 17-7-1942, ἀρθρ. 23 Συντ. Ιταλίας τῆς 27-12-1947, ἀρθρ. 24 § 2 Συντ. Κύπρου τῆς 6-4-1960, καθιεροῦν τὴν ἀρχὴν τῆς νομιμότητος ὅλων τῶν δημοσίων βαρῶν («οὐδεμίᾳ τοιαύτῃ συνεισφορά διὰ καταβολῆς φόρου, τέλους ἢ εἰσφορᾶς οἰασδήποτε φύσεως ἐπιβάλλεται, εἰμὴ διὰ νόμου ἢ κατ' ἔξουσιοδότησιν νόμου»), ἀρθρ. 62 καὶ 68 Συντ. Λιχτενστάιν τῆς 5-10-1921, ἀρθρ. 99 § 1 Συντ. Λουξεμβούργου τῆς 17-10-1868, ἀρθρ. 70 § 2-3 Συντ. Μονακό τῆς 17-12-1962, ἀρθρ. 18 καὶ 75 § 1 Συντ. Νορβηγίας τῆς 17-5-1814 (ἀρχὴ τῆς νομιμότητος ὅλων τῶν δημοσίων βαρῶν), ἀρθρ. 188 Συντ. 'Ολλανδίας τῆς 24-8-1815, ἀρθρ. 70 Συντ. Πορτογαλίας τῆς 11-4-1934, ἀρθρ. 57 καὶ 60 Συντ. Σουηδίας τῆς 6-6-1809 καὶ ἀρθρ. 61 Συντ. Φινλανδίας τῆς 17-7-1919.—'Αμερική: "Αρθρ. 68 ἀριθ. 1-2, ἀρθρ. 83 ἀριθ. 13 Συντ. 'Αργεντινῆς τῆς 13-3-1949 (βλ. *P. A. Ramella*, Die Entwicklung des Verfassungsrechtes in Argentinien, ἐν «Jahrbuch des öffentlichen Rechts», N. F., τ. 18, 1969, σ. 618 ἐπ.), ἀρθρ. 131 Συντ.

## 2. Η ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΙΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΠΑΡ' ΉΜΙΝ

'Η ἀρχὴ τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου καθιερώθη ρητῶς ὑφ' ὅλων τῶν ἐλληνικῶν Συνταγμάτων. Πράγματι, ἥδη τὰ ἐπαναστατικά Συντάγματα τῆς 'Επιδαύρου τοῦ 1822 (§ γ')<sup>37</sup>, τοῦ "Αστρους τοῦ 1823 (§ ζ')<sup>38</sup> καὶ τῆς Τροιζῆ-

'Αιτήσ τῆς 25-11-1950, ἀρθρ. 121 Συντ. Βενεζουέλας τῆς 11-4-1953, ἀρθρ. 20 καὶ 59 ἀριθ. 2 Συντ. Βολιβίας τῆς 23-11-1945, ἀρθρ. 143 § 34 Συντ. Βραζιλίας τῆς 24-9-1946, ἀρθρ. 33 Συντ. Δομινικανῆς Δημοκρατίας τῆς 10-1-1947, ἀρθρ. 119 Συντ. Ἐλ Σαλβαντώρ τῆς 8-9-1950, ἀρθρ. 182 Συντ. Ἰσημερινοῦ τῆς 31-12-1946, ἀρθρ. 76 ἀριθ. 15, ἀρθρ. 102 ἀριθ. 4 καὶ 204 Συντ. Κολομβίας τῆς 16-2-1945, ἀρθρ. 263 Συντ. Κούβας τῆς 5-7-1940, ἀρθρ. 73 ἀριθ. VII καὶ 74 ἀριθ. III Συντ. Μεξικοῦ τῆς 31-1-1917, ἀρθρ. 118 καὶ 119 Συντ. Νικαράγουας τῆς 1-11-1950, ἀρθρ. 101 ἀριθ. 33 Συντ. Ὄνδονύρας τῆς 28-3-1936, ἀρθρ. 84 Συντ. Οὐρούγουάης τῆς 26-10-1951, ἀρθρ. 48 Συντ. Παναμᾶς τῆς 1-3-1946, ἀρθρ. 76 ἀριθ. 2 Συντ. Παραγουάης τῆς 10-7-1940, ἀρθρ. 123 ἀριθ. 5 Συντ. Περού τῆς 9-4-1933 καὶ ἀρθρ. 10 § 2 Συντ. Χιλῆς τῆς 18-9-1925.—Ασία - Αἰνιστραλία: "Αρθρ. 38 Συντ. Ἀφγανιστάν τῆς 1-10-1964, ἀρθρ. 51 ἀριθ. II, 53 καὶ 55 Συντ. Αὔστραλίας τῆς 9-7-1900, ἀρθρ. 41 Συντ. Βορείου Βιετνάμ τῆς 31-12-1959, ἀρθρ. 102-103 Συντ. Βούρμας τῆς 24-9-1947, ἀρθρ. 30 καὶ 84 Συντ. Ἰαπωνίας τῆς 3-11-1946, ἀρθρ. 265 Συντ. Ἰνδίας τῆς 29-11-1949, ἀρθρ. 23 Συντ. Ἰνδονησίας τῆς 18-8-1945, ἀρθρ. 111 § 1 Συντ. Ἰορδανίας τῆς 7-11-1951, ἀρθρ. 38 § 2 Συντ. Ἱράκ τῆς 19-4-1964, ἀρθρ. 65 Συντ. Καμπότζης τῆς 6-5-1947, ἀρθρ. 19 Συντ. Ἐθνικιστικῆς Κίνας τῆς 25-12-1946, ἀρθρ. 102 Συντ. Λαϊκῆς Δημοκρατίας τῆς Κίνας τῆς 20-9-1953, ἀρθρ. 33 Συντ. Νοτίου Κορέας τῆς 17-7-1948, ἀρθρ. 48 καὶ 134 Συντ. Κουβέητ τῆς 11-11-1962, ἀρθρ. 81-82 Συντ. Λιβάνου τῆς 23-5-1926, ἀρθρ. 96 Συντ. Μαλαισίας τῆς 23-8-1957, ἀρθρ. 58 § 1 Συντ. Νεπάλ τοῦ 1962, ἀρθρ. 94-98 Συντ. Περσίας τῆς 8-10-1907, ἀρθρ. 91 Συντ. Δυτικῆς Σαμάρας τῆς 28-10-1960, ἀρθρ. 82 Συντ. Σιγκαπούρης τῆς 16-9-1963, ἀρθρ. 78 Συντ. Συρίας τῆς 25-4-1964, ἀρθρ. 61 § 2 Συντ. Τουρκίας τῆς 9-7-1961 (ἀρχὴ νομιμότητος φόρων καὶ ὅλων δημοσίων βαρῶν) καὶ ἀρθρ. 42 Συντ. Ὑεμένης τῆς 31-10-1962.—Ἀφρική: "Αρθρ. 40 καὶ 47 Συντ. Αίγυπτου τῆς 25-3-1964, ἀρθρ. 113 Συντ. Αιθιοπίας τῆς 4-11-1955, ἀρθρ. 47 Συντ. Ἀκτῆς τοῦ Ἐλεφαντοστοῦ τῆς 3-11-1960, ἀρθρ. 41 Συντ. "Ανω Βόλτα τῆς 9-11-1960, ἀρθρ. 99 Συντ. Μπουρούντι τῆς 1-7-1962, ἀρθρ. 37 Συντ. Γκαμπόν τῆς 21-2-1961, ἀρθρ. 26 Συντ. Γκάνας τῆς 1-7-1960, ἀρθρ. 106 Συντ. Δαχομέης τῆς 24-10-1964, ἀρθρ. 152 Συντ. Κορχάδ/Λεσοπολτβίλλα τῆς 30-5-1964, ἀρθρ. 53 Συντ. Κορχάδ/Μπραζίλιλ τῆς 8-12-1963, ἀρθρ. 167 Συντ. Λιβύης τῆς 7-10-1951, ἀρθρ. 32 Συντ. Μαδαγασκάρης τῆς 29-4-1959, ἀρθρ. 24 Συντ. Μάλι τῆς 22-9-1960, ἀρθρ. 17 Συντ. Μαρόκου τῆς 14-12-1962, ἀρθρ. 33 Συντ. Μαυριτανίας τῆς 20-5-1961, ἀρθρ. 82 Συντ. Ρουάντας τῆς 22-11-1962, ἀρθρ. 56 Συντ. Σενεγάλης τῆς 3-3-1963, ἀρθρ. 65 § 1 Συντ. Σομαλίας τῆς 1-7-1960, ἀρθρ. 54 Συντ. Τανγκανίκας τῆς 9-12-1962, ἀρθρ. 49 Συντ. Τόγκο τῆς 5-5-1963 καὶ ἀρθρ. 36 Συντ. Τυνησίας τῆς 1-6-1959.—Τὰ κείμενα τῶν Συνταγμάτων τῶν εὐρωπαϊκῶν, ἀσιατικῶν καὶ ἀφρικανικῶν Συνταγμάτων βλ. ἐν τῇ δευτέρᾳ ἑκδ. (1956) τοῦ ἐν λόγῳ ἔργου.

37. «...κάμμια δὲ εἰσπράξις δὲν γίνεται ἄνευ προεκδοθέντος Νόμου».

38. «...κάμμια δὲ εἰσπράξις δὲν γίνεται ἄνευ προεκδοθέντος Νόμου· καὶ κάνενας Νόμος περὶ εἰσπράξεως δὲν ἔκδιδεται, εἰμὶ δι' ἐν καὶ μόνον ἔτος».

νος τοῦ 1827 (άρθρ. 10) <sup>39,40</sup> περιέλαβον — καὶ μάλιστα εἰς τὸ τμῆμα περὶ ἀτομικῶν δικαιωμάτων — διάταξιν, ἀπαγορεύουσαν τὴν ἄνευ νόμου ἐπιβολὴν φόρων. Ἡ ἀρχὴ περιελήφθη ἐν συνεχείᾳ εἰς ὅλα τὰ μετεπαναστατικὰ Συντάγματά μας <sup>41</sup>.

Κατὰ τὴν διάταξιν τοῦ ἀρθρ. 82 § 1 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1968, ἡ ὁποία ἐπαναλαμβάνει ἀμετάβλητον τὴν ἀντίστοιχον διάταξιν τῶν ἀπὸ τοῦ ἔτους 1911 ἰσχυσάντων Συνταγμάτων <sup>41</sup>, «οὐδεὶς φόρος ἐπιβάλλεται οὐδὲ εἰσπράττεται ἄνευ νόμου» <sup>42,43</sup>. Οὕτως, ἡ διάταξις αὕτη καθιεροῖ δύο ἀρχὰς καὶ δὴ τὴν ἀρχὴν, κατὰ τὴν ὁποίαν οὐδεὶς φόρος «ἐπιβάλλεται» ἄνευ νόμου, καὶ τὴν ἀρχὴν διὶ οὐδεὶς φόρος «εἰσπράττεται» ἄνευ νόμου. Ἡ διάταξις δὲν ἴσχυει πρὸς τὸ παρόν ἐν ὅψει τῆς διὰ τοῦ ἀρθρ. 138 τοῦ Συντάγματος ἀναστολῆς τῶν περὶ διενεργείας βουλευτικῶν ἐκλογῶν διατάξεων τοῦ ἀρθρ. 60 αὐτοῦ, κατὰ τὸ διάστημα δὲ τῆς ἀναστολῆς τῶν ἐν λόγῳ διατάξεων οἱ φόροι ἐπιβάλλονται καὶ εἰσπράττονται διὰ νομοθετικῶν διαταγμάτων ἐκδιδομένων κατὰ τὸ ἀρθρ. 136 § 4 τοῦ Συντάγματος <sup>44</sup>.

39. «Καμμία δὲ εἰσπράξις δὲν γίνεται χωρὶς προεκδεδομένον νόμον, καὶ κανεὶς νόμος περὶ εἰσπράξεως δὲν ἐκδίδεται εἰμὴ δι’ ἓν καὶ μόνον ἔτος».

40. *Π. Λερτιλῆ*, Συμβολὴ εἰς τὴν Δημοσιονομικὴν Ἰστορίαν τοῦ Ἀγῶνος τοῦ 1821, 'Ανάτυπον ἐκ τῆς «Ἐπιστημονικῆς Ἐπετηρίδος» τῆς Ἀνωτάτης Βιομηχανικῆς Σχολῆς Θεσσαλονίκης, τ. Γ', 1971, σ. 28 ἐπ. · 'Αθ. Ραϊκον, Αἱ Διακηρύξεις τῶν Ἀνθρωπίνων Δικαιωμάτων τῆς Ἑλληνικῆς Ἐπαναστάσεως, 'Ανάτυπον ἐκ τῆς «Ἐπιθεωρήσεως Δημοσίου Δικαίου καὶ Διοικητικοῦ Δικαίου», 1971, σ. 24 ἐπ.

41. "Αρθρ. 31 § 1 τοῦ «Ἡγεμονικοῦ Συντάγματος τῆς Ἑλλάδος» τοῦ 1832, περιληφθέν, κατὰ τὸ πρότυπον τῶν Συνταγμάτων τοῦ Ἀγῶνος, εἰς τὸ τμῆμα περὶ τῶν *αιοινῶν δικαιών* καὶ χρεῶν τῶν Ἑλλήνων": «Καμμία δὲ εἰσπράξις δὲν γίνεται χωρὶς νόμον, προεκδεδομένον, καὶ διορίζοντα αὐτὴν ἐτησίως». — "Αρθρ. 52 Συντ. τοῦ 1844: «Οὐδεὶς φόρος ἐπιβάλλεται οὐδὲ εἰσπράττεται, ἐὰν προηγουμένως δὲν ψηφισθῇ παρὰ τε τῆς Βουλῆς καὶ τῆς Γερουσίας καὶ κυρωθῇ ὑπὸ τοῦ Βασιλέως» (πρβλ. ἀρθρ. 48 τοῦ Συνταγματικοῦ Χάρτου τῆς Γαλλίας τοῦ 1814 καὶ ἀρθρ. 40 τοῦ Συνταγματικοῦ Χάρτου τῆς αὐτῆς Χώρας τοῦ 1830). — "Αρθρ. 59 Συντ. τοῦ 1864: «Οὐδεὶς φόρος ἐπιβάλλεται οὐδὲ εἰσπράττεται, ἐὰν προηγουμένως δὲν ψηφισθῇ παρὰ τῆς Βουλῆς καὶ κυρωθῇ ὑπὸ τοῦ Βασιλέως». — "Αρθρ. 59 § 1 Συντ. τοῦ 1911, ἀρθρ. 49 § 1 Συντ. τῆς 30μελοῦ Συνταγματικῆς Ἐπιτροπῆς τῆς Δ' Συντακτικῆς Συνελεύσεως (1925), ἀρθρ. 51 § 1 Συντ. τοῦ 1927, ἀρθρ. 59 § 1 Συντ. τοῦ 1952 καὶ ἀρθρ. 82 § 1 Συντ. τοῦ 1968.

42. Πρβλ. τὴν διάταξιν τοῦ ἀρθρ. 16 τοῦ γαλλικοῦ Συντάγματος τοῦ 1848.

43. Τὰ κείμενα τῶν ἑλληνικῶν Συνταγμάτων βλ. ἐν Ἡλ. Γ. Κυριακοπούλου, Τὰ Συντάγματα τῆς Ἑλλάδος, ἔκδ. Ἐθνικοῦ Τυπογραφείου, 1960. — Τὰ κείμενον τοῦ Συντάγματος τοῦ 1968 βλ. ἐν Δ. Κ. Ψαροῦ, 'Η ἀναθεώρησις τοῦ Συντάγματος, 1969, σ. 199 ἐπ. · Γ.

44. Πρβλ. Γεωργοπούλου, Στοιχεῖα Συνταγματικοῦ Δικαίου, σ. 460 ἐπ., 501 ἐπ. · Γ. Δασκαλάκη, Μαθήματα Συνταγματικοῦ Δικαίου, Γενικὸν Μέρος, 1971, σ. 72.

### III

## Η ENNOIA ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ

#### 1. Η ENNOIA ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΕΝ ΓΕΝΕΙ

‘Η ἀρχὴ τῆς νομιμότητας τοῦ φόρου ἐπιτάσσει, δπως ἡ ἐπιβολὴ καὶ ἡ εἰσπραξίς οίονδήποτε φόρου στηρίζωνται ἀναμφιβόλως εἰς τὸν νόμον. Μὲ ἀλλας λέξεις, ἡ ἀρχὴ ἀπαγορεύει τὴν ἐπιβολὴν καὶ εἰσπραξίν ἐνὸς φόρου, δ ὅποιος δὲν προβλέπεται ρητῶς ὑπὸ τοῦ νόμου. Κατ’ ἀκολουθίαν, ἡ ἀρχὴ ἀποκλείει τὴν καθ’ οίονδήποτε ἄλλον τρόπον καὶ ἴδιας ἐπὶ τῇ βάσει ἐθίμου<sup>45</sup> ἡ ἀναλόγου ἐφαρμογῆς νόμου<sup>46</sup> ἐπιβολὴν καὶ εἰσπραξίν ἐνὸς φόρου<sup>47</sup>.’ Ισχύει ἐν προ-

45. Giacometti, op. cit., σ. 174, σημ. 142· Imboden, op. cit., τ. I, σ. 91 ἐπ.. Kruse, op. cit., σ. 64· Meilicke, op. cit., σ. 36· Tipke - Kruse, op. cit., τ. I, ὑπὸ § 1, σ. 10, § 2, σ. 51· Vogel - Walter, ἐν «Bonner Kommentar», ὑπ’ ἄρθρ. 105 (Zweitbearbeitung), σ. 67, Randnr. 135.—Ἀπόφασις τοῦ ‘Ομοσπονδιακοῦ Δικαστηρίου τῆς Ἑλβετίας τῆς 14-5-1958 (παρατιθεμένη ἐν Imboden, op. καὶ loc. cit.): «...Ob auch steuerrechtliche Pflichten des Bürgers durch Gewohnheitsrecht begründet und neue Steuern durch solches eingeführt werden können... wurde noch nicht entschieden und erscheint als zweifelhaft. Die Gründe, welche die Zulassung ergänzenden Gewohnheitsrechts auch im Gebiete des öffentlichen Rechts rechtfertigen, nämlich das Bestehen einer (echten) Lücke im Gesetz und das unabweisliche Bedürfnis nach einer Regelung..., dürfen, soweit der Bestand oder Umfang von Abgabenpflichten in Frage steht, kaum je gegeben sein und treffen jedenfalls vorliegend nicht zu, da die gesetzliche Ordnung, wie bereits in Erw. 3 ausgeführt wurde, keine Lücke enthält».

46. Δερτιλῆ, op. cit., τ. I, σ. 85 ἐπ.. M. Στασινοπούλου, Μαθήματα Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, έκδ. 3η (1966), σ. 246.: Vogel - Walter, ἐν «Bonner Kommentar», ὑπ’ ἄρθρ. 105 (Zweitbearbeitung), σ. 66 ἐπ., Randnr. 135, ἔνθα θεωρεῖται ως ἀμφίβολος ἀκόμη καὶ ἡ διὰ διασταλτικῆς ἐρμηνείας διεύρυνσις τοῦ φορολογικοῦ ἀντικειμένου. Οὕτως ἐν Γερμανίᾳ ἐν σχέσει πρὸς τὴν διασταλτικὴν ἐρμηνείαν καὶ ἡ ἀπόφασις τοῦ ‘Ομοσπονδιακοῦ Συνταγματικοῦ Δικαστηρίου τῆς 24-1-1962 (BVerfGE 13, 328): «...Doch kann es unter dem Verfassungsprinzip des Rechtsstaats bereits bedenklich sein, wenn der Steuertatbestand vom Richter neu geschaffen oder ausgeweitet wird; denn das Steuerrecht wird von der Idee der ‘Primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte’ getragen und lebt dementsprechend ‘aus dem Diktum des Gesetzgebers’ (Böhler - Strickrodt, Steuerrecht, 3 Aufl. S. 658).—Τὸ ζήτημα τοῦ ἐπιτρεπτοῦ τῆς ἀναλογίας ἐν τῷ Φορολογικῷ Δικαίῳ εἶναι ἀμφίβολον ἐν Γερμανίᾳ. Βλ. H. Paulick, Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, ἐν «Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis» (Eine Sammlung von Beiträgen sowie Auszügen aus der Rechtsprechung zum Andenken an Armin Spitaler), ἐκδοθεῖσα ὑπὸ G. Thoma - U. Niemann, 1965, σ. 189 ἐπ.

47. ‘Η ἀρχὴ δὲν φαίνεται ἀπαγορεύουσα καὶ τὴν ἀνευ νομίμου ἐρείσματος καταβολὴν τόκων ὑπερημερίας, οἱ ὅποιοι δύνανται νὰ θεμελιοῦνται ἐπὶ ἔθιμοιον κανόνος ἡ δι’ ἀναλογίας. Οὕτως, ἡ ἀπόφασις τοῦ ‘Ομοσπονδιακοῦ Δικαστηρίου τῆς Ἑλβετίας τῆς 7-3-1935 ἐδέχθη

κειμένω δ', τι ἀκριβῶς κρατεῖ ἐν σχέσει πρὸς τὴν ἀρχὴν τῆς νομιμότητος τῆς ποινῆς, ἡ ὅποια ἀναμφιβόλως ἀπαγορεύει τὴν ἐπὶ ἔθιμικοῦ κανόνος ἢ δι' ἀναλογίας θεμελίωσιν ἡ ἐπούξησιν τοῦ ἀξιοποίου καὶ τῆς ποινῆς<sup>48</sup>. Ἐν ἀμφιβολίᾳ τὸ τεκμήριον διμιλεῖ ἐν τῷ Κράτει Δικαίου ὑπὲρ τῆς ἐλευθερίας τῶν ποιτῶν («In dubio pro libertate»)<sup>49</sup>.

Περαιτέρω, ἡ ἀρχὴ ἀπαγορεύει τὴν ἄνευ νομίμου ἐρείσματος κατάρτισιν τῶν λεγομένων φορολογικῶν συμβάσεων ἡ συμφωνιῶν (Steuervereinbarungen, Steuerabkommen, Steuerabmachungen), διὰ τῶν ὅποιων οἱ συμβαλλόμενοι (φορολογικὸς δανειστὴς καὶ φορολογικὸς ὀφειλέτης) ρυθμίζουν τὰ τῆς ἐπιβολῆς καὶ εἰσπράξεως τοῦ φόρου κατὰ παρέκκλισιν τοῦ φορολογικοῦ νόμου. Ἡ ἐνταῦθα ὑποστηριζομένη γνώμη κρατεῖ ἐν Γερμανίᾳ<sup>50</sup> καὶ Ἐλβετίᾳ<sup>51</sup>. Οὕτως, ἡ ἀπόφασις τοῦ 'Ομοσπονδιακοῦ Διοικητικοῦ Δικαστηρίου τῆς Δυτικῆς Γερμανίας τῆς δῆς Ἰουνίου 1959<sup>52</sup> ἐδέχθη τὰ ἀκόλουθα: «...·Ἡ συμφώνως πρὸς τοὺς νόμους ἐπιβολὴ τοῦ φόρου ἀποκλείει δμως, δτι δ φορολογικὸς δανειστὴς καὶ δ φορολογικὸς ὀφειλέτης συνάπτουν περὶ τοῦ ποσοῦ τῶν φόρων συμφωνίας παρεκκλινούσας ἐκ τοῦ νόμου, ἐφ' ὅσον δ νόμος δὲν ἐπιτρέπει ρητῶς τοιαύτας συμφωνίας καὶ οὕτω δὲν ἐπικυροῖ καὶ καθιστᾶ τὴν ἐπιβολὴν τοῦ

ὅτι τὸ ἄρθρ. 104 τοῦ 'Ενοχικοῦ Κώδικος (Obligationenrecht) ἐφαρμόζεται ἀναλόγως καὶ ἐπὶ τῶν ἀξιώσεων τοῦ Δημοσίου Δικαίου καὶ, εἰδικώτερον, ἐπὶ τῶν φορολογικῶν ἀξιώσεων ἐν περιπτώσει ὑπερημερίας τοῦ ὀφειλέτου. Ἡ ἀποφίας αὕτη κρατεῖ ἐν τῇ νομολογίᾳ τῶν ἐλεγκτικῶν Δικαστηρίων. Βλ. *Imboden*, op. cit., τ. I, σ. 29 ἐπ.

48. Βλ. προχείρως παρ' ἡμῖν 'Αλ. Σβέλου - Γ. Βλάχου, Τὸ Σύνταγμα τῆς Ἑλλάδος, τ. II, 1955, σ. 84, ὑπ' ἀριθ. 7· ἐν Γερμανίᾳ *Dürig*, ἐν *Maunz - Dürig - Herzog*, op. cit., ὑπ' ἄρθρ. 103, σ. 40 ἐπ.

49. *Fleiner*, op. cit., σ. 131· *Maunz - Dürig - Herzog*, op. cit., ὑπ' ἄρθρ. 20, σ. 29, Randnr. 70.

50. Βλ. *Tipke - Kruse*, op. cit., τ. I, ὑπὸ § 2, σ. 34 ἐπ.

51. 'Απόφασις τοῦ 'Ομοσπονδιακοῦ Δικαστηρίου τῆς 25-9-1931: «Als Bestandteil des öffentlichen Rechts sind die Normen der Steuergesetzgebung grundsätzlich zwingender Natur, enthalten nicht nur Gebote an den Steuerpflichtigen, sondern zugleich auch Schranken für die Behörden hinsichtlich ihres zulässigen Handelns. Die Lehre des Staats- und Verwaltungsrechtes neigt denn auch allgemein dazu, vertragliche Vereinbarungen zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen nur insoweit zuzulassen, als sie vom Gesetz für bestimmte Fälle ausdrücklich gestattet werden, und Abkommen, wodurch einer Person ausnahmsweise ohne solche gesetzliche Ermächtigung eine von der gesetzlichen Ordnung abweichende Behandlung (geringere Besteuerung als die aus dem Gesetz ergebende) zugesichert wird, als nichtig und unverbindlich, dies zum mindesten in dem Sinne, dass die Verwaltung darauf jederzeit zurückkommen und für eine neue Periode den gesetzlichen Steueranspruch zur Geltung bringen kann...». Βλ. τὴν ἀπόφασιν αὕτην καὶ περαιτέρω σχετικὴν νομολογίαν ἐν *Imboden*, op. cit., τ. I, σ. 65 ἐπ.: *Giacometti*, op. cit., σ. 260 ἐπ.

52. BVerwGE 8, 330. Βλ. αὕτην καὶ ἐν «Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis», σ. 230· *Giese - Schunck - Winkler*, op. cit., ὑπ' ἄρθρ. 20 § 3 GG, σ. 27 ἐπ., ὑπ' ἀριθ. 14.

φόρου συμφώνως πρὸς τοὺς νόμους. 'Η γνώμη αὕτη εἶναι καὶ ἡ ἀρχουσα... 'Η ἀρχὴ αὕτη, δτι ὁ φόρος δύναται νὰ ἐπιβάλλεται μόνον συμφώνως πρὸς τοὺς νόμους καὶ ὅχι κατὰ παρέκκλισιν ἐκ τῶν διατάξεων τῶν νόμων ἐπὶ τῇ βάσει συμφωνιῶν μεταξύ φορολογικοῦ δανειστοῦ καὶ φορολογικοῦ ὀφειλέτου, εἶναι δι' ἐν Κράτος Δικαίου τόσον θεμελιώδης καὶ δι' οἰονδήποτε νομικῶς σκεπτόμενον τόσον σαφῆς, ὥστε ἡ παράβασίς της δέον νὰ θεωρῆται ως ἀντίθεσις πρὸς μίαν νόμιμον ἀπαγόρευσιν, ἡ ὁποία συνεπάγεται ἀκυρότητα»<sup>53</sup>.

'Η ἀρχὴ ἀποκλείει ὡσαύτως οἰανδήποτε διακριτικὴν ἔξουσίαν τῆς Διοικήσεως κατὰ τὴν ἐπιβολὴν τοῦ φόρου. Τὴν ἀποψιν αὐτὴν ὑπεστήριξεν ἐν Γερμανίᾳ ὁ O. Mayer<sup>54</sup>: «Αὕτη — ἡ ἐπιβολὴ τοῦ φόρου — δέον προσέτι, συμφώνως πρὸς τὴν φύσιν τοῦ φόρου, ἡ ὁποία ἀπαιτεῖ ἔνα γενικὸν κανόνα, νὰ ρυθμίζεται νομίμως, ἀνευ τῆς ἀσκήσεως οἰασδήποτε διακριτικῆς εὐχερείας»<sup>55,56</sup>.

## 2. Η ENNOIA ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ ΕΝ ΤΗ ΑΛΛΟΔΑΠΗ

Τίθεται τὸ ζήτημα, ἂν νόμος ἐν τῇ ἐννοίᾳ τῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου εἶναι ὁ τυπικὸς νόμος (ψηφιζόμενος ὑπὸ τῆς λαϊκῆς ἀντιπροσωπείας) ή, ὅπως καὶ προκειμένου περὶ τῆς γενικῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τῆς διοικήσεως, ὁ οὐσιαστικὸς (ἥτοι καὶ κανὼν δικαίου τιθέμενος ὑπὸ τῆς ἐκτελεστικῆς ἔξουσίας, αὐτόνομος κανὼν δικαίου). 'Εν δψει τῆς ἴστορίας καὶ τοῦ σκοποῦ τῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου τὸ ζήτημα πρέπει νὰ λυθῇ ὑπὸ τὴν πρώτην ἐννοιαν, δτι, δηλαδή, διὰ τὴν ἐπιβολὴν καὶ εἰσπραξιν φόρου ἀπαιτεῖται τυπικὸς νόμος. Πράγματι, ἡ ἀρχὴ περιέλαβε τὸ δικαίωμα τοῦ λαοῦ νὰ ψηφίζῃ ἀπ' εὐθείας ἢ διὰ τῶν ἀντιπροσώπων του τοὺς φόρους. Τοῦτο ὅρίζει ρητῶς τὸ ἄρθρο. 57 § 1 τοῦ ἰσχύοντος Συντάγματος τῆς Σουηδίας: «Τὸ παλαιὸν δικαίωμα τοῦ λαοῦ νὰ φορολογῇ ἔσυτὸν ἀσκεῖται μόνον ὑπὸ τοῦ Κοινοβουλίου». 'Εν Γερμανίᾳ, ἔνθα τὸ ζήτημα δὲν ρυθμίζεται διὰ ρητῆς συνταγματικῆς διατάξεως<sup>57</sup>, κρατεῖ

53. 'Εν τῇ γερμανοφώνῳ βιβλιογραφίᾳ ὑποστηρίζεται εὐρέως ἡ ἀποψις, δτι ἡ καλούμενη «subordinations rechtlicher Vertrag» (ώς τοιαύτη χαρακτηρίζεται καὶ ἡ φορολογικὴ σύμβασις) δὲν δύναται νὰ συνάπτεται ἀνευ νομίμου ἐρείσματος, ἐνῷ ἡ «koordinationsrechtlicher Vertrag» εἶναι ἐπιτρεπτὴ καὶ ἀνευ νομίμου ἐρείσματος. Βλ. Maunz, ἐν Maunz - Dürig - Herzog, op. cit., ὑπ' ἄρθρ. 20, σ. 59, Randnr. 138, καὶ τὴν αὐτόθι, σημ. 2 παρατιθεμένην βιβλιογραφίαν.

54. Op. cit., τ. I, σ. 331.

55. Kruse, op. cit., σ. 32. H. Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, έκδ. 2α (1972), σ. 55 ἐπ., 106 ἐπ.. Tipke - Kruse, op. cit., τ. I, ὑπὸ § 1, σ. 11 ἐπ..

56. 'Ο M. Στασινόπουλος (Μαθήματα Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, σ. 275 ἐπ., 286 ἐπ..) θεωρεῖ τὴν διακριτικὴν ἔξουσίαν τῆς φορολογικῆς ἀρχῆς ως ἀντίθετον πρὸς τὸν κανόνα τῆς βεβαιότητος τοῦ φόρου.

57. 'Ο Θεμελιώδης Νόμος τῆς Βόννης ἐπιτρέπει διὰ τοῦ ἄρθρ. 104 § 1 τὸν περιορισμὸν τῆς

ἡ ἄποψις, ὅτι νόμος ἐν τῇ ἔννοιᾳ τῆς ἀρχῆς εἰναι, δυνάμει συνταγματικοῦ ἔθιμου, μόνον ὁ τυπικὸς νόμος καὶ ὁ αὐτόνομος κανὼν δικαίου, ὁ ὅποῖος ψηφίζεται ὑπό τινος ἐδαφικοῦ νομικοῦ προσώπου δημοσίου δικαίου (ὅργανισμοῦ τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως) <sup>58,59</sup>. ἡ ἰδιομορφία αὕτη τῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου θεμελιοῦται ἐπὶ τοῦ παλαιοῦ δικαιώματος τῶν τάξεων καὶ τῶν λαϊκῶν ἀντιπροσωπειῶν νὰ ἐγκρίνουν τοὺς φόρους, μόνον δὲ κατὰ τὴν ψήφισμα τοῦ τυπικοῦ νόμου καὶ τοῦ αὐτονόμου κανόνος δικαίου τοῦ ὅργανισμοῦ τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως συμπράττει ἡ λαϊκὴ ἀντιπροσωπεία (τὸ ὑπὸ τοῦ λαοῦ ἐκλεγόμενον Κοινοβούλιον ἢ συμβούλιον τοῦ τοπικοῦ ὅργανισμοῦ) <sup>60,61,62</sup>.

προσωπικῆς ἐλευθερίας μόνον διὰ τυπικοῦ νόμου («förmliches Gesetz»). Ἐμφίβολον εἶναι τὸ ζήτημα, ἂν τὸ ἄρθρ. 14 § 3 αὐτοῦ ἀπαιτῇ διὰ τὴν ἀναγκαστικὴν ἀπαλλοτρίωσιν τῆς ἰδιοκτησίας τυπικὸν ἢ οὐσιαστικὸν νόμον. «Πὸ τὴν πρώτην ἔννοιαν λύσον τὸ ζήτημα οἱ Maunz (ἐν Maunz - Dürig - Herzog, op. cit., ὑπ' ἄρθρ. 20, σ. 50) καὶ Tipke - Kruse (op. cit., τ. I, ὑπὸ § 1, σ. 10), ὑπὸ τὴν δευτέραν δὲ οἱ O. Kimmich (ἐν «Bonner Kommentar», ὑπ' ἄρθρ. 14, Zweitbearbeitung, σ. 48, Randnr. 112) καὶ W. Weber (Eigentum und Enteignung, ἐν Neumann - Nipperdey - Scheuner, Die Grundrechte, τ. II, 1954, σ. 380 ἐπ.).—Οἱ Maunz (ἐν Maunz - Dürig - Herzog, op. cit., ὑπ' ἄρθρ. 20, σ. 65) ὑποστηρίζει, ὅτι ὁ τυπικὸς νόμος ἀνήκει, ὅπως καὶ ἡ ἀρχὴ τῆς νομιμότητος τῆς διοικήσεως, εἰς τὸ Κράτος Δικαίου καὶ ὅτι διὰ τὴν «Eingriffsverwaltung» ἀπαιτεῖται ἀναμφιβόλως τυπικὸς νόμος.

58. Kruse, op. cit., σ. 31: «Das Besondere an dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist, dass er einen eigenen Begriff des Gesetzes verlangt. Gesetz im Sinne dieses Grundsatzes ist keineswegs jede Rechtsnorm. Nur durch Gesetze im formellen Sinne und autonome Satzungen können Steuertatbestände normiert werden. Diese zunächst nicht ohne weiteres einleuchtende Verschärfung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit durch den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit beruht auf Verfassungsgewohnheitsrecht und ist eine der nicht wenigen Eigentümlichkeiten des Steuerrechts...».—Οἱ Vogel καὶ Walter (ἐν «Bonner Kommentar», ὑπ' ἄρθρ. 105, Zweitbearbeitung, σ. 66, Randnr. 133) ἀποκρούουν ὑπὸ τὸν Θεμελιώδη Νόμον τῆς Βόνης τὴν ἐν λόγῳ διάκρισιν μεταξὺ «Gesetzmäßigkeit» καὶ «Tatbestandsmäßigkeit»: «...Das Grundgesetz verlangt für jede hoheitliche Einwirkung in den Grundrechtsbereich eine formell - gesetzliche Grundlage, die — ausgenommen Ermächtigungen zum Erlass autonomer Satzungen — nur unter den Voraussetzungen des Art. 80 GG delegiert werden kann. Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit sind deshalb positiv - verfassungsrechtlich synonym; sie gelten für die Besteuerung wie für belastende Eingriffe überhaupt».—Paulick, Lehrbuch des allg. Steuerrechts, σ. 55.

59. Πρβλ. τὴν ἀνωτ., σημ. 46, παρατίθεμένη ἀπόφασιν τοῦ 'Ομοσπονδιακοῦ Συνταγματικοῦ Δικαστηρίου τῆς 24-1-1962.

60. W. Jellinek, op. cit., σ. 394 ἐπ.. Kruse, op. cit., σ. 31 ἐπ.. Mayer, op. cit., τ. I, σ. 317. Tipke - Kruse, op. cit., τ. I, ὑπὸ § 1, σ. 10.

61. Ἀντίθετος ὁ Meilicke, op. cit., σ. 36, ὑποστηρίζων ὅτι ἡ ἀρχὴ ἀπαιτεῖ οὐσιαστικὸν νόμον καὶ ἐπικαλούμενος ὑπέρ τῆς ἀπόφεως αὐτῆς τὴν διάταξιν τοῦ ἄρθρ. 2 § 1 τῆς Reichsabgabenordnung.

62. Τὸ ζήτημα ἥτο ἀμφίβολον ὑπὸ τὸ ἄρθρ. 134 τοῦ Συνταγματος τῆς Βαϊμάρης. Bλ. Kruse, op. cit., σ. 32.

‘Η ἀποψία αὕτη κρατεῖ καὶ ἐν ‘Ελβετίᾳ<sup>63</sup>.

Τὸ ἄρθρ. 34 τοῦ ἴσχυοντος γαλλικοῦ Συντάγματος ἐπιφυλάσσει ρητῶς εἰς τὸν τυπικὸν νόμον τὸν καθορισμὸν τοῦ ἀντικειμένου, τοῦ συντελεστοῦ καὶ τῆς διαδικασίας εἰσπράξεως τῶν φόρων<sup>64,65</sup>. Τὴν διάταξιν αὐτὴν περιέλαβον τὰ Συντάγματα τῶν ἀφρικανικῶν κρατῶν - μελῶν τῆς Γαλλικῆς Κοινοπολιτείας<sup>66</sup>.

Ἐν Ἀγγλίᾳ τὰ φορολογικὰ καὶ τὰ δημοσιονομικὰ ἐν γένει νομοσχέδια (money bills) εἰσάγονται ἀπὸ μακροῦ χρόνου ὑπὸ τοῦ Βασιλέως (προσυπογραφόμενα ὑπὸ ἑνὸς ‘Προύργοντος’) μόνον εἰς τὴν Βουλὴν τῶν Κοινοτήτων (ἀντιπροσωπεύουσαν τὸν λαόν), ἐὰν δὲ ψηφισθοῦν ὑπὸ αὐτῆς, καθίστανται, κατὰ τὴν Parliament Act τοῦ 1911, νόμοι καὶ παρὰ τὴν τυχὸν καταψήφισίν των ὑπὸ τῆς Βουλῆς τῶν Λόρδων, ἐπὶ τῇ μόνῃ βεβαιώσει τοῦ Προέδρου τῆς Βουλῆς τῶν Κοινοτήτων ὅτι τὸ νομοσχέδιον εἶναι δημοσιονομικόν<sup>67</sup>. Τὴν ρύθμισιν αὐτὴν υἱοθέτησαν κατὰ βάσιν ἴδιως ὡς πρὸς τοὺς ἐπιβάλλοντας φόρους νόμους τὰ ἴσχυοντα Συντάγματα τῆς Ἰρλανδίας (ἄρθρ. 21), τῆς Αὐστραλίας (ἄρθρ. 53), τῆς Νοτίου Αφρικῆς (ἄρθρ. 60, 63), τῆς Βιρμανίας (ἄρθρ. 103) καὶ τῆς Κεϋλάνης (ἄρθρ. 21). Τὸ ἴσχυον ὁμοσπονδιακὸν Σύνταγμα τῶν ‘Ηνωμένων Πολιτειῶν τῆς Αμερικῆς (1787) ὅριζει (ἄρθρ. I § 7 ἐδ. 1) ὡσαύτως, ὅτι τὰ φορολογικὰ νομοσχέδια εἰσάγονται μόνον εἰς τὴν Βουλὴν τῶν Αντιπροσώπων.

Τὸ Σύνταγμα τῆς Κυπριακῆς Δημοκρατίας (ἄρθρ. 24 § 2) ἐπιτρέπει τὴν κατ’ ἔξουσιοδότησιν νόμου ἐπιβολὴν φόρων. Αντιθέτως, τὸ Σύνταγμα τῆς

63. Βλ. *Imboden*, op. cit., τ. I, σ. 100 ἐπ.

64. Βλ. *G.Burdeau*, Droit Constitutionnel et Institutions Politiques, ἔκδ. 14η (1969), σ. 544 ἐπ.; *Ch. Debbasch*, Droit Administratif, 1968, σ. 239 ἐπ.; *de Laubadère*, Traité élémentaire de Droit Administratif, σ. 72 ἐπ.; *M. H. Fabre*, Principes Républicains de Droit Constitutionnel, ἔκδ. 2α (1970), σ. 405 ἐπ.; *M. Prélot*, Institutions Politiques et Droit Constitutionnel, ἔκδ. 4η (1969), σ. 776 ἐπ.; *M. Waline*, Précis de Droit Administratif, 1969, σ. 104 ἐπ.

65. Τὸ ἄρθρον τοῦτο ἐπιφυλάσσει ὡσαύτως ρητῶς εἰς τὸν τυπικὸν νόμον τὸν καθορισμὸν μόνον τῶν κακουργημάτων καὶ τῶν πλημμελημάτων καὶ τῶν δι’ αὐτὰ ἐπιβλητέων ποινῶν. Συνεπῶς, ὁ καθορισμὸς τῶν πταισμάτων καὶ τῶν δι’ αὐτὰ ἐπιβλητέων ποινῶν καταλείπεται εἰς τὴν κανονιστικὴν (νομοθετικὴν) ἔξουσίαν τῆς Κυβερνήσεως (ἄρθρ. 37 Συντ.). Βλ. *G. Burdeau*, Les Libertés Publiques, ἔκδ. 3η (1966), σ. 119 ἐπ., ἐνθα ἐπισημαίνεται ἡ ὡς πρὸς τὸν καθορισμὸν τῶν πταισμάτων ἀντίθεσις τῶν διατάξεων τούτων πρὸς τὸ ἄρθρ. 8 τῆς Διακηρύξεως τῶν Δικαιωμάτων τοῦ ‘Ανθρώπου καὶ τοῦ Πολίτου τοῦ 1789, τὸ δόποιον ἐπιφυλάσσει εἰς τὸν τυπικὸν νόμον τὸν καθορισμὸν ὅλων τῶν ἐγκλημάτων καὶ ποινῶν.

66. ‘Ἄρθρ. 47 Συντ. τῆς Ακτῆς τοῦ Ἐλεφαντόδοντος, ἄρθρ. 41 Συντ. τοῦ ‘Ανω Βόλτα, ἄρθρ. 37 Συντ. τοῦ Γκαμπόν, ἄρθρ. 61 Συντ. τῆς Δαχομένης, ἄρθρ. 53 Συντ. τοῦ Κογχό/Μπραζαβίλ, ἄρθρ. 32 Συντ. τῆς Μαδαγασκάρης, ἄρθρ. 24 Συντ. τοῦ Μάλι, ἄρθρ. 33 Συντ. τῆς Μαυριτανίας, ἄρθρ. 41 Συντ. τοῦ Νίγηρος καὶ ἄρθρ. 56 Συντ. τῆς Σενεγάλης.

67. *C. Ilbert - C. Carr*, Parliament, Its History, Constitution and Practice, 1956, σ.

76 ἐπ.; *Loewenstein*, Staatsrecht und Staatspraxis von Grossbritannien, τ. I, σ. 346; *Phillips*, op. cit., σ. 168 ἐπ.; *Wade - Phillips*, op. cit., σ. 103 ἐπ.

Ζαμπίας (άρθρ. 106 § 2) ἀπαγορεύει κατ' ἀρχὴν τὴν νομοθετικὴν ἔξουσιοδότησιν διὰ τὴν ἐπιβολὴν φόρων.

### 3. Η ENNOIA TΟΥ NOMΟΥ ΠΑΡ' HMIN

Τὸ ζήτημα τῆς ἐννοίας τοῦ νόμου δὲν ἐτίθετο παρ' ἡμῖν ὑπὸ τὸ κράτος τῶν Συνταγμάτων τοῦ 1844 καὶ τοῦ 1864<sup>68</sup>, τὰ ὅποια προέβλεπον ρητῶς τὴν σύμπραξιν τοῦ Κοινοβουλίου καὶ τοῦ Βασιλέως διὰ τὴν ἐπιβολὴν καὶ εἰσπραξιν τοῦ φόρου, δηλαδὴ ἀπῆτουν τυπικὸν νόμον. Τὸ ζήτημα ἐτέθη μετὰ τὴν ἐν ἔτει 1911 ἀναθεώρησιν τῆς περὶ φορολογίας συνταγματικῆς διατάξεως, εἰς τὴν ὅποιαν (άρθρ. 59 § 1 Συντ. 1911) περιελήφθη καὶ διετηρήθη εἰς ὅλα τὰ μεταγενέστερα Συντάγματα ὁ δρός «νόμος». Ἡδη δὲ N. N. Σαρίπολος<sup>69</sup> ὑπεστήριξε τὴν ἀποψιν, ὅτι ἡ διατάξις ὡς νόμον ἐννοεῖ τὸν οὐσιαστικὸν καὶ, συνεπῶς, ἐπιτρέπει τὴν διὰ τῆς διοικητικῆς πράξεως, ἐκδιδομένης κατόπιν νομοθετικῆς ἔξουσιοδοτήσεως, ἐπιβολὴν καὶ εἰσπραξιν φόρου. Φαίνεται ὅμως κρατήσασα ἡ ἀντίθετος γνώμη, κατὰ τὴν ὅποιαν τὰ ἐξ ἀντικειμένου οὐσιώδη στοιχεῖα τοῦ φόρου (τὸ ἀντικείμενον, ὁ συντελεστής καὶ τὸ ὑπόχρεων πρόσωπον) ἔδει νὰ καθορίζωνται διὰ τυπικοῦ νόμου<sup>70</sup>. Τὴν κρατήσασαν ἀποψιν ἐκύρωσε τὸ ἄρθρ. 59 § 2 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1952: «Τὸ ἀντικείμενον τῆς φορολογίας, ὁ φορολογικὸς συντελεστής καὶ αἱ ἀπὸ τῆς φορολογίας ἀπαλλαγαὶ ἡ ἔξαιρέσεις... δὲν δύνανται ν' ἀποτελέσωσιν ἀντικείμενον νομοθετικῆς ἔξουσιοδοτήσεως». Ἡ ἐννοια τῆς διατάξεως ταύτης καὶ δὴ τῆς φράσεως «νομοθετικὴ ἔξουσιοδότησις» ἥτοι λίαν ἀμφίβολος. Κατὰ τὴν κρατήσασαν ἀποψιν<sup>71</sup>, ἡ διατάξις ἀπέκλειε μόνον τὴν διὰ τυπικοῦ νόμου παροχὴν ἔξουσιοδο-

68. Βλ. τὰς δυνατ., σημ. 41 παρατιθεμένας διατάξεις αὐτῶν.

69. Ελληνικὸν Συνταγματικὸν Δίκαιον, έκδ. 2α, τ. ΙΙ, 1915, σ. 174 ἐπ.: «Κατὰ τὸ παλαιὸν ἄρθρον 59 τοῦ συντάγματος, καθ' ὅ: 'οὐδεὶς φόρος ἐπιβάλλεται οὐδὲ εἰσπράττεται, ἐάν προηγούμενως δὲν ψηφισθῇ παρὰ τῆς Βουλῆς καὶ κυρωθῇ ὑπὸ τοῦ Βασιλέως', ἀπητεῖτο πάντοτε, πρὸς ἐπιβολὴν καὶ εἰσπραξιν φόρου, πρᾶξις τῆς Πολιτείας ὑπὸ μορφὴν νόμου, τυπικὸς νόμος, ἀποκλειομένης τῆς 'νομοθετικῆς ἔξουσιοδοτήσεως', καθόσον τὸ σύνταγμα ἀπήτει οὐχὶ 'νόμον' ἀπλῶς, ἀλλὰ ἡρήτως τὴν νομοθετικὴν ὅδον, τὴν ὑπὸ τῆς Βουλῆς ψήφισιν τοῦ φόρου καὶ τὴν ὑπὸ τοῦ Βασιλέως κύρωσιν αὐτοῦ'. Ἀλλὰ τὸ νέον ἄρθρον 59 τοῦ συντάγματος λέγει ἀπλῶς: 'οὐδεὶς φόρος ἐπιβάλλεται, οὐδὲ εἰσπράττεται ἀνευ νόμου', μὴ ἀποκλειομένης οὕτω τῆς εἰδικῆς καὶ περιωρισμένης 'νομοθετικῆς ἔξουσιοδοτήσεως', δηλ. τῆς ἐπιβολῆς φόρου π.χ. διὰ Διατάγματος ἐκδιδομένου (ἢ δὲ ἄλλης διοικητικῆς κατὰ τύπους πράξεως) ἐπὶ τῇ βάσει νόμου καὶ ἐντὸς τῶν δρίων, ἀτινα καθορίζει ὁ 'έξουσιοδότῶν' οὗτος νόμος».

70. Βλ. Στασινοπόλου, Μαθήματα Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, σ. 274 καὶ τὴν αὐτόθι παρατιθεμένην βιβλιογραφίαν καὶ νομολογίαν τοῦ Συμβουλίου τῆς 'Επικρατείας.

71. Στασινοπόλου, Μαθήματα Διοικητικοῦ Δικαίου, σ. 91 ἐπ.: τοῦ αὐτοῦ, Μαθήματα

τήσεως πρὸς τὴν ἐκτελεστικὴν ἔξουσίαν ὡς πρὸς τὰ ἐν λόγῳ θέματα, ὅχι ὅμως καὶ τὴν διὰ νομοθετικῶν διαταγμάτων ἐκδιδομένων κατὰ τὸ ἄρθρ. 35 § 2 τοῦ Συντάγματος<sup>72</sup> ρύθμισιν αὐτῶν. Τὴν ἀντίθετον ἀποφίνιν ὑπεστήριξεν ὁ Χρ. Σγουρίτσας<sup>73</sup>.

‘Η διάταξις τοῦ ἄρθρ. 59 § 2 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1952 περιελήφθη μὲ τὴν προσθήκην καὶ τῆς διαδικασίας βεβαιώσεως τῶν φόρων εἰς τὸ ἄρθρ. 82 § 2 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1968<sup>74,75</sup>.’ Εξ ἄλλου, τὸ ἄρθρ. 72 § 1 αὐτοῦ ἀναθέτει εἰς τὴν ‘Ολομέλειαν τῆς Βουλῆς τὴν ψήφιστν τῶν νόμων περὶ ἀπαλλαγῆς ἢ ἔξαιρέσεως ἀπὸ τῆς φορολογίας, πάντα δὲ τὰ λοιπὰ θέματα τοῦ Φορολογικοῦ Δικαίου ἀνάγονται, κατὰ τὴν ὑπὸ τῆς διατάξεως τῆς § 3 τοῦ αὐτοῦ ἄρθρου καθιερουμένην ἀρχήν, εἰς τὴν ἀρμοδιότητα τῶν Τμημάτων τῆς Βουλῆς. ‘Η διάταξις τοῦ ἄρθρ. 48 § 4 ἀπαγορεύει τὴν νομοθετικὴν ἔξουσιοδότησιν διὰ τὰ κατὰ τὸ ἄρθρ. 72 § 1 θέματα τῆς ἀρμοδιότητος τῆς ‘Ολομελείας τῆς Βουλῆς. ‘Η ἀπαγόρευσις ὅμως αὕτη δὲν φαίνεται νὰ ἔχῃ σημασίαν διὰ τὰ ἐκτεθέντα φορολογικὰ θέματα τῆς

Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, σ. 275.—Βλ. καὶ M. Κυπραίον, Φορολογικὸν Δίκαιον (Ἄνευ χρονολογίας), σ. 86.

72. «‘Ο Βασιλεὺς δύναται, διαρκούσῃς τῆς βουλευτικῆς περιόδου, κατὰ τὸν χρόνον τῆς ἀπούσιας τῆς Βουλῆς, ἢ τῆς διακοπῆς τῶν ἐργασιῶν αὐτῆς, νὰ προβαίνῃ εἰς ἔκδοσιν νομοθετικῶν διαταγμάτων πρὸς ρύθμισιν ἔξαιρετικῶς ἐπιγράπτων θεμάτων μετὰ σύμφωνον γνώμην εἰδικῆς ἐπιτροπῆς ἐκ βουλευτῶν, ὁρίζομένης εἰς τὴν ἀρχὴν ἐκάστης συνόδου καὶ λειτουργούσης μέχρι τῆς ἔνδρεσεως τῆς νέας συνόδου».

73. Τὰ κατὰ τὸ ἄρθρον 35 § 2 τοῦ Συντάγματος νομοθετικὰ διατάγματα, 1954, σ. 122 ἐπ.: Συνταγματικὸν Δίκαιον, τ. II, τεῦχ. Α', σ. 37 ἐπ.: «...’Ορθοτέρα εἶναι ἡ ἀποφίς ὅτι μετὰ τὴν καθιέρωσιν, διὰ τοῦ ἄρθρου 35 § 2, τοῦ θεσμοῦ τῶν νομοθετικῶν διαταγμάτων δὲν συγχωρεῖται πλέον συνταγματικῶς ἡ κατ’ ἔξουσιοδότησιν τυπικοῦ νόμου ἔκδοσις νομοθετικῶν διαταγμάτων, ἡ δὲ διάταξις τοῦ ἄρθρου 59 § 2, παρὰ τὴν λεκτικὴν τῆς διατάπωσιν, ἀναφέρεται εἰς μόνα τὰ κατὰ τὸ ἄρθρον 35 § 2 νομοθετικὰ διατάγματα. ’Αλλ’ ἡ τοιαύτη ἔκδοσή, ἡ δοσία ἐνισχύεται καὶ ἐκ τῆς ἴστορίας τῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρου 59 § 2 τοῦ Συντάγματος, δὲν ἐπεκράτησεν ἐν τῇ πράξει, πολλάκις δὲ ἐρρυθμίσθησαν διὰ νομοθετικῶν διαταγμάτων θέματα ἐμπίποντα εἰς τὴν διάταξιν τοῦ ἄρθρου αὐτοῦ».—Οὕτω καὶ ὁ M. Κυπραίος, ‘Η νομοθετικὴ ἔξουσιοδότησις, 1970, σ. 189 ἐπ.

74. «Τὸ ἀντικείμενον τῆς φορολογίας, δ φορολογικὸς συντελεστής, ἡ διαδικασία βεβαιώσεως τῶν φόρων, αἱ ἀπὸ τῆς φορολογίας ἀπαλλαγαὶ ἢ ἔξαιρέσεις... δὲν δύναται νὰ ἀποτελέσουν ἀντικείμενο νομοθετικῆς ἔξουσιοδότησεως».—‘Η διάταξις τοῦ ἄρθρ. 79 § 2 τοῦ Σχεδίου Συντάγματος τῆς εἰκοσαμελοῦς Συνταγματικῆς Ἐπιτροπῆς περιελάμβανε καὶ τὴν διαδικασίαν εἰσπράξεως τῶν φόρων.

75. ‘Ο K. Γεωργόπουλος (Προτάσεις ἐπὶ τοῦ νέου Συντάγματος, 1967, σ. 29) προέτεινεν εἰς τὴν ἐπὶ τῆς ἀναθεωρήσεως τοῦ Συντάγματος Ἐπιτροπὴν τὴν ἀπάλεψιν τῆς ἐν λόγῳ διατάξεως, μὲ τὴν αἰτιολογίαν «ὅτι μὲ τὴν προτεινομένην ρύθμισιν τῆς κατ’ ἔξουσιοδότησιν ἔκδοσεως νομοθετικῶν διαταγμάτων, πλεῖστα ἐκ τῶν δοσίων θὰ ἀναφέρωνται κατ’ ἀνάγκην εἰς τὴν ἐκτέλεσιν τοῦ οἰκονομικοῦ προγράμματος τῆς ἐκάστοτε Κυβερνήσεως, ἡ ὑπαρξίας τοιούτων περιορισμῶν θὰ εἴναι ἐνδεχόμενον νὰ ἐκμηδενίζῃ τὴν σημασίαν τοῦ θεσμοῦ τῆς ἔξουσιοδότησεως».

ἀρμοδιότητος τῆς Ὀλομελείας τῆς Βουλῆς, διότι ἡ νομοθετικὴ ἔξουσιοδότησις ὡς πρὸς αὐτὰ καὶ τὴν διαδικασίαν βεβαιώσεως τῶν φόρων ἀπαγορεύεται ὑπὸ τῆς εἰδικῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρ. 82 § 2<sup>76</sup>. Ἡ ἐν τῇ τελευταίᾳ ταύτῃ διατάξει περιεχομένη ἀπαγόρευσις τῆς νομοθετικῆς ἔξουσιοδότησεως εἶναι μάλιστα εὐρυτέρα ἐκείνης τῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρ. 48 § 4· διότι αὕτη, ἐκτὸς τοῦ ὅτι περιλαμβάνει καὶ τὴν διαδικασίαν βεβαιώσεως τῶν φόρων, δὲν περιλαμβάνει μόνον, δπως ἐκείνη, τὴν ὑπὸ τοῦ ἄρθρ. 48 § 3 προβλεπομένην νομοθετικὴν ἔξουσιοδότησιν ἀλλὰ καὶ τὴν κατὰ τὸ ἄρθρ. 48 § 2 παρεχομένην τοιαύτην<sup>77</sup>. — Αξιοσημείωτος εἶναι ὁ ἀποκλεισμὸς τῆς νομοθετικῆς ἔξουσιοδότησεως καὶ διὰ τὴν ἐπιβολὴν ἀλλων, πλὴν τῶν φόρων, δημοσίων βαρῶν, τὸν ὅποιον δὲν προέβλεπε τὸ Σύνταγμα τοῦ 1952. Ἡ ἐν προκειμένῳ καὶ ἐν σχέσει πρὸς τὸ ζήτημα τῆς ἀναδρομικότητος (ἄρθρ. 82 § 3) ἐνιαία ρύθμισις δὲν τῶν δημοσίων βαρῶν (ψήφισις τῶν νόμων ὑπὸ τῆς Ὀλομελείας τῆς Βουλῆς, ἀπαγόρευσις τῆς νομοθετικῆς ἔξουσιοδότησεως καὶ τῆς ἀναδρομικότητος τῶν νόμων) εἶναι ἐπιδοκιμαστέα. Πρέπει δμως νὰ σημειωθῇ καὶ μία ἀντίφασις τοῦ συνταγματικοῦ νομοθέτου: Τὰ Συντάγματα τοῦ 1952 καὶ τοῦ 1968 δὲν ἀπηγόρευσαν τὴν νομοθετικὴν ἔξουσιοδότησιν καὶ προκειμένου περὶ τοῦ καθορισμοῦ τῶν ἐγκλημάτων καὶ τῶν ποινῶν (ἄρθρ. 7 Συντ. 1952, ἄρθρ. 11 Συντ. 1968), τὸ δὲ νέον Σύνταγμα (ἄρθρ. 72) δὲν ἀνέθεσεν εἰς τὴν Ὀλομέλειαν τῆς Βουλῆς καὶ τὴν ψήφισιν τῶν οὐσιαστικῶν ποινικῶν νόμων. Αἱ ποιναὶ ἀποτελοῦν δμως σοβαρωτέρας ἐπεμβάσεις ἐν συγκρίσει πρὸς τὰ δημόσια βάρη τοσούτω μᾶλλον, καθ' δson αὗται (ποινὴ θανάτου καὶ στερητικαὶ τῆς ἐλευθερίας ποιναὶ) δὲν ἀφοροῦν, δπως ἐκεῖνα, τὴν περιουσίαν, ἀλλὰ τὴν ζωήν, τὴν ἐλευθερίαν καὶ τὴν τιμὴν τῶν ἀτόμων καὶ, συνεπῶς, θὰ ἔπρεπε κατὰ μείζονα λόγον ν' ἀνατεθῇ ἡ ψήφισις τῶν θεσπιζόντων ποινάς νόμων εἰς τὴν Ὀλομέλειαν τῆς Βουλῆς καὶ ν' ἀπαγορευθῇ ἡ νομοθετικὴ ἔξουσιοδότησις καὶ ὡς πρὸς αὐτάς. Συνεπῆς εἶναι ἡ ἐκτεθεῖσα<sup>78</sup> ρύθμισις τοῦ ἰσχύοντος γαλλικοῦ Συντάγματος, τὸ ὅποιον ἐπεφύλαξεν εἰς τὴν νομοθετικὴν ἔξουσίαν καὶ τὴν ἐπιβολὴν τῶν φόρων καὶ τὸν καθορισμὸν τῶν σοβαρωτέρων ἐγκλημάτων, ἐνῷ δ Θεμελιώδης Νόμος τῆς Ὀμοσπονδιακῆς Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας ἀπῆτησε ρητῶς τυπικὸν νόμον μόνον διὰ τὸν περιορισμὸν τῆς προσωπικῆς ἐλευθερίας<sup>79</sup>.

Γεννᾶται τὸ ζήτημα, ἂν τὰ κατὰ τὸ ἄρθρ. 72 § 1 θέματα τῆς ἀρμοδιότητος τῆς Ὀλομελείας τῆς Βουλῆς δύνανται νὰ ρυθμίζωνται διὰ νομοθετικῶν διαταγμάτων ἐκδιδομένων κατὰ τὸ ἄρθρ. 48 § 5 τοῦ Συντάγματος<sup>80</sup>. Ὁρθο-

76. 'Ἐν τῇ ἐνοίᾳ τῆς «ἐπιβολῆς φόρων» (ἄρθρ. 72 § 1) περιλαμβάνεται προεχόντως δικαιοσύνης τοῦ δικαιουμένου καὶ τοῦ συντελεστοῦ αὐτῶν.

77. K. Γεωργοπούλου, 'Ελληνικὸν Συνταγματικὸν Δίκαιον, 1969, τεῦχ. B', σ. 61. Ψαροῦ, op. cit., σ. 370.

78. «Εἰς ἐκάκτους περιπτώσεις ἔξαιρετικῶς ἐπειγούσης καὶ ἀπροβλέπτου ἀνάγκης, δ Βασιλεὺς δύναται, προτάσσει τοῦ Ὑπουργικοῦ Συμβουλίου καὶ μετὰ σύμφωνον γνώμην τοῦ

τέρα φαίνεται ἡ καταφατικὴ λύσις τοῦ ζητήματος ἐν δψει ἵδιως τῆς διατυπώσεως τῆς διατάξεως τοῦ δευτέρου ἑδαφίου, ἡ ὅποια ἐπιτάσσει τὴν ὑποβολὴν τῶν ἐν λόγῳ διαταγμάτων «εἰς τὴν Ὀλομέλειαν τῆς Βουλῆς ἢ Τμῆμα αὐτῆς, κατὰ τὸ ἄρθρον 72, πρὸς κύρωσιν διὰ νόμου...»<sup>79</sup>. Κατ' ἀκολουθίαν, δύνανται νὰ ἐπιβάλλωνται καὶ εἰσπράττωνται φόροι ἐπὶ τῇ βάσει τοιούτων διαταγμάτων.

Οἱ φορολογικοὶ νόμοι ψηφίζονται παρ' ἥμιν κατὰ τὴν γενικὴν διαδικασίαν ψηφίσεως τῶν νόμων (ἄρθρ. 57 Συντ. 1952, ἄρθρ. 79 - 80 Συντ. 1968). Τὸ ἄρθρ. 80 § 8 τοῦ Συντάγματος, ἐπαναλαμβάνον τὴν ἀντίστοιχον διάταξιν τῶν προγενεστέρων Συνταγμάτων μας (ἄρθρ. 49 § 11 Συντ. 1927, ἄρθρ. 57 § 12 Συντ. 1952), εἰσάγει μόνον μίαν ἔξαριστην ἀφορῶσαν τὴν διαδικασίαν τῆς ἐν δλῷ ἐπαναφορᾶς ἐν ἴσχυΐ τῶν καταργηθέντων φορολογικῶν νόμων: «Κατὰ τὸν αὐτὸν τρόπον δύναται νὰ γίνῃ καδικοποίησις ὑφισταμένων διατάξεων δι' ἀπλῆς ταξινομήσεως αὐτῶν ἢ ἐν δλῷ ἐπαναφορὰ καταργηθέντων νόμων, πλὴν τῶν φορολογικῶν νόμων δὲν δύναται νὰ γίνῃ κατὰ τὴν εἰδικὴν διαδικασίαν τῆς ἐπιψηφίσεως τῶν κωδίκων (§ 7 τοῦ αὐτοῦ ἄρθρου), δηλαδὴ δι' ἵδιαιτέρου νόμου κυροῦντος ἐν δλῷ αὐτούς, ἀλλὰ κατὰ τὴν γενικὴν διαδικασίαν ψηφίσεως τῶν νόμων<sup>80</sup>. Πάντως, πρέπει νὰ σημειωθῇ, ὅτι οἱ καταργηθέντες δυσμενεῖς οὐσιαστικοὶ φορολογικοὶ νόμοι (ἐπιβάλλοντες νέους ἢ αὐξάνοντες τοὺς ὑφισταμένους φόρους, καταργοῦντες φορολογικάς ἀπαλλαγάς) δύνανται ὑπὸ τὸ νέον Σύνταγμα (ἄρθρ. 82 § 3) νὰ ἐπαναφέρωνται ἐν ἴσχυΐ μόνον διὰ τὸ μέλλον καὶ ὅχι ἀναδρομικῶς.

Συνταγματικοῦ Δικαστηρίου περὶ τοῦ ἐπείγοντος, νὰ ἔκδιδῃ νομοθετικὰ διατάγματα. Ταῦτα δέον νὰ ὑποβάλλωνται εἰς τὴν Ὀλομέλειαν τῆς Βουλῆς ἢ Τμῆμα αὐτῆς, κατὰ τὸ ἄρθρον 72, πρὸς κύρωσιν διὰ νόμου, ἐντὸς εἴκοσιν ἡμερῶν ἀπὸ τῆς ἐκδόσεως τῶν ἢ ἐντὸς εἴκοσιν ἡμερῶν ἀπὸ τῆς συγκλήσεως τῆς Βουλῆς εἰς σύνοδον. 'Ἐὰν δὲν ὑποβληθοῦν εἰς τὴν Βουλὴν ἐντὸς τῶν ἀνωτέρω προθεσμῶν ἢ δὲν ἐγκριθοῦν παρ' αὐτῆς ἐντὸς τριῶν μηνῶν ἀπὸ τῆς ὑποβολῆς τῶν, ἀποβάλλουν ἐφεξῆς τὴν ἴσχύν των'.

79. Γεωργοπούλου, 'Ελληνικὸν Συνταγματικὸν Δίκαιον, τ. Β', σ. 66 ἐπ. 'Η αὐτόθι ὅμως ὑποστηρίζομένη ἔξαριστης ἐν σχέσει πρὸς τὸ ἐκλογικὸν σύστημα καὶ τὰς ἐκλογικάς περιφερείας «λόγῳ τῆς ρητῆς ἐν προκειμένῳ διατάξεως τοῦ ἄρθρ. 57 § 2, ἡ ὅποια ἀπαιτεῖ ὄπωσδήποτε τυπικὸν νόμον ψηφιζόμενον ὑπὸ τῆς Ὀλομελείας τῆς Βουλῆς» μᾶλλον δὲν φάνεται δρθή' διότι ἡ διάταξις τοῦ ἄρθρ. 57 § 2 ἐπαναλαμβάνεται εἰς τὸ ἄρθρ. 72 § 1 καὶ, ἐπομένως, ἴσχύει ἐν προκειμένῳ διὰ τὸ ἐκλογικὸν σύστημα καὶ τὰς ἐκλογικάς περιφερείας διατάξεις καὶ διὰ τὰ λοιπὰ θέματα τοῦ ἄρθρ. 72 § 1. Πάντως, ἡ διὰ τοιούτων νομοθετικῶν διαταγμάτων ρύθμισις τοῦ ἐκλογικοῦ συστήματος καὶ τῶν ἐκλογικῶν περιφερειῶν πρέπει νὰ θεωρηθῇ ὡς ἀνεπίτρεπτος δι' ὅλον λόγον καὶ δῆ, διότι αὕτη, ἐν δψει καὶ τῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρ. 57 § 2 («...ἰσχύοντος ἀπὸ τῶν μεθεπομένων ἐκλογῶν») ἐν οὐδεμιᾷ περιπτώσει δύναται νὰ χαρακτηρισθῇ ὡς ἐπείγουσσα ἐν τῇ ἐννοίᾳ τῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρ. 48 § 5.—Ψαροῦ, ορ. cit., σ. 297.—'Αντίθετος δὲ Κυπραϊδός, 'Η νομοθετικὴ ἔξουσιοδότησις, σ. 253.

80. Βλ. Γεωργοπούλου, 'Ελληνικὸν Συνταγματικὸν Δίκαιον, τεῦχ. Β', σ. 37 ἐπ.. Σηγουρέτσα, Συνταγματικὸν Δίκαιον, τ. II, τεῦχ. Α', σ. 23.

#### 4. Η ΧΡΟΝΙΚΗ ΙΣΧΥΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΝΟΜΩΝ

Κατά τὰ Συντάγματα τῶν πλείστων συγχρόνων Κρατῶν ἡ χρονικὴ ἴσχυς τῶν ἐπιβαλλόντων φόρους νόμων εἶναι κατ' ἀρχὴν ἀπεριόριστος. Τὴν αὐτονόητον αὐτὴν ἀρχὴν καθιεροῦ ρητῶς τὸ ἄρθρ. 59 ἀριθ. 2 τοῦ Συντάγματος τῆς Βολιβίας (1945). Ἀντιθέτως, τὰ Συντάγματα τοῦ Βελγίου (ἄρθρ. 111), τοῦ Λιχτενστάιν (ἄρθρ. 68)<sup>81</sup>, τοῦ Λουξεμβούργου (ἄρθρ. 100), τῆς Νορβηγίας (ἄρθρ. 75 § 1), τῆς Σουηδίας (ἄρθρ. 61), τῆς Αϊτής (ἄρθρ. 131) καὶ τοῦ Μπουρούντι (ἄρθρ. 100) περιορίζουν, κατὰ τὸ πρότυπον τῶν Συνταγμάτων τῆς Γαλλικῆς Ἐπαναστάσεως<sup>82</sup>, τὴν ἴσχυν τῶν ἐπιβαλλόντων φόρους νόμων εἰς ἐτος<sup>83</sup>. Τὴν ἐτησίαν ἴσχυν τῶν ἐν λόγῳ νόμων καθιέρουν παρ' ἡμῖν τὰ Συντάγματα τοῦ "Αστρους, τῆς Τροιζῆνος καὶ τοῦ 1832<sup>84</sup>.

#### 5. Η ΕΙΔΙΚΟΤΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΝΟΜΩΝ

Τὰ Συντάγματα τῆς Αὔστραλίας (ἄρθρ. 55 § 1)<sup>85</sup> καὶ τῆς Βιρμανίας (ἄρθρ. 102)<sup>86</sup> ἀπαιτοῦν διὰ τὴν ἐπιβολὴν φόρων εἰδικὸν νόμον, δηλονότι νόμον ἀφορῶντα ἀποκλειστικῶς τὴν ἐπιβολὴν φόρου καὶ μὴ περιέχοντα διατάξεις ἀναφερομένας εἰς ἄλλα θέματα. Τοιοῦτον νόμον ἀπαιτοῦν τὰ ἑλληνικὰ Συντάγματα μόνον διὰ τὰς συντάξεις<sup>87</sup>.

Εἶναι ἀναμφίβολον, δτι διὰ τοῦ περὶ προϋπολογισμοῦ νόμου δὲν δύνανται νὰ ἐπιβάλλωνται νέοι φόροι· διότι ὁ νόμος οὗτος, ὃν κατὰ τύπον ἰδιότυπος τυπικὸς νόμος καὶ κατ' οὐσίαν διοικητική πρᾶξις («τυπικὸς ἀπλῶς νόμος»), δὲν δύναται νὰ θεσπίζῃ κανόνας δικαίου<sup>88</sup>. Τοῦτο ὁρίζουν ρητῶς τὰ Συντάγματα

81. Καθιεροῦ τὴν ἐνιαυσίαν ἴσχυν τῶν ἐπιβαλλόντων φόρους καὶ ἄλλα δημόσια βάρη νόμων.

82. Τίτλ. V, ἄρθρ. 1 Συντ. τῆς 3-9-1791, ἄρθρ. 302 Συντ. τῆς 22-8-1795. Οὕτω καὶ τὰ ἄρθρ. 34 τῆς Συμπληρωματικῆς Συντακτικῆς Πράξεως τῆς 22-4-1815 καὶ 17 τοῦ Συντ. τῆς 4-11-1848 προκειμένου περὶ τῶν ἀμέσων φόρων.

83. Οὕτω καὶ ἄρθρ. 96 τοῦ Συμπληρωματικοῦ Συνταγματικοῦ Νόμου τῆς Περσίας τῆς 8-10-1907 προκειμένου περὶ τοῦ φορολογικοῦ συντελεστοῦ.

84. Βλ. τὰς ἀνωτ., σημ. 38, 39 καὶ 41, παρατιθεμένας διατάξεις αὐτῶν.

85. «Νόμοι ἐπιβάλλοντες φορολογίαν θ' ἀσχολοῦνται μόνον μὲ τὴν ἐπιβολὴν φορολογίας καὶ πᾶσα διάταξις αὐτῶν ἀφορῶσα οἰονδήποτε ἄλλο θέμα θὰ εἶναι ἀνίσχυρος».

86. 'Η διάταξις αὕτη ἐπαναλαμβάνει αὐτολεξεῖ τὴν ἐν τῇ προηγουμένῃ σημ. παρατιθεμένην διάταξιν τοῦ Συντάγματος τῆς Αὔστραλίας.

87. "Ἄρθρ. 79 § 2 ἐδ. β' Συντ. 1968, ἐπαναλαμβάνον κατὰ βάσιν τὴν διάταξιν τοῦ ἄρθρ. 57 § 2 ἐδ. γ' Συντ. 1952: «Τοιαῦτα περὶ συντάξεων σχέδια νόμων πρέπει νὰ εἰναι εἰδικά, μὴ ἐπιτρεπομένης, ἐπὶ ποινῇ ἀκυρότητος, τῆς ἀναγραφῆς διατάξεων περὶ συντάξεων εἰς νόμους σκοπούντας τὴν ρύθμισιν ἄλλων θεμάτων».

88. Γεωργοπούλου, 'Ελληνικὸν Συνταγματικὸν Δίκαιον, τεῦχ. Β', σ. 39 ἐπ. · Π. Δερτιλῆ, 'Εγχειρίδιον Δημοσίας Οίκουνομικῆς, τεῦχ. Γ', 1967, σ. 26 ἐπ. · N. N. Σαριπόλου, op. cit.,

τῆς Ἰταλίας (ἄρθρ. 81 § 3) καὶ τῆς Σομαλίας (ἄρθρ. 66 § 2): «Οὐδεὶς νέος φόρος ἢ δαπάνη δύναται νὰ θεσπίζεται διὰ τοῦ ψηφίζοντος τὸν προϋπολογισμὸν νόμου».

‘Η εἰς τὸν προϋπολογισμὸν ἀναγραφὴ τῶν ὑπὸ τῶν κειμένων νόμων προβλεπομένων φόρων ἀποτελεῖ ἀπαραίτητον συνταγματικὴν προϋπόθεσιν διὰ τὴν εἰσπραξὶν αὐτῶν<sup>89</sup>. Τοῦτο ὅριζεται κατ’ ἀρχὴν ρητῶς διὰ τοῦ ἄρθρ. 141 § 34 τοῦ Συντάγματος τῆς Βραζιλίας τοῦ 1946<sup>90</sup>. Κατ’ ἀκολουθίαν, διὰ τὴν ἔγκυρον εἰσπραξὶν ἐνὸς φόρου ἀπαιτοῦνται δύο τινὰ καὶ δὴ ἡ ὑπαρξίας νόμου ἐπιβάλλοντος τὸν φόρον καὶ ἡ ἀναγραφὴ αὐτοῦ εἰς· τὸν προϋπολογισμὸν τοῦ οἰκείου οἰκονομικοῦ ἔτους. Πρέπει νὰ σημειωθῇ ὅτι ἡ εἰς τὸν προϋπολογισμὸν ἀναγραφὴ τῶν φόρων δὲν παρέχει ἀπλῶς εἰς τὴν ἐκτελεστικὴν ἔξουσίαν τὴν ἔξουσιοδότησιν διὰ τὴν εἰσπραξὶν αὐτῶν, ἀλλά, κατ’ ἀντίθεσιν πρὸς τὰς ἐν τῷ προϋπολογισμῷ ἀναγραφομένας δαπάνας, δημιουργεῖ ὑποχρέωσιν αὐτῆς διὰ τὴν εἰσπραξὶν των<sup>91</sup>. ‘Η ἐν λόγῳ ὑποχρέωσις τῆς διοικήσεως ἀποτελεῖ συνέπειαν τῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου, ἡ δοπία ἀποκλείει οἰανδήποτε διακριτικὴν ἔξουσίαν αὐτῆς ἐν σχέσει πρὸς τὴν ἐπιβολὴν καὶ τὴν εἰσπραξὶν τῶν φόρων<sup>92</sup>.

## 6. ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΝ ΜΟΝΟΠΩΛΙΟΝ ΤΗΣ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗΣ ΕΞΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Τὰ σύγχρονα Συντάγματα διὰ τῆς κατοχυρώσεως τῆς ἀρχῆς τῆς νομιμό-

τ. II, σ. 309 ἐπ., 315 ἐπ.. · Σγονδίτσα, Συνταγματικὸν Δίκαιον, τ. II, τεῦχ. A', σ. 69 · Στασινοπόλου, Μαθήματα Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, σ. 41 ἐπ.—*Th. Maunz, ἐν Maunz - Dürig - Herzog, op. cit., ὑπ' ἄρθρ. 110, σ. 6 ἐπ.*, Randnr. 9.

89. *N. N. Σαριπόλου, op. cit., τ. II, σ. 326 ἐπ.. · Σγονδίτσα, Συνταγματικὸν Δίκαιον, τ. II, τεῦχ. A', σ. 67 ἐπ.. · Στασινοπόλου, Μαθήματα Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, σ. 44.*

90. «...Οὐδεὶς φόρος δύναται νὰ εἰσπράττεται ἀνευ προγονούμενης ἔξουσιοδοτήσεως τοῦ προϋπολογισμοῦ ἐκάστου ἔτους, ἔξαιρουμένων τῶν δασμῶν καὶ τῶν ἔνεκα πολέμου ἐπιβαλλομένων φόρων».

91. *M. Waline, ἐν J. Laferrière - M. Waline, Traité élémentaire de Science et de Législation Financières, 1952, σ. 11 ἐπ.:* «...Le vote du budget vaut donc autorisation (sans obligation) de dépenser, et ordre de percevoir les recettes».—*Delvalve, op. cit., σ. 31, ἐπ. no 37.*

92. Βλ. ἀνωτ., σημ. 54. - Πρβλ. *Maunz, ἐν Maunz - Dürig - Herzog, op. cit., ὑπ' ἄρθρ. 110, σ. 7, Randnr. 11:* «Bezüglich der Einnahmen erteilt der Beschluss der Volksvertretung über den Haushaltspol keine Ermächtigung. Die Ermächtigung zur Steuererhebung liegt hier in den von der Volksvertretung beschlossenen Steuergesetzen. In den Steuergesetzen ist gleichzeitig auch die Verpflichtung für die Regierung enthalten, die Steuern zu erheben; es liegt nicht in der politischen Entscheidungsgewalt der Regierung, Steuern zu erheben oder nicht».

τητος τοῦ φόρου καθιεροῦν τὸ φορολογικὸν μονοπώλιον τῆς νομοθετικῆς ἔξουσίας τοῦ Κράτους, μὴ κατοχυροῦντα μίαν αὐτοτελῆ φορολογικὴν ἔξουσίαν τῶν νομικῶν προσώπων δημοσίου δικαίου καὶ ίδίως τῶν ὄργανισμῶν τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως. Ἐκ τῶν κατοχυρουσῶν τὴν τοπικὴν αὐτοδιοικήσιν συνταγματικῶν διατάξεων συνάγεται μὲν μία ίδια φορολογικὴ ἔξουσία τῶν τοπικῶν ὄργανισμῶν, ἡ ἀσκησις δύμως αὐτῆς εἶναι ἀνεπίτρεπτος ἀνευ τῆς ἐκδόσεως σχετικοῦ νόμου<sup>93</sup>. Τὰ Συντάγματα τῶν συγχρόνων Κρατῶν δὲν χορηγοῦν εἰς τοὺς ὄργανισμούς τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως ἀπεριόριστον φορολογικὴν ἔξουσίαν· διότι αὕτη θὰ ἥδυνατο νὰ διδηγήσῃ εἰς μίαν ὑπερβολικὴν ἐπιβάρυνσιν τοῦ ἔθνικοῦ εἰσοδήματος — κοινῆς πηγῆς τῶν ἐσόδων δλων τῶν φορέων δημοσίας ἔξουσίας — καὶ οὕτω νὰ καταστήσῃ δυσχερῆ, ἀν μὴ ἀδύνατον, τὴν ἀσκησιν τῆς φορολογικῆς ἔξουσίας τοῦ Κράτους. Μίαν ίδιαν καὶ αὐτοτελῆ φορολογικὴν ἔξουσίαν τῶν ὄργανισμῶν τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως κατοχυροῖ τὸ ἴσχυον Σύνταγμα τοῦ ἑβετικοῦ Καντονίου τοῦ Γκραουμπύντεν (ἄρθρ. 38 § 2, 40 § 5)<sup>94</sup>. Ὁσαύτως ὁ Θεμελιώδης Νόμος τῆς 'Ομοσπονδιακῆς Δημοκρατίας τῆς Γερμανίας (ἄρθρ. 106 § 6, ὡς ἐτροποποιήθη διὰ τῶν νόμων τῆς 23-12-1955 καὶ 24-12-1956) μεταβιβάζει ἀπ' εὐθείας ὀρισμένους φόρους εἰς τοὺς ὄργανισμούς τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως<sup>95</sup>.

Εἶναι προδήλως ἀνεπίτρεπτος ἡ παροχὴ νομοθετικῆς ἔξουσιοδοτήσεως πρὸς νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου διὰ τὴν ἐπιβολὴν φόρου, ἀν δὲν καθορίζωνται ὑπὸ τοῦ ἔξουσιοδοτοῦντος νόμου τὰ ἔξι ἀντικείμενον οὐσιώδη στοιχεῖα τοῦ φόρου. Τοῦτο εἶναι ἀναμφίβολον παρ' ἡμῖν ἐν δψει τῆς διατυπώσεως τῆς ἀπαγορευούσης τὴν νομοθετικὴν ἔξουσιοδότησιν συνταγματικῆς διατάξεως (ἄρθρ. 59 § 2 Συντ. 1952, ἄρθρ. 82 § 2 Συντ. 1968), ἡ ὅποια περιλαμβάνει ἀδιακρίτως δλους τοὺς φόρους. Τὴν παροχὴν σχετικῆς νομοθετικῆς ἔξουσιο-

93. Οὕτως ἐν Γερμανίᾳ οἱ *Vogel* καὶ *Walter*, ἐν «Bonner Kommentar», ὑπ' ἄρθρ. 105 (Zweitbearbeitung), σ. 67, Randnr. 137: «Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung wird nicht dadurch durchbrochen, dass das Grundgesetz steuerrechtliche Satzungen der *Gemeinden* (*Gemeindeverbände*) gestattet und ein *Besteuerungsrecht der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften ausdrücklich gewährleistet*... Sowohl die Gemeinden und Gemeindeverbände wie die Religionsgesellschaften haben, wenn auch ohne Bindung an die strengen Voraussetzungen des Art. 80 GG, ein Besteuerungsrecht nur nach Massgabe *konstitutiver*... landesgesetzlicher, im Falle der Kommunen auch bundesgesetzlicher *Ermächtigungen*...».

94. 'Η πρώτη διάταξις κατοχυροῖ τὸ δικαίωμα τῶν ἐπαρχιῶν καὶ ἡ δευτέρα τὸ δικαίωμα τῶν κοινοτήτων νὰ ἐπιβάλλουν φόρους «nach billigen und gerechten Grundsätzen». Βλ. A. Lardelli, Die Steuerhoheit der Selbstverwaltungskörper im Kanton Graubünden, Diss. Zürich 1950.

95. Βλ. πλείονα περὶ τῆς δημοσιονομικῆς αὐτοτελείας τῶν ὄργανισμῶν τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως ἐν 'Αθ. Ράικον, 'Η συνταγματικὴ κατοχύρωσις τῆς τοπικῆς αὐτοδιοικήσεως εἰς τὰ σύγχρονα Κράτη, 1969, σ. 90 ἐπ.

δοτήσεως πρὸς τοὺς τοπικοὺς ὄργανισμοὺς προβλέπονυ ρητῶς ὁ Συνταγματικὸς Δημοσιονομικὸς Νόμος τῆς Αὐστρίας τοῦ 1948 (ἄρθρ. 8 § 5) <sup>96</sup> καὶ τὸ Σύνταγμα τῆς Ζαμπίας (ἄρθρ. 106 § 4) <sup>97</sup>.

## 7. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΒΕΒΑΙΟΤΗΤΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Συναφὴς πρὸς τὴν ἀρχὴν τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου εἶναι ἡ ἀρχὴ τῆς βεβαιότητος αὐτοῦ, ἡ ὅποια ἀποτελεῖ μίαν τῶν τεσσάρων κλασσικῶν φορολογικῶν ἀρχῶν, τὰς ὅποιας διετύπωσεν ὁ Adam Smith <sup>98,99,100</sup>. Ἡ ἀρχὴ αὕτη <sup>101</sup> ἐπιτάσσει τὸν ἐκ τῶν προτέρων καθορισμὸν τῶν οὖσιων στοιχείων τοῦ φόρου (ποσοῦ, χρόνου καὶ τρόπου εἰσπράξεως) κατὰ τρόπον ἀναμφίβολον καὶ σαφῆ εἰς τὸν φορολογούμενον καὶ οἰονδήποτε ἄλλο πρόσωπον καὶ ἀποκλείοντα

96. «Ἡ νομοθετικὴ ἔξουσία τῶν Χωρῶν δύναται νὰ ἔξουσιοδοτῇ τὰς κοινότητας νὰ ἐπιβάλλουν ὀρισμένους φόρους ἐπὶ τῇ βάσει μιᾶς ἀποφάσεως τῆς κοινωνικῆς ἀντιπροσωπείας. Τοιοῦτοι νόμοι τῶν Χωρῶν πρέπει νὰ καθορίζουν τὰ οὖσιώδη στοιχεῖα τῶν φόρων τούτων, ίδιως τὸ ἐπιτρεπόμενον ἀνώτατον ὅριον αὐτῶν».

97. «Τὸ Κοινοβούλιον δύναται νὰ μεταβιβάζῃ εἰς οἰκινδήποτε ἀρχὴν ἰδρυομένην ὑπὸ τοῦ νόμου διὰ τοὺς σκοποὺς τῆς τοπικῆς διοικήσεως τὴν ἔξουσίαν νὰ ἐπιβάλλῃ φορολογίαν ἐντὸς τῆς περιφερείας τῆς καὶ νὰ τροποποιῇ τὴν ἐπιβληθεῖσαν φορολογίαν».

98. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776, βιβλ. V, κεφ. II, μέρ. 2 (ἄρδ. τῆς Encyclopaedia Britannica ἐν «Great Books of the Western World», ἀριθ. 39, 1952, σ. 361 ἐπ.).

99. Βλ. σχετικῶς Ἀγγ. Ἀγγελοπούλου, Γενικὴ θεωρία τῆς φορολογίας, 1939, σ. 80 ἐπ.· τοῦ αὐτοῦ, Δημοσία Οἰκονομική, 1942, σ. 224 ἐπ.· Ἀνδρ. Ἀνδρεάδου, Γενικαὶ Ἀρχαὶ Φορολογίας, Πανεπιστημιακαὶ Παραδόσεις ἐκδοθεῖσαι ὑπὸ Ἀγγ. Ἀγγελοπούλου, 1936, σ. 71 ἐπ.· Π. Δεστιλῆ, Ἐγχειρίδιον Δημοσίας Οἰκονομικῆς, τεῦχ. A', 1966, σ. 223 ἐπ.· I. Κούλη, Δημοσία Οἰκονομική, ἔκδ. 2α (1970), τ. I, σ. 255 ἐπ.· J. Laferrière, ἐν Laferrière - Waline, op. cit., σ. 252 ἐπ.· Fr. K. Mann, Steuerpolitische Ideale, 1937, σ. 145 ἐπ.· G. Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, ἔκδ. 4η (1965), σ. 46 ἐπ.· R. Stourm, Systèmes généraux d'impôts, 1905, σ. 27 ἐπ.

100. Αἱ τρεῖς ἄλλαι φορολογικαὶ ἀρχαὶ τοῦ Adam Smith εἶναι ἡ ἀρχὴ τῆς καθολικότητος, ἡ ἀρχὴ τῆς προσφορότητος καὶ ἡ ἀρχὴ τῆς εὐθηνίας τοῦ φόρου. Αἱ φορολογικαὶ ἀρχαὶ τοῦ Adam Smith ἀπειλήθησαν «κλασσικαὶ» περὶ τὰ μέσα τοῦ παρελθόντος αἰώνος ὑπὸ τοῦ John Stuart Mill (βλ. Mann, op. cit., σ. 144), ἐνῷ ὁ René Stourm (op. cit., σ. 24) ἐθεωρησεν αὐτὰς ὡς «τὴν διακήρυξιν τῶν δικαιωμάτων τῶν φορολογουμένων». Ηάντως, ἡ πρωτοτυπία τῶν φορολογικῶν ἀρχῶν τοῦ Adam Smith εἶναι ἀμφίβολος. Βλ. Mann, op. cit., σ. 145 ἐπ.

101. A. Smith, op. cit.: «The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person. Where it is otherwise, every person subject to the tax is put more or less in the power of the tax-gathered, who can either aggravate the tax upon any obnoxious contributor, or extort, by the terror of such aggravation, some present or perquisite to himself...».

τὴν αὐθαιρεσίαν τῶν φορολογικῶν ὑπαλλήλων ἢ μισθωτῶν. Ἡ ἐν λόγῳ ἀρχὴ περιλαμβάνεται προφανῶς εἰς τὴν ἀρχὴν τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου, ἢ ὅποια ἀπαιτεῖ τὸν διὰ νόμου καθορισμὸν τοῦ φόρου κατὰ τὰ οὖσιώδη στοιχεῖα αὐτοῦ<sup>102</sup>. Ἡ ἀρχὴ τῆς βεβαιότητος ἐνσωματοῦται εἰς τὴν ἀρχὴν τῆς νομιμότητος ὅχι μόνον εἰς τὴν περίπτωσιν, κατὰ τὴν ὅποιαν τὰ οὖσιώδη στοιχεῖα τοῦ φόρου καθορίζονται ὑπὸ τυπικοῦ νόμου<sup>103</sup>, ἀλλὰ καὶ ὅταν ταῦτα καθορίζωνται διὰ κανονιστικῆς πράξεως τῆς διοικήσεως κατόπιν ἔξουσιοδοτήσεως νόμου. Διότι καὶ εἰς τὴν δευτέραν περίπτωσιν ὁ φόρος καθορίζεται ἐκ τῶν προτέρων ὑπὸ κανόνος δικαίου καὶ οὕτως ἀποκλείεται ἡ αὐθαιρεσία τῶν φορολογικῶν ὑπαλλήλων.

102. Ηρβλ. II. Δερτιλῆ, 'Η ἀρχὴ τῆς φορολογικῆς δικαιοσύνης εἰς τὰ 'Ελληνικὰ Συντάγματα, 'Ανάτυπον ἐκ τῆς 'Επιθεωρήσεως Οίκουν. καὶ Πολιτ. 'Επιστημῶν, 1951, σ. 13. W. Gerloff, Steuerwirtschaftslehre, ἐν «Handbuch der Finanzwissenschaft», τ. II, 1955, σ. 274.

103. Στασινοπόνιου, Μαθήματα Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, σ. 275.

IV  
ΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ

1. Η ΕΞΑΙΡΕΣΙΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΠΑΡ' ΉΜΙΝ

Τὸ ἄρθρ. 59 § 2 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1911 καθιέρωσε τὸ πρῶτον μίαν ἔξαίρεσιν τῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου ἀφορῶσαν τοὺς εἰσαγωγικοὺς δασμούς: «Ἐξαιρετικῶς ἐπὶ ἐπιβολῆς ἢ αὐξήσεως εἰσαγωγικοῦ δασμοῦ, ἢ εἰσπράξις αὐτοῦ ἐπιτρέπεται ἀπὸ τῆς ήμερας τῆς εἰς τὴν Βουλὴν καταθέσεως τῆς περὶ αὐτοῦ προτάσεως νόμου, ὅπο τὸν ρητὸν ὅρον τῆς δημοσιεύσεως τοῦ νόμου τὸ βραδύτερον ἐντὸς δέκα ἡμερῶν ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς βιουλευτικῆς συνόδου»<sup>104</sup>. Ἡ ἔξαίρεσις αὕτη ἔθεστίσθη μὲ τὴν αἰτιολογίαν, ὅτι ἡ αὐστηρὰ ἐφαρμογὴ τῆς γενικῆς ἀρχῆς ὅτι «φόρος δὲν εἰσπράττεται ἀνευ νόμου» ἐπὶ τῆς νομοθετήσεως ἢ αὐξήσεως τελωνειακῶν δασμῶν «παρέχει τὸν κίνδυνον καταχρήσεων ἐπὶ ζημιᾷ τοῦ Δημοσίου ἢ ἀδικίᾳ αὐτῶν τούτων τῶν φορολογουμένων, καθόσον ἐνδέχεται μεταξὺ τῆς ὑποβολῆς καὶ τῆς ψηφίσεως τοῦ νομοσχεδίου νὰ γένωνται ἀθρόαι εἰσαγωγαὶ ἐμπορευμάτων, ἀπαλλασσομένων οὕτω τοῦ μήπω θεσπισθέντος ἢ βαρυτέρου τέλους, κατόπιν δὲ τῆς ψηφίσεως αὐτοῦ νὰ μεταπωλῶνται ταῦτα μετὰ τῆς λόγω τοῦ νέου δασμοῦ ὑπερτιμήσεως, οὕτως ὥστε κατ' ούσιαν μὲν νὰ ὑποστῶσι τὸν φόρον οἱ καταναλωταί, ἀντὶ δὲ τοῦ Δημοσίου θὰ ἀπολαύσωσι τὸ ποσὸν τοῦ δασμοῦ κατὰ τὸν χρόνον τοῦτον οἱ ἐμποροι...»<sup>105</sup>. Ἡ διάταξις περιελήφθη εἰς τὰ δημοκρατικὰ Συντάγματα τῆς

104. Ἡ ἔξαίρεσις καθιερώθη ἥδη ὑπὸ τοῦ ἄρθρ. 3 τοῦ νόμου τῆς 21-4-1880 καὶ κατόπιν ὑπὸ τοῦ ἄρθρ. 28 τοῦ νόμου τῆς 30-12-1892, συμπληρωθέντος ὑπὸ τοῦ νόμου τῆς 29-2-1907. Ἡ ἐλόγω διάταξις ἐθεωρήθη δρόδως ὡς ἀντικειμένη πρὸς τὸ ἄρθρ. 59 τοῦ Συντάγματος, διότι ἐπέτρεπε τὴν εἰσπράξιν δασμοῦ ἐπὶ τῇ βάσει νομοσχεδίου (Ν. Ν. Σαριπόλου, ορ. cit., τ. II, 1914, σ. 777 ἐπ.). Διὰ τὸν λόγον αὐτὸν ἀνεμένετο ἡ συνταγματικὴ ρύθμισις τοῦ Κητήματος κατὰ τὴν μελλουσαν ἀναθεώρησην τοῦ Συντάγματος. Τὸ ἄρθρ. 59 περιελαμβάνετο μεταξὺ τῶν ἀναθεωρητῶν διατάξεων ἥδη εἰς τὸ Βουλευτικὸν Ψήφισμα τῆς 18-2-1910, ἐν τῷ διοιώψ (§ 16) ὡρίζετο ὅτι «έτ τοῦ ἄρθρ. 59 δέον νὰ ἔξαιρεθῶσι τὸ περὶ εἰσπράξεως τελωνειακῶν δασμῶν». Τὴν συνταγματικὴν καθιέρωσιν τῆς ἔξαιρέσεως προέτεινεν ὡσαύτως τὸ Προσχέδιον τοῦ Ραλλικοῦ Κόμματος, μὲ τὴν αἰτιολογίαν ὅτι «ἡ διάταξις τοῦ Ισχύοντος ἄρθρ. 59 περὶ μὴ εἰσπράξεως φόρου ἀνευ νόμου παραβιάζεται ὑπὸ αὐτῆς τῆς κειμένης νομοθεσίας ἐν σχέσει πρὸς τοὺς τελωνειακοὺς δασμούς». Ἐν συνεχείᾳ τὸ Σχέδιον τῆς Κυβερνήσεως Βενιζέλου περιέλαβε σχετικὴν διάταξιν, τὴν διοίναν ἀπεδέχθη κατὰ βάσιν ἡ Συνταγματικὴ Ἐπιτροπὴ τῆς Β' Ἀναθεωρητικῆς Βουλῆς. Βλ. Μ. Δαβῆ - Γ. Παπαϊωάννου, Τὸ ιστορικὸν τῆς ἀναθεωρήσεως τοῦ Συντάγματος καὶ τὰ ἐπίσημα κείμενα, 1911, σ. 43, 55 ἐπ., 75 ἐπ.

105. Βλ. τὴν ἐπὶ τοῦ ἄρθρ. 59 ἔκθεσιν τῆς Συνταγματικῆς Ἐπιτροπῆς, ἐν Δαβῆ - Παπαϊωάννου, ορ. cit., σ. 129 ἐπ.

30μελούς Συνταγματικής 'Επιτροπής της Δ' Συντακτικής Συνελεύσεως (άρθρ. 49 § 2) καὶ τοῦ 1927 (άρθρ. 51 § 2) μὲ τὴν προσθήκην καὶ τοῦ ἐξαγωγικοῦ δασμοῦ, εἰς τὸ Σύνταγμα τοῦ 1952 (άρθρ. 59 § 1 ἐδ. β') ἀμετάβλητος καὶ εἰς τὸ Σύνταγμα τοῦ 1968 (άρθρ. 82 § 4)<sup>106</sup> μὲ τὴν προσθήκην τοῦ ἐξαγωγικοῦ δασμοῦ καὶ τοῦ φόρου καταναλώσεως<sup>107</sup>.

'Η διάταξις λόγῳ τοῦ ἐξαιρετικοῦ χαρακτῆρος της πρέπει κατ' ἀρχὴν νὰ ἔρμηνεύεται στενῶς. 'Ἐν τούτοις, τὸ Συμβούλιον τῆς 'Επικρατείας<sup>108</sup> ἡρμήνευσε διαστατικῶς τὴν διάταξιν τοῦ ἄρθρ. 59 § 1 ἐδ. β' τοῦ Συντάγματος τοῦ 1952 καὶ δὴ ἐπεξέτεινε τὴν ἐφαρμογὴν αὐτῆς καὶ ἐπὶ τῶν κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν τῶν ἐμπορευμάτων ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ ἐπιβαλλομένων φόρων καταναλώσεως<sup>109</sup>. Τὸ ζήτημα τοῦτο δὲν τίθεται πλέον ὑπὸ τὸ Σύνταγμα τοῦ 1968, τὸ ὅποιον ἐπεξέτεινε τὴν ἐξαίρεσιν καὶ εἰς ὅλους τοὺς φόρους καταναλώσεως.

106. «Ἐξαιρετικῶς ἐπὶ ἐπιβολῆς ἡ αὐξήσεως εἰσαγωγικοῦ ἡ ἐξαγωγικοῦ δασμοῦ ἡ φόρου καταναλώσεως, ἡ εἰσπραξίς αὐτῶν ἐπιτρέπεται ἀπὸ τῆς ἡμέρας τῆς εἰς τὴν Βουλὴν καταθέσεως τοῦ περὶ αὐτοῦ σχεδίου νόμου, ὑπὸ τὸν ρήτορα ὃρον τῆς δημοσιεύσεως τοῦ νόμου ἐντὸς τῶν κατὰ τὸ ἄρθρ. 47 § 2 προθεσμιῶν, πάντως δὲ τὸ βραδύτερον ἐντὸς δέκα ἡμερῶν ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς συνόδου».

107. Τὴν προσθήκην τῶν ἐξαγωγικῶν δασμῶν καὶ τῶν φόρων καταναλώσεως προέτεινεν εἰς τὴν Συνταγματικὴν 'Επιτροπὴν δ. Κ. Γεωργόπουλος, Προτάσεις ἐπὶ τοῦ νέου Συντάγματος, σ. 29: «Ούτω, κατὰ πρᾶτον λόγον, συμφώνως καὶ πρὸς τὸ σημεῖον 10 τῆς ἀπὸ 21 Φεβρουαρίου 1963 προτάσεως περὶ ἀναθεωρήσεως, ἡ ἀμεσος εἰσπραξίς δὲν θὰ πρέπῃ νὰ περιορίζεται εἰς μόνους τοὺς εἰσαγωγικοὺς δασμούς, ἀλλὰ νὰ ἐπεκτείνεται καὶ εἰς τοὺς ἐξαγωγικοὺς (κατὰ τὸ πρότυπον τοῦ ἄρθρ. 51 § 2 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1927), ὡς καὶ εἰς τοὺς φόρους καταναλώσεως». Τὴν πρότασιν αὐτὴν υἱοθέτησεν ἡ 'Επιτροπὴ (άρθρ. 79 § 4 τοῦ Σχεδίου Συντάγματος αὐτῆς).

108. 'Απόφασις 1454/1967 τῆς 'Ολομελείας, δημοσιεύθεΐσα ἐν «'Επιθεωρήσει Δημοσίου Δικαίου καὶ Διοικητικοῦ Δικαίου», τ. XI (1967), σ. 283 ἐπ.: «'Ἐπειδὴ ἡ ἀνωτέρω συνταγματικὴ διάταξις τοῦ ἄρθρ. 95 § 1, ἐπιτρέπουσα κατ' ἐξαίρεσιν τὴν εἰσπραξίν εἰσαγωγικῶν δασμῶν ἀπὸ τῆς ἡμέρας καταθέσεως ἐν τῇ Βουλῇ τῆς περὶ ἐπιβολῆς ἡ αὐξήσεως αὐτῶν προτάσεως νόμου, ἔχει ἐφαρμογήν, κατὰ τὴν ἀληθῆ ἔννοιαν αὐτῆς, οὐχὶ μόνον ἐπὶ τῶν ἐν στενῇ ἔννοιᾳ εἰσαγωγικῶν δασμῶν, ἀλλὰ καὶ ἐπὶ παντὸς ἐν γένει φόρου καταναλώσεως ἐπιβαλλομένου κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν τῶν ἐμπορευμάτων ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ. Καὶ τοῦτο διότι, καὶ ἐν τῇ δευτέρᾳ ταύτῃ περιπτώσει συντρέγει κατ' ἀρχὴν δὲν δικαιολογητικὸς λόγος, δι' ὃν ἡ διάταξις αὐτῇ θεσπίσθη, ἥτοι ὅπως ἀποφευχθῇ ἡ εἰς βάρος τοῦ Δημοσίου καὶ τῶν καταναλωτῶν ὡφέλεια τῶν εἰσαγωγέων, διὸ τῆς ὑπὸ αὐτῶν ἀπὸ τῆς καταθέσεως τοῦ νομοσχεδίου ἐν τῇ Βουλῇ ἀθρόας εἰσαγωγῆς ἐμπορευμάτων ἀνευ φορολογικῆς ἐπιβαρύνσεως καὶ τῆς μετὰ τὴν ἔκδοσιν τοῦ νόμου διαθέσεως αὐτῶν διὰ τοῦ συνυπολογισμοῦ εἰς τὴν τιμὴν πωλήσεως καὶ τοῦ διὰ τοῦ νόμου τούτου ἐπιβληθέντος φόρου. Συνεπῶς, κατ' ἐφαρμογὴν τῆς ὡς ἡνω παρατεθείσης διατάξεως καὶ ὑπὸ τοὺς ἐν αὐτῇ τιθεμένους ὅρους, ἥτοι κατ' ἀρχὴν νόμιμος ἡ εἰσπραξίς καὶ τοῦ ἐν προκειμένῳ διὰ τοῦ ν. 4324/1963 ἐπιβληθέντος φόρου καταναλώσεως ἐπὶ τῶν ἐκ τοῦ ἐξωτερικοῦ εἰσαγομένων κηρωδῶν ὑλῶν ἀπὸ τῆς ἐν τῇ Βουλῇ καταθέσεως τῆς περὶ ἐπιβολῆς αὐτοῦ προτάσεως νόμου, ἐφ' ὅσον καὶ ὁ φόρος οὗτος ἐπιβάλλεται κατὰ τὴν εἰσαγωγὴν».

109. Bλ. τὴν κατὰ τῆς ἀποφάσεως αὐτῆς κριτικὴν τοῦ M. Κυπραίου, 'Αναδρομικὸς φορολογικὸς νόμος καὶ κύρωσις διοικητικῆς πράξεως, ἐν NoB 16, σ. 770 ἐπ.

‘Η διάταξις καθιεροῦ ἔξαίρεσιν τῆς μιᾶς τῶν διὰ τῆς πρώτης παραγράφου τοῦ αὐτοῦ ἄρθρου θεσπιζομένων καὶ ἥδη ἐκτεθεισῶν δύο ἀρχῶν, ἡτοι τῆς ἀρχῆς ὅτι οὐδεὶς φόρος «εἰσπράττεται» ἀνευ νόμου. ’Ενῷ, δηλαδή, κατ’ ἀρχὴν ἡ ἐκτελεστικὴ ἔξουσία δύναται νὰ εἰσπράττῃ ἕνα φόρον μόνον δυνάμει ἐνὸς νόμου, κατ’ ἔξαίρεσιν αὕτη δύναται νὰ εἰσπράττῃ ἕνα εἰσαγωγικὸν ἢ ἔξαγωγικὸν δασμὸν ἢ φόρον καταναλώσεως ἐπὶ τῇ βάσει ἐνὸς νομοσχεδίου<sup>110,111</sup>. Μὲ ἀλλας λέξεις, ἡ διάταξις εἰσάγει ἔξαίρεσιν τῆς γενικῆς συνταγματικῆς ἀρχῆς — ἐπαναλαμβανομένης εἰς τὸ ἄρθρ. 82 § 1 τοῦ Συντάγματος (ἄρθρ. 59 § 1 ἐδ. α' Συντ. 1952) — κατὰ τὴν ὁποίαν οὐδεὶς νόμος ἴσχυει πρὸ τῆς δημοσιεύσεώς του<sup>112</sup>.

‘Η διάταξις ἐπιτρέπει τὴν ἀμεσον εἰσπραξιν τοῦ δασμοῦ καὶ τοῦ φόρου καταναλώσεως δυνάμει καὶ ἀπὸ τῆς ἡμέρας τῆς εἰς τὴν Βουλὴν καταθέσεως τοῦ σχετικοῦ νομοσχεδίου, ἐφ’ ὃσον βεβαίως δὲν ὁρίζεται ἀλλως ἐν αὐτῷ. Πράγματι, ἡ διάταξις δὲν ἐπιτάσσει τὴν ἀμεσον εἰσπραξιν τοῦ φόρου δυνάμει τοῦ νομοσχεδίου, τὸ δόπιον δύναται ν’ ἀποκλείῃ αὐτὴν ἢ νὰ καθορίζῃ δλλην — μεταγενεστέραν τῆς καταθέσεως — ἡμέραν ἐνάρξεως τῆς εἰσπράξεως αὐτοῦ<sup>113</sup>. Τοῦτο ὡρίζει ρητῶς τὸ ἄρθρ. 51 § 2 ἐδ. α' τοῦ Συντάγματος τοῦ 1927<sup>114</sup>.

‘Η εἰσπραξις τοῦ φόρου δυνάμει τοῦ νομοσχεδίου ἐπιτρέπεται ὑπὸ τῆς διατάξεως «ὑπὸ τὸν ρητὸν ὅρον τῆς δημοσιεύσεως τοῦ νόμου ἐντὸς τῶν κατὰ τὸ ἄρθρον 47 § 2 προθεσμιῶν<sup>115</sup>, πάντως δὲ τὸ βραδύτερον ἐντὸς δέκα ἡμερῶν

110. ‘Η λέξις «ἔξαιρετικῶς» (ἄρθρ. 59 § 1 ἐδ. β' Συντ. 1952, ἄρθρ. 82 § 2 Συντ. 1968) ἀναφέρεται μόνον εἰς τὴν λέξιν «εἰσπράττεται», δχι δὲ καὶ εἰς ἐκείνην «ἐπιβάλλεται». ’Εν τῇ πρώτῃ ἐπὶ τῆς ἀναθεωρήσεως τοῦ Συντάγματος Ἐπιτροπῆς τῆς Δ' Ἀναθεωρητικῆς Βουλῆς προετάθη νέα διατύπωσις τοῦ ἄρθρ. 59, καθ' ἣν τὸ «ἔξαιρετικῶς» ἀνεφέρετο καὶ εἰς τὰς δύο αὐτὰς λέξεις (βλ. Ἐστενογραφημένα Πρακτικά τῆς Ἐπιτροπῆς αὐτῆς, 1948, τ. Ε', σ. 1980).

111. ’Αλ. Βαμβέτσου, Τρία φλέγοντα συνταγματικά ζητήματα, Παρατηρήσεις ἐπὶ τῆς ὑπὸ ἀριθ. 69/1963 ἀποφάσεως τοῦ Ἀρείου Πάγου, ἐν «Ἐπιθεωρήσει Δημοσίου Δικαίου καὶ Διοικητικοῦ Δικαίου», τ. VII (1963), σ. 346, § 12· Γ. Παπαζατζῆ, Μελέται ἐπὶ τοῦ Δικαίου τῶν Διοικητικῶν Διαφορῶν, ἔκδ. 3η (1955), σ. 172.

112. Γεωργοπούλου, Ἐλληνικὸν Συνταγματικὸν Δίκαιον, τεῦχ. Β', σ. 76 ἐπ. · Σγουρίτσα, Συνταγματικὸν Δίκαιον, τ. II, τεῦχ. Α', σ. 47· Στασινοπούλου, Μαθήματα Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, σ. 252.

113. ”Αλλως ἔρμηνει τὴν διάταξιν δ. Κ. Γεωργόπουλος, Ἐλληνικὸν Συνταγματικὸν Δίκαιον, τεῦχ. Β', σ. 77, ὑποστηρίζων ὅτι ἡ ἀμεσος εἰσπραξις τοῦ φόρου «χωρεῖ μόνον ἐφ’ ὃσον τοῦτο ρητῶς προβλεψθῇ κατὰ τὴν κατάθεσιν τοῦ σχεδίου νόμου».

114. «Ἐξαιρετικῶς ἐπὶ ἐπιβολῆς αὐτῆς σεως εἰσαγωγικοῦ ἢ ἔξαγωγικοῦ δασμοῦ ἡ εἰσπραξις αὐτοῦ ἐπιβάλλεται, ἀν μὴ ἀλλως ὁρίζεται ὑπὸ τοῦ νομοσχεδίου, ἀπὸ τῆς ἡμέρας τῆς εἰς τὴν Βουλὴν ἢ τὴν Γερουσίαν καταθέσεως τῆς περὶ αὐτοῦ προτάσεως νόμου».

115. ”Πρότασις ἡ σχέδιον νόμου ψηφισθὲν ὑπὸ τῆς Βουλῆς ἢ Τμήματος αὐτῆς καὶ μὴ κυρωθέν, ἐκδοθὲν καὶ δημοσιευθὲν ἐντὸς μηνὸς ὑπὸ τοῦ Βασιλέως, εἰσάγεται ἐκ νέου εἰς τὴν Ολομέλειαν τῆς Βουλῆς, ἀν δὲ αὕτη ψηφίση τοῦτο ἐκ νέου δι’ ἀπολύτου πλειονοψηφίας τοῦ δλου ἀριθμοῦ τῶν μελῶν τῆς, δ. Βασιλεὺς κυροῦ, ἐκδίδει καὶ δημοσιεύει τοῦτο ὡς νόμον ἐντὸς μηνός».

ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς συνόδου»<sup>116</sup>. Κατ' ἀκολουθίαν, ἡ εἰσπραξίς τοῦ φόρου παύει ἀπὸ τῆς ἡμέρας τῆς καταψηφίσεως τοῦ νομοσχεδίου ἢ τῆς ἀπρόσκοτου παρόδου τῶν ὑπὸ τῆς διατάξεως ὁριζομένων προθεσμιῶν δημοσιεύσεως τοῦ ψηφισθέντος νομοσχεδίου. Ἐν ὅψει τῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρ. 36 § 2 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1952<sup>117</sup> ἐτίθετο τὸ ζήτημα τῆς τύχης τοῦ ψηφισθέντος καὶ μὴ δημοσιεύσεων ἐντὸς τῆς προθεσμίας τοῦ ἄρθρ. 59 § 1 ἐδ. β' τοῦ Συντάγματος νομοσχεδίου. Κατὰ τὴν κρατήσασαν καὶ ὁρθοτέραν γνώμην<sup>118</sup>, ἐν τῇ περιπτώσει ταύτη ἔπαινε μὲν ἡ εἰσπραξίς τοῦ δασμοῦ, ἀλλ' ὁ νόμος θὰ ἥτο ἔγκυρος, ἀν δημοσιεύετο ἐντὸς τῆς γενικῆς προθεσμίας τοῦ ἄρθρ. 36 § 2 τοῦ Συντάγματος. Τὸ Σύνταγμα τοῦ 1968 δὲν περιέλαβεν ἀνάλογον πρὸς τὴν τοῦ ἄρθρ. 36 § 2 τοῦ προηγουμένου Συντάγματος διάταξιν καί, συνεπῶς, δὲν τίθεται νῦν τὸ ἐν λόγῳ ζήτημα, ὁ δὲ νόμος θὰ εἶναι ἔγκυρος καὶ ἀν δημοσιεύθῃ μετὰ τὴν πάροδον τῶν προθεσμιῶν τοῦ ἄρθρ. 47 § 2 τοῦ Συντάγματος.

Γεννᾶται τὸ ζήτημα, ἀν πρέπη νὰ ἐπιστρέφωνται οἱ δυνάμει τοῦ νομοσχεδίου εἰσπραττόμενοι φόροι ἐν περιπτώσει μὴ ψηφίσεως αὐτοῦ ἢ ματαιώσεως τοῦ ὅρου τοῦ ἄρθρ. 82 § 4 τοῦ Συντάγματος. Κατὰ τὴν κρατοῦσαν καὶ ὁρθοτέραν γνώμην<sup>119</sup>, ἡ ἐν λόγῳ συνταγματικὴ διάταξις δὲν ἐπιβάλλει τὴν ἐπιστροφὴν τοῦ εἰσπραχθέντος φόρου, ἀλλὰ καταλείπει τὴν ρύθμισιν τοῦ θέματος εἰς τὴν νομοθετικὴν ἔξουσίαν. Ὑπὲρ τῆς γνώμης αὐτῆς συνηγορεῖ προδήλως καὶ τὸ γεγονός, ὅτι κατὰ τὴν ψήφισιν τοῦ ἄρθρ. 59 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1911 ἀπερίφθη ἡ προταθεῖσα διάταξις, κατὰ τὴν ὄποιαν «κατὰ τὴν περίπτωσιν ὅμως

116. Τὴν κατάργησιν τοῦ ἐν λόγῳ ὅρου προέτεινεν δ. *K. Γεωργόπουλος*, Προτάσεις ἐπὶ τοῦ νέου Συντάγματος, σ. 29: «Κατὰ δεύτερον λόγον, θὰ πρέπη νὰ καταρήθῃ ἡ ἐν τῷ ἄρθρῳ 59 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1952 πρόνοια, καθ' ἣν ἡ εἰσπραξίς δὲν δύναται νὰ συνεχισθῇ ἀν δόνομος δὲν δημοσιεύθῃ τὸ βραδύτερον ἐντὸς δέκα ἡμερῶν ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς βουλευτικῆς συνόδου, διότι εἶναι δυνατὸν νὰ καταστῇ πρόξενος ἀνωμαλῶν. Θὰ πρέπη, συνεπῶς, καὶ εἰς τὴν προκειμένην περίπτωσιν νὰ ισχύουν αἱ γενικαὶ ἀρχαὶ ὡς πρὸς τὴν προθεσμίαν κυρώσεως τοῦ νόμου καὶ δὴ κατὰ τὴν εἰδικωτέραν διάκρισιν μεταξὺ νόμου ψηφιζομένου ὑπὸ τῆς ὀλομελείας ἢ τμήματος ἢ τοιούτου ψηφιζομένου ὑπὸ τοῦ τμήματος διακοπῶν». —Τὸ ἄρθρ. 79 § 4 τοῦ Σχεδίου Συντάγματος τῆς εἰκοσμελοῦς Συνταγματικῆς Ἐπιτροπῆς ἐπέτρεπε τὴν ἀμεσον εἰσπραξιν τοῦ φόρου «ὑπὸ τὸν ρήτον δρον τῆς δημοσιεύσεως τοῦ νόμου τὸ βραδύτερον ἐντὸς δέκα ἡμερῶν ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς βουλευτικῆς συνόδου».

117. «Νόμος μὴ δημοσιευθεὶς ἐντὸς δύο μηνῶν ἀπὸ τῆς λήξεως τῆς συνόδου εἶναι ἀκυρος».

118. *N. N. Σαριπόλου*, ορ. cit., τ. II, σ. 69, σημ.: Σγουρίτσα, Συνταγματικὸν Δίκαιον, τ. II, τεῦχ. Α', σ. 48· Στασινοπούλου, Μαθήματα Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, σ. 253.—Αντίθετος δ. *M. Κυπραίος*, Τὸ πρόβλημα τῆς ἀναδρομικῆς δυνάμεως τοῦ νόμου, ἐν NoB 11, σ. 1175 ἐπ.

119. *Γεωργοπούλου*, ‘Ἐλληνικὸν Συνταγματικὸν Δίκαιον, τεῦχ. B’, σ. 78· *N. N. Σαριπόλου*, ορ. cit., τ. II, σ. 179 ἐπ.: Σγουρίτσα, Συνταγματικὸν Δίκαιον, τ. II, τεῦχ. Α', σ. 48· Στασινοπούλου, Μαθήματα Δημοσιονομικοῦ Δικαίου, σ. 253, ἔνθα καὶ νομολογία τοῦ Σ.τ.Ε.

ταύτην τὰ τυχὸν εἰσπραχθέντα ἀποδίδονται»<sup>120</sup>. Όμοία πρότασις ἀπερρίφθη καὶ ὑπὸ τῆς Συνταγματικῆς 'Ἐπιτροπῆς τῆς 'Αναθεωρητικῆς Βουλῆς τοῦ 1926-1927 μὲ τὴν αὐτὴν αἰτιολογίαν<sup>121</sup>. Πάντως, ἀν δέν ρυθμίσῃ τὸ θέμα, δέον νὰ ἐπιστραφῇ ὁ εἰσπραχθεὶς φόρος<sup>122</sup>.

'Η διάταξις δέν φαίνεται νὰ ἔχῃ μεγάλην πρακτικὴν σημασίαν καί, ἐν πάσῃ περιπτώσει, δέν ἔχει ἐκείνην, τὴν ὅποιαν προσέδωκεν εἰς αὐτὴν ἡ Συνταγματικὴ 'Ἐπιτροπὴ τῆς Β' 'Αναθεωρητικῆς Βουλῆς καὶ υἱοθέτησεν ἡ ἐν τῇ ἐπιστήμῃ κρατήσασα γνῶμη<sup>123</sup>. Πράγματι, ἡ διάταξις οὐδόλως ἥτο ἀναγκαῖα ὑπὸ τὰ προηγούμενα Συντάγματα, τὰ ὅποια ἐπέτρεπον κατ' ἀρχὴν τὴν ἀναδρομικότητα τῶν φορολογικῶν νόμων<sup>124</sup>, διὰ τὴν ἐπίτευξιν τοῦ ὑπὸ αὐτῆς

120. 'Ἐκθέσις τῆς Συνταγματικῆς 'Ἐπιτροπῆς τῆς Β' 'Αναθεωρητικῆς Βουλῆς (ἐν Δαβῆ - Παπαϊωάννου, op. cit., σ. 130): «Δεύτερον δ' ἔθεωρήθη δρθέτερον νὰ μὴ ἀναγραφῇ ἐν αὐτῷ τῷ Συντάγματι ἡ ὑποχρεωτικὴ ἀπόδοσις τῶν εἰσπραχθέντων, ἀλλ' ἀφεθῇ ὁ κανονισμὸς τούτου εἰς τὸν νόμον· καὶ τοῦτο, διότι ἔνεκα τοῦ ἐμμέσου χαρακτῆρος τοῦ δασμοῦ, ὃς ἐπὶ τὸ πολὺ, ὁ καταβαλὼν αὐτὸν δέν εἶναι καὶ ὁ τελικῶς ὑφιστάμενος τὴν ζημίαν καὶ κατ' ἀκολουθίαν εἰς ἀνάληψιν νομίμως δικαιούμενος. Καθόσον, ὡς προείρηται, ὁ ἔμπορος ἄμα τῇ καταβολῇ τοῦ ἔστω καὶ προσωρινῶς ἐπιβαλλομένου φόρου, μέλλων νὰ μεταπωλήσῃ πρὸς τρίτους τὸ ἔμπόρευμα, κατ' ἀνάγκην ἐπιβαρύνει αὐτό τε καὶ τὴν ἥδη προϋπάρχουσαν πρακτατολήκη καὶ διὰ τοῦ ἐπιβληθέντος δασμοῦ, διὸ οὕτως εἰσπράττει ἀμέσως παρὰ τοῦ κατανάλωτοῦ. Ἐντεῦθεν ἡ ἀπόδοσις πρέπει νὰ γένηται μόνον ὑπὸ τὰς νομοθετικῶς καθορισθησομένας ἐγγυήσεις πρὸς τὸν πράγματα ζημιούμενον, καὶ τούτου ὄντος ἀνεφίκτου, θὰ εἶναι συνταγματικῶς δυνατή καὶ εἰδικὴ διάταξις νόμου, καθ' ἥν ὁ φόρος θεωρεῖται ίσχυρὸς διὰ τὸ ἀπὸ τῆς ἐπιβολῆς μέχρι τῆς ματαίωσεως τοῦ ὄρου τοῦ ἄρθρου χρονικὸν διάστημα».—Βλ. περὶ τῆς ἐν τῇ Βουλῇ σχετικῆς συζητήσεως N. N. Σαριπόλου, op. cit., τ. II, σ. 180, σημ. 1.

121. «Ἡ 'Ἐπιτροπὴ δέν ἀπεδέχθη τὴν προτεινούμενην προσθήκην 'ἐπιστρεφομένων τῶν εἰσπραχθέντων ποσῶν ἐν περιπτώσεις ἀπορρίψεως αὐτῶν, διότι ἔκρινεν δρθέτερον, ὅπως ἀφεθῇ ὁ διακανονισμὸς τῆς ἀπόδοσεως ἡ μὴ τῶν εἰσπραχθέντων εἰς τὸν νόμον. Καὶ τοῦτο διότι ἔνεκα τοῦ χαρακτῆρος τοῦ δασμοῦ, ὃς ἐμμέσου φόρου, ὁ καταβαλὼν αὐτὸν δέν εἶναι λόγῳ τῆς ἐπιπτώσεως καὶ ὁ τελικῶς ὑφιστάμενος τὴν ζημίαν καὶ κατ' ἀκολουθίαν ὁ εἰς ἀνάληψιν τοῦ καταβληθέντος νομίμως δικαιούμενος». Βλ. Εἰσηγητικὰς 'Ἐκθέσεις τῆς ἐπὶ τοῦ Συντάγματος Κοινοβουλευτικῆς 'Ἐπιτροπῆς, 1926 - 1927, σ. 21.

122. N. N. Σαριπόλου, op. cit., τ. II, σ. 180.

123. N. N. Σαριπόλου, op. cit., τ. II, σ. 178 ἐπ., σημ. 1. 'Σγουρίτσα, Συνταγματικὸν Δίκαιον, τ. II, τεῦχ. Α', σ. 47 ἐπ.—Ο Κ. Γεωργόπουλος, ('Ἐλληνικὸν Συνταγματικὸν Δίκαιον, τεῦχ. Β', σελ. 77) διδάσκει ἐν σχέσει πρὸς τὸν σκοπὸν τῆς διατάξεως τοῦ ἄρθρ. 82 § 4 τοῦ Συντάγματος τοῦ 1968 τὰ ἀκόλουθα: «...Σκοπός της, ἐξ ἀλλού, δέν εἶναι μόνον νὰ ἀποφευχθῇ ἡ διαφυγὴ ἐσόδων τοῦ Κράτους, ἡ ὅποια μοιραίων θὰ παρετηρεῖτο κατὰ τὸ χρονικὸν διάστημα ἀπὸ τῆς καταθέσεως τοῦ σχεδίου νόμου εἰς τὴν Βουλὴν μέχρι τῆς δημοσιεύσεως τοῦ νόμου, ἀλλὰ καὶ ὅπως μὴ δημιουργοῦνται συνθῆκαι ἀνίσου συναγωνισμοῦ μεταξὺ τῶν εἰσαγωγέων, τῶν ἔξαγωγέων ἡ τῶν ἐμπόρων, διευκολύνουσαι ἀθέμιτα κέρδη ὡρισμένων ἔξ αυτῶν. Ἡ ἀμεσος εἰσπραξίας τοῦ ηγέημένου δασμοῦ ἡ φόρου καταναλώσεως ἄμα τῇ καταθέσει τοῦ σχετικοῦ σχεδίου νόμου εἰς τὴν Βουλὴν ἀποτελεῖ ἐγγύησιν ὅτι τὰ ἐνδεχόμενα ταῦτα ἀποκλείονται».

124. Αθ. Γ. Ράτκον, 'Ἡ ἀναδρομικότης τῶν νόμων ἐν τῷ 'Ἐλληνικῷ καὶ 'Αλλοδαπῷ

έπιδιωχθέντος σκοποῦ. 'Η εἰς βάρος τοῦ Δημοσίου κερδοσκοπία θὰ ἡδύνατο ν' ἀποτρέπεται ἐκάστοτε διὰ τοῦ δριστικῶς ρυθμίζοντος τὸ θέμα νόμου, ὁ δόποῖς ἡδύνατο μέχρι τοῦ Συντάγματος τοῦ 1968 νὰ προσδίδῃ εἰς ἔκυτὸν ἀναδρομικὴν δύναμιν τουλάχιστον μέχρι τῆς ἡμέρας τῆς καταθέσεως τοῦ σχετικοῦ νομοσχεδίου εἰς τὴν Βουλήν, καὶ μετὰ τὴν ψήφισμαν τοῦ δόποίου θὰ ἡδύνατο νὰ εἰσπράττεται ἀναδρομικῶς ὁ δί' αντοῦ ἐπιβαλλόμενος ἢ αὐξανόμενος δασμός.' Η διάταξις θὰ ἥτο ἀναγκαία μόνον, ἂν τὸ Σύνταγμα ἐθέσπιζε τὴν ἀρχὴν τῆς μὴ ἀναδρομικότητος τῶν φορολογικῶν νόμων, τοῦθ' ὅπερ ὅμως δὲν συνέβαινε μέχρι τοῦ 1968. 'Η διάταξις ἥτο ὅμως ἀναγκαία ὑπὸ τὸ Σύνταγμα τοῦ 1968, τὸ δόποῖον (Ἄρθρ. 82 § 3) <sup>125</sup> ἀπαγορεύει ρητῶς τὴν ἀναδρομικὴν ἐπιβολὴν φόρων καὶ ἄλλων δημοσίων βαρῶν. Διὰ τὸν λόγον αὐτὸν ἡ διάταξις εἰσάγει νῦν καὶ μίαν ἔξαίρεσιν τῆς ἀρχῆς τῆς μὴ ἀναδρομικότητος τῶν φορολογικῶν νόμων. Τοῦτο συνάγεται καὶ ἐκ τῆς θέσεως αὐτῆς μετὰ τὴν καθιεροῦσαν τὴν ἐν λόγῳ ἀρχὴν διάταξιν <sup>126</sup>. Οὕτως, ἡ διάταξις καθιεροῖ νῦν ἔξαίρεσιν τόσον τῆς ἀρχῆς δτὶ οὐδεὶς φόρος εἰσπράττεται ἀνενόμου, δσον καὶ τῆς ἀρχῆς τῆς μὴ ἀναδρομικότητος τῶν φόρων. 'Η πρακτικὴ σημασία τῆς διατάξεως ὑπὸ τὰ προϊσχύσαντα Συντάγματα συνίστατο μόνον ἐν τούτῳ, δτὶ τὸ μὲν ἔξησφάλιζε τὴν ἱκανοποίησιν τῆς διὰ τῆς ἐνδεχομένης ψηφίσεως τοῦ σχετικοῦ νομοσχεδίου καθιερωθησομένης ἀξιώσεως τοῦ Δημοσίου <sup>127</sup>, τὸ δὲ διηγυκόλυνε τὴν πρόωρον εἰσπραξιν ἐνὸς δημοσίου ἐσόδου εἰς τὴν περίπτωσιν, κατὰ τὴν δόποιαν ἡ ψήφισμας τοῦ νομοσχεδίου ἥτο βεβαία καὶ τὸ Κράτος εἶχε δημοσιονομικὰς δυσγερείας <sup>128</sup>.

## 2. Η ΕΞΑΙΡΕΣΙΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΕΝ Τῇ ΑΛΛΟΔΑΠΗ

'Ανάλογον πρὸς τὴν τῶν ἡμετέρων Συνταγμάτων ἔξαίρεσιν τῆς ἀρχῆς

Συνταγματικῷ Δικαίῳ, 'Ανάτυπον ἐκ τῆς «Ἐπιθεωρήσεως Δημοσίου Δικαίου καὶ Διοικητικοῦ Δικαίου», 1966, σ. 16 - 27.

125. «Φόρος ἡ ἄλλο οἰονδήποτε οἰκονομικὸν βάρος δὲν δύναται νὰ ἐπιβληθῇ διὰ νόμου ἀναδρομικῆς ἰσχύος». — 'Η διάταξις αὐτὴ ἐπανέλαβεν ἀμετάβλητον τὴν διάταξιν τοῦ Ἄρθρ. 79 § 3 τοῦ Σχεδίου Συντάγματος τῆς Συνταγματικῆς Ἐπιτροπῆς.- Βλ. σχετικῶς Γεωργοπούλου, 'Ελληνικὸν Συνταγματικὸν Δίκαιον, τεῦχ. Β', σ. 72 ἐπ. τοῦ αἰτοῦ, Γνωμοδότησις ἐν ΝοΒ 19, σ. 16 ἐπ.. Ψαροῦ, op. cit., σ. 371.

126. Οὕτω καὶ Ἄρθρ. 24 § 3 τοῦ Συντάγματος τῆς Κύπρου.

127. 'Η διατύπωσις τῆς διατάξεως παρέχει τὴν ἐντύπωσιν, δτὶ καθιεροῖ ὑπὲρ τῆς ὑπὸ αἰρεσιν φορολογικῆς ἀξιώσεως τοῦ Δημοσίου ἐν ἀσφαλιστικὸν μέτρον ἀνάλογον ἐκείνων τῶν Ἄρθρ. 1025 ἐπ. τῆς παλαιᾶς Πολιτικῆς Δικαιονομίας καὶ τῶν Ἄρθρ. 726 ἐπ. τοῦ Ισχύοντος Κώδικος Πολιτικῆς Δικαιονομίας.

128. *Ratkon*, 'Η ἀναδρομικότης τῶν νόμων ἐν τῷ 'Ελληνικῷ καὶ 'Αλλοδαπῷ Συνταγματικῷ Δικαίῳ, σ. 22 ἐπ.

τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου καθιεροῦ τὸ ἄρθρο. 106 § 3 τοῦ Συντάγματος τῆς Ζαμπίας τοῦ 1964, τὸ ὅποιον ὁρίζει τὰ ἀκόλουθα:

«Τὸ Κοινοβούλιον δύναται νὰ ψηφίζῃ διατάξιν, καθ’ ἥν ὁ Πρόεδρος ἡ εἰς Ὑπουργὸς δύναται νὰ ὁρίζῃ, κατὰ ἥ μετὰ τὴν δημοσίευσιν ἐνὸς νομοσχεδίου (ἐγκριθέντος ὑπὸ τοῦ Προέδρου), τὸ ὅποιον πρόκειται νὰ εἰσαχθῇ εἰς τὴν Ἐθνοσυνέλευσιν καὶ τὸ ὅποιον προβλέπει τὴν ἐπιβολὴν ἥ τροποποίησιν τῆς φορολογίας, ὅτι αἱ διατάξεις αὐτοῦ θὰ ἔχουν, μέχρις ὅτου τοῦτο καταστῇ νόμος, τὴν ἴσχυν νόμου διὰ τὴν ὑπὸ τοῦ Κοινοβουλίου καθοριζομένην περίοδον καὶ ὑπὸ τοὺς ὑπ’ αὐτοῦ καθιερουμένους ὄρους:

Προβλέπεται ὅτι μία τοιαύτη ἀπόφασις θὰ παύῃ ἴσχυουσα, ἀν δὲν ἀνακληθῇ πρότερον:

α) ὅταν τὸ σχετικὸν νομοσχέδιον δὲν ψηφισθῇ ἐντὸς τῆς ὑπὸ τοῦ Κοινοβουλίου καθοριζομένης προθεσμίας ἀπὸ τῆς πρώτης ἀναγνώσεως του εἰς τὴν Ἐθνοσυνέλευσιν.

β) ὅταν μετὰ τὴν εἰσαγωγὴν τοῦ σχετικοῦ νομοσχεδίου κηρύσσεται ἥ λῆξις τῆς συνόδου τοῦ Κοινοβουλίου ἥ τοῦτο διαλύεται.

γ) ὅταν ὁ Πρόεδρος ἀρνήται νὰ ἐγκρίνῃ τὸ ψηφισθὲν σχετικὸν νομοσχέδιον. ἥ

δ) μετὰ τὴν λῆξιν τῆς προθεσμίας τεσσάρων μηνῶν ἀπὸ τῆς ἐνάρξεως τῆς ἴσχύος της ἥ τῆς ὑπὸ τῆς Ἐθνοσυνέλευσεως μετὰ τὴν κατάθεσιν τοῦ σχετικοῦ νομοσχεδίου καθοριζομένης μακροτέρας προθεσμίας ἀπὸ τῆς αὐτῆς ἡμερομηνίας».

Οὕτως, αἱ ἐν λόγῳ διατάξεις θεσπίζουν ἔξαίρεσιν εὐρυτέραν ἐκείνης τῶν ἑλληνικῶν Συνταγμάτων. Διότι ἡ δἰ’ αὐτῶν καθιερουμένη ἔξαίρεσις περιλαμβάνει ὅλους τοὺς φόρους καὶ ὅχι μόνον τοὺς δασμούς καὶ τοὺς φόρους κατηναλώσεως. Ἐξ ἄλλου, αἱ διατάξεις ἔξαρτοι τὴν ἐφαρμογὴν τῆς ἔξαιρέσεως ἐκ σχετικῆς ἀποφάσεως τοῦ Κοινοβουλίου<sup>129</sup>.

Διάφορος εἶναι ἡ διατάξις τοῦ ἄρθρο. 24 § 3 ἐδ. β' τοῦ Συντάγματος τῆς Κυπριακῆς Δημοκρατίας: «Εἰσαγωγικοὶ δασμοὶ δύνανται νὰ ἐπιβάλλωνται

129. Ὁμοίων ἔξαίρεσιν θεσπίζει τὸ ἄρθρο. 35 τοῦ περὶ Κεντρικοῦ Συμβουλίου Νόμου τοῦ Σουδάν τοῦ 1962: «Προτάσεις διὰ τὴν ἐπιβολὴν νέων ἥ τὴν τροποποίησιν ἥ τὴν κατάργησιν ὑφισταμένων φόρων θὰ ὑποβάλλωνται εἰς τὴν ψῆφον τοῦ (Κεντρικοῦ) Συμβουλίου (Νομοθετικοῦ Σώματος) ὑπὸ τὸν τύπον ἐνὸς νομοσχεδίου. Προβλέπεται, ὅτι τὸ Ὑπουργικὸν Συμβούλιον δύναται, ὅταν κατὰ τὴν κρίσιν του τὸ ἐπιβάλλῃ τὸ δημόσιον συμφέρον, νὰ ὁρίζῃ διὰ Διατάγματος ὅτι ὁ προτεινόμενος νέος φόρος ἥ ἡ προτεινομένη τροποποίησις ἥ κατάργησις ὑφισταμένου φόρου τίθεται ἐν ἴσχυι κατὰ τὴν ἡμέραν τῆς ὑποβολῆς τοῦ νομοσχεδίου εἰς τὸ Συμβούλιον ἐν τοιούτον δμώας Διάταγμα δὲν θέγει τὸ δικαίωμα τοῦ Συμβουλίου ν’ ἀποφαίνεται κατὰ τὴν νόμιμον διαδικασίαν ἐφ’ οἰασδήποτε τοιαύτης προτάσεως. Ἐν Διάταγμα ἐκδιδόμενον κατὰ τὸ παρὸν ἄρθρον δύναται ν’ ἀνακληθῆται ὑπὸ τοῦ Ὑπουργικοῦ Συμβουλίου καὶ, ἀν δὲν ἀνακληθῇ πρότερον, παύει ἴσχυον κατὰ τὴν θέσιν ἐν ἴσχυι τοῦ νομοσχεδίου

ἀπὸ τῆς ἡμερομηνίας καταθέσεως τῆς σχετικῆς προτάσεως νόμου ἢ νομοσχεδίου». Ἐκ τῆς διατυπώσεως τῆς ἐν λόγῳ διατάξεως καὶ τῆς θέσεως αὐτῆς μετὰ τὴν θεσπίζουσαν τὴν ἀρχὴν τῆς μὴ ἀναδρομικότητος τῶν ἐπιβαλλόντων φόρους καὶ ἄλλα δημόσια βάρον νόμων (Ἀρθρ. 24 § 3 ἑδ. α') συνάγεται σαφῶς, ὅτι αὕτη καθιεροῦ ἔξαίρεσιν μόνον τῆς ἀρχῆς αὐτῆς<sup>130</sup>, ὅχι δὲ καὶ τῆς ἀρχῆς τῆς νομιμότητος τοῦ φόρου. Διότι ἡ διάταξις, κατ' ἀντίθεσιν πρὸς τὴν ἀντίστοιχον διάταξιν τῶν ἑλληνικῶν Συνταγμάτων καὶ τῶν παρατεθέντων ἀλλοδαπῶν νομοθετημάτων, δὲν ἐπιτρέπει τὴν εἰσπραξιν τοῦ δασμοῦ δυνάμει καὶ ἀπὸ τῆς ἡμέρας καταθέσεως τοῦ νομοσχεδίου εἰς τὸ Νομοθετικὸν Σῶμα, ἀλλὰ τὴν διὰ τοῦ ψηφιζομένου νόμου ἀναδρομικὴν ἐπιβολὴν αὐτοῦ μέχρι τῆς ἡμερομηνίας τῆς καταθέσεως τοῦ νομοσχεδίου.

ώς νόμου ἢ κατὰ τὴν ἀπόρριψιν αὐτοῦ ὑπὸ τοῦ Συμβουλίου· ἐν τούτοις, ἡ ἀνάκλησις ἢ ἡ λῆξις τῆς ἰσχύος τοῦ Διατάγματος δὲν θὰ ἔχῃ ἀναδρομικὴν δύναμιν καὶ οὐδὲν ἕσοδον εἰσπραγχθὲν δυνάμει αὐτοῦ θὰ ἐπιστρέφεται. Προβλέπεται περαιτέρω, διτι, ὅταν τὸ Συμβούλιον δὲν συνεδριάζῃ, οἰοσδήποτε νέος φόρος ἢ ἡ τροποποίησις ἢ ἡ κατάργησις ὑφισταμένου φόρου δύνανται εἰς κατεπειγούσας περιπτώσεις νὰ ἐγκρίνωνται διὰ προσωρινοῦ Διατάγματος». Βλ. τὸ κείμενον τοῦ ἐν λόγῳ νόμου ἐν Peaslee, op. cit. (ἴκδ. 3η), τ. I, σ. 847 ἐπ.

130. Πρβλ. Δ. Ἀποστολίδον, Τὸ Σύνταγμα τῆς Κυπριακῆς Δημοκρατίας, ἐν «Ἐπιθεωρήσει Δημοσίου Δικαίου καὶ Διοικητικοῦ Δικαίου», τ. 5 (1961), σ. 47.

## ΠΕΡΙEXOMENA

	Σελίς
<b>I. Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ . . . . .</b>	<b>299</b>
1. 'Η καθιέρωσις τῆς ἀρχῆς ἐν Ἀγγλίᾳ . . . . .	299
2. 'Η διακήρυξις τῆς ἀρχῆς ὑπὸ τῆς Ἀμερικανικῆς καὶ Γαλλικῆς Ἐπαναστάσεως . . . . .	300
<b>II. Η ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΙΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΕΙΣ ΤΑ ΣΥΓΧΡΟΝΑ ΚΡΑΤΗ . . . . .</b>	<b>302</b>
1. 'Η συνταγματικὴ καθιέρωσις τῆς ἀρχῆς ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ . . . . .	302
2. 'Η συνταγματικὴ καθιέρωσις τῆς ἀρχῆς παρ' ἡμῖν . . . . .	307
<b>III. Η ENNOIA ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ . . . . .</b>	<b>309</b>
1. 'Η ἔννοια τῆς ἀρχῆς ἐν γένει . . . . .	309
2. 'Η ἔννοια τοῦ νόμου ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ . . . . .	311
3. 'Η ἔννοια τοῦ νόμου παρ' ἡμῖν . . . . .	314
4. 'Η χρονικὴ ἴσχυς τῶν φορολογικῶν νόμων . . . . .	318
5. 'Η εἰδικότης τῶν φορολογικῶν νόμων . . . . .	318
6. Τὸ φορολογικὸν μονοπάλιον τῆς νομοθετικῆς ἐξουσίας τοῦ Κράτους . .	319
7. 'Η ἀρχὴ τῆς βεβαιότητος τοῦ φόρου . . . . .	321
<b>IV. ΟΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ . . . . .</b>	<b>323</b>
1. 'Η ἐξαίρεσις τῆς ἀρχῆς παρ' ἡμῖν . . . . .	323
2. 'Η ἐξαίρεσις τῆς ἀρχῆς ἐν τῇ ἀλλοδαπῇ . . . . .	328