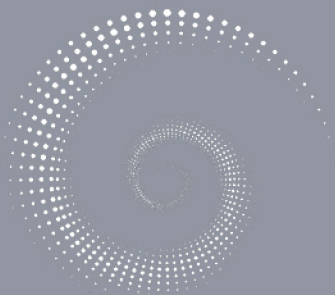


ΣΥΝΤΑΓΜΑ

Ερμηνεία κατ' άρθρο

Άρθρο 78

ΑΝΔΡΕΑΣ ΤΣΟΥΡΟΥΦΛΗΣ



Ηλεκτρονική έκδοση

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ

ΣΠ. ΒΛΑΧΟΠΟΥΛΟΣ, Ξ. ΚΟΝΤΙΑΔΗΣ, Γ. ΤΑΣΟΠΟΥΛΟΣ

Ιούλιος 2023



ΣΥΝΤΑΓΜΑ
WATCH.GR

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

Φορολογία και δημοσιονομική διαχείριση

Άρθρο 78

- 1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.*
- 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.*
- 3. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξή τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου.*
- 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Δεν είναι αντίθετος προς την απαγόρευση αυτή ο καθορισμός με νόμο του τρόπου που βεβαιώνεται η συμμετοχή του Κράτους και των δημόσιων γενικά οργανισμών στην αυτόματη υπερτίμηση, που προκαλείται αποκλειστικά από την εκτέλεση δημόσιων έργων στην παρακείμενη ιδιωτική ακίνητη περιουσία.*
- 5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας.*

ΑΝΔΡΕΑΣ ΤΣΟΥΡΟΥΦΛΗΣ

ΕΙΔΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αναστόπουλος Δ., *Φορολογικό Δίκαιο*, 1992· Αραβαντινός Ι., *Οι νομικοί χαρακτηρισμοί του ιδιωτικού διεθνούς δικαίου και ο λογικός λογισμός των τάξεων*, ΕΕΝ 1966· Βενιζέλος Ευ., *Μαθήματα Συνταγματικού Δικαίου*, 2021· Βουλή των Ελλήνων, Ε' Αναθεωρητική Βουλή, Περίοδος Α' – Προεδρευόμενης Δημοκρατίας – Σύνοδος Α', *Πρακτικά των Συνεδριάσεων της Ολομέλειας της Βουλής των Συζητήσεων επί του Συντάγματος 1975, Προεδρία Κωνσταντίνου Ευστ. Παπακωνσταντίνου*, 1975· Γιαννόπουλος Κ., *Η ανάλογος εφαρμογή και η διασταλτική ερμηνεία των φορολογικών απαλλαγών*, Αρχείο Φορολογίας 1958· Δαγτόγλου Π., *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, 7η έκδ., 2014· Δωρής Φ., *Εισαγωγή στο αστικό δίκαιο*, Τεύχος Α', 1991· Ηλιοπούλου-Στράγγα Ι., *Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen. Eine verfassungsrechtliche Untersuchung unter Berücksichtigung des deutschen und griechischen Steuerrechts*, Nomos Verlagsgesellschaft, 1986· Θεοχαρόπουλος Λ., *Φορολογικόν Δίκαιον Γενικόν*, Ι, Ημίτομος Α', 1981· Κουρτζή Κ., *Οι δεσμεύσεις του φορολογικού νομοθέτη στην Ελλάδα ως προς την αναδρομικότητα δυσμενών φορολογικών νόμων*, ΘΠΔΔ 2013· Κυπραίος Μ., *Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου*, 1980· Idem, *Το πρόβλημα της αναδρομικής δυνάμεως του νόμου*, ΝοΒ 1963· Μάλλιου Α., *Η διαδικασία του προσδιορισμού της υπεραξίας μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο*, ΔΦΝ 1999· Idem, *Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το Συμβούλιο της Επικρατείας*, ΔΦΝ 1995· Παπαλάμπρου Α., *Οι ερμηνευτικοί νόμοι και τα όρια της αυθεντικής ερμηνείας*, ΕΕΑΝ 1959· Παπανικολάου Π., *Μεθοδολογία του ιδιωτικού δικαίου και ερμηνεία των δικαιοπραξιών*, 2000· Παραράς Α., *Αι πράξεις νομοθετικού περιεχομένου του Προέδρου της Δημοκρατίας*, 1981· Παρούτσας Α., *Η αρχή νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου*, 1983· Ράικος Αθ., *Η αναδρομικότητα των νόμων εν τω ελληνικώ και αλλοδαπώ συνταγματικώ δικαίω*, ΕΔΔΔ 1966· Σπηλιωτόπουλος Ε., *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Ι, έκδ. 15η, 2017· Σπυρόπουλος Φ., *Συνταγματικό Δίκαιο*, 2η έκδ., 2020· Στασινόπουλος Μ., *Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου*, έκδ. γ', 1966· Τσουρουφλής Α., *Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων*, ΔΕΕ 2016· Idem, *Προβληματισμοί σχετικά με τη συνταγματική αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων υπό το φως της πρόσφατης νομολογίας (ΣΤΕ 1912/2009, ΔΠρΑθ 18440/2009)*, ΤοΣ 2010· Idem, *Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη*, 2010· Φατούρου Χ., *Η Συνταγματική Προστασία των Φορολογουμένων έναντι της θέσπισης αναδρομικής φορολογίας*, 2012· Φίλιος Π., *Νομική μεθοδολογία*, 2η έκδ., 2009· Φινοκαλιώτης Κ., *Η συνταγματική κατοχύρωση των αρχών της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου και της απαγόρευσης της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων*, 1983· Idem, *Φορολογικό Δίκαιο*, έκδ. ΣΤ', 2020· Φορτσάκης Θ./Τσουρουφλής Α., *Φορολογικό Δίκαιο*, 7η έκδ., 2022· Φωτόπουλος Ι., *Ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών νόμων*, ΔΦΝ 1977· Χατζητζανής Ν., *Εγχειρίδιο Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου*, 1991· Χρυσόγονος Κ., *Συνταγματικό Δίκαιο*, έκδ. 3η, 2022· Essers P. (ed.), *History and Taxation, The Dialectical Relationship between Taxation and the Political Balance of Power*, IBFD, 2022· Tipke K., *Die Steuerrechtsordnung I*, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2η έκδ., 2000.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

I. Συστηματική ένταξη.....	4
II. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου.....	4
1. Η θεμελίωση της αρχής της νομιμότητας του φόρου.....	4
2. Ιστορική αναδρομή.....	5
3. Το περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας του φόρου κατά το άρθρο 78 Σ.....	7
Α. Απαίτηση τυπικού νόμου.....	7
Β. Ρύθμιση των ουσιαστών στοιχείων του φόρου.....	8
Γ. Απαγόρευση επιβολής φόρου με κανονιστική πράξη.....	12
Δ. Καθορισμός με νόμο της συμμετοχής του Κράτους στην αυτόματη υπερτίμηση από την εκτέλεση δημοσίων έργων (άρθρο 78 παρ. 4 εδ. Β' Σ.).....	14
4. Συνέπειες της αρχής της νομιμότητας.....	15
Α. Η απαγόρευση της αναδρομικής νομοθετικής κύρωσης φορολογικών κανονιστικών πράξεων.....	15
Β. Η απαγόρευση της ρύθμισης φορολογικών ζητήματων με σύμβαση.....	15
Γ. Η στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων.....	16
Δ. Η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.....	17
5. Εξαιρέσεις από την αρχή της νομιμότητας του φόρου.....	19
Α. Η επιβολή φόρου με την κατάθεση του νομοσχεδίου στη Βουλή (άρθρο 78 παρ. 3 Σ.).....	19
Β. Η επιβολή φόρου με πράξη νομοθετικού περιεχομένου.....	19
Γ. Η κανονιστική αρμοδιότητα με εξουσιοδότηση νόμου πλαισίου (άρθρο 78 παρ. 5 Σ.).....	20
III. Η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου.....	22
1. Γενικά για την αναδρομικότητα.....	22
Α. Έννοια της αναδρομικότητας.....	22
Β. Σημασία της αναδρομικότητας στη φορολογία.....	22
Γ. Συγκριτική θεώρηση.....	23
2. Ιστορική αναδρομή.....	23
3. Η ρύθμιση της περιορισμένης αναδρομικότητας στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.....	25
Α. Περιεχόμενο.....	25
Β. Πεδίο εφαρμογής.....	27
Γ. Εξαιρέσεις της αρχής της περιορισμένης αναδρομικότητας.....	28
Δ. Αναδρομικά αποτελέσματα των ερμηνευτικών φορολογικών νόμων.....	31

I. ΣΥΣΤΗΜΑΤΙΚΗ ΕΝΤΑΞΗ

- 1 Το άρθρο 78 εισάγει τις αρχές της νομιμότητας και της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου. Οι αρχές αυτές αποτελούν τις δύο από τις τρεις συνταγματικές αρχές που αφορούν συγκεκριμένα το φορολογικό δίκαιο. Η τρίτη είναι η αρχή της φορολογικής ισότητας, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος.
- 2 Το πλέγμα των τριών αυτών συνταγματικών αρχών του φορολογικού δικαίου αποτελεί εξειδίκευση της υπερκείμενης αρχής του κράτους δικαίου στον φορολογικό τομέα. Η μεν αρχή της φορολογικής ισότητας αφορά την ουσιαστική (εσωτερική) νομιμότητα, ενώ οι αρχές της νομιμότητας και της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου αφορούν την τυπική (εξωτερική) νομιμότητα της φορολογίας. Από αυτή την άποψη, το άρθρο 78 συνδέεται συστηματικά με το άρθρο 4 παρ. 5, καθόσον ως φορολογικός κανόνας δικαίου αποτελεί το αναγκαίο συμπλήρωμα της συνταγματικής κατοχύρωσης της φορολογικής επιβολής.

Παράλληλα, το άρθρο 78 εντάσσεται στο Έκτο Κεφάλαιο του Συντάγματος με τίτλο «Φορολογία και δημοσιονομική διαχείριση», το οποίο περιλαμβάνει επίσης τα άρθρα 79 και 80 σχετικά με τη σύνταξη και την ψήφιση του Προϋπολογισμού, καθώς και την έκδοση νομίσματος. Τούτο διότι το άρθρο 78 ορίζει τις τυπικές προϋποθέσεις για την εκτέλεση των φορολογικών εσόδων, που αποτελούν ένα από τα σημαντικότερα μέρη της δημοσιονομικής διαχείρισης¹. Υπό την έννοια αυτή, το εν λόγω άρθρο εντάσσεται συστηματικά στις δημοσιονομικές ρυθμίσεις και αποτελεί δημοσιονομικό κανόνα δικαίου.

- 3 Από νομοτεχνικής απόψεως σημειώνεται ότι οι παρ. 1, 3, 4 και 5 του άρθρου 78 ορίζουν την αρχή της νομιμότητας του φόρου, ενώ εμβόλιμα στην παρ. 2 εισάγεται η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας. Η διάρθρωση αυτή μπορεί εκ πρώτης όψεως να ξενίζει, ωστόσο μπορεί να εξηγηθεί λογικά με το σκεπτικό ότι η αναδρομική ισχύς αποτελεί ένα από τα τυπικά όρια που τίθενται στη νομοθετική εξουσία από το άρθρο 78.

II. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Η θεμελίωση της αρχής της νομιμότητας του φόρου

- 4 Η δημοκρατική συναίνεση ως περιορισμός της εξουσίας του κράτους να επιβάλλει

¹ Το φορολογικό δίκαιο θεωρείται, κατά την κρατούσα πλέον άποψη, αυτοτελής και χειραφετημένος κλάδος του δημοσίου δικαίου. Ταυτόχρονα, όμως, αποτελεί και επιμέρους κλάδο του δημοσιονομικού δικαίου, καθόσον ρυθμίζει την άσκηση της φορολογικής εξουσίας του κράτους, με την οποία αυτό αποκτά το μεγαλύτερο μέρος των δημοσίων εσόδων. Βλ. σχετικά Π. Δαγτόγλου, *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, 7η έκδ., 2015, σελ. 47· Α. Τσουρουφλή, *Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη*, 2010, σελ. 8· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, 7η έκδ., 2022, σελ. παρ. 3

φόρους αποτελεί διαχρονικό πολιτικό αίτημα. Μάλιστα, ο περιορισμός της ανεξέλεγκτης εξουσίας του μονάρχη θεωρείται το έναυσμα για τη δημιουργία του σύγχρονου κοινοβουλευτικού πολιτεύματος².

Παράλληλα, ο καθορισμός των ουσιαστών στοιχείων του φόρου με νόμο κατά τρόπο σαφή προστατεύει τον φορολογούμενο έναντι ενδεχόμενης αυθαιρεσίας της διοίκησης και προάγει την ασφάλεια δικαίου, δηλαδή δημιουργεί ένα αίσθημα βεβαιότητας στον φορολογούμενο. Υπό την έννοια αυτή, ορισμένοι συγγραφείς διακρίνουν την αρχή της βεβαιότητας του φόρου ως αρχή συμπληρωματική της νομιμότητας του φόρου³.

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου πρέπει να διακρίνεται εννοιολογικά από την αρχή της νομιμότητας της δράσης της διοίκησης. Η πρώτη αφορά τη νομοθετική επιβολή, ενώ η δεύτερη τη διοικητική ενέργεια. Ωστόσο και οι δύο συντείνουν στο ίδιο αποτέλεσμα, καθώς και οι δύο εμποδίζουν τη Φορολογική Διοίκηση να προβεί σε ενέργειες για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου σε περίπτωση έλλειψης νομικής βάσης.

2. Ιστορική αναδρομή

Η φορολογία αποτελεί μία από τις κυριότερες εκδηλώσεις κρατικής εξουσίας και κυριαρχίας. Ως τον Μεσαίωνα η εξουσία επιβολής και είσπραξης των φόρων ανήκε αποκλειστικά στον εκάστοτε βασιλέα ή ηγεμόνα, ο οποίος την ασκούσε ανεξέλεγκτα ελέω Θεού. Με την πάροδο των ετών οι υπόλοιπες κοινωνικές ομάδες, με πρώτη την αριστοκρατία, προσπάθησαν να θέσουν περιορισμούς στη φορολογική εξουσία του ηγεμόνα, διεκδικώντας για τον εαυτό τους δικαίωμα ελέγχου υπό τη μορφή της χορήγησης έγκρισης για την επιβολή φόρων. Ουσιαστικά, η διεκδυστήνδα για τον έλεγχο της φορολογικής επιβολής αποτέλεσε την έκφραση του αγώνα εξουσίας μεταξύ των διαφόρων κοινωνικών και πολιτικών ομάδων που οδήγησε στη διαμόρφωση και επικράτηση του σύγχρονου κοινοβουλευτικού πολιτεύματος. Η απαίτηση για κοινοβουλευτική συναίνεση, η οποία αποκρυσταλλώθηκε στην περίφημη φράση «no taxation without representation», αποτέλεσε συχνά το έναυσμα κοινωνικών αναταραχών και πολιτικών εξελίξεων, ακόμη και επαναστάσεων και πολέμων. Στη σύγχρονη εποχή η δημοκρατική συναίνεση στην επιβολή φόρων, η οποία κατοχυρώνεται νομικά με τη συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου, αποτελεί

² Πρβλ. Κ. Φινοκαλιώτη, *Η συνταγματική κατοχύρωση των αρχών της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου και της απαγόρευσης της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων*, 1983, σελ. 10.

³ Βλ. Λ. Θεοχαρόπουλο, *Φορολογικό Δίκαιον Γενικόν*, Ι, Ημίτομος Α', 1981, σελ. 147 επ.· Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, έκδ. ΣΤ', 2020, σελ. 129 επ.· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., παρ. 43.

κορυφαία έκφραση της λαϊκής κυριαρχίας και της προστασίας των δικαιωμάτων των πολιτών.

- 8 Το πρώτο παράδειγμα πολιτικού αγώνα για τον περιορισμό της ανεξέλεγκτης μοναρχικής εξουσία επιβολής φόρων σημειώθηκε το 1215 στην Αγγλία, όταν μια σύντομη εξέγερση των ευγενών κατά του βασιλιά κατέληξε στην αποδοχή της Magna Charta. Η Magna Charta περιείχε μια διάταξη που προέβλεπε τη συναίνεση των φορολογουμένων, ουσιαστικά των ευγενών, για την επιβολή φορολογίας. Στους επόμενους αιώνες η απαίτηση συναίνεσης εδραιώθηκε και περιελήφθη στην αγγλική Διακήρυξη των Δικαιωμάτων (Bill of Rights) του 1689, η οποία εξαρτούσε την επιβολή φόρων από την έγκριση του κοινοβουλίου⁴.
- 9 Αργότερα, κατά την περίοδο του αποικισμού της Αμερικής, η επιβολή φόρων από τη Μεγάλη Βρετανία στις αποικίες της, με αποκορύφωμα τον φόρο χαρτοσήμου (Stamp Tax) του 1765 και τον φόρο τζιού (Tea Tax) του 1767, προκάλεσε ισχυρές πολιτικές αντιδράσεις. Το γεγονός ότι οι αποικίες δεν εκπροσωπούσαν στο βρετανικό κοινοβούλιο ένωσε τους Αμερικανούς υπό το σύνθημα «no taxation without representation» και οδήγησε στην Αμερικανική Επανάσταση του 1775. Ένα έτος αργότερα, το 1776, συντάχθηκε η Διακήρυξη της Ανεξαρτησίας των ΗΠΑ, η οποία περιλάμβανε ως βασική αρχή τη λαϊκή συναίνεση στη φορολογία⁵.
- 10 Η λαϊκή συναίνεση στη φορολογία αποτέλεσε κεντρικό ζήτημα και κατά τη Γαλλική Επανάσταση. Το 1789, στην προσπάθειά του να νομιμοποιήσει την εξεύρεση φορολογικών εσόδων, ο Γάλλος βασιλιάς Λουδοβίκος ΙΣΤ΄ συγκάλεσε τη Συνέλευση των Τάξεων (Estates General), γεγονός που προκάλεσε αλλαγές στους συσχετισμούς της ισχύος των κοινωνικών τάξεων και οδήγησε τελικά στην επανάσταση. Η αρχή της λαϊκής συναίνεσης στον φόρο περιελήφθη στο άρθρο 14 της γαλλικής Διακήρυξης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και του Πολίτη του 1789⁶.
- 11 Όσον αφορά την Ελλάδα, το αίτημα για δημοκρατική νομιμοποίηση της φορολογικής επιβολής αντιμετωπίστηκε υπό το φως των διεθνών εξελίξεων ως αναγκαίος συνταγματικός κανόνας από όλα τα ελληνικά Συντάγματα. Έτσι, η αρχή της νομιμότητας του φόρου προβλέφθηκε από κοινού με τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα στο Σύνταγμα της Επιδάουρου του 1822 (άρθρο η΄). Ταυτόσημη ρύθμιση περιελήφθη, έστω και με διάφορες τροποποιήσεις

⁴ Βλ. K. Cousins/D. de Cogan, "United Kingdom", σε: P. Essers (ed.), *History and Taxation, The Dialectical Relationship between Taxation and the Political Balance of Power*, 2022, σελ. 705 επ.

⁵ Βλ. W. Barker, "United States", σε: *History and Taxation*, ό.π., σελ. 725 επ.

⁶ Βλ. E. de Crouy-Chanel, "France", σε: *History and Taxation*, ό.π., σελ. 277 επ.

στη διατύπωση, σε όλα τα μεταγενέστερα Συντάγματα (άρθρο ζ' του Συντάγματος του Άστρους του 1823, άρθρο 10 του Συντάγματος της Τροιζήνας του 1827, άρθρο 246 του Συντάγματος του 1832, άρθρο 52 του Συντάγματος του 1844, άρθρο 59 του Συντάγματος του 1864, άρθρο 59 του Συντάγματος του 1911, άρθρο 49 του Συντάγματος του 1925, άρθρο 51 του Συντάγματος του 1927, άρθρο 59 του Συντάγματος του 1952).

3. Το περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας του φόρου κατά το άρθρο 78 Σ.

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου, όπως ορίζεται στο άρθρο 78 παρ. 1, 3, 4 και 5 Σ., περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία: 12

- 1) Για την επιβολή και είσπραξη του φόρου απαιτείται τυπικός νόμος. 13
- 2) Ο τυπικός νόμος πρέπει να καθορίζει τα ακόλουθα στοιχεία: 14
 - α) Το υποκείμενο, 15
 - β) το αντικείμενο, ήτοι το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, και τις δαπάνες ή συναλλαγές, 16
 - γ) τον συντελεστή του φόρου και 17
 - δ) τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις. 18
- 3) Δεν επιτρέπεται η ρύθμιση των παραπάνω στοιχείων με κανονιστική πράξη. 19

A. Απαίτηση τυπικού νόμου

Στην ελληνική έννομη τάξη γίνεται διάκριση ανάμεσα στον «τυπικό» και στον «ουσιαστικό» νόμο. Τυπικός νόμος είναι ο κανόνας δικαίου που ψηφίζεται από τη Βουλή και, ακολούθως, εκδίδεται και δημοσιεύεται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας κατά τη συνταγματική διαδικασία. Ουσιαστικός νόμος είναι κάθε κανόνας δικαίου, ανεξάρτητα από το όργανο από το οποίο προέρχεται και τον τύπο τον οποίο περιβάλλεται. Υπό την έννοια αυτή, οι περισσότεροι τυπικοί νόμοι αποτελούν κατά το περιεχόμενό τους και ουσιαστικούς νόμους. Στον αντίποδα, οι ουσιαστικοί νόμοι ενδέχεται να μην περιέχονται σε τυπικό νόμο αλλά σε κανονιστική πράξη της διοίκησης⁷. 20

Η απαίτηση τυπικού νόμου για την επιβολή του φόρου αποσκοπεί στην παροχή κάθε δυνατής εγγύησης και προστασίας στους πολίτες από ενδεχόμενη κρατική αυθαιρεσία. Επιπλέον ρυθμίζει την κατανομή της φορολογικής εξουσίας ανάμεσα στο κράτος και 21

⁷ Σχετικά με τους ορισμούς του τυπικού και ουσιαστικού νόμου βλ. ενδεικτικά Π. Δαγτόγλου, *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 63 επ.· Ε. Σπηλιωτόπουλο, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Ι, έκδ. 15η, 2017, σελ. 44 επ.· Ε. Βενιζέλο, *Μαθήματα Συνταγματικού Δικαίου*, 2021, σελ. 108 επ.· Φ. Σπυρόπουλο, *Συνταγματικό Δίκαιο*, 2021, σελ. 103 επ.· Κ. Χρυσόγονο, *Συνταγματικό Δίκαιο*, έκδ. 3η, 2022, σελ. 370 επ. Βλ. επίσης την ερμηνεία των άρθρων 36 Σ. και 100 Σ. του παρόντος έργου.

στα ΝΠΔΔ, ιδίως τους ΟΤΑ. Τέλος αποκλείει την περίπτωση το έθιμο ή η νομολογία να αποτελέσουν έρεισμα επιβολής του φόρου⁸.

Β. Ρύθμιση των ουσιαστών στοιχείων του φόρου

- 22 Για τη νομιμότητα της επιβολής του φόρου δεν αρκεί αυτή να γίνεται με τυπικό νόμο, αλλά απαιτείται επιπλέον ο νόμος αυτός να ορίζει συγκεκριμένα στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά, όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 Σ., είναι το φορολογικό υποκείμενο, το φορολογικό αντικείμενο, ο φορολογικός συντελεστής καθώς και οι φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις. Τα στοιχεία αυτά είναι τα ελάχιστα που απαιτούνται, ώστε να μπορεί να συγκεκριμενοποιηθεί και να εισπραχθεί στην πράξη η φορολογική υποχρέωση, γι' αυτό και αποκαλούνται ουσιαστικά στοιχεία του φόρου. Βεβαίως, δεν εμποδίζεται ο νομοθέτης να ορίσει με τον τυπικό νόμο και άλλα, μη ουσιαστικά στοιχεία του φόρου, όπως π.χ. οι διαδικαστικές λεπτομέρειες.
- 23 Εξάλλου, δεν αποκλείεται ο κατά παραπομπή ορισμός των ουσιαστών στοιχείων, δηλαδή η παραπομπή σε άλλη διάταξη νόμου, υπό την προϋπόθεση ότι προσδιορίζεται εμμέσως πλην σαφώς το υποκείμενο, το αντικείμενο, ο συντελεστής της φορολογίας και οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις⁹. Σημειώνεται ότι η κατάργηση του νόμου στον οποίο γίνεται η παραπομπή δεν επηρεάζει την ισχύ του παραπέμνοντος νόμου¹⁰.

α. Το υποκείμενο της φορολογίας

- 24 Το υποκείμενο της φορολογίας είναι το πρόσωπο, είτε φυσικό είτε νομικό, στο οποίο ο νόμος επιβάλλει ορισμένη φορολογική υποχρέωση. Στο πλαίσιο του ρεαλισμού του φορολογικού δικαίου¹¹, η έννοια του φορολογικού υποκειμένου μπορεί να περιλαμβάνει όχι μόνο τα υποκείμενα δικαίου, δηλαδή τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, αλλά και πλασματικά υποκείμενα, όπως η σχολάζουσα κληρονομία, οι θανόντες, οι ενώσεις προσώπων και περιουσίας χωρίς νομική προσωπικότητα, καθώς και μορφώματα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα (νομικές οντότητες)¹². Η υποχρέωση που επιβάλλεται

⁸ Βλ. Ν. Χατζητζανή, *Εγχειρίδιο Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου*, 1991, σελ. 52.

⁹ Βλ. ΣτΕ 1552/1984, 3421/1991, Ολομ. 1972/2012, Ολομ. 3343-3349/2013, 1340-1346/2018, 1495-1496/2019, ΑΠ Ολομ. 7/2016.

¹⁰ Βλ. ΣτΕ 1734-1735/2002, 2654/2003.

¹¹ Για την έννοια του ρεαλισμού βλ. Α. Τσουρουφλή, *Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη*, ό.π., σελ. 78 επ.· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 3 επ.

¹² Σύμφωνα με το άρθρο 2 ΚΦΕ, στην έννοια της νομικής οντότητας περιλαμβάνεται ο συνεταιρισμός, ο οργανισμός, η υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύ-

στο υποκείμενο της φορολογίας ταυτίζεται συνήθως με την υποχρέωση καταβολής φόρου, ωστόσο σε ορισμένες περιπτώσεις η υποχρέωση αυτή επιβάλλεται σε τρίτα πρόσωπα. Για παράδειγμα, στον ΦΠΑ διακρίνεται ο υποκείμενος στον ΦΠΑ (άρθρο 3 του ν. 2859/2000), δηλαδή το πρόσωπο που υπέχει τις υποχρεώσεις ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων και η απόδοση του ΦΠΑ στο Δημόσιο, από τον βαρυνόμενο, ο οποίος είναι ο τελικός καταναλωτής. Στη φορολογία εισοδήματος, σε περίπτωση παρακράτησης του φόρου στην πηγή, ο υπόχρεος προς απόδοση του φόρου στο Δημόσιο είναι διαφορετικός από το υποκείμενο του φόρου (άρθρα 59 και 61 ΚΦΕ). Σε κάθε περίπτωση, δεν επιτρέπεται ο συμβατικός ορισμός του φορολογικού υποκειμένου. Οποιαδήποτε τέτοια συμφωνία μπορεί να αναπτύσσει έννομες συνέπειες ενοχικού δικαίου μεταξύ των συμβαλλομένων, ωστόσο δεν μεταβάλλει το φορολογικό υποκείμενο, όπως αυτό ορίζεται νομοθετικά, έναντι του Δημοσίου¹³.

β. Αντικείμενο της φορολογίας

Αντικείμενο της φορολογίας είναι το γενεσιουργό γεγονός της φορολογικής υποχρέωσης. Το άρθρο 78 παρ. 1 Σ. ορίζει τρία φορολογικά αντικείμενα: Το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους. Η συνταγματική πρόβλεψη περισσότερων αντικειμένων του φόρου, πέραν του εισοδήματος, παρέχει τη δυνατότητα στον νομοθέτη να διαμορφώσει ένα σύνθετο φορολογικό σύστημα, επιβάλλοντας διαφορετικούς φόρους επί των οικονομικών δραστηριοτήτων και εννόμων σχέσεων του πολίτη¹⁴. Το εισόδημα αποτελεί το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013. Η περιουσία αποτελεί το αντικείμενο του ΕΝΦΙΑ, του ΤΑΠ, του Ειδικού Φόρου Ακινήτων, του

25

σεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιοι φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιοι φύσης, κάθε μορφή προσωπική επιχείρηση ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.

¹³ ΣτΕ 2797/1987, 3557/1982. Βλ. επίσης Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 47 επ.

¹⁴ Με την απόφαση ΣτΕ 1972/2012 κρίθηκε ότι το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Χώρων (ΕΕΤΗΔΕ) επιβάλλεται επιτηρητως σε απρόσοδα ακίνητα, καθόσον, κατά το άρθρο 78 παρ. 1 Σ, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσει όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία. Ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στο Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.

Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων και του Φόρου Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών. Οι δαπάνες ή συναλλαγές αποτελούν το αντικείμενο των τελωνειακών δασμών, του ΦΠΑ και των Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης.

- 26 Σύμφωνα με τη θεωρία, απαγορεύεται να ταυτισθεί το υποκείμενο με το αντικείμενο της φορολογίας, καθόσον σε αυτή την περίπτωση ο φόρος καθίσταται κεφαλικός¹⁵. Ωστόσο, για τη θεμελίωση της απαγόρευσης του κεφαλικού φόρου παρίσταται προσηφορότερη η επίκληση της αρχής της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα κατ' άρθρο 4 παρ. 5 Σ.

γ. Φορολογικός συντελεστής

- 27 Ο φορολογικός συντελεστής είναι το δεκαδικό ποσοστό (ποσοστό επί τοις εκατό), με το οποίο πολλαπλασιάζεται η φορολογική βάση, προκειμένου να υπολογιστεί ο καταβλητέος φόρος (φόροι κατ' αξίαν). Σε ορισμένους φόρους ο συντελεστής λαμβάνει τη μορφή ποσού σε ευρώ ανά όγκο¹⁶, βάρος¹⁷ ή περιεκτικότητα¹⁸ (ειδικοί φόροι).

δ. Φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις

- 28 Το αριθμητικό μέγεθος, επί του οποίου εφαρμόζεται ο φορολογικός συντελεστής, προκειμένου να υπολογιστεί ο καταβλητέος φόρος, είναι η φορολογητέα ύλη ή, άλλως, φορολογική βάση. Το εύρος της φορολογικής βάσης οριοθετείται από τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις. Με άλλα λόγια, εκείνο το μέγεθος που υπάγεται σε φορολογία είναι η φορολογητέα ύλη, όπως ορίζεται από το αντικείμενο του φόρου, μειωμένη κατά το ποσό των απαλλαγών ή εξαιρέσεων. Συνεπώς, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις είναι κρίσιμο στοιχείο για την εξεύρεση της ύλης που υπάγεται σε φορολογία, γι' αυτό τον λόγο κατοχυρώνεται συνταγματικά ο υποχρεωτικός καθορισμός τους με τυπικό νόμο.
- 29 Υπό την παραπάνω έννοια, η διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 Σ. ως προς τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις δεν πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά. Το ζητούμενο του συνταγμα-

¹⁵ Βλ. την ΣτΕ Ολομ. 2527/2013, με την οποία απορρίφθηκε ως αβάσιμος λόγος ακύρωσης ότι το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 είναι κεφαλικός φόρος, καθόσον ταυτίζεται το υποκείμενο με το αντικείμενό του.

¹⁶ Ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης (ΕΦΚ) στα πετρελαιοειδή υπολογίζεται με συντελεστή επί του όγκου των πετρελαιοειδών σε λίτρα.

¹⁷ Ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης (ΕΦΚ) στα προϊόντα καπνού υπολογίζεται με συντελεστή ανά χιλιόγραμμο καθαρού βάρους.

¹⁸ Ο Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης (ΕΦΚ) στον ζύθο υπολογίζεται με συντελεστή επί της περιεκτικότητας του ζύθου σε αλκοόλη (βαθμοί Plato ανά εκατόλιτρο).

τικού νομοθέτη είναι ο καθορισμός διά τυπικού νόμου του συνόλου της φορολογητέας ύλης ή φορολογικής βάσης, η οποία, όπως προαναφέρθηκε, οριοθετείται από τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις. Κατά συνέπεια, δεν είναι υποχρεωτικός ο νομοθετικός ορισμός μόνο των στοιχείων που απαλλάσσονται ή εξαιρούνται από τον φόρο, αλλά και εκείνων που δεν απαλλάσσονται ή δεν εξαιρούνται, με άλλα λόγια εκείνων που υπόκεινται στον φόρο.

Οι απαλλαγές και οι εξαιρέσεις δεν είναι ταυτόσημες, ως εκ τούτου πρέπει να διακρίνονται εννοιολογικά. Εξαιρούνται από τη φορολογία εκείνα τα στοιχεία εισοδήματος, περιουσίας ή δαπάνης που δεν υπάγονται καθόλου στον φόρο, δηλαδή εκείνα τα στοιχεία που κείνται εκτός του πεδίου εφαρμογής του (π.χ. το επίδομα βιβλιοθήκης των δικαστικών λειτουργών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο στην αλλοδαπή για σκοπούς ΕΝΦΙΑ, η πώληση μεταχειρισμένου ΙΧ από ιδιώτη για σκοπούς ΦΠΑ). Απαλλάσσονται από τη φορολογία εκείνα τα στοιχεία εισοδήματος, περιουσίας ή δαπάνης που υπάγονται καταρχήν στον φόρο, αλλά ο νομοθέτης ορίζει ότι δεν πρέπει να φορολογηθούν (π.χ. οι μισθοί και οι συντάξεις που λαμβάνουν ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80% για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, η κτήση αιτία θανάτου πλοίου χωρητικότητας άνω των 1.500 κόρων για σκοπούς φορολογίας κληρονομιών, η παροχή ιατρικών υπηρεσιών για σκοπούς ΦΠΑ).

Όπως γίνεται παγίως δεκτό στη νομολογία, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις δεν επιτρέπεται να θεσπιστούν ούτε να καταργηθούν με κανονιστική πράξη της διοίκησης, ακόμη και αν αυτή εκδίδεται με νομοθετική εξουσιοδότηση¹⁹.

Τέλος, σημειώνεται ότι εννοιολογικά πρέπει επίσης να διακρίνεται το αντικείμενο του φόρου από τη φορολογητέα ύλη ή φορολογική βάση, όπως αυτή οριοθετείται από τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις. Το φορολογικό αντικείμενο αφορά το είδος της ύλης που υπόκειται στον φόρο, ενώ οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις αφορούν το μέγεθος της φορολογητέας ύλης. Για παράδειγμα, στη φορολογία εισοδήματος το αντικείμενο του φόρου είναι το εισόδημα εν γένει, ενώ η φορολογητέα ύλη είναι το «φορολογητέο εισόδημα» (άρθρο 7 ΚΦΕ). Στη φορολογία κληρονομιών το αντικείμενο του φόρου είναι η εν γένει κτήση περιουσίας αιτία θανάτου, ενώ η φορολογητέα ύλη είναι η αξία, μετά την έκπτωση του παθητικού της κληρονομιάς, της κείμενης στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως κληρονομικής περιουσίας, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς, και της κείμενης στην αλλοδαπή ενσώματης ή ασώματης κινητής κληρονομικής περιουσίας Έλληνα υπηκόου, που

¹⁹ ΣτΕ 1587/1959, 680/1964, 2490/1971.

έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα (άρθρο 2 και 28 του ν. 2961/2000). Στη φορολογία προστιθέμενης αξίας το αντικείμενο του φόρου είναι, μεταξύ άλλων, η παράδοση αγαθών, ενώ φορολογητέα ύλη είναι η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή (άρθρο 19 ν. 2859/2000).

Γ. Απαγόρευση επιβολής φόρου με κανονιστική πράξη

- 33** Όπως προκύπτει από την παρ. 4 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 78, κανένα από τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Αυτό σημαίνει ότι η διοίκηση δεν επιτρέπεται να ρυθμίσει με κανονιστική πράξη το υποκείμενο, το αντικείμενο, τον συντελεστή ή τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις, ακόμη και αν έχει χορηγηθεί νομοθετική εξουσιοδότηση προς τούτο. Αντιθέτως, μπορεί να ρυθμιστεί με κανονιστική πράξη ζήτημα που δεν περιλαμβάνεται στα ουσιώδη στοιχεία του φόρου (π.χ. η προθεσμία υποβολής δήλωσης, το έντυπο της δήλωσης κ.λπ.), υπό την προϋπόθεση ότι έχει χορηγηθεί ειδική νομοθετική εξουσιοδότηση κατά το άρθρο 43 παρ. 2 Σ.
- 34** Για παράδειγμα, έχει κριθεί αντισυνταγματική η εξουσιοδότηση στους Υπουργούς Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών, Ανάπτυξης και Εμπορικής Ναυτιλίας με το άρθρο 15 παρ. 6 του ν. 2459/1997 να καθορίσουν τον τρόπο προσδιορισμού της ωφέλειας που προέρχεται από τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, παρότι η εξουσιοδοτική διάταξη είχε υποδείξει ενδεικτικά ορισμένα κριτήρια (τον τιμάριθμο και τον χρόνο κτήσης των μετοχών)²⁰. Αντίστοιχα, κρίθηκε αντισυνταγματική η παροχή με το άρθρο 14 του ν. 2198/1994 εξουσιοδότησης στον Υπουργό Οικονομικών για τον κατ' απόκλιση από τις γενικές διατάξεις προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης στην περίπτωση της περαιώσης με βάση το άρθρο 14 του ν. 2198/1994²¹.
- 35** Αντιθέτως, η νομολογία έχει κρίνει κατά περίπτωση ότι δεν αντίκειται στην απαγόρευση του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 Σ. ο καθορισμός με κανονιστικές πράξεις των ακόλουθων συντελεστών:
- 36** α) Ο καθορισμός με υπουργική απόφαση των συντελεστών καθαρού κέρδους, που

²⁰ ΣτΕ 63/2001. Βλ. επίσης Α. Μάλλιου, *Η διαδικασία του προσδιορισμού της υπεραξίας μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο*, ΔΦΝ 1999, σελ. 1589· Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 117 επ.

²¹ ΣτΕ 3775/2001, Ολομ. 1262/2005, 2030/2012, 487/2014.

απαιτούνταν για την εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος υπό το καθεστώς του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 2238/1994), με την αιτιολογία ότι η απαγόρευση κανονιστικής αρμοδιότητας «δεν αφορά και τις μεθόδους της κατά ποσό απλώς εξειδίκευσης της φορολογητέας ύλης σε κάθε συγκεκριμένη ατομική περίπτωση, όπως είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών με την εφαρμογή συντελεστών καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης»²².

β) Ο καθορισμός με υπουργική απόφαση των συντελεστών προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων με βάση τη νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Η αντικειμενική αξία είναι απαραίτητη για την εφαρμογή μιας σειράς φόρων επί των ακινήτων, όπως είναι ο ΕΝΦΙΑ, ο Ειδικός Φόρος Ακινήτων, ο Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων, ο Φόρος Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, αλλά και ο φόρος εισοδήματος σε σχέση με τον υπολογισμό του τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή του κατώτατου μισθώματος ακινήτων. Το ΣτΕ έκρινε ότι με τη διάταξη του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 «παρέχεται εξουσιοδότηση προς τον Υπουργό Οικονομικών να ρυθμίζει όχι το αντικείμενο των περιών πρόκειται φόρων, το οποίο καθορίζεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις των οικείων νόμων που προβλέπουν τους φόρους αυτούς ..., αλλά τις τιμές εκκίνησης ανά ζώνες και τους συντελεστές αυξομείωσης αυτών, δηλαδή ζητήματα ειδικά και τεχνικά αφορώντα την ανωτέρω μέθοδο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας».²³

γ) Στην περίπτωση φόρων που θεσπίζονται υπέρ των ΟΤΑ ή άλλων ΝΠΔΔ, ο καθορισμός με απόφαση των οργάνων ΟΤΑ ή ΝΠΔΔ του ακριβούς ύψους φορολογικού συντελεστή εντός συγκεκριμένου πλαισίου που τίθεται με διάταξη νόμου. Σε τέτοιες περιπτώσεις:

- Είτε ο νόμος θεσπίζει ανώτατο όριο του φορολογικού συντελεστή και παρέχει τη δυνατότητα στα όργανα των ΟΤΑ ή των ΝΠΔΔ να καθορίζουν ετησίως με απόφασή τους τον συντελεστή αυτό μέχρι το προβλεπόμενο ανώτατο όριο²⁴. Τέτοιο παράδειγμα αποτελεί το δημοτικό τέλος διαφήμισης του άρθρου 15 του Β.Δ. της 24.09.1958, με το οποίο καθορίζεται ο συντελεστής του φόρου κατ' ανώτατο όριο και κατά κατηγορία

²² ΣτΕ 1259-1260/1987, 2350/1993, 2352/1993. Σημειώνεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός έχει πλέον καταργηθεί.

²³ Βλ. ΣτΕ 230/2002, 2107/2009, 3626/2010, 86/2015, 2018-2021/2012, 3335/2015, 2337/2016, 171/2017, 683/2017, 1869-1876/2019, 2616-2618/2019.

²⁴ Βλ. ΣτΕ 1475/1962, Ολομ. 1654/1964, Ολομ. 3011- 3012/2014, Ολομ. 3300-3302/2014, 2468-9/2015.

και περιοχή διαφήμισης, ενώ παρέχεται η δυνατότητα στο δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο να αναπροσαρμόζει με απόφασή του τον συντελεστή αυτόν μέχρι 15% ετησίως.

- 40 - Είτε ο νόμος θεσπίζει πλαίσιο συντελεστών (ανώτατο και κατώτατο συντελεστή) και παρέχει τη δυνατότητα στα όργανα των ΟΤΑ ή των ΝΠΔΔ να καθορίζουν ετησίως με απόφασή τους κυμαινόμενους συντελεστές εντός του προβλεπόμενου πλαισίου²⁵. Τέτοιο παράδειγμα αποτελεί το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ), που επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων, ο συντελεστής του οποίου, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 2130/1993, καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου από 0,25% μέχρι 0,35% και είναι ενιαίος για όλη τη διοικητική περιφέρειά τους.
- 41 Με την απόφαση ΑΕΔ 8/2007 κρίθηκε ότι επιτρέπεται κατά την έννοια του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος, κατ' εξαίρεση, με τυπικό νόμο να χορηγηθεί εξουσιοδότηση στον κανονιστικό νομοθέτη για τον ειδικότερο προσδιορισμό του φορολογικού συντελεστή, εφόσον πληρούνται σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: Στην εξουσιοδοτική διάταξη αφενός μεν καθορίζονται συγκεκριμένα και στενά πλαίσια, εντός των οποίων θα προσδιορισθεί ο εν λόγω φορολογικός συντελεστής, και αφετέρου τίθενται κριτήρια για τον προσδιορισμό αυτό.

Δ. Καθορισμός με νόμο της συμμετοχής του Κράτους στην αυτόματη υπερτίμηση από την εκτέλεση δημοσίων έργων (άρθρο 78 παρ. 4 εδ. β' Σ.)

- 42 Η απαγόρευση της κανονιστικής αρμοδιότητας περιλαμβάνει, κατά το άρθρο 78 παρ. 4 εδ. β' Σ., και τον καθορισμό του τρόπου που βεβαιώνεται η συμμετοχή του Κράτους και των δημόσιων γενικά οργανισμών στην αυτόματη υπερτίμηση, που προκαλείται αποκλειστικά από την εκτέλεση δημόσιων έργων στην παρακείμενη ιδιωτική ακίνητη περιουσία. Για τον καθορισμό αυτό απαιτείται νόμος, επομένως η διάταξη αυτή δεν συνιστά εξαίρεση στον γενικό κανόνα. Παρ' όλα αυτά, η νομοτεχνική διατύπωσή της δημιουργεί προβληματισμό, καθόσον αναφέρει ρητώς ότι η πρόβλεψή της δεν είναι αντίθετη από εκείνη του προηγούμενου εδαφίου, προκαλώντας έτσι την εντύπωση ότι εισάγει εξαίρεση.
- 43 Η εν λόγω συμμετοχή του κράτους αναφέρεται στην εισφορά των ιδιοκτητών παρακείμενων ακινήτων που ωφελούνται από την εκτέλεση δημοσίων έργων. Η εισφορά αυτή προκάλεσε ερμηνευτικά ζητήματα. Παρότι χαρακτηρίστηκε από μέρος της θεω-

²⁵ Βλ. ΣτΕ 1580/1980, 3163/2006, Ολομ. 3011-3012/2014, Ολομ. 3300-3302/2014.

ρίας ως ανταποδοτικό τέλος²⁶, κατά την κρατούσα άποψη αποτελεί οικονομικό βάρος φορολογικής φύσης²⁷. Η άποψη αυτή συνάδει και με την παλαιότερη νομολογία του ΣτΕ σχετικά με την αντίστοιχη εισφορά του Ν.Δ. 2709/1953²⁸. Σε κάθε περίπτωση, δεν έχει εκδοθεί ακόμη σχετικός νόμος.

4. Συνέπειες της αρχής της νομιμότητας

A. Η απαγόρευση της αναδρομικής νομοθετικής κύρωσης φορολογικών κανονιστικών πράξεων

Στο παρελθόν είχε καθιερωθεί ως συνήθης πρακτική η έκδοση αποφάσεων του 44 Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες ρύθμιζαν ουσιώδη στοιχεία του φόρου, με τη ρήτρα «η απόφαση αυτή να κυρωθεί διά νόμου». Στη συνέχεια κυρώνονταν νομοθετικά οι εν λόγω αποφάσεις, οι οποίες ίσχυαν από την έκδοσή τους. Η πρακτική αυτή γινόταν παγίως δεκτή από το ΣτΕ²⁹. Ωστόσο, η εν λόγω νομολογία ανατράπηκε με τις αποφάσεις ΣτΕ Ολομ. 3596-3597/1991, οι οποίες έκριναν ότι νόμος, ο οποίος κυρώνει αναδρομικά υπουργική απόφαση που εκδόθηκε χωρίς νομοθετική εξουσιοδότηση ή καθ' υπέρβαση αυτής, είναι ανίσχυρος κατά το μέρος κατά το οποίο αναδρομικά ισχυροποιεί κανόνα δικαίου που τέθηκε κατά παράβαση του Συντάγματος, χωρίς να θίγεται πάντως η ισχύς του για το μέλλον³⁰. Ως εκ τούτου, έχει πλέον εκλείψει η πρακτική της αναδρομικής κύρωσης φορολογικών υπουργικών αποφάσεων.

B. Η απαγόρευση της ρύθμισης φορολογικών ζητημάτων με σύμβαση

Από την απαίτηση για ρύθμιση φορολογικών ζητημάτων μόνο με τυπικό νόμο απορ- 45 ρέει και η απαγόρευση της ρύθμισης αυτής με σύμβαση μεταξύ Δημοσίου και ιδιωτών³¹. Συνηθίζεται όμως η σύναψη συμβάσεων του Δημοσίου με επενδυτές για την πραγματοποίηση μεγάλων επενδυτικών σχεδίων, οι οποίες προβλέπουν φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι συμβάσεις κυρώνονται νομοθετικά, προκειμένου να πληρωθούν οι προϋποθέσεις του άρθρου 78 παρ. 1 Σ., οπότε οι

²⁶ Μ. Κυπραίος, *Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου*, 1980, σελ. 75.

²⁷ Κ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 126 · Δ. Αναστόπουλος, *Φορολογικό δίκαιο*, 1992, σελ. 163, Θ. Φορτσάκης/Α. Τσουρουφλής, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 54.

²⁸ ΣτΕ 1311-13/1964, Ολομ. 92/1965. Το ΣτΕ χαρακτήρισε την εν λόγω εισφορά ως ειδικό οικονομικό βάρος φορολογικής φύσης με τη δημοσιοοικονομική έννοια του όρου αυτού και όχι ως ανταποδοτικό τέλος.

²⁹ ΣτΕ 3386/1985, ΣτΕ 4225/1988.

³⁰ Βλ. επίσης ΣτΕ 3993/1992, 921/1993, 780/1994, 914/1997, 3490-3492/2007, 477-479/2014.

³¹ ΣτΕ 990/1982, Ολομ. 435/1983, 997/1990, 1526/1990.

φορολογικές ρυθμίσεις ισχύουν από τον χρόνο της νομοθετικής κύρωσης³². Μάλιστα, οι φορολογικές ρυθμίσεις δεν απαιτείται να αναγράφονται στο κείμενο του κυρωτικού νόμου, αλλά αρκεί να περιλαμβάνονται στο σώμα της σύμβασης, υπό την προϋπόθεση ότι δημοσιεύονται με τον κυρωτικό νόμο στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Γ. Η στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων

- 46** Το αίτημα για νομοθετικό ορισμό των ουσιωδών στοιχείων του φόρου έχει αναδείξει τη στενή ερμηνεία ως την κύρια ερμηνευτική αρχή στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο. Ο σκοπός της στενής ερμηνείας είναι διπτός, αφενός μεν να προστατεύσει τον πολίτη από ερμηνευτικές αυθαιρεσίες της φορολογικής αρχής και αφετέρου να διασφαλίσει το δημόσιο συμφέρον έναντι αυθαίρετων διευρύνσεων των προβλεπόμενων φορολογικών προνομίων³³.
- 47** Σύμφωνα με την κρατούσα άποψη στην Ελλάδα³⁴, η έννοια της στενής ερμηνείας και το αντίθετό της, η ευρεία ερμηνεία, αναφέρονται στο πεδίο του γλωσσικού νοήματος της διάταξης. Συγκεκριμένα, στενή ερμηνεία είναι εκείνη η οποία βρίσκεται πιο κοντά στο γλωσσικό νόημα της ερμηνευόμενης διάταξης³⁵. Αντίθετα, ευρεία ερμηνεία είναι εκείνη που βρίσκεται μακρύτερα από τον πυρήνα του γλωσσικού νοήματος της ερμηνευόμενης διάταξης.
- 48** Υπό την παραπάνω έννοια, η στενή ερμηνεία πρέπει να διακρίνεται από τη συστατική ερμηνεία. Το δίπολο της στενής-ευρείας ερμηνείας αναφέρεται στο πεδίο του γλωσσικού νοήματος της διάταξης, ενώ το δίπολο της συστατικής-διασταλτικής ερμηνείας αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης. Συγκεκριμένα, συστατική ερμηνεία είναι εκείνη που περιορίζει την έκταση εφαρμογής της ερμηνευόμενης διάταξης, ενώ, αντίθετα, διασταλτική ερμηνεία είναι εκείνη που διευρύνει την έκταση εφαρμογής της³⁶. Από την άποψη αυτή, η συστατική και η διασταλτική ερμηνεία δεν είναι

³² Βλ. σχετικά Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 104, επ.· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 58 επ.

³³ Βλ. ΣτΕ 828/1984, 2090/1980, 3645/1985, 103/1990, 2052/1990, 2312/1992, 1890/1994, Πρβλ. Κ. Γιαννόπουλο, *Η ανάλογος εφαρμογή και η διασταλτική ερμηνεία των φορολογικών απαλλαγών*, ό.π., σελ. 227 επ.· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 85.

³⁴ Πρβλ. Φ. Δωρή, *Εισαγωγή στο αστικό δίκαιο*, Τεύχος Α΄, 1991, σελ. 170 επ.

³⁵ Πρβλ. Π. Φίλιο, *Νομική μεθοδολογία*, 2η έκδ., 2009, σελ. 96, σύμφωνα με τον οποίο στενή ερμηνεία είναι «εκείνη που περιορίζεται στη γραμματική διατύπωση ορισμένης διάταξης, λ.χ. στις περιπτώσεις που αναφέρει το γράμμα».

³⁶ Βλ. Ι. Αραβαντινό, *Οι νομικοί χαρακτηρισμοί του ιδιωτικού διεθνούς δικαίου και ο λογικός λογισμός των τάξεων*, ΕΕΝ 1966, σελ. 164 επ.

σύμφωνες με την αρχή της στενής ερμηνείας, διότι αποτελούν διορθωτικές μορφές ερμηνείας, καθόσον υπερβαίνουν τα όρια του γραμματικού νοήματος της διάταξης³⁷. Επίσης δεν συγχωρείται η αναλογική εφαρμογή των φορολογικών νόμων, εκτός αν ρητώς ορίζεται κάτι τέτοιο από τον ίδιο το νόμο³⁸. Ομοίως, δεν επιτρέπεται η ερμηνεία κατ' αντιδιαστολή (*argumentum a contrario*)³⁹ ή εκ της σιωπής του νομοθέτη (*argumentum a silentio*)⁴⁰.

Πάντως, σε περίπτωση ασάφειας του νόμου ή αμφιβολίας, είναι προκριτέα η επεικέ- 49
στερη για τον φορολογούμενο εκδοχή (*in dubio contra fiscum*)⁴¹.

Από την άποψη των μεθόδων ερμηνείας, η γραμματική ερμηνεία κατέχει κυρίαρχο 50
ρόλο, καθόσον αποτελεί το πρώτο και αναγκαίο στάδιο κάθε ερμηνείας. Ωστόσο, η στενή ερμηνεία δεν είναι ταυτόσημη με τη γραμματική μέθοδο ερμηνείας, ούτε συνεπάγεται αναγκαστικά τον αποκλεισμό των λοιπών ερμηνευτικών μεθόδων. Οι εναλλακτικές ερμηνευτικές εκδοχές που θα υποβληθούν στη βάση της αρχής της στενής ερμηνείας μπορούν να έχουν συναχθεί όχι μόνο με τη γραμματική αλλά και με τη συστηματική, την τελολογική ή την ιστορική μέθοδο ερμηνείας. Ως εκ τούτου, είναι εννοιολογικά ανακριβής ο όρος «αρχή της στενής-γραμματικής ερμηνείας» που απαντάται ενίοτε στη θεωρία.

Δ. Η επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων

Ο συνταγματικός κανόνας του άρθρου 78 παρ. 1 Σ. έχει ως αναγκαία συνέπεια την 51
υποχρέωση του κράτους να επιστρέψει τον αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο. Αχρεωστήτως καταβληθείς είναι ο φόρος που έχει επιβληθεί και εισπραχθεί χωρίς τυπικό νόμο, κατά παράβαση νόμου ή με βάση νόμο αντισυνταγματικό ή αντίθετο

³⁷ Ibidem · Π. Παπανικολάου, *Μεθοδολογία του ιδιωτικού δικαίου και ερμηνεία των δικαιοπραξιών*, 2000, σελ. 141. Πρβλ. όμως Π. Φύλιο, *Νομική μεθοδολογία*, ό.π., σελ. 88 επ.

³⁸ ΣτΕ 1874/1961, 211/1963, 1827/1967, 1675/1968, 2674/1980, 2912/1981, 2952-53/1982, 3306/1982, 192/1983, 1163/1983, 1790/1985, 1200/1987, 3305/1987, 3968/1988, 3113/1989. Πρβλ. Ν. Χατζητζανή, *Εγχειρίδιο*, ό.π., σελ. 80· Ι. Φωτόπουλο, *Ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών νόμων*, ΔΦΝ 1977, σελ. 1126 επ., 1186 επ., 1191 επ. · Α. Μάλλιου, *Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το Συμβούλιο της Επικρατείας*, ΔΦΝ 1995, σελ. 1068· Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό δίκαιο*, ό.π., σελ. 83· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 85 επ.

³⁹ ΣτΕ 377-379/1958. Πρβλ. Ν. Χατζητζανή, *Εγχειρίδιο*, ό.π., σελ. 81 · Α. Μάλλιου, *Η ερμηνεία*, ό.π., σελ. 1068· Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό δίκαιο*, ό.π., σελ. 84. Βλ. όμως ΔΠρΑθ 6451/1981, ΔΦΝ 1982, σελ. 843 επ., η οποία ερμήνευσε τη φορολογική σύμβαση Ελλάδας-Γερμανίας, επιχειρηματολογώντας κατ' αντιδιαστολή.

⁴⁰ Πρβλ. Ν. Χατζητζανή, *Εγχειρίδιο*, ό.π., σελ. 81.

⁴¹ ΣτΕ 969/1933, 298/1949, 839/1985.

προς το ενωσιακό δίκαιο. Επομένως, άρνηση επιστροφής του φόρου αυτού θα είχε ως συνέπεια την είσπραξη φόρου χωρίς νόμιμη αιτία κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

- 52 Το άρθρο 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, ν. 5987/2022) προβλέπει την υποχρέωση επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, η οποία μάλιστα είναι έντοκη. Στο παρελθόν αποτέλεσαν αντικείμενο αμφισβήτησης η έναρξη της τοκοφορίας και το ύψος του επιτοκίου. Τώρα πλέον ορίζεται ρητώς ότι σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου (άρθρο 53 παρ. 2 ΚΦΔ). Το επιτόκιο ορίστηκε με την ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013, ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον 5,75 εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως, ήτοι συνολικά 6%⁴².
- 53 Η επιστροφή των άμεσων φόρων που καταβλήθηκαν αχρεώστητα, είτε αυτοί είναι φόροι εισοδήματος είτε φόροι συναλλαγών, δεν δημιουργεί προβλήματα, καθόσον ο φορολογούμενος που αιτείται την επιστροφή είναι και υπόχρεος για την καταβολή του φόρου. Στην περίπτωση, όμως, των έμμεσων φόρων που επιρρίπτονται στην κατανάλωση (π.χ. ΦΠΑ, ΕΦΚ), εκείνος που απέδωσε τον φόρο στο Δημόσιο και συνεπώς δικαιούται να ζητήσει την επιστροφή είναι διαφορετικός από τον βαρυνόμενο με τον φόρο, δηλαδή τον καταναλωτή. Γι' αυτό τον λόγο, το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 2873/2000 ορίζει ότι έμμεσοι φόροι που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως ή παρά τον νόμο δεν επιστρέφονται αν έχουν επιρριφθεί στην κατανάλωση, ενώ το βάρος απόδειξης φέρει ο αιτών την επιστροφή. Το δικαστήριο σε υποθέσεις επιστροφής φόρων που έχουν επιρριφθεί στην κατανάλωση διατάσσει υποχρεωτικώς πραγματογνωμοσύνη (άρθρο 159 ΚΔΔικ). Ωστόσο, η νομολογία έχει κρίνει ότι δεν αποκλείεται η επιστροφή, όταν

⁴² Η διαφοροποίηση του ύψους του επιτοκίου για τις οφειλές του Δημοσίου (6%) σε σχέση με το εκάστοτε ισχύον για τις οφειλές των ιδιωτών κρίθηκε από το ΑΕΔ με την απόφαση 25/2012 ότι εισάγει επιτρεπτή υπέρ του Δημοσίου προνομιακή μεταχείριση, η οποία αποβλέπει στην ορθή άσκηση της δημοσίας εξουσίας μέσω της διαφυλάξεως της δημοσιονομικής ισορροπίας και της περιουσίας του Κράτους, με σκοπό την εκπλήρωση των, κατά το Σύνταγμα και τους νόμους, υποχρεώσεών του έναντι των πολιτών.

ο φορολογούμενος επέρριψε τον φόρο στην κατανάλωση⁴³. Εξάλλου, το ΔΕΕ έχει κρίνει ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εξαρτά την επιστροφή δασμών ή φόρων αντιθέτων προς το κοινοτικό δίκαιο από προϋπόθεση, όπως η έλλειψη μετακυλίσεως των εν λόγω δασμών ή φόρων επί τρίτων, τη συνδρομή της οποίας πρέπει να αποδεικνύει ο αιτών⁴⁴.

5. Εξαιρέσεις από την αρχή της νομιμότητας του φόρου

A. Η επιβολή φόρου με την κατάθεση του νομοσχεδίου στη Βουλή (άρθρο 78 παρ. 3 Σ.)

Κατ' εξαίρεση από την αρχή της νομιμότητας του φόρου, το άρθρο 78 παρ. 3 Σ. προβλέπει ότι, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξή τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1, και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου. Σε μια τέτοια περίπτωση, οι αρμόδιες φορολογικές και τελωνειακές αρχές υποχρεούνται να εισπράττουν τους προβλεπόμενους δασμούς και φόρους από την κατάθεση του νομοσχεδίου⁴⁵, ωστόσο δεν υφίσταται αντίστοιχη υποχρέωση των δικαστηρίων να εφαρμόζουν το νομοσχέδιο που δεν έχει ψηφισθεί ακόμη⁴⁶.

Η άμεση εφαρμογή της φορολογικής ρύθμισης πριν ακόμη ψηφιστεί ο νόμος αποσκοπεί στην αποτροπή κερδοσκοπικών φαινομένων, στον βαθμό που το χρονικό διάστημα μέχρι την ψήφιση του νομοσχεδίου θα έδινε τη δυνατότητα στους εμπόρους να προχωρήσουν σε εισαγωγές με τις παλαιές δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις και, στη συνέχεια, να διαθέσουν τα εμπορεύματα στην κατανάλωση με τις νέες τιμές⁴⁷.

B. Η επιβολή φόρου με πράξη νομοθετικού περιεχομένου

Ζήτημα εφαρμογής της αρχής της νομιμότητας τίθεται στην περίπτωση ρύθμισης φορολογικών ζητημάτων με πράξη νομοθετικού περιεχομένου, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 44 παρ. 1 Σ., εκδίδεται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας ύστερα από

⁴³ ΣτΕ 2838 - 2839/1972, ΣτΕ 2886 - 2888/1975, ΣτΕ 2445 - 2446/1976, ΣτΕ 112/1980, ΣτΕ 2671 - 2673/1980, ΣτΕ 146/1984, ΣτΕ 911/1984.

⁴⁴ ΔΕΚ Απόφαση της 09.02.1999, C-343/96, *Dilexport*, σκ. 52 επ. και ΔΕΚ Απόφαση της 09.11.1983, C-199/82, *San Gorgio*, σκ. 15.

⁴⁵ ΣτΕ 1588/1989.

⁴⁶ ΣτΕ 4699/1983. Πρβλ. Βλ. Ν. Χατζητζανή, *Εγχειρίδιο*, ό.π., σελ. 54.

⁴⁷ Βλ. Ν. Χατζητζανή, *Εγχειρίδιο*, ό.π., σελ. 53 επ.· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 68 επ.

πρόταση του Υπουργικού Συμβουλίου σε έκτακτες περιπτώσεις εξαιρετικά επείγουσας και απρόβλεπτης ανάγκης. Συγκεκριμένα τίθεται το ζήτημα κατά πόσον οι πράξεις νομοθετικού περιεχομένου ικανοποιούν την απαίτηση τυπικού νόμου ή πρέπει να θεωρηθούν κανονιστικές πράξεις. Ο προβληματισμός έχει ιδιαίτερη πρακτική σημασία, καθόσον κατά την περίοδο της δημοσιονομικής κρίσης και της πανδημίας Covid-19 έγινε συστηματική χρήση των πράξεων νομοθετικού περιεχομένου⁴⁸.

- 57 Κατά την κρατούσα πλέον άποψη, η τυπική ισχύς των ΠΝΠ ταυτίζεται προς εκείνη των τυπικών νόμων, επομένως δεν προσβάλλεται η αρχή της νομιμότητας του φόρου⁴⁹. Όσον αφορά τα φορολογικά ζητήματα που επιτρέπεται να ρυθμιστούν με πράξη νομοθετικού περιεχομένου, γίνεται δεκτό ότι επιτρέπεται η ρύθμιση οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου υπό τον όρο της συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 44 παρ. 1 Σ., δηλαδή την ύπαρξη εξαιρετικά επείγουσας και απρόβλεπτης ανάγκης. Ωστόσο, η συνδρομή αυτών των προϋποθέσεων δεν υπόκειται σε δικαστικό έλεγχο⁵⁰, άρα στην πράξη δεν υπάρχει σχετικός περιορισμός⁵¹.

Γ. Η κανονιστική αρμοδιότητα με εξουσιοδότηση νόμου πλαισίου (άρθρο 78 παρ. 5 Σ.)

- 58 Το άρθρο 78 παρ. 5 Σ. παρέχει τη δυνατότητα να επιβληθούν εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας χωρίς τυπικό νόμο αλλά με εξουσιοδότηση νόμου-πλαisiού.
- 59 Οι εξισωτικοί δασμοί (antidumping duties) είναι πρόσθετοι δασμοί που επιβάλλονται με σκοπό την άμυνα κατά των εισαγωγών που αποτελούν αντικείμενο ντάμπινγκ (dumping) εκ μέρους χωρών που δεν είναι μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (τρίτες χώρες). Ντάμπινγκ (dumping) υφίσταται όταν μια εταιρεία εξαγει ένα προϊόν σε τιμή

⁴⁸ Βλ. ενδεικτικά ΠΝΠ 12-12-2018 για την παράταση εφαρμογής μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ σε συγκεκριμένα νσιά του Αιγαίου (ΦΕΚ 221 Α΄), ΠΝΠ 20-3-2020 για τη μείωση του συντελεστή ΦΠΑ για συγκεκριμένα αγαθά στο πλαίσιο των κατεπειγόντων μέτρων που αποφασίστηκαν για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων από την εξάπλωση του κορωνοϊού στην οικονομία (ΦΕΚ 68 Α΄) κ.λπ.

⁴⁹ Βλ. Ν. Χατζητζανή, *Εγχειρίδιο*, ό.π., σελ. 56· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 69 επ. Αντίθετοι οι Μ. Κυπραίος, *Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου*, ό.π., σελ. 79· Α. Παραράς, *Αι πράξεις νομοθετικού περιεχομένου του Προέδρου της Δημοκρατίας*, 1981, σελ. 242· Α. Παρούτσας, *Η αρχή νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου*, 1983, σελ. 79 επ. και Κ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 93 επ.

⁵⁰ ΣτΕ Ολομ. 2289/1987, 4197/1988, Ολομ. 3636/1989.

⁵¹ Βλ. Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 70.

χαμηλότερη από την κανονική αξία του προϊόντος στην εγχώρια αγορά της. Η επιβολή εξισωτικών δασμών διέπεται από τον Κανονισμό 2016/1036 της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁵².

Οι αντισταθμιστικοί δασμοί (countervailing duties), γνωστοί και ως δασμοί κατά των επιδοτήσεων (anti-subsidy duties), είναι επίσης πρόσθετοι δασμοί που επιβάλλονται με σκοπό την άμυνα κατά των εισαγωγών που αποτελούν αντικείμενο επιδοτήσεων εκ μέρους τρίτων χωρών. Η επιβολή αντισταθμιστικών δασμών διέπεται από τον Κανονισμό 2016/1037 της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁵³.

Οι εξισωτικοί και οι αντισταθμιστικοί δασμοί επιβάλλονται επιπλέον και ανεξάρτητα από τους εισαγωγικούς δασμούς. Είναι δυνατόν το ίδιο προϊόν να επιβαρύνεται τόσο με εξισωτικό όσο και με αντισταθμιστικό δασμό.

Οι τελωνειακοί δασμοί, στους οποίους συγκαταλέγονται οι εξισωτικοί και οι αντισταθμιστικοί δασμοί, αποτελούν δημοσιονομικές επιβαρύνσεις φορολογικού χαρακτήρα⁵⁴. Επομένως, η διάταξη του άρθρου 75 παρ. 5 Σ. εισάγει ρητή εξαίρεση από την απαίτηση τυπικού νόμου για την επιβολή φόρων.

Όσον αφορά τη διαδικασία επιβολής των εξισωτικών ή αντισταθμιστικών δασμών με βάση την εξουσιοδότηση νόμου πλαισίου, εφαρμόζεται η ρύθμιση του άρθρου 43 παρ. 4 Σ.

Η ρητή πρόβλεψη στο Σύνταγμα της συγκεκριμένης απόκλισης από την αρχή της νομιμότητας του φόρου αποσκοπούσε στη διευκόλυνση και επιτάχυνση της λήψης δασμολογικών μέτρων που απαιτούνταν από τη Συμφωνία Σύνδεσης Ελλάδας – ΕΟΚ⁵⁵. Έτσι, στο άρθρο 2 του ν. 477/1976 περί κυρώσεως της από 28 Απριλίου 1975 Προσωρινής Συμφωνίας μεταξύ Ελλάδος και της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας οριζόταν ότι οι διατάξεις της Συμφωνίας Σύνδεσης Ελλάδας – ΕΟΚ, που είχε κυρωθεί από τον ν. 4226/1962, αποτελούν πλαίσιο για τη λειτουργία της εξουσιοδότησης που επιτρέπεται από το άρθρο 78 παρ. 5 Σ. Αντίστοιχα, το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 1338/1983 όριζε ότι με προεδρικά διατάγματα ή υπουργικές αποφάσεις δύναται να ρυθμίζεται κάθε θέμα που είναι αναγκαίο για την εφαρμογή των συνθηκών και των πράξεων προσχωρήσεως. Ωστόσο, στην πράξη αποδείχθηκε ότι η εξουσιοδότηση νόμου πλαισίου δεν

⁵² Κανονισμός 2016/1036/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 8ης Ιουνίου 2016 για την άμυνα κατά των εισαγωγών που αποτελούν αντικείμενο ντάμπινγκ εκ μέρους χωρών μη μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

⁵³ Κανονισμός 2016/1037/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 8ης Ιουνίου 2016 για την άμυνα κατά των εισαγωγών που αποτελούν αντικείμενο επιδοτήσεων εκ μέρους χωρών μη μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

⁵⁴ Βλ. ΣτΕ 49/1991, 3285/2001.

⁵⁵ Βλ. Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 70.

ήταν κατάλληλη για τη ρύθμιση των δασμολογικών ζητημάτων που προέκυπταν από τη συμμετοχή της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα⁵⁶. Εξάλλου, τώρα πλέον κάθε εξισωτικός ή αντισταθμιστικός δασμός επιβάλλεται με ιδιαίτερο κανονισμό, ο οποίος δημοσιεύεται στη σειρά L της Επίσημης Εφημερίδας της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ως εκ τούτου, η διάταξη του άρθρου 78 παρ. 5 Σ. στερείται πλέον πρακτικής χρησιμότητας.

III. Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Γενικά για την αναδρομικότητα

A. Έννοια της αναδρομικότητας

- 65 Ως αναδρομικότητα ορίζεται η εφαρμογή ενός κανόνα δικαίου σε χρονικό σημείο προγενέστερο της έναρξης ισχύος του. Σύμφωνα με το άρθρο 2 ΑΚ, ο νόμος ορίζει για το μέλλον, επομένως εφαρμόζεται από το χρονικό σημείο της δημοσίευσής του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν άλλως ορίζει ο νομοθέτης. Εάν ο νομοθέτης επιθυμεί να προσδώσει αναδρομική ισχύ στον νόμο, οφείλει να το ορίσει ρητώς.
- 66 Στην ελληνική έννομη τάξη δεν υφίσταται γενική αρχή απαγόρευσης της αναδρομικότητας των νόμων⁵⁷.
- 67 Στη γερμανική θεωρία η αναδρομικότητα διακρίνεται σε γνήσια και μη γνήσια (ή νόθο) αναδρομικότητα. Ως γνήσια αναδρομικότητα ορίζεται η επενέργεια του νόμου σε πραγματικά περιστατικά που τελειώθηκαν στο παρελθόν, ενώ ως μη γνήσια (ή νόθος) αναδρομικότητα ορίζεται η περίπτωση κατά την οποία ο νόμος ισχύει μόνο για το μέλλον, ωστόσο ταυτόχρονα καταλαμβάνει πραγματικά περιστατικά ή έννομες σχέσεις που ανήκουν στο παρελθόν (π.χ. διαδικαστικές ή δικονομικές διατάξεις). Σημειώνεται, ωστόσο, ότι στην ελληνική φορολογική θεωρία και νομολογία δεν έχει γίνει χρήση της παραπάνω διάκρισης⁵⁸.

B. Σημασία της αναδρομικότητας στη φορολογία

- 68 Το χρονικό πεδίο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων είναι ιδιαίτερα σημαντικό,

⁵⁶ Ibidem, σελ. 73.

⁵⁷ Πρβλ. Κ. Φινοκαλιώτη, *Η συνταγματική κατοχύρωση*, ό.π., σελ. 172.

⁵⁸ Βλ. Ι. Ηλιοπούλου-Στράγγα, *Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen. Eine verfassungsrechtliche Untersuchung unter Berücksichtigung des deutschen und griechischen Steuerrechts*, 1986, σελ. 45 επ., 196 επ· Α. Τσουρουφλή, *Προβληματισμοί σχετικά με τη συνταγματική αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων υπό το φως της πρόσφατης νομολογίας* (ΣτΕ 1912/2009, ΔΠρΑθ 18440/2009), ΤοΣ 2010, σελ. 182 επ· Idem, *Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων*, ΔΕΕ 2016, σελ. 4. Πρβλ. Κ. Κουρτζή, *Οι δεσμεύσεις του φορολογικού νομοθέτη στην Ελλάδα ως προς την αναδρομικότητα δυσμενών φορολογικών νόμων*, ΘΠΔΔ 2013, σελ. 964.

διότι, ενόψει του επαχθούς χαρακτήρα της φορολογίας, οι πολίτες είναι απαραίτητο να γνωρίζουν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματά τους σε μια δεδομένη χρονική στιγμή, προκειμένου να μπορούν να προγραμματίζουν και να διαμορφώνουν την οικονομική συμπεριφορά τους, τις συναλλαγές και τις έννομες σχέσεις τους⁵⁹. Τα παραπάνω αποτελούν αίτημα της οικονομικής και πολιτικής επιστήμης. Από νομικής πλευράς, το ίδιο αίτημα εκφράζεται ως κανόνας που απορρέει από τη θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου και από τις επιμέρους αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου⁶⁰.

Γ. Συγκριτική θεώρηση

Παρότι η αναδρομικότητα της φορολογίας αποδοκιμάζεται γενικά σε όλες τις έννομες τάξεις, μόνο σε λίγες έχει κατοχυρωθεί συνταγματικά⁶¹. Τέτοιες είναι, εκτός της Ελλάδας, η Κύπρος (άρθρο 24 παρ. 3 του Κυπριακού Συντάγματος), η Σουηδία (άρθρο 2 παρ. 10 του σουηδικού Συντάγματος), η Βραζιλία (άρθρο 150 παρ. 3 του βραζιλιάνικου Συντάγματος) και η Ρωσική Ομοσπονδία (άρθρο 57 παρ. 2 του ρωσικού Συντάγματος). Στις περισσότερες από τις υπόλοιπες έννομες τάξεις η νομολογία καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα του περιορισμού της αναδρομικής ισχύος των φορολογικών διατάξεων κατ' επίκληση των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη ή, εναλλακτικά, της αρχής της ισότητας⁶².

2. Ιστορική αναδρομή

Στα παλαιότερα ελληνικά Συντάγματα δεν προβλεπόταν περιορισμός της αναδρομικής εφαρμογής των φορολογικών νόμων. Αντίστοιχο αποτέλεσμα προέκυπε βέβαια από τη γενική απαγόρευση της αναδρομικής ισχύος των νόμων που περιελήφθη στο άρθρο 19 του Συντάγματος της Τροιζήνας (1827) και στο άρθρο 44 του Ηγεμονικού Συντάγματος (1832). Ρητός περιορισμός στο φορολογικό πεδίο περιελήφθη για πρώτη

⁵⁹ Πρβλ. Κ. Φινοκαλιώτη, *Η συνταγματική κατοχύρωση*, ό.π., σελ. 173· Α. Τσουρουφλή, *Προβληματισμοί*, ό.π., σελ. 175 επ.· Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 40. Βλ. επίσης ΣΤΕ 692/2019.

⁶⁰ Βλ. Μ. Κυπραίο, *Το πρόβλημα της αναδρομικότητας του νόμου*, ΝοΒ 1963, σελ. 69· Κ. Φινοκαλιώτη, *Η συνταγματική κατοχύρωση*, ό.π., σελ. 173· Π. Παυλόπουλο, *Η αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων*, ΔΦΝ 1991, σελ. 733· Ν. Χατζητζανή, *Εγχειρίδιο*, ό.π., σελ. 67· Χ. Φατούρου, *Η Συνταγματική Προστασία των Φορολογουμένων έναντι της θέσπισης αναδρομικής φορολογίας*, 2012, σελ. 81 επ.· Κ. Κουρτζή, *Οι δεσμεύσεις του φορολογικού νομοθέτη*, ό.π., σελ. 954 επ.· Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 139. Βλ. επίσης ΣΤΕ Ολομ. 3174/2014, 657/2017, Ολομ. 1738/2017, 1059/2020.

⁶¹ Πρβλ. Κ. Φινοκαλιώτη, *Η συνταγματική κατοχύρωση*, ό.π., σελ. 178.

⁶² Βλ. σχετικά Κ. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung I*, 2η έκδ., 2000, σελ. 146 επ.

φορά στο Δικτατορικό Σύνταγμα του 1968 και μάλιστα ως πλήρης απαγόρευση της αναδρομικότητας⁶³.

- 72** Αντίστοιχα, η νομολογία δεχόταν παγίως ότι «ουδεμία εκ του Συντάγματος απαγόρευση υφίσταται, κωλύουσα την αναδρομική δύναμη των φορολογικών νόμων, εφόσον συντρέχουν αποχρώσεις περιστάσεις, εξαρτώμενης της κρίσεως ταύτης απολύτως από τον νομοθέτη»⁶⁴. Παράλληλα, όμως, το ΣτΕ είχε επισημάνει από το 1931 ότι με βάση τους κανόνες της δημοσιονομικής επιστήμης ενδείκνυται να μην επιβάλλεται φόρος αναδρομικά⁶⁵. Επίσης, ο ΑΠ δεχόταν μεν την αναδρομικότητα φορολογικού νόμου, ωστόσο υπό την προϋπόθεση του «ευλόγου χρόνου», ο ορισμός του οποίου υπέκειτο στην κρίση των δικαστηρίων⁶⁶.
- 73** Ενόψει της έλλειψης γενικού κανόνα για την απαγόρευση της αναδρομικής επιβολής φόρου, το Ν.Δ. 2687/1953 «Περί επενδύσεως και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού», που θεσπίστηκε ως εφάπαξ εκδιδόμενος νόμος με αυξημένη τυπική ισχύ, σύμφωνα με το άρθρο 112 του Συντάγματος του 1952, όρισε στο άρθρο 8 παρ. 5 αυτού ότι δεν επιτρέπεται η επιβολή αναδρομικής φορολογίας σε επιχειρήσεις που ιδρύονται με κεφάλαια εισαγόμενα από το εξωτερικό.
- 74** Κατά τις συζητήσεις στην Κοινοβουλευτική Επιτροπή για τη σύνταξη του Συντάγματος 1975, η αρχική πρόθεση ήταν να απαγορευθεί πλήρως η αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων. Τελικά, όμως, επικράτησε η άποψη ότι έπρεπε να σχετικοποιηθεί η απαγόρευση και να δοθεί η δυνατότητα περιορισμένης αναδρομής κατά ένα έτος, προκειμένου η εκάστοτε Κυβέρνηση να έχει την ευχέρεια αντιμετώπισης έκτακτων οικονομικών συνθηκών και άμεσης εφαρμογής της οικονομικής πολιτικής της μετά την εκλογή της⁶⁷.

⁶³ Άρθρο 82 παρ. 3 του Συντάγματος του 1968: «Φόρος ή άλλο οιονδήποτε οικονομικόν βάρος δεν δύναται να επιβληθή διά νόμου αναδρομικής ισχύος».

⁶⁴ ΣτΕ 392/1931. Βλ. επίσης ΣτΕ 1064/1940, 41/1941, 789/1956, 322/1961, 1097/1969, 315/1978, 2863/1979.

⁶⁵ ΣτΕ 392/1931.

⁶⁶ ΑΠ 69/1963. Πρβλ. ΣτΕ 3215/1978. Βλ. επίσης ΣτΕ 2233/1968, με την οποία κρίθηκε ότι ο εύλογος χρόνος επιτρεπτής αναδρομής δεν μπορεί να είναι βραχύτερος των 20 ετών, «λαμβανομένης υπόψη της εκ του δευτέρου παγκοσμίου πολέμου δημιουργηθείσας εν τη χώρα εξαιρετικής ανωμάλου καταστάσεως». Βλ. επίσης Μ. Κυπραίο, *Το πρόβλημα της αναδρομικής δυνάμεως του νόμου*, ό.π., σελ. 1174 επ.· Κ. Φινοκαλιώτης, *Η συνταγματική κατοχύρωση*, ό.π., σελ. 192 επ.· Χ. Φατούρου, *Η Συνταγματική Προστασία των Φορολογουμένων*, ό.π., σελ. 30 επ.

⁶⁷ Βλ. Βουλή των Ελλήνων, Ε' Αναθεωρητική Βουλή, Περίοδος Α' – Προεδρευόμενης Δημοκρατίας – Σύνοδος Α', *Πρακτικά των Συνεδριάσεων της Ολομέλειας της Βουλής των Συζητήσεων επί του Συντάγματος 1975, Προεδρία Κωνσταντίνου Ευστ. Παπακωνσταντίνου*, 1975, σελ. 265 επ. Βλ. επίσης

3. Η ρύθμιση της περιορισμένης αναδρομικότητας στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος

A. Περιεχόμενο

Το άρθρο 78 παρ. 2 Σ. καθιερώνει την καταρχήν απαγόρευση της αναδρομικότητας των φορολογικών διατάξεων, ωστόσο υπό έναν περιορισμό. Επιτρέπεται η αναδρομική εφαρμογή ως το προηγούμενο οικονομικό έτος εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε ο φόρος. Με άλλα λόγια, φορολογικός νόμος δεν μπορεί να καταλάβει χρονικό διάστημα που εκτείνεται πέραν του οικονομικού έτους που προηγείται της επιβολής του φόρου. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, με το άρθρο 78 παρ. 2 Σ. δεν επιβάλλεται πλήρης απαγόρευση της αναδρομικότητας, αλλά περιορισμός της επιτρεπόμενης αναδρομικότητας. Γι' αυτό και ο σχετικός συνταγματικός κανόνας αποκαλείται αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας. Σημειώνεται ότι στη βιβλιογραφία συναντάται και ο όρος «αρχή της μη αναδρομικότητας»⁶⁸, ωστόσο εννοιολογικά δεν είναι ακριβής.

Το άρθρο 78 παρ. 2 αναφέρεται στην επιβολή φόρου ή άλλου δημοσιονομικού βάρους. Ωστόσο, το ίδιο αποτέλεσμα, δηλαδή την επαύξηση της φορολογικής υποχρέωσης, έχουν μια σειρά από άλλες ρυθμίσεις, όπως π.χ. η αναδρομική κατάργηση ή ο περιορισμός φορολογικών απαλλαγών ή εξαιρέσεων ή άλλου υφιστάμενου ευνοϊκού καθεστώτος⁶⁹, η αναδρομική μεταβολή του τρόπου εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης⁷⁰, η αναδρομική εφαρμογή φορολογικού τεκμηρίου⁷¹, ο αναδρομικός περιορισμός της έκπτωσης δαπανών⁷², η απαγόρευση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου⁷³, η αναδρομική διεύρυνση του κύκλου των αλληλεγγύως προσώπων για την καταβολή του καταλογισθέντος σε βάρος του πρωτοφειλέτη φόρου⁷⁴, η παράταση του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων που ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου εκείνου που δημοσιεύτηκε ο νόμος για την παράταση⁷⁵ κ.λπ.

Η έννοια του οικονομικού έτους προκάλεσε σύγχυση στο παρελθόν. Από την άποψη

Χ. Φατούρου, *Η Συνταγματική Προστασία των Φορολογουμένων*, ό.π., σελ. 35 επ.

⁶⁸ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 139 επ.

⁶⁹ Βλ. ΣτΕ Ολομ. 1865/1985, 428/1986, 1704-1705/1986, 2825-2826/1986, Ολομ. 1912/2009, 1467/2010.

⁷⁰ Βλ. ΣτΕ 49/1984, 3068/1984, με τις οποίες κρίθηκε ότι η αύξηση των συντελεστών καθαρού κέρδους επιφέρει αναδρομική αύξηση της φορολογικής υποχρέωσης.

⁷¹ ΣτΕ 2958/1981, 49/1984, 2380/1984, 4355/1985.

⁷² ΣτΕ 4155/1984, 1485/1989, 3192/1989.

⁷³ ΣτΕ 2630-2632/1981, 422-423/1981.

⁷⁴ ΣτΕ 989/1980.

⁷⁵ ΣτΕ Ολομ. 3174/2014, Ολομ. 1738/2017, 243/2021.

του δημοσιονομικού δικαίου, οικονομικό έτος είναι εκείνο στο οποίο εκτελείται ο κρατικός προϋπολογισμός, επομένως το οικονομικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος (άρθρο 16 ν. 4270/2014)⁷⁶. Ωστόσο, από την άποψη της φορολογίας εισοδήματος, γίνεται διάκριση ανάμεσα στη χρήση (ή διαχειριστική περίοδο) και στο οικονομικό έτος. Ως χρήση ορίζεται το έτος εντός του οποίου αποκτάται το φορολογητέο εισόδημα, ενώ ως οικονομικό έτος ορίζεται εκείνο κατά το οποίο υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Υπό την έννοια αυτή, το οικονομικό έτος είναι το ημερολογιακό έτος συν ένα έτος (π.χ. χρήση 2010 = οικονομικό έτος 2011). Η εννοιολογική διαφοροποίηση έχει πρακτική σημασία, καθόσον σε περίπτωση επικράτησης της έννοιας της φορολογίας εισοδήματος θα επεκτεινόταν η επιτρεπτή αναδρομικότητα των φορολογικών διατάξεων κατά ένα έτος. Η διχογνωμία λύθηκε από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας υπέρ του δημοσιονομικού ορισμού του οικονομικού έτους⁷⁷.

- 79** Σε κάθε περίπτωση, ο ισχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, ν. 4172/2013) κατάργησε τη διάκριση μεταξύ χρήσης (ημερολογιακού έτους) και οικονομικού έτους, εισάγοντας την έννοια του φορολογικού έτους, το οποίο ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος (άρθρο 8 παρ. 1 ΚΦΕ).
- 80** Επομένως, κατ' ορθή ερμηνεία η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου επιτρέπει τη νομοθετική αναδρομή μέχρι και την αρχή του ημερολογιακού έτους που προηγείται της επιβολής του φόρου, ενώ απαγορεύει την αναδρομή για τα προγενέστερα πέραν του προηγούμενου ημερολογιακά έτη⁷⁸. Για παράδειγμα, νόμος που δημοσιεύεται και τίθεται σε ισχύ σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο εντός του 2023 επιτρέπεται να καταλάβει χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2022 και έπειτα, αλλά απαγορεύεται να καταλάβει χρονικό διάστημα προγενέστερο της 1ης Ιανουαρίου 2022.
- 81** Σημειώνεται ότι η έκτακτη εισφορά που επιβλήθηκε με τον ν. 257/1976 και αφορούσε εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου 1974 κρίθηκε από το ΣτΕ ότι δεν συνιστά απαγορευμένη αναδρομή, με το σκεπτικό ότι τα εισοδήματα του 1974 δεν αποτελούν το αντικείμενο της επιβαλλομένης εισφοράς, αλλά το κριτήριο βάσει του οποίου προσδιορίζεται η φοροδοτική ικανότητα των υποχρέων επιχειρήσεων κατά τον χρόνο επιβολής της εισφοράς, ελλείψει άλλων στοιχείων⁷⁹. Με το ίδιο σκεπτικό κρίθηκε συνταγματική και η έκτακτη εισφορά του ν. 3758/2009, η οποία καταλάμβανε

⁷⁶ Ήδη από το 1956 προβλεπόταν ρητώς η ταύτιση του οικονομικού με το ημερολογιακό έτος όσον αφορά τη δημοσιονομική διαχείριση (άρθρο 3 του ΒΔ της 18/21.05.1956).

⁷⁷ ΣτΕ Ολομ. 1865/1985, 4355/1985, 428/1986, 5377/1987, 526/1988, 648/1995.

⁷⁸ Βλ. ΣτΕ 795/2022.

⁷⁹ ΣτΕ Ολομ. 1317/1979, 2729/1986, Ολομ. 1512/1991.

τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2008, δηλαδή εισοδήματα που αποκτήθηκαν το 2007)^{80, 81}.

Το χρονικό σημείο από το οποίο κρίνεται η επιτρεπτή αναδρομικότητα είναι, σύμφωνα με τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 78 παρ. 2 Σ., ο χρόνος κατά τον οποίο επιβλήθηκε ο φόρος. Δεδομένου ότι συνήθως ο νόμος τίθεται σε ισχύ εντός του ίδιου έτους κατά το οποίο δημοσιεύεται, αυτή η διατύπωση κατά κανόνα δεν γεννά ερμηνευτικά προβλήματα. Σε περίπτωση, όμως, κατά την οποία ο νόμος τίθεται σε ισχύ σε διαφορετικό έτος από το έτος δημοσίευσης, όπως π.χ. ο ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ο ν. 4174/2013 (προϊσχύσας ΚΦΔ), που τέθηκαν σε ισχύ από την 01.01.2014, δεν είναι σαφές ποιο είναι το έτος επιβολής του φόρου.

Στην περίπτωση της διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. Β' ΚΦΔ, η οποία θέσπισε εικοσαετή παραγραφή σε υποθέσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους έκρινε ότι το χρονικό σημείο έναρξης της αναδρομικότητας είναι ο χρόνος δημοσίευσης και όχι ο χρόνος θέσης του νόμου σε ισχύ, άρα η απαγόρευση αναδρομής καταλαμβάνει έτη προγενέστερα του 2012 (ΝΣΚ 267/2017)^{82, 83}. Από την άλλη πλευρά, η νομολογία έχει κρίνει ότι το έτος από το οποίο κρίνεται η επιτρεπτή αναδρομή είναι εκείνο κατά το οποίο υποβάλλεται τελικά στο φόρο η φορολογητέα ύλη⁸⁴.

Β. Πεδίο εφαρμογής

Σύμφωνα με τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 78 παρ. 2 Σ., ο περιορισμός της αναδρομικότητας καταλαμβάνει όχι μόνο τους φόρους αλλά και οποιοδήποτε άλλο

⁸⁰ ΣτΕ Ολομ. 1685/2013.

⁸¹ Παρατηρείται ότι και οι δύο αποφάσεις είχαν πολιτική χροιά. Τόσο η εισφορά του ν. 257/1976, η οποία επιβλήθηκε για την κάλυψη των αυξημένων στρατιωτικών δαπανών μετά την τουρκική εισβολή στην Κύπρο, όσο και η εισφορά του ν. 3758/2009, η οποία επιβλήθηκε για την αντιμετώπιση της δημοσιονομικής κρίσης που είχε μόλις ενσκήψει, ήταν κρίσιμες για την οικονομική πολιτική της Ελλάδας. Πρβλ. Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 100 επ.

⁸² Στη Γνωμοδότηση αυτή υπήρξε μειοψηφία, η οποία διατύπωσε την άποψη ότι η αναδρομικότητα πρέπει να κριθεί με βάση το έτος έναρξης ισχύος των διατάξεων του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), άρα η απαγόρευση εκτείνεται σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2013, δηλαδή καταλαμβάνει και το έτος 2012.

⁸³ Σημειώνεται ότι το ίδιο ζήτημα της εικοσαετούς παραγραφή πραγματοποιήθηκε και η απόφαση ΔΕΦΑΘ 5536/2017, η οποία όμως φαίνεται να περιπίπτει σε αντίφαση, καθόσον αρχικά θέτει ως κριτήριο τον χρόνο θέσης σε ισχύ του ΚΦΔ (σκέψη 10) και στη συνέχεια τον χρόνο δημοσίευσής του (σκέψη 13). Ωστόσο, η μεταγενέστερη απόφαση ΔΕΦΑΘ 580/2020, η οποία παραπέμπει στην ΔΕΦΑΘ 5536/2017, λαμβάνει ρητώς θέση υπέρ του χρόνου θέσης σε ισχύ. Με το ίδιο σκεπτικό ΔΕΦΑΘ 2167/2018, 3734/2018, 3802-3803/2018 και 3872/2018.

⁸⁴ ΣτΕ 97/2022.

οικονομικό βάρος. Επομένως το πεδίο εφαρμογής του εκτείνεται σε όλες τις δημοσιονομικές επιβαρύνσεις, ανεξαρτήτως αν έχουν φορολογικό χαρακτήρα ή όχι, μεταξύ των οποίων και τα ανταποδοτικά τέλη⁸⁵.

- 85** Οι δημοσιονομικές επιβαρύνσεις είναι υποχρεωτικές χρηματικές εισφορές που καταβάλλονται από τους πολίτες προς το κράτος ή ΝΠΔΔ προς εκπλήρωση δημοσίων σκοπών. Διακρίνονται σε επιβαρύνσεις φορολογικού χαρακτήρα και μη φορολογικού χαρακτήρα⁸⁶. Οι επιβαρύνσεις φορολογικού χαρακτήρα περιλαμβάνουν τους φόρους και τις φορολογικές κυρώσεις, ενώ στις επιβαρύνσεις μη φορολογικού χαρακτήρα υπάγονται τα ανταποδοτικά τέλη, οι χρηματικές κυρώσεις, οι κοινωνικές εισφορές, οι κοινωνικοί πόροι καθώς και τα ιδιόμορφα μέτρα διοικητικού ελέγχου⁸⁷.
- 86** Στην πράξη, ο περιορισμός της αναδρομικότητας του φόρου βρίσκει συνήθως εφαρμογή στους φόρους επί του εισοδήματος και της περιουσίας (τόσο επί της κατοχής περιουσίας όσο και επί της μεταβίβασης αυτής^{88, 89}). Αντιθέτως, είναι δύσκολο να εφαρμοστεί, ακόμη και αν επιτρέπεται συνταγματικά, στους φόρους επί των συναλλαγών, όπως ο ΦΠΑ και οι Ειδικόι Φόροι Κατανάλωσης (ΕΦΚ), καθόσον σε αυτές τις περιπτώσεις ο φόρος έχει ήδη μετακυλιστεί στην κατανάλωση⁹⁰.

Γ. Εξαιρέσεις της αρχής της περιορισμένης αναδρομικότητας

α. Αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερης διάταξης

- 87** Η απαγόρευση του άρθρου 78 παρ. 2 καταλαμβάνει την αναδρομική επιβολή φόρου, δηλαδή την επαύξηση της φορολογικής υποχρέωσης. Εξ αντιδιαστολής δεν εφαρμό-

⁸⁵ Πρβλ. Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 142· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 100 επ. Αντίθετος ο Ν. Χατζητζανής, *Εγχειρίδιο*, ό.π., σελ. 74, ο οποίος θεωρεί ότι η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας «*αναφέρεται εις τας εξουσιαστικώς υπό του Κράτους επιβαλλομένας οικονομικές επιβαρύνσεις, άνευ αντιπαροχής και, συνεπώς, δεν ισχύει διά τα ανταποδοτικού χαρακτήρα τέλη*».

⁸⁶ Σχετικά με την κατάταξη των δημοσιονομικών επιβαρύνσεων βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 38 επ· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 32 επ.

⁸⁷ Ως ιδιόμορφο μέτρο διοικητικού ελέγχου, το οποίο στερείται φορολογικού χαρακτήρα, χαρακτηρίστηκε από το ΣτΕ με την απόφαση 4027/1998 το εισιτήριο εισόδου στα καζίνο κατ' άρθρο 2 παρ. 10 του ν. 2206/1994.

⁸⁸ Φόρος κατοχής ακίνητης περιουσίας είναι ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ) και ο Ειδικός Φόρος Ακινήτων (ΕΦΑ), ενώ φόρος μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας είναι ο Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ) και ο Φόρος Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών.

⁸⁹ Πρβλ. ΣτΕ 1349/2020, με την οποία κρίθηκε ότι η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου τυχάνει εφαρμογής στη φορολογία γονικών παροχών.

⁹⁰ Πρβλ. Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 100 επ.

ζεται σε περίπτωση που η αναδρομική ρύθμιση είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο⁹¹. Τέτοιες περιπτώσεις είναι η αναδρομική χορήγηση φορολογικής απαλλαγής ή η αναδρομική μεταβολή του τρόπου εξεύρεσης του εισοδήματος, εφόσον έχει ως συνέπεια τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης⁹².

β. Αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερης κύρωσης

Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του ελληνικού φορολογικού δικαίου με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 Σ.) και –όταν πρόκειται για χρηματική κύρωση– περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' Σ.)⁹³. Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει τον χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογούμενους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικά, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων διοικητικού δικαίου που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της διοικητικής παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη διοικητική κύρωση.

Η παραπάνω αρχή δεν έχει ως συνέπεια ότι καθίσταται αντισυνταγματική η νομοθετική διάταξη κατ' εφαρμογήν της οποίας επιβλήθηκε από τη Διοίκηση η κρινόμενη φορολογική κύρωση, αλλά μόνον ότι η διάταξη αυτή δεν έχει (πλέον) εφαρμογή *ratione temporis*⁹⁴.

Πάντως, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (π.χ. σε περίπτωση μεταβολής της φύσης των προβλεπόμενων κυρώσεων) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου (π.χ. σε περίπτωση κατάργησης για το μέλλον της

⁹¹ Πρβλ. Ν. Χατζητζανή, *Εγχειρίδιο*, ό.π., σελ. 74· Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 145· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 98.

⁹² ΣτΕ 2001/1976.

⁹³ Πρβλ. ΣτΕ 1438/2018, 2221/2018, 2734/2020, 2319/2021.

⁹⁴ ΣτΕ 1438/2018, 2978-80/2020, 1688-89/2021, 2539-41/2022.

οικείας ουσιαστικής ή διαδικαστικής υποχρέωσης⁹⁵), ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς.

- 91 Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιαστικά τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς, ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας⁹⁶.
- 92 Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης συγκαταλέγεται μεταξύ των γενικών αρχών και του ενωσιακού δικαίου⁹⁷. Η αρχή αυτή, η οποία αφορά και σε διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, έχει κανονιστική εμβέλεια ανάλογη με εκείνη της αντίστοιχης αρχής του ελληνικού φορολογικού δικαίου και, ειδικότερα, δεν είναι απόλυτη, αλλά η εφαρμογή της μπορεί να περιορισθεί από τον κοινό νομοθέτη, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας⁹⁸. Πάντως, η ανωτέρω αρχή του ενωσιακού δικαίου δεν εφαρμόζεται στις φορολογικές κυρώσεις αδιακρίτως, αλλά μόνο ως προς εκείνες που έχουν επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ένωσης⁹⁹ (βλ. ΣτΕ 1438/2018 επταμ.).

γ. Ανάκτηση παράνομων κρατικών ενισχύσεων

- 93 Σε περίπτωση διάταξης που θεσπίζεται για τη συμμόρφωση της Ελλάδας προς κανόνες του ενωσιακού δικαίου, ιδίως σχετικά με την ανάκτηση παράνομης κρατικής ενίσχυσης, η αναδρομική εφαρμογή δεν συνιστά παράβαση του άρθρου 78 παρ. 2 Σ., ακόμη και αν αυτή εκτείνεται πέραν του προηγούμενου οικονομικού έτους. Το ΣτΕ έχει κρίνει ότι το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος αφορά μόνο τις επιλογές του νομοθέτη κατά την επιδίωξη των σκοπών του φόρου και όχι την θέσπιση μέτρων επιβεβλημένων από την υποχρέωση, κατά τους κανόνες της ευρωπαϊκής εννόμου τάξεως, ανακτήσεως

⁹⁵ Πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 459/2013.

⁹⁶ Πρβλ. ΣτΕ 1438/2018, 351-352/2019, 1389/2019, 2691/2019, 2221/2018, 2734/2020, 2319/2021.

⁹⁷ Βλ. ΔΕΚ απόφαση της 11.03.2008, C-420/06, *Jager*, σκ. 59-60 και ΣτΕ 2957/2013, 2556/2014, 2465/2015, 1438/2018, 2221/2018.

⁹⁸ Πρβλ. ΔΕΕ απόφαση της 20.03.2018, C-524/15, *Menci*, σκ. 40-41, σχετικά με την ενωσιακή αρχή *ne bis in idem*.

⁹⁹ Βλ. ΣτΕ 1438/2018, 2221/2018.

κρατικής οικονομικής ενισχύσεως αντικειμένης στους κανόνες αυτούς και χορηγηθείσης με την μορφή φορολογικής απαλλαγής¹⁰⁰.

Δ. Αναδρομικά αποτελέσματα των ερμηνευτικών φορολογικών νόμων

Ζήτημα αναδρομικής εφαρμογής τίθεται από την αυθεντική ερμηνεία φορολογικών νόμων. Σύμφωνα με τη ρύθμιση το άρθρου 77 Σ., μια ερμηνευτική διάταξη, εφόσον δεν χαρακτηρίζεται ως ψευδοερμηνευτική, ανατρέχει στον χρόνο ισχύος της ερμηνευόμενης διάταξης. Όπως έχει κρίνει η νομολογία, με την ερμηνευτική αυτή διάταξη επιδιώκεται, όχι η μεταβολή του περιεχομένου του ερμηνευόμενου νόμου, αλλά η αποκάλυψη εξ υπαρχής της εννοίας του και η λύση των διαφορών που ανέκυψαν από την εφαρμογή του ή είναι δυνατόν να προκληθούν στο μέλλον¹⁰¹. Υπό την έννοια αυτή, ο ερμηνευτικός νόμος δεν ταυτίζεται με τον αναδρομικό νόμο, γι' αυτό τον λόγο η νομολογία μέχρι τώρα δεν συσχετίζει την αυθεντική ερμηνεία με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 Σ.¹⁰².

Ωστόσο, δεν μπορεί να αγνοηθεί το γεγονός ότι η αυθεντική ερμηνεία μπορεί να επιφέρει την εκ των υστέρων ανατροπή μιας έννομης σχέσης ή κατάστασης του φορολογουμένου με συνέπεια την αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσής του. Σε μια τέτοια περίπτωση, οι έννομες συνέπειες του ερμηνευτικού νόμου, ακόμη και αν δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ευθέως νομοθετική αναδρομή, τουλάχιστον προσιδιάζουν στη νομοθετική αναδρομή.

Επίσης δεν μπορεί να αγνοηθεί το γεγονός ότι η αυθεντική ερμηνεία καθίσταται αναγκαία λόγω της αβελτηρίας του ίδιου του νομοθέτη, ο οποίος απέτυχε να θεσπίσει μια διάταξη με σαφές και εύληπτο περιεχόμενο, όπως απαιτούν οι αρχές της βεβαιότητας του φόρου, της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου. Αυτή η αβελτηρία εν τέλει αποβαίνει σε βάρος του φορολογουμένου στο μέτρο που ο τελευταίος στερείται την προστασία του άρθρου 78 παρ. 2 Σ.

Ενόψει των ανωτέρω, υποστηρίζεται η άποψη ότι η εφαρμογή του άρθρου 77 Σ. πρέπει να συνδυάζεται με το άρθρο 78 παρ. 2 Σ., ώστε τα έννομα αποτελέσματα της ερμηνευτικής διάταξης να μην ανατρέχουν σε χρόνο προγενέστερο του προηγούμενου οικονομικού έτους της θέσπισής της¹⁰³. Εξάλλου, από τυπικής νομικής

¹⁰⁰ Βλ. ΣτΕ 1957/1999, 1335/2002, 1861/2004, 3157/2007, 2220/2018.

¹⁰¹ ΑΠ Ολομ. 4/1989. Βλ. επίσης ΣτΕ Ολομ. 894/1979.

¹⁰² Βλ. ΣτΕ Ολομ. 5123/1996. Πρβλ. επίσης Χ. Φατούρου, *Η Συνταγματική Προστασία των Φορολογουμένων*, ό.π., σελ. 167· Κ. Κουριτζή, *Οι δεσμεύσεις του φορολογικού νομοθέτη*, ό.π., σελ. 965 επ.· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 103.

¹⁰³ Βλ. Α. Παπαλάμπρου, *Οι ερμηνευτικοί νόμοι και τα όρια της αυθεντικής ερμηνείας*, ΕΕΑΝ 1959,

απόψεως η διάταξη του άρθρου 78 παρ. Σ. υπερισχύει ως ειδικότερη εκείνης του άρθρου 77 Σ.

- 98 Τέλος, σημειώνεται ότι, σε περίπτωση που ο ερμηνευτικός νόμος έχει ευνοϊκές συνέπειες για τον φορολογούμενο, δεν τίθεται ζήτημα απαγόρευσης της αναδρομικότητας, άρα δεν χωρεί εφαρμογή του άρθρου 78 παρ. 2 Σ.¹⁰⁴.

σελ. 161 επ.· Χ. Φατούρου, *Η Συνταγματική Προστασία των Φορολογουμένων*, ό.π., σελ 167 επ.· Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π. παρ. 130

¹⁰⁴ Βλ. Θ. Φορτσάκη/Α. Τσουρουφλή, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., παρ. 103 επ.