

Φορολογικό Δίκαιο

Το συνταγματικό πλαίσιο της φορολογίας - Αρχή της φορολογικής ισότητας

A. Τσουρουφλής

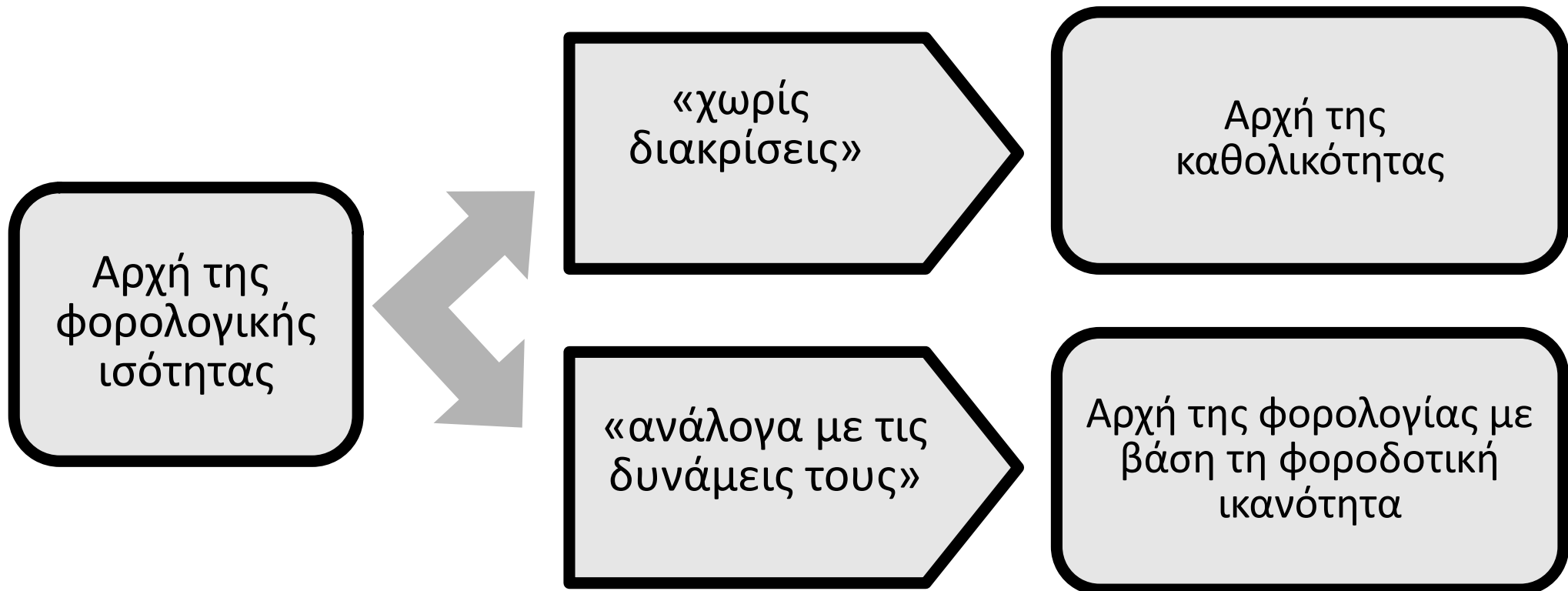
20/10/2023

Άρθρο 4 του Συντάγματος

1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου.
2. ...
5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

Άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος

«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»



Αρχή της καθολικότητας

- Έννοια: Η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να είναι καθολική, δηλαδή να επιβάλλεται στο σύνολο των Ελλήνων
- Συνέπεια: Επιτρέπονται διαφοροποιήσεις εφόσον
 - ◆ Γίνονται με γενικά και αντικειμενικά κριτήρια
 - ◆ Εκτιμώνται οι εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες
- Αλλοδαποί: καταρχήν επιτρέπονται διαφοροποιήσεις (εκτός κοινοτικών)

ΣΤΕ 84/2021

6. Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ... Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβάρυνσης και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων **βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων** που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα. Από τις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος συνάγεται επίσης ότι ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα, πάντοτε όμως υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία φορολογικών στοιχείων, όπως τα ακίνητα, **εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες. ...»**

Αρχή της φορολογίας με βάση τη φοροδοτική ικανότητα

- Φοροδοτική ικανότητα: η ικανότητα των πολιτών να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη
- Έννοια της φοροδοτικής ικανότητας
 - ◆ Δεν είναι φορολογικό αντικείμενο
 - ◆ Είναι κριτήριο κατανομής της φορολογικής επιβάρυνσης

Έκτακτη εισφορά του Ν. 3758/2009

Άρθρο 18:

«1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ΄ Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α'),

β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω.»

Έκτακτη εισφορά του Ν. 3758/2009

- ΔΠρΑθ 18440/2009: αντισυνταγματική
- ΔΕφΑθ 1123/2010: δεν αντίκειται στο Σύνταγμα
 - ♦ Το εισόδημα δεν αποτελεί το αντικείμενο της εισφοράς αλλά το κριτήριο βάσει του οποίου θεωρείται ότι υπάρχει φοροδοτική ικανότητα
 - ♦ Κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου δεν ήταν γνωστά τα εισοδήματα του οικ. έτους 2009
- ΣτΕ 693/2011:
 - Αντισυνταγματική
 - Παραπέμπει στην Ολομέλεια
- ΣτΕ (Ολομ.) 1685/2013: συνταγματική

ΣτΕ (Ολομ.) 1685/2013

11. Επειδή, η κατά τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 3758/2009 έκτακτη οικονομική εισφορά, επιβλήθηκε, όπως αναφέρεται στη σχετική αιτιολογική έκθεση, ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης, έτσι ώστε «να συνεισφέρουν περισσότερο τα υψηλότερα εισοδήματα», το δε ύψος της καθορίζεται, κατά τα προεκτεθέντα, στον ίδιο το νόμο, σε συγκεκριμένα ποσά που βαίνουν αυξανόμενα σε αντιστοιχία με κλιμάκια -υψηλών πράγματι (άνω των 60.000 ευρώ)- καθαρών εισοδημάτων, όπως αυτά έχουν προκύψει για το οικονομικό έτος 2008 από τους οικείους τίτλους και ανεξάρτητα εάν είναι ή όχι φορολογητέα κατά τη νομοθεσία περί φορολογίας τού εισοδήματος. ...

ΣτΕ (Ολομ.) 1685/2013

Υπό τα δεδομένα αυτά, όπως παγίως έχει κριθεί σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής εκτάκτων εισφορών (ΣτΕ 1317, 1318/1979, Ολομ., 3098, 3653/1981, 3202/1982, 116, 2209, 3515/1983, 357/1984, επταμ., 3639/1984, 797, 2729/1986), η εν λόγω εισφορά δεν έχει ως αντικείμενο τα πιο πάνω εισοδήματα του οικονομικού έτους 2008, ώστε να τίθεται ζήτημα αναδρομικής φορολόγησής τους κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος. Απλώς, τα εισοδήματα αυτά, εν όψει και του ότι, όταν ανέκυψε η έκτακτη, λόγω της κρίσεως, δημοσιονομική ανάγκη, και επιβλήθηκε η επίμαχη εισφορά με τον δημοσιευθέντα στο ΦΕΚ Α' 68/5.5.2009 ως άνω νόμο, δεν είχε καν ολοκληρωθεί η υποβολή των σχετικών δηλώσεων, για το οικονομικό έτος 2009, θεωρήθηκαν - ευλόγως - από το νομοθέτη ως τα πλέον πρόσφατα ασφαλή στοιχεία διαγνώσεως της αυξημένης φοροδοτικής ικανότητας στην οποία απέβλεψε, απετέλεσαν, δηλαδή, το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής της έκτακτης εισφοράς, έτσι ώστε και το ποσό που θα συγκεντρωνόταν να μπορεί να προϋπολογισθεί, και να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι κατά τεκμήριο πλουσιότεροι πολίτες. Υπό τα δεδομένα δε αυτά, το εν λόγω κριτήριο δεν παρίσταται απρόσφορο ούτε αντίθετο με την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας και δεν αντίκειται, συνεπώς, στο Σύνταγμα.

Αρχή της φορολογίας με βάση τη φοροδοτική ικανότητα

- Μέτρηση φοροδοτικής ικανότητας:
 - ♦ Αντικειμενικοί παράγοντες
 - Απόκτηση εισοδήματος
 - Κατοχή περιουσίας
 - Πραγματοποίηση δαπανών
 - ♦ Υποκειμενικοί παράγοντες:
 - Προσωπική κατάσταση (οικογένεια, αναπηρία κ.λπ.)
 - Προσωπικές δαπάνες (νοσήλια, δίδακτρα κ.λπ.)
- Έκφραση της αρχής της φορολογίας με βάση τη φοροδοτική ικανότητα
 - ♦ Αναλογική φορολογία
 - ♦ Προοδευτική φορολογία

Όρια της φορολογικής ισότητας

- Διαφοροποιήσεις με βάση τη διαφορά των καταστάσεων
 - ♦ Αφορολόγητο όριο
 - ♦ Διαφορετική φορολόγηση ορισμένων επαγγελμάτων
 - ♦ Διαφορετική φορολόγηση ορισμένων προσώπων
 - ♦ Διαφορετική φορολόγηση λόγω εξαιρετικών γεγονότων
- Φορολογικά κίνητρα
- Αντικειμενικά κριτήρια

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣΤΕ 2809/2017

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την οποία έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (υπ' αριθμ. 3554942-46/2013 ειδικά γραμμάτια παραβόλου, σειράς Α'), ζητείται η αναίρεση της 2009/2012 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (ΔΕΑ), κατά το μέρος της με το οποίο απορρίφθηκε προσφυγή της αναιρεσείουσας εταιρείας κατά της σιωπηρής απόρριψης της υπ' αριθ. πρωτ. 3374/27.1.2011 επιφύλαξης της σχετικά με την υποχρέωσή της να καταβάλει έκτακτη εισφορά, βάσει του άρθρου πέμπτου του νόμου 3845/2010, ύψους 705.051,44 ευρώ, επί ποσού καθαρών κερδών 8.310.514,41 ευρώ, και την σχετική αίτησή της περί επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος, μετά την έκπτωση εφάπαξ καταβολής, ποσού της έκτακτης εισφοράς, ύψους 690.950,41 ευρώ.

6. Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία με την κρινόμενη προσφυγή της ισχυρίζεται ότι η επιβληθείσα σε βάρος της έκτακτη εισφορά παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ισότητας που προβλέπεται από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, για τους εξής λόγους: α) διότι επιβλήθηκε μόνο στο εισόδημα των νομικών προσώπων των άρθρων 2 παρ. 4 και 101 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και όχι και στο εισόδημα των φυσικών προσώπων, β) διότι ο νομοθέτης εισάγει αυθαίρετα μόνο τέσσερα (4) κλιμάκια και με μεγάλη διαφορά εισοδήματος μεταξύ τους, ενώ από 5.000.000 ευρώ και άνω όλοι οι φορολογούμενοι φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή 10%, ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣΤΕ 2809/2017

6. ... ο δε νομοθέτης όφειλε να εισαγάγει περισσότερα κλιμάκια για τα εισοδήματα άνω των 5.000.000 ευρώ, γ) διότι απαλλάσσονται τα νομικά πρόσωπα με καθαρό εισόδημα μικρότερο των 100.000 ευρώ, ενώ για τα υποκείμενα σε εισφορά νομικά πρόσωπα επιβάλλεται η εισφορά χωρίς απαλλαγή μέχρι του ποσού των 100.000 ευρώ, με συνέπεια, μετά την επιβολή της εισφοράς, να παραμένει το ίδιο απομένον ποσό καθαρού εισοδήματος (100.000 ευρώ).

7. Επειδή, η επίδικη έκτακτη εισφορά επιβλήθηκε, σύμφωνα με το άρθρο πέμπτο του Ν. 3845/2010, σε υψηλά ετήσια εισοδήματα (100.000 ευρώ και άνω) νομικών προσώπων, όχι δε και σε εισοδήματα φυσικών προσώπων. Και τα τελευταία όμως αυτά, στο πλαίσιο της ίδιας οικονομικής συγκυρίας, υπήχθησαν σε αντίστοιχες έκτακτες εισφορές, αφενός με το άρθρο 18 του Ν. 3758/2009 (Α' 68) και αφετέρου με το άρθρο 5 του Ν. 3833/2010 (Α' 40). Με τα δεδομένα αυτά, η μη υπαγωγή στην επίδικη εισφορά των εισοδημάτων των φυσικών προσώπων δεν υπερβαίνει, πάντως, τα όρια της ευχέρειας του νομοθέτη να καθορίζει με γενικά και αντικειμενικά κριτήρια τον ενδεδειγμένο εκάστοτε τρόπο και χρόνο φορολόγησης διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων και δεν παραβιάζει, ως εκ τούτου, το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Συνεπώς, το πρώτο επιχείρημα της προσφεύγουσας είναι απορριπτέο ως αβάσιμο. ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 1768/2018

2. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση ζητείται η αναίρεση της υπ' αριθμ. 5991/2014 ανέκκλητης αποφάσεως του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία, κατ' αποδοχήν προσφυγής του αναιρεσιβλήτου, ακυρώθηκε το από 19.7.2011 εκκαθαριστικό σημείωμα της πρώην Β' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καθ' ο μέρος αφορούσε τον αναιρεσίβλητο και την επιβολή εις βάρος του έκτακτης οικονομικής εισφοράς δυνάμει του άρθρου 18 του ν.3758/2009, ποσού 1000 ευρώ, οικονομικού έτους 2008. ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 1768/2018

6. Επειδή, σύμφωνα με το σχετικό σημείωμα της φορολογικής αρχής το αμφισβητούμενο ποσό της διαφοράς ανέρχεται σε 1.000 ευρώ, ήτοι υπολείπεται των 40.000 ευρώ, και, ως εκ τούτου, δεν επιτρέπεται εν προκειμένω, η άσκηση αιτήσεως αναιρέσεως. Με το αναιρετήριο το Δημόσιο ισχυρίζεται ότι η κρινόμενη αίτηση ασκείται, πάντως, παραδεκτώς, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 3900/2010, εφόσον η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση περιέχει κρίση περί αντισυνταγματικότητας διατάξεως τυπικού νόμου. Πράγματι, το δικάσαν διοικητικό πρωτοδικείο, κάνοντας δεκτό σχετικό λόγο της προσφυγής του αναιρεσιβλήτου, έκρινε ότι, κατά παράβαση των αρχών της φορολογικής ισότητας και δικαιοσύνης και σε αντίθεση προς την πρόσφορη και εύλογη μέθοδο της προοδευτικώς αύξουσας φορολογίας οι διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 σε οριακές περιπτώσεις αντιβαίνουν στην αρχή της ισότητας του άρθρου 4 παρ. 1, 2 και ειδικότερα της φορολογικής ισότητας του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣΤΕ 1768/2018

9. Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει στη μεν παράγραφο 1 ότι: «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και στη παράγραφο 5 ότι: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Από τις διατάξεις αυτές, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους. Περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι, συγκεκριμένα, η καθολικότητα της επιβάρυνσης και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το άρθρο 78 (παρ. 1) του Συντάγματος. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 1768/2018

9. ... εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτόν τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2809/2017, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2527/2013 κ.ά.). Από τις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος συνάγεται επίσης ότι ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα, πάντοτε, όμως, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη ύλη, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (πρβλ. ΣτΕ 2809/2017, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 1972/2012 κ.ά.). Ειδικότερα, είναι, κατ' αρχήν, συνταγματικώς ανεκτή η επιβολή έκτακτης εισφοράς, όπως η επίδικη, με πρόβλεψη καταβολής εφ' άπαξ ποσού ανά προβλεπόμενο κλιμάκιο εισοδήματος, στο πλαίσιο δε αυτό ο φορολογικός νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια καθορισμού του αριθμού των κλιμακίων, του ποσού εισοδήματος στο οποίο αφορά καθένα από τα κλιμάκια αυτά και του αντίστοιχα επιβαλλόμενου ποσού έκτακτης εισφοράς (πρβλ. ΣτΕ 2809/2017). ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 1768/2018

9. ... Εξάλλου, ο καθορισμός του ποσού των 60.001 ευρώ ως του κατωτάτου ορίου πέραν του οποίου και μόνον επιβάλλεται η επίμαχη εισφορά και ο καθορισμός αυτής σε συγκεκριμένο ποσό για κάθε κλιμάκιο εισοδήματος δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση υπερβαίνει τα όρια της ως άνω ευχέρειας του νομοθέτη. Συνεπώς, δεν αντίκειται στο άρθρο 4 (παρ. 5) του Συντάγματος η πρόβλεψη με το άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 3758/2009 επιβολής έκτακτης εισφοράς 1.000 ευρώ για ετήσιο συνολικό ατομικό εισόδημα από 60.001 έως 80.000 ευρώ και, ως εκ τούτου, η περί του αντιθέτου κρίση της προσβαλλομένης αποφάσεως δεν είναι νόμιμη, όπως βασίμως προβάλλει το αναιρεσείον Δημόσιο. Επομένως, η κρινομένη αίτηση πρέπει να γίνει δεκτή και η προσβαλλομένη απόφαση να αναιρεθεί, η δε υπόθεση που δεν χρήζει διευκρινίσεως κατά το πραγματικό κρατείται από το παρόν Δικαστήριο, το οποίο δικάζει την προσφυγή του αναιρεσιβλήτου και την απορρίπτει.

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣΤΕ 361/2019

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την οποία έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (βλ. τα 1285723, 1240301, 3055378/2012 ειδικά έντυπα παραβόλου σειράς Α'), ζητείται η αναίρεση της 482/2012 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία απορρίφθηκε προσφυγή της αναιρεσείουσας κατά του από 31.12.2010 εκκαθαριστικού σημειώματος έκτακτης εισφοράς νομικών προσώπων του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010 του Γενικού Γραμματέα Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, οικονομικού έτους 2010, περί επιβολής σε βάρος της έκτακτης εισφοράς, ύψους 1.052.824,67 ευρώ.

7. Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους. Περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 361/2019

7. ... Οι αρχές αυτές είναι, συγκεκριμένα, η καθολικότητα της επιβάρυνσης και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2563/2015 Ολομ., 1773/2018 7μ., 2809/2017, 1222/2017, 2527/2013 κ.ά.). Από τις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος συνάγεται, επίσης, ότι ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα, πάντοτε, όμως, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη ύλη, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (πρβλ. ΣτΕ 2563/2015 Ολομ., 2809/2017, 1222/2017, 1972/2012 κ.ά.).

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 361/2019

7. ... Ειδικότερα, είναι κατ' αρχήν συνταγματικώς ανεκτή η επιβολή έκτακτης εισφοράς προς εξυπηρέτηση είτε των εν γένει δημοσιονομικών αναγκών της χώρας, στις οποίες περιλαμβάνεται προφανώς και η αντιμετώπιση του δημοσίου χρέους και η κάλυψη του δημοσιονομικού ελλείμματος, είτε και ειδικού δημόσιου σκοπού, όπως είναι η κρατική οικονομική ενίσχυση ορισμένων, οικονομικά ασθενών ή ευπαθών, κατηγοριών προσώπων (πρβλ. ΣτΕ 2809/2017, 1222/2017, 1773/2018 7μ., 2465/2018 7μ.). Εξάλλου, δεν ανακύπτει, κατ' αρχήν, ζήτημα παραβίασης της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, όταν ο φορολογικός νομοθέτης, στο πλαίσιο της άσκησης της ως άνω ευρείας διακριτικής ευχέρειας που διαθέτει, επιφυλάσσει διαφορετική (δυσμενέστερη) μεταχείριση στο εισόδημα ορισμένης κατηγορίας προσώπων, η οποία δεν τελεί υπό τις αυτές ή ουσιαδώς παρόμοιες συνθήκες με άλλες κατηγορίες φορολογούμενων, ως προς την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας και την εξ αυτής κτήση του υποκείμενου σε φόρο εισοδήματος. Ειδικότερα, ο φορολογικός νομοθέτης δεν κωλύεται, κατ' αρχήν, να διακρίνει μεταξύ των εμπορικών εταιρειών με βάση το ιδιαίτερο αντικείμενο της δραστηριότητάς τους ή το ιδιαίτερο καθεστώς τους, καθόσον τα ως άνω κριτήρια διάκρισης σχετίζονται, αντίστοιχα, με την πηγή του εισοδήματος και με τις συνθήκες κτήσης του (ΣτΕ 1773/2018 7μ., 1222/2017).

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 361/2019

8. Επειδή, ο νομοθέτης μπορούσε, κατ' αρχήν, να επιβάλλει το 2010 νέα φορολογική επιβάρυνση, όπως την επίδικη έκτακτη εισφορά, με βάση το εισόδημα της χρήσης του 2009, εφόσον δεν προκαλείται υπέρμετρη επιβάρυνση των βαρυνόμενων προσώπων συνυπολογιζομένου και του κατά τις πάγιες διατάξεις περί φόρου εισοδήματος επιβαλλομένου φόρου (πρβλ. ΣτΕ 2809/2017). Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του εδαφίου ε' της παραγράφου 1 του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010, για τις επιχειρήσεις που δημοσίευσαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΛΠ), η έκτακτη εισφορά επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ, εφόσον τα κέρδη αυτά είναι μεγαλύτερα από το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 31 (παρ. 19) και 105 (παρ. 7) του ΚΦΕ και υπερβαίνουν τα 100.000 ευρώ. Εξάλλου, όπως προκύπτει από το άρθρο 4 του Κανονισμού 1606/2002 σε συνδυασμό με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 2992/2002 και το άρθρο 134 παρ. 1 του ν. 2190/1920 (όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο), οι επιχειρήσεις που υποχρεούνται να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις κατ' εφαρμογή των ΔΛΠ είναι οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες.

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 361/2019

8. ... Επομένως, η ανωτέρω διάταξη του άρθρου πέμπτου του ν. 3845/2010 επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση στις εταιρείες αυτές σε σχέση με τις μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανώνυμες εταιρείες και με τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του ΚΦΕ, που δεν (υποχρεούνται να) εφαρμόζουν τα ΔΛΠ. Η διαφοροποίηση αυτή καταλήγει σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των εισηγμένων εταιρειών, στην περίπτωση που τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ είναι υψηλότερα από το συνολικό καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό προσδιορίζεται βάσει του ΚΦΕ (πρβλ. ΣτΕ 1222/2017). Η τοιαύτη δυσμενής φορολογική μεταχείριση (των καθαρών κερδών) της ανωτέρω κατηγορίας εταιρειών στηρίζεται σε γενικό και αντικειμενικό κριτήριο (ύψος καθαρών κερδών, βάσει των ΔΛΠ), το οποίο είναι συναφές με το ρυθμιζόμενο ζήτημα (προσδιορισμός των καθαρών κερδών επί των οποίων επιβάλλεται η έκτακτη εισφορά και τα οποία δεν απαγορεύεται από το Σύνταγμα να υπερβαίνουν τα φορολογητέα βάσει του ΚΦΕ κέρδη) και το οποίο δεν είναι προδήλως απρόσφορο για τον καθορισμό της φοροδοτικής ικανότητας (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 1685/2013). Εξάλλου, οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανώνυμες εταιρείες τελούν υπό ειδικό καθεστώς, στο οποίο, άλλωστε, προσχωρούν οικειοθελώς, αποβλέποντας να επωφεληθούν από τα πλεονεκτήματα που τους παρέχει στην αγορά. ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 361/2019

8. ... Ενόψει του ειδικού αυτού καθεστώτος, το οποίο περιλαμβάνει την προεκτεθείσα διάταξη του άρθρου 4 του Κανονισμού 1606/2002 (περί επιβολής στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανώνυμες εταιρείες ειδικής υποχρέωσης όσον αφορά τη λογιστική παρακολούθησή τους), και, περαιτέρω, ενόψει των σχετικών ιδιαίτερων συνθηκών υπό τις οποίες αυτές ασκούν την κερδοσκοπική δραστηριότητά τους, οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανώνυμες εταιρείες, συγκρινόμενες με τις μη εισηγμένες, δεν βρίσκονται υπό τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες, όσον αφορά τη νομοθετική επιβολή της επίδικης έκτακτης εισφοράς, συμπεριλαμβανομένου του (τρόπου) προσδιορισμού της βάσης επιβολής της (πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 7μ., 1222/2017).

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣΤΕ 89/2019

2. Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ο προσφεύγων, δικηγόρος Αθηνών, ζητεί την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής που είχε ασκήσει, κατ' επίκληση του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170), κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 (αρ. ειδοποίησης 58178/10.7.2017), κατά το μέρος που με αυτήν επεβλήθη σε βάρος του τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 (Α' 152), καθώς και την επιστροφή του ήδη καταβληθέντος ποσού του εν λόγω τέλους. Συμπροσβαλλόμενη και μόνη παραδεκτώς προσβαλλόμενη πρέπει να θεωρηθεί η υπ' αριθμ. 84/5.1.2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία απορρίφθηκε και ρητώς η ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος.

6. Επειδή, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 επιβλήθηκε ετήσια επί του εισοδήματος φορολογική επιβάρυνση (τέλος επιτηδεύματος), οριζόμενη σε πάγιο, κατά κατηγορία υποχρέων, ποσό, στους επιτηδευματίες και στους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 89/2019

6. ... Η επιβάρυνση αυτή, η οποία επιβάλλεται ανεξαρτήτως του αν οι υπόχρεοι βαρύνονται με φόρο εισοδήματος μικρότερο ή μεγαλύτερο του παγίως οριζόμενου τέλους, θεσπίσθηκε αφενός μεν προς αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής των ελεύθερων επαγγελματιών και των ασκούντων ατομική επιχείρηση, αφετέρου δε προς ενίσχυση των δημοσίων εσόδων στο πλαίσιο εξυπηρέτησης των γενικών δημοσιονομικών αναγκών της χώρας (βλ. αιτιολογική έκθεση του ν. 3986/2011). Αντικείμενο, εξάλλου, της επίμαχης φορολογικής επιβάρυνσης είναι το ελάχιστο εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, το οποίο αποκτά όποιος ασκεί εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις του νόμου. Θεσπίζοντας το επίδικο τέλος ως φόρο επί του εισοδήματος, ο νομοθέτης στηρίχθηκε στην παραδοχή ότι η άσκηση επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας, υπό συγκεκριμένες συνθήκες που περιγράφονται στον νόμο, αποφέρει ένα ελάχιστο ποσό ετήσιου εισοδήματος, στο οποίο αντιστοιχεί, ως ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση, το προβλεπόμενο πάγιο ποσό φόρου, το οποίο, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ανερχόταν, για τους ελεύθερους επαγγελματίες, στο ποσό των 650 €. Καθιερώνεται, κατ' αυτόν τον τρόπο, τεκμήριο φοροδοτικής ικανότητας, το οποίο στηρίζεται σε κριτήρια άμεσα συναρτώμενα με ορισμένα δεδομένα της επαγγελματικής δραστηριότητας των υπόχρεων, προβλεπόμενα στον νόμο (πληθυσμός και χαρακτήρας του τόπου άσκησης της δραστηριότητας, έτη άσκησης δραστηριότητας κ.ά.).

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣΤΕ 2318/2018

1. Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, η οποία ασκείται κατά νόμο ατελώς και χωρίς καταβολή παραβόλου (άρθρο 28 παρ. 4 ν. 2579/1998, Α' 31), η προσφεύγουσα Ιερά Μονή ζητεί την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών της ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε κατά της από 31.7.2014 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α) οικονομικού έτους 2014, με την οποία κλήθηκε να καταβάλει ποσό ΕΝ.Φ.Ι.Α συνολικού ύψους 259.394,39 ευρώ.

7. Επειδή, προβάλλεται ότι η ανωτέρω διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013, κατά το μέρος που δεν απαλλάσσει από την επιβολή ΕΝ.Φ.Ι.Α όλα τα ακίνητα της προσφεύγουσας Ιεράς Μονής, δηλαδή και εκείνα τα οποία δεν ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και κοινωφελούς έργου της, όπως αντιθέτως προβλέπει για τα ακίνητα των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους, τα οποία απαλλάσσει του φόρου ακόμη και αν ευρίσκονται εκτός του αυτοδιοίκητου εδάφους του Αγίου Όρους και δεν ιδιοχρησιμοποιούνται για τα ανωτέρω έργα, αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος που κατοχυρώνει την αρχή της ισότητας και στο άρθρο 78 παρ. 4 αυτού. ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣΤΕ 2318/2018

7. ... Με τους σχετικούς λόγους, όπως συμπληρώθηκαν με το παραδεκτώς κατατεθέν μετά τη συζήτηση από 24.4.2017 υπόμνημα, με το οποίο προβάλλεται περαιτέρω το πρώτον παραβίαση και της αρχής της μη διάκρισης (άρθρο 14 της ΕΣΔΑ), η προσφεύγουσα, χωρίς να αμφισβητεί ότι η απαλλαγή των ακινήτων των αγιορειτικών μονών, στην έκταση που καθιερώνεται, είναι γενικά σύμφωνη με το Σύνταγμα, ισχυρίζεται, ειδικότερα, ότι η εν λόγω απαλλαγή συνιστά δυσμενή διάκριση σε βάρος των λοιπών Ιερών Μονών της χώρας οι οποίες υπάγονται πνευματικά, όπως η προσφεύγουσα, στο Οικουμενικό Πατριαρχείο και πρέπει να ισχύσει και γι' αυτές για λόγους ίδιας φορολογικής μεταχείρισης και ίσης προστασίας της περιουσίας τους. Τούτο δε ενόψει του ότι, όπως προβάλλεται, η επίμαχη απαλλαγή δεν έχει χορηγηθεί υπέρ των Μονών του Αγίου Όρους σε εκτέλεση της ειδικής γι' αυτές διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 105 του Συντάγματος, αλλά προκειμένου να διευκολυνθεί η θρησκευτική αποστολή και η κρατική προστασία των Ιερών Μονών του Οικουμενικού Πατριαρχείου στην Ελλάδα σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 13 του Συντάγματος, που κατοχυρώνουν τη θρησκευτική ελευθερία και, κυρίως, τα άρθρα 9 και 11 της ΕΣΔΑ, που κατοχυρώνουν, αντιστοίχως, το δικαίωμα στην ελευθερία σκέψης, συνείδησης και θρησκείας και το δικαίωμα στην ελευθερία του συνέρχεσθαι και συνεταιρίζεσθαι. ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣΤΕ 2318/2018

7. ... Οι λόγοι αυτοί είναι απορριπτέοι διότι, ανεξαρτήτως του ζητήματος της συνταγματικότητας της επίμαχης ρύθμισης -η οποία, άλλωστε, κατά τα αναφερόμενα και στην εισηγητική έκθεση του νόμου, δικαιολογείται από το ιδιαίτερο συνταγματικό καθεστώς των Μονών του Αγίου Όρους- εφόσον ο γενικός κανόνας που τίθεται από τον νομοθέτη είναι ότι στον ένδικο φόρο υπόκεινται τα ακίνητα όλων των Ιερών Μονών της χώρας, συμπεριλαμβανομένων των Ιερών Πατριαρχικών και Σταυροπηγιακών Μονών, τα οποία δεν ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και κοινωφελούς έργου τους, με μοναδική εξαίρεση αυτή των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους, ενδεχόμενη αντισυνταγματικότητα της τελευταίας αυτής εξαιρετικής φορολογικής ρύθμισης δεν θα μπορούσε πάντως κατ' εφαρμογή της αρχής της ισότητας να επεκταθεί και στην αιτούσα Ιερά Μονή ούτε σε άλλες γενικές ή ειδικές κατηγορίες θρησκευτικών καθιδρυμάτων, τα οποία ούτε κατά το γράμμα ούτε κατά το πνεύμα της διέπει η ρύθμιση αυτή (πρβλ. ΣΤΕ 2837/2015, 409/2012, 1580/2010 Ολομ., 13323/2000 Ολομ.)· διότι και υπό την εκδοχή ότι συντρέχει αδικαιολόγητη διαφορετική μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, τούτο θα είχε ως μόνη συνέπεια ότι η θεσπιζόμενη εξαίρεση υπέρ των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους είναι ανίσχυρη, χωρίς όμως να θίγεται το κύρος του κανόνα στον οποίο εμπίπτει η προσφεύγουσα ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ 2318/2018

7. ... ενόψει μάλιστα και της πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία διατάξεις που θεσπίζουν φορολογικές αλλαγές, όπως η επίμαχη διάταξη της περ. στ (β) της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4223/2013 είναι στενά ερμηνευτέες και δεν επιδέχονται ανάλογης ερμηνείας ή επεκτατικής εφαρμογής (πρβλ. ΣτΕ 3466/2012, 2993/2001, 3989/1995 επταμ, κ.α.). Το γεγονός, εξ άλλου, ότι η προσφεύγουσα Σταυροπηγιακή Μονή υπάγεται πνευματικά στο Οικουμενικό Πατριαρχείο όπως και οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, δεν θα αρκούσε για να στοιχειοθετήσει άνιση και δυσμενή διάκριση σε βάρος της δεδομένου ότι οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους τελούν υπό διαφορετικό συνταγματικό καθεστώς στο οποίο ρητώς αναφέρεται η επίμαχη διάταξη και διέπονται από ιδιαίτερη νομοθεσία, τον Καταστατικό Χάρτη του Αγίου Όρους (ν.δ/γμα της 16ης Σεπτεμβρίου 1926, Α' 309). ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣΤΕ 2318/2018

7. ... Αβασίμως, τέλος, προβάλλεται παραβίαση της αρχής της ισότητας κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων της Ε.Σ.Δ.Α., αφ' ενός μεν διότι η επίμαχη απαλλαγή στηρίζεται στο ειδικό για τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους προστατευτικό καθεστώς του άρθρου 105 αυτού, στο οποίο ρητώς αναφέρεται τόσο η εισάγουσα την εξαίρεση επίμαχη διάταξη όσο και η επ' αυτής εισηγητική έκθεση του ν. 4223/2013 και, αφ' ετέρου, διότι οι ελευθερίες που κατοχυρώνονται από τα ανωτέρω άρθρα 9 και 11 της Ε.Σ.Δ.Α. δεν συνεπάγονται την απαλλαγή οποιουδήποτε από τις γενικές υποχρεώσεις του προς το Κράτος (πρβλ ΣΤΕ 2837/2015), ενώ και τα ακίνητα που αφορά η φορολογική εξαίρεση της οποίας ζητείται η επέκταση δεν αφορούν τα αντικείμενα που προορίζονται για τη λατρεία του Θεού και, κατά συνέπεια, δεν τίθεται ζήτημα παρέμβασης στην άσκηση του δικαιώματος της ελευθερίας της θρησκείας (πρβλ. ΕΔΔΑ απόφαση της 9-12-1994 - Ιερές Μονές κατά Ελληνικού Δημοσίου, σκ. 87).

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ (Ολομ.) 1087/2017

5. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την προαναφερθείσα υπ' αρ. 3/20.3.2015 πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, που δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα «Τα Νέα» την 2α Απριλίου 2015 και στην Εφημερίδα «Εστία» την 2α Απριλίου 2015, έγινε δεκτό το από 14.1.2015 αίτημα του Μιχαήλ Σωτηριάδη να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας η από 8.11.2014 προσφυγή του, κατατεθείσα στο Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης στις 11.11.2014, η οποία στρέφεται κατά της υπ' αρ. 3231/2014 πράξεως της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, απορριπτικής ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της υπ' αρ. 19836/2014 πράξεως διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου, όπως αναφέρεται στην ως άνω πράξη, να κριθεί «το γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα της συνταγματικότητας (παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 5 και 21 παρ. 2 του Συντάγματος) της παράλειψης του νομοθέτη να λάβει ειδική μέριμνα για τις πολύτεκνες οικογένειες, υπό τη μορφή είτε θεσπίσεως αφορολογήτου ορίου στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υπέρ των οικογενειών αυτών, είτε προβλέψεως διαδικασίας για την απόδειξη της φοροδοτικής τους ικανότητας...».

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ (Ολομ.) 1087/2017

6. Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα: Ο προσφεύγων, ο οποίος τυγχάνει πατέρας συνολικά δέκα έξι (16) τέκνων (βλ. το υπ' αρ. 20174/24.2.2014 πιστοποιητικό πολυτεκνικής ιδιότητας της Ανώτατης Συνομοσπονδίας Πολυτέκνων Ελλάδος και το υπ' αρ. 95867/24.7.2014 πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του Δήμου Θεσσαλονίκης), υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγό του, για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1.1.2013 έως 31.12.2013), την υπ' αρ. 120786 δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης. Τα δηλωθέντα σύμφωνα με την ανωτέρω δήλωση εισοδήματα ανέρχονταν για τον μεν προσφεύγοντα σε 36.806,93 ευρώ από μισθωτές υπηρεσίες και 27,50 ευρώ από εκμίσθωση γαιών, για τη δε σύζυγό του σε 1.747,93 ευρώ από μισθωτές υπηρεσίες και σε 27,51 ευρώ από εκμίσθωση γαιών. Ο προσφεύγων δήλωσε, επίσης, ότι κατέχει ένα Ι.Χ. επιβατικό αυτοκίνητο, 1.598 κυβικών εκατοστών (κ.ε.), ένα Ι.Χ. επιβατικό αυτοκίνητο, 1995 κ.ε., κατά ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% ο ίδιος και 50% η σύζυγός του, καθώς και ότι βαρύνεται με τα δώδεκα (12) από τα δέκα έξι συνολικά τέκνα του, τα οποία συνοικούν μαζί του. Η δε σύζυγός του δήλωσε ότι έχει στην αποκλειστική κυριότητά της μία μονοκατοικία, συνολικής επιφάνειας 299 τ.μ.

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ (Ολομ.) 1087/2017

6. ... Κατόπιν τούτων, εκδόθηκε η υπ' αρ. 19836/2014 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (αρ. χρημ. καταλόγου 93/624), με την οποία, κατ' εφαρμογή της κλίμακας φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, ως είχε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 4110/2013, το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος, βάσει της κοινής με τη σύζυγο του δηλώσεως, προσδιορίστηκε στις 4.738,22 ευρώ. Το ποσό αυτό αναλύεται, ειδικότερα, αφενός για τον προσφεύγοντα σε κύριο φόρο εισοδήματος 3.753,97 ευρώ, συμβεβαιούμενα ποσά 1 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 112 ευρώ και φόρο πολυτελούς διαβίωσης 220 ευρώ, αφετέρου δε για τη σύζυγό του σε κύριο φόρο εισοδήματος 3,44 ευρώ, συμβεβαιούμενα ποσά 1 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 426,81 ευρώ και φόρο πολυτελούς διαβίωσης 220 ευρώ. Ειδικώς, ως προς το φόρο εισοδήματος του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από το ευρισκόμενο εντός των στοιχείων του φακέλου σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα, ο φόρος της κλίμακας εισοδήματος που αντιστοιχούσε στο δηλωθέν εισόδημά του ανερχόταν, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. - ν. 2238/1994, Α' 151), ως είχε μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 4110/2013 (Α' 17), σε 9.280,83 ευρώ, η κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. μείωση του φόρου ανερχόταν συνολικά σε ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ (Ολομ.) 1087/2017

6. ... 554,20 ευρώ, ο φόρος που αναλογούσε σε 8.726,63 ευρώ, πλέον συμπληρωματικού φόρου 0,83 ευρώ, ήτοι σύνολο 8.727,46 ευρώ, ενώ το τελικό ποσό του κύριου φόρου, μετά την αφαίρεση του φόρου που είχε παρακρατηθεί (4.973,49 ευρώ), ανερχόταν, όπως ήδη εκτέθηκε, σε 3.753,97 ευρώ. Μετά ταύτα, ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων την υπ' αρ. πρωτ. 21206/25.7.2014 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζήτησε την ακύρωση της ανωτέρω πράξεως διοικητικού προσδιορισμού φόρου, δηλώσεως οικονομικού έτους 2014, τη νέα εκκαθάριση της δηλώσεώς του και την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ισχυρίσθηκε ότι βαρύνεται με την συντήρηση τόσο της συζύγου του όσο και των δώδεκα από τα δεκαέξι τέκνων του, ότι οι αναγκαίες δαπάνες διαβιώσεως της οικογένειάς του κατά το κρίσιμο έτος ανήλθαν σε 33.400, 17 ευρώ, ότι μικρό μέρος αυτών καλύφθηκε από τα εισοδήματα της συζύγου του, ενώ το υπόλοιπο ποσό, ύψους 31.652,24 ευρώ, καλύφθηκε από δικά του εισοδήματα, καθώς και ότι το τελευταίο αυτό ποσό έπρεπε να εξαιρεθεί από την φορολόγηση για να μην αποστερηθεί (ο προσφεύγων) ορισμένων εκ των στοιχειωδών δαπανών διαβιώσεώς του. Με την απόφαση 3231/20.10.2014 του Προϊσταμένου της ανωτέρω (σκέψη 5) Διευθύνσεως απορρίφθηκε η εν λόγω προσφυγή. ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ (Ολομ.) 1087/2017

6. ... Ήδη, με την κρινόμενη προσφυγή, όπως συμπληρώθηκε με το από 10.3.2015 δικόγραφο προσθέτων λόγων, ζητείται η ακύρωση της αποφάσεως αυτής. Εν συνόψει ο προσφεύγων προβάλλει τους εξής ισχυρισμούς: Από τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 2 παρ. 1 του Συντάγματος συνάγεται η υποχρέωση του κοινού νομοθέτη να μην επιβαρύνει με φόρο τα πρόσωπα που δεν διαθέτουν φοροδοτική ικανότητα, η δε τελευταία (φοροδοτική ικανότητα) διαγιγνώσκεται κατ' αρχήν μέσω της θέσπισης αφορολογήτου ορίου. Εν όψει των οριζομένων στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, που κατοχυρώνει το δικαίωμα παροχής δικαστικής προστασίας, το τεκμήριο ύπαρξης φοροδοτικής ικανότητας δεν μπορεί παρά να είναι μαχητό. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση όπου δεν έχει θεσπιστεί από το νομοθέτη αφορολόγητο όριο, ο φορολογούμενος δύναται να ανταποδείξει ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου ότι τμήμα του εισοδήματός του, που αναλώθηκε για την κάλυψη στοιχειωδών βιοτικών αναγκών του ιδίου και της οικογένειάς του, δεν πρέπει να φορολογηθεί, αφού δεν υφίσταται για αυτό φοροδοτική ικανότητα. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν διαθέτει φοροδοτική ικανότητα για τμήμα του εισοδήματός του, ύψους 31.652,24 ευρώ, το οποίο, σύμφωνα με τα όσα εκτέθηκαν ανωτέρω, δαπανήθηκε για την κάλυψη βασικών βιοτικών αναγκών του ιδίου και της πολύτεκνης οικογένειάς του.

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ (Ολομ.) 1087/2017

6. ... Περαιτέρω, προβάλλεται ότι από τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 2 του Συντάγματος απορρέει η υποχρέωση του νομοθέτη να λαμβάνει ιδιαίτερη μέριμνα («ειδική φροντίδα»), μεταξύ άλλων, για τις πολύτεκνες οικογένειες και, συγκεκριμένα, να τους παρέχει αποτελεσματική ελάφρυνση από τα δημόσια βάρη με τη θέσπιση ειδικού αφορολογήτου ορίου κατά τη φορολόγηση του εισοδήματος. Αντιστρόφως, η ανωτέρω συνταγματική διάταξη θεσπίζει ευθέως υπέρ των πολυτέκνων οικογενειών δικαίωμα να αξιώνουν την ανωτέρω «ειδική φροντίδα» από το Κράτος. Ως εκ τούτου, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων, η παράλειψη του νομοθέτη να ορίσει συγκεκριμένο ειδικό αφορολόγητο όριο για τις πολύτεκνες οικογένειες συνιστά ευθεία παραβίαση του άρθρου 21 παρ. 2 του Συντάγματος και ενεργοποιεί το δικαίωμα του φορολογούμενου πολύτεκνου, όπως ανταποδείξει το όριο του εισοδήματός του που πρέπει να παραμείνει αφορολόγητο, ως εκδήλωση της ανωτέρω «ειδικής φροντίδας». Στην περίπτωση δε του προσφεύγοντος το όριο αυτό ανέρχεται στο προαναφερθέν ποσό των 31.652,24 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί σε τμήμα του εισοδήματός του που πρέπει να κριθεί ως αφορολόγητο κατ' ευθεία εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής διατάξεως. ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ (Ολομ.) 1087/2017

6. ... Τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η παράλειψη του νομοθέτη να θεσπίσει ένα επαρκές αφορολόγητο όριο για τις πολύτεκνες οικογένειες στοιχειοθετεί, ταυτοχρόνως, και παραβίαση των διεθνών υποχρεώσεων που έχει αναλάβει το Ελληνικό Κράτος. Ειδικότερα, προβάλλεται ότι η μη θέσπιση ενός ικανοποιητικού αφορολογήτου ορίου προσκρούει στη διάταξη του άρθρου 16 του Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Χάρτη, που υπεγράφη στο Τορίνο της Ιταλίας στις 18.10.1961 και κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 1426/1984 (Α' 32), το οποίο κατοχυρώνει το δικαίωμα της οικογένειας για κοινωνική, νομική και οικονομική προστασία, καθώς και στις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1, 2 και 3 της Διεθνούς Συμβάσεως για τα δικαιώματα του παιδιού, που υπεγράφη στη Ν. Υόρκη στις 26.1.1990 και κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2101/1992 (Α' 192). ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ (Ολομ.) 1087/2017

7. Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου αποτελούν την πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας». Περαιτέρω, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει στη μεν παράγραφο 1 ότι «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου», στη δε παράγραφο 5 ότι «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Εξ άλλου, στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «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», ενώ στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι «... οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία ... δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

8. Επειδή, από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να ...

Αρχή της φορολογικής ισότητας

ΣτΕ (Ολομ.) 1087/2017

8. ... επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (βλ. Σ.τ.Ε. 532/2015 Ολομ., 4447/2014 επτ., 2527-2531, 3342-3349/2013 Ολομ., 1972/2012 Ολομ., 2469-2471/2008 Ολομ., 2113/1963 Ολομ.). Ειδικότερα δε ως προς την φορολογία του εισοδήματος, ο νομοθέτης, στο πλαίσιο της ανωτέρω ευρείας ευχέρειας που του παρέχει το Σύνταγμα, μπορεί να θεσπίζει, να περιορίζει ή και να καταργεί φορολογικές απαλλαγές, όπως τυχόν αφορολόγητο ποσό στην κλίμακα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, λαμβάνοντας υπ' όψη τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες, τηρώντας, βεβαίως τις αρχές της καθολικότητας του φόρου και της ισότητας στα δημόσια βάρη.