

Βασικές παράμετροι της αρχής της ισότητας ενώπιον των φορολογικών βαρών, στην πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας

*** Εισήγηση Ι. Δημητρακόπουλου (Παρέδρου Συμβουλίου της Επικρατείας)
Σεμινάριο 3^{ου} κύκλου Συνταγματικού Δικαίου Νομικής Σχολής ΑΠΘ (3/12/2015)

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΒΑΡΩΝ – ΓΕΝΙΚΑ

I. Νομική βάση

(Α) Σύνταγμα – άρθρο 4 (παρ. 1 και 5)
(Β) ΕΣΔΑ – άρθρο 14 σε συνδυασμό με άρθρο 1 ΠΠΠ (βλ. λ.χ. Arnaud 36918/11)
Διαφοροποίηση (πρόσθετη αξία ΕΣΔΑ) κυρίως σε σχέση με τις κατηγορίες προσώπων που μπορούν να επικαλεσθούν την αρχή (υποκείμενο δικαιώματος: και οι αλλοδαποί)
η κατάσταση των οποίων συγκρίνεται για τη διαπίστωση ανισότητας (και ημεδαποί με αλλοδαπούς)

II. Πεδίο εφαρμογής – Κύριες περιπτώσεις “δημοσίων βαρών” Όχι ορισμός στη νομολογία Περιπτωσιολογία που προκύπτει από τη νομολογία:

(Α) Φορολογικά βάρη

ΣτΕ Ολομ. 2148/2015 (παρακράτηση αμοιβών μελών ΔΕΠ), σκέψη 11: άρθρο 4 παρ. 5 Σ. αφορά μόνο τα φορολογικά βάρη, όχι και άλλες επιβαρύνσεις δημοσιονομικού χαρακτήρα – πάντως εξέταση της αρχής της ισότητας από τη σκοπιά του άρθρου 4 παρ. 1 (σκέψη 15) – πρόκειται για μεμονωμένη απόφαση, που δεν συνάδει με άλλες αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ ως προς το πεδίο του άρ. 4 παρ. 5

(Β) Και άλλες οικονομικές επιβαρύνσεις, προς αντιμετώπιση των δημοσίων δαπανών, είτε άμεσες (π.χ. ανταποδοτικά τέλη – οι ασφαλιστικές εισφορές δεν συνιστούν δημόσια βάρη: βλ. ΣτΕ 1545/2008)

είτε έμμεσες, δηλαδή επιβαλλόμενες μέσω της περιστολής των δημοσίων δαπανών (ΣτΕ Ολομ. 668/2012, σκέψη 37), όπως

- η μείωση των αποδοχών στρατιωτικών (ΣτΕ Ολομ. 2193/2014),

- η μείωση των αποδοχών μελών ΔΕΠ (ΣτΕ Ολομ. 4741/2014),

- οι περικοπές συνταξιοδοτικών παροχών (λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 2287/2015) (όχι καταρχήν η ρύθμιση ζητημάτων σχέσεων εργασίας, συλλογικής αυτονομίας και διαιτησίας, δεδομένου ότι δεν επιβάλλονται στους μισθωτούς του ιδιωτικού τομέα άμεσες ή έμμεσες δημοσιονομικές επιβαρύνσεις: ΣτΕ Ολομ. 2307/2014 σκέψη 39)

(Γ) Ενοχικές αξιώσεις κατά του Δημοσίου/ν.π.δ.δ.

(α) Αστική ευθύνη – αξίωση προς αποζημίωση από παράνομες ή νόμιμες ενέργειες (λ.χ. ΣτΕ 3783/2014 επταμ.)

ΣτΕ 1900/2015: η δημοσιονομική κατάσταση της χώρας δεν δικαιολογεί τη μείωση ή αύξηση του ύψους της χρηματικής ικανοποίησης για ηθική βλάβη ή ψυχική οδύνη

(β) Έντοκη επιστροφή ή Παραγραφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων

ΣτΕ Ολομ. 2190/2014 για το χρονικό σημείο έναρξης τοκοφορίας: από την για άσκηση της ένδικης προσφυγής – αντισυνταγματική η νομοθετική διάταξη περί έναρξης από την πάροδο εξαμήνου από την πρώτη του μήνα του επομένου της κοινοποιήσεως στην φορολογική αρχή της δικαστικής αποφάσεως Ως προς μικρότερο επιτόκιο υπερμερίας υπέρ του Δημοσίου, βλ. ΑΕΔ 25/2012,

ΣτΕ Ολομ. 2115/2014: δικαιολογείται ενόψει της ανάγκης ορθής άσκησης της δημόσιας εξουσίας μέσω της διαφύλαξης της δημοσιονομικής ισορροπίας και της περιουσίας του Κράτους, με σκοπό την εκπλήρωση των, κατά το Σύνταγμα και τους νόμους, υποχρεώσεων του έναντι των πολιτών

ΣτΕ 1183/2015 (άρ. 91 παρ. 2 ν.δ. 321/1969): θεμιτή η τριετής παραγραφή για αχρεώστητη καταβολή φόρων έναντι πενταετούς γενικής για χρηματικές αξιώσεις κατά Δημοσίου

(γ) Περιορισμός απαιτήσεων από ομόλογα του Δημοσίου

(ΣτΕ Ολομ. 239/2015 – ξεχωριστές σκέψεις για 4 παρ. 1 και παρ. 5)

Όπου δεν έχουμε “δημόσιο βάρος”, κατά την έννοια του άρθρου 4 παρ. 5 Σ., εφαρμόζεται η γενική αρχή της ισότητας, με βάση το άρθρο 4 παρ. 1. Ανεξαρτήτως τούτου, βρίσκει έδαφος εφαρμογής το άρθρο 14 ΕΣΔΑ, εφόσον έχουμε μέτρα περιοριστικά περιουσιακού δικαιώματος κατά το άρθρο 1 ΠΠΠ, ως τέτοια δε θεωρούνται και οι φόροι επί του εισοδήματος ή της περιουσίας. Το άρθρο 14 μνημονεύει ορισμένα “ύποπτα” κριτήρια διάκρισης, αλλά δεν περιορίζεται σε αυτά. Έχει εφαρμογή και σε περίπτωση διάκρισης βάσει “άλλης κατάστασης”, έννοια που φαίνεται να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται από το ΕΔΔΑ με ιδιαίτερη ευρύτητα, ίσως ανάλογη με εκείνη του άρθρου 4 παρ. 1 Σ.

2. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΙΣΟΤΗΤΑ

1. Η έννοια του φόρου

(Α) Γενικά

Ολομ. 2527/2013, 2563/2015: το **τέλος επιτηδεύματος** ν. 3986/2011 συνιστά φόρο, καθώς επιβλήθηκε για την αύξηση των δημοσίων εσόδων και, επομένως, προς εξυπηρέτηση κρατικών εν γένει σκοπών (αντιμετώπιση των γενικών δημοσιονομικών αναγκών της χώρας) και δεν καταβάλλεται έναντι ειδικής αντιπαροχής Επιδίωξη και άλλων στόχων οικονομικής ή κοινωνικής πολιτικής (όχι μόνο για κάλυψη δημοσίων δαπανών, όπως για λόγους αναγόμενους στο περιβάλλον ή στη δημόσια υγεία ή και φόροι υπέρ τρίτων, για την εξυπηρέτηση δημόσιου ή κοινωφελούς σκοπού λ.χ. ΣτΕ 1025/2013 επταμ.: φορολογία ακαθάριστων εσόδων τηλεοπτικών σταθμών υπέρ σωματείων τυφλών)

(Β) Διάκριση από ανταποδοτικό τέλος για παρεχόμενη υπηρεσία

(α) Η αντιπαροχή πρέπει να είναι ειδική και άμεση (βλ. λ.χ Ολομ. 2527/2013 σκ. 10) και να χορηγείται είτε αποκλειστικά είτε προεχόντως στους βαρυνόμενους (βλ. ΣτΕ 60/2010 επταμ. σκέψη 8 για το ενιαίο τέλος καθαριότητας και φωτισμού)

(β) Το τέλος προορίζεται ειδικώς για την κάλυψη των δαπανών παροχής της υπηρεσίας – Πρέπει να υπάρχει μια κατά προσέγγιση αναλογική σχέση μεταξύ παροχής και αντιπαροχής, που να τεκμηριώνεται επαρκώς (βλ. ΣτΕ 60/2010 επταμ.)

Και ως προς τα ανταποδοτικά τέλη ενδέχεται, πάντως, να ανακύπτει θέμα ανακύπτει ίσης μεταχείρισης (λ.χ. ΣτΕ 274/2014 επταμ. για τέλη καθαριότητας και φωτισμού σε σταθμό αυτοκινήτων)

(Γ) Διάκριση από αντάλλαγμα για χρήση δημοσίου αγαθού/πράγματος

ΣτΕ 2595-97/2015 επταμ. για το τέλος ραδιοσυχνοτήτων 2% επί ακαθαρίστων εσόδων τηλεοπτικών σταθμών (θεμιτά λαμβάνεται υπόψη η αποδοτικότητα/οικονομική αξία της χρήσης της συχνότητας – απορρίπτεται ο λόγος περί παραβίασης της αρχής της ισότητας σε σχέση με τους σταθμούς που λειτουργούσαν χωρίς άδεια, δεδομένου ότι τυχόν παραβίαση δεν μπορεί να οδηγήσει στην απαλλαγή της αιτούσας, αλλά θα επέβαλλε και τον καταλογισμό του τέλους και στους μη βαρυνόμενους με αυτό σταθμούς)

(Δ) Πρόκληση ανασφάλειας ως προς τα εννοιολογικά κριτήρια της έννοιας του φόρου (και της ανταποδοτικότητας ορισμένης επιβάρυνσης) και την πρακτική εφαρμογή τους, ενόψει πρόσφατων αποφάσεων της Ολομέλειας

(α) ΣτΕ Ολομ. 2148/2015 για παρακράτηση από αμοιβές μελών ΔΕΠ (θέμα 78 παρ. 1 & 4 Σ. για τον καθορισμό του συντελεστή): Δεν πρόκειται για φόρο (χωρίς η απόφαση να λέει τι είναι – τα χαρακτηρίζει πάντως σε άλλο σημείο ως επιβαρύνσεις δημοσιονομικού χαρακτήρα), διότι τα παρακρατούμενα ποσά διατίθενται υπέρ των ΑΕΙ για έργα και υπηρεσίες, οπότε τα μέλη ΔΕΠ είναι οι τελικοί αποδέκτες, καθώς τα ποσά συμβάλλουν στην άσκηση το πανεπιστημιακού έργου τους, το οποίο τους προσίδει αυξημένο κύρος και τους δίνει τη δυνατότητα να αυξάνουν την ιδιωτική πελατεία τους (μειοψηφία: εξυπηρετούνται γενικοί σκοποί κρατικού ενδιαφέροντος – ωφελείται αόριστος κύκλος προσώπων – όχι άμεση και ειδική αντιπαροχή στα μέλη ΔΕΠ)

(β) ΣτΕ Ολομ. 875/2013 σκέψη 9 άδεια θήρας (θέμα 78 παρ. 1 & 4 Σ. για τον καθορισμό του συντελεστή): “[...] το χρηματικό ποσό, το οποίο απαιτείται να καταβάλλεται για την έκδοση άδειας θήρας, σύμφωνα με το άρθρο 262 παρ. 3 του ν.δ/τος 89/1969, αποτελεί οικονομικό βάρος υπέρ νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου (του ως άνω Κεντρικού Ταμείου Γεωργίας, Κτηνοτροφίας και Δασών), το οποίο, όπως προκύπτει από τους σκοπούς για τους οποίους διατίθεται, είναι ανταποδοτικό τέλος και δεν έχει φορολογικό χαρακτήρα. Τούτο δε, διότι, πέραν των φιλοθηραματικών σκοπών ίδρυσης και λειτουργίας εκτροφείων και καταφυγίων άγριας ζωής και ελεγχόμενων κυνηγετικών περιοχών και κάλυψης των εξόδων μεταφοράς, υποδοχής, περίθαλψης, διατροφής, επαναπατρισμού 4 και επανεξαγωγής των ειδών της άγριας πανίδας, για τους οποίους καταβάλλεται το εν λόγω ποσό, κατ’ άρθρο 8 παρ. 5 του ν. 3208/2003 (περιπτ. η και ιβ), και οι λοιποί αναφερόμενοι στο άρθρο αυτό σκοποί, προς εξυπηρέτηση των οποίων επίσης διατίθεται, αποβλέπουν ευθέως στην προστασία του δασικού και, συνεπώς, κατ’ επέκταση του θηραματικού πλούτου, αφού μέσω της προστασίας των δασών προστατεύονται και τα απαραίτητα για την άσκηση της κυνηγετικής δραστηριότητας θηράματα και η άγρια ζωή. Ενόψει αυτών, το εν λόγω οικονομικό βάρος, καταβαλλόμενο προς εξυπηρέτηση σκοπών που θάλπουν εν γένει την κυνηγετική δραστηριότητα, έχει ανταποδοτικό χαρακτήρα έναντι των υπόχρεων προς καταβολή αυτού και, επομένως, η διάταξη του άρθρου 262 παρ. 3 του ν. δ/τος 86/1969, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 3170/2003, δεν αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος, εκ του ότι δεν προβαίνει στον προσδιορισμό της ένδικης οικονομικής επιβαρύνσεως αλλά αναθέτει αυτόν στους Υπουργούς Οικονομίας και Οικονομικών και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, στους οποίους παρέχει την εξουσιοδότηση να καθορίζουν, με κοινή κανονιστική απόφασή τους, το ποσό της [...]. Κατά τη γνώμη, όμως, [έξι Συμβούλων], το ανωτέρω χρηματικό ποσό, το οποίο καταβάλλεται για την έκδοση άδειας θήρας, αποτελεί οικονομικό βάρος το οποίο δεν έχει τον χαρακτήρα ανταποδοτικού τέλους αλλά αποτελεί φόρο, αφού, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 5 του ν. 3208/2003, πέραν των ως άνω φιλοθηραματικών σκοπών, η επιβολή του αποσκοπεί, κυρίως, στην ανάπτυξη, προστασία και διαχείριση του δασικού πλούτου και της αυτοφυούς χλωρίδας της χώρας και στη δημιουργία εσόδων προς εκτέλεση πλήθους συναφών έργων και δράσεων, οι οποίες, όπως λεπτομερώς περιγράφονται στην ανωτέρω διάταξη, αποβλέπουν στην αντιμετώπιση προβλημάτων προστασίας και διαχείρισης των δασών και δασικών εκτάσεων και, συνεπώς, υπηρετούν δραστηριότητες οι οποίες δεν αποτελούν αντάλλαγμα κάποιας ιδιαίτερης υπηρεσίας που παρέχεται στους βαρυνόμενους με αυτό κυνηγούς, αλλά δύνανται, από τη φύση τους, να ωφελήσουν αόριστο κύκλο προσώπων (πρβλ. ΣτΕ 3293/2005 Ολομ.). Εμπίπτει, επομένως, το εν λόγω οικονομικό βάρος στην έννοια του φόρου, αποτελεί δηλ. παροχή που επιβάλλεται, όπως και οι λοιποί πόροι του Ειδικού Φορέα Δασών, χάριν γενικότερων δημόσιων και κρατικών εν γένει σκοπών που αναφέρονται στην προστασία και διαχείριση των δασών, χωρίς καμία συσχέτιση με την προσφορά ειδικής αντιπαροχής, προς την οποία μάλιστα να τελεί σε σχέση αντιστοιχίας και, συνεπώς, λόγω της κατ’ άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος αρχής της νομιμότητας του φόρου, η διάταξη του άρθρου 262 παρ. 3 του ν. δ/τος 86/1969, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 3170/2003, αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος [...].”

(γ) ΣτΕ Ολομ. 3366/2015 ΕΤΜΕΑΡ (Ειδικό Τέλος Μείωσης Εκπομπών Αερίων Ρύπων) – αντίθετη η παραπεμπτική απόφαση ΣτΕ Β’ Τμ. 4555/2015 επταμ. (θέμα 78 παρ. 1 & 4 Σ. για τον καθορισμό του συντελεστή): Η διαφορά

κόστους παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας μεταξύ των συμβατικών μονάδων και των μονάδων ΑΠΕ απεικονίζει το ΕΤΜΕΑΡ, το οποίο αντικρίζει πραγματικό κόστος ενέργειας ΑΠΕ που παρήχθη και κατέληξε στην κατανάλωση μέσω του δικτύου διανομής ηλεκτρικής ενέργειας και εμφανίζεται στον Λογαριασμό Κατανάλωσης διακεκριμένως, για λόγους διαφάνειας της πληροφόρησης. Συνεπώς, κάθε καταναλωτής/πελάτης, προκειμένου να καλύψει 5 τις καθημερινές του ανάγκες αγοράζει μίγμα ηλεκτρικής ενέργειας, και για το λόγο αυτό καταβάλλει μέσω του τιμολογίου προμήθειας ηλεκτρικής ενέργειας το αναλογούν τίμημα (ΕΤΜΕΑΡ) για το τμήμα της ενέργειας που έχει παραχθεί από ΑΠΕ, το οποίο στη συνέχεια ο Προμηθευτής αποδίδει στον Διαχειριστή για το σκοπό εξυπηρέτησης της πληρωμής των παραγωγών ΑΠΕ. Το γεγονός ότι στην πράξη, οι Διαχειριστές δίνουν προτεραιότητα στην κατανομή της ηλεκτρικής ενέργειας που παράγεται από ΑΠΕ, έναντι της παραγόμενης από συμβατικούς σταθμούς ηλεκτρικής ενέργειας (με ορυκτό καύσιμο π.χ. πετρέλαιο, λιγνίτη κλπ.), συνεπάγεται αναγκάιως ότι ο τελικός καταναλωτής που συνδέεται στο Δίκτυο ή στο Σύστημα αγοράζει υποχρεωτικά και χρησιμοποιεί και την ενέργεια αυτή και, ως εκ τούτου, βαρύνεται με την πληρωμή του σχετικού αντιτίμου για την χρησιμοποίησή της. Υπό τα προεκτεθέντα δεδομένα, η υποχρέωση προς καταβολή του Ειδικού Τέλους Μείωσης Εκπομπών Αέριων Ρύπων του άρθρου 143 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4001/2011 συνδέεται με το κόστος παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από ΑΠΕ, το οποίο τέλος συνιστά, ως εκ τούτου, τίμημα της αγοράς της ενέργειας αυτής, την οποία χρησιμοποιεί ο τελικός καταναλωτής. Μειοψήφησε μία Σύμβουλος, η οποία υπεστήριξε ότι η επίδικη επιβάρυνση συνιστά φόρο υπέρ τρίτων επί της ηλεκτρικής ενέργειας για σκοπούς δημοσίου συμφέροντος και δεν έχει τον χαρακτήρα τιμήματος/ανταλλάγματος καταβαλλομένου για την χρήση συγκεκριμένου δημοσίου αγαθού ή συγκεκριμένης δημοσίας υπηρεσίας (με συνέπεια η παρασχεθείσα προς την κανονιστικώς δρώσα διοίκηση εξουσιοδότηση προς καθορισμό του συντελεστή του εν λόγω φόρου να αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 4 Σ.), διότι (α) το κράτος, προκειμένου να ανταποκριθεί στον ευρωπαϊκό στόχο διεισδύσεως των ΑΠΕ στο ενεργειακό ισοζύγιο, θέσπισε έναν παρεμβατικό μηχανισμό στην εσωτερική αγορά ενέργειας, στο πλαίσιο του οποίου καθιερώνεται η υποχρεωτική από το σύστημα/δίκτυο απορρόφηση του συνόλου της παραγομένης από ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ ηλεκτρικής ενέργειας και δή σε προκαθορισμένες τιμές (βάσει νόμου και επιμέρους συμβάσεων με τους παραγωγούς), οι οποίες τιμές, όμως, κατά το ποσό που υπερβαίνουν την Οριακή Τιμή Συστήματος της Ημερήσιας Αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας, άλλως κατά το ποσό που υπερβαίνουν την “αγοραία τιμή” της ηλεκτρικής ενέργειας, δεν καταβάλλονται από τους προμηθευτές, (β) για την κάλυψη του κόστους που προκύπτει από την κατά τα ανωτέρω υποχρέωση αγοράς πράσινης ενέργειας σε εγγυημένες τιμές συνειστέθη ειδικός, τηρούμενος από τον ΛΑΓΗΕ, λογαριασμός, ο οποίος, εκτός από τα ποσά τα καταβαλλόμενα από τους προμηθευτές βάσει της Οριακής Τιμής Συστήματος, τροφοδοτείται περαιτέρω και από άλλους πόρους, στους οποίους περιλαμβάνονται (i) το επίδικο τέλος που επιβαρύνει τους τελικούς καταναλωτές, εισπράττεται από τους διανομείς και αποδίδεται στον ΛΑΓΗΕ, (ii) το σύνολο των εσόδων από πλειστηριασμούς δικαιωμάτων εκπομπών αερίων θερμοκηπίου, καθώς και (iii) ειδικό τέλος δύο ευρώ ανά MWh παραγομένης ηλεκτρικής ενέργειας εις βάρος των παραγωγών ηλεκτρικής ενέργειας από λιγνίτη, (γ) με τον ως άνω μηχανισμό παρέμβασης ο νομοθέτης υλοποίησε μια πολιτική ενισχύσεως της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από ΑΠΕ με στόχο την μείωση των ρύπων και την αντιμετώπιση του φαινομένου του θερμοκηπίου προς όφελος αορίστου αριθμού προσώπων, ήτοι προς το συμφέρον της κοινωνικής ολότητας, (δ) το επίδικο τέλος συνιστά υποχρεωτική, μονομερώς επιβληθείσα, οικονομική επιβάρυνση για την συγκέντρωση εσόδων από τους καταναλωτές ηλεκτρικής 6 ενέργειας προς χρηματοδότηση της πολιτικής αυτής χάριν του γενικού δημοσίου συμφέροντος, και δεν αντιστοιχεί σε καμία συγκεκριμένη παροχή είτε αγαθού είτε υπηρεσίας προς τον βαρυνόμενο με αυτήν, ο οποίος άλλωστε είναι άδηλο εάν και σε ποίο ποσοστό έχει καταναλώσει ηλεκτρική ενέργεια από ΑΠΕ στο χρονικό διάστημα για το οποίο επιβάλλεται το τέλος, (ε) με την επιβολή του επίδικου τέλους απ' ευθείας στους καταναλωτές και την πρόβλεψη της συνδρομής και άλλων πόρων για την κάλυψη του προσθέτου αυτού κόστους από τις ΑΠΕ, ο νομοθέτης διατήρησε την δυνατότητα να διαμορφώνει αυτός άμεσα το ύψος της σχετικής επιβαρύνσεως των καταναλωτών επί τη βάσει, ενδεχομένως, και κριτηρίων εν πολλοίς ασυνδέτων προς το ύψος του προκύπτοντος από τις ΑΠΕ προσθέτου κόστους, το οποίο και καλύπτει με την λήψη άλλων μέτρων

II. Η φοροδοτική ικανότητα ως βάση της φορολογικής ισότητας

(Α) Γενικά

Το φορολογικό δίκαιο εξ ορισμού στηρίζεται στην άνιση μεταχείριση κατηγοριών προσώπων. Το ζήτημα είναι αν κρίνονται εύλογες οι διακρίσεις που υιοθετεί ο νομοθέτης. Βάση για την κρίση αυτή είναι η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου.

Ειδικότερα, πρέπει να υπάρχει οικονομική δύναμη του βαρυνόμενου η οποία να τελεί σε εύλογη σχέση

- (i) συνάφειας με το φόρο
- (ii) και (ii) αναλογικότητας/αντιστοιχίας προς το ύψος του Το άρθρο 78 παρ. 1 Σ. ορίζει περιοριστικά το αντικείμενο του φόρου, ήτοι τη βάση της φορολογίας (λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 2531/2013 σκέψη 11) και συνακόλουθα της φοροδοτικής ικανότητας Στο πλαίσιο αυτό, έχει ιδιαίτερη σημασία ποια είναι η βάση/είδος της φορολογίας, για να κριθεί η σχετική φοροδοτική ικανότητα και, περαιτέρω, να εκτιμηθούν θέματα ισότητας

(Β) Βασικές αρχές

ΣτΕ Ολομ. 2563/2015: «Από τις διατάξεις [του άρθρου 4 παρ. 1 και παρ. 5 Σ.] σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, 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 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 βαρυνόμενων, 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 7 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, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες [...].»

(Γ) Η καθολικότητα του φόρου συνιστά ειδικότερη έκφανση της ισότητας

Αφορά, ιδίως, στον καθορισμό από το νομοθέτη των βαρυνόμενων και μη κατηγοριών προσώπων (πρβλ. ΣτΕ 1025/2013 επταμ., με ισχυρή μειοψηφία για το φόρο επί των ακαθάριστων εσόδων τηλεοπτικών καναλιών υπέρ σωματείων τυφλών)

(Δ) Κριτήρια διαφοροποίησης

Χρυσόγονος: Μόνα επιτρεπτά κριτήρια διαφοροποίησης: οικονομικές δυνατότητες και προβλεπόμενα από άλλες διατάξεις του Συντάγματος (ιδίως, άρθρα 21, 106 και 24)

Αντίθετη η νομολογία ΣτΕ: οποιαδήποτε διαφορετική κατάσταση μπορεί ευλόγως να δικαιολογήσει τη θεσπιζόμενη διάκριση, όπως η πηγή του εισοδήματος (ιδιαίτερες συνθήκες κτήσης του) ή η ιδιαίτερη ανάγκη καταπολέμησης της φοροδιαφυγής Σχετικώς εξετάζονται η φύση και τα χαρακτηριστικά της επιβάρυνσης, ενόψει και της κοινής πείρας, καθώς και οι προπαρασκευαστικές εργασίες νόμου

ΣτΕ Ολομ. 4505/2014 σκέψη 5: «Από τη διάταξη [του άρθρου 4 παρ. 5 Σ.], με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον όμως η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια που δικαιολογούνται από τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει

και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών. Στο πλαίσιο αυτό παρέχεται στον κοινό νομοθέτη ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα [...]. Προκειμένου δε να διαπιστωθεί από τον δικαστή κατά πόσο ο νομοθέτης κινήθηκε μέσα στο πλαίσιο που του τάσσει η συνταγματική αυτή επιταγή, κρίσιμη είναι η εν όψει και των δεδομένων της κοινής πείρας έρευνα του σκοπού στον οποίο απέβλεψε όπως αποτυπώνεται στις προπαρασκευαστικές εργασίες στην Βουλή, που απεικονίζουν σε τι αυτός, πράγματι, στόχευε, όχι δε η αναζήτηση άλλων αιτιολογικών ερεισμάτων που ενδεχομένως θα δικαιολογούσαν την νομοθετική επιλογή, πλην, όμως, δεν προκύπτει ότι αποτέλεσαν τον λόγο της θέσπισής της. [...]

(Ε) Δεν απαγορεύονται περισσότεροι του ενός φόροι επί της αυτής βάσης/ύλης, εφόσον δεν θίγονται οι αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας (το *ne bis in idem* δεν βρίσκει πεδίο εφαρμογής στους φόρους)

λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 1972/2012 (ακίνητη περιουσία)

(ΣΤ) Συνεκτίμηση από το ΣτΕ και άλλων παράλληλων δημοσίων βαρών (φορολογικών και μη), αλλά απόρριψη ως αβάσιμων των οικείων λόγων περί αντισυνταγματικότητας

ΣτΕ Ολομ. 2563/2015: ειδική εισφορά αλληλεγγύης – τέλος επιτηδεύματος – έκτακτη εισφορά επί αντικειμενικών δαπανών (άρθρα 29, 30 και 31 του νόμου 3986/2011) - ΕΕΤΗΔΕ

ΣτΕ Ολομ. 532/2015: ΦΑΠ 2011 – συνεκτίμηση και διάφορων έκτακτων εισφορών εισοδήματος, τέλους επιτηδεύματος και μειώσεων αποδοχών δημοσίων υπαλλήλων

ΣτΕ Ολομ. 1972/2012: – παράλληλες φορολογίες επί ακίνητης περιουσίας – παράλληλες έκτακτες φορολογίες επί εισοδήματος

Κατά τη γνώμη μου, ορθότερη είναι η προσέγγιση του Conseil Constitutionnel (βλ. λ.χ. 2010-28 QPC), σύμφωνα με την οποία, όσον αφορά την αρχή της ισότητας, κάθε φόρος εξετάζεται καταρχήν μεμονωμένα και όχι σε συνάρτηση με άλλους φόρους (ή, πολύ περισσότερο, άλλα δημόσια βάρη), εκτός κι αν πρόκειται για φόρους συναφείς μεταξύ τους, ενόψει των χαρακτηριστικών τους. Πράγματι, εφόσον υπάρχει αντίστοιχη φοροδοτική ικανότητα και δεν παραβιάζεται η αρχή της ισότητας για καθένα από τα επιμέρους φορολογικά βάρη, δεν τίθεται καταρχήν ζήτημα παραβίασης του άρθ. 4 παρ. 5 Σ. λόγω παράλληλης επιβολής τους, η οποία έχει μεν σωρευτικό αλλά όχι και πολλαπλασιαστικό αποτέλεσμα, όσον αφορά το συνολικώς επιβαλλόμενο βάρος.

Κατ' εξαίρεση μπορεί να ανακύψει ζήτημα παραβίασης των αρχών της ισότητας και της αναλογικότητας, αν η παράλληλη ή/και διαδοχική επιβολή συναφών φόρων, ιδίως έκτακτων, που πλήττουν κατ' ουσίαν την αυτή πηγή οικονομικής δύναμης, καταλήγει σε υπέρμετρη επιβάρυνση του φορολογούμενου.

(Ζ) Επιμέρους Φορολογίες

(α) Φόρος εισοδήματος

1. Το φορολογούμενο εισόδημα πρέπει να είναι πραγματικό (και όχι πλασματικό), έστω κι αν προκύπτει από τεκμήρια (ΣτΕ Ολομ. 29/2014)

Ολομ. 2563/2015: Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος βάσει δαπανών - Εφ' όσον η επίδικη εισφορά αποβλέπει στο εισόδημα ως κριτήριο φοροδοτικής ικανότητας για καθένα από τα ως άνω οικονομικά έτη κατά τα οποία επιβάλλεται, για να είναι πρόσφορο το κριτήριο αυτό και, συνακόλουθα, σύμφωνο με το άρθρο 4 παρ. 5 Σ., πρέπει να προκύπτει ότι το εισόδημα στο οποίο αυτή αναφέρεται έχει πράγματι κτηθεί κατά το αντίστοιχο οικονομικό έτος - Ναι μεν δεν αποκλείεται ο τεκμαρτός προσδιορισμός του εν λόγω εισοδήματος, βάσει δαπανών που έχουν διενεργηθεί κατά το οικείο έτος, και στην περίπτωση όμως αυτή, για να αποτελέσει εγκύρως, κατά τα προεκτεθέντα, το εισόδημα τη βάση επιβολής της έκτακτης εισφοράς, πρέπει να συνάγεται όντως η πραγματοποίησή του κατά το κρίσιμο έτος από τις αντίστοιχες δαπάνες, πρέπει δηλαδή, μεταξύ άλλων, να μην καλύπτονται οι τελευταίες από ανάλωση κεφαλαίου που έχει προκύψει και φορολογηθεί σε προηγούμενα έτη, διότι στην αντίθετη περίπτωση, θα επρόκειτο περί πλασματικού εισοδήματος, με αποτέλεσμα η εισφορά να επιβάλλεται με κριτήριο ανύπαρκτη φορολογική ύλη και να απολήγει έτσι σε φορολόγηση ασύνδετη με τη φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου της, κατά παράβαση του άρθ. 4 παρ. 5 Σ. - Επομένως, η διάταξη του 29 παρ. 2 εδαφ. β' ν. 3986/2011, που ορίζει ότι το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται το ύψος της επίδικης εισφοράς λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του ΚΦΕ, κατά το μέρος που αναφέρεται στις μειώσεις του άρθρου 19 παρ. 2 εδαφ. ζ', αντίκεινται στο άρθρο 4 παρ. 5 Σ. (με μειοψηφία)

Πρβλ. ΣτΕ 1400/2015 επταμ.: Φορολογία κέρδους από την υπεραξία πωλούμενου ακινήτου – Τεκμαρτός προσδιορισμός της αξίας πώλησης, με βάση τις αντικειμενικές αξίες – Δεν ισχύει εάν πρόκειται για πώληση στο Δημόσιο, το οποίο εξ ορισμού δεν αμφισβητεί τον προσδιορισμό της ως άνω αξίας – Στην περίπτωση αυτή, κατά σύμφωνη με το άρθρο 20 παρ. 1 του Σ. ερμηνεία, ως αξία πώλησεως του μεταβιβασθέντος ακινήτου σε σχέση με την αξία του ακινήτου κατά το χρόνο αγοράς του, προκειμένου να προδιορισθεί το κέρδος του πωλητή από τη σχετική αγοραπωλησία και, περαιτέρω, το αντίστοιχο φορολογητέο εισόδημά του, λαμβάνεται υπόψη άνευ ετέρου, και δη χωρίς να απαιτείται, περαιτέρω, ένδικη προσφυγή προς αμφισβήτηση των σχετικών προκαθορισμένων τιμών του κατ' άρθρο 41 του ν.1249/1982 αντικειμενικού συστήματος, το αναγραφόμενο στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο και αληθώς καταβληθέν τίμημα

Τεκμήρια ΣτΕ Ολομ. 2564/2015: η βάση και το συμπέρασμα του προβλεπόμενου στο νόμο τεκμηρίου πρέπει να βασίζονται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, συναφή προς το αντικείμενο της ρύθμισης, τα οποία να ανταποκρίνονται στα δεδομένα κοινής πείρας

ΣτΕ Ολομ. 2527/2013 & 2563/2015 (τέλος επιτηδεύματος) “[...] ο νομοθέτης του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, θεσπίζοντας το επίδικο τέλος ως φόρο επί του εισοδήματος, κατά τα ήδη εκτεθέντα, βασίστηκε στην παραδοχή ότι η άσκηση επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας από όσους ασκούν επιτήδευμα ή ελεύθερο επάγγελμα σε πόλεις με ιδιαίτερο χαρακτήρα (τουριστικές περιοχές) ή συγκεκριμένο πληθυσμό (πάνω ή κάτω από 200.000 κατοίκους και πάντως πάνω από 500 κατοίκους ή 3.100 κατοίκους για τα νησιά), για πέντε τουλάχιστον έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών και έως τρία έτη πριν από τη συνταξιοδότηση (η τελευταία προϋπόθεση αφορά, ειδικώς, τους επιτηδευματίες που ασκούν ατομική επιχείρηση), αποφέρει ένα ελάχιστο ποσό ετήσιου εισοδήματος στο οποίο αντιστοιχεί, ως ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση, ποσό ύψους 400 ή 500 ευρώ, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του νόμου. Το εν λόγω τεκμήριο, σύμφωνα με το οποίο, υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις αποκτάται εισόδημα το ύψος του οποίου αντιστοιχεί, κατ' ελάχιστο, στην ως άνω φορολογική επιβάρυνση, δεν στηρίζεται σε εξωτερικές ενδείξεις συνδεδεμένες με τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, αλλά σε στοιχεία (κριτήρια) άμεσα συναρτώμενα με ορισμένα δεδομένα της επαγγελματικής τους δραστηριότητας (πληθυσμός της πόλης και χαρακτήρας του τόπου όπου ασκείται η δραστηριότητα, έτη άσκησης της δραστηριότητας), από τα οποία τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και, 10 επομένως, φοροδοτικής ικανότητας. Τα εν λόγω κριτήρια, που αποτελούν τη βάση του τεκμηρίου απόκτησης εισοδήματος, είναι γενικά και αντικειμενικά, τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο της ρύθμισης, δεν αψίστανται των δεδομένων της κοινής πείρας, λαμβανομένου υπόψη του καθοριζόμενου χαμηλού ύψους του τέλους και των εξαιρέσεων που θεσπίζονται από την επιβολή του (των οικονομικά ασθενέστερων επιτηδευματιών [...]) και στηρίζουν, ενόψει αυτών, το συμπέρασμα του τεκμηρίου (βλ. ΣτΕ 3814/1992, 1732/1993, 3824/2000, 1340/2003). Ως εκ τούτου, η επιβολή του εν λόγω φόρου βάσει των ως άνω κριτηρίων (χρονικών, τοπικών και πληθυσμιακών), δεν υπερβαίνει τα όρια της κατά τα ανωτέρω διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να καθορίζει τον ενδεδειγμένο εκάστοτε τρόπο φορολογήσεως διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων και, κατ' ακολουθίαν, δεν παραβιάζει τις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις και αρχές. Τούτο δε, ενόψει και του ότι η αρχή της φοροδοτικής ισότητας δεν αποκλείει την θέσπιση από τον νομοθέτη ενός ελάχιστου ποσού φόρου, προς σύλληψη διαφεύγουσας φορολογικής ύλης, που μπορεί να καταβληθεί από όλους τους βαρυνομένους με αυτό, λόγω του χαμηλού ύψους του, το οποίο εξευρίσκεται με συναγωγή τεκμηρίων που στηρίζονται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, τα οποία τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο της εκάστοτε ρύθμισης και συνάδουν με τα διδάγματα της κοινής πείρας, όπως τα τιθέμενα ανωτέρω, καθόσον, στην περίπτωση αυτή, δεν τίθεται θέμα φοροδοτικής ικανότητας, αφού όλοι οι υπόχρεοι προς καταβολή του φόρου μπορούν, εφόσον συντρέχουν τα κριτήρια του τεκμηρίου, να τον καταβάλουν. Εξάλλου, ο προσδιορισμός του κύκλου των βαρυνομένων με τον φόρο αυτό προσώπων δεν παρίσταται, εν όψει του σκοπού που εξαγγέλεται με την εισηγητική έκθεση του νόμου (σύλληψη φορολογητέας ύλης από άσκηση επιτηδεύματος ή ελεύθερου επαγγέλματος), αυθαίρετος. Πρέπει, συνεπώς, ενόψει αυτών, να απορριφθούν ως αβάσιμοι οι λόγοι ακυρώσεως με τους οποίους προβάλλεται ότι η επιβολή του επίδικου τέλους παραβιάζει τα άρθρα 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και τις κατοχυρωμένες από αυτά αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου. Περαιτέρω, η επίμαχη διάταξη επιβολής του φόρου προβλέπει, στο άρθρο 31 παρ. 2 εδαφ. β', ότι σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος και ότι χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας. Η ρύθμιση αυτή, εφόσον όπως συνάγεται από το ανωτέρω άρθρο 31, το επίμαχο τεκμήριο δεν θεσπίζεται ρητώς ως αμάχητο και, επομένως, κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, πρέπει να θεωρηθεί μαχητό (ΣτΕ

898/1990), ισχύει και στην περίπτωση που για λόγους ανωτέρας βίας (σοβαρής ασθένειας, στρατιωτικής υπηρεσίας κλπ), προσηκόντως αποδεικνυόμενους από τους υπόχρεους προς καταβολή του φόρου, προκύπτει ότι αυτοί δεν άσκησαν επαγγελματική δραστηριότητα και, συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης του κατοχυρωμένου από το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαιώματος δικαστικής προστασίας. [...] Τέλος, τα προβλήματα περί παραβίασης της αρχής της ισότητας και μεταξύ των ίδιων των βαρυνομένων με το τέλος επιτηδεύματος, διότι κατά νόμο (παρ. άρθρου 31 του ν. 3986/2011) προβλέπεται εξαίρεση από την επιβολή του τέλους στους επιτηδευματίες που ασκούν ατομική επιχείρηση και υπολείπονται 3 έτη έως τη συνταξιοδότησή τους, ενώ αντίστοιχη πρόβλεψη δεν υπάρχει για τους ελεύθερους επαγγελματίες, πρέπει να απορριφθούν διότι, κατά κοινή πείρα, οι 11 ασκούντες ατομική επιχείρηση δεν τελούν, κατ' αρχήν, υπό τις ίδιες συνθήκες με τους ελεύθερους επαγγελματίες ως προς τον χρόνο και τις προϋποθέσεις συνταξιοδότησης (ούτε εξάλλου όλες οι κατηγορίες των ελευθέρων επαγγελματιών μεταξύ τους), ενώ δεν προβάλλονται ειδικότεροι ισχυρισμοί περί της ομοιότητας συνθηκών ως προς την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος και της ατομικής επιχείρησης (βλ. ΣτΕ 444/1995, 3843/1992, 1135/1991). [με μειοψηφία τεσσάρων Συμβούλων]. [...] η επιβολή της επίδικης φορολογικής επιβάρυνσης στο εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ή ελεύθερου επαγγέλματος, η οποία αποβλέπει στην αύξηση, ενόψει της παρούσης δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας, των κρατικών εσόδων και βασίζεται σε ένα σύστημα προσδιορισμού εισοδήματος κατ' εφαρμογή γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, δεν αποτελεί, ενόψει του μικρού ετησίου καταβαλλομένου ύψους της και των λοιπών αναφερομένων στο νόμο κριτηρίων επί τη συνδρομή των οποίων καταβάλλεται, υπέρμετρο περιορισμό της επαγγελματικής ελευθερίας, ο οποίος να εξωθεί σε αλλαγή επαγγέλματος όσους ασκούν την συγκεκριμένη δραστηριότητα, ούτε, πολύ περισσότερο, θίγει τον πυρήνα του δικαιώματος ώστε να καθίσταται αδύνατη ή ουσιωδώς δυσχερής η άσκηση επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας (πρβλ. ΣτΕ 1014/2011, 3665/2005 Ολομ., 1340/2003, 4175/1998 Ολομ.)”

ΣτΕ 1742/2013: τεκμήριο εισοδήματος από την κατοχή αυτοκινήτου – ζήτημα αν το προβλεπόμενο στο νόμο κριτήριο συνάδει προς τα δεδομένα της κοινής πείρας “[...] με τις ανωτέρω διατάξεις του [άρθρου 5 του] ν.δ. 3323/1955 καθιερώνεται σύστημα τεκμαρτού προσδιορισμού του προς φορολόγηση εισοδήματος (από ελεύθεριο επάγγελμα), με βάση τις δαπάνες διαβίωσης και, ειδικότερα, τη δαπάνη συντήρησης και κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου. Προβλέπεται επίσης ότι ο τεκμαρτός υπολογισμός του εισοδήματος αυτού μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο κατ' επίκληση γεγονότων ανωτέρας βίας ή λόγων αναφερόμενων στην προσωπική του κατάσταση (βλ. ΣτΕ 1340/2003), στους οποίους συγκαταλέγεται, σύμφωνα με τη ρύθμιση της περίπτωσης δδ του στοιχείου β' της παρ. 4 του άρθρου 5, και η μετοικεσία μετανάστη στην Ελλάδα, η οποία συνοδεύεται από εισαγωγή επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης με καταβολή μειωμένων δασμών. Η εν λόγω ρύθμιση, η οποία αποτελεί συνταγματικώς ανεκτό τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων, δοθέντος ότι το κριτήριο που αποτελεί τη βάση του τεκμηρίου συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και το τεκμήριο είναι μαχητό (βλ. ΣτΕ 1340/2003), έχει την έννοια ότι, για την ανατροπή του τεκμηρίου, αρκεί η επίκληση και απόδειξη από το φορολογούμενο του προβλεπόμενου στο νόμο λόγου που αναφέρεται στην προσωπική του κατάσταση (πρβλ. ΣτΕ 1340/2003), δηλαδή, στην περίπτωση δδ του στοιχείου β' της παρ. 4 του άρθρου 5, της ιδιότητας του μετανάστη (ή πολιτικού πρόσφυγα) που μετοίκησε στην Ελλάδα, εισάγοντας επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης με καταβολή μειωμένων δασμών, χωρίς να απαιτείται επιπρόσθετα επίκληση και απόδειξη πραγματικών περιστατικών από τα οποία να προκύπτει ότι η πραγματική δαπάνη διαβίωσής του ήταν μικρότερη από την τεκμαρτή. Αν και κατά τη γνώμη της [προεδρεύσας Αντιπροέδρου] στην οποία προσχώρησε [ένας Πάρεδρος] η παραπάνω ρύθμιση, ανεξαρτήτως αν έχει την 12 παραπάνω έννοια, είναι, πάντως, μη εφαρμοστέα, ως αντίθετη προς το άρθρο 4 (παρ. 1 και 5) του Συντάγματος, διότι το θεσπιζόμενο τεκμήριο, που συνίσταται στην ύπαρξη εισοδήματος ύψους 12.500.000 δρχ., κατά τη χρήση του 1992, από μόνη την κατοχή, συντήρηση και κυκλοφορία επιβατικού αυτοκινήτου 21 φορολογήσιμων ίππων (δηλαδή με μηχανή περίπου 3.000 κυβικών εκατοστών), δεν ανταποκρίνεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.”

ΣτΕ 1841/2015 επταμ. Φορολογία – Τεκμήρια – Ο κοινός νομοθέτης δεν εμποδίζεται, κατ' αρχήν, να θεσπίζει τρόπους τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, οφείλει όμως και στην περίπτωση αυτή να αποβλέπει στη φορολόγηση πράγματι υφισταμένων, κατά τ' ανωτέρω, στοιχείων, καταστρώνοντας προς τούτο τεκμήρια αφ' ενός μεν συνάδοντα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, αφ' ετέρου δε μαχητά για το φορολογούμενο

Ερμηνευόμενες σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διατάξεις του ΚΦΕ που θεσπίζουν τεκμήριο φορολογητέου εισοδήματος λόγω δαπάνης για την αγορά ακινήτου (άρθρα 15, 17 περ. γ, 19) εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις

προσώπων που, κατ' άρθρο 2, αποτελούν υποκείμενα του φόρου λόγω της συνδρομής των σχετικών προϋποθέσεων (πηγή εισοδήματος ή κατοικία στην Ελλάδα)

Αντιθέτως, στην περίπτωση προσώπου για το οποίο δεν έχει συντρέξει καμία από τις προϋποθέσεις που θα το καθιστούσε υποκείμενο φόρου εισοδήματος, μόνο το γεγονός ότι έχει προβεί σε δαπάνη για την αγορά ακινήτου στην Ελλάδα δεν αρκεί για να εφαρμοσθεί επ' αυτού το τεκμήριο, εφ' όσον αυτό θα ήταν αντίθετο τόσο προς το γράμμα των πιο πάνω διατάξεων, όσο και προς τη λογική κατάστρωση του συγκεκριμένου τεκμηρίου, διότι, με δεδομένη την έλλειψη γενεσιουργού αιτίας παραγωγής εισοδήματος φορολογητέου στην Ελλάδα (κατοικία ή πηγή εισοδήματος στη χώρα), μόνη η πιο πάνω δαπάνη δεν θα μπορούσε κατά κοινή πείρα να θεμελιώσει συμπέρασμα για την ύπαρξη τέτοιου εισοδήματος [με μειοψηφία] Παρόμοια η ΣτΕ 1973/2015, όσον αφορά τεκμήριο φορολογητέου εισοδήματος λόγω κατοχής αυτοκινήτου: εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις προσώπων που, κατ' άρθρο 2 ΚΦΕ, αποτελούν υποκείμενα του φόρου, λόγω της συνδρομής των σχετικών προϋποθέσεων (πηγή εισοδήματος ή κατοικία στην Ελλάδα)

2. Το φορολογούμενο εισόδημα είναι το καθαρό

ΣτΕ Ολομ. 29/2014: δηλαδή, αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησής του, οι δε δαπάνες που μνημονεύονται στην παρ. 1 του άρθρου 78 Σ. λαμβάνονται υπόψη, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων βάσει ενδείξεων, όπως είναι οι δαπάνες) Σε περίπτωση που η βάση της φορολογίας είναι τα ακαθάριστα έσοδα, ενδέχεται να πρόκειται για φόρο επί των συναλλαγών, οπότε δεν ανακύπτει πρόβλημα από την ανωτέρω άποψη (πρβλ. ΣτΕ 1025/2013 επταμ. για φόρο επί των ακαθάριστων εσόδων τηλεοπτικών καναλιών υπέρ σωματείων τυφλών)

3. Κλιμάκια

Τα οριζόμενα στο νόμο κλιμάκια δεν επιβάλλεται να είναι προοδευτικά. Επιτρεπτός ο μεγαλύτερος αναλογικός συντελεστής στο σύνολο εισοδήματος υψηλότερου κλιμακίου, εφόσον έχει εκδηλωθεί νομοθετική μέριμνα ώστε το διαθέσιμο ποσό που καταλείπεται μετά τη φορολόγηση να μην είναι μικρότερο εκείνου που καταλείπεται σε πρόσωπο χαμηλότερου συνολικού εισοδήματος (Ολομ. 2563/2015 – πρβλ. ΣτΕ 436/1995 επταμ.)

4. Αναλογικότητα – Υπέρμετρο βάρος/Δήμευση Πρέπει να απομένει ικανό ποσοστό εισοδήματος από τη σχετική δραστηριότητα που αποφέρει φορολογούμενο εισόδημα – Έχει σημασία και ο τρόπος προβολής/τεκμηρίωσης του οικείου λόγου (πρβλ. ΣτΕ 2408/2014 επταμ. για το φόρο σε όσους εκμεταλλεύονται ΑΠΕ)

5. Αποζημίωση προς κάλυψη δαπανών – Δεν συνιστά εισόδημα (διάφορο είναι το ζήτημα των τεκμηρίων εισοδήματος από δαπάνες)

Αντιδιαστολή του εισοδήματος προς παροχή η οποία χορηγείται κατά το νόμο ή από τη φύση της για κάλυψη δαπανών (ΣτΕ Ολομ. 1840/2013, 1853/2015)

Στην απόφαση ΣτΕ Ολομ. 29/2014 γίνεται λόγος για παροχή χορηγούμενη κατά το νόμο και από τη φύση της προς κάλυψη δαπανών. Η δεύτερη αυτή εκδοχή φαίνεται ορθότερη, διότι είναι κρίσιμα και τα ουσιώδη στοιχεία της φύσης της παροχής (πρβλ. μειοψηφία στην 4203/2015 επταμ.).

ΣτΕ 670/2012 επταμ.: τα Δικαιώματα Εκτέλεσης Τελωνειακών Εργασιών (ΔΕΤΕ) συνιστούν εισόδημα και όχι αποζημίωση προς κάλυψη δαπανών για την εκτέλεση της υπηρεσίας ΣτΕ Ολομ. 29/2014 (επίδομα βιβλιοθήκης – χορηγείται προς κάλυψη δαπανών) “[...] κατά την έννοια των [διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 1 και του άρθρου 4 παρ. 5] του Συντάγματος και [του άρθρου 45] του Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος, ως εισόδημα που υπόκειται σε φόρο θεωρείται [...] αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των δαπανών απόκτησής του, [...] Παρέπεται ότι, όταν πρόκειται για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κάθε παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό, με οποιαδήποτε ονομασία (επιχορήγηση, αποζημίωση, επίδομα κλπ.), αν κατά το νόμο από τη φύση της προορίζεται να καλύψει δαπάνες στις οποίες ο ίδιος υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και δεν υποβάλλεται σε φόρο εισοδήματος, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός (ΣτΕ 1840/2013 Ολ, 670/2012, 3150/1999 επταμ., 2972/2011 κ.ά.). Ενόψει των ανωτέρω, προκειμένου να κριθεί αν η διάταξη του άρθρου 12 παρ.13 του ν. 3052/2002, κατά το μέρος που υπάγει σε φορολογία εισοδήματος την πάγια μηνιαία αποζημίωση [των μελών ΔΕΠ] για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης καθώς και για συμμετοχή σε συνέδρια, είναι συνταγματική, τίθεται το ζήτημα αν η παροχή αυτή προορίζεται κατά

το νόμο και από τη φύση της να καλύψει δαπάνες στις οποίες οι λειτουργοί και οι υπάλληλοι του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ. υποβάλλονται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί. [...] Η αποζημίωση [...] αυτή παρέχεται προς κάλυψη των προσθέτων δαπανών στις οποίες τα μέλη ΔΕΠ υποβάλλονται και οι οποίες είναι από τη φύση τους, κρίνονται δε και από τον νομοθέτη αναγκαίες προς εκπλήρωση των καθηκόντων τους. Εξάλλου, τον χαρακτήρα αυτό της πάγιας αποζημίωσης δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη συγκεκριμένης μηνιαίας συμμετοχής σε συνέδρια και χωρίς την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια των εν λόγω δαπανών, διότι αποτελεί προφανή επιμερισμό τους σε ετήσια βάση, θεωρούμενης από το νομοθέτη ως ελάχιστης αναγκαίας δαπάνης που καταβάλλεται για τον ως άνω σκοπό. Επομένως, [...] κατά παράβαση των ανωτέρω συνταγματικών διατάξεων η εν λόγω «πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια» των μελών ΔΕΠ των ΑΕΙ υπήχθη από 8.7.2002 σε φορολόγηση με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 12 παρ. 13 του ν. 3052/2002 [...].”

ΣτΕ Ολομ. 1853/2015 Φορολόγηση του επιμίσθιου εξωτερικού εκπαιδευτικών – Ενόψει της φύσεως και του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε το επίμαχο επιμίσθιο, το οποίο ελάμβαναν, κατά το κρίσιμο έτος, οι αποσπασμένοι εκπαιδευτικοί πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης ελληνικών σχολείων της Βαυαρίας, προκειμένου να ανταποκριθούν, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη αντιμετώπισης των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, συνεπώς δε προς κάλυψη των δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, δεν επιτρέπεται, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα – Το χαρακτήρα αυτό δεν αναιρεί το γεγονός ότι παρέχεται ανεξάρτητα από την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων για τη διενέργεια δαπανών, διότι οι σχετικές δαπάνες είναι αναμενόμενες και άρρηκτα συνδεδεμένες με την υπηρεσία, την οποία ο εκπαιδευτικός προσφέρει ευρισκόμενος στην αλλοδαπή, καθώς και με το κόστος ζωής στη χώρα, στην οποία υπηρετεί, για το λόγο δε, άλλωστε, αυτό το ύψος του επιδόματος καθορίζεται για κάθε χώρα – Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.2873/2000 με τις οποίες υπήχθη σε φόρο εισοδήματος το επίδομα επιμίσθιο, καθώς και η διάταξη του άρθρου 22 παρ.1 του Ν.2954/2001, περί αναλόγου εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 45 του ν.2873/2000, καθ’ ό μέρος αναφέρονται στη χρήση 1992, αντίκεινται στα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 και 4 Σ., και, ως εκ τούτου, είναι ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες

ΣτΕ 4203/2015 επταμ. επί προδικαστικού ερωτήματος Το επίδομα αλλοδαπής χορηγείται προς κάλυψη δαπανών και δεν συνιστά εισόδημα που λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό της βάσης επιβολής (ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημα) της εισφοράς αλληλεγγύης άρ. 29 ν. 3986/2011 (με μειοψηφία, σύμφωνα με την οποία το επίδομα δεν χορηγείται μόνο για την κάλυψη αυξημένου κόστους ζωής στην αλλοδαπή αλλά και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης σε κάθε χώρα, εκτός του κόστους ζωής, αναγόμενων στην παροχή υπηρεσιών και στη διαβίωση για σημαντικό χρόνο στην αλλοδαπή – ως προς δεύτερο σκοπό και σκέλος του, συνιστά εισόδημα – τούτο επιβεβαιώνεται από το ύψος του και χορήγηση και σε χώρες με μικρότερο κόστος διαβίωσης – εν προκειμένω η διαφορά από Ελλάδα ήταν περίπου 15% - το δε ένδικο ποσό ήταν περίπου ισόποσο προς τακτικές αποδοχές και ιδιαίτερα μεγάλου ύψους)

6. Κριτήρια διαφοροποίησης – Πηγή εισοδήματος και συνθήκες κτήσης του

ΣτΕ 1041/2014 σκέψη 11 “[...] επιτρέπεται, καταρχήν, η διαφορετική φορολογική μεταχείριση εισοδήματος ανάλογα με την πηγή προέλευσής του (βλ. ΣτΕ 444/1995, 3843/1992, 1135/1991, πρβλ. και ΣτΕ 2527/2013 Ολομ.)” Καταρχήν θεμιτή η ευνοϊκή διαφοροποίηση, ενόψει των δυσμενών ή επικίνδυνων συνθηκών απασχόλησης (πρβλ. ΣτΕ 670/2012 επταμ. για τα ΔΕΤΕ)

ΣτΕ Ολομ. 2527/2013 (για εξαίρεση από το τέλος επιτηδεύματος των ασκούντων ατομική επιχείρηση που υπολείπονται 3 έτη για τη συνταξιοδότηση): κατά κοινή πείρα, οι ασκούντες ατομική επιχείρηση δεν τελούν καταρχήν υπό τις ίδιες συνθήκες με τους ελεύθερους επαγγελματίες ως προς το χρόνο και προϋποθέσεις συνταξιοδότησης, ενώ δεν προβάλλονται ειδικότεροι ισχυρισμοί περί ομοιότητας συνθηκών ως προς την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος και ατομικής επιχείρησης

Πρβλ. **ΣτΕ Ολομ. 2148/2015** (παρακράτηση αμοιβών μελών ΔΕΠ από ελεύθερο επάγγελμα (όχι φόρος): Απόρριψη λόγου για παραβίαση του άρ. 4 παρ. 1 Σ., σε σχέση με άλλους επαγγελματίες – Ενόψει του ότι τα μέλη ΔΕΠ έχουν την ιδιότητα του δημόσιου λειτουργού, είναι θεμιτή η επιβολή ιδιαίτερων περιορισμών (ή και απαγορεύσεων) για την άσκηση από αυτούς ελευθέριου επαγγέλματος, ακόμα και υπό τη μορφή δημοσιονομικών επιβαρύνσεων, που μπορούν να διαφοροποιούνται ανάλογα με το είδος ή την προέλευση των αμοιβών (β) Φόροι επί της περιουσίας 1. Δεν απαιτείται πρόσοδος από την ακίνητη περιουσία (ΣτΕ Ολομ. 532/2015). Κρίσιμο είναι το ότι η περιουσία συνιστά πηγή πλούτου, εν δυνάμει εκμεταλλεύσιμη/δυνάμενη να αξιοποιηθεί (ΣτΕ 1972/2012)

ΣτΕ Ολομ. 520/2014: μη νομίμως επιβάλλεται ΕΤΑΚ σε ρυμοτομούμενα ακίνητα, τα οποία έχουν κατ' ουσίαν μηδενική αξία, λόγω της απώλειας της δυνατότητας αξιοποίησής τους "[...] από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι ο ν. 3634/2008, θεσπίζοντας το Ε.Τ.ΑΚ. ως φόρο επί της ακίνητης περιουσίας, απέβλεψε στον καθορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας των ακινήτων ως βάσης επιβολής τού φόρου. Προς τούτο, ως προς μεν τις τιμές εκκίνησης παρέπεμψε, για τις περιοχές όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, στη σχετική νομοθεσία, για δε τους περαιτέρω «συντελεστές αυξομείωσης» εξουσιοδότησε, κατά τα προεκτεθέντα, τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να προβεί κανονιστικά στον καθορισμό τους. Κατά την έννοια, επομένως, της εν λόγω εξουσιοδότησης, προκειμένου περί ακινήτων που τελούν υπό ειδικές συνθήκες από άποψη 16 πολεοδομικών βαρών και περιορισμών, όπως είναι εκείνα που έχουν απαλλοτριωθεί λόγω ρυμοτομίας χωρίς να έχει συντελεσθεί η απαλλοτρίωση, θα έπρεπε να χρησιμοποιηθούν συντελεστές τέτοιοι που να αποδίδουν, κατά το δυνατόν, την πραγματική επίδραση που έχει η απαλλοτρίωση, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της φορολογίας. Ειδικότερα δε, θα έπρεπε να ρυθμίζεται ιδιαίτερος, με την πρόβλεψη μηδενικού συντελεστή, και, κατ' ακολουθίαν, εξαίρεσης από το φόρο, η περίπτωση εκείνη, κατά την οποία οι νόμιμες συνέπειες της ρυμοτομικής απαλλοτρίωσης ακινήτου, σε συνδυασμό με τις συγκεκριμένες, χρονικές και άλλες, περιστάσεις, ιδίως δε τις σχετικές ενέργειες ή παραλείψεις του Δημοσίου, έχουν ουσιαστικά καταστήσει αδύνατη την κατά προορισμό χρήση και εκμετάλλευση του ακινήτου για τον ιδιοκτήτη του. Γιατί, η υπαγωγή ενός τέτοιου ακινήτου σε φόρο ακίνητης περιουσίας, όπως το ένδικο ενιαίο τέλος ακινήτων, αφ' ενός μεν θα συνιστούσε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας, κατά παράβαση του άρθρου 17 του Συντάγματος και του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, αφ' ετέρου δε θα ερχόταν σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, αφού, υπό τις συνθήκες αυτές, η κυριότητα του ακινήτου, ως αντικείμενο του φόρου, δεν θα αποτελούσε, για τον ιδιοκτήτη, ένδειξη αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας, διασφαλίζοντας, όπως θα έπρεπε, τη φορολόγησή του «ανάλογα με τις δυνάμεις του». Τέτοια όμως ρύθμιση, πρόβλεψη δηλ. για την τελευταία αυτή περίπτωση μηδενικού συντελεστή, δεν περιέχεται στην προπαρατεθείσα 1085787/888/0013 /13.8.2008 κανονιστική απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία καθορίζεται αδιακρίτως, για όλα τα ακίνητα που «έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα», ενιαίος συντελεστής 0,80 επί της αξίας τους. Επομένως, καθ' ο μέρος προβλέπει εφαρμογή του ενιαίου αυτού συντελεστή, αντί μηδενικού, και σε περιπτώσεις ακινήτων εντός σχεδίου των οποίων η απαλλοτρίωση λόγω ρυμοτομίας έχει οδηγήσει, κατά τ' ανωτέρω, σε αδυναμία χρήσης και εκμετάλλευσης κατά τον προορισμό τους, που είναι, κατ' αρχήν, η δόμηση, η εν λόγω υπουργική απόφαση είναι ανίσχυρη ως εκτός εξουσιοδοτήσεως· με συνέπεια, τα εν λόγω ακίνητα να εξαιρούνται από το ενιαίο τέλος του ν. 3634/2008 ευθέως εκ του νόμου τούτου. [...]"

2. Κριτήρια για τον προσδιορισμό της βάσης της φορολογίας (αξίας της περιουσίας) και των βαρυνόμενων

Βλ. ιδίως ΣτΕ Ολομ. 532/2015 (ΦΑΠ 2011 - ν. 3842/2010) "[...] ο νομοθέτης, θεσπίζοντας, εν συνεχεία παλαιότερων νομοθετημάτων φορολογήσεως της ακίνητης περιουσίας (βλ. ν. 11/1975, άρθρα 19-36 ν. 1249/1982, άρθρα 21-35 ν. 2459/1997), τον επίδικο φόρο ακίνητης περιουσίας, απέβλεψε, επιτρεπτώς κατά το άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ανωτέρω ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης (άλλως, πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά τη συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνο το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Ως εκ τούτου, και κατ' αρχήν, ούτε η ύπαρξη προσόδου από το συγκεκριμένο ακίνητο αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον Φ.Α.Π. ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επίδικου φόρου, της 17 υπάρξεως (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, ότι δηλαδή μόνο το εισόδημα μπορεί να αποτελέσει βάση φορολογίας και δείκτη προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών, δεν ευρίσκει έρεισμα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, ανταποκρίνεται στην αρχή της φορολογικής ισότητας η απαλλαγή από την φορολογία κάθε απρόσοδης περιουσίας (πρβλ. ΣτΕ 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ. για την επιβολή του Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.· πρβλ. επίσης -χωρίς ρητή σκέψη- ΣτΕ 2060, 3037/1990, 264/1989 σχετικά με τον επιβληθέντα με το ν. 1249/1982 φόρο ακίνητης περιουσίας και ΣτΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007, 3348-9/2005 7μ., 2972, 2974/2001 7μ. σχετικά με το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας του ν. 2459/1997, όπου δεν γίνεται σύνδεση του παραγόμενου από την επιβαρυνόμενη ακίνητη περιουσία εισοδήματος με το επιβαλλόμενο φορολογικό βάρος). Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του νόμου που παρατέθηκαν ανωτέρω, όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα, για τον προσδιορισμό της αξίας

της ακίνητης περιουσίας, που αποτελεί αντικείμενο της ένδικης φορολογικής επιβαρύνσεως, λαμβάνονται υπόψη γενικά και αντικειμενικά κριτήρια (τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας, επιφάνεια ακινήτου, συντελεστές αυξομείωσης, ποσοστό συνιδιοκτησίας ανάλογα με το είδος του εμπράγματος δικαιώματος – βλ. αναλυτικά άρθρο 32 του νόμου) και επίσης προβλέπονται: α) απαλλαγές από το φόρο (άρθρο 29 του νόμου) που αφορούν κυρίως ακίνητη περιουσία αντικειμενικά μη εκμεταλλεύσιμη, β) αφορολόγητο ποσό, ανερχόμενο από 1.1.2011 σε 200.000 ευρώ και γ) για τον υπολογισμό του φόρου φυσικών προσώπων, προοδευτικός συντελεστής από 0,2% έως 1% ανά κλιμάκιο φορολογητέας αξίας (βλ. άρθρο 36 παρ.2 του νόμου όπως ισχύει μετά την τροποποίηση με το άρθρο 33 παρ. 1 του ν. 3986/2011), και για τα έτη 2010, 2011 και 2012 σε φορολογητέα αξία περιουσίας άνω των 5.000.000 ευρώ συντελεστής 2% για την αξία άνω των 5.000.000 ευρώ (άρθρο 36 παρ.3 του νόμου). Με τα δεδομένα αυτά, η επιβολή του επίδικου φόρου δεν υπερβαίνει τα όρια της κατά τα ανωτέρω διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα και να καθορίζει τον ενδεδειγμένο τρόπο φορολογήσεως διαφόρων κατηγοριών φορολογικών στοιχείων και, επομένως, δεν παραβιάζει τις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις και αρχές. Συνεπώς, όσα περί του αντιθέτου προβάλλει ο προσφεύγων, επικαλούμενος την απώλεια του εισοδήματός του από τη ραγδαία πτώση της επαγγελματικής του δραστηριότητας κατά τα τελευταία τρία έτη και την έλλειψη προσόδων από τα επιβαρυνόμενα ακίνητά του καθώς και την ιδιότητά του ως ψιλού κυρίου δύο ακινήτων από τα φορολογούμενα με τον ένδικο φόρο, ο οποίος δεν έχει, κατά το νόμο, την εξουσία χρήσεως αυτών (όπως ο επικαρπωτής) και, επομένως, δεν μπορεί να τα εκμισθώσει ώστε να αποκτήσει εισόδημα, είναι απορριπτέα ως αβάσιμα. Εξάλλου, σύμφωνα με τις προεκτεθείσες διατάξεις, δεν υπάρχει φορολογική εξομοίωση του ψιλού κυρίου με τον επικαρπωτή, όπως επικαλείται ο προσφεύγων. Και τούτο διότι η φορολογική επιβάρυνση του ψιλού κυρίου με τον επίδικο φόρο είναι μειωμένη σε σχέση με εκείνη του επικαρπωτή, αφού για τον υπολογισμό του ΦΑΠ λαμβάνεται υπόψη η αξία της ψιλής κυριότητας, η οποία προκύπτει αν από την αξία της πλήρους κυριότητας αφαιρεθεί η αξία της επικαρπίας (βλ. άρθρο 30 του νόμου).

3. Λαμβάνεται υπόψη η πραγματική (αγοραία) αξία και όχι κάποια πλασματική (ΣτΕ Ολομ. 4003/2014, 3833/2014 επταμ.)

4. Προσδιορισμός αξιών ακινήτων βάσει των οποίων υπολογίζεται ο φόρος

ΣτΕ 3622/2013 επταμ.: δεν παραβιάζεται αρχή της ισότητας από μη παράλληλη έκδοση κανονιστικής πράξης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών για τις γειτονικές περιοχές Έλεγχος της αιτιολογίας των οικείων κανονιστικών πράξεων

λ.χ. **ΣτΕ 1582/2015**: μοναδικό ανεπίκαιρο συγκριτικό στοιχείο για το έτος 2011 και μη λήψη υπόψη τυχόν υφιστάμενων συγκριτικά στοιχεία για τα έτη 2012 και 2013 Δεν τίθεται ζήτημα απαγορευμένης από τα άρθρα 26 και 43 Σ. αναδρομικής εφαρμογής τέτοιων κανονιστικών πράξεων, η έκδοση των οποίων είναι υποχρεωτική εκ του νόμου, διότι άλλως θα είχαμε αθέμιτη απαλλαγή (ΣτΕ 3833/2014 επταμ., 1582/2015) Για τις περιοχές όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, υπάρχει υποχρέωση της Διοίκησης όχι μόνο να λαμβάνει υπόψη την κατώτερη τιμή αλλά και να συνεκτιμά τις φορολογητέες αξίες όμορων περιοχών όπου εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικών αξιών (ΣτΕ 3833/2014 επταμ.) Για την παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην προβλεπόμενη από το νόμο περιοδική αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών, βλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014

(γ) Φόροι επί των συναλλαγών

ΣτΕ 1025/2013 επταμ. (φόρος υπέρ τρίτων επί των ακαθάριστων εσόδων τηλεοπτικών σταθμών) “[...] το ένδικο οικονομικό βάρος [0,3% επί των ακαθάριστων εσόδων τηλεοπτικού σταθμού] που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 1866/1989, στερούμενο ανταποδοτικού χαρακτήρα, διατίθεται [...] στο Κ.Ε.Α.Τ. [Κέντρο Εκπαίδευσης και Αποκατάστασης Τυφλών] και στον Π.Σ.Τ. [Πανελλήνιο Σύνδεσμο Τυφλών] για τη δημιουργία υποδομής σε πανελλαδική βάση προκειμένου να ικανοποιηθούν οι ανάγκες εκπαίδευσης και πληροφόρησης των τυφλών μαθητών και φοιτητών και να δημιουργηθεί Εθνικό Δίκτυο υπηρεσιών και μέσων παροχής πληροφόρησης εγκυκλοπαιδικής μόρφωσης στους Έλληνες τυφλούς, στοχεύοντας, επομένως, όπως συνάγεται και από τα αναφερόμενα στην οικεία εισηγητική έκθεση επί του ως άνω νόμου, στην εξυπηρέτηση σκοπού γενικότερου δημοσίου συμφέροντος, την κοινωνική προστασία των τυφλών. Ενόψει των ανωτέρω αποτελεί, κατά τη φύση του, φόρο, του οποίου το υποκείμενο, το αντικείμενο και ο συντελεστής καθορίζονται από τη προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 1866/1989. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 2 του Συντάγματος [...], θεμιτώς ο νομοθέτης εκτίμησε ότι το ως άνω βάρος πρέπει να

φέρουν οι επιχειρήσεις της ιδιωτικής τηλεόρασης, έστω και υπολογιζόμενο επί των ακαθαρίστων εσόδων τους, χωρίς από τη ρύθμιση αυτή να παραβιάζεται η αρχή της καθολικότητας του φόρου. Κατά τη γνώμη όμως [δύο Συμβούλων και ενός Παρέδρου], η επίμαχη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 1866/1989 παραβιάζει την προαναφερθείσα αρχή της καθολικότητας του φόρου, διότι, και μεν το ένδικο οικονομικό βάρος επιτρεπτός, κατά το Σύνταγμα, επιβάλλεται σε συγκεκριμένη κατηγορία προσώπων, η οποία, κατά την ουσιαστική εκτίμηση 19 του νομοθέτη πρέπει να φέρει το ως άνω βάρος, υπό την προϋπόθεση όμως ότι τούτο γίνεται βάσει κριτηρίου που συνάπτεται με το ρυθμιζόμενο θέμα, η οποία εν προκειμένω δεν συντρέχει, δεδομένου ότι οι υπόχρεες επιχειρήσεις ιδιωτικής τηλεόρασης ουδώς επωφελούνται ή εξαρτώνται από τη λειτουργία των προαναφερόμενων φορέων Κ.Ε.Α.Τ. και Π.Σ.Τ., στους οποίους αποδίδονται τα σχετικά ποσά προκειμένου να ικανοποιηθούν οι ανάγκες των τυφλών.”

ΣτΕ Ολομ. 4505/2014 (δημοτικός φόρος Δωδεκανήσου – επί ακαθαρίστων εσόδων) “Από τη διάταξη [του άρθρου 4 παρ. 5 Σ.], με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ’ όσον όμως η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια που δικαιολογούνται από τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών. Στο πλαίσιο αυτό παρέχεται στον κοινό νομοθέτη ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα [...]. Προκειμένου δε να διαπιστωθεί από τον δικαστή κατά πόσο ο νομοθέτης κινήθηκε μέσα στο πλαίσιο που του τάσσει η συνταγματική αυτή επιταγή, κρίσιμη είναι η εν όψει και των δεδομένων της κοινής πείρας έρευνα του σκοπού στον οποίο απέβλεψε όπως αποτυπώνεται στις προπαρασκευαστικές εργασίες στην Βουλή, που απεικονίζουν σε τι αυτός, πράγματι, στόχευε, όχι δε η αναζήτηση άλλων αιτιολογικών ερεισμάτων που ενδεχομένως θα δικαιολογούσαν την νομοθετική επιλογή, πλην, όμως, δεν προκύπτει ότι αποτέλεσαν τον λόγο της θέσπισής της. [...] [...] οι κοινωνικοοικονομικές συνθήκες του χρόνου επιβολής του επιδικού [δημοτικού φόρου Δωδεκανήσων], 50 περίπου χρόνια μετά την ένωση της Δωδεκανήσου με την Ελλάδα, είναι, προφανώς, διαφορετικές εκείνων που υπήρχαν κατά τα αμέσως επόμενα της ένωσης αυτής έτη και δικαιολογούσαν μια ειδική, έναντι άλλων περιοχών της χώρας με τα αυτά χαρακτηριστικά, μεταχείριση. Τούτο προκύπτει άλλωστε και από τη διαφαινόμενη σε σειρά νεότερων φορολογικών ρυθμίσεων μεταβολή της ουσιαστικής εκτίμησης του νομοθέτη, σύμφωνα με την οποία η Δωδεκάνησος δεν αντιμετωπίζεται μεμονωμένα, αλλά μαζί με άλλες περιοχές με τα αυτά χαρακτηριστικά, ενιαία. Ειδικότερα [...]. Κατά τα λοιπά, λόγοι που δικαιολογούν, και μάλιστα με πάγιο τρόπο, την επιβολή του ένδικου φόρου υπέρ μόνων των ΟΤΑ Δωδεκανήσου και, συνεπώς, σε βάρος εκείνων μόνον που ασκούν εκεί οικονομική δραστηριότητα, κατ’ εξαίρεση όλων όσους την ασκούν στην λοιπή ελληνική επικράτεια, ούτε από τη φύση του φόρου αυτού συνάγεται ούτε [...] από τις προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης της σχετικής διάταξης, αναδεικνύεται (πρβλ. ΣΕ 3037/2008 Ολ., 650/1995 7μ.). Και και με τις από 4.4.2014 απόψεις του ενώπιον της Ολομελείας και το υπ’ αριθ. πρωτ. 2/106683/29.9.2014 έγγραφό του ο αναιρεσίβλητος Δήμος προσκομίζει και επικαλείται μελέτες και στοιχεία από τα οποία υποστηρίζει ότι προκύπτουν οι ιδιαίτερες συνθήκες που δικαιολογούν την επιβολή του ένδικου φόρου υπέρ μόνων των ΟΤΑ Δωδεκανήσου, [...] Τα στοιχεία, όμως, αυτά, ως επί το πλείστον, άλλωστε, μεταγενέστερα της επιβολής του επίδικου φόρου, ούτε εκτιμήθηκαν από τον νομοθέτη κατά την ψήφιση της επίμαχης διατάξεως του ν. 2214/1994, ούτε είναι δυνατόν να εκτιμηθούν το πρώτον υπό του παρόντος δικαστηρίου καθ’ υποκατάστασή του προς 20 δικαιολόγηση της διακεκριμένης φορολογικής μεταχείρισης της Δωδεκανήσου έναντι των λοιπών με αντίστοιχα χαρακτηριστικά περιοχών της χώρας, καθώς δεν αφορούν δεδομένα κοινής πείρας. Άλλωστε, [...] επίκληση, με συγκεκριμένο τρόπο, συνθηκών που θα δικαιολογούσαν μια τέτοια διαφοροποίηση, δεν είχε γίνει ούτε στις προσκομισθείσες [...] γνωμοδοτήσεις [...] ούτε στο προσκομισθέν υπ’ αριθ. 3153/2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικών ΟΤΑ του Υπουργείου Εσωτερικών, στα οποία γίνεται χρήση εκφράσεων και επίκληση συνθηκών που προσιδιάζουν, όμως, και σε άλλες περιοχές της Χώρας, όπως, γενικώς, ιδιαίτερων τοπικών συνθηκών και γεωγραφικών ιδιαιτεροτήτων παραμεθόριου νησιωτικού συμπλέγματος με απομονωμένα νησιά, αύξησης εσόδων ΟΤΑ προς εκπλήρωση της αποστολής τους ενόψει και του άρθρου 102 του Συντάγματος και, συνεπώς, σκοπού δημοσίου συμφέροντος, τουριστικού προορισμού κλπ. Πρόκειται για συνθήκες που θα δικαιολογούσαν μεν ενδεχομένως τη διαφοροποίηση των εν λόγω κατηγοριών με βάση γενικά και αντικειμενικά κριτήρια (πρβλ. ΣΕ 2626/1980, 3442/1981, 986/1982, 2543/2004 7μ.), όχι όμως μόνης της Δωδεκανήσου. [...] Κατόπιν των ανωτέρω, η επιβολή του ένδικου φόρου, και μάλιστα πάγια, σε μόνους όσους ασκούν οικονομική δραστηριότητα στη Δωδεκάνησο υπέρ των ΟΤΑ αυτής αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου και καθιστά εκ του λόγου τούτου ανίσχυρη τη σχετική ρύθμιση.”

ΣτΕ 2263/2015 (φόρος μεταβίβασης ακινήτων – ακύρωση της σύμβασης μεταβίβασης) Σε φόρο μεταβίβασης

ακινήτων, που συνιστά φόρο επί των συναλλαγών, υπόκειται κάθε οριστική σύμβαση που έχει ως αντικείμενο τη μεταβίβαση ακινήτου για επαχθή αιτία και περιβάλλεται τον νόμιμο τύπο, όπως η επίμαχη συμβολαιογραφικώς καταρτισθείσα σύμβαση, ανεξάρτητα από τη συνδρομή των λοιπών προϋποθέσεων για την έγκυρη μεταβίβαση της κυριότητας ή από την τυχόν μεταγενέστερη ακύρωση της συμβάσεως – Στην τελευταία, άλλωστε, περίπτωση, εφ' όσον η ακύρωση γίνει μέσα σε τέσσερα χρόνια από την κατάρτιση της σύμβασης, κατά τα οριζόμενα στο άρθρ. 16 παρ. 4 του α.ν. 1521/1950, η φορολογική υποχρέωση για την ακυρωθείσα σύμβαση (υποχρέωση που εξακολουθεί, κατ' αρχήν, να υπάρχει) περιορίζεται στο μισό του φόρου που αναλογεί στη φορολογητέα αξία του ακινήτου – Απορρίπτεται λόγος περί παραβίασης των άρθρων 4 (παρ. 5) και 78 Σ.

(δ) Φόροι επί των δαπανών

ΣτΕ Ολομ. 2564/2015 Φορολογία – Ισότητα – Τεκμαρτό εισόδημα – Δικαίωμα περιουσίας – Έκτακτη εισφορά (οικ. έτους 2011) 5% επί της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από την κυριότητα ή κατοχή περιουσιακών στοιχείων (άρθρ. 30 ν. 3986/2011) Η επιβολή της επίμαχης εισφοράς, που συνιστά φόρο, στηρίζεται σε τεκμήρια, η βάση και τα συμπεράσματα των οποίων βασίζονται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, συναφή προς το αντικείμενο της ρύθμισης, τα οποία ανταποκρίνονται προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, βασίζεται, δηλαδή, στην παραδοχή ότι η κυριότητα ή κατοχή ορισμένων υψηλού κόστους περιουσιακών στοιχείων (αυτοκίνητα υψηλού κυβισμού, σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη, δεξαμενές 21 κολύμβησης κλπ), για τα οποία απαιτείται, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, και αντίστοιχη υψηλή δαπάνη συντήρησης και λειτουργίας, αποτελεί εξωτερική ένδειξη ύπαρξης εισοδήματος στο πρόσωπο του φορολογούμενου – Η ρύθμιση δεν επιβάλλει υποχρέωση καταβολής φόρου επί πλασματικού εισοδήματος, αλλά καθιερώνει ειδική μέθοδο εξευρέσεως του πραγματικού εισοδήματος των φορολογουμένων – Ως εκ τούτου και λαμβανομένης υπόψη της ευρείας ευχέρειας που παρέχει το Σύνταγμα στον κοινό νομοθέτη προς επιλογή του κατάλληλου φορολογικού συστήματος για την εξακρίβωση της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και την επιβάρυνσή τους ανάλογα με τις δυνάμεις τους, η επιβολή της εν λόγω έκτακτης εισφοράς με τεκμαρτό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης βάσει των ως άνω κριτηρίων δεν παραβιάζει το άρθρο 4 (παρ. 1 και 5) Σ.

Κατά τη γνώμη μου, ο ανωτέρω φόρος έπρεπε να έχει θεωρηθεί ως φόρος επί (τεκμαρτών) δαπανών

Ο χαρακτηρισμός και εξέτασή του ως φόρου επί (τεκμαρτού) εισοδήματος, δημιουργεί σοβαρά ζητήματα από απόψεως άρθρ. 4 παρ. 5 Σ., διότι, με βάση τα σχετικά τεκμήρια διαβίωσης, που σκοπούν στη σύλληψη φορολογητέας ύλης και στην πάταξη της φοροδιαφυγής, φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ επιτρεπτός μόνο το (πραγματικό) εισόδημα, που υπερβαίνει το δηλωθέν, ενώ με την παραπάνω ερμηνεία του άρθρ. 30 του ν. 3986/2011 γίνεται δεκτή και η (εκ νέου) φορολόγηση εισοδήματος, ανεξαρτήτως του εάν καλύπτονται πλήρως τα τεκμήρια ή όχι .

Η. Αναδρομικότητα (άρθρ. 78 παρ. 2 Σ.)

ΣτΕ Ολομ. 3408/2013 & ΣτΕ Ολομ. 2563/2015: η ένδικη εισφορά δεν έχει αντικείμενο τα εισοδήματα (του προηγούμενου έτους εκείνου της θέσπισης του νόμου που την επιβάλλει), αλλά απλώς αυτά θεωρούνται ως τα πλέον ασφαλή στοιχεία διάγνωση της φοροδοτικής ικανότητας του βαρυνόμενου

Κατά τη γνώμη μου, η ως άνω παγιωθείσα λογική είναι αμφίβολης ορθότητας και μπορεί να θεωρηθεί ότι ενέχει καταστρατήγηση του περιορισμού του άρθρ. 78 παρ. 2 Σ., καθώς η φοροδοτική ικανότητα συνδέεται με εισοδήματα έτους πέραν εκείνου που επιτρέπει το Σύνταγμα να υποβληθεί σε αναδρομική φορολόγηση και δεν αντιστοιχεί με πραγματικά εισοδήματα του έτους στο οποίο μπορεί να ανατρέξει επιτρεπτός η φορολόγηση Σύμφωνα με την απόφαση Arnaud του ΕΔΔΑ (2015), η αναδρομική φορολόγηση, αυτή καθεαυτή, δεν αποκλείεται από την ΕΣΔΑ

Θ. Φόροι ΟΤΑ

ΣτΕ Ολομ. 3011/2014 Κατά την έννοια της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 78 παρ. 4, ερμηνευομένης σε συνδυασμό με το άρθρο 102 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο [μετά αναθεώρηση 2001], και ιδίως με τις διατάξεις της παραγράφου 1 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του τελευταίου αυτού άρθρου, με τις οποίες η διοίκηση των τοπικών υποθέσεων ανατίθεται στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και επιβάλλεται στο Κράτος να λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίζονται οι αναγκαίοι πόροι για την εκπλήρωση της αποστολής τους, δεν αποκλείεται, προκειμένου ειδικώς περί φόρου

υπέρ οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως, που αποτελεί 22 έσοδο του οργανισμού για την αντιμετώπιση τοπικών αναγκών και την αποτελεσματική άσκηση των κατά το Σύνταγμα αρμοδιοτήτων του, να παρέχεται από το νομοθέτη εξουσιοδότηση στην διοίκηση του οργανισμού να κρίνει ως προς την σκοπιμότητα για την επιβολή του φόρου και να ορίσει το ύψος του φόρου και τον φορολογικό συντελεστή κατ' εκτίμηση των τοπικών αναγκών, στο πλαίσιο, όμως, των ορίων που ορίζονται κατά συγκεκριμένο τρόπο με τυπικό νόμο

I. Συνέπειες παραβίασης της αρχής της φορολογικής ισότητας

- **Εξαρτάται από τη φύση/είδος της παράβασης Αν όχι αντίστοιχη φοροδοτική ικανότητα** : μη νόμιμη η επιβάρυνση Αν υπάρχει καταρχήν η ικανότητα αλλά εντοπίζεται ανισότητα ως προς την κατανομή, εξαρτάται από την περίπτωση.

Λ.χ. δεν γίνεται επέκταση φορολογικής απαλλαγής ή εξαιρέσης, ώστε να μη γίνει ο κανόνας εξαίρεση Ωστόσο εάν εξαιρούνται ευρείες κατηγορίες προσώπων, ευρισκόμενες σε αντίστοιχη κατάσταση φοροδοτικής ικανότητας, οι οποίες, αν επιβαρύνονταν επίσης, θα γινόταν δικαιότερη κατανομή του βάρους, συνεπεία της οποίας θα μπορούσε να είναι μειωμένη η επιβάρυνση του προσφεύγοντος, επιβάλλεται η ακύρωση (έχει σημασία και ο τρόπος προβολής για τη θεμελίωση εννόμου συμφέροντος / λυσιτέλειας του λόγου)

ΙΑ. Περιορισμός αναδρομικών αποτελεσμάτων – Κάλυψη πλημμελειών (άρ. 22 ν. 4274/2014) **ΣτΕ Ολομ. 4003/2014** (παράλειψη αναπροσαρμογής αντικειμενικών αξιών – χορήγηση εξαμηνιαίας προθεσμίας για έκδοση της κανονιστικής πράξης αναπροσαρμογής): Το άρθρο 22 ν. 4274 αποδίδει δυνατότητες που έχει το ΣτΕ απευθείας από το άρθρο 95 Σ. Τελικώς, κατόπιν της εξακολουθούσας παράλειψης έκδοσης της πράξης αναπροσαρμογής, ακυρώθηκε η παράλειψη αυτή, με περιορισμό του αναδρομικού αποτελέσματος της ακύρωσης στην 21.5.2015 (βλ. ΣτΕ Ολομ. 4446/2015)