

Κ.Π.

Αριθμός 1087/2017
ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 5 Ιουνίου 2015, με την εξής σύνθεση: Νικ. Σακελλαρίου, Αντιπρόεδρος, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Προέδρου του Συμβουλίου της Επικρατείας και του αρχαιότερου του Αντιπροέδρου, που είχαν κώλυμα, Αθ. Ράντος, Αντιπρόεδρος του Συμβουλίου της Επικρατείας, Νικ. Μαρκουλάκης, Γ. Παπαγεωργίου, Δ. Αλεξανδρής, Δ. Σκαλτσούνης, Α.-Γ. Βώρος, Ε. Νίκα, Σπ. Μαρκάτης, Φ. Ντζίμας, Ηρ. Τσακόπουλος, Α. Καλογεροπούλου, Ε. Κουσιουρής, Β. Ραφτοπούλου, Κ. Φιλοπούλου, Δ. Μακρής, Β. Αναγνωστοπούλου - Σαρρή, Χρ. Ντουχάνης, Β. Κίντζιου, Σύμβουλοι, Φρ. Γιαννακού, Κ. Μαρίνου, Ι. Παπαγιάννης, Πάρεδροι. Από τους ανωτέρω οι Σύμβουλοι Νικ. Μαρκουλάκης και Χρ. Ντουχάνης, καθώς και ο Πάρεδρος Ι. Παπαγιάννης, μετέχουν ως αναπληρωματικά μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 2 του ν. 3719/2008. Γραμματέας η Μ. Παπασαράντη.

Για να δικάσει την από 8 Νοεμβρίου 2014 προσφυγή:

του Μιχαήλ Σωτηριάδη του Κωνσταντίνου, κατοίκου Μελισσοχωρίου Θεσσαλονίκης, ο οποίος παρέστη με τον δικηγόρο Χρήστο Κλειώση (Α.Μ. 26378), που τον διόρισε με πληρεξούσιο,

κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με την Κυριακή Παρασκευοπούλου, Νομική Σύμβουλο του Κράτους,

και κατά της 3231/2014 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Εσόδων.

Η πιο πάνω προσφυγή εισάγεται στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου κατόπιν της από 20 Μαρτίου 2015 πράξεως της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του Ν. 3900/2010 και της από 2 Απριλίου 2015 πράξεως του

./.

Προέδρου του Συμβουλίου της Επικρατείας, λόγω της σπουδαιότητάς της, σύμφωνα με τα άρθρα 14 παρ. 2 εδαφ. Α΄, 20 και 21 του π.δ. 18/1989.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Συμβούλου Ηρ. Τσακόπουλου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον πληρεξούσιο του προσφεύγοντος, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους προσφυγής και ζήτησε να γίνει δεκτή η προσφυγή και την αντιπρόσωπο του Υπουργού, η οποία ζήτησε την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά το Νόμο

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης προσφυγής έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (ειδικό έντυπο παραβόλου 23887/14.10.2014 της Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης).

2. Επειδή, η κρινόμενη προσφυγή εισάγεται προς συζήτηση ενώπιον της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας κατ' εφαρμογήν του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, κατόπιν της υπ' αριθ. 3/20.3.2015 πράξεως της Επιτροπής του ως άνω άρθρου.

3. Επειδή, ο ν. 3900/2010 «Εξορθολογισμός διαδικασιών και επιτάχυνση της διοικητικής δίκης και άλλες διατάξεις» (Α΄ 213) ορίζει στο άρθρο 1 παρ. 1, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 παρ. 1 του ν. 4055/2012 (Α΄ 51), τα ακόλουθα: «Οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα ή μέσο ενώπιον οποιουδήποτε τακτικού διοικητικού δικαστηρίου μπορεί να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας με πράξη τριμελούς Επιτροπής, αποτελούμενης από τον Πρόεδρό του, τον αρχαιότερο Αντιπρόεδρο και τον Πρόεδρο του αρμόδιου καθ' ύλην Τμήματος, ύστερα από αίτημα ενός των διαδίκων ή του Γενικού Επιτρόπου των διοικητικών δικαστηρίων, όταν με αυτό τίθεται ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για

ευρύτερο κύκλο προσώπων. Τα αιτήματα των διαδίκων συνοδεύονται, επί ποινή απαραδέκτου, από παράβολο τριακοσίων (300) ευρώ υπέρ του Δημοσίου. ... Η πράξη της Επιτροπής δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες των Αθηνών και συνεπάγεται την αναστολή εκδίκασης των εκκρεμών υποθέσεων, στις οποίες τίθεται το ίδιο ζήτημα. Η αναστολή δεν καταλαμβάνει την προσωρινή δικαστική προστασία. Μετά την επίλυση του ζητήματος, το Συμβούλιο της Επικρατείας μπορεί να παραπέμψει το ένδικο μέσο ή βοήθημα στο αρμόδιο τακτικό διοικητικό δικαστήριο. Η απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας δεσμεύει τους διαδίκους της ενώπιόν του δίκης, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι παρεμβάντες. Στη δίκη ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας μπορεί να παρέμβει κάθε διάδικος σε εκκρεμή δίκη, στην οποία τίθεται το ίδιο ζήτημα, και να προβάλλει τους ισχυρισμούς του σχετικά με το ζήτημα αυτό. Για την εν λόγω παρέμβαση δεν καταλογίζεται δικαστική δαπάνη, η δε μη άσκηση της δεν δημιουργεί δικαίωμα ασκήσεως ανακοπής ή τριτανακοπής».

4. Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό (βλ. Σ.τ.Ε. 532/2015, 734/2016 Ολομ.) με τις διατάξεις του ως άνω άρθρου 1 του ν. 3900/2010 εισάγεται ο θεσμός της «δίκης-πιλότου» ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας σε θέματα που, ως εκ της φύσεώς τους, έχουν γενικότερο ενδιαφέρον και, συνεπώς, αναμένεται να προκαλέσουν σημαντικό αριθμό διαφορών, με τον κίνδυνο να εκδοθούν αντιφατικές αποφάσεις και να υπάρξει σημαντική καθυστέρηση για τους διαδίκους ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Στις περιπτώσεις αυτές δίνεται η δυνατότητα στους διαδίκους και στα διοικητικά δικαστήρια να απευθύνονται απευθείας στο Συμβούλιο της Επικρατείας, ώστε αυτό να επιλύει τα σχετικά ζητήματα, διασφαλίζοντας την ενότητα της νομολογίας και την ασφάλεια δικαίου (βλ. σχετική αιτιολογική έκθεση του νόμου). Ειδικότερα, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, εφόσον αίτημα διαδίκου να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας ένδικο βοήθημα ή μέσο αρμοδιότητας των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, για το λόγο ότι τίθεται με αυτό ζήτημα

γενικότερου ενδιαφέροντος με συνέπειες για ευρύ κύκλο προσώπων, γίνει δεκτό από την προβλεπόμενη από τις διατάξεις αυτές τριμελή Επιτροπή, η οποία αποφασίζει εκ των ενόντων βάσει των προβαλλομένων ισχυρισμών και των στοιχείων του φακέλου που διαθέτει, το Δικαστήριο αυτό εκδικάζει σε Ολομέλεια ή σε Τμήμα το ένδικο βοήθημα ή μέσο, εφαρμόζοντας ως προς την πληρεξουσιότητα τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 27 του π.δ/τος 18/1989 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμου για το Συμβούλιο της Επικρατείας» (Α΄ 8), και, κατά τα λοιπά, ως προς το παραδεκτό και το βάσιμο του ενδίκου βοηθήματος ή μέσου, τις ισχύουσες για το ένδικο βοήθημα ή μέσο οικείες διατάξεις.

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...».

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 πολυτεχνικής 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. 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 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 διαβίωσης 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 αποστρατηθεί (ο προσφεύγων) ορισμένων εκ των στοιχειωδών δαπανών διαβίωσής του. Με την απόφαση 3231/20.10.2014 του Προϊσταμένου της ανωτέρω (σκέψη 5) Διευθύνσεως απορρίφθηκε η εν λόγω προσφυγή. 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. 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. 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).

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 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 (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.

9. Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 21 του Συντάγματος ορίζονται τα

ακόλουθα: «1. Η οικογένεια, ως θεμέλιο της συντήρησης και προαγωγής του Έθνους, καθώς και ο γάμος, η μητρότητα και η παιδική ηλικία τελούν υπό την προστασία του Κράτους. 2. Πολύτεκνες οικογένειες, ανάπηροι πολέμου και ειρηνικής περιόδου, θύματα πολέμου, χήρες και ορφανά εκείνων που έπεσαν στον πόλεμο, καθώς και όσοι πάσχουν από ανίατη σωματική ή πνευματική νόσο έχουν δικαίωμα ειδικής φροντίδας από το Κράτος. 3. ... 5. Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή δημογραφικής πολιτικής, καθώς και η λήψη όλων των αναγκαίων μέτρων αποτελεί υποχρέωση του Κράτους. 6. ...».

10. Επειδή, οι ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις έχουν, κατά βάση, κατευθυντήριο χαρακτήρα και αφήνουν στον νομοθέτη την ευχέρεια να προσδιορίσει κατά την εκτίμησή του το είδος και την έκταση της ειδικής φροντίδας για τους πολύτεκνους και τα μέλη των οικογενειών τους. Ειδικότερα, με την διάταξη της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου 21 του Συντάγματος, της οποίας η θέσπιση αποσκοπεί στην αντιμετώπιση του δημογραφικού προβλήματος της χώρας (πρακτικά Βουλής επί του Συντάγματος, Συνεδρίαση ΟΘ΄/26.4.1975, σελ. 479 και 486), το Σύνταγμα απευθύνει στον κοινό νομοθέτη έντονη υπόδειξη για τη λήψη κατάλληλων μέτρων φροντίδας υπέρ των πολύτεκνων οικογενειών επί τη βάση των κρατουσών συνθηκών και εντός των ορίων που διαγράφουν οι άλλες συνταγματικές διατάξεις και αρχές (βλ. ΣΤΕ 986-988/2014 Ολομ., 4237/2005, 12/1999 επτ. κ.ά). Ωστόσο, από τη διάταξη αυτή ουδόλως συνάγεται ότι επί πολυτέκνων οικογενειών δεν μπορεί να επιβληθεί φορολογική επιβάρυνση εν γένει (πρβλ. ΣΤΕ 1702/2014, 2975/2011 κ.ά.) ούτε προκύπτει ότι ο νομοθέτης υποχρεούται να θεσπίζει ειδικό αφορολόγητο όριο κατά τη φορολόγηση του εισοδήματος αυτής της κατηγορίας των φορολογουμένων. Διότι, ο ειδικότερος τρόπος εκπληρώσεως της υποχρεώσεως που απορρέει από το άρθρο 21 παρ. 2 του Συντάγματος ανήκει στην ευχέρεια του νομοθέτη. Συνεπώς, είναι δυνατόν να προβλεφθεί για την ανωτέρω κατηγορία των φορολογουμένων

είτε η θέσπιση αφορολόγητου ορίου, είτε η παροχή εκπτώσεως επί του αναλογούντος φόρου, είτε η παροχή ειδικών επιδομάτων, απαλλασσομένων ενδεχομένως από φόρο, για την αντιμετώπιση των αυξημένων οικογενειακών δαπανών, είτε άλλη μορφή μέτρων, είτε συνδυασμός των ανωτέρω. Οι σχετικές δε εκτιμήσεις, σταθμίσεις και επιλογές του νομοθέτη υπόκεινται σε έλεγχο ορίων από τα δικαστήρια (πρβλ. ΣΤΕ 2738/2010, 2016/2007 κ.ά.).

11. Επειδή, ο προϊσχύσας Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που είχε κυρωθεί με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 με τον τίτλο «Υπολογισμός και καταβολή του φόρου», τόσο στην αρχική του μορφή όσο και σε μεταγενέστερες τροποποιήσεις του, προέβλεπε ότι ένα ποσό από το δηλούμενο εισόδημα παρέμενε αφορολόγητο. Η ανωτέρω παράγραφος, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3842/2010 (Α' 58), συνέδεσε για πρώτη φορά το εν λόγω αφορολόγητο όριο με τις δαπάνες που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος, εφ' όσον αυτές τεκμηριώνονται με νόμιμες αποδείξεις αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 4110/2013 (Α' 17) αντικαταστάθηκε εκ νέου το ως άνω άρθρο 9 του Κ.Φ.Ε. Με την νέα ρύθμιση, η οποία ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ήτοι κατά το οικονομικό έτος 2014 (άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4110/2013), δεν προβλέφθηκε μεν αφορολόγητο όριο, καθιερώθηκε όμως μείωση (έκπτωση) φόρου υπό την προϋπόθεση πραγματοποίησης από τον φορολογούμενο δαπανών αποδεικνυομένων με νόμιμα φορολογικά παραστατικά στοιχεία. Ειδικότερα, με την νέα διάταξη ορίσθηκαν τα εξής: «1. α) Το εισόδημα από μισθούς, συντάξεις και μισθούς με έκδοση τιμολογίου ή απόδειξης για παροχή υπηρεσιών υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα: ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ Κλιμάκιο Εισοδήματος: 25.000 ευρώ, Φορολογικός Συντελεστής: 22%, Φόρος Κλιμακίου 5.500 ευρώ, Σύνολο Εισοδήματος: 25.000 ευρώ, Σύνολο Φόρου: 5.500 ευρώ, Κλιμάκιο

Εισοδήματος: 17.000 ευρώ, Φορολογικός Συντελεστής: 32%, Φόρος Κλιμακίου 5.440 ευρώ, Σύνολο Εισοδήματος: 42.000 ευρώ, Σύνολο Φόρου: 10.940 ευρώ, Κλιμάκιο Εισοδήματος: Υπερβάλλον, Φορολογικός Συντελεστής: 42%... β) ... 2. Ο φόρος που προκύπτει με βάση την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων της παραγράφου 1 μειώνεται: α) Για εισόδημα μέχρι και είκοσι μία χιλιάδες (21.000) ευρώ κατά δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ. Εφόσον ο φόρος που προκύπτει είναι μικρότερος των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ το ποσό μείωσης περιορίζεται στο ποσό του φόρου. β) Για εισόδημα πάνω από είκοσι μία χιλιάδες (21.000) ευρώ το ποσό μείωσης της περίπτωσης α` περιορίζεται κατά εκατό (100) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ εισοδήματος και μέχρι εξαντλήσεως του ποσού των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ. Προκειμένου να διατηρηθεί ακέραιο το ποσό της μείωσης του φόρου, ο φορολογούμενος απαιτείται να προσκομίσει αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανόνων Απεικόνισης Συναλλαγών ή σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγος του ή τα τέκνα που τους βαρύνουν. Στις πιο πάνω δαπάνες περιλαμβάνονται αγαθά και υπηρεσίες που ανήκουν στις ομάδες 1, 2, 3, 4 (μόνο υπηρεσίες και είδη επισκευής και συντήρησης κατοικίας), 5, 7 (μόνο μεταφορές πραγμάτων, συντήρηση και επισκευή αυτοκινήτου- μοτοσικλέτας, ανταλλακτικά αυτοκινήτου, λιπαντικά-αντιψυκτικό, μίσθωση ταξί, καύσιμα οχήματος), 9 (εκτός από εισφορές ΕΡΤ και συνδρομητικής τηλεόρασης), 10 (μόνο δίδακτρα φροντιστηρίων και ξένων γλωσσών), 11 και 12 (εκτός κάθε είδους ασφάλισης), όπως ορίζονται στη σχετική ταξινόμηση για το Γενικό Δείκτη Τιμών Καταναλωτή της ΕΛ.ΣΤΑΤ. Σε καμία περίπτωση δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, η καταβαλλόμενη διατροφή, οι δωρεές και οι δαπάνες για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Το ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται σε ποσοστό είκοσι πέντε τοις

εκατό (25%) του δηλούμενου και φορολογούμενου με την κλίμακα της παραγράφου αυτής ατομικού εισοδήματος. Το ποσό των αποδείξεων που προσκομίζεται δεν απαιτείται να υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες πεντακόσια (10.500) ευρώ. Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί γίνονται αποδεκτές μόνον εφόσον έχουν περιληφθεί στην εμπρόθεσμη δήλωση, λογίζονται συνολικά και για τους δύο συζύγους και επιμερίζονται μεταξύ τους ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου αυτής ατομικό εισόδημα. Στην περίπτωση που δεν προσκομίζεται το απαιτούμενο ποσό αποδείξεων αγορών, τότε ο φόρος προσαυξάνεται κατά τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου ποσού αποδείξεων, με ανώτατο όριο τις δέκα χιλιάδες πεντακόσια (10.500) ευρώ και του προσκομισθέντος ποσού αποδείξεων, η οποία πολλαπλασιάζεται με συντελεστή 22%... 3. Το ποσό του φόρου που προκύπτει σύμφωνα με την περίπτωση α` της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2 μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για κάθε καταβαλλόμενη από τις ακόλουθες δαπάνες: ... 7. Το ποσό που προκύπτει από την άθροιση των ποσών φόρου των προηγούμενων παραγράφων αποτελεί το συνολικό φόρο του υπόχρεου... 9. ...».

12. Επειδή, εξ άλλου, ο νομοθέτης προέβλεπε κατά το παρελθόν την χορήγηση οικογενειακών επιδομάτων ή επιδομάτων στήριξης των πολύτεκνων οικογενειών (βλ. ενδεικτικά άρθρα 63 του ν. 1892/1990, Α' 101, 1 παρ. 1 του ν. 3454/2006, Α' 75, 6 του ν. 3631/2008, Α' 6 κ.ά). Ο ν. 4093/2012 (Α' 222), ο οποίος υπήρξε συνέχεια του ν. 4046/2012 (Α' 28) που αφορούσε το λεγόμενο δεύτερο Μνημόνιο (βλ. σχετικά ΣΤΕ Ολομ. 1507, 2307/2014 κ.ά) και φέρει τον τίτλο «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 – Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016», εθέσπισε, στο άρθρο πρώτο, παραγρ. ΙΑ, υποπαράγρ. ΙΑ.2, το «ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων». Στο σχετικό απόσπασμα της αιτιολογικής εκθέσεως του νόμου αυτού

αναφέρεται ότι με τις διατάξεις της εν λόγω υποπαραγράφου «αναμορφώνεται το καθεστώς που διέπει τα υφιστάμενα πολυάριθμα οικογενειακά επιδόματα με σκοπό τον εξορθολογισμό τους και την αντικατάστασή τους από ένα ενιαίο οικογενειακό επίδομα που καταβάλλεται από το πρώτο παιδί. Το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων θα καταβάλλεται στοχευμένα στα παιδιά που αντιμετωπίζουν μεγαλύτερη ανάγκη και για το λόγο αυτό θα υπολογίζεται βάσει κλιμακούμενου εισοδηματικού κριτηρίου στο πλαίσιο αφενός της ενίσχυσης των ασθενέστερων οικονομικά δικαιούχων και αφετέρου της προσαρμογής στην υφιστάμενη δημοσιονομική συγκυρία... με τις προτεινόμενες διατάξεις επιτυγχάνεται ο εξορθολογισμός της πολιτικής χορήγησης οικογενειακών επιδομάτων με την εφαρμογή αντικειμενικών κριτηρίων που διασφαλίζουν την υλοποίηση σαφώς πιο στοχευμένης πολιτικής σε εκείνες τις κοινωνικές ομάδες, που βρίσκονται σε πραγματική αδυναμία ενισχύοντας την ελληνική οικογένεια πλέον από το πρώτο παιδί». Οι διατάξεις αυτές, όπως ίσχυαν κατά τον εν προκειμένω κρίσιμο χρόνο, ορίζουν τα εξής: «1. Θεσπίζεται ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων, το οποίο αντικαθιστά τα καταργούμενα με τις υποπεριπτώσεις 12 και 14 της παρούσας διάταξης οικογενειακά επιδόματα. 2. Το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων καταβάλλεται λαμβάνοντας υπόψη τον αριθμό των εξαρτώμενων τέκνων, την κλίμακα ισοδυναμίας, το ισοδύναμο εισόδημα και την εισοδηματική κατηγορία. Ως κλίμακα ισοδυναμίας ορίζεται το σταθμισμένο άθροισμα των μελών της οικογένειας. Ο πρώτος γονέας έχει στάθμιση 1, ο δεύτερος γονέας έχει στάθμιση 1/3 και κάθε εξαρτώμενο τέκνο έχει στάθμιση 1/6. Ως ισοδύναμο εισόδημα ορίζεται το καθαρό, ετήσιο, συνολικό οικογενειακό εισόδημα διαιρεμένο με την κλίμακα ισοδυναμίας [όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε, από τότε που ίσχυσε, με το άρθρο 65 παρ. 2 του ν. 4170/2013, Α' 163]. Οι οικογένειες που δικαιούνται το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων διαιρούνται αναλόγως του ισοδυνάμου εισοδήματος σε τέσσερις εισοδηματικές κατηγορίες, ως

εξής: (Α) έως έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ που λαμβάνουν το πλήρες επίδομα, (Β) από έξι χιλιάδες και ένα (6.001) ευρώ έως δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ που λαμβάνουν τα 2/3 του επιδόματος, (Γ) από δώδεκα χιλιάδες και ένα (12.001) ευρώ έως δεκαοκτώ χιλιάδες (18.000) ευρώ που λαμβάνουν το 1/3 του επιδόματος. Το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων υπολογίζεται ανάλογα με τον αριθμό των εξαρτώμενων τέκνων ως εξής: σαράντα (40) ευρώ ανά μήνα για κάθε εξαρτώμενο τέκνο...» [το τελευταίο εδάφιο τίθεται όπως αντικαταστάθηκε τελικώς με το άρθρο 38 παρ. 8 περ. β' του ν. 4144/2013, Α' 88]. 7. Το επίδομα της παρούσας υποπαραγράφου δεν προσμετράται στο καθαρό, ετήσιο, οικογενειακό εισόδημα και απαλλάσσεται από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή κράτηση υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου. 8. ...». Περαιτέρω, με το άρθρο 7 παρ. 7 του ν. 4110/2013 θεσπίσθηκε και «ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων». Με το άρθρο 40 του ν. 4141/2013 (Α' 81) το επίδομα αυτό καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από ένα νέο «ειδικό επίδομα τρίτεκνων και πολυτέκνων». Ειδικότερα, το ανωτέρω άρθρο 40 του ν. 4141/2013, όπως ίσχυε κατά τον εν προκειμένω κρίσιμο χρόνο, ορίζει τα εξής: «1. [όπως αντικαταστάθηκε, από τότε που ίσχυσε, με το άρθρο 65 παρ. 1 του ν. 4170/2013] Καταβάλλεται ειδικά στις οικογένειες με τρία και άνω εξαρτώμενα τέκνα ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων, το οποίο ορίζεται σε πεντακόσια (500) ευρώ κατ' έτος για κάθε τέκνο, εφόσον το συνολικό οικογενειακό εισόδημα είναι μέχρι σαράντα πέντε χιλιάδες (45.000) ευρώ για τις τρίτεκνες οικογένειες. Το ως άνω όριο οικογενειακού εισοδήματος προσαυξάνεται κατά τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για τις τετράτεκνες οικογένειες και κατά τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ για κάθε επιπλέον τέκνο για τις οικογένειες με περισσότερα των τεσσάρων τέκνα. 2. Ως εξαρτώμενα νοούνται τέκνα προερχόμενα από γάμο, φυσικά, θετά ή αναγνωρισθέντα, εφόσον είναι άγαμα και δεν υπερβαίνουν το 18ο έτος της ηλικίας τους ή το 19ο έτος, εφόσον φοιτούν στη μέση εκπαίδευση. Ειδικά, για τα τέκνα που φοιτούν στην ανώτερη ή ανώτατη εκπαίδευση,

καθώς και σε Ινστιτούτα Επαγγελματικής Κατάρτισης (Ι.Ε.Κ.), το επίδομα καταβάλλεται μόνο κατά το χρόνο φοίτησης τους που προβλέπεται από τον οργανισμό της κάθε σχολής και σε καμία περίπτωση πέρα από τη συμπλήρωση του 24ου έτους της ηλικίας τους. Επιπλέον, ως εξαρτώμενα τέκνα για θεμελίωση του δικαιώματος λήψης του επιδόματος, λαμβάνονται υπόψη τα τέκνα με ποσοστό αναπηρίας 67% και άνω, καθώς και το απορφανισθέν τέκνο ή τα απορφανισθέντα τέκνα που αποτελούν ίδια οικογένεια και επήλθε θάνατος και των δύο γονέων. 3. ...». Τέλος, με τη διάταξη του άρθρου τρίτου, Παραγρ. Β, Υποπαραγρ. Β.2, περ. 7 του ν. 4254/2014 («Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις», Α' 85/7.4.2014) προβλέφθηκαν τα ακόλουθα: «7.α. Από 1.1.2013 και μετά το ειδικό επίδομα τρίτεκνων και πολύτεκνων του άρθρου 40 του ν. 4141/2013 (Α'81) δεν προσμετράται στο καθαρό ετήσιο, οικογενειακό εισόδημα και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος. β. Απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων της υποπαραγράφου ΙΑ 2 της παραγράφου ΙΑ του ν. 4093/2012 και το ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων του άρθρου 40 του ν. 4141/2013, από την έναρξη χορήγησης τους».

13. Επειδή, ο τρόπος, τον οποίο επέλεξε ο νομοθέτης κατά το εν προκειμένω κρίσιμο οικονομικό έτος 2014 (ημερολογιακό έτος 2013) να καταστρώσει την κρατική μέριμνα για τις πολύτεκνες οικογένειες συνίσταται, κυρίως, στην παροχή επιδομάτων στήριξης των τέκνων πολύτεκνων οικογενειών. Όπως εκτέθηκε αναλυτικά σε προηγούμενη σκέψη, τα οποία (επιδόματα) παραμένουν αφορολόγητα και είναι βελτιωμένα σε σχέση με το προϋφιστάμενο καθεστώς. Οι σχετικές περί επιδομάτων διατάξεις, σε συνδυασμό με τις γενικές διατάξεις της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες θεσπίζουν, αντί αφορολόγητου ποσού, την έκπτωση δαπανών από το ποσό του εκάστοτε

οφειλομένου φόρου, συνθέτουν ένα σύστημα ρυθμίσεως της κρατικής μέριμνας υπέρ των πολυτέκνων, το οποίο, λαμβανομένης υπ' όψη και της δυσμενέστατης δημοσιονομικής συγκυρίας κατά το επίμαχο έτος, δεν υπερβαίνει τα συνταγματικά όρια εντός των οποίων έχει την ευχέρεια να κινηθεί ο νομοθέτης. Συνεπώς, οι διατάξεις που συγκροτούν το σύστημα αυτό δεν αντιβαίνουν προς τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 5 και 21 παρ. 2 του Συντάγματος. Κατ' ακολουθίαν, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, οι οποίοι εκκινούν από αντίθετη, και μη ορθή κατά τ' ανωτέρω, ερμηνευτική εκδοχή του Συντάγματος, ότι δηλαδή ο κοινός νομοθέτης είναι υποχρεωμένος να θεσπίσει αφορολόγητο ποσό υπέρ των πολύτεκνων οικογενειών, άλλως ότι η φορολογική νομοθεσία καθιερώνει μαχητό (και, άρα, ανατρέψιμο με ανταπόδειξη) τεκμήριο φοροδοτικής ικανότητας.

14. Επειδή, εξ άλλου, στο άρθρο 16 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 1426/1984 (Α' 32) Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Χάρτη υπό τον τίτλο «Δικαίωμα της οικογένειας για κοινωνική, νομική και οικονομική προστασία» ορίζονται τα εξής: «Για πραγματοποίηση των απαραίτητων συνθηκών διαβίωσης που απαιτούνται για την πλήρη ανάπτυξη της οικογένειας που είναι βασικό κύτταρο της κοινωνίας, τα Συμβαλλόμενα Μέρη αναλαμβάνουν την υποχρέωση να προωθούν την οικονομική, νομική και κοινωνική προστασία της οικογενειακής ζωής, ιδίως με κοινωνικές και οικογενειακές παροχές, με φορολογικές διατάξεις, με ενθάρρυνση για την κατασκευή κατοικιών που να ανταποκρίνονται στις ανάγκες της οικογένειας, με την ενίσχυση των νέων εστιών ή με κάθε άλλο κατάλληλο μέτρο». Επίσης, στο άρθρο 27 της κυρωθείσας με το άρθρο πρώτο του ν. 2101/1992 (Α' 192) Διεθνούς Συμβάσεως για τα δικαιώματα του παιδιού προβλέπονται τα εξής: «1. Τα Συμβαλλόμενα κράτη αναγνωρίζουν το δικαίωμα κάθε παιδιού για ένα κατάλληλο επίπεδο ζωής που να επιτρέπει τη σωματική, πνευματική, ψυχική, ηθική και κοινωνική

ανάπτυξή του. 2. Στους γονείς ή στα άλλα πρόσωπα που έχουν αναλάβει το παιδί ανήκει κατά κύριο λόγο η ευθύνη της εξασφάλισης, μέσα στα όρια των δυνατοτήτων τους και των οικονομικών μέσων τους, των απαραίτητων για την ανάπτυξη του παιδιού συνθηκών ζωής. 3. Τα Συμβαλλόμενα Κράτη υιοθετούν τα κατάλληλα μέτρα, σύμφωνα με τις εθνικές τους συνθήκες και στο μέτρο των δυνατοτήτων τους, για να βοηθήσουν τους γονείς και τα άλλα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για το παιδί, να εφαρμόσουν το δικαίωμα αυτό και προσφέρουν σε περίπτωση ανάγκης, υλική βοήθεια και προγράμματα υποστήριξης, κυρίως σε σχέση με τη διατροφή, το ρουχισμό και την κατοικία».

15. Επειδή, η παράλειψη του νομοθέτη να θεσπίσει αφορολόγητο όριο ειδικώς για τις πολύτεκνες οικογένειες δεν στοιχειοθετεί, όπως αβασίμως προβάλλει ο προσφεύγων, παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 16 του Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Χάρτη και 27 παρ. 1, 2 και 3 της Διεθνούς Συμβάσεως για τα δικαιώματα του παιδιού. Τούτο, δε, διότι οι διατάξεις αυτές δεν ορίζουν συγκεκριμένα το περιεχόμενο και την έκταση των μέτρων προστασίας της οικογένειας και δη της πολύτεκνης, αλλά περιέχουν απλώς υποδείξεις προς τα συμβαλλόμενα Κράτη να προσδιορίσουν τα μέτρα αυτά κατά την εκτίμησή τους, λαμβανομένων υπόψη των εθνικών τους συνθηκών και πάντοτε στο μέτρο των δυνατοτήτων τους (πρβλ. Σ.Τ.Ε. 2307/2014 Ολομ. σκ. 40 και την εκεί αναφερόμενη νομολογία, 183, 374, 725-726/2001). Άλλωστε, οι διατάξεις αυτές υπερκαλύπτονται, καθ' όσον αφορά την προκειμένη περίπτωση, από τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 21 παρ. 2 του Ελληνικού Συντάγματος, στις οποίες δεν αντίκεινται οι επίδικες φορολογικές ρυθμίσεις, όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενες σκέψεις (πρβλ. Σ.Τ.Ε. 2307/2014 Ολομ. σκ. 40, 3258/2013, 3924/2003).

16. Επειδή, μειοψήφησαν οι Σύμβουλοι Γ. Παπαγεωργίου, Δ. Αλεξανδρής και Β. Ραφτοπούλου, οι οποίοι ως προς τα εκτεθέντα ζητήματα υποστήριξαν την εξής γνώμη, με την οποία συντάχθηκε και η

Πάρεδρος Κ. Μαρίνου: Με την διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Συντάγματος καθιερώνεται ως πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου, ειδικότερα δε, η διασφάλιση ενός επιπέδου αξιοπρεπούς διαβιώσεως του ατόμου, το οποίο (επίπεδο αξιοπρεπούς διαβιώσεως) δεν επιτρέπεται, εν όψει και του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, να πλήσσει με την επιβολή φόρων και άλλων οικονομικών βαρών, η οποία, κατά την τελευταία αυτή διάταξη, επιτρέπεται «ανάλογα με τις δυνάμεις» κάθε φορολογούμενου, δηλαδή μόνο εάν και στον βαθμό που υφίσταται φοροδοτική ικανότητα. Η φοροδοτική, δηλαδή, ικανότητα συνίσταται –όπως και η ίδια η λεκτική διατύπωση του όρου φανερώνει- στη δυνατότητα του συγκεκριμένου προσώπου να καταβάλει τον φόρο, χωρίς να θίγεται το ελάχιστο όριο αξιοπρεπούς, εν όψει του άρθρου 2 παρ.1 του Συντάγματος, διαβιώσεώς του, προσδιορίζεται δε βάσει κριτηρίων αντικειμενικών, αναγομένων στο εισόδημα ή στην περιουσία, και υποκειμενικών, αναγομένων κυρίως στην προσωπική, οικογενειακή, κοινωνική κατάσταση, υγεία και ηλικία του συγκεκριμένου φορολογούμενου. Πρέπει, επομένως, κατά την έννοια των ανωτέρω συνταγματικών διατάξεων, να καταλείπεται αφορολόγητο το ποσό εισοδήματος που αντιστοιχεί στις δαπάνες, στις οποίες έχει πράγματι υποβληθεί ο συγκεκριμένος φορολογούμενος για την κάλυψη των, βάσει των ως άνω κριτηρίων, αναγκών αξιοπρεπούς διαβιώσεως του ιδίου και της οικογενείας του (εν όψει και του άρθρου 21 παρ. 1 του Συντάγματος) [βλ. και Πρακτικά Επιτροπών της Βουλής επί του Συντάγματος, συνεδρίαση 28.1.1975, Εισηγητής Πλειοψηφίας Σ. Στεφανόπουλος, σελ. 396 επίσης BverfGe 82,60]. Ο νόμος πρέπει, συνεπώς, κατά τις ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, να προβλέπει την δυνατότητα εξευρέσεως της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας κάθε συγκεκριμένου φορολογούμενου, η οποία διασφαλίζεται, κατ' αρχήν, με την θέσπιση αφορολόγητου ορίου εισοδήματος (η οποία, σε αντίθεση με άλλες φορολογικές απαλλαγές που θεσπίζονται για οικονομικές,

κοινωνικές ή άλλες σκοπιμότητες, υπηρετεί, όπως εξετάθη, την, κατά το άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος, υποχρέωση της Πολιτείας για την διασφάλιση της αξιοπρεπούς διαβίωσης του ατόμου). Το τεκμήριο ύπαρξης φοροδοτικής ικανότητας που τυχόν καθιερώνει ο νόμος με την πρόβλεψη αφορολογήτου ορίου πρέπει, για να πληροί τις απαιτήσεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος, να είναι μαχητό· δηλαδή, αν με το νόμο έχει θεσπισθεί συγκεκριμένο ποσό ως αφορολόγητο όριο εισοδήματος, το ποσό αυτό, αναγκάως, κατά τεκμήριον μόνον στοιχεί στην έλλειψη φοροδοτικής ικανότητας του συγκεκριμένου φορολογουμένου και, ως εκ τούτου, πρέπει να επιτρέπεται η ανταπόδειξη. Σε περίπτωση δε που δεν έχει θεσπισθεί τέτοιο αφορολόγητο όριο, πρέπει να παρέχεται στον συγκεκριμένο φορολογούμενο η δυνατότητα να αποδείξει ενώπιον της φορολογικής αρχής ή, πάντως, κατά το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, ενώπιον του αρμοδίου δικαστηρίου, ότι συγκεκριμένο τμήμα του εισοδήματός του, που αναλώθηκε για την κάλυψη στοιχειωδών αναγκών για την αξιοπρεπή διαβίωση του ιδίου και της οικογένειάς του, δεν πρέπει να φορολογηθεί. Τα προεκτεθέντα ισχύουν ιδιαιτέρως, εν όψει της παρ. 1 του άρθρου 21 του Συντάγματος, για τους έγγαμους φορολογουμένους με παιδιά ή όχι, κατά μείζονα δε λόγον, εν όψει της παρ. 2 του εν λόγω άρθρου, για τους πολύτεκνους φορολογουμένους, οι οποίοι «έχουν δικαίωμα ειδικής φροντίδας από το Κράτος» (η οποία μπορεί να συνίσταται τόσο σε ποικίλες κοινωνικές παροχές οικονομικού περιεχομένου όσο και σε ειδικές ρυθμίσεις αναγόμενες σε πλείστους τομείς, όπως είναι η εκπαίδευση, η απασχόληση, η στράτευση κ.ά.). Η υποχρέωση, κατ' αρχήν, της Πολιτείας για θέσπιση αφορολογήτου ορίου εισοδήματος, ως μαχητού τεκμηρίου φοροδοτικής ικανότητας, και για παροχή σχετικής δυνατότητας ανταποδείξεως του φορολογουμένου, εν πάση δε περιπτώσει -αν δηλαδή δεν θεσπίζεται αφορολόγητο όριο εισοδήματος- η υποχρέωση του νομοθέτη να αναγνωρίσει το, απορρέον ευθέως εκ των άρθρων 2 παρ. 1

και 4 παρ. 5 του Συντάγματος, δικαίωμα του φορολογουμένου να αποδείξει ότι συγκεκριμένο τμήμα του εισοδήματός του αναλώθηκε για την κάλυψη στοιχειωδών αναγκών αξιοπρεπούς διαβίωσης του ιδίου και της οικογενείας του δεν αναιρούνται ούτε αντισταθμίζονται, προκειμένου περί πολυτέκνων φορολογουμένων, από την πρόβλεψη στο νόμο «της παροχής εκπτώσεως επί του αναλογούντος φόρου ή της παροχής ειδικών επιδομάτων, απαλλασσομένων ενδεχομένως του φόρου, για την αντιμετώπιση των αυξημένων οικογενειακών δαπανών», όπως δέχεται η πλειοψηφούσα γνώμη. Διότι, στην προκειμένη ειδικώς περίπτωση, α) η ισχύουσα διάταξη του άρθρου 1 του ν. 4110/2013, η οποία -μη αναφερομένη ειδικώς στους πολυτέκνους- δεν προέβλεπε αφορολόγητο όριο εισοδήματος αλλά μείωση φόρου υπό την προϋπόθεση πραγματοποίησεως από τον φορολογούμενο δαπανών αποδεικνυομένων από νόμιμα φορολογικά παραστατικά στοιχεία, όρισε ρητώς ότι το ποσόν των προσκομιζομένων αποδείξεων δαπανών «ορίζεται σε ποσοστό 25% του δηλουμένου και φορολογουμένου εισοδήματος», περιόρισε δηλαδή το ύψος των αναγνωριζομένων για τη μείωση του φόρου δαπανών στο ως άνω ποσοστό, το οποίο είναι άδηλον αν καλύπτει το σύνολο των δαπανών στις οποίες πράγματι υπεβλήθη ο συγκεκριμένος φορολογούμενος για την αξιοπρεπή διαβίωση του ιδίου και της οικογενείας του, και β) το «σύστημα ρυθμίσεως της κρατικής μέριμνας των πολυτέκνων», το οποίο, κατά την πλειοψηφούσα γνώμη, συνθέτουν, αφ' ενός, το «ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων» (κατά το άρθρο πρώτο παρ. ΙΑ υποπαρ. ΙΑ. 2 του ν. 4093/2012, όπως το τελευταίο εδάφιο της διατάξεως αυτής αντικαταστάθηκε τελικώς με το άρθρο 38 παρ. 8 περ. β' του ν. 4114/2013) και, αφ' ετέρου, το «ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων» (κατά το άρθρο 40 του ν. 4141/2013), δεν διασφαλίζει ότι τα εν λόγω αφορολόγητα επιδόματα υπερκαλύπτουν το ύψος των δαπανών στις οποίες πράγματι υπεβλήθη ο συγκεκριμένος φορολογούμενος για την αξιοπρεπή διαβίωση του ιδίου και της πολυμελούς οικογενείας του.

Πέραν, όμως, όλων των ανωτέρω, ακόμη και αν για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής ικανότητας του συγκεκριμένου φορολογούμενου ελαμβάνοντο υπ' όψιν οι δαπάνες που υπολογίζονται για την ως άνω μείωση του φόρου ή τα προμνησθέντα αφορολόγητα επιδόματα, η μη παροχή της δυνατότητας στον συγκεκριμένο να ανταποδείξει (σε περίπτωση θεσπίσεως αφορολόγητου ορίου) ή να αποδείξει (σε περίπτωση μη θεσπίσεως αφορολόγητου ορίου) ενώπιον της φορολογικής αρχής ή των αρμοδίων δικαστηρίων το συγκεκριμένο τμήμα του εισοδήματός του που πράγματι δαπανήθηκε για τις ανάγκες αξιοπρεπούς διαβιώσεως του ιδίου και της οικογενείας του και, ως εκ τούτου, απαλλάσσεται του φόρου, συνιστά αυτοτελώς παραβίαση των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 5 και 20 παρ. 1 του Συντάγματος, το ειδικότερο δε ζήτημα αυτό, προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή.

17. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, μετά την επίλυση του ζητήματος που εισηχθη ενώπιόν του κατά την διαδικασία της πρότυπης δίκης, το Συμβούλιο της Επικρατείας μπορεί να παραπέμψει το ένδικο βοήθημα ή μέσο στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο. Κατόπιν τούτου, η Ολομέλεια του Δικαστηρίου, αφού επέλυσε το εισαχθέν ενώπιόν της ζήτημα, κρίνει ότι η υπόθεση πρέπει να παραπεμφθεί στο κατά τόπον (άρθρο 7 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης για την περαιτέρω κατ' ουσίαν εκδίκασή της.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Επιλύει κατά το σκεπτικό το ζήτημα που τέθηκε ενώπιόν του.

Παραπέμπει την υπόθεση στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 13 Νοεμβρίου 2015

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος

Η Γραμματέας

Νικ. Σακελλαρίου
και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 10ης Απριλίου
2017.

Ο Πρόεδρος

Μ. Παπασαράντη

Η Γραμματέας

Νικ. Σακελλαρίου

Ελ. Γκίκα