

ΣτΕ (Ολομ.) 2527/2013 [Δεν αντίκειται στο Σύνταγμα το τέλος επιτηδεύματος του ν. 3986/2011. Αντίθετη μειοψηφία]

Όμοιες: ΟλΣτΕ 2528/2013, ΟλΣτΕ 2529/2013, ΟλΣτΕ 2530/2013, ΟλΣτΕ 2531/2013

Περίληψη:

Οι αιτούντες ζήτησαν την ακύρωση της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1167/2.8.2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών κατά το μέρος που αφορά την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 31 παράγραφος 5 του νόμου 3986/2011.

Το τέλος επιτηδεύματος αποτελεί φόρο κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος. Επιβλήθηκε ως μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης και θεσπίσθηκε με τη μορφή ελάχιστου φόρου εισοδήματος μετά τη διαπίστωση ότι πολύ μεγάλος αριθμός εμπορικών επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών φορολογουμένων δηλώνουν καθαρά κέρδη κάτω του αφορολόγητου ορίου.

Ο νομοθέτης τεκμαίρει ότι οι ως άνω κατηγορίες κερδίζουν από την άσκηση του επαγγέλματός τους κατ' έτος ένα ελάχιστο ποσό εισοδήματος, το οποίο φορολογεί ετησίως με ένα ελάχιστο ποσό φόρου. Αντικείμενο του φόρου είναι το ελάχιστο εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό. Συγκλίνουσα γνώμη: Αντικείμενο του φόρου είναι οι συναλλαγές που τεκμαίρεται ότι διενεργούνται κατά την άσκηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων των επιτηδευματιών και ελεύθερων επαγγελματιών. Μειοψηφία: Η ιδιότητα του υποκειμένου του φόρου ως επιτηδευματία ή ελεύθερου επαγγελματία είναι η μόνη προϋπόθεση επιβολής του, η οποία τίθεται ανεπίτρεπτα.

Τα κριτήρια του πληθυσμού και του χαρακτήρα του τόπου άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας αποτελούν τη βάση του τεκμηρίου απόκτησης εισοδήματος. Τα εν λόγω κριτήρια είναι γενικά και αντικειμενικά, τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο της ρύθμισης, δεν αφίστανται των δεδομένων της κοινής πείρας και στηρίζουν το συμπέρασμα του τεκμηρίου. Δεν τίθεται θέμα φοροδοτικής ικανότητας, εφόσον όλοι οι υπόχρεοι μπορούν, εφόσον συντρέχουν τα κριτήρια του τεκμηρίου, να τον καταβάλλουν. Το επίμαχο τεκμήριο πρέπει να θεωρηθεί μαχητό και για λόγους ανωτέρας βίας, εφόσον προκύπτει ότι δεν ασκήθηκε επαγγελματική δραστηριότητα. Αντίθετη μειοψηφία: Επιβάλλεται αδιακρίτως η ίδια φορολογική επιβάρυνση σε όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες. Δεν προβλέπεται δυνατότητα ανταπόδειξης ότι δεν αποκτήθηκε εισόδημα.

Αριθμός 2527/2013

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ ΣΕ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Πρόεδρος: Π. Πικραμμένος

Εισηγητής: Γ. Τσιμέκας, Σύμβουλος

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 4 Νοεμβρίου 2011, με την εξής σύνθεση: Π. Πικραμμένος, Πρόεδρος, Αικ. Συγγούνα, Αντιπρόεδρος του Συμβουλίου της Επικρατείας, Χρ. Ράμμος, Δ. Μαρινάκης, Μ. Καραμανώφ, Αικ. Χριστοφορίδου, Π. Ευστρατίου, Μ. Γκορτζολίδου, Ι. Γράβαρης, Γ. Τσιμέκας, Π. Καρλή, Φ. Ντζίμας, Σπ. Χρυσικοπούλου, Ηρ. Τσακόπουλος, Β. Καλαντζή, Μ. Παπαδοπούλου, Β. Αραβαντινός, Δ. Κυριλλόπουλος, Εμμ. Κουσιουρή, Ολ. Ζύγουρα, Β. Ραφτοπούλου, Κ. Κουσουλής, Κ. Φιλοπούλου, Θ. Αραβάνης, Κ. Πισπιρίγκος, Αντ. Χλαμπέα, Μ. Πικραμμένος, Σύμβουλοι, Ολ. Παπαδοπούλου, Δ. Τομαράς, Π. Γρουμπού, Πάρεδροι. Από τους ανωτέρω οι Σύμβουλοι Φ. Ντζίμας και Εμμ. Κουσιουρή καθώς και η Πάρεδρος Π. Γρουμπού μετέχουν ως αναπληρωματικά μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 2 του ν. 3719/2008. Γραμματέας η Μ. Παπασαράντη

Για να δικάσει την από 22 Σεπτεμβρίου 2011 αίτηση των: **1. Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών**, που εδρεύει στην Αθήνα (Ακαδημίας 60), ο οποίος παρέστη με τους δικηγόρους: α) Ιωάννη Αδαμόπουλο (Α.Μ. 12000), β) Αντώνιο Αργυρό (Α.Μ. 7372) και γ) Ευστάθιο Μπακάλη (Α.Μ. 27173), που τους διόρισε με απόσπασμα πρακτικού του Διοικητικού του Συμβουλίου και 2. κατοίκου Αθηνών (..... ..), ο οποίος παρέστη αυτοπροσώπως ως δικηγόρος (Α.Μ. 12000),

κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τους: 1) Χρυσαφούλα Αυγερινού, 2) Θεόδωρο Ψυχογιό, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους και 3) Πολυχρόνη Καραστεργίου, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Η πιο πάνω αίτηση εισάγεται στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, κατόπιν της από 28 Σεπτεμβρίου 2011 πράξης του Προέδρου του Συμβουλίου της Επικρατείας, λόγω της σπουδαιότητάς της, σύμφωνα με τα άρθρα 14 παρ. 2 εδάφ. α, 20 και 21 του Π.Δ. 18/1989.

Με την αίτηση αυτή οι αιτούντες επιδιώκουν να ακυρωθεί η **υπ` αριθμ. ΠΟΛ. 1167/2.8.2011 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών κατά το μέρος που αφορά την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος** και κάθε άλλη σχετική πράξη ή παράλειψη της Διοικήσεως.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Συμβούλου Γ. Τσιμέκα.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τους πληρεξουσίου του αιτούντος Δικηγορικού Συλλόγου και τον δεύτερο των αιτούντων ως δικηγόρο, οι οποίοι ανέπτυξαν και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους ακυρώσεως και ζήτησαν να γίνει δεκτή η αίτηση και τους αντιπροσώπους του Υπουργού, οι οποίοι ζήτησαν την απόρριψη της.

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

Κ α ι

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά το Νόμο

1. Επειδή, λόγω κωλύματος, κατά την έννοια του άρθρου 26 του ν. 3719/2008, Α` 241 (βλ. Πρακτικό Ολομελείας σε Συμβούλιο υπ` αριθ. 2/2009) της Συμβούλου Μαρίας Καραμανώφ, τακτικού μέλους της σύνθεσης που εκδίκασε την κρινόμενη υπόθεση, έλαβε μέρος αντ` αυτής, στην διάσκεψη της 19ης Μαρτίου 2012, ως τακτικό μέλος ο Σύμβουλος Εμμανουήλ Κουσιουρής, αναπληρωματικό μέχρι τότε μέλος της σύνθεσης (βλ. Πρακτικό Διάσκεψης της Ολομέλειας του Δικαστηρίου υπ` αριθ. 62/2012).

2. Επειδή, για την κρινόμενη αίτηση έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (υπ` αριθ. 1192960 και 3089618/2011, σειράς Α`, ειδικά γραμμάτια παραβόλου).

3. Επειδή, με την αίτηση αυτή, η οποία εισήχθη στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου λόγω της σπουδαιότητας της, κατόπιν της από 28.9.2011 πράξης του Προέδρου του, κατ` εφαρμογήν του άρθρου 14 παρ. 2 εδ. α` του π.δ/τος 18/1989 (Α` 8), ζητείται η ακύρωση της υπ` αριθ. ΠΟΛ. 1167/2-8-2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β` 1835/17-8-2011) με τίτλο «*Διαδικασία για την βεβαίωση και είσπραξη της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, της έκτακτης εισφοράς σε αντικειμενικές δαπάνες και του τέλους επιτηδεύματος, που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 29, 30 και 31, αντίστοιχα, του ν. 3986/2011 (Α` 152/1- 7-2011). Λοιπά θέματα για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων*», κατά το μέρος που αφορά την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος.

4. Επειδή, η προσβαλλόμενη απόφαση, εκδοθείσα κατ` εξουσιοδότηση της διατάξεως του άρθρου 31 παρ.5 του ν.3986/2011, με αντικείμενο τη ρύθμιση της διαδικασίας για την βεβαίωση και είσπραξη, μεταξύ άλλων, του τέλους επιτηδεύματος που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, **αποτελεί κανονιστική διοικητική πράξη και** ως εκ τούτου η προθεσμία της ασκήσεως αιτήσεως ακυρώσεως κατά αυτής ξεκινά από την επόμενη ημέρα της δημοσιεύσεώς της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη εκδόθηκε στις 2-8-2011 και δημοσιεύθηκε στις 17-8-2011 (Β` 1835). Κατά συνέπεια, η υπό κρίση αίτηση ακυρώσεως, κατατεθείσα στις 23-9-2011, **ασκείται εμπροθέσμως**.

5. Επειδή, το άρθρο 199 του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν.δ/τος 3026/1954 Κώδικα περί Δικηγόρων (Α` 235) ορίζει ότι: «*Εις τους Δικηγορικούς Συλλόγους και τα Διοικητικά Συμβούλια αυτών ανήκουσι: α) Η μέριμνα περί της εν γένει αξιοπρεπείας των Δικηγόρων και της απονομής παρά πάσης αρχής του προς αυτούς οφειλομένου σεβασμού κατά την ενάσκησιν του λειτουργήματος αυτών, β) η υποβολή προτάσεων και γνωμών*

αφορμών εις την βελτίωσιν της νομοθεσίας εις την ερμηνείαν και την εφαρμογήν αυτής, γ) η διατύπωσις παρατηρήσεων και κρίσεων ως προς την απονομήν της δικαιοσύνης και δ) η συζήτησις και η απόφασις περί παντός ζητήματος ενδιαφέροντος το Δικηγορικόν Σώμα ή τα μέλη του Συλλόγου ως τοιαύτα ή ως επαγγελματικήν τάξιν και επί παντός γενικωτέρου ζητήματος Εθνικού ή Κοινωνικού περιεχομένου».

6. Επειδή, εν όψει της μέριμνας που, κατά την έννοια της διατάξεως του εδαφίου α' του ανωτέρω άρθρου 199 του Κώδικα περί Δικηγόρων, πρέπει να επιδεικνύουν οι Δικηγορικοί Σύλλογοι για την προστασία των επαγγελματικών συμφερόντων των μελών τους, **ο αιτών Δικηγορικός Σύλλογος με έννομο συμφέρον ζητεί την ακύρωση** της εχούσης εκτελεστό χαρακτήρα προσβαλλομένης υπ' αριθ. ΠΟΛ.1167/2-8-2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, κατά το μέρος που αυτή αφορά την επιβολή τέλους επιτηδεύματος σε όλους τους δικηγόρους, δεδομένου ότι από την επιβολή του τέλους αυτού θίγονται τα συμφέροντα των μελών του (πρβλ. Σ.τ.Ε. Ολομ. 668/2012), τα δε προβαλλόμενα με το έγγραφο απόψεων της διοίκησης προς το δικαστήριο περί ελλείψεως εννόμου συμφέροντος εκ μέρους του αιτούντος Δικηγορικού Συλλόγου είναι απορριπτέα ως αβάσιμα. Με προφανές έννομο συμφέρον, ως βαρυνόμενος με το τέλος επιτηδεύματος, όπως προκύπτει από το προσκομισθέν σχετικώς εκκαθαριστικό σημείωμα, ασκεί την κρινόμενη αίτηση και ο δεύτερος αιτών, δικηγόρος και πρόεδρος του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών. Εξάλλου, οι αιτούντες παραδεκτώς ομοδικούν, διότι προβάλλουν κοινούς λόγους ακυρώσεως που ερείδονται στην αυτή πραγματική και νομική αιτία.

7. Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, η προσβαλλομένη υπουργική απόφαση εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 31 του ν.3986/2011 και, όπως προκύπτει από το περιεχόμενό της που εκτίθεται κατωτέρω (σκέψη 9), προβαίνει σε εξειδίκευση και ρύθμιση των λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων του εν λόγω άρθρου 31, με τις οποίες επιβλήθηκε και ρυθμίσθηκε το τέλος επιτηδεύματος. Επομένως, τυχόν ανίσχυρο των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 καθιστά μη νόμιμες και ακυρωτέες τις ρυθμίσεις της προσβαλλομένης κανονιστικής πράξης που στηρίζονται σ' αυτές και, ως εκ τούτου, **παραδεκτώς προβάλλονται με την κρινόμενη αίτηση λόγοι περί αντισυνταγματικότητας των νομοθετικών αυτών διατάξεων** (πρβλ. ΣτΕ 668/2012).

8. Επειδή, με τον ν. 3985/2011 (Α' 151) εγκρίθηκε το Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 - 2015. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού, το Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο αποτελεί το βασικό πλαίσιο των δημοσιονομικών μεσοπρόθεσμων στόχων και προβλέψεων της γενικής κυβέρνησης και των επί μέρους φορέων της για την περίοδο 2011 - 2015 και αποτυπώνει τα όρια και τις δεσμεύσεις που αναλαμβάνονται για την περίοδο αυτή ως προς τα έσοδα και τις δαπάνες όλων των υποτομέων της γενικής κυβέρνησης. **Για την εφαρμογή των στόχων του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου, εκδόθηκε ο ν. 3986/2011 «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 - 2015» (Α' 152).** Μεταξύ των μέτρων που θεσπίζονται με τον νόμο αυτό περιλαμβάνεται και η επιβολή τέλους επιτηδεύματος στους επιτηδευματίες και τους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα. Ειδικότερα, **στο άρθρο 31 του ν. 3986/2011** ορίζεται σχετικώς ότι: «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή

ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: α) Για τις επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε τετρακόσια (400) ευρώ ετησίως, β) Για επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως. Η περιοχή του Νομού Αττικής λογίζεται ως μια πόλη, καθώς και το Πολεοδομικό Συγκρότημα Θεσσαλονίκης. 2. Στις περιπτώσεις λειτουργίας υποκαταστημάτων, επιβάλλεται επιπλέον τέλος επιτηδεύματος τριακοσίων (300) ευρώ για κάθε υποκατάστημα. Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας. 3. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας. 4. Για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994). 5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που υποβάλλονται και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τους επιτηδευματίες και ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούν επιτήδευμα ή ελεύθερο επάγγελμα, αντίστοιχα, κατά την 1.1.2011 και μετά. 7. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2011, το τέλος επιτηδεύματος ορίζεται σε τριακόσια (300) ευρώ και για τις δύο κατηγορίες επιτηδευματιών και ελεύθερων επαγγελματιών της παραγράφου 1. Για το ανωτέρω έτος, το τέλος επιτηδεύματος συμβεβαιώνεται και καταβάλλεται με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του παρόντος νόμου. Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 2 έως 5 του παρόντος άρθρου. Με την κανονιστική απόφαση της παραγράφου 5 καθορίζεται και η ειδικότερη διαδικασία για τη διαπίστωση των εξαιρέσεων της παραγράφου 3 από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2011, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

9. Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω παρ. 5 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση, η οποία στα άρθρα 3 και 4 αυτής καθορίζει τη διαδικασία για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος. Ειδικότερα, οι διατάξεις της προσβαλλόμενης ΠΟΛ 1167/2-8- 2011 αποφάσεως του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, ως προς το τέλος επιτηδεύματος, ορίζουν τα εξής: **Άρθρο 3:** «1. Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σε όσους φορολογούμενους ασκούν επιτήδευμα ή επάγγελμα, **στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ** (ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες της

παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ - π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α`) - και της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμούς, υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών) εκδίδεται από τη ΓΓΠΣ με βάση τα στοιχεία που διαθέτει, εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού για το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 2010), αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο κατά τα οριζόμενα στη παραγρ. 1 άρθρου 4 της παρούσας απόφασης. Το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 και μετά θα βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δεν θεωρούνται επιτηδεύματιες. 2. Οι επιτηδεύματιες και οι επιχειρήσεις που ασκούσαν το επάγγελμα ή την επιχείρησή τους για ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση 2010, υπάγονται στην επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, το οποίο περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες της λειτουργίας τους, εφόσον έχει ήδη υποβληθεί δήλωση διακοπής δραστηριότητας. Σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης επιχειρήσεων, το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται στις επιχειρήσεις που συγχωνεύθηκαν και στην προερχόμενη από τη συγχώνευση ή στην διασπασθείσα και στις επωφελούμενες από τη διάσπαση και περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας μέσα στη χρήση για την οποία επιβάλλεται το τέλος. Στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου, το τέλος επιτηδεύματος καταβάλλεται από την προελθούσα από την συγχώνευση ή τις επωφελούμενες από τη διάσπαση, κατά περίπτωση. Σε περίπτωση μετατροπής επιχείρησης σε άλλη νομική μορφή με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 2176 Α`) ή του ν. 2166/1993 (ΦΕΚ 137 Α`) το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται τόσο στη μετατραπέζια επιχείρηση όσο και στην προερχόμενη από τη μετατροπή περιοριζόμενο ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας μέσα στη χρήση για την οποία επιβάλλεται και καταβάλλεται από την προερχόμενη από τη μετατροπή. 3. Για την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος των φορολογούμενων που ασκούν επιτηδεύμα ή ελεύθερο επάγγελμα, σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, λαμβάνονται υπόψη τα χωριά και νησιά όπως προβλέπονταν πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 2539/1997 (ΦΕΚ 244 Α`) για την εφαρμογή του σχεδίου «Καποδίστριας». Για την εξεύρεση του πραγματικού πληθυσμού τους λαμβάνεται υπόψη η τελευταία επίσημη γενική απογραφή πληθυσμού της 18ης Μαρτίου 2001, όπως κυρώθηκε με την Κοινή Υπουργική Απόφαση 6821/Γ5-908 (ΦΕΚ 715 Β`). Ως τουριστικοί τόποι θεωρούνται όσοι περιλαμβάνονται στο π.δ. 899/1976, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το π.δ. 664/1977. Η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος κρίνεται χωριστά για την έδρα και το κάθε υποκατάστημα της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία. 4. Η βεβαίωση του τέλους επιτηδεύματος γίνεται από τη ΔΟΥ που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου κατά το χρόνο επιβολής του τέλους επιτηδεύματος και για την καταβολή του έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 4 της παρούσας Απόφασης. Το προηγούμενο εδάφιο έχει εφαρμογή και για τα υποκαταστήματα της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία. 5. Η προθεσμία άσκησης προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος. 6. Το τέλος επιτηδεύματος δεν εκπίπτει ως δαπάνη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος». **Άρθρο 4:** «Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση και καταβολή της εισφοράς των άρθρων 29 και 30 και του τέλους επιτηδεύματος των ελεύθερων επαγγελματιών και των επιχειρήσεων (φυσικά και νομικά

πρόσωπα) του άρθρου 31 του νόμου αυτού, ακολουθείται η ακόλουθη διαδικασία: 1. **Η ΓΠΣ εκδίδει ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα**, επί του οποίου εμφανίζονται χωριστά, μετά από υπολογισμό, τα ποσά της κάθε εισφοράς και του τέλους επιτηδεύματος, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται και στον υπόχρεο και παράλληλα ενημερώνει ηλεκτρονικά τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για την εκκαθάριση και τους χρηματικούς καταλόγους. Ο υπολογισμός των εισφορών υπολογίζεται με βάση τα στοιχεία των αρχικών και συμπληρωματικών δηλώσεων οικον. έτους 2011 και το τέλος επιτηδεύματος με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2011 το τέλος επιτηδεύματος θα υπολογιστεί για τους επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα με δηλωθέντα εισοδήματα Δ` ή Ζ` πηγής καθώς και για νομικά πρόσωπα, τα οποία έχουν υποβάλει δηλώσεις Φ.Ε. για ένα τουλάχιστον από τα τρία τελευταία οικονομικά έτη, εφόσον πληρούν κατά τα λοιπά τις απαιτούμενες προϋποθέσεις. Για όσους επιτηδευματίες φυσικά ή νομικά πρόσωπα δεν έχει υπολογιστεί τέλος επιτηδεύματος λόγω της προηγούμενης παραγράφου, ενώ στο μητρώο εμφανίζονται για την διαχειριστική περίοδο του 2010 ως ενεργές επιχειρήσεις θα αποσταλούν από τη ΓΠΣ ατομικές ειδοποιήσεις προς ενημέρωση τους καθώς και το αντίστοιχο αρχείο σε ηλεκτρονική μορφή στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. προκειμένου οι ίδιοι να υποβάλλουν δήλωση διακοπής εάν έχουν διακόψει ή διαφορετικά να βεβαιωθεί το αναλογούν τέλος επιτηδεύματος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. 2. Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται στην παραγρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ, δηλαδή α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις β) τα φύλλα ελέγχου και γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων Αρμόδια Δ.Ο.Υ. των φυσικών προσώπων, για την επιβολή της εισφοράς των άρθρων 29 και 30 και του τέλους επιτηδεύματος, θεωρείται η Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011. 3. Το ποσό της οφειλής βεβαιώνεται συνολικά και καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση και η καθεμία από τις επόμενες δόσεις μέχρι την τελευταία εργάσιμη, αντίστοιχα. Η κάθε δόση δεν μπορεί να είναι κατώτερη των τριακοσίων (300) ευρώ, εκτός της τελευταίας. Συνεπώς, αν η εισφορά βεβαιωθεί μέσα στο μήνα Αύγουστο, θα καταβληθεί η πρώτη δόση μέχρι 30 Σεπτεμβρίου 2011, η δεύτερη μέχρι 31 Οκτωβρίου, η τρίτη μέχρι 30 Νοεμβρίου, η επόμενη 31 Δεκεμβρίου κ.λπ. 4. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του συνολικά οφειλόμενου ποσού του εκκαθαριστικού σημειώματος, μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης παρέχεται έκπτωση πέντε (5%) τοις εκατό, ακόμη κι αν πρόκειται για ποσά κάτω των τριακοσίων (300) ευρώ. 5. Σε περίπτωση που η δήλωση εκκαθαρίζεται και αποστέλλεται το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την παρέλευση του οικείου οικονομικού έτους, ο υπόχρεος δεν χάνει το δικαίωμα της καταβολής του φόρου σε δόσεις και της έκπτωσης στην εφάπαξ καταβολή. 6. Στις περιπτώσεις που η ΓΠΣ δεν διαθέτει στοιχεία για την ορθή εκκαθάριση, τότε οι υπόχρεοι φορολογούμενοι, εφόσον διαπιστώσουν λάθος, κατά τη παραλαβή του εκκαθαριστικού σημειώματος, υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση, είτε αίτηση για διαγραφή μέρους ή ολόκληρου του βεβαιωθέντος ποσού, είτε τροποποιητική δήλωση. Η Δ.Ο.Υ. θα προβεί σε διαγραφή ή σε νέα εκκαθάριση, σύμφωνα με τις οδηγίες που θα δοθούν από τη ΓΠΣ. Το νέο ποσό που θα προκύπτει, καταβάλλεται μόνο στη Δ.Ο.Υ. 7. Δεν βεβαιώνεται το συνολικό ποσό του εκκαθαριστικού σημειώματος που τελικά οφείλεται, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα είκοσι επτά (27) ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο για τον φορολογούμενο και τη σύζυγο του».

10. Επειδή, το κατά τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 3986/2011 τέλος επιτηδεύματος επιβλήθηκε, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του οικείου σχεδίου νόμου, ως **μέτρο αναγκαίο για την αντιμετώπιση των συνεπειών της οικονομικής κρίσης** και, συγκεκριμένα, προς το σκοπό ενίσχυσης των δημοσίων εσόδων, ενόψει των δημοσιονομικών συνθηκών που διέρχεται η χώρα, θεσπίσθηκε δε υπό την μορφή - όπως αναφέρεται στην ως άνω αιτιολογική έκθεση - ενός **«ελάχιστου φόρου εισοδήματος»** προερχομένου από τη δραστηριότητα εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, **μετά τη διαπίστωση από τον νομοθέτη ότι πολύ μεγάλος αριθμός των εν λόγω κατηγοριών φορολογουμένων δηλώνουν καθαρά κέρδη κάτω του αφορολογήτου ορίου**. Υπό τα δεδομένα αυτά, εφόσον δηλαδή η επίδικη οικονομική επιβάρυνση 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, ήτοι έναντι ειδικώς παρεχόμενης δημόσιας υπηρεσίας προς τους βαρυνόμενους με αυτό, παρά τον χαρακτηρισμό της ως τέλος **αποτελεί φόρο κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος**. Τούτο συνάγεται άλλωστε και από το γεγονός ότι το άρθρο 31 του ν. 3986/2011 εντάσσεται στο κεφάλαιο Δ' του ν. 3986/2011, που τιτλοφορείται «Φορολογικές και τελωνειακές ρυθμίσεις για την εφαρμογή του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής». Κατόπιν αυτών, τα προβαλλόμενα περί του αντιθέτου με το έγγραφο απόψεων της διοίκησης προς το δικαστήριο, ότι το επίδικο οικονομικό βάρος έχει τον χαρακτήρα ανταποδοτικού τέλους διότι επιβάλλεται για να διατηρούνται σε διαρκή ετοιμότητα οι δημόσιες υπηρεσίες με τις αναγκαίες υλικοτεχνικές υποδομές τους, ώστε να συνεχίσουν να παρέχονται ακωλύτως οι κρατικές υπηρεσίες στα πρόσωπα που ασκούν επιτήδευμα ή ελεύθερο επάγγελμα στη χώρα παρά τις τρέχουσες οικονομικές δυσχέρειες συντήρησης των υπηρεσιών αυτών, είναι απορριπτέα ως αβάσιμα. Και τούτο διότι, και αν ακόμη θεωρηθεί ότι οι επιβαρυνόμενοι με το τέλος ωφελούνται από την παροχή δημοσίων υπηρεσιών, στην καλύτερη χρηματοδότηση των οποίων αποβλέπει η είσπραξη του, το όφελος αυτό δεν συνιστά άμεση και ειδική αντιπαροχή προς αυτούς, κατά τρόπο ώστε να αναιρείται ο χαρακτήρας της σχετικής επιβάρυνσης ως φορολογικής, αφού η συνεχής και εύρυθμη λειτουργία των υπηρεσιών αυτών και μάλιστα η λειτουργία των δικαστηρίων αποτελεί γενική υποχρέωση του κράτους για όλους τους πολίτες, (πρβλ. ΣτΕ 3293/2005 Ολομ., 1855/07, 60/2010 επτ.).

11. Επειδή, σύμφωνα με την **παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος**: *«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»*. Με τη διάταξη αυτή προβλέπεται ότι για την επιβολή και είσπραξη του φόρου απαιτείται τυπικός νόμος που να θεσπίζει τα ουσιώδη στοιχεία αυτού (υποκείμενο, αντικείμενο, φορολογικό συντελεστή, τυχόν απαλλαγές ή εξαιρέσεις) και, περαιτέρω, ορίζονται, περιοριστικά, τα στοιχεία που μπορούν ν' αποτελέσουν τη βάση φορολογικής επιβάρυνσης (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές).

12. Επειδή, όπως εκτέθηκε ήδη, με τις παρατιθέμενες ανωτέρω (σκέψη 9) διατάξεις του

άρθρου 31 του ν. 3986/2011 επιβάλλεται ετήσια φορολογική επιβάρυνση (τέλος επιτηδεύματος) στους επιτηδευματίες και στους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα που τηρούν βιβλία Β` ή Γ` κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), η οποία ανέρχεται σε 400 ευρώ για όσους έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως 200.000 κατοίκους και σε 500 ευρώ για όσους έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό άνω των 200.000 κατοίκων, ειδικά δε για το έτος 2011 η εν λόγω επιβάρυνση ανέρχεται, για όλες τις πιο πάνω κατηγορίες φορολογουμένων, σε 300 ευρώ. **Υπόχρεοι** προς καταβολή του τέλους, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, είναι τόσο **οι επιτηδευματίες και ελεύθεροι επαγγελματίες που δεν βαρύνονται με φόρο εισοδήματος** (είτε επειδή δήλωσαν εισόδημα κατώτερο του αφορολογήτου ορίου είτε επειδή είχαν, κατά περίπτωση, μεγάλες εκπτώσεις από το φόρο) όσο **και οι λοιποί που βαρύνονται με φόρο εισοδήματος** (είτε μικρότερο είτε μεγαλύτερο του παγίως οριζόμενου τέλους). Περαιτέρω, από την υποχρέωση καταβολής του τέλους εξαιρούνται, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, όσοι ασκούν την δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους, καθώς επίσης ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει 5 έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, οι δε ατομικές επιχειρήσεις εξαιρούνται ομοίως της επιβολής του τέλους εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται 3 έτη από το έτος συνταξιοδότησης του, ως τοιούτου νοουμένου του 65ου έτους της ηλικίας. Με τις διατάξεις αυτές **ο νομοθέτης**, εξαιρώντας από την υποχρέωση καταβολής του τέλους τις τελευταίες αυτές κατηγορίες φορολογουμένων, τις οποίες θεωρεί οικονομικά ασθενέστερες λόγω των συνθηκών υπό τις οποίες δραστηριοποιούνται επαγγελματικά, **τεκμαίρει ότι οι λοιποί, υπό τις εκτεθείσες τοπικές, χρονικές και πληθυσμιακές προϋποθέσεις, κερδίζουν από την άσκηση του επαγγέλματος τους κατ' έτος ένα ελάχιστο ποσό εισοδήματος, το οποίο φορολογεί ετησίως με ένα, αντίστοιχα, ελάχιστο πάγιο ποσό φόρου (400 ή 500 ευρώ) ανάλογα με τον πληθυσμό ή τον χαρακτήρα (τουριστικό) της πόλης στην οποία βρίσκεται η έδρα του επιτηδευματία. Αντικείμενο**, συνεπώς, της επίμαχης φορολογικής επιβάρυνσης είναι, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, **το ελάχιστο εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό**, το οποίο αποκτά όποιος ασκεί εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα υπό τις ανωτέρω διακρίσεις, υπό τις οποίες και υποχρεούται στην καταβολή τέλους αναλόγου ύψους. Με τα δεδομένα αυτά, προσδιορίζεται εν προκειμένω το αντικείμενο του φόρου, όπως απαιτείται από το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, από το νόμο και, επομένως, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος λόγος ακυρώσεως. Ειδικότερα, ο ισχυρισμός των αιτούντων ότι ο επίδικος φόρος είναι κεφαλικός διότι με την επίμαχη διάταξη του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 ταυτίζεται το υποκείμενο με το αντικείμενο του φόρου, στηρίζεται στην προϋπόθεση ότι αντικείμενο του φόρου είναι το πρόσωπο του επιτηδευματία ή του ελεύθερου επαγγελματία, ενώ **η ιδιότητα του επιτηδευματία ή ελεύθερου επαγγελματία και η λόγω αυτής άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας αποτελεί, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, το κριτήριο επιβολής του φόρου, ο οποίος όμως έχει ως αντικείμενο το εισόδημα των βαρυνομένων** (βλ. ΣτΕ 1318/1979 Ολομ., πρβλ. ΣτΕ 3104/1982, 3639/1984). Οι Σύμβουλοι Ηρ. Τσακόπουλος, Κ. Κουσούλης, Κ. Πισπιρίγκος και Μ. Πικραμένος διατύπωσαν την **συγκλίνουσα γνώμη** ότι το επιβαλλόμενο με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 τέλος επιτηδεύματος **έχει τον χαρακτήρα φόρου ο οποίος επιβάλλεται όχι επί του εισοδήματος αλλά επί των συναλλαγών, καθόσον αντικείμενο**

του φόρου είναι, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, οι συναλλαγές, που τεκμαίρεται ότι διενεργούνται κατά την άσκηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων των επιτηδευματιών και ελεύθερων επαγγελματιών-ενόψει δε αυτού, ορίζουσα δηλαδή το αντικείμενο του φόρου που αποτελεί τη βάση της επιβαλλόμενης με αυτήν φορολογικής επιβάρυνσης, η ανωτέρω διάταξη δεν παραβιάζει το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

Μειοψήφησαν οι Σύμβουλοι Μ. Καραμανώφ, Ιωαν. Γράβαρης, Β. Καλαντζή και Β. Αραβαντινός, προς τη γνώμη των οποίων συντάχθηκε και ο Πάρεδρος Δ. Τομαράς, οι οποίοι διατύπωσαν την ακόλουθη γνώμη: Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, **ο φόρος πρέπει σε κάθε περίπτωση να αναφέρεται σε συγκεκριμένα στοιχεία από εκείνα που περιοριστικώς ορίζονται στη διάταξη αυτή ως δυνάμενα ν' αποτελέσουν το αντικείμενο του:** Εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές. Τα στοιχεία αυτά, από την ύπαρξη των οποίων και μόνον επιτρέπεται η συναγωγή φοροδοτικής ικανότητας, πρέπει να καθορίζονται επακριβώς στο φορολογικό νόμο, έτσι ώστε ν' αποτελούν αυτά τα ίδια τη βάση επιβολής του φόρου, και, συνακόλουθα, το αντικείμενο της κρίσεως κατά πόσον υφίστανται πράγματι σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. (Άλλο το θέμα ότι μπορεί, υπό προϋποθέσεις, η ύπαρξη των στοιχείων αυτών να συνάγεται τεκμαρτώως). Αντίθετα προς τα ανωτέρω, με τις προπαρατεθεισες διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, **δεν καθορίζεται - ούτε καν τεκμαρτώως - ως βάση επιβολής τού επίδικου τέλους συγκεκριμένο στοιχείο από τα περιοριστικούς ως άνω αναφερόμενα" δεν συναρτάται δηλαδή το τέλος ούτε με ορισμένο εισόδημα ή περιουσία ούτε με συγκεκριμένες δαπάνες ή συναλλαγές. Ως μόνη προϋπόθεση επιβολής του τίθεται ανεπιτρέπτως η ίδια η ιδιότητα του υποκειμένου του ως επιτηδευματία ή ελεύθερου επαγγελματία, συνεπαγόμενη, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του νόμου, την «κατ' αποκοπήν» φορολόγηση με ορισμένο ήδη στο νόμο χρηματικό ποσό. Με τα δεδομένα αυτά, οι εν λόγω διατάξεις αντίκεινται, κατά τη μειοψηφήσασα αυτή γνώμη, στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος και θα έπρεπε για το λόγο αυτό να ακυρωθεί η κατ' εφαρμογή τους εκδοθείσα και ήδη προσβαλλόμενη ως άνω κανονιστική απόφαση.**

13. Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει στην **παράγραφο 1** ότι: *«Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου»* και στην **παράγραφο 5** ότι: *«Οι Έλληνες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους»*. Από τις διατάξεις αυτές **σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος**, που καθορίζει, κατά τα προεκτεθέντα, τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβάρυνσης (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για την δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνομένους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευομένη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, όπως είναι, κατ' άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, το εισόδημα, η

περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ιδίων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνον κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφ' όσον 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 (ΣτΕ2469-2471/2008Ολομ.).

14. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο νομοθέτης του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, θεσπίζοντας το επίδοκο τέλος ως φόρο επί του εισοδήματος, κατά τα ήδη εκτεθέντα, βασίστηκε στην παραδοχή ότι η άσκηση επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας από όσους ασκούν επιτηδεύμα 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 συνδεόμενες 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, 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 αφίστανται 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, βλ. σκέψη 12) **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 θεωρείται 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 αποδεικνυομένους 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. Κατά το μέρος, άλλωστε, που προβάλλεται παράβαση του άρθρου 6 παρ. 1 της κυρωθείσης με το ν.δ/γμα 53/1974 (Α` 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), που επίσης κατοχυρώνει το δικαίωμα δικαστικής προστασίας, ο λόγος είναι απορριπτός προεχόντως διότι το εν λόγω άρθρο δεν εφαρμόζεται, κατά κανόνα, στις φορολογικές διαφορές (βλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων Stere κ.λ.π. κατά Ρουμανίας της 23ης Φεβρουαρίου 2006, Jussila κατά Φινλανδίας της 23ης Νοεμβρίου 2006, Ferrazini κατά Ιταλίας της 12ης Ιουλίου 2001 κ.α.). Τέλος, τα προβαλλόμενα 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 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). **Μειοψήφησαν**, ως προς το ζήτημα της παραβίασης των άρθρων 4 παρ. 1 και 5 και 20 παρ. 1 του Συντάγματος, οι Σύμβουλοι Μ. Καραμανώφ, Ιωαν. Γράβαρης, Β. Καλαντζή και Β. Αραβαντινός, προς τη γνώμη των οποίων συντάχθηκε και ο Πάρεδρος Δ. Τομαράς, οι οποίοι υπεστήριξαν τα εξής: Από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, που επιτάσσει τη συμμετοχή των ελλήνων πολιτών στα δημόσια βάρη «*ανάλογα με τις δυνάμεις τους*», απορρέει η βασική για τη φορολογία αρχή, κατά την οποία **αναγκαίος όρος για την επιβολή οποιουδήποτε φόρου είναι η ύπαρξη αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας** της δυνατότητας δηλαδή του φορολογουμένου, εν όψει και της συνεπούς εκπλήρωσης των λοιπών υποχρεώσεων του προς το κράτος. Εν σχέσει, άλλωστε, προς την αρχή αυτή καθορίζονται περαιτέρω, στο άρθρο **78 παρ. 1 του Συντάγματος**, τα στοιχεία που, περιοριστικά, μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολόγησης

(εισόδημα, περιουσία, δαπάνες, συναλλαγές) με την έννοια ότι **από τα στοιχεία αυτά και μόνον επιτρέπεται να συναχθεί κατ' αρχήν φοροδοτική ικανότητα**· αλλά και ότι στην πραγματική ύπαρξη της τελευταίας οφείλει, εν πάση περιπτώσει, να αποβλέπει ο κοινός νομοθέτης κατά την επιβολή των κατ' ιδίαν φόρων, **συνεκτιμώντας τις συγκεκριμένες εκάστοτε συνθήκες και χρησιμοποιώντας πρόσφορα προς τούτο κριτήρια**. Η συνταγματική αυτή υποχρέωση συνιστά όριο στην άσκηση της νομοθετικής φορολογικής πολιτικής εν γένει, η παράβλεψη του οποίου αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσεως κατά τον έλεγχο της συνταγματικότητας των νόμων. Εν όψει αυτών, οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, με τις οποίες θεσπίζεται η καταβολή του επίδικου τέλους επιτηδεύματος, **αντίκεινται στο ανωτέρω άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος καθόσον επιβάλλεται με αυτές αδιακρίτως η ίδια φορολογική επιβάρυνση σε όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες**, λόγω της ιδιότητας τους αυτής και μόνον, χωρίς να λαμβάνονται υπ' όψη συγκεκριμένα στοιχεία από τα περιοριστικά προβλεπόμενα, κατά τα ανωτέρω (εισόδημα κλπ), από τα οποία, σε συνδυασμό με τις ιδιαίτερες συνθήκες των βαρυνομένων, να συνάγεται με πρόσφορο τρόπο η ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας. Με τα δεδομένα, άλλωστε, αυτά και υπό την εκδοχή ακόμη ότι το επίδικο τέλος επιβάλλεται επί τεκμαιρομένου εισοδήματος, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, **μη προβλέποντας τη δυνατότητα ανταποδείξεως εκ μέρους των βαρυνομένων με το τέλος ότι στην πραγματικότητα δεν απέκτησαν εισόδημα, αντίκεινται και στη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 αυτού του Συντάγματος με την οποία κατοχυρώνεται το δικαίωμα δικαστικής προστασίας**.

15. Επειδή, όπως έχει παγίως κριθεί, η ελευθερία ασκήσεως επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας, ως ειδικότερη εκδήλωση της οικονομικής ελευθερίας, την οποία κατοχυρώνει ως ατομικό δικαίωμα το **άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος**, δεν παρακωλύει τη θέσπιση από το νομοθέτη περιορισμών που τίθενται κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, **για λόγους προστασίας του δημοσίου και κοινωνικού συμφέροντος**. Οι επιβαλλόμενοι κατά τα ανωτέρω περιορισμοί, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας που κατοχυρώνεται με το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος, πρέπει να είναι **πρόσφοροι και αναγκαίοι και να συνάπτονται με τον σκοπό που επιδιώκει ο νόμος**, επιβάλλεται δε πάντοτε να υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ του συγκεκριμένου μέτρου και του επιδιωκόμενου σκοπού, (βλ. ΣτΕ 1992/2005 Ολομ.). Εν προκειμένω, 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 ετησίως 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.). Συνεπώς, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι οι λόγοι ακυρώσεως, με τους οποίους υποστηρίζεται ότι η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος αντίκειται προς τις ως άνω αυξημένης τυπικής ισχύος διατάξεις διότι

αποτελεί εμπόδιο στην ελεύθερη και ακώλυτη άσκηση του επαγγέλματος των δικηγόρων και μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τους οικονομικά ασθενέστερους εξ αυτών ως προς την επιλογή της συνέχισης ή μη της ασκήσεως της δραστηριότητάς τους. Τα συναφώς προβαλλόμενα, περαιτέρω, ότι η επιβολή του επίδικου τέλους επιτηδεύματος αντιβαίνει και στην κοινοτικής προελεύσεως επιταγή για διευκόλυνση της άσκησης της ελευθερίας εγκατάστασης των παροχών υπηρεσιών και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, η οποία αποτυπώνεται στην **Οδηγία 2006/123/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου** σχετικά με τις υπηρεσίες στην εσωτερική αγορά (Ε.Ε. L 176 της 27ης Δεκεμβρίου 2006) που ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με τον **ν. 3844/2010** (Α` 63) [βλ. άρθρο 3 παρ. 1 του νόμου και άρθρο 1 της Οδηγίας], καθόσον αποτελεί ένα ελάχιστο τέλος ασκήσεως του επαγγέλματος που οδηγεί στην αποθάρρυνση της ασκήσεως των σχετικών δραστηριοτήτων, είναι επίσης απορριπτέα ως αβάσιμα, αφού, ο εν λόγω ν. 3844/2010, επαναλαμβάνοντας στο **άρθρο 4 παρ. 3** αυτού τη ρύθμιση του άρθρου 2 παρ. 3 της Οδηγίας, ορίζει ότι **οι διατάξεις του δεν εφαρμόζονται, πάντως, στον τομέα της φορολογίας.**

16. Επειδή, προβάλλεται ότι η **διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 3 της προσβαλλόμενης υπουργικής απόφασης,** που ορίζει ότι: «*5. Η προθεσμία άσκησης προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος*», βρίσκεται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης και αντίκειται **στην παρ. 6 του άρθρου 74** του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με τον **ν. 2238/1994** (Α` 151), όπως αντικαταστάθηκε με το **άρθρο 21 παρ. 7 εδ. α` του ν. 3943/2011** (Α` 66), στην οποία ορίζεται ότι: «*6. Αν δεν επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκηθεί από το φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ποσοστό πενήντα τοις εκατό του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν φόρων και τελών*» και η οποία είναι εν προκειμένω εφαρμοστέα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **31 παρ. 4 του ν. 3186/2011** που ορίζει ότι: «*Για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994)*». Προβάλλεται, επίσης, ότι η ίδια διάταξη της παρ. 5 της προσβαλλόμενης απόφασης στο μέτρο που δεν χορηγεί, σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής κατά της πράξεως επιβολής του τέλους ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, δικαίωμα αυτοδίκαιης αναστολής ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου φόρου περιορίζει το δικαίωμα δικαστικής προστασίας των υπόχρεων προς καταβολή του (άρθρο 20 παρ. 1 Συντάγματος). Ο τελευταίος αυτός λόγος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι κατά της πράξης επιβολής του επίδικου τέλους **μπορεί να ασκηθεί προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και να ζητηθεί η αναστολή εκτελέσεως της, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 200 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α` 97).** Περαιτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν έχει εφαρμογή το ανωτέρω **άρθρο 74 παρ. 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος,** το οποίο αναφέρεται στη διαδικασία που ακολουθεί τον καταλογισμό φόρου μετά από την έκδοση φύλλου ελέγχου, αλλά - σύμφωνα με τη ρητή πρόβλεψη της **παραγράφου 4 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011** - η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 2 εδάφ. τέταρτο του ίδιου Κώδικα, η οποία αναφέρεται στο μη ανασταλτικό αποτέλεσμα της δικαστικής προσβολής του εκκαθαριστικού σημειώματος, αφού, **εν προκειμένω, δεν εκδίδεται φύλλο ελέγχου** αλλά

εκκαθαριστικό σημείωμα και η οποία ρητώς ορίζει ότι «η εκκαθάριση και καταβολή του φόρου δεν αναστέλλεται από τη διαδικασία αυτή» (της δικαστικής αμφισβήτησης του σημειώματος εκκαθάρισης του φόρου ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου). Συνεπώς, ο αντίθετος λόγος ακυρώσεως είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. **Μειοψήφησαν**, ως προς το τελευταίο αυτό ζήτημα, οι Σύμβουλοι Δ. Μαρινάκης, Ιωαν. Γράβαρης, Γ. Τσιμέκας, Β. Αραβαντινός και Μ. Πικραμένος, προς τη γνώμη των οποίων συντάχθηκε και ο Πάρεδρος Δ. Τομαράς, οι οποίοι υπεστήριξαν την άποψη ότι **στην περίπτωση ασκήσεως προσφυγής κατά εκκαθαριστικού σημειώματος δεν αναγνωρίζεται, κατ' άρθρο 66 παρ. 2 εδάφ. τέταρτο του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανασταλτικό αποτέλεσμα**, καθόσον η βεβαίωση του φόρου πραγματοποιείται με βάση τα στοιχεία της δηλώσεως του φορολογουμένου, η οποία, ως αναγκαία ενέργεια, προηγείται της εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος. **Στην προκειμένη περίπτωση, η καταλογιστική πράξη του φόρου χαρακτηρίζεται μεν με την προσβαλλόμενη πράξη ως «εκκαθαριστικό σημείωμα», δεν φέρει, όμως, χαρακτήρα εκκαθαριστικού σημειώματος**, αφού η επιβολή του φόρου αυτού δεν έπεται της υποβολής σχετικής, κατά τούτο, δηλώσεως του φορολογουμένου αλλά **ο φόρος (τέλος επιτηδεύματος) βεβαιώνεται οίκοθεν από την αρμόδια φορολογική αρχή**. Συνεπώς, κατά τη γνώμη αυτή, εφαρμοστέα ως προς το επίμαχο, εν προκειμένω, θέμα του ανασταλτικού ή μη αποτελέσματος της δικαστικής προσβολής του εκκαθαριστικού σημειώματος του τέλους, είναι η διάταξη του άρθρου 74 παρ. 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, **ο δε επιβαλλόμενος με την προσβαλλόμενη πράξη αποκλεισμός της αναστολής εκτέλεσης της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, θα έπρεπε, για να είναι έγκυρος, να έχει τεθεί από τον ίδιο το ν. 3986/2011 και ο σχετικός λόγος ακυρώσεως βασίμως προβάλλεται**.

17. Επειδή, στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου εφαρμόζονται, όπως εκτέθηκε ήδη, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 31 του ν. **3186/2011**, για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος, ορίζεται, στο **μεν άρθρο 31 παρ. 1 περ. ε'**, ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, ... α) ... ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. ...», στο **δε άρθρο 49** ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. 2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνον εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου». Ενόψει αυτών, προβάλλεται ως λόγος ακυρώσεως ότι η διάταξη της **παρ. 6 του άρθρου 3** της προσβαλλόμενης απόφασης, που προβλέπει ότι: «*Το τέλος επιτηδεύματος δεν εκπίπτει ως δαπάνη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος*», κείται εκτός των ορίων της δοθείσης νομοθετικής εξουσιοδότησης και αντίκειται στις ανωτέρω διατάξεις, από τις οποίες προκύπτει ότι από το ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται τόσο από εμπορικές επιχειρήσεις όσο και από παροχή υπηρεσιών ελευθερίων επαγγελματιών εκπίπτουν τα

ποσά των κάθε είδους φόρων. **Ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής, δεδομένου ότι με τον ν. 4024/2011 (Α` 226), με τίτλο «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο-βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015» και, ειδικότερα, με το άρθρο 42 παρ. 3 αυτού, προστέθηκε, μεταξύ άλλων, παράγραφος 9 στο ανωτέρω άρθρο 31 του ν. 3986/2011, με την οποία ορίστηκε ότι: «9. Το τέλος επιτηδεύματος του παρόντος άρθρου δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας του άρθρου 9 του ΚΦΕ των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα ... », με αποτέλεσμα η επίδικη ρύθμιση να έχει πλέον αντικατασταθεί και να ισχύει ως νόμος. [μειοψηφία]** Κατά την γνώμη, όμως, του Συμβούλου Ηρ. Τσακόπουλου, η δίκη θα έπρεπε, κατά το μέρος αυτό, ενόψει της επιγενόμενης, κατά τα ανωτέρω, νομοθετικής ρύθμισης του άρθρου 42 παρ. 3 του ν. 4024/2011, να καταργηθεί.

18. Επειδή, κατόπιν αυτών και εφόσον δεν προβάλλεται άλλος λόγος ακυρώσεως, η υπό κρίση αίτηση πρέπει να απορριφθεί.

Διά ταύτα

Απορρίπτει την αίτηση.

Διατάσσει την κατάπτωση του παραβόλου.

Επιβάλλει στους αιτούντες, συμμέτρως, τη δικαστική δαπάνη του Δημοσίου, η οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 9 και 19 Μαρτίου 2012

Ο Πρόεδρος Η Γραμματέας
Π. Πικραμμένος Μ. Παπασαράντη

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 27ης Ιουνίου 2013.

Ο Πρόεδρος Η Γραμματέας
Κ. Μενουδάκος Μ. Παπασαράντη

Παρατηρήσεις: Χριστοφορίδου Μ. Στυλιανή, δικηγόρος

Το ΣτΕ στην απόφασή του με αριθμό 2527/2013 δέχθηκε ότι οι έχοντες την ιδιότητα του επιτηδευματία ή του ελεύθερου επαγγελματία και διαμένοντες σε τόπο με πληθυσμό άνω των 500 κατοίκων ή σε νησί άνω των 3.100 κατοίκων, που δεν χαρακτηρίζεται ως τουριστική περιοχή, έχουν κέρδη προερχόμενα από την άσκηση των εν λόγω επαγγελμάτων και άρα, φοροδοτική ικανότητα. Η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος δε, ως φόρου που επιβάλλεται στο ελάχιστο των εισοδημάτων τους, τα οποία αποκτούν αφού δραστηριοποιούνται σε τόπους άνω των 500 ή 3.100 κατοίκων, δεν προσβάλλει το Σύνταγμα («Δεν τίθεται θέμα φοροδοτικής ικανότητας, εφόσον όλοι οι υπόχρεοι μπορούν, εφόσον συντρέχουν τα κριτήρια του τεκμηρίου, να τον καταβάλλουν¹»).

Μεταξύ άλλων, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει το σκεπτικό με αριθμό 12, στο οποίο το Δικαστήριο επικεντρώθηκε στον προσδιορισμό του αντικειμένου του φόρου. Ειδικότερα, προκειμένου να αντικρούσει τον ισχυρισμό των αιτούντων περί της ταύτισης μεταξύ υποκειμένου και αντικειμένου του επιβαλλόμενου φόρου, το Δικαστήριο έκρινε ότι εφόσον ο νομοθέτης τεκμαίρει ότι οι ανωτέρω κατηγορίες επαγγελμάτων κερδίζουν κατ' έτος ένα ελάχιστο ποσό εισοδήματος, το οποίο φορολογεί με ένα ελάχιστο ποσό φόρου, αντικείμενο του φόρου είναι το ελάχιστο εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό.

Αναφορικά με τα φυσικά πρόσωπα, στη θεωρία υποστηρίζεται ότι «υπάρχει ένα ελάχιστο όριο εισοδήματος που θεωρείται απόλυτα αναγκαίο για να καλύψει ο φορολογούμενος τις βασικές του ανάγκες και να διατηρηθεί στη ζωή [...] για το τμήμα αυτό του εισοδήματος ο φορολογούμενος δεν έχει ικανότητα πληρωμής φόρου²». Στην πράξη, το εισόδημα αυτό με τη μορφή του αφορολόγητου ποσού προβλέφθηκε πρώτη φορά με το ν. 3323/1955, ενώ, συνέχισε να ισχύει και μετά την αντικατάστασή του με το ν. 2238/1994, διαρκώς και παρά τις όποιες οικονομικο-πολιτικές αναταραχές της χώρας. Πλέον, όπως συναγεται από το σκεπτικό του Ανώτατου Ακυρωτικού, η ελάχιστη οικονομική δύναμη που κτάται από τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία ασκούν τις προαναφερόμενες δραστηριότητες, χάνει τον χαρακτήρα της ως ασπίδα προστασίας των χαμηλών εισοδημάτων και ως μέσο κάλυψης των βιοτικών τους αναγκών και αποτελεί αντικείμενο επιβολής φόρου. Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι ήδη το ελάχιστο ποσό του τέλους επιτηδεύματος έχει αυξηθεί με την παράγραφο 4 του άρθρου 10 του ν. 4110/2013, ενώ, με το άρθρο 1 του ίδιου νόμου έχει καταργηθεί το αφορολόγητο ποσό εισοδήματος για τους μη μισθωτούς.

Ακολούθως, η συγκλίνουσα γνώμη τεσσάρων Συμβούλων διατύπωσε την άποψη ότι αντικείμενο του φόρου είναι οι συναλλαγές, που τεκμαίρεται ότι διενεργούνται κατά την άσκηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων των επιτηδευματιών και ελευθέρων επαγγελματιών, δεδομένου ότι το τέλος επιτηδεύματος «έχει το χαρακτήρα φόρου ο οποίος επιβάλλεται [...] επί των συναλλαγών³».

Ως συναλλαγές είναι δυνατό να νοηθούν οι πράξεις της παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας. Οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται από τους υπόχρεους στην καταβολή φόρου, δηλαδή από τους επιτηδευματίες και τους ελεύθερους επαγγελματίες⁴, οι οποίοι είναι ταυτόχρονα και

¹ Σκ. 14

² Καράγιωργα Δ.Π., Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί, Δημόσια Οικονομική 2, εκδ. Παπαζήση, 1981, σελ. 262 επ.

³ Σκ. 12

⁴ Σκ. 12

υποκείμενοι στο φόρο, αν και θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι διατηρούν τη δυνατότητα της μετακύλισης του στην αγορά⁵. Οι τελευταίοι, την οικονομική τους δραστηριότητα, στο πλαίσιο της οποίας πραγματοποιούνται οι συναλλαγές, την ασκούν κατά τρόπο ανεξάρτητο και έναντι αντιπαροχής. Με μία πρώτη ματιά, τα παραπάνω χαρακτηριστικά φαίνεται να έχουν ουσιώδεις ομοιότητες με τα χαρακτηριστικά των αντικειμένων, υποκείμενων και υπόχρεων σε Φ.Π.Α. (άρθρα 2, 3, 4 και 35 του Κ.ΦΠΑ)⁶. Ωστόσο, εάν πράγματι το τέλος επιτηδεύματος έχει το χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, πράγμα το οποίο ενδέχεται να παραβιάζει το άρθρο 401 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν αποτελεί αντικείμενο σχολιασμού της παρούσας απόφασης.

Σε κάθε περίπτωση, από τον χαρακτηρισμό του τέλους επιτηδεύματος ως φόρου επί των συναλλαγών συνάγεται ότι ο εν λόγω φόρος εντάσσεται στην κατηγορία των πραγματικών φόρων, οι οποίοι κατά κανόνα δε λαμβάνουν υπόψη την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου. Αντίθετα, η γνώμη της πλειοψηφίας φαίνεται να τον κατατάσσει στην κατηγορία των προσωπικών φόρων, δεδομένου ότι τον χαρακτηρίζει ως φόρο επί του εισοδήματος. Πραγματικοί και προσωπικοί φόροι είναι δύο διακριτές κατηγορίες φόρου⁷. Οι δύο γνώμες καταλήγουν μεν στο συμπέρασμα ότι η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος δεν αντίκειται στο Σύνταγμα, ξεκινούν, όμως, από δύο αντίθετες κατευθύνσεις και εντοπίζουν χαρακτηριστικά που πηγάζουν από δύο διαφορετικά είδη φόρου. Η παραπάνω διαπίστωση οδηγεί στην σκέψη ότι πρόκειται για έναν ιδιόρρυθμο φόρο, ο οποίος είναι δύσκολο να ενταχθεί στους κανόνες του φορολογικού δικαίου. Το γεγονός αυτό αντιλήφθηκε η γνώμη της μειοψηφίας τεσσάρων Συμβούλων και ενός Παρέδρου, η οποία με το σκεπτικό που ανέπτυξε προστάτευσε τον χαρακτήρα του ελληνικού φορολογικού συστήματος, όπως είχε διαμορφωθεί έως σήμερα.

Στα δύο κρισιμότερα σκεπτικά (12 και 14), αναφορικά με τον έλεγχο συνταγματικότητας, αλλά και σε όλη την έκταση της απόφασης παρατηρείται η απουσία αναφοράς της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Συντάγματος. Το τελευταίο υποδηλώνει και την αποχή του Δικαστηρίου από το να προσμετρήσει τον ανθρώπινο παράγοντα, ο οποίος δεν μπορεί παρά να οδηγεί σε δικαιότερη φορολογική αντιμετώπιση, λαμβάνοντας υπόψη την προσωπική κατάσταση του κάθε φορολογουμένου. Στον αντίποδα, βέβαια, της παραπάνω διαπίστωσης βρίσκεται η γνώμη της μειοψηφίας τεσσάρων Συμβούλων και ενός Παρέδρου, η οποία υποστήριξε ότι με το τέλος επιτηδεύματος «*επιβάλλεται αδιακρίτως η ίδια φορολογική επιβάρυνση σε όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες, λόγω της ιδιότητας τους αυτής και μόνον*⁸».

Οι λειτουργίες και ο χαρακτήρας των φορολογικών συστημάτων διαφοροποιούνται ανάλογα με την εφαρμοζόμενη οικονομική πολιτική. Επίσης, διαφοροποιούνται και ανάλογα με τους στόχους και τους σκοπούς που επιθυμούν να εκπληρώσουν. Με την υπό σχολιασμό απόφαση εγκαινιάζεται η αλλαγή του χαρακτήρα του ελληνικού φορολογικού συστήματος. Οι σκοποί του νέου αυτού φορολογικού καθεστώτος είναι μάλλον αμφίσημοι, ενώ, τα όριά του δεν διαφαίνονται μέχρι στιγμής στον ορίζοντα.

⁵ Μπάρμπας Ι.Ν., Φινοκαλιώτης Δ.Κ., Δημόσια Οικονομικά, φόροι-Δημόσια Δάνεια, εκδ. Σάκκουλα, 2001, σελ. 27

⁶ Φινοκαλιώτης Δ.Κ., Φορολογικό Δίκαιο, γ' έκδ., εκδ. Σάκκουλα, 2005, σελ. 303 επ.

⁷ Μπάρμπας Ι.Ν., Φινοκαλιώτης Δ.Κ., όπ.π., σελ. 47

⁸ Σκ. 14