

A.B. (M)

**Αριθμός 89/2019**

**ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ Β΄**

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 10 Οκτωβρίου 2018, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Ε. Νίκα, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Ι. Σύμπλης, Σύμβουλοι, Μ. Σταματοπούλου, Α. Φοβάκης, Πάρεδροι. Γραμματέας η Α. Ζυγουρίτσα.

Για να δικάσει την από 2 Φεβρουαρίου 2018 προσφυγή:

του Γεωργίου Πουλή του Κωνσταντίνου, κατοίκου Αθηνών (οδός Κάνιγγος αρ. 2), ο οποίος παρέστη με την δικηγόρο Κωνσταντίνα Φιλοπούλου (Α.Μ. 27817), που την διόρισε στο ακροατήριο,

κατά της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία παρέστη με τον Δημήτριο Φαρμάκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή ο προσφεύγων επιδιώκει να ακυρωθούν: 1) η σιωπηρή απόρριψη της 63868/7.9.2017 ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ. ειδοποίησης 58178/10.7.2017) και 2) κάθε άλλη σχετική πράξη ή παράλειψη της Διοικήσεως.

Η πιο πάνω προσφυγή εισάγεται στο Β΄ Τμήμα του Δικαστηρίου κατόπιν της από 31 Μαΐου 2018 πράξεως της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του Ν. 3900/2010.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Παρέδρου Α. Φοβάκη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την πληρεξούσια του προσφεύγοντος, η οποία ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους προσφυγής και ζήτησε να γίνει δεκτή η προσφυγή και τον

./.

εκπρόσωπο της Αρχής, ο οποίος ζήτησε την απόρριψή της.

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

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α

Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ á τ ο ν Ν ó μ ο

1. Επειδή, για την άσκηση της υπό κρίση προσφυγής έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (18913382595804100060 κωδικός ηλεκτρονικού παραβόλου).

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

3. Επειδή, η υπό κρίση προσφυγή εισάγεται προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), κατόπιν της 16/2018 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου, η οποία δημοσιεύθηκε στις εφημερίδες «Τα Νέα» και «Εστία» στις 6.6.2018, καθώς και της από 18.6.2018 πράξης της Προέδρου του Β' Τμήματος περί ορισμού εισηγητή και δικασίμου ενώπιον της επταμελούς συνθέσεως αυτού, λόγω σπουδαιότητας.

4. Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερόμενη πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (16/2018), με την υπό κρίση προσφυγή τίθεται γενικότερου ενδιαφέροντος ζήτημα που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων, το οποίο συνίσταται στο αν, κατά την έννοια του άρθρου 31 του ν. 3968/2011, όπως οι διατάξεις αυτού έχουν ερμηνευθεί και εφαρμοσθεί από τη φορολογική διοίκηση (βλ. τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1223/2011 και 1149/2013), ελεύθερος επαγγελματίας, ο οποίος είχε, κατά το παρελθόν, προβεί στην έναρξη και άλλου επαγγέλματος, διαφορετικού του ενεστώτος επαγγέλματός του, εν συνεχεία, όμως, διέκοψε την επαγγελματική του δραστηριότητα, χωρίς να συμπληρώνει, συνολικώς, πέντε έτη άσκησης ελεύθερου επαγγέλματος, δεν εξαιρείται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος εκ μόνου του λόγου ότι η αρχική έναρξη εργασιών είχε λάβει χώρα σε χρόνο πέραν της πενταετίας από τη γένεση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης.

5. Επειδή, στο άρθρο 31 του ν. 3986/2011 «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 - 2015» (Α' 152), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι μετά την τροποποίηση και τη συμπλήρωσή του με τα άρθρα 10 παρ. 4 του ν. 4110/2013 (Α' 17) και 42 του ν. 4024/2011 (Α' 226) και προ της εκ νέου συμπληρώσεώς του με το άρθρο 12 του ν. 4448/2017 (Α' 110), ορίζονταν τα εξής: «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: α) . . . γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως. 2. . . . Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος . . . 3. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς

τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητα 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 ελευθέριου 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 συνταξιοδότησης του . . . ».

6. Επειδή, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 επιβλήθηκε ετήσια επί του εισοδήματος φορολογική επιβάρυνση (τέλος επιτηδεύματος), οριζόμενη σε πάγιο, κατά κατηγορία υποχρέων, ποσό, στους επιτηδευματίες και στους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, που τηρούν βιβλία Β΄ και Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Η επιβάρυνση αυτή, η οποία επιβάλλεται ανεξαρτήτως του αν οι υπόχρεοι βαρύνονται με φόρο εισοδήματος μικρότερο ή μεγαλύτερο του παγίως οριζόμενου τέλους, θεσπίσθηκε αφενός μεν προς αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής των ελεύθερων επαγγελματιών και των ασκούντων ατομική επιχείρηση, αφετέρου δε προς ενίσχυση των δημοσίων εσόδων στο πλαίσιο εξυπηρέτησης των γενικών δημοσιονομικών αναγκών της χώρας (βλ. αιτιολογική έκθεση του ν. 3986/2011 και ΣτΕ Ολομέλεια 2527-2530/2013 και 2563-2566/2015). Αντικείμενο, εξάλλου, της επίμαχης φορολογικής επιβάρυνσης είναι το ελάχιστο εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, το οποίο αποκτά όποιος ασκεί εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις του νόμου. Θεσπίζοντας το επίδικο τέλος ως φόρο επί του εισοδήματος, ο νομοθέτης στηρίχθηκε στην παραδοχή ότι η άσκηση επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας, υπό συγκεκριμένες συνθήκες που περιγράφονται στον νόμο, αποφέρει ένα ελάχιστο ποσό ετήσιου εισοδήματος, στο οποίο αντιστοιχεί, ως ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση, το προβλεπόμενο πάγιο ποσό φόρου, το οποίο, κατά τον κρίσιμο χρόνο,

ανερχόταν, για τους ελεύθερους επαγγελματίες, στο ποσό των 650 €. Καθιερώνεται, κατ' αυτόν τον τρόπο, τεκμήριο φοροδοτικής ικανότητας, το οποίο στηρίζεται σε κριτήρια άμεσα συναρτώμενα με ορισμένα δεδομένα της επαγγελματικής δραστηριότητας των υπόχρεων, προβλεπόμενα στον νόμο (πληθυσμός και χαρακτήρας του τόπου άσκησης της δραστηριότητας, έτη άσκησης δραστηριότητας κ.ά.).

7. Επειδή, με την παράγραφο 3 του άρθρου 31 του ν. 3968/2011 εξαιρούνται από την εφαρμογή του, κατά τα ανωτέρω, τεκμηρίου φοροδοτικής ικανότητας και, κατ' επέκταση, από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογουμένων, οι οποίοι, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, είναι οικονομικά ασθενέστεροι και, κατά συνέπεια, μειωμένης φοροδοτικής ικανότητας, λόγω των συνθηκών υπό τις οποίες δραστηριοποιούνται επαγγελματικά. Μεταξύ των κατηγοριών αυτών περιλαμβάνονται και όσοι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα για διάστημα μικρότερο των πέντε ετών «από την πρώτη έναρξη εργασιών», ρύθμιση, με την οποία ο νομοθέτης λαμβάνει μέριμνα για την ομαλή ένταξη των νέων ελεύθερων επαγγελματιών στην αγορά εργασίας, αποδεχόμενος ότι τα πρόσωπα αυτά έχουν μειωμένη φοροδοτική ικανότητα, λόγω των περιορισμένων εσόδων τους και των αυξημένων δαπανών που απαιτούνται για την οργάνωση του επαγγέλματός τους κατά «τα πρώτα πέντε έτη άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς τους» (βλ. αιτιολογική έκθεση του ν. 3986/2011). Εκλαμβάνει, κατ' αυτόν τον τρόπο, ο νομοθέτης ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες, κατά τα πρώτα έτη της δραστηριότητάς τους, δεν αποκομίζουν κατ' έτος από την άσκηση του επαγγέλματός τους το ελάχιστο εισόδημα που αντιστοιχεί στο, κατά τα ανωτέρω, πάγιο ποσό φόρου. Ενόψει, εξάλλου, του σκοπού, στον οποίο αποβλέπουν, κατά τα ανωτέρω, οι σχετικές διατάξεις, ως πρώτη έναρξη εργασιών, από την οποία άρχεται κατά νόμον η πενταετής περίοδος απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος, νοείται η έναρξη που πραγματοποιείται στο αυτό ή

συναφές ελεύθερο επάγγελμα, ήτοι, σε επάγγελμα στεγαζόμενο υπό τον αυτό κωδικό στο υποσύστημα Μητρώου του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Φορολογίας (Taxisnet). Προϋπόθεση, ως εκ τούτου, για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος στους ελεύθερους επαγγελματίες είναι η εκ μέρους τους άσκηση της αυτής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας επί πενταετία από της οικείας έναρξης εργασιών. Ελεύθεροι, αντιθέτως, επαγγελματίες, οι οποίοι είχαν μεν προβεί, κατά το παρελθόν, σε έναρξη εργασιών, πλην, όμως, σε επάγγελμα διαφορετικό του ενεστώτος επαγγέλματός τους, εν συνεχεία, όμως, διέκοψαν την επαγγελματική τους δραστηριότητα, εξαιρούνται επί πενταετία από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος για την άσκηση του νέου επαγγέλματός τους, ανεξαρτήτως του αν η αρχική έναρξη εργασιών είχε λάβει χώρα σε χρόνο προγενέστερο της πενταετίας από τη γένεση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και ανεξαρτήτως του αν ο υπόχρεος είχε συμπληρώσει πέντε έτη ασκήσεως της αρχικής επαγγελματικής του δραστηριότητας. Δεν αρκεί, κατά συνέπεια, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος μόνη η πάροδος πενταετίας από την έναρξη εργασιών σε άλλο επάγγελμα, όπως εσφαλμένα υποστηρίζει η διοίκηση (βλ. την Δ.Ε.Δ.Β2148085ΕΞ2018 ΕΜΠ/6.9.2018 έκθεση απόψεων της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε. και το από 15.10.2018 υπόμνημα του Ελληνικού Δημοσίου), δεδομένου, μάλιστα, ότι τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα να τίθενται σε αδικαιολόγητα δυσμενή μεταχείριση, εν συγκρίσει με τους λοιπούς νέους επιτηδευματίες προς τους οποίους τελούν υπό τις αυτές οικονομικές συνθήκες ασκήσεως του επαγγέλματός τους, οι ελεύθεροι επαγγελματίες που, όπως ο προσφεύγων, έχουν μεν πραγματοποιήσει έναρξη επιτηδεύματος πέντε έτη προ της επιβολής του ένδικου φορολογικού βάρους, πλην, όμως, προέβησαν, εν συνεχεία, σε διακοπή εργασιών. Για την επιβολή του τέλους δεν απαιτείται, πάντως, η εν τοις πράγμασιν άσκηση του επαγγέλματος, αλλ' αρκεί η προ πενταετίας έναρξη εργασιών, εφόσον εν τω μεταξύ δεν επήλθε διακοπή,

με δήλωση στη φορολογική αρχή, της σχετικής επαγγελματικής δραστηριότητας. Σε περίπτωση, εξάλλου, που, προ της συμπλήρωσεως πενταετίας στην άσκηση του επαγγέλματος, υπεβλήθη δήλωση διακοπής ενώπιον της φορολογικής αρχής, τυχόν εκ νέου έναρξη εργασιών στο ίδιο κατ' αντικείμενο επάγγελμα δεν θεωρείται μεν ως πρώτη έναρξη, ο χρόνος, όμως, διακοπής δεν συνυπολογίζεται για τη συμπλήρωση της πενταετίας, ερμηνευτική εκδοχή υπέρ της οποίας συνηγορεί και η πρόβλεψη του άρθρου 31 παρ. 2 εδαφ. β' του ν. 3986/2011 περί αναλογικού περιορισμού του τέλους επιτηδεύματος σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας για ορισμένο χρονικό διάστημα εντός της οικείας χρήσεως (πρβλ. και ΣτΕ Ολομέλεια 2527-2531/2013, με τις οποίες κρίθηκε ότι η ρύθμιση του άρθρου 31 παρ. 2 εδαφ. β' του ν. 3986/2011 καταλαμβάνει όλες τις περιπτώσεις που, για λόγους ανωτέρας βίας, προσηκόντως αποδεικνυόμενους από τους υπόχρεους προς καταβολή του φόρου, προκύπτει ότι αυτοί δεν άσκησαν εν τοις πράγμασιν επαγγελματική δραστηριότητα). Μόνη, κατά συνέπεια, η παρέλευση πενταετίας από την έναρξη εργασιών, ακόμη και αν αφορά την ίδια κατ' αντικείμενο επαγγελματική δραστηριότητα, δεν αρκεί κατά νόμον για την επιβολή του τέλους, εφόσον, προ της συμπλήρωσεως πέντε ετών ασκήσεως του επαγγέλματος, επήλθε διακοπή εργασιών, με την υποβολή σχετικής δηλώσεως ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όρος που περιορίζει τον κίνδυνο καταστρατηγήσεως των σχετικών διατάξεων.

8. Επειδή, μετά την επίλυση του, κατά τα ανωτέρω, γενικότερου ενδιαφέροντος ζητήματος, που αφορά στην ερμηνεία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, το Δικαστήριο κρίνει, κατ' άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, ότι η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να κρατηθεί προς εκδίκαση.

9. Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υποθέσεως, ο προσφεύγων προέβη στις 8 Φεβρουαρίου 2007 σε έναρξη εργασιών, ως ελεύθερος επαγγελματίας, με αντικείμενο την παροχή

επιχειρηματικών συμβουλών και συμβουλών διαχείρισης (βλ. την από 8.2.2007 βεβαίωση έναρξης επιτηδεύματος), ενώ έξι, περίπου, μήνες μετά και, συγκεκριμένα, στις 29 Ιουνίου του ίδιου έτους, προέβη σε διακοπή εργασιών (βλ. την από 2.7.2007 βεβαίωση διακοπής εργασιών επιτηδευματία). Στις 19 Αυγούστου 2015, ο προσφεύγων εγγράφηκε ως μέλος του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών (βλ. την από 28.8.2015 βεβαίωση του Δ.Σ.Α.), ενώ στα τέλη του ίδιου μήνα προέβη σε έναρξη επιτηδεύματος, με αντικείμενο τη δικηγορία - παροχή νομικών συμβουλών (βλ. την από 31.8.2015 βεβαίωση έναρξης επιτηδεύματος). Κατά τα δύο πρώτα έτη άσκησης του επαγγέλματος του δικηγόρου (2015 και 2016), του επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος, το οποίο, ειδικώς, για το ένδικο έτος (2016), ανήλθε στο ποσό των 650 € (βλ. τη με αρ. ειδοποίησης 58178/10.7.2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού). Κατά της πράξης αυτής ο προσφεύγων άσκησε ενδικοφανή προσφυγή (αρ. πρωτ. εισερχ. 63868/7.9.2017), με την οποία προέβαλε ότι εδικαιούτο απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος κατ' εφαρμογήν της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του ν. 3968/2011, με την οποία, κατά τους ισχυρισμούς του, καθιερώνεται εξαίρεση από τη σχετική φορολογική υποχρέωση των ελεύθερων επαγγελματιών κατά τα πέντε πρώτα έτη ασκήσεως της επαγγελματικής τους δραστηριότητάς. Ο προσφεύγων ισχυρίσθηκε, ειδικότερα, ότι είχε μεν προβεί κατά το παρελθόν σε έναρξη επιτηδεύματος, πλην, όμως, η έναρξη αυτή αφορούσε σε διαφορετική της νυν ασκούμενης επαγγελματικής του δραστηριότητας, καθώς και ότι άσκησε το επάγγελμα του συμβούλου επιχειρήσεως για μικρό χρονικό διάστημα, το οποίο, ακόμη και αν προσετίθετο στον χρόνο άσκησης του νέου επαγγέλματός του, θα υπολειπόταν και πάλι της κρίσιμης κατά νόμον πενταετίας. Η ενδικοφανής αυτή προσφυγή απερρίφθη με την ήδη προσβαλλόμενη απόφαση (84/5.1.2018), με την αιτιολογία ότι ο προσφεύγων δεν ενέπιπτε σε καμία από τις προβλεπόμενες από την παράγραφο 3 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 εξαιρέσεις και ότι, ως εκ



τούτου, είχε νομίμως επιβαρυνθεί με τέλος επιτηδεύματος κατά το ένδικο φορολογικό έτος, το οποίο, όπως προέκυπτε από τα τηρούμενα στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Φορολογίας (Taxisnet) στοιχεία, απείχε διάστημα μείζον της πενταετίας από την αρχική έναρξη εργασιών, στην οποία είχε προβεί ως ελεύθερος επαγγελματίας (βλ. και την από 13.9.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Α΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών). Ήδη, με την υπό κρίση προσφυγή, όπως αναπτύσσεται με το από 16.10.2018 υπόμνημα, ο προσφεύγων, επαναλαμβάνοντας τους προβληθέντες, με την ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρισμούς του, αμφισβητεί τη νομιμότητα της εις βάρος του επιβολής του ένδικου φορολογικού βάρους.

10. Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται, εν πρώτοις, ότι η φορολογική διοίκηση, στηριζόμενη αποκλειστικά στην εκ μέρους του προσφεύγοντος έναρξη εργασιών, εσφαλμένα εξέλαβε ότι αυτός άσκησε, κατά το παρελθόν, ελεύθερο επάγγελμα, χωρίς να ερευνήσει αν πράγματι δραστηριοποιείτο ως ελεύθερος επαγγελματίας ή αν παρείχε τις υπηρεσίες του στο πλαίσιο υποκρυπτόμενης σχέσης εξαρτημένης εργασίας. Ο λόγος αυτός, όπως προβάλλεται, είναι αβάσιμος, διότι η φορολογική διοίκηση δεν υποχρεούται να ερευνά, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, την πραγματική φύση του δηλωθέντος από τον ίδιο τον φορολογούμενο επαγγέλματος. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο, στις περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, ο φορολογούμενος δεν προβάλλει επικαίρως, προσκομίζοντας πρόσφορα για την απόδειξη των ισχυρισμών του στοιχεία, ότι η δηλωθείσα άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος υπέκρυπτε σχέση εξαρτημένης εργασίας, αλλά αμφισβητεί εκ των υστέρων την πραγματική φύση του επαγγέλματός του, επ' ευκαιρία της αμφισβητήσεως της νομιμότητας φορολογικών επιβαρύνσεων που συνδέονται με την άσκηση της σχετικής επαγγελματικής δραστηριότητας. Νομίμως, στις περιπτώσεις αυτές, η φορολογική αρχή αρκείται στην εκ μέρους του φορολογούμενου δήλωση έναρξης εργασιών, η οποία, όπως

καταχωρείται στο μητρώο του πληροφοριακού συστήματος Taxisnet, αποδεικνύει, πέραν του χρόνου ενάρξεως της σχετικής επαγγελματικής δραστηριότητας, και τον χαρακτήρα της ως δραστηριότητας ασκήσεως ελεύθερου επαγγέλματος. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, συνεπαγόμενη την εμπλοκή της φορολογικής διοικήσεως σε μία διαδικασία αποδείξεως πραγματικών περιστατικών, που, ως εκ της φύσεώς τους, δυσχερώς αποδεικνύονται, και αντιμετώπισεως πολύπλοκων νομικών ζητημάτων, η επίλυση των οποίων ανήκει κατ' αρχήν στην αρμοδιότητα των πολιτικών δικαστηρίων, δημιουργεί αυξημένους κινδύνους καταστρατήγησης των σχετικών διατάξεων και των προβλεπόμενων από αυτές εξαιρέσεων.

11. Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται, περαιτέρω, ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, ο προσφεύγων επιβαρύνθηκε με το ένδικο τέλος, για την επιβολή του οποίου απαιτείται κατά νόμον, πέραν της από πενταετίας ενάρξεως εργασιών, και η συμπλήρωση πενταετούς επαγγελματικής δραστηριότητας και, μάλιστα, στο αντικείμενο για το οποίο επιβάλλεται το ένδικο φορολογικό βάρος. Ο λόγος αυτός είναι, ενόψει όσων έχουν ήδη εκτεθεί, βάσιμος, διότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υποθέσεως, η ακρίβεια των οποίων δεν αμφισβητείται από τη φορολογική διοίκηση, ο προσφεύγων είχε μεν προβεί εννέα, περίπου, έτη προ της εκδόσεως της επίμαχης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος σε έναρξη εργασιών, η έναρξη, ωστόσο, αυτή αφορούσε σε επαγγελματική δραστηριότητα (παροχή επιχειρηματικών συμβουλών και συμβουλών διαχείρισης), η οποία, ανεξαρτήτως του ότι, εν συνεχεία, διεκόπη (και, μάλιστα, εντός εξαμήνου από της σχετικής ενάρξεως εργασιών), ήταν, πάντως, διαφορετική από εκείνη, για την οποία επεβλήθη το ένδικο τέλος (δικηγορία). Πρώτη, αντιθέτως, κατά την έννοια του νόμου, έναρξη εργασιών ήταν αυτή που αφορούσε την άσκηση δικηγορίας, λαμβανομένου δε υπόψη ότι, από της ενάρξεως αυτής, δεν είχε παρέλθει διάστημα πέντε ετών, μη νομίμως η φορολογική αρχή

προέβη στην επιβολή του κατ' άρθρο 31 του ν. 3986/2011 τέλους επιτηδεύματος, στηριζόμενη στην εκ μέρους του προσφεύγοντος προ πενταετίας έναρξη εργασιών σε επάγγελμα διάφορο του νυν ασκούμενου. Η ερμηνεία που απέδωσε στις κρίσιμες διατάξεις η φορολογική αρχή δεν μπορεί, εξάλλου, να βρει έρεισμα ούτε στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1223/2011, την οποία επικαλείται προς επίρρωση της βασιμότητας των ισχυρισμών της, διότι με την εγκύκλιο αυτή [στην οποία αναφέρεται ότι «Όσον αφορά την εξαίρεση των ελεύθερων επαγγελματιών και των ατομικών εμπορικών επιχειρήσεων κατά τα πέντε πρώτα έτη από την πρώτη τους έναρξη, διευκρινίζεται ότι . . . στις περιπτώσεις που ο επιτηδευματίας έχει πραγματοποιήσει στο παρελθόν και άλλη έναρξη, δεν εξαιρείται, ακόμη και αν τη συγκεκριμένη έναρξη την έχει διακόψει» (παρ. Γ περ. 2)], δεν παρέχονται στη διοίκηση διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των κρίσιμων νομοθετικών διατάξεων, αλλά εισάγονται πρωτογενώς κανονιστικές ρυθμίσεις, αντίθετες προς τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, χωρίς να παρέχεται προς τούτο νομοθετική εξουσιοδότηση, όπως βασίμως προβάλλει ο προσφεύγων. Δεν τίθεται, εξάλλου, ζήτημα αντιθέσεως της, κατά τα ανωτέρω, ερμηνείας προς το γράμμα της κρίσιμης διατάξεως, ούτε, άλλωστε, ζήτημα ανεπίτρεπτης διεύρυνσης των περιπτώσεων απαλλαγής από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος κατά παράβαση της αρχής της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η φορολογική διοίκηση, αλλ' αντιθέτως αποδίδεται η αληθής έννοια του άρθρου 31 παρ. 3 του ν. 3986/2011, χωρίς να προστίθενται νέες περιπτώσεις στις ρητώς προβλεπόμενες εκ του νόμου απαλλαγές και εξαιρέσεις. Κατόπιν τούτων, αλυσιτελής καθίσταται η εξέταση των λοιπών λόγων προσφυγής. Ειδικώς, ο λόγος περί αντισυνταγματικότητας της διατηρήσεως του τέλους επιτηδεύματος κατά το ένδικο φορολογικό έτος (2016), λόγω της εκλείψεως των έκτακτων συνθηκών που δικαιολογούσαν την αρχική επιβολή του, εξαιτίας της εν τω μεταξύ επίτευξης πρωτογενών

πλεονασμάτων και της σημαντικής μείωσης του δημόσιου χρέους της χώρας, αλλά και λόγω της κατάργησης, με το άρθρο 9 του ν. 4110/2013 (Α' 17), του ισχύοντος για τους ελεύθερους επαγγελματίες αφορολόγητου ορίου, προβάλλεται, επιπλέον, και προώρως. Τούτο δε, διότι, ο προσφεύγων, ο οποίος δεν αμφισβητεί την κατ' αρχήν συνταγματικότητα του τέλους, ζήτημα επί του οποίου έχει, άλλωστε, ήδη αποφανθεί η Ολομέλεια του Δικαστηρίου (ΣΤΕ Ολομέλεια 2527-2530/2013 και 2563-2566/2015), εξαιρείτο τόσο κατά τον χρόνο ασκήσεως της υπό κρίση προσφυγής όσο και κατά τον χρόνο συζητήσεώς της από την υποχρέωση καταβολής του, με αποτέλεσμα να στερείται ενεστώτος εννόμου συμφέροντος προβολής του λόγου.

12. Επειδή, κατόπιν τούτων, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, η δε προσβαλλόμενη απόφαση και η ενσωματωθείσα σε αυτήν πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος πρέπει να ακυρωθεί, κατά το μέρος που αφορά την επιβολή στον προσφεύγοντα του κατ' άρθρο 31 του ν. 3986/2011 τέλους επιτηδεύματος, το οποίο πρέπει να επιστραφεί στον προσφεύγοντα.

#### **Δ ι ά τ α ύ τ α**

Δέχεται την προσφυγή.

Ακυρώνει την 84/5.1.2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) και την 58178/10.7.2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, κατά το μέρος που με αυτήν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, ύψους 650 ευρώ.

Διατάσσει την επιστροφή στον προσφεύγοντα του αχρεωστήτως καταβληθέντος τέλους επιτηδεύματος (650 €).

Διατάσσει την απόδοση του καταβληθέντος παραβόλου.

Επιβάλλει στο Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη του προσφεύγοντος, η οποία ανέρχεται στο ποσό των εννιακοσίων είκοσι (920) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 22 Οκτωβρίου 2018 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 16ης Ιανουαρίου 2019.

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος

Η Γραμματέας

Ε. Σάρπ

Α. Ζυγουρίτσα