

ΣτΕ - Συνταγματικό το τέλος επιτηδεύματος

Το Συμβούλιο της Επικρατείας, με μια σειρά αποφάσεων, (ΣτΕ 2527/2013 - 2528 - 2529 - 2530) έκρινε ότι είναι νόμιμη και συνταγματική η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος του νόμου 3986/2011 στους επιτηδευματίες και ελεύθερους επαγγελματίες.

Το σκεπτικό της απόφασης του ΣτΕ

.....

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.

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).

Επειδή, όπως εκτέθηκε ήδη, με τις 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 βαρυνόμενων (βλ. ΣτΕ 1318/1979 Ολομ., πρβλ. ΣτΕ 3104/1982, 3639/1984). Οι Σύμβουλοι Ηρ. Τσακόπουλος, Κ. Κουσουλής, Κ. Πισπιρίγκος και Μ. Πικραμένος διατύπωσαν την συγκλίνουσα γνώμη ότι το επιβαλλόμενο με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 τέλος επιτηδευματος 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. Κаланτζή 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 τεκμαρτώς). Αντίθετα προς τα ανωτέρω, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, δεν καθορίζεται - ούτε καν τεκμαρτώς - 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.

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 (ΣτΕ 2469- 2471/2008 Ολομ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο νομοθέτης του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, θεσπίζοντας το επίδικο τέλος ως φόρο επί του εισοδήματος, κατά τα ήδη εκτεθέντα, βασίστηκε στην παραδοχή ότι η άσκηση επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας από όσους ασκούν επιτήδευμα ή ελεύθερο επάγγελμα σε πόλεις με ιδιαίτερο χαρακτήρα (τουριστικές περιοχές) ή συγκεκριμένο πληθυσμό (πάνω ή κάτω από 200.000 κατοίκους και πάντως πάνω από 500 κατοίκους ή 3.100 κατοίκους για τα νησιά), για πέντε τουλάχιστον έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών και έως τρία έτη πριν από τη συνταξιοδότηση (η τελευταία προϋπόθεση αφορά, ειδικώς, τους επιτηδευματίες που ασκούν ατομική επιχείρηση), αποφέρει ένα ελάχιστο ποσό ετήσιου εισοδήματος στο οποίο αντιστοιχεί, ως ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση, ποσό ύψους 400 ή 500 ευρώ, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του νόμου. **Το εν λόγω τεκμήριο, σύμφωνα με το οποίο, υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις αποκτάται εισόδημα το ύψος του οποίου αντιστοιχεί,**

κατ' ελάχιστο, στην ως άνω φορολογική επιβάρυνση, δεν στηρίζεται σε εξωτερικές ενδείξεις συνδεδεμένες με τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, αλλά σε στοιχεία (κριτήρια) άμεσα συναρτώμενα με ορισμένα δεδομένα της επαγγελματικής τους δραστηριότητας (πληθυσμός της πόλης και χαρακτήρας του τόπου όπου ασκείται η δραστηριότητα, έτη άσκησης της δραστηριότητας), από τα οποία τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και, 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) και στηρίζουν, ενόψει αυτών, το συμπέρασμα του τεκμηρίου (βλ. ΣτΕ 3814/1992, 1732/1993, 3824/2000, 1340/2003). **Ως εκ τούτου, η επιβολή του εν λόγω φόρου βάσει των ως άνω κριτηρίων (χρονικών, τοπικών και πληθυσμιακών), δεν υπερβαίνει τα όρια της κατά τα ανωτέρω διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να καθορίζει τον ενδεδειγμένο εκάστοτε τρόπο φορολογήσεως διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων και, κατ' ακολουθίαν, δεν παραβιάζει τις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις και αρχές.** Τούτο δε, ενόψει και του ότι η αρχή της φοροδοτικής ισότητας δεν αποκλείει την θέσπιση από τον νομοθέτη ενός ελάχιστου ποσού φόρου, προς σύλληψη διαφεύγουσας φορολογικής ύλης, που μπορεί να καταβληθεί από όλους τους βαρυνομένους με αυτό, λόγω του χαμηλού ύψους του, το οποίο εξευρίσκεται με συναγωγή τεκμηρίων που στηρίζονται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, τα οποία τελούν σε συνάφεια προς το αντικείμενο της εκάστοτε ρύθμισης και συνάδουν με τα διδάγματα της κοινής πείρας, όπως τα τιθέμενα ανωτέρω, καθόσον, στην περίπτωση αυτή, δεν τίθεται θέμα φοροδοτικής ικανότητας, αφού όλοι οι υπόχρεοι προς καταβολή του φόρου μπορούν, εφόσον συντρέχουν τα κριτήρια του τεκμηρίου, να τον καταβάλουν.

Εξάλλου, ο προσδιορισμός του κύκλου των βαρυνομένων με τον φόρο αυτό προσώπων δεν παρίσταται, εν όψει του σκοπού που εξαγγέλεται με την εισηγητική έκθεση του νόμου (σύλληψη φορολογητέας ύλης από άσκηση επιτηδεύματος ή ελεύθερου επαγγέλματος), αυθαίρετος. Πρέπει, συνεπώς, ενόψει αυτών, να απορριφθούν ως αβάσιμοι οι λόγοι ακυρώσεως με τους οποίους προβάλλεται ότι η επιβολή του επίδικου τέλους παραβιάζει τα άρθρα

4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και τις κατοχυρωμένες από αυτά αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου. Περαιτέρω, η επίμαχη διάταξη επιβολής του φόρου προβλέπει, στο άρθρο 31 παρ. 2 εδαφ. β', ότι σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος και ότι χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας. **Η ρύθμιση αυτή, εφόσον όπως συνάγεται από το ανωτέρω άρθρο 31, το επίμαχο τεκμήριο δεν θεσπίζεται ρητώς ως αμάχητο και, επομένως, κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, πρέπει να θεωρηθεί μαχητό (ΣτΕ 898/1990), ισχύει και στην περίπτωση που για λόγους ανωτέρας βίας (σοβαρής ασθένειας, στρατιωτικής υπηρεσίας κλπ), προσηκόντως αποδεδεικνυμένους από τους υπόχρεους προς καταβολή του φόρου, προκύπτει ότι αυτοί δεν άσκησαν επαγγελματική δραστηριότητα και, συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης του κατοχυρωμένου από το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαιώματος δικαστικής προστασίας.**

Τέλος, τα 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 υπεστήριζαν 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.