



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 124/2016

**ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήματος)**

Συνεδρίαση της 16^{ης} Μαΐου 2016

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Διονύσιος Χειμώνας, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1009120/19-1-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων).

Ερώτημα: Αν οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011, που προβλέπουν την επιβολή τέλους επιτηδεύματος, έχουν εφαρμογή και επί υποκαταστήματος ημεδαπής εταιρείας στην αλλοδαπή.

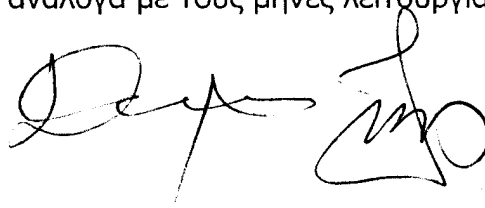
Επί του προεκτεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Με το παραπάνω έγγραφο του ερωτήματος δίδεται το ακόλουθο ιστορικό. Η ανώνυμη εταιρεία « ...», με αντικείμενο εργασιών τη μελέτη και επίβλεψη τεχνικών έργων και έδρα τα Ιωάννινα, έχει ιδρύσει και διατηρεί υποκατάστημα στην Αλβανία. Με σχετική αίτησή της προς τη Διοίκηση θέτει το ερώτημα αν γιά το εν λόγω υποκατάστημα οφείλει τέλος επιτηδεύματος, υποστηρίζοντας ότι, σύμφωνα με την ισχύουσα, μεταξύ Ελλάδας και Αλβανίας, Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) για τα κέρδη που προκύπτουν στην Αλβανία και τη φορολόγησή τους στη χώρα αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου. Με αφορμή την παραπάνω αίτηση η ερωτώσα υπηρεσία θέτει το προεκτεθέν ερώτημα και εκφράζει την άποψη ότι οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 εφαρμόζονται για τα υποκαταστήματα στην Ελλάδα των επιτηδευματιών και ασκούντων ελεύθερο επάγγελμα. Σημειώνεται, ότι σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. 1106458/6-8-2015 έγγραφο της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομικών προς την ερωτώσα υπηρεσία δεν απαγορεύεται η επιβολή τέλους επιτηδεύματος από τη ΣΑΔΦ Ελλάδας – Αλβανίας.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο άρθρο 31 του ν. 3986/2011 «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 – 2015» (Α' 152) όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ των άλλων, ότι: «Άρθρο 31 – Επιβολή τέλους επιτηδεύματος 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 νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως. β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1000) ευρώ ετησίως. γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως. δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως ... Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στην χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας



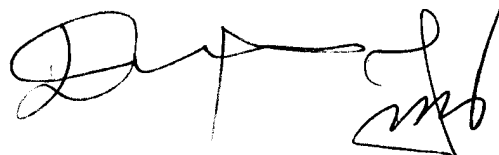


της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας. 3. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά 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 επιτηδεύματά υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησης τους. 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 επιτηδεύματες 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 29του 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. 8. Ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και για το οικονομικό έτος 2012 και επόμενα, το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία για την επιβολή και βεβαίωση του τέλους επιτηδεύματος

στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ για τα ανωτέρω έτη, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας. 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 και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ».

3. Στην υπ' αριθμ. ΠΟΛ1167/2-8-2011 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 1835), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω παρ. 5 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 3. Επιβολή τέλους επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν. 3986/2011) 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. 186/19992, 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 επιτηδευματίες. 2. ... 3. Για την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος των φορολογουμένων που ασκούν επιτήδευμα 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 18^{ης} 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 ... 5... 6. Το τέλος επιτηδεύματος δεν εκπίπτει ως δαπάνη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος». «Άρθρο 4. Διαδικασία υπολογισμού βεβαίωσης και καταβολής της ειδικής εισφοράς, της έκτακτης εισφοράς και του τέλους επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2011. 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 ΓΓΠΣ εκδίδει ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα 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 ΓΓΠΣ ατομικές ειδοποιήσεις προς ενημέρωσή 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 ... 3....»

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται, τα ακόλουθα:

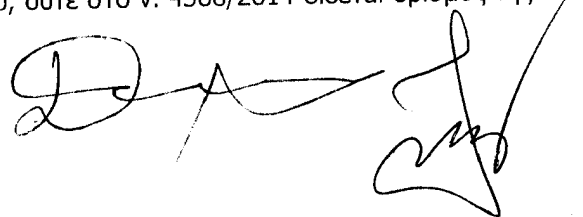
4. Με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3086/2011 επιβλήθηκε στους επιτηδευματίες και στους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, που τηρούν βιβλία Β' ή

Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), τέλος επιτηδεύματος, το οποίο, όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 2563/2015 , 2527/2013), αποτελεί φόρο κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι επιβλήθηκε για την αύξηση των δημοσίων εσόδων και προς εξυπηρέτηση κρατικών εν γένει σκοπών (αντιμετώπιση των γενικών δημοσιονομικών αναγκών της χώρας) και δεν καταβάλλεται έναντι ειδικής αντιπαροχής, δηλαδή έναντι ειδικώς παρεχόμενης δημόσιας υπηρεσίας, προς τους βαρυνόμενους με αυτό.

5. Το τέλος επιτηδεύματος ανέρχεται σε 800 ευρώ για όσους έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως 200000 κατοίκους και σε 1000 ευρώ για όσους έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό άνω των 200000 κατοίκων, ενώ για κάθε υποκατάστημα (ανέρχεται) σε 600 ευρώ. Η επιβολή του τέλους επιτηδεύματος κρίνεται χωριστά για την έδρα και το κάθε υποκατάστημα της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία. Ως υποκατάστημα¹ θεωρείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση, εκτός της έδρας, στην οποία διενεργείται οποιαδήποτε παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα μη πρόσκαιρου χαρακτήρα (διάρκειας άνω των 15 ημερών).

6. 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 αφορολόγητου 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).

¹ Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), οι οποίες ίσχυαν μέχρι τις 31/12/2012, όριζαν ότι υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ, ν. 4093/2012), άρθρο πρώτο, υποπαρ. Ε1, οι οποίες άρχισαν να ισχύουν από 1/1/2013, καταργήθηκαν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στον Κ.Φ.Α.Σ δεν υπήρχαν σχετικές διατάξεις που να ορίζουν την έννοια του υποκαταστήματος και για το λόγο αυτό, με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ 1269/2013 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με τίτλο «Πρόσκαιρες εγκαταστάσεις - Έννοια υποκαταστήματος», διευκρινίσθηκε ότι υποκατάστημα θεωρείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση, εκτός της έδρας, στην οποία διενεργείται οποιαδήποτε παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Στη συνέχεια με το άρθρο 38 παρ. 1, εδάφ. πρώτο του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251), από την 1^η Ιανουαρίου 2015 καταργήθηκε η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προισχύνοντος π.δ. 186/1992. Ωστόσο, ούτε στο ν. 4308/2014 δίδεται ορισμός της έννοιας του υποκαταστήματος.



7. Περαιτέρω, από την υποχρέωση καταβολής του τέλους εξαιρούνται σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, εκτός αν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, όσοι ασκούν την δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3100 κατοίκους καθώς επίσης ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέριου 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 συνταξιοδότησής του, ως τοιούτου νοουμένου του 65ου έτους της ηλικίας.

8. 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 επαγγέλματός τους κατ'έτος ένα ελάχιστο ποσό εισοδήματος, το οποίο φορολογεί ετησίως με ένα, αντίστοιχα, ελάχιστο πάγιο ποσό φόρου 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.


9. 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 αυτής), από τα οποία τεκμαίρεται η ύπαρξη αντίστοιχης οικονομικής δύναμης και, επομένως, φοροδοτικής ικανότητας. (περί των ανωτέρω βλ. ΣΤΕ 2563/2015, 2527/2013).

10. Από τα κριτήρια (προϋποθέσεις) που θέτει η προπαρατεθείσα διάταξη του αρθρ.31 του ν.3986/2011, με βάση τα οποία, όταν συντρέχουν, επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος, συνάγεται, ότι το πεδίο εφαρμογής της ρύθμισης αυτής (υποκείμενο

και αντικείμενο του φόρου) είναι η ημεδαπή (πρβλ άρθρα 1 και 2 του ν.2238/1994 και άρθρο 3 ν.4172/2013 σύμφωνα με τα οποία ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται, κατ' αρχήν, σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του). Ειδικότερα, οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος για την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος α) από επιτηδευματίες και ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορία του Κ.Β.Σ., β) από νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους ή γ) σε πόλεις ή χωριά αναλόγως του πληθυσμού τους (σημειώνεται, ότι η αιτιολογική έκθεση του νόμου αναφέρει ως κριτήριο και την τιμή ζώνης της περιοχής όπου ασκείται η δραστηριότητα, προϋπόθεση, όμως, που δεν περιελήφθη τελικώς στην ισχύουσα ρύθμιση) συναρτώνται με ορισμένα δεδομένα της άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας στην ημεδαπή και μόνο, αφού μόνο υπό αυτή την έννοια τεκμαίρεται η ύπαρξη οικονομικής δύναμης των βαρυνομένων και καθίσταται, έτσι, εφαρμόσιμη και λειτουργική η σχετική νομοθετική ρύθμιση. Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το ρυθμιστικό πλαίσιο που θέτει η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ1167/2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, η οποία,- στο πλαίσιο εξειδίκευσης των όρων εφαρμογής της διάταξης του νόμου για την απαλλαγή ορισμένων φορολογουμένων από το τέλος επιτηδεύματος, ήτοι για την εξεύρεση του πραγματικού πληθυσμού του τόπου άσκησης της δραστηριότητάς τους, - παραπέμπει σε στοιχεία που μόνο από την ημεδαπή είναι δυνατό να αντληθούν.

11. Εκ των προεκτεθέντων καταδεικνύεται η βούληση του νομοθέτη να μην καταλαμβάνει η παραπάνω ρύθμιση δραστηριότητες που ασκούνται στην αλλοδαπή (άρα και τα υποκαταστήματα που έχουν εγκατασταθεί σε αυτή), η ερμηνευτική δε αυτή προσέγγιση της κρισιολογούμενης διάταξης συνάδει και με το γράμμα του νόμου.

12. Υπό τα ως άνω γενόμενα δεκτά παρέλκει η περαιτέρω εξέταση των σχετικών ζητημάτων υπό το πρίσμα των όρων της Σύμβασης μεταξύ της Ελλάδος και της παραπάνω χώρας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου που έχει κυρωθεί με το ν. 2755/1999 (Α' 252).



Απάντηση

13. Κατ'ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, που προβλέπουν την επιβολή τέλους επιτηδεύματος, δεν έχουν εφαρμογή και επί υποκαταστήματος ημεδαπής εταιρείας στην αλλοδαπή.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 19-5-2016

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Διονύσιος Ν. Χειμώνας
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους