



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

Αθήνα, 14.4.2016

**ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ υπ' αριθμ. 99/2016
ΑΤΟΜΙΚΗ**

Γνωμοδοτών : Δημήτριος Ι. Μακαρονίδης, Νομικός Σύμβουλος.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. 35278/9.10.2015 έγγραφο του Υπουργείου Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης, Γενική Γραμματεία, Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υποθέσεων και Διοικητικής Υποστήριξης, Διεύθυνση Οικονομικών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Τμήμα Εσόδων.

Ερώτημα : 1) Στην περίπτωση κατά την οποία φυσικό ή νομικό πρόσωπο αναπτύσσει δραστηριότητες σε έναν ενιαίο λειτουργικό χώρο (κατάστημα) και διαθέτει μία άδεια ίδρυσης και λειτουργίας, ενώ μόνο για μία δραστηριότητα εξ αυτών μπορεί να προβλέπεται δυνατότητα ανάπτυξης πάγκων ή τραπεζοκαθισμάτων (ή δυναμικότητα σε εξυπηρετούμενα άτομα) στην ενιαία αυτή άδεια, αν το οφειλόμενο τέλος επί των ακαθαρίστων εσόδων υπέρ των Δήμων (κατά την περ. β' παρ. 1 άρθρου 1 του ν. 339/1976, το άρθρο 20 ν. 2539/1997, την παρ. 1 άρθρου 7 του ν. 1080/1980, την παρ. 1 άρθρου 14 του ν. 3526/2007 και την παρ. 2 άρθρου 23 του ν. 3756/2009), υπολογίζεται επί του συνόλου των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων εσόδων τους.

Επιπλέον, στην ειδικότερη περίπτωση κατά την οποία, οι δραστηριότητες/επιχειρήσεις αναπτύσσονται σε νοητά διαχωρισμένους χώρους, τεκμαίρεται η αναγκαιότητα διαχωρισμού των εσόδων επί των οποίων επιβάλλεται το τέλος.

2) Στην περίπτωση κατά την οποία, επιχειρήσεις/δραστηριότητες με διαφορετικά αντικείμενα που αναπτύσσονται εντός χώρων οι οποίοι τελούν σε λειτουργική ενότητα, όμως διαθέτουν δύο ξεχωριστές άδειες που εκδίδονται από

διαφορετικούς φορείς (π.χ από την Περιφέρεια για ένα αρτοποιείο και από το Δήμο για ένα εστιατόριο-καφετέρια), αν το τέλος επί των ακαθαρίστων εσόδων υπέρ των Δήμων, θα πρέπει να υπολογίζεται αποκλειστικά επί των ακαθαρίστων εσόδων τους που προέρχονται από τη δραστηριότητα για την οποία χορηγείται άδεια από το Δήμο και στην οποία αναγράφεται ρητά η δυνατότητα ανάπτυξης πάγκων ή τραπεζοκαθισμάτων (ή η δυναμικότητα σε εξυπηρετούμενα άτομα) και Αν απαιτείται, στην προκειμένη περίπτωση, να αποδεικνύεται από τον οφειλέτη η λειτουργία δύο αυτοτελών από φορολογικής άποψης επιχειρήσεων, με διαφορετικές εισόδους, ΑΦΜ, ταμειακές μηχανές και ανεξάρτητους-αυτοτελείς χώρους λειτουργίας, ή αρκεί η ύπαρξη δύο διαφορετικών αδειών.

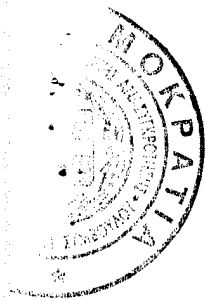
3) Τέλος, στις περιπτώσεις όπου επιχειρήσεις, που είναι υπόχρεες κατά το άρθρο 20 του ν. 2539/1997 και διαθέτουν με λιανική πώληση είδη διάφορα από τα αναφερόμενα στην εν λόγω διάταξη (π.χ. κοσμήματα, μηχανές καφέ) ή παρέχουν υπηρεσίες (π.χ. ιντερνέτ, bowling), αν η φορολογητέα ύλη διαλαμβάνει το σύνολο των εσόδων τους.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, γνωμοδοτώ ως εξής:

Ιστορικό

1. Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που τα συνοδεύουν προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

Η ερωτώσα υπηρεσία, προβληματιζόμενη επί του θέματος του προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για την επιβολή του τέλους επί των ακαθαρίστων εσόδων, αναφέρει, κατ'αρχάς, ως σχετικές, τις διατάξεις των άρθρων 20 του ν. 2539/1997, 23 παρ. 2 του ν. 3756/2009, 7 παρ. 1 του ν. 1080/1980 και 14 παρ. 1 του ν.3526/2007. Περαιτέρω, αναφέρεται στο με αριθμ. Υ1γ/Γ.π./29994/14.4.2014 έγγραφο του Υπουργείου Υγείας προς την Υπηρεσία, όπου αναφέρεται ότι, στις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις του ν. 3526/2007, όπως ισχύει, και ανήκουν, σύμφωνα με το άρθρο 15 της αριθμ. Υ1γ/Γ.Π/οικ. 96967/2012 (ΦΕΚ Β'2718) Απόφασης του Υπουργού Υγείας «Υγειονομικοί όροι και προϋποθέσεις λειτουργίας επιχειρήσεων τροφίμων και ποτών και άλλες διατάξεις», στην κατηγορία «Επιχειρήσεις Αρτοποιητικής Νομοθεσίας», δεν απαγορεύεται από την



κείμενη νομοθεσία η ανάπτυξη τραπεζοκαθισμάτων, εφόσον ικανοποιούνται οι προϋποθέσεις της τροποποιητικής αδειοδοτικής νομοθεσίας και, έτσι, εάν υφίσταται επιπλέον διαθέσιμος χώρος, δύναται να χρησιμοποιηθεί για άλλες δραστηριότητες, αφού ληφθούν οι προβλεπόμενες άδειες από τις καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες. Περαιτέρω, αναφέρει ότι, γενικώς και σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο ανωτέρω έγγραφο του Υπουργείου Υγείας, η δυνατότητα ύπαρξης καθήμενων πελατών προβλέπεται στην κατηγορία των επιχειρήσεων που εντάσσονται στις «Επιχειρήσεις Μαζικής Εστίασης & Χώροι Αναψυχής» (άρθρο 14 της ανωτέρω Υπ. Απόφασης) ή επιχειρήσεις της κατηγορίας «Λιανικό και Χονδρικό Εμπόριο», που λειτουργούν ως μικτές (άρθρο 13 της ίδιας απόφασης). Ότι στις άδειες, που εκδίδονται στο πλαίσιο της ισχύουσας Υγειονομικής Διάταξης, αναγράφεται αντί «η ύπαρξη τραπεζοκαθισμάτων ή η δυνατότητα ανάπτυξης αυτών» η «δυναμικότητα σε εξυπηρετούμενα άτομα». Τέλος, σημειώνεται ότι, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. 2377/17.5.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ανάπτυξης της Περιφέρειας Αττικής, δεν προβλέπεται η ανάπτυξη τραπεζοκαθισμάτων, εντός του χώρου των αρτοποιείων, σύμφωνα με τον ν. 3526/2007.

Ότι, στο πλαίσιο των ανωτέρω, ζητήθηκαν διευκρινίσεις από την ερωτώσα υπηρεσία, ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του ν. 2539/1997, στην περίπτωση των καταστημάτων πώλησης ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής (π.χ. Β.-Α.Β. & Ε.Ε.Τ.), εφόσον τα εν λόγω καταστήματα αναπτύσσουν τραπεζοκαθίσματα εντός και εκτός του χώρου λειτουργίας τους. Ότι η άποψη της υπηρεσίας, διατυπώθηκε στο υπ' αριθμ. 21636/27-5-2014 έγγραφό της, στο οποίο και αναφέρεται ότι « εφόσον στην άδεια των προαναφερόμενων επιχειρήσεων προβλέπεται η ύπαρξη τραπεζοκαθισμάτων ή η δυνατότητα ανάπτυξης αυτών, το σύνολο των προϊόντων που αυτές διαθέτουν προς κατανάλωση, υπόκεινται στην επιβολή του εν λόγω τέλους, ανεξάρτητα αν αυτά καταναλώνονται εντός ή εκτός του καταστήματος».

Ότι, εν προκειμένω οι επιχειρήσεις αυτές, εκτός από τα είδη που προβλέπονται ρητά στο ως άνω άρθρο (γλυκά, ποτά, καφές κ.λπ.) διαθέτουν προς πώληση ψωμί, αρτοσκευάσματα, αρτοπαρασκευάσματα κ.λπ., διαθέτουν μια άδεια ίδρυσης και λειτουργίας και δραστηριοποιούνται σε έναν ενιαίο χώρο.

Περαιτέρω, αναφέρει ότι, επί του ιδίου θέματος και με αφορμή το ανωτέρω (21636/2014) έγγραφο, η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «Α.Ο.- Α.Ε.& Β. Ε.Ε.»

με τον διακριτικό τίτλο «Α.Ο.-ΑΕΒΕ», με σχετική επιστολή της προς την υπηρεσία, επισημαίνει ότι: Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10 και 15, αντίστοιχα, της ισχύουσας Υγειονομικής Διάταξης, οι Επιχειρήσεις τροφίμων και ποτών διαχωρίζονται και κατηγοριοποιούνται σε Επιχειρήσεις Αρτοποιητικής Νομοθεσίας και Επιχειρήσεις Μαζικής Εστίασης & Αναψυχής, οι οποίες λόγω της διαφορετικότητας του αντικειμένου τους αδειοδοτούνται από ανεξάρτητους φορείς και συγκεκριμένα από την αρμόδια Διεύθυνση (Ανάπτυξης) της οικείας Περιφέρειας και το αρμόδιο τμήμα του οικείου Δήμου, αντίστοιχα. Στο πλαίσιο αυτό, και δεδομένου ότι στην εν λόγω επιχείρηση έχουν χορηγηθεί δύο άδειες, μία από την Περιφέρεια και μία από το Δήμο, η ίδια ισχυρίζεται ότι ασκεί δύο ανεξάρτητες δραστηριότητες, ήτοι α) Αρτοποιείο-Εργαστήριο Ζαχαροπλαστικής β) Εστιατόριο-Καφετέρια, και ως εκ τούτου, το τέλος ακαθαρίστων εσόδων θα πρέπει να επιβληθεί μόνο επί των εσόδων που προέρχονται από την άσκηση δραστηριότητας, για την οποία η άδεια προβλέπει την ανάπτυξη τραπεζοκαθισμάτων.

2. Κατόπιν των προεκτεθέντων, διατυπώθηκε το ανωτέρω ερώτημα, ενώ, επί του προβληματισμού της ερωτώσας υπηρεσίας ως προς το τρίτο σκέλος αυτού, μας διαβιβάστηκε, συμπληρωματικά, το με αριθ. πρωτ. 30769/27.11.2015 έγγραφό της, μαζί με τα έγγραφα με αριθ. 12421/31.7.2015 του Δήμου Δάφνης-Υμηττού, που θέτει ζητήματα υπαγωγής στο τέλος και υπηρεσιών κλπ. και 58853/32675/31.8.2015 της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Αττικής, απαντητικό του προηγούμενου.

Νομοθετικό πλαίσιο

3. Στο άρθρο 1 του ν. 339/1976 («Περί επιβολής υπέρ δήμων και κοινοτήτων τέλους διαμονής παρεπιδημούντων επί των εκδιδομένων λογαριασμών και επί των λουομένων εις φυσικάς ιαματικές πηγάς»-ΦΕΚ Α'136), όπως τροποποιήθηκε με το εδ. β' άρθρου 3 του ν. 658/1977 και αντικαταστάθηκε, αρχικώς με την παρ. 6 άρθρου 26 του ν. 1828/1989 και στην συνέχεια, με το άρθρο 20 του ν. 2539/1997, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1

«1. Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων:

α) Τέλος διαμονής παρεπιδημούντων...





β) Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων στην περιφέρεια των οποίων ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, τέλος σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) στα ακαθάριστα έσοδα των: α) κάθε είδους, μορφής και ονομασίας καταστημάτων στα οποία πωλούνται για κατανάλωση εντός του καταστήματος ή σε πακέτο, φαγητά, ποτά, καφές, αναψυκτικά, γαλακτοκομικά προϊόντα και γλυκίσματα, εφόσον κατά την άδεια που έχει εκδοθεί, διαθέτουν πάγκους ή τραπεζοκαθίσματα εντός ή και εκτός του καταστήματος, β) ζυθοπωλείων και μπαρ ανεξαρτήτως ιδιαίτερης ονομασίας και κατηγορίας, γ) καντινών.

Στο ανωτέρω τέλος υπάγονται και τα κέντρα διασκέδασης και τα καταστήματα των πιο πάνω περιπτώσεων που λειτουργούν μέσα σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις κάθε λειτουργικής μορφής και κατηγορίας, καθώς και τα οργανωμένα τμήματα των SUPER MARKETS, στα οποία πωλούνται έτοιμα φαγητά.

Προκειμένου για νυχτερινά κέντρα, αίθουσες χορού και άλλα καταστήματα με ποτά και θέαμα, καφωδεία, κέντρα διασκέδασης (καμπαρέ, νάϊτ κλάμπ, κοσμικές ταβέρνες, μπουάτ) και χορευτικά κέντρα με μουσική, το ανωτέρω τέλος επιβάλλεται σε ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%).

Στους δήμους και στις κοινότητες στην περιοχή των οποίων δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ανωτέρω τέλος μπορεί να επιβάλλεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου.

Αν σε τμήμα δήμου ή κοινότητας ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ειδικά και μόνο για το τμήμα αυτό εφαρμόζεται η διάταξη του πρώτου εδαφίου του παρόντος άρθρου.

Το ανωτέρω τέλος μπορεί να επιβάλλεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου και στις παρακάτω κατηγορίες καταστημάτων:

- α. Τουριστικών ειδών.
- β. Ειδών λαϊκής τέχνης.
- γ. Ενθυμίων και δώρων.
- δ. Ενοικιάσεως σκαφών αναψυχής τοπικού χαρακτήρα, θαλάσσιων ποδηλάτων, ιστιοσανίδων, ειδών χρησιμοποιούμενων στην παραλία.
- ε. Ειδών που χρησιμοποιούνται στη θάλασσα από τους λουόμενους.
- στ. Ειδών "σπορ", "σκι" και "ορειβασίας".
- ζ. Σχολών εκμάθησης θαλάσσιων σπορ.
- η. Ενοικιάσεις αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων και ποδηλάτων.

Το τέλος βαρύνει τον πελάτη και αναγράφεται ξεχωριστά στα εκδιδόμενα κατά τις κείμενες διατάξεις στοιχεία, εισπράττεται δε από αυτόν που εκδίδει το λογαριασμό, ο οποίος υποχρεούνται να το καταβάλει στο οικείο δημόσιο ή δημοτικό ταμείο υπέρ του δικαιούχου δήμου ή κοινότητας.».

4. Στο άρθρο 7 του ν. 1080/1980 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως διατάξεων τινων της περί των προσόδων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοικήσεως Νομοθεσίας και άλλων τινών συναφών διατάξεων»- ΦΕΚ Α' 246), όπως το εδ. β' προστέθηκε με το άρθρο 54 του ν. 1416/1984, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 7

«1. Το υπό των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1 εδάφ. β' του Ν. 339/1976, ως αντικατεστάθησαν υπό των διατάξεων του άρθρου 3 του Ν. 658/1977, προβλεπόμενον τέλος υπέρ δήμων και κοινοτήτων υπολογίζεται από 1^{ης} Ιανουαρίου 1981 επί των ακαθαρίστων εσόδων των εν αυταίς αναφερομένων επιχειρήσεων. Στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται γενικά όλα τα έσοδα της επιχείρησης από τις πωλήσεις, με οποιοδήποτε τρόπο, των ειδών που διαθέτουν.
2...3...4...

5. Το τέλος βαρύνει τον πελάτην και αναγράφεται διακεκριμένως εις τα εκδιδόμενα, κατά τας κειμένας διατάξεις, στοιχεία, εισπράττεται δε υπό του εκδιδόντος τον λογαριασμόν, ο οποίος υποχρεούται να καταβάλη τούτο εις το οικείον δημόσιον ή δημοτικόν ταμείον, υπέρ του δικαιούχου δήμου ή κοινότητος. Όπου ο νόμος δεν προβλέπει την έκδοση στοιχείων, ο δήμος ή η κοινότητα μπορεί με απόφαση του συμβουλίου του να επιβάλει την υποχρέωση τήρησης τριπλοτύπων λογαριασμών που θεωρούνται από αυτόν.
6...7...8...».

5. Εξ άλλου, στην παρ. 22 άρθρου 7 του ν. 2307/1995 (ΦΕΚ Α' 113) ορίζονται τα εξής:

«Η αληθής έννοια της διάταξης του εδαφίου Β' της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 339/1976, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 26 του ν. 1828/1989, με την οποία επιβάλλεται τέλος σε ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) στα ακαθάριστα έσοδα των: α) Κέντρων διασκέδασης και των κάθε είδους μορφής και





ονομασίας καταστημάτων Γ' κατηγορίας και ανωτέρας, στα οποία προσφέρονται φαγητά, ποτά, καφές, αναψυκτικά, γαλακτοκομικά προϊόντα και γλυκίσματα, β) Ζυθοπωλείων ανεξαρτήτως κατηγορίας, μπαρ ανεξαρτήτως ιδιαίτερης κατηγορίας και γ) Κέντρων πολυτελείας, είναι ότι: το τέλος επιβάλλεται μόνο στα προϊόντα τα οποία σερβίρονται και καταναλώνονται στα καταστήματα που αναφέρονται στη διάταξη αυτή. Ο διαχωρισμός των ακαθάριστων εσόδων που υπόκεινται στο παραπάνω τέλος γίνεται σε ιδιαίτερες σειρές φορολογικών στοιχείων, όταν δε χρησιμοποιείται φορολογική ταμειακή μηχανή πρέπει να καταχωρούνται σε διαφορετικά τμήματα (αθροιστές). Η ύπαρξη των σειρών ή των συγκεκριμένων αθροιστών γνωστοποιείται πριν από τη χρησιμοποίησή τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για τη μη τήρηση των προηγούμενων διατάξεων επιβάλλονται οι κυρώσεις των άρθρων 32 και 34 του π.δ/τος 186/1992.....».

6. Στα άρθρα 4 και 14 του ν. 3526/2007 («Παραγωγή και διάθεση προϊόντων αρτοποιίας και συναφείς διατάξεις»-ΦΕΚ Α'24), όπως ήδη ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 4

«1. Επιτρέπεται η ίδρυση πρατηρίου άρτου σε χώρους που πληρούν τις διατάξεις του εκάστοτε ισχύοντα Οικοδομικού Κανονισμού. Αν το πρατήριο άρτου δεν αποτελεί αυτοτελές και ανεξάρτητο κατάστημα, επιτρέπεται η ίδρυσή του σε όλα τα καταστήματα τροφίμων και ποτών, σε χώρο σαφώς διαχωρισμένο και τηρούμενων των σχετικών υγειονομικών διατάξεων.»

Άρθρο 14

«1. Η διάθεση των προϊόντων αρτοποιίας, δηλαδή η πώληση και διανομή άρτου και αρτοπαρασκευασμάτων, επιτρέπεται από όλα τα καταστήματα τροφίμων και ποτών υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 1 του άρθρου 4, τηρουμένων των υγειονομικών διατάξεων και των όρων και προϋποθέσεων που αφορούν την ασφάλεια των τροφίμων και την προστασία των καταναλωτών, εφόσον χορηγηθεί για τα καταστήματα αυτά άδεια ίδρυσης και λειτουργίας πρατηρίου άρτου.»

7. Στο άρθρο 23 του ν. 3756/2009 (ΦΕΚ Α 53), ορίζεται ότι:

Άρθρο 23



«1...2. Το τέλος στα ακαθάριστα έσοδα στις περιπτώσεις που προβλέπεται σε ποσοστό 2% στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 339/1976 (ΦΕΚ 136 Α'), όπως ισχύει, ορίζεται από 1.1.2009 σε ποσοστό 0,5%...».

8. Στο άρθρο 2 του Αστικού Κώδικα (π.δ. 456/1984-ΦΕΚ Α', 164), ορίζεται ότι:

Άρθρο 2

«Ο νόμος ορίζει για το μέλλον, δεν έχει αναδρομική δύναμη και διατηρεί την ισχύ του εφόσον άλλος κανόνας δικαίου δεν τον καταργήσει ρητά ή σιωπηρά.».

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό, συνάγονται τα ακόλουθα:

9. Το τέλος επί των ακαθαρίστων εσόδων του εδ. β' παρ. 1 άρθρου 1 του ν. 339/1976 όπως, τελικώς, αντικαταστάθηκε από 1.1.1998 με το άρθρο 20 του ν. 2539/1997, συνιστά στην πραγματικότητα φόρο, που θεσπίστηκε προς αντιμετώπιση των εν γένει δαπανών λειτουργίας των δήμων και αύξηση των εσόδων τους, προς επίτευξη των σκοπών τους, ευθέως εκ του νόμου, αλλά και, σε ορισμένες περιπτώσεις, με απόφαση του δημοτικού συμβουλίου, η οποία έχει κανονιστικό χαρακτήρα (ΣτΕ 1768/2010, 2250/2008, γνωμ. ΝΣΚ 425/2010, 29/2007). Επομένως, οι σχετικές διατάξεις, ως φορολογικές, υπόκεινται σε στενή, γραμματική ερμηνεία, χωρίς προσφυγή σε διασταλτική και αναλογική μέθοδο, ως προς το υποκείμενο, το αντικείμενο, τους συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις (Ι. Αναστόπουλου-Θ. Φορτσάκη, Φορολ. Δίκαιο, έκδ. 2003, παρ. 93, με εκεί παραπομπές). Από τις ίδιες, ως άνω διατάξεις, προκύπτει ότι, το τέλος τούτο επιβάλλεται, ευθέως εκ του νόμου, επί των εσόδων α) των κάθε είδους και μορφής επιχειρήσεων στις οποίες πωλούνται για κατανάλωση εντός του καταστήματος ή σε πακέτο, φαγητά, ποτά, καφές, αναψυκτικά, γαλακτοκομικά προϊόντα και γλυκίσματα, εφόσον κατά την άδεια που έχει εκδοθεί, διαθέτουν πάγκους ή τραπεζοκαθίσματα εντός ή και εκτός του καταστήματος (περ. α'), β) των επιχειρήσεων ζυθοπωλείων και μπαρ, ασχέτως ιδιαίτερης ονομασίας και κατηγορίας (περ. β'), γ) των καντινών και περαιτέρω, των κέντρων διασκέδασης



κλπ. (εδάφια β', γ', δ' του άρθρου 20), εφόσον τα καταστήματα αυτά λειτουργούν σε δήμους, στην περιφέρεια των οποίων ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ενώ, όπου δεν ισχύει το σύστημα αυτό, το τέλος δύναται να επιβάλλεται, κατόπιν πρωτοβουλίας των δήμων, με απόφαση του δημοτικού συμβουλίου, η οποία έχει κανονιστικό χαρακτήρα (εδάφιο ε' άρθρου 20). Εξ άλλου, με την ίδια διάταξη, δόθηκε η δυνατότητα επιβολής του ιδίου τέλους, κατόπιν πρωτοβουλίας των δήμων, με κανονιστική απόφαση του οικείου δημοτικού συμβουλίου και σε άλλες κατηγορίες καταστημάτων, στα οποία συγκαταλέγονται και δυνάμενα να παρέχουν υπηρεσίες (περιπτ. δ'-ενοικιάσεις σκαφών κλπ., ζ'- εκμάθηση θαλασσίων σπορ και η'- ενοικιάσεις αυτοκινήτων κ.λπ.). Στις ανωτέρω περιπτώσεις, επιβάλλεται η αιτιολόγηση της σκοπιμότητας της επιβολής, κατόπιν εκτιμήσεως των τοπικών συνθηκών, που μπορεί να προκύπτει από την ίδια την απόφαση, ή από τα στοιχεία του φακέλου (εδάφιο ζ' άρθρου 20, ΣτΕ 3163/2006, 2817/2000). Επομένως, κατά την ως άνω ρύθμιση, προϋποθέσεις επιβολής του τέλους αυτού, αποτελούν α) η πρόβλεψη στην εκδοθείσα άδεια ότι διαθέτουν πάγκους ή τραπεζοκαθίσματα, εντός ή εκτός του καταστήματος της α' περιπτώσεως καταστημάτων, δηλαδή η κατά την άδεια δυνατότητα αναπτύξεως πάγκων ή τραπεζοκαθισμάτων εντός ή εκτός του καταστήματος (β' εδάφιο άρθρου 20 ν. 2539/1997) και β) η επίτευξη εσόδων εκ της πωλήσεως ειδών, υποκειμένων στο τέλος, όπως προκύπτει από την διακεκριμένη αναγραφή στα εκδιδόμενα κατά τις κείμενες διατάξεις στοιχεία (τελευταίο εδάφιο άρθρου 20 ν. 2539/1997 και ομοίας διατυπώσεως παρ. 5 άρθρου 7 του ν. 1080/1980). Αντιθέτως, η υπαγωγή εσόδων στο τέλος, δεν σχετίζεται με τον φορέα που είναι αρμόδιος προς έκδοση της άδειας ιδρύσεως και λειτουργίας, αναλόγως προς τις ειδικότερες οργανικές διατάξεις (δηλαδή Δήμο ή Περιφέρεια), ούτε με την πραγματική διαμόρφωση του καταστήματος, του νόμου αρκούμενου στις δυνατότητες που παρέχονται από την ληφθείσα άδεια. Επίσης, η υπαγωγή στο τέλος, αφορά, ευθέως εκ του νόμου, μόνον σε είδη, δύναται όμως, υπό προϋποθέσεις, όπως προαναφέρεται, να αφορά και σε υπηρεσίες.

10. Η, κατά τα ανωτέρω, τελευταία χρονικώς αντικατάσταση (με το άρθρο 20 του ν. 2539/1997), επήλθε σε συνέχεια της αυθεντικής ερμηνείας της παρ. 6 άρθρου 26 του ν. 1828/1989, με την παρ. 22 άρθρου 7 του ν. 2307/1995. Όπως εκρίθη, η

τελευταία είχε γενικό χαρακτήρα, με αυτήν ερμηνεύθηκε αυθεντικώς, κατ' άρθρο 77 του Συντάγματος, η έννοια της διατάξεως της παρ. 6 άρθρου 26 του ν. 1828/1989, που είχε προηγουμένως αντικαταστήσει το εδ. β' παρ. 1 άρθρου 1 του ν. 339/1976, όπως ίσχυε τότε και η οποία είχε προκαλέσει αμφισβητήσεις, ιδίως λόγω της χρήσεως του ρήματος «προσφέρονται» και των επαλλήλων παραπομπών και της διατυπώσεως των σχετικών διατάξεων, ώστε να μην είναι επαρκώς σαφής ως προς την έννοια και την έκταση εφαρμογής της, λαμβανομένων υπόψη της εκδόσεως αντιθέτων κανονιστικών αποφάσεων και της προηγηθείσας διοικητικής πρακτικής. Αποσαφηνίσθηκε δε, με την διάταξη αυτή του ν. 2307/1995, πλήρως, η ανωτέρω προϋφιστάμενη ρύθμιση και ορίσθηκε σαφώς, ότι, το τέλος 5%, που ίσχυε τότε, δεν επιβάλλεται στα προϊόντα που πωλούνται σε πακέτο από τα αναφερόμενα σε αυτήν καταστήματα, προς κατανάλωση εκτός του καταστήματος, παρά μόνον στα είδη που σερβίρονται προς κατανάλωση εντός των καταστημάτων αυτών, είτε σε όρθιους είτε σε καθήμενους πελάτες, ώστε η διάταξη αυτή, όπως ανωτέρω ερμηνεύεται, να έχει γνησίως ερμηνευτικό χαρακτήρα και, επομένως, η ισχύς της να ανατρέχει στον χρόνο ενάρξεως ισχύος της αυθεντικώς ερμηνευόμενης διατάξεως (περί των ανωτέρω, βλ.πτ. Ολ.ΣτΕ 5123/1996, ΣτΕ 796, 1124/2010, 887/2009, 121/2005, 248/2003, 1049/1999), λόγω του ότι, ο ερμηνευτικός νόμος, έχει αφεαυτού και ως εκ της φύσεώς του αναδρομική δύναμη, διότι αποκαλύπτει την εξ υπαρχής έννοια του ερμηνευόμενου και θεωρείται μέρος αδιάσπαστο και οιονεί σύγχρονος αυτού (αντί πολλών βλ.πτ. Ολ. ΝΣΚ 811/1991, με εκεί θεωρία και νομολογία). Επομένως, οι διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 2539/1997, που θεσπίστηκαν σε χρόνο μεταγενέστερο της ανωτέρω ερμηνείας και προς άρση κάθε αμφιβολίας ως προς το υποκείμενο, το αντικείμενο και τις εν γένει προϋποθέσεις επιβολής του επίμαχου τέλους, αποτελούν νέα, ενιαία και συνεκτική ρύθμιση του ιδίου ζητήματος, με την οποία, αφενός διευρύνεται το πεδίο των υπαγομένων στο τέλος εσόδων, αφετέρου μειώνεται το ποσοστό του τέλους (από 2% σε 0,5%) και, περαιτέρω, δίδεται δυνατότητα στους δήμους όπως, με δική τους πρωτοβουλία, επεκτείνουν την υπαγωγή του τέλους και σε άλλες κατηγορίες καταστημάτων.

11. Περαιτέρω, το ανωτέρω τέλος υπέρ των δήμων, επιβάλλεται επί των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που αναφέρονται ανωτέρω, επί δε



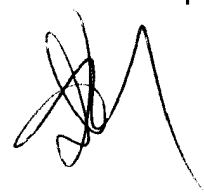


φυσικών και νομικών προσώπων που εκμεταλλεύονται περισσότερα του ενός καταστήματα, που λειτουργούν σε περισσότερους του ενός δήμους, επιβάλλεται μόνον επί των ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από τα καταστήματα (ή υποκαταστήματα) τα οποία λειτουργούν εντός των διοικητικών ορίων εκάστου δήμου, στην ειδικότερη δε περίπτωση, που μια επιχείρηση πραγματοποιεί έσοδα και από άλλον, ξεχωριστό κλάδο, το αντικείμενο του οποίου δεν εμπίπτει στις ανωτέρω διατάξεις, τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού, δεν υπόκεινται στο δημοτικό αυτό τέλος (ΣΤΕ 2492/1999, ΔΕΦΑΘ. 2737/2013). Επίσης, όπως γίνεται δεκτό, το βάρος αποδείξεως περί της συνδρομής, σε κάθε διακεκριμένη περίπτωση, των προϋποθέσεων επιβολής του τέλους, φέρει ο οικείος δήμος και δεν λειτουργεί τούτο αντιστρόφως, δηλαδή ο φορολογούμενος να αποδεικνύει ότι τα ακαθάριστα έσοδα καταστήματός του, ή μέρος αυτών, δεν υπόκεινται το επίμαχο τέλος (ΣΤΕ 796/2010, 121, 728/2005).

12. Εξ άλλου, κατά τον γενικώς ισχύοντα κανόνα, που στηρίζεται στο άρθρο 2 ΑΚ, διατάξεις μεταγενέστερου νόμου, οι οποίες ρυθμίζουν θέμα με τρόπο διαφορετικό από αυτές προγενέστερου, κατισχύουν αυτών, που θεωρούνται σιωπηρώς καταργηθείσες, ακόμη και αν δεν ορίζεται, ρητώς, η κατάργηση με τον νεώτερο νόμο (Γ. Μπαλή, Γεν. Αρχαί, έκδ. 1948, σελ. 15 επ., Α. Τούση, Γεν. Αρχαί Αστ. Δικαίου, έκδ. 1962, σελ. 27 επ., Γεωργιάδη-Σταθόπουλου, Α.Κ., Τ.1, σελ. 7 αριθ. 14, Ολ. ΑΠ 310/1966, ΝοΒ 14,882, ΑΠ 588/1969, ΝοΒ 18,314, Ολ.ΝΣΚ 811/1991, ΝΣΚ 53/2005, 709/1995). Εν προκειμένω, η διάταξη της παρ. 1 άρθρου 54 του ν. 1416/1984, που ίσχυσε από 21.2.1984 (ημερομηνία δημοσίευσής του με αριθ. 18/1984 ΦΕΚ, Τ. Α΄, σε συνδυασμό με το ακροτελεύτιο άρθρο του ν. 1416/1984), είναι προγενέστερη της διατάξεως της παρ. 6 άρθρου 26 του ν. 1828/1989, που έχει χρόνο ενάρξεως ισχύος την 1.1.1990 (άρθρο 44, περ. ιζ΄ ν. 1828/1989) και η οποία ερμηνεύθηκε αυθεντικώς με την παρ. 22 άρθρου 7 του ν. 2307/1995. Εν όψει δε του ότι η αυθεντική ερμηνεία ανατρέχει, όπως προαναφέρθηκε, στον χρόνο ισχύος της ερμηνευόμενης διατάξεως (Ολ. ΣΤΕ 5123/1996, Ολ. ΝΣΚ 811/1991), δηλαδή στην 1.1.1990, η ανωτέρω γνήσια ερμηνευτική διάταξη, ως, σε κάθε περίπτωση, μεταγενέστερη και, ταυτοχρόνως, ρυθμίζουσα κατά διαφορετικό τρόπο το ίδιο θέμα, δηλαδή τις προϋποθέσεις επιβολής του ιδίου τέλους επί των εσόδων των καταστημάτων, που προκύπτουν από τα πωλούμενα προς

κατανάλωση είδη, είναι αντίθετη προς την διάταξη της παρ. 1 άρθρου 54 του ν. 1416/1984 και, επομένως, κατ'ισχύει αυτής. Περαιτέρω, με την παρ. 1 άρθρου 54 του ν. 1416/1984, προστέθηκε μεν εδάφιο β' στην παρ. 1 άρθρου 7 του ν. 1080/1980, εις τρόπον ώστε, τα εις αυτήν αναφερόμενα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, να διευρυνθούν και να περιλαμβάνονται σε αυτά, πλέον, όλα, γενικώς, τα έσοδα των επιχειρήσεων από τις πωλήσεις, με οποιονδήποτε τρόπο, των ειδών που διαθέτουν. Πλην, η αναφορά στο προστεθέν εδάφιο β' περί όλων των εσόδων από τις πωλήσεις καταστημάτων, με οποιονδήποτε τρόπο, των ειδών που διαθέτουν, συνδέεται αρρήκτως, γραμματικά-νομοτεχνικά και λογικά, προς το εδάφιο α' της ίδιας παραγράφου (με το οποίο συναποτελεί ενιαία ρύθμιση), που αναφέρεται στα είδη του εδαφίου β' παρ. 1 άρθρου 1 του ν. 339/1976, όπως εκάστοτε ισχύει. Επομένως, η ίδια διάταξη, που είναι προγενέστερη του άρθρου 20 του ν. 2539/1997, το οποίο αντικατέστησε, τελικώς, το εδ. β' άρθρου 1 του ν. 339/1976 εισάγοντας νέα, ενιαία και συνεκτική ρύθμιση του ιδίου ζητήματος, κατά τρόπο διαφορετικό, θεωρείται καταργημένη, αν και, κατ'ουσίαν, έχει την ίδια έννοια («...στα ακαθάριστα έσοδα των: α) κάθε είδους, μορφής και ονομασίας καταστημάτων, στα οποία πωλούνται για κατανάλωση εντός του καταστήματος ή σε πακέτο...» η πρώτη και «Στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται γενικά όλα τα έσοδα της επιχείρησης από τις πωλήσεις, με οποιονδήποτε τρόπο, των ειδών που διαθέτουν.», η δεύτερη.). Κατά συνέπεια, οι προϋποθέσεις επιβολής του επίμαχου τέλους, ρυθμίζονται ήδη από τον συνδυασμό των διατάξεων της περ. β' παρ. 1 άρθρου 1 του ν. 339/1976, όπως ήδη ισχύει, αντικατασταθείσα με το άρθρο 20 του ν. 2539/1997, καθώς και του μοναδικού, πλέον, ισχύοντος εδαφίου της παρ. 1 άρθρου 7 του ν. 1080/1980, που παραπέμπει και αυτό στην περ. β' παρ. 1 άρθρου 1 του ν. 339/1976, όπως ήδη ισχύει.

13. Με βάση τα προαναφερόμενα, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από τις πωλήσεις ειδών, τα οποία προσφέρονται προς κατανάλωση εντός καταστήματος ή σε πακέτο, εφόσον κατά την άδεια που έχει εκδοθεί διατίθενται πάγκοι ή τραπεζοκαθίσματα εντός ή και εκτός καταστήματος, κάθε είδους, μορφής και ονομασίας, εκ των αναφερόμενων στην ανωτέρω α' περίπτωση (εδ. β' παρ. 1 άρθρου 1 ν. 339/1976, εδ. β' άρθρου 20 του ν. 2539/1997) και, περαιτέρω, τα έσοδα των ζυθοπωλείων και μπαρ





ανεξαρτήτως ιδιαίτερης ονομασίας και κατηγορίας (β' περίπτωση) και των καντινών (γ' περίπτωση) και, εν όψει της μη διακρίσεως στον νόμο, ασχέτως του φορέα που χορήγησε την άδεια ιδρύσεως και λειτουργίας, καθώς και της διαμορφώσεως του καταστήματος, αποτελούν αντικείμενο διακεκριμένης εξετάσεως από την αρμόδια υπηρεσία του δήμου, εντός των ορίων του οποίου ασκείται η δραστηριότητα και ο οποίος έχει και το βάρος αποδείξεως, προκειμένου να επιβληθεί το επίμαχο τέλος.

14. Κατά τα λοιπά, η επιχειρηματικότητα και οι διάφορες σύγχρονες τεχνικές λύσεις και εφαρμογές, δίδουν την δυνατότητα δημιουργίας πληθώρας συνδυασμών επιχειρηματικών δράσεων εντός χώρων, όπου μπορούν να αναπτυχθούν καταστήματα, με διαίρεση των χώρων, με κοινή ή διαφορετική είσοδο, ή με παράλληλη δραστηριότητα και χρήση διαφορετικών ταμειακών μηχανών, ή μιας ταμειακής μηχανής με την δυνατότητα καταχωρήσεως πωλήσεων ειδών από διαφορετικά τμήματα που να δύνανται να διαχωρισθούν και, γενικώς, με διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση των πωλούμενων ειδών, ώστε να εξευρίσκεται η υποκείμενη στο επίμαχο τέλος ύλη. Περαιτέρω, η έρευνα και απάντηση επί του ερωτήματος, συνδέεται και με άλλα κρίσιμα δεδομένα, που δεν προκύπτουν από το ερώτημα και τα στοιχεία, όπως από την τυχόν ρύθμιση του επίμαχου ζητήματος με κανονιστικές αποφάσεις δημοτικών συμβουλίων, στις προαναφερόμενες περιπτώσεις που προβλέπει ο νόμος, που δύνανται να αφορούν και σε προσφορά υπηρεσιών (ανωτέρω αριθ. 9).

Εξ άλλου, οι διατάξεις της παρ. 1 άρθρου 4, του ν. 3526/2007, ρυθμίζουν την ειδικότερη περίπτωση ιδρύσεως πρατηρίου άρτου με δυνατότητα ιδρύσεώς του σε χώρο σαφώς διαχωρισμένο, τηρουμένων των σχετικών υγειονομικών διατάξεων, εντός του χώρου άλλων καταστημάτων τροφίμων και ποτών, με έκδοση αυτοτελούς αδείας, οι δε διατάξεις της παρ. 1 άρθρου 14 του ιδίου νόμου, ρυθμίζουν την έκδοση αδείας ιδρύσεως και λειτουργίας πρατηρίου άρτου σε καταστήματα τροφίμων και ποτών, προκειμένου να πωλούν και προϊόντα αρτοποιίας εντός αυτών. Τέλος, το άρθρο 15 της με αριθ. Υ1γ/Γ.Π./οικ. 96967 (ΦΕΚ Β'2718) αποφάσεως του Υπουργού Υγείας («Υγειονομικοί όροι και προϋποθέσεις λειτουργίας επιχειρήσεων τροφίμων και ποτών και άλλες

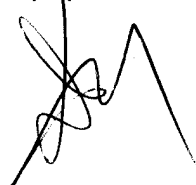
διατάξεις», αναφέρεται στην Κατηγορία καταστημάτων V και ορίζει ότι: «Σε αυτή την κατηγορία συμπεριλαμβάνονται, τα αρτοποιεία και οι εγκαταστάσεις περάτωσης έψησης, τα οποία υπάγονται στην αρτοποιητική Νομοθεσία όπως κάθε φορά ισχύει καθώς επίσης και στους γενικούς όρους της παρούσας». Επομένως, το άρθρο αυτό παραπέμπει αφενός στην εκάστοτε ισχύουσα ειδική αρτοποιητική νομοθεσία, αφετέρου στους γενικούς όρους και προϋποθέσεις λειτουργίας επιχειρήσεων, που παρατίθενται σε άλλα άρθρα και ρυθμίζουν εξαντλητικώς τα θέμα αυτά.

Εν όψει των ανωτέρω, της πληθώρας και της πολυπλοκότητας των πιθανών περιπτώσεων, αλλά και της αρμοδιότητας άλλων Υπουργείων, ως προς τα ερωτήματα που τίθενται ή μπορούν, κατά περίπτωση, να τεθούν (Υπουργείο Οικονομικών, ως προς τις ταμειακές μηχανές και την εν γένει φορολογική αντιμετώπιση εκάστου καταστήματος ή επιχείρησης, Υπουργείο Υγείας, ως προς τις επί μέρους υγειονομικής φύσεως προϋποθέσεις και όρους λειτουργίας) το ερώτημα δεν μπορεί να τύχει περαιτέρω απαντήσεως, πέραν της ευθέως εξυπακουόμενης, εκ των αναφερομένων ανωτέρω, ότι, σε κάθε ειδικότερη περίπτωση, πρέπει να εφαρμόζεται η κατάλληλη, τεχνικώς δυνατή και νομικώς επιτρεπόμενη, λύση, η οποία να διασφαλίζει την εξεύρεση και απόδειξη-τεκμηρίωση της φορολογητέας ύλης, προς επιβολή του επίμαχου τέλους, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα κριτήρια του νόμου.

Απάντηση

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί των τεθέντων ερωτημάτων, γνωμοδοτώ ως εξής:

15. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' παρ. 1 άρθρου 1 του ν. 339/1976, όπως ήδη αντικαταστάθηκε από την παρ. 20 του ν. 2539/1997 και του μοναδικού εδαφίου της παρ. 1 άρθρου 7 του ν. 1080/1980, τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από τις πωλήσεις ειδών, τα οποία προσφέρονται προς κατανάλωση εντός καταστήματος ή σε πακέτο, εφόσον κατά την άδεια που έχει εκδοθεί διατίθενται πάγκοι ή τραπεζοκαθίσματα εντός ή και εκτός καταστήματος, κάθε είδους, μορφής και ονομασίας, εκ των αναφερόμενων στην ανωτέρω α' περίπτωση (εδ. β' παρ. 1 άρθρου 1 ν. 339/1976, εδ. β' άρθρου 20 του ν.





2539/1997) και, περαιτέρω, των ζυθοπωλείων και μπαρ ανεξαρτήτως ιδιαίτερης ονομασίας και κατηγορίας (β' περίπτωση) και των καντινών (γ' περίπτωση), ασχέτως του φορέα που χορήγησε την άδεια ιδρύσεως και λειτουργίας και της διαμορφώσεως του καταστήματος, αποτελούν αντικείμενο διακεκριμένης εξετάσεως από την αρμόδια υπηρεσία του δήμου, εντός των ορίων του οποίου ασκείται η δραστηριότητα και ο οποίος έχει και το βάρος αποδείξεως, προκειμένου να επιβληθεί το επίμαχο τέλος.

17. Σε κάθε ειδικότερη περίπτωση, πρέπει να εφαρμόζεται η κατάλληλη, τεχνικώς δυνατή και νομικώς επιτρεπόμενη, λύση, η οποία να διασφαλίζει την εξεύρεση και απόδειξη-τεκμηρίωση της φορολογητέας ύλης, προς επιβολή του επίμαχου τέλους, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα κριτήρια του νόμου. Κατά τα λοιπά, εν όψει της ελλείψεως στοιχείων, της πληθώρας και της πολυπλοκότητας των πιθανών περιπτώσεων και της αρμοδιότητας και άλλων Υπουργείων, το ερώτημα δεν μπορεί να τύχει απαντήσεως.-

Ο Γνωμοδοτών

Δημήτριος Ι. Μακαρονίδης
Νομικός Σύμβουλος

