



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 157/2016**  
**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**  
**Α' ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ**  
**Συνεδρίαση της 9<sup>ης</sup> Ιουνίου 2016**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος :** Μιχαήλ Απέσσος, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.  
**Μέλη :** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ανδρέας Χαρλαύτης και Βασιλική Δούσκα, Αντιπρόεδροι του Ν.Σ.Κ., Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Γεώργιος Βαμβακίδης, Χρήστος Μητκίδης, Διονύσιος Χειμώνας και Βασιλική Παπαθεοδώρου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια :** Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος του Ν.Σ.Κ.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1167167 ΕΞ 2015/9-12-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών / Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων / Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης / Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας Κεφαλαίου / Τμήματος Α' ΦΠΑ.

**Ερώτημα:** *Αν απαλλάσσεται από το φόρο προστιθεμένης αξίας (φ.π.α.) αλλοδαπό Δημόσιο (Ισλαμική Δημοκρατία του Πακιστάν), κατ' εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 1 περ. στ' του άρθρου 27 του ν.2859/2000, για την αγορά ακινήτου από κατασκευαστή, προκειμένου να στεγάσει σε αυτό τα γραφεία της Πρεσβείας του.*

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), γνωμοδότησε ως εξής:

### **Ιστορικό**

1. Το ερώτημα εισάγεται στην Τακτική Ολομέλεια ύστερα από την έκδοση της υπ' αριθμ. 102/2016 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος, με την οποία αποφασίστηκε ομόφωνα η παραπομπή του στην Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 3 περ. β' του ν. 3086/2002 (περί Οργανισμού του ΝΣΚ), λόγω μείζονος σπουδαιότητας.

2. Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η Ισλαμική Δημοκρατία του Πακιστάν, προτιθέμενη να αγοράσει νεόδμητο ακίνητο στην Αθήνα για να στεγάσει σε αυτό τα γραφεία της Πρεσβείας της, αιτήθηκε, για το τμήμα του ακινήτου το οποίο θα αγοραστεί από τον κατασκευαστή και για το οποίο οφείλεται, σύμφωνα με το άρθρο 6 ν.2859/2000, φόρος προστιθεμένης αξίας, την απαλλαγή από τον εν λόγω φόρο για το μέρος αυτό του ακινήτου. Το Υπουργείο Εξωτερικών, με έγγραφό του, ενημέρωσε την ερωτώσα υπηρεσία ότι τηρείται η αρχή της αμοιβαιότητας από το Πακιστάν, όσον αφορά στην αγορά ακινήτου για χρήση Πρεσβείας από την Ελλάδα στο Ισλαμαμπάντ και περαιτέρω, με το υπ' αριθ. ΑΠ Φ 880/2520 ΚΤ/ΑΣ1321 έγγραφό του, βεβαιώνει ότι δεν υφίσταται διακρατική σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ισλαμικής Δημοκρατίας του Πακιστάν, με την οποία να προβλέπεται απαλλαγή από τον ΦΠΑ, για αγορά ακινήτου, που πρόκειται να στεγάσει διπλωματική αποστολή.

### **Νομοθετικό πλαίσιο**

3. Στο άρθρο **28 παρ.1 του Συντάγματος** ορίζονται τα εξής:

*«Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας».*

4. Στο άρθρο μόνο του ν. **δ. 503/1970** «Περί κυρώσεως της υπογραφείσης εν Βιέννη την 18<sup>η</sup> Απριλίου 1961 υπό την αιγίδα του Οργανισμού των Ηνωμένων Εθνών Συμβάσεως περί των διπλωματικών σχέσεων» (Α'108) και

περαιτέρω στα άρθρα 1 περ. θ', 23, 34 και 47 της κυρωθείσας με το παραπάνω άρθρο μόνο σύμβασης ορίζονται τα εξής:

**«Άρθρον μόνον**

**ΣΥΜΒΑΣΙΣ ΤΗΣ ΒΙΕΝΝΗΣ ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ**

*Τα συμβαλλόμενα εν τη παρούση Συμβάσει Κράτη.*

*Υπομνήσκοντα ότι από παρωχημένης εποχής οι Λαοί απασών των Χωρών αναγνωρίζουν το καθεστώς των διπλωματικών πρακτόρων.*

*Έχοντα επίγνωσιν των σκοπών και των αρχών του Χάρτου των Ηνωμένων Εθνών αφορσών εις την κυρίαρχον ισότητα των Κρατών, εις την διατήρησιν της ειρήνης και της διεθνούς ασφαλείας και εις την ανάπτυξιν των φιλικών σχέσεων μεταξύ των εθνών.*

*Πεποιθότα ότι μια διεθνής σύμβασις επί των σχέσεων, προνομίων και διπλωματικών ασυλιών θα συνέβαλεν όπως ευνοήση τας σχέσεις φιλίας μεταξύ των Χωρών, οιαδήποτε και αν είναι η διαφορά των συνταγματικών και κοινωνικών καθεστώτων αυτών.*

*Πεποιθότα ότι ο σκοπός των ειρημένων προνομίων και ασυλιών είναι ουχί βεβαίως όπως ευνοήση τα άτομα, αλλ' όπως εξασφαλίση την αποτελεσματικήν εκπλήρωσιν των καθηκόντων των διπλωματικών αποστολών εν τη ιδιότητι αυτών ως εκπροσώπων των Κρατών.*

*Διαβεβαιούντα ότι οι κανόνες του διεθνούς εθιμικού δικαίου δέον όπως εξακολουθήσωσι να διέπωσι τα θέματα τα οποία δεν διεκανονίσθησαν ρητώς δια των διατάξεων της παρούσης Συμβάσεως.*

*Συνεφώνησαν επί των ακολούθων:*

**«Άρθρον 1.**

*Δια τους σκοπούς της παρούσης Συμβάσεως, οι ακόλουθοι όροι νοούνται καθ' όν τρόπον προσδιορίζονται κατωτέρω: α... θ) Δια του όρου "χώροι της αποστολής" νοούνται τα κτίρια ή τμήματα κτιρίων και του συνεχομένου γηπέδου, άτινα οιοσδήποτε και αν είναι ο κύριος αυτών χρησιμοποιούνται δια τους σκοπούς της αποστολής, περιλαμβανομένης της κατοικίας του αρχηγού της αποστολής».*

**«Άρθρον 23**

*1. Το διαπιστεύον Κράτος και ο αρχηγός της αποστολής απαλλάσσονται όλων των εθνικών, τοπικών ή κοινοτικών φόρων και τελών επί των χώρων της αποστολής των οποίων είναι ιδιοκτήται ή μισθωταί, εφ' όσον δεν πρόκειται*

περί φόρων ή τελών εισπραττομένων εις αμοιβήν παρασχεθεισών ιδιαιτέρων υπηρεσιών. 2. Η εν τω παρόντι άρθρω προβλεπομένη φορολογική απαλλαγή δεν τυγχάνει εφαρμογής επί των φόρων και τελών τούτων, όταν συμφώνως προς την νομοθεσίαν του παρ' ω η διαπίστευσις Κράτους επιβαρύνωσι το πρόσωπον το οποίον συμβάλλεται μετά του διαπιστεύοντος Κράτους ή μετά του αρχηγού της αποστολής».

«Άρθρον 34

Ο διπλωματικός πράκτωρ είναι απηλλαγμένος όλων των φόρων και τελών, προσωπικών ή πραγματικών, εθνικών, τοπικών ή κοινοτικών, εξαιρέσει: α) Των εμμέσων φόρων φύσεως τοιαύτης ώστε να είναι κανονικός ενσωματωμένοι εις την τιμήν των εμπορευμάτων ή των υπηρεσιών. β) Των φόρων και τελών επί των ιδιωτικών ακινήτων των ευρισκομένων επί του εδάφους του παρ' ω η διαπίστευσις Κράτους πλήν εάν ο διπλωματικός πράκτωρ τα κατέχη δια λογαριασμόν του διαπιστεύοντος Κράτους δια τους σκοπούς της αποστολής».

«Άρθρον 47

1. Εν τη εφαρμογή των διατάξεων της παρούσης Συμβάσεως το παρ' ω η διαπίστευσις Κράτος δεν θα ποιήται διάκρισιν μεταξύ των Κρατών.  
2. Δεν θα θεωρώνται εν τούτοις ότι αποτελούσι διάκρισιν: α) Το γεγονός ότι το παρ' ω η διαπίστευσις Κράτος εφαρμόζει συσταλτικώς μίαν των διατάξεων της παρούσης Συμβάσεως ένεκα του ότι αυτή εφαρμόζεται τοιουτοτρόπως έναντι της αποστολής του εις το διαπιστεύον Κράτος. β) Το γεγονός ότι τα Κράτη απολαύουσιν αμοιβαίως, δυνάμει εθίμου ή συμφωνίας, μεταχειρίσεως ευνοϊκωτέρας ή η απαιτουμένη υπό των διατάξεων της παρούσης Συμβάσεως».

5. Στο άρθρο 32 της Διεθνούς Συμβάσεως επί των Προξενικών Σχέσεων, που κυρώθηκε με το ν. 90/1975 «Περί κυρώσεως της εν Βιέννη την 24ην Απριλίου 1963 υπογραφείσης Διεθνούς Συμβάσεως επί των Προξενικών Σχέσεων» (Α' 150), ορίζονται τα εξής:

«1. Οι Προξενικοί χώροι και η κατοικία του αρχηγού της εμμίσθου Προξενικής Αρχής, των οποίων το αποστέλλον Κράτος ή οιονδήποτε πρόσωπον ενεργούν διά λογαριασμόν του Κράτους τούτου είναι κύριος ή μισθωτής, απαλλάσσονται πάντων των φόρων και τελών, οιασδήποτε φύσεως,

κρατικών, περιφερειακών ή δημοτικών, υπό τον όρον ότι δεν πρόκειται περί τελών εισπραττομένων εις αντάλλαγμα παρεχομένων ειδικών υπηρεσιών.

2. Η φορολογική απαλλαγή η προβλεπόμενη εν τη παραγράφω 1 του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζεται εις τους φόρους τούτους και τα τέλη οσάκις, κατά τους νόμους και τους κανονισμούς του Κράτους διαμονής, επιβαρύνουσι το πρόσωπον το οποίον συνεβλήθη μετά του αποστέλλοντος Κράτους ή του προσώπου του ενεργούντος διά λογαριασμόν του Κράτους τούτου».

6. Περαιτέρω, στα άρθρα 2 (παρ. 1 και 2), 5 (παρ. 1), 6 (παρ. 1, 2 και 3) και 27 του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

#### Άρθρο 2

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) .... δ).....

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους, β) ως "έδαφος της Κοινότητας" και ως "τρίτο έδαφος", όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα II του παρόντος».

#### Άρθρο 5

«1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά».

#### Άρθρο 6

«1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με

οποιοδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση.

2. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης: α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση, η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κτιρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1. β) .....

3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων».

#### Άρθρο 27

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α)..... β) ..... ε) ....

στ) η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται:

αα) στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων,

ββ) για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών άλλων από αυτούς που αναφέρονται στην υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης αυτής, ή των μελών τους, με τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα, (γγ) ....

δδ) για τις ανάγκες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας, της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας ή της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων, ή των οργανισμών που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες, για τους οποίους ισχύει το πρωτόκολλο της 8ης Απριλίου 1965 περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και οι συμφωνίες για την εφαρμογή του ή οι συμφωνίες για την έδρα τους, ιδίως στο μέτρο που αυτό δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. ζ).....

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

7. Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1268/30-12-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών «Απαλλαγή από το ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των ρυθμίσεων των

διπλωματικών και προξενικών σχέσεων και για τις ανάγκες των αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών ή των μελών του προσωπικού τους» (Β' 39/2012), στην οποία ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

#### Άρθρο 1

«1. Δικαιούχα απαλλαγής, από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), πρόσωπα, σύμφωνα με τις διατάξεις των εδαφίων αα), ββ) και δδ) της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) είναι, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 3:

α) Οι διπλωματικές αποστολές και οι προξενικές αρχές, καθώς και οι διπλωματικοί και προξενικοί υπάλληλοι, και το αλλοδαπό διοικητικό και τεχνικό προσωπικό των διπλωματικών και προξενικών αρχών.

β) Οι αναγνωρισμένοι από την Ελλάδα διεθνείς οργανισμοί και τα μέλη του προσωπικού τους. γ)....δ).....

2. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται υπό τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που ορίζονται στα επόμενα άρθρα.».

#### Άρθρο 3

«Η απαλλαγή του προηγούμενου άρθρου χορηγείται με τους παρακάτω όρους και προϋποθέσεις:

α) Οι διπλωματικές αποστολές και οι προξενικές αρχές, καθώς και οι διπλωματικοί και προξενικοί υπάλληλοι, και το αλλοδαπό διοικητικό και τεχνικό προσωπικό απαλλάσσονται υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

β) Οι διεθνείς οργανισμοί και το προσωπικό τους απαλλάσσονται εφόσον τούτο προβλέπεται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις, τις συμφωνίες για τα προνόμια και τις ασυλίες τους ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα, υπό τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που προβλέπονται από αυτές.....».

**8. Στην παράγραφο 1 περ. α' του άρθρου 151 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζονται τα εξής:**

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις: α) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων β) ....ε).....Οι απαλλαγές που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο εφαρμόζονται με βάση τα όρια που καθορίζει το κράτος μέλος υποδοχής, μέχρι να θεσπισθεί ομοιόμορφη φορολογική ρύθμιση».

## **Ερμηνεία των διατάξεων**

9. Από τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (εφεξής: Κώδικα ΦΠΑ) συνάγεται ότι, για να υπαχθεί σε ΦΠΑ μεταβίβαση ακινήτου, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) Η μεταβίβαση να ενεργείται από πρόσωπο, του οποίου η οικονομική δραστηριότητα προσδίδει σ' αυτό την ιδιότητα του υποκειμένου σε φόρο, δηλαδή του εργολάβου που κατασκευάζει οικοδομές προς πώληση,
- β) η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα,
- γ) το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτίριο,
- δ) να πρόκειται για κτίριο που η οικοδομική του άδεια εκδόθηκε από 1-1-2006 και μετά ή αναθεωρήθηκε από 1-1-2006 και μετά, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής και
- ε) η μεταβίβαση να γίνει πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτό, ήτοι να μην έχει χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο σε φόρο καθ' οιονδήποτε τρόπο (ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, μίσθωση κλπ), ή να μην έχει παρέλθει πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης οικοδομικής άδειας.

Αντιθέτως, δεν υπάγονται σε ΦΠΑ, αλλά σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ), οι παραδόσεις των ιδιοκτησιών οικοδομής που ανεγείρεται με οικοδομική άδεια εκδοθείσα πριν την 1-1-2006 (γνωμ. ΝΣΚ 380/2010).

10. Από τη διάταξη της παραγράφου 1, περ. α' του άρθρου 151 της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις απαλλαγής του ΦΠΑ στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, καθορίζονται από τον εθνικό νομοθέτη.

11. Διεθνείς συμβάσεις που περιέχουν διατάξεις ρυθμιστικές των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, μεταξύ των οποίων και διατάξεις που προβλέπουν φορολογικές απαλλαγές, είναι η Σύμβαση της Βιέννης περί των Διπλωματικών Σχέσεων και η Σύμβαση της Βιέννης επί των Προξενικών Σχέσεων, οι οποίες έχουν κυρωθεί νομοθετικά, ενώ δεν υφίσταται διακρατική σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ισλαμικής Δημοκρατίας του Πακιστάν, που να προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ.

12. Από τις διατάξεις του άρθρου 23 της Συμβάσεως της Βιέννης για τις διπλωματικές σχέσεις και του άρθρου 32 της Συμβάσεως της Βιέννης για τις προξενικές σχέσεις συνάγεται ότι το διαπιστεύον Κράτος και ο αρχηγός της



αποστολής, καθώς και οι Προξενικοί χώροι και η κατοικία του αρχηγού της εμμίσθου Προξενικής Αρχής, απαλλάσσονται από κάθε εθνικό, τοπικό ή κοινοτικό φόρο ή τέλος που βαρύνει, σύμφωνα με την νομοθεσία της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένη η διπλωματική αποστολή τους, χώρους της αποστολής των οποίων τυγχάνουν ιδιοκτήτες ή μισθωτές. Χώροι αποστολής εννοούνται, σύμφωνα με το άρθρο 1 περ. θ' της Συμβάσεως της Βιέννης για τις διπλωματικές σχέσεις, τα ιδιόκτητα ή μισθωμένα κτίρια ή τμήματα κτιρίων μετά του συνεχομένου γηπέδου τα οποία χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της αποστολής, περιλαμβανομένης της κατοικίας του αρχηγού της αποστολής. Σκοπός της θέσπισης της ως άνω φορολογικής απαλλαγής, όπως συνάγεται από το προοίμιο της πρώτης από τις προαναφερόμενες Συμβάσεις, δεν είναι να ευνοήσει τα άτομα ή τα αλλοδαπά Κράτη, αλλά να εξασφαλίσει την αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων των διπλωματικών αποστολών και την ανάπτυξη των φιλικών σχέσεων μεταξύ των λαών (γνωμ. ΝΣΚ 385/2007).

**13.** Ωστόσο, τόσο από τη διάταξη του άρθρου 23 παρ. 1 της πρώτης των ως άνω Συμβάσεων, όσο και από τη διάταξη του άρθρου 32 παρ.1 της δευτέρας εξ αυτών, προκύπτει σαφώς ότι οι εκεί προβλεπόμενες φορολογικές απαλλαγές χορηγούνται στα κράτη και στα πρόσωπα που ρητώς μνημονεύονται, εφόσον αυτά έχουν ήδη την ιδιότητα του ιδιοκτήτη των κρίσιμων ακινήτων, άρα είναι προφανές ότι οι εν λόγω απαλλαγές δεν καταλαμβάνουν και τον φόρο προστιθεμένης αξίας, κατά την αγορά των ακινήτων αυτών από αλλοδαπό Δημόσιο (πρβλ. ΝΣΚ 114/2015). Τυχόν διασταλτική ερμηνευτική άποψη που θα συμπεριελάμβανε στη φορολογική απαλλαγή των ρηθέντων άρθρων και τον ΦΜΑ για την απόκτηση ακινήτου στις ως άνω περιπτώσεις, αντιβαίνει σαφώς στην, κατά την πάγια νομολογία, επιβαλλόμενη στενή ερμηνεία των φορολογικών – και δη απαλλακτικών – διατάξεων, και ως εκ τούτου τυγχάνει αποκρουστέα (βλ. ΣΤΕ 3302/2012, 673/2012, 4232/2011, 1774/2010, 3587/2001, 1305/1999 κ.ά.).

**14.** Περαιτέρω, κατά την ενώπιον της Ολομελείας συζήτηση, διατυπώθηκαν δύο γνώμες:

Κατά τη γνώμη της **πλειοψηφίας**, η οποία απαρτίσθηκε από τον Πρόεδρο του Ν.Σ.Κ Μιχαήλ Απέσσο, τους Αντιπροέδρους Ν.Σ.Κ., Ανδρέα Χαρλαύτη και Βασιλική Δούσκα και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Θεόδωρο Ψυχογιού, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα,

Κωνσταντίνο Κατσούλα, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Πέτρο Κωνσταντινόπουλο, Χρήστο Μητκίδη και Βασιλική Παπαθεοδώρου (ψηφοί δεκαεπτά - 17), η διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περ. στ' υποπερ. αα' του Κώδικα ΦΠΑ αποτελεί ειδική και αυτοτελή φοροαπαλλακτική διάταξη, η οποία κείται εκτός του περιορισμένου απαλλακτικού πεδίου των άρθρων 23 και 32 των ως άνω κυρωθεισών Συμβάσεων της Βιέννης περί διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, αντίστοιχα, τα οποία, πράγματι μιν, δεν χορηγούν απαλλαγή εκ του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά την αγορά ακινήτου, αλλά ούτε απαγορεύουν τη χορήγησή της δυνάμει άλλης νομοθετικής διάταξης.

15. Επομένως, σύμφωνα με τη ρητή πρόβλεψη της πιο πάνω ειδικής διάταξης του Κώδικα ΦΠΑ, επιτρεπτός χορηγείται απαλλαγή εκ του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά την παράδοση ακινήτων, όταν αυτή πραγματοποιείται στα πλαίσια των προξενικών και διπλωματικών σχέσεων, όπως αναλύονται παραπάνω, δηλαδή κατά την αγορά ακινήτου, για τους σκοπούς που αναφέρονται στο προκείμενο ιστορικό, η δε παραπομπή του Κώδικα ΦΠΑ στις ρυθμίσεις των προξενικών και διπλωματικών σχέσεων, δηλαδή στις ως άνω Διεθνείς Συμβάσεις, δεν σημαίνει ότι θέτει τη φορολογική απαλλαγή της αγοράς ακινήτου υπό την προϋπόθεση της ταυτόχρονης πρόβλεψης αυτής και από τις εν λόγω Συμβάσεις, αλλά, ευλόγως, ότι αξιώνει η πραγματοποίηση της αγοράς να αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση δραστηριοτήτων στο πλαίσιο των κανόνων περί διπλωματικών και προξενικών σχέσεων (βλ. και άρθρο 151 παρ. 1 περ. α' της Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112 Ε.Κ.).<sup>1</sup>

16. Είναι προφανές ότι, εάν ο νομοθέτης επιθυμούσε να εξαρτήσει την υπό κρίση απαλλαγή και από έτερες απαλλακτικές διατάξεις, θα είχε υιοθετήσει διαφορετική γραμματική διατύπωση στο κείμενο της ειρημένης διάταξης του άρθρου 27, από την οποία θα μπορούσε, ευθέως και με βεβαιότητα, να προκύπτει ότι η συγκεκριμένη απαλλαγή χορηγείται δυνάμει των ετέρων αυτών ρυθμίσεων. Απεναντίας, οι ρυθμίσεις των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων μνημονεύονται στην ως άνω διάταξη μόνον προκειμένου να οριοθετήσουν τον αναφερθέντα σκοπό, στον οποίο πρέπει να αποβλέπει η

<sup>1</sup> Σημειώνεται, εν γένει, ότι οι περί φ.π.α. διατάξεις, τόσο της ως άνω Οδηγίας όσο και του Κώδικα ΦΠΑ, διακρίνονται για την έντονη ρυθμιστική τους αυτονομία στο πλαίσιο φορολογικού συστήματος με ιδιαίτερους κανόνες (ΣτΕ 355/09 επταμ., 3302/12 κλπ.).

παράδοση του ακινήτου, και συνιστά την απαραίτητη προϋπόθεση της απαλλαγής, κατά τα λεχθέντα, και ασφαλώς όχι προκειμένου να θεμελιώσουν την προκείμενη απαλλαγή. Άρα, εφόσον διαπιστωθεί ο σκοπός της αγοράς του ακινήτου, ως αναφέρεται στο διδόμενο ιστορικό, τότε είναι προφανές ότι το άρθρο 27 παρέχει αυτοδυνάμως την ερευνώμενη φορολογική απαλλαγή και επ' ουδενί εξαρτά αυτήν από τις ρυθμίσεις άλλων νομοθετημάτων.

17. Πέραν των ανωτέρω, δέον να συνεκτιμηθούν και οι ρυθμίσεις, τις οποίες εισήγαγε ο κανονιστικός νομοθέτης, κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, ενώ, ασφαλώς, γνώριζε την ύπαρξη των ως άνω Διεθνών Συμβάσεων. Συγκεκριμένα, προς εξειδίκευση και υλοποίηση της υπό κρίση απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 27 παρ. 1 περ. στ' υποπερ. α' του Κώδικα ΦΠΑ, εκδόθηκε η προαναφερόμενη, υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1268/30-12-2011 (ΦΕΚ Β' 39/ 20.1.2012), κανονιστική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από την οποία προκύπτει ευθέως ότι ο εν λόγω κανονιστικός νομοθέτης θεωρεί δεδομένη τη ρηθείσα φορολογική απαλλαγή κατά την αγορά ακινήτου για τον αναφερθέντα σκοπό, υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

18. Κατά τη γνώμη της **μειοψηφίας**, η οποία απαρτίσθηκε από τον Αντιπρόεδρο του Ν.Σ.Κ. Αλέξανδρο Καραγιάννη και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Νικόλαο Μουδάτσο, Παναγιώτη Παναγιωτουνάκο, Δημήτριο Χανή, Κωνσταντίνο Κηπουρό, Χριστίνα Διβάνη, Γεώργιο Βαμβακίδη και Διονύσιο Χειμώνα (ψηφοί οκτώ - 8), με την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια Πάρεδρος Γεωργία Μπουρδάκου (γνώμη άνευ ψήφου), στις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 περ. στ' υποπερ. α' του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται ότι απαλλάσσεται από τον εν προκειμένω ενδιαφέροντα φόρο η παράδοση αγαθών και ακινήτων, σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 5, που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των ρυθμίσεων περί προξενικών και διπλωματικών σχέσεων. Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, ως προξενικές και διπλωματικές σχέσεις προφανώς νοούνται οι θεσμοθετημένες με διεθνείς ή διακρατικές συμβάσεις. Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι, τόσο στο άρθρο 27, όσο και στην κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσα υπουργική απόφαση (βλ. ανωτέρω παρ. 7), η απαλλαγή από το φόρο για μεν τις ανάγκες των οργανισμών που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες, παρέχεται στο πλαίσιο του ισχύοντος για αυτούς πρωτοκόλλου της 8ης Απριλίου 1965 περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και τις συμφωνίες για την εφαρμογή του ή τις συμφωνίες

για την έδρα τους, ιδίως στο μέτρο που αυτό δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, για δε τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα άλλων, εκτός των ανωτέρω διεθνών Οργανισμών, χορηγείται με τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους πράξεις ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα, υπό την έννοια ότι, και στις δύο περιπτώσεις, οι απαλλαγές είναι θεσμοθετημένες.

#### **Απάντηση**

19. Ενόψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α΄ Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι η αγορά του αναφερόμενου στο ιστορικό ακινήτου, εκ μέρους της Ισλαμικής Δημοκρατίας του Πακιστάν, για να στεγάσει γραφεία της Πρεσβείας της, πρέπει να τύχει απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, λαμβανομένης εν προκειμένω υπόψη και της τήρησης της αρχής της αμοιβαιότητας εκ μέρους του Πακιστάν.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 22 - 6 - 2016**

**Ο Πρόεδρος**

**Μιχαήλ Απέσσος**  
**Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.**

**Η Εισηγήτρια**

**Γεωργία Μπουρδάκου**  
**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**