



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

Αριθμός Γνωμοδότησεως 114/2015

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

Συνεδρίαση της 25^{ης} Μαΐου 2015

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Νικόλαος Μουδάτοος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός και Κυριακή Παρασκευοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13Β 11267102 ΕΕ 2014/18-12-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/ Γενική Δ/νση Φορολογικής Διοίκησης, Δ/νση Εφαρμογής Φορολογικής Εφαρμογής και Νομοθεσίας/ Υποδ/νση Φορολογίας Κεφαλαίου (Τμήμα Β').

Περίληψη ερωτημάτων: *Εάν απαλλάσσεται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτου αλλοδαπό Δημόσιο για την αγορά ακινήτου, προκειμένου να στεγαστεί Πρεσβεία ή Προξενική Αρχή του.*

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

I. Νομοθετικό πλαίσιο.

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

«Άρθρο 28. 1. 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».

2. Στις διατάξεις του άρθρου μόνου και των άρθρων 1 περ. θ, 23 και 47 του ν.δ. 503/1970 «Περί κυρώσεως της υπογραφείσης εν Βιέννη την 18^η Απριλίου 1961 υπό την αιγίδα του οργανισμού των Ηνωμένων Εθνών Συμβάσεως περί των διπλωματικών σχέσεων» 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 αφορώσων 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 τω 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 αποτελεσματική 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 συνεχόμενου 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 διαπιστευόν 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 ιδιαίτερων 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 διαπιστευόντος Κράτους ή μετά του αρχηγού 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 ουσταλτικώς μίαν των διατάξεων της παρούσης Συμβάσεως ένεκα του ότι αυτή εφαρμόζεται τοιουτοτρόπως έναντι της αποστολής του εις το διαπιστευόν Κράτος. β) Το γεγονός ότι τα Κράτη απολαύουσιν αμοιβαίως, δυνάμει εθίμου ή συμφωνίας, μεταχειρίσεως ευνοϊκώτερας ή η απαιτουμένη υπό των διατάξεων της παρούσης Συμβάσεως».

3. Στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 90/1975 «Περί κυρώσεως της εν Βιέννη την 24ην Απριλίου 1963 υπογραφείσης Διεθνούς Συμβάσεως επί των Προξενικών Σχέσεων» (Α' 150) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρον 32. Φορολογική απαλλαγή των Προξενικών χώρων.

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 προβλεπομένη 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».

4. Στις διατάξεις των άρθρων 1 (παρ. 1), 5 (παρ.1) και 6 του ν. 1587/1950 «Περί κυρώσεως τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 1521/1950 Α.Ν. περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων» (Α' 294) ορίζονται τα εξής :

« Άρθρο 1

1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών».

« Άρθρο 5

1. Ο φόρος μεταβίβασης, που αναλογεί στο τμήμα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή»

« Άρθρο 6

Απαλλάσσονται του φόρου μεταβιβάσεως του βαρύνοντος τον τε πωλητήν και τον αγοραστήν: (Σημείωση: στη συνέχεια παρατίθενται συγκεκριμένες περιπτώσεις απαλλαγής).

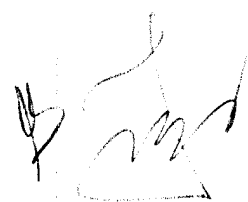
III. Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγονται τα ακόλουθα:

A. Κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 1587/1950 σε κάθε μεταβίβαση ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου από επαχθή αιτία, επιβάλλεται στον αγοραστή φόρος επί της αγοραίας αξίας αυτού κατά το χρόνο της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου. Στις διατάξεις του άρθρου 6 του ίδιου νόμου προβλέπονται οι περιπτώσεις και προϋποθέσεις απαλλαγής από τον εν προκειμένω ενδιαφέροντα φόρο μεταβίβασης ακινήτων στις οποίες δεν περιλαμβάνεται η αγορά ακινήτου από ξένες πρεσβείες.

B. 1. 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 διαπιστευόν Κράτος και ο αρχηγός της αποστολής καθώς και οι Προξενικοί χώροι και η κατοικία του αρχηγού της εμπίσθου 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 συνεχόμενου γηπέδου τα οποία χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της αποστολής, περιλαμβανομένης της κατοικίας του αρχηγού της αποστολής.

Σκοπός της θέσπισης της ως φορολογικής απαλλαγής, όπως συνάγεται από το προοίμιο της πρώτης από τις προαναφερόμενες Συμβάσεις δεν είναι να ευνοήσει τα άτομα ή τα αλλοδαπά Δημόσια, αλλά να εξασφαλίσει την αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων των διπλωματικών αποστολών και την ανάπτυξη των φιλικών σχέσεων μεταξύ των λαών (ΝΣΚ 385/2007).



2. Ωστόσο, τόσο από τη διάταξη του άρθρου 23§1 της πρώτης των ως άνω Συμβάσεων όσο και από τη διάταξη του άρθρου 32§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 μεταβίβασης ακινήτου, κατά την αγορά των ακινήτων αυτών από αλλοδαπό Δημόσιο. Τυχόν διασταλτική ερμηνευτική άποψη που θα συμπεριελάμβανε στη φορολογική απαλλαγή των ρηθέντων άρθρων και τον φ.μ.α. 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 κλπ.).

III. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερωτήμα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (B' Τμήμα) γνωμοδοτεί ότι το αλλοδαπό Δημόσιο δεν απαλλάσσεται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτου κατά την αγορά ακινήτου, προκειμένου να στεγαστεί Πρεσβεία του στην Ελλάδα.

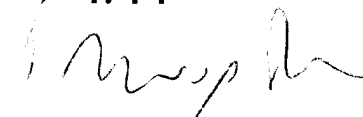
ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 8-5-2015

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Η Εισηγήτρια



Γεωργία Μπουρδάκου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.