



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΕΘΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 18/2025

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Ε' ΤΜΗΜΑ

Συνεδρίαση της 26ης Φεβρουαρίου 2025

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος: Αικατερίνη Γρηγορίου, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Ευστράτιος Ηλιαδέλης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ., Κωνσταντίνος Γεωργάκης, Αικατερίνη Γαλάνη, Περικλής Αγγέλου, Δημήτριος Καμάρης, Βασιλεία Πελέκου, Αγγελική Αναστοπούλου, Χρήστος Κοραντζάνης, Παντελεήμων Παπαδάκης, Αφροδίτη Καρούκη, Ουρανία Μενδρινού, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Χρυσαιγή Γρηγοριάδου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός ερωτήματος: Το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦΑ146019ΕΞ2024ΕΜΠ/15-4-2024 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α΄ Φ.Π.Α.

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται, αν, στην έννοια του όρου «κρατικά ή τοπικά βάρη ή φόροι και κρατήσεις υπέρ τρίτων» που αναφέρεται στο άρθρο 9 παρ. 1 του ν.δ. 164/1969 (Α΄97) «Περί κυρώσεως της Συμφωνίας μεταξύ της Ελληνικής Βασιλικής Κυβερνήσεως αφ' ενός και των Κυβερνήσεων Αυστραλίας, Καναδά, Ινδίας, Νέας Ζηλανδίας, Πακιστάν, Νοτίου Αφρικής, Ηνωμένου Βασιλείου Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας αφ' ετέρου περί των εν Ελλάδι τάφων των μελών των στρατιωτικών δυνάμεων την Κοινοπολιτείας» περιλαμβάνεται ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.). που καταβάλλει η Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων (Commonwealth War Graves Commission – CWGC) για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών στην Ελλάδα, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της για

τη συντήρηση των μνημείων, των τάφων και των νεκροταφείων των πεσόντων κατά τη διάρκεια του Α΄ και του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου.

Στο παραπάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ε΄ Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Στο παραπάνω έγγραφο ερώτημα της υπηρεσίας, όπως συμπληρώθηκε με τα με ημερομηνίες 6-6-2024, 11-6-2024, 21-6-2024 και 3-7-2024 μηνύματα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας της αυτής, ως άνω, υπηρεσίας και το με αριθμό πρωτ. 8534/11-2-2025 έγγραφο του Υπουργείου Εξωτερικών - Διεύθυνσης Ηνωμένων Εθνών, Διεθνών Οργανισμών και Διασκέψεων, καθώς και στα στοιχεία του φακέλου που συνοδεύουν το ερώτημα, εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό:

1. Η Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων (Commonwealth War Graves Commission – CWGC, εφεξής: «η Επιτροπή») συστάθηκε με το Βασιλικό Διάταγμα του Βασιλιά Γεωργίου του Ε΄ της Αγγλίας με ημερομηνία 21 Μαΐου 1917 και συμπληρώθηκε με το Βασιλικό Διάταγμα της Βασίλισσας Ελισάβετ της Β΄ με ημερομηνία 8 Ιουνίου 1964. Με αυτά ορίζονται οι συμμετέχοντες στην Επιτροπή (III. The Members of the Commission), τα όργανα διοίκησης αυτής (II. The President), ο τρόπος οργάνωσής της (IV. Organization), ο σκοπός και οι αρμοδιότητες της Επιτροπής (V. Purposes and powers of the Commission) και η οικονομική διαχείρισή της (Financial). Με τις εν λόγω πράξεις η Επιτροπή έχει επιφορτιστεί με το έργο της φροντίδας των τάφων των αξιωματικών, των στρατιωτών και των ναυτικών δυνάμεων που έχουν ταφεί σε ξένες χώρες ή σε αποικίες της Βρετανικής Αυτοκρατορίας για να τιμήσουν και να διαιωνίσουν την ανάμνηση της κοινής τους θυσίας και να κρατήσουν ζωντανά τα ιδανικά της διατήρησης και υπεράσπισης των ιδεωδών, για τα οποία οι παραπάνω έχασαν τη ζωή τους, αλλά και για να ενδυναμώσουν τους δεσμούς μεταξύ των πολιτών των κρατών που συμμετέχουν.

2. Η Ελλάδα, όπως και άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αναγνωρίζοντας την κοινή θυσία των πεσόντων κατά τον Α΄ και τον Β΄ Παγκόσμιο Πόλεμο και υπερασπίζοντας τα κοινά ιδεώδη, στις 22-10-1968 συνήψε συμφωνία με τις κυβερνήσεις Αυστραλίας, Καναδά, Ινδίας, Νέας Ζηλανδίας, Πακιστάν, Νότιας Αφρικής, Ηνωμένου Βασιλείου Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας, σε αντικατάσταση της συμφωνίας που αφορούσε τους βρετανικούς στρατιωτικούς τάφους στην Ελλάδα και είχε υπογραφεί στην Αθήνα το 1921. Η παραπάνω

συμφωνία κυρώθηκε με το ν.δ. 164/9.4/23.5.1969, δυνάμει δε των διατάξεων του άρθρου 2 αυτής, η Ελλάδα ανέλαβε την υποχρέωση να αναγνωρίσει την Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων (εφεξής «Επιτροπή»), που είχε συσταθεί με το Βασιλικό Διάταγμα της Αγγλίας της 21^{ης} Μαΐου 1917, ως τη μόνη εξουσιοδοτημένη αρχή, εξ ονόματος των συμμετεχουσών χωρών, που θα έχει τη συνεχή φροντίδα των κοινοπολιτειακών στρατιωτικών νεκροταφείων, τάφων και μνημείων που βρίσκονται στο ελληνικό έδαφος.

3. Η Επιτροπή με το με αριθμό πρωτοκόλλου 1125448/25-8-2017 αίτημά της προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) ζήτησε, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 9 παρ. 1 του ν.δ. 164/1969, τη χορήγηση απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. κατά την αγορά αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα και χρησιμοποιούνται για την συντήρηση των μνημείων, τάφων και νεκροταφείων των πεσόντων κατά τη διάρκεια του Α΄ και του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου.

4. Η Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με τα με αριθμούς πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ Α 1174800 ΕΞ 2017 και ΔΕΕΦ Α 1076390 ΕΞ 2018 έγγραφά της απευθύνθηκε στο Υπουργείο Εξωτερικών προκειμένου να διευκρινιστεί το νομικό πλαίσιο της Διεθνούς Συμφωνίας μεταξύ της Ελλάδας και των Κυβερνήσεων Αυστραλίας, Καναδά, Ινδίας, Νέας Ζηλανδίας, Πακιστάν, Νοτίου Αφρικής και του Ηνωμένου Βασιλείου Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας του 1968 και να εξεταστεί αν η εν λόγω Επιτροπή αναγνωρίζεται από τη χώρα μας ως διεθνής οργανισμός.

5. Σε απάντηση των ανωτέρω εγγράφων, η Ειδική Νομική Υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών – Διεύθυνση Εθιμοτυπίας, με το με αριθμό πρωτοκόλλου 63792/9-11-2018 έγγραφό της, διατύπωσε τη γνώμη ότι η γενική αναφορά, στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 9 παρ. 1 της Συμφωνίας, σε απαλλαγή της Επιτροπής από «παρόντα και μέλλοντα βάρη», εξειδικεύεται στο δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, το οποίο αναφέρεται σε «τελωνειακά έξοδα και δασμούς, κρατικά ή τοπικά βάρη και φόρους και κρατήσεις υπέρ τρίτων», ώστε το ζήτημα που τίθεται είναι αν στην έννοια του όρου «κρατικά βάρη» περιλαμβάνεται και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

6. Ακολουθώντας, το Υπουργείο Εξωτερικών – Διεύθυνση Εθιμοτυπίας με το με αριθμό πρωτοκόλλου 22615/16-4-2019 έγγραφό του επανέλαβε τη θέση ότι, τόσο από το πρωτότυπο αγγλικό κείμενο της Συμφωνίας, όσο και από την μετάφρασή της στην ελληνική γλώσσα, προκύπτει ότι κρίσιμο για την επίλυση του ζητήματος που

τίθεται με την αίτηση της Επιτροπής είναι να διευκρινιστεί αν στην έννοια των «κρατικών βαρών και φόρων» εμπεριέχεται και ο Φ.Π.Α., θέμα που ανήκει στην αρμοδιότητα της ΑΑΔΕ. Περαιτέρω, η πιο πάνω υπηρεσία αναφέρθηκε στο άρθρο 34 του Σύμβασης της Βιέννης του 1961 για τις διπλωματικές σχέσεις, βάσει του οποίου οι διπλωματικές αρχές και το προσωπικό αυτών απολαμβάνουν απαλλαγής από όλους τους φόρους, εκτός από τους έμμεσους φόρους που ενσωματώνονται στην τιμή του προϊόντος. Διευκρινίστηκε επίσης, ότι η Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων είναι «...Επιτροπή που ιδρύθηκε το 1917 με Βρετανικό Βασιλικό Διάταγμα και απαρτίζεται από πρόσωπα που ορίζονται από τις χώρες – μέλη της Κοινοπολιτείας (Commonwealth). Δεν πρόκειται δια διεθνή διακυβερνητικό οργανισμό».

7. Στη συνέχεια, η παραπάνω Επιτροπή με την από 8-2-2023 επιστολή της απευθύνθηκε στην ΑΑΔΕ και ζήτησε, μεταξύ άλλων, την απαλλαγή της από την καταβολή Φ.Π.Α. κατά την αγορά προϊόντων και υπηρεσιών στην Ελλάδα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 9 παράγραφος 1 της Συμφωνίας. Κατά την Επιτροπή, η απαλλαγή αυτή, που αναγνωρίζεται ήδη από άλλες ευρωπαϊκές χώρες, όπως Γαλλία, Βέλγιο, Γερμανία, Ιταλία και Ολλανδία, θα συμβάλλει στην πραγματοποίηση στρατηγικών επενδύσεων για την ανακαίνιση και συντήρηση των είκοσι δυο (22) κοινοπολιτειακών στρατιωτικών νεκροταφείων που βρίσκονται σε ελληνικό έδαφος και θα διασφαλίσει την απασχόληση του υπάρχοντος ανθρώπινου δυναμικού.

8. Με το ΑΠΦ 880/ΑΣ 198/17-1-2024 έγγραφο της Διεύθυνσης Εθιμοτυπίας του Υπουργείου Εξωτερικών ζητήθηκε από τις Πρεσβείες της Ελλάδας στη Ρώμη και στις Βρυξέλλες να διερευνηθεί αν η Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων απαλλάσσεται από την καταβολή Φ.Π.Α. για αγορές υλικού προς εκτέλεση της αποστολής της στην Ιταλία και στο Βέλγιο. Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου έγινε γνωστό ότι η Επιτροπή απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α. στο ιταλικό κράτος, δυνάμει του άρθρου 10 της Συμφωνίας που έχει συνάψει η κυβέρνηση της Ιταλίας με τις κυβερνήσεις Αυστραλίας, Καναδά, Ινδίας, Νέας Ζηλανδίας, Πακιστάν, Νοτίου Αφρικής και Ηνωμένου Βασιλείου στις 27-8-1953, το οποίο έχει ταυτόσημο περιεχόμενο με το άρθρο 9 της από 22-10-1968 Συμφωνίας που κυρώθηκε με το ν.δ. 164/1969. Απαλλάσσεται επιπλέον, από την καταβολή φόρου για την προμήθεια καυσίμων, βάσει συμφωνίας του 1963, η οποία συνήφθη μέσω της ανταλλαγής Ρηματικών Διακοινώσεων. Ομοίως, απαλλάσσεται από την καταβολή

κάθε φόρου για αγορές υλικού προς εκτέλεση του σκοπού της στο Βέλγιο, δυνάμει της Συμφωνίας που καταρτίστηκε μεταξύ του Βελγίου και των Κυβερνήσεων των προαναφερθέντων κρατών (σχετικά τα με αριθμούς πρωτοκόλλου 140/18-1-2024 και 74/14-2-2023 έγγραφα των Πρεσβειών της Ελλάδας στη Ρώμη και τις Βρυξέλλες αντίστοιχα).

9. Με το με αριθμό 1429/27-11-2024 Πρακτικό του Ε' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι, πριν την έκδοση γνωμοδότησης, απαιτείται να διευκρινιστεί από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών (Διεύθυνση Διεθνών Οργανισμών και Διεθνούς Ασφάλειας και Συνεργασίας – Διεύθυνση ΟΗΕ και Διεθνών Εξειδικευμένων Οργανισμών και Διασκέψεων) αν η Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων (Commonwealth War Commission – CWGC) είναι αναγνωρισμένος από την Ελλάδα διεθνής οργανισμός. Το Υπουργείο Εξωτερικών – Διεύθυνση Ηνωμένων Εθνών, Διεθνών Οργανισμών και Διασκέψεων με το με αριθμό πρωτ. 8534/11-2-2025 έγγραφό του απάντησε ότι η Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων δεν αποτελεί διεθνή διακυβερνητικό οργανισμό.

Νομοθετικό πλαίσιο

10. Στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται:

«Άρθρο 28

1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο 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...».

11. Στις διατάξεις των άρθρων 2, 5 και 9 της Συμφωνίας μεταξύ της Ελληνικής Βασιλικής Κυβερνήσεως αφενός και των Κυβερνήσεων Αυστραλίας, Καναδά, Ινδίας, Νέας Ζηλανδίας, Πακιστάν, Νοτίου Αφρικής, Ηνωμένου Βασιλείου Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας αφετέρου που υπογράφηκε στην Αθήνα την 22^η Οκτωβρίου 1968 και κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του ν.δ. 164/1969 της 9-4/23-5-1969 (Α' 97), ορίζεται:

«Άρθρον 2

1) Η Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων, συσταθείσα δια του Βασιλ. Διατάγματος της 21^{ης} Μαΐου 1917 (κατωτέρω αναφερόμενη ως «η Επιτροπή»), θα αναγνωρισθεί από την Ελληνικήν Βασιλικήν Κυβέρνησιν ως η μόνη εξουσιοδοτημένη αρχή, εξ ονόματος των συμμετεχουσών χωρών, όπως έχει την συνεχή φροντίδα των

κοινοπολιτειακών στρατιωτικών νεκροταφείων, τάφων και μνημείων των ευρισκομένων επί ελληνικού εδάφους.

2) Προς τον σκοπόν της εξασκήσεως των επίσημων καθηκόντων της, εξ ονόματος των συμμετεχουσών χωρών, η Επιτροπή θα αναγνωρισθεί, συμφώνως τη παρούση Συμφωνία, ως Νομικόν Πρόσωπον εν Ελλάδι.

3)... ».

«Άρθρον 5

1) Η Ελληνική Βασιλική Κυβέρνησις θα αναγνωρίση εις την Επιτροπήν το δικαίωμα, όπως αυτή επιμελείται, εξόδους της, της σχεδιάσεως, συντηρήσεως και ελέγχου των κοινοπολιτειακών στρατιωτικών νεκροταφείων του πολέμου 1939 – 1945.

2) Επί τω σκοπώ τούτω η Επιτροπή είναι εξουσιοδοτημένη όπως περιστοιχίζη και τακτοποιή τα εν λόγω νεκροταφεία συμφώνως σχεδίων εγκεκριμένων υπ' αυτής, ανεγείρη εις τα νεκροταφεία ταύτα επιτύμβια μνημεία ή άλλας κατασκευάς, φυτεύη, εγκαθιστά και διατηρή παροχέτευσιν ύδατος και εκδίδη κανονισμούς ορίζοντας τα των επισκέψεων και του ελέγχου των νεκροταφείων. 3)... ».

«Άρθρον 9

1) Η Ελληνική Κυβέρνησις θα απαλλάσῃ την Επιτροπήν από παρόντα και μέλλοντα βάρη, δια των οποίων θα επεβαρύνετο άλλως αυτή δια την εκτέλεσιν των επισήμων καθηκόντων της συμφώνως τη παρούση Συμφωνία. Η προελεχθείσα απαλλαγή θα αναφέρεται εις τελωνειακά έξοδα και δασμούς, κρατικά ή τοπικά βάρη ή φόρους και κρατήσεις υπέρ τρίτων, με εξαίρεσιν των πραγματοποιούμενων υπέρ των αρχών του Πειραιώς και άλλων λιμενικών αρχών. Αι αρμόδιαι ελληνικαί αρχαί, εν συνεννοήσει μετά της Επιτροπής θα ρυθμίσουν την διαδικασίαν εφαρμογής της προκαθορισθείσας απαλλαγής.

2) Η Ελληνική Βασιλική Κυβέρνησις θα μεριμνήσῃ ώστε τα πιστοποιητικά τα εκδοθέντα δια την εφαρμογήν της παραγράφου (1) του παρόντος άρθρου, υπογεγραμμένα εκ μέρους της Επιτροπής και επιβεβαιούνται ότι η ζητηθείσα απαλλαγή αφορά την υπό της Επιτροπής άσκησιν των επισήμων καθηκόντων της, ως καθορίζεται υπό της παρούσης Συμφωνίας θα γίνουν δεκτά υπό των περί ων πρόκειται αρχών ως τελειωτική απόδειξις...

3) Εξαιρέσει των τελωνειακών απαλλαγών και φορολογικών διευκολύνσεων αίτινες ανεφέρθησαν λεπτομερώς εις την παράγραφο (1) του άρθρου 9 της παρούσης Συμφωνίας, η Επιτροπή θα έχῃ το δικαίωμα να εισάγῃ εις την Ελλάδα δι' υπηρεσιακὴν χρήσιν ἐξ ὁνόν αυτοκίνητα, ἐκ των οποίων οὐχί πλείονα των δύο δύνανται να εἶναι

επιβατηγά αυτοκίνητα. Η Ελληνική Βασιλική Κυβέρνησις θα μεριμνά ώστε τα αυτοκίνητα ταύτα να διατίθενται εις κυκλοφορίαν υπό «ελευθέραν χρήσιν» δι' απεριόριστον χρονικόν διάστημα, και να απαλλάσσονται των τελών κυκλοφορίας...».

12. Στις διατάξεις του άρθρου 1 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ. 4467/192/14-8-1972 κοινής απόφασης των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (ΠΟΛ 177/1972), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 9 της πιο πάνω Συμφωνίας, ορίζεται:

«Άρθρον 1ον

Εξουσιοδοτούνται αι Νομαρχίαι του Κράτους (Διευθύνσεις τελωνείων και τα τελωνεία Α' και Β' τάξεως) και αι διευθύνσεις Τελωνείων της ΤΔΠ, όπως, εφόσον συντρέχει αρμοδιότης αυτών τελωνισμού τοιούτων ειδών, αποφαινόνται περί της συνδρομής των προϋποθέσεων δια την χορήγησιν της απαλλαγής εκ δασμών και λοιπών φόρων, συμπεριλαμβανομένου του Φόρου Κύκλου Εργασιών και του Ειδικού Φόρου επί των πάσης φύσεως ειδών, εξαιρέσει των τροφίμων και ποτών, εισαγομένων εκ του Εξωτερικού υπό της Κοινοπολιτειακής Επιτροπής Στρατιωτικών Τάφων, καλούμενης εφ' εξής «Επιτροπή» δια την πραγματοποίησιν της αποστολής της συμφώνως προς την εν τω σκεπτικώ της παρούσης μνημονευόμενης Συμφωνίας...».

13. Στις διατάξεις του άρθρου 351 της Συνθήκης Λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ, ενοποιημένη απόδοση, Συνθήκη της Ρώμης 1957, στην οποία η Ελλάδα προσχώρησε στις 28-5-1979 και εντάχθηκε επίσημα την 1^η Ιανουαρίου 1981), προβλέπεται:

«Άρθρο 351

Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από Συμβάσεις που συνήφθησαν πριν από την 1^η Ιανουαρίου 1958 ή, για τα κράτη που προσχωρούν, πριν από την ημερομηνία της προσχώρησής τους, μεταξύ ενός ή περισσότερων κρατών μελών αφενός και ενός ή περισσότερων τρίτων χωρών αφετέρου, δεν θίγονται από τις συνθήκες.

Κατά το μέτρο που οι συμβάσεις αυτές δεν συμβιβάζονται με τις Συνθήκες, το ενδιαφερόμενο ή τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη προσφεύγουν σε όλα τα πρόσφορα μέσα, για να άρουν τα διαπιστωθέντα ασυμβίβαστα. Εν ανάγκη, τα κράτη μέλη παρέχουν προς τον σκοπό αυτό αμοιβαία συνδρομή και υιοθετούν, κατά περίπτωση, κοινή στάση.

Κατά την εφαρμογή των συμβάσεων που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, τα κράτη μέλη λαμβάνουν υπόψη το γεγονός ότι τα πλεονεκτήματα που παραχωρεί με τις

Συνθήκες κάθε κράτος μέλος αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της ιδρύσεως της Ένωσης και, επομένως, είναι αδιαχωρίστως συνδεδεμένα με τη σύσταση κοινών οργάνων, τη μεταβίβαση αρμοδιοτήτων σ' αυτά και την παραχώρηση των ιδίων πλεονεκτημάτων από όλα τα κράτη μέλη».

14. Στα άρθρα 1, 2 και 151 της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου «Σχετικά με το κοινό σύστημα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΕΕ L 347 της 11-12-2006), όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2009/162/EK (ΕΕ L 10 της 15-1-2010) και ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με τον ν. 1642/1986 (Α' 125), προβλέπεται ότι:

«Άρθρο 1

1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).
2. Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς αναλόγου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου... Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου».

«Άρθρο 2

1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις: α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή... γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή... ».

«Άρθρο 151

1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις: α)...β) τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που προορίζονται για διεθνείς οργανισμούς, άλλους από αυτούς που αναφέρονται στο στοιχείο αα), οι οποίοι αναγνωρίζονται ως διεθνείς οργανισμοί από τις δημόσιες αρχές του κράτους μέλους υποδοχής, καθώς και για τα μέλη των οργανισμών αυτών, με βάση τα όρια και με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις διεθνείς συμβάσεις για την ίδρυση των οργανισμών αυτών ή από τις συμφωνίες για την έδρα τους. 2...».

15. Στα άρθρα 2, 3, 32 και 71 του ν. 5144/2024 (Α'162) «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου

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

«Άρθρο 3 Υποκείμενοι στον φόρο

1. Στον φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό και αλλοδαπό, ή νομική οντότητα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024, Α` 58), εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής....».

«Άρθρο 32 Ειδικές απαλλαγές

1. Απαλλάσσονται από τον φόρο:

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

στα) στο πλαίσιο των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων,

στβ) για τις ανάγκες διεθνών οργανισμών, άλλων από αυτούς που αναφέρονται στην υπό περίπτωση στδ), οι οποίοι αναγνωρίζονται ως διεθνείς οργανισμοί από τις δημόσιες αρχές του κράτους μέλους υποδοχής, καθώς και για τις ανάγκες των μελών των οργανισμών αυτών, με βάση τα όρια και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις διεθνείς συμβάσεις για την ίδρυση των οργανισμών αυτών ή από τις συμφωνίες για την έδρα τους

στγ) στο πλαίσιο της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις Ένοπλες Δυνάμεις των άλλων κρατών μελών της Συμμαχίας και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικείων και λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη,

στδ) για τις ανάγκες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας, της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας ή της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων, ή των οργανισμών που έχουν συσταθεί από τις Κοινότητες...

2. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ μπορεί να καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των ανά περίπτωση απαλλαγών, οι διαδικασίες και τα δικαιολογητικά για την εφαρμογή των απαλλαγών από τον ΦΠΑ, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

«Άρθρο 71 Τελικές διατάξεις

1...2. Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. 2859/2000 ή του ν. 1642/1986 ή του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν».

16. Στις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1268/2011 «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), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), όπως αυτή έχει τροποποιηθεί και συμπληρωθεί με τις ΠΟΛ 1035/2015, ΠΟΛ 1010/2017 (Β' 410) και 1144/2021 (Β'2821), προβλέπεται ότι:

«Άρθρο 1 Δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα

1. Δικαιούχα απαλλαγής από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) πρόσωπα, σύμφωνα με τις διατάξεις των εδαφίων αα), ββ) και δδ) της περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000 Α'248) είναι, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 3: α) ...β) Οι αναγνωρισμένοι από την Ελλάδα διεθνείς οργανισμοί και τα μέλη του προσωπικού τους. γ)...

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

17. Στο άρθρο 3 του ν. 5104/2024 (Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» ορίζεται:

«Άρθρο 3

...α) «ως φορολογούμενος» νοείται: αα) κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλλει φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση ή αβ) κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να παρακρατεί φόρους και να τους αποδίδει στη Φορολογική Διοίκηση, β) ως «πρόσωπο» νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, καθώς και κάθε είδους νομική οντότητα,... δ) ως «νομική οντότητα» νοείται κάθε μόνιμο εταίρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως, συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα, σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή

προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου...».

Ερμηνεία των διατάξεων και υπαγωγή

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ' αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

18. Με το ν.δ. 164/1969 κυρώθηκε η διεθνής συμφωνία που καταρτίστηκε την 22 Οκτωβρίου 1968 μεταξύ της ελληνικής κυβέρνησης αφενός και των κυβερνήσεων Αυστραλίας, Καναδά, Ινδίας, Νέας Ζηλανδίας, Πακιστάν, Νοτίου Αφρικής, Ηνωμένου Βασιλείου Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας αφετέρου, με την οποία ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με τα νεκροταφεία, τους τάφους και τα μνημεία των μελών της Κοινοπολιτείας επί ελληνικού εδάφους, τα οποία έχασαν τη ζωή τους κατά τη διάρκεια του Α' και του Β' Παγκόσμιου Πολέμου. Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, όλες οι διατάξεις της ανωτέρω διεθνούς συμφωνίας, από τον χρόνο που επικυρώθηκαν με το ν.δ. 164/1969 και τέθηκαν σε ισχύ, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη τυπικού νόμου {ad hoc ΝΣΚ 156/2005, (ατομική)}.

19. Με τη συμφωνία αυτή η Ελλάδα αναγνωρίζει την Επιτροπή που συστήθηκε στη Μεγάλη Βρετανία το έτος 1917 με το από 21.5.1917 Βασιλικό Διάταγμα, ως τη μόνη εξουσιοδοτημένη αρχή που δρα εξ ονόματος των συμμετεχουσών χωρών, η οποία, σε εκπλήρωση των σκοπών της συμφωνίας, έχει τη συνεχή φροντίδα των κοινοπολιτειακών στρατιωτικών νεκροταφείων, τάφων και μνημείων που βρίσκονται στο ελληνικό έδαφος.

20. Με την εν λόγω συμφωνία η Ελλάδα ανέλαβε έναντι των αντισυμβαλλομένων χωρών συγκεκριμένες υποχρεώσεις προκειμένου η Επιτροπή να εκπληρώνει τα καθήκοντα και το σκοπό της συμφωνίας. Μεταξύ άλλων (άρθρο 3) παραχωρεί δωρεάν στην Επιτροπή την ελεύθερη χρήση εδαφικών εκτάσεων επί ελληνικού εδάφους επί των οποίων κείται τα κοινοπολιτειακά στρατιωτικά νεκροταφεία για όσο χρόνο διατηρείται η χρήση αυτή. Ειδικότερα, με το άρθρο 9 παρ. 1 της συμφωνίας,

περί του οποίου το παρόν ερώτημα, η ελληνική κυβέρνηση δεσμεύτηκε ότι θα απαλλάσσει την Επιτροπή από παρόντα και μέλλοντα βάρη, για την εκτέλεση της επίσημης αποστολής της στην Ελλάδα. Το περιεχόμενο της παραπάνω απαλλαγής εξειδικεύεται (στο πρωτότυπο αγγλικό κείμενο χρησιμοποιείται ο όρος «in particular») στο δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου και διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή αφορά τελωνειακά έξοδα και δασμούς, κρατικά ή τοπικά βάρη ή φόρους και κρατήσεις υπέρ τρίτων (στο πρωτότυπο αγγλικό κείμενο αναφέρονται ως «state or local charges or taxes an deductions on behalf of third parties»), με μόνη εξαίρεση έξοδα, κρατήσεις κλπ που γίνονται για λογαριασμό των αρχών του Πειραιά και άλλων λιμενικών αρχών. Η απαλλαγή αυτή αφορά αποκλειστικά προϊόντα και υπηρεσίες που είναι αναγκαία για την εκπλήρωση των σκοπών της και μόνο. Το περιεχόμενο της απαλλαγής εξειδικεύτηκε περαιτέρω με την ΠΟΛ 177/1972, με την οποία προβλέπεται η χορήγηση απαλλαγής από δασμούς και λοιπούς φόρους, συμπεριλαμβανομένου του φόρου κύκλου εργασιών και του ειδικού φόρου κατανάλωσης που επιβάλλονται επί των πάσης φύσεως ειδών, εκτός των τροφίμων και ποτών, που εισάγονται από το εξωτερικό για την πραγματοποίηση της επίσημης αποστολής της Επιτροπής.

21. Με την ένταξη της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, μετά την υπογραφή και επικύρωση της ανωτέρω από 22-10-1968 διεθνούς συμφωνίας, η χώρα εισήλθε σε συγκεκριμένους σχηματισμούς, με πολύ προωθημένες και πολυεπίπεδες μορφές συνεργασίας των μελών τους. Θεμελιώδης κλάδος του ενωσιακού δικαίου και τομέας εναρμόνισης των κρατών μελών είναι η φορολογία. Αντικείμενο της Οδηγίας ΦΠΑ είναι η εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών που αφορούν τους φόρους κύκλου εργασιών με τη δημιουργία κοινού συστήματος ΦΠΑ, μέσω μιας ομοιόμορφης φορολογικής βάσης. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας όχι μόνο ρυθμίζεται από το ενωσιακό δίκαιο, αλλά συνιστά και ίδιο πόρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ μειζ. συνθ. 5-12-2017, C-42/17 MAS & MB, σκ. 31), ενώ από τα άρθρα 2 και 273 της Οδηγίας 2006/112/EK συνάγεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα, τα οποία μπορούν να διασφαλίσουν την είσπραξη του συνόλου του ΦΠΑ που οφείλεται εντός του εδάφους τους (ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20-3-2018 C - 524/15 Merci, σκέψη 18, 13-1/2022 C -326/20 σκ. 32 κ.α). Οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες από τις προϊσχύουσες περί φόρου κύκλου εργασιών διατάξεις, διότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας εισήχθη σε εκτέλεση της 6ης οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 «περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους

φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (77/388 ΕΟΚ Ε.Ε.Λ. 145), με την οποία διαμορφώθηκε ένα νέο φορολογικό σύστημα που είναι κοινό για όλους τους συναλλασσόμενους και λειτουργεί με ιδιαίτερους κανόνες (ΣτΕ 195,196/2009 7μ. σκ. 7, 355/2009 σκ. 7). Όπως δε προκύπτει από το άρθρο 57 του ν. 1642/1986, με τον οποίο ο φόρος προστιθέμενης αξίας εισήχθη στην Ελλάδα, από 1-1-1987 (άρθρο 67) καταργήθηκαν διατάξεις που αφορούσαν λοιπούς έμμεσους φόρους, μεταξύ των οποίων και ο φόρος κύκλου εργασιών, και θεσμοθετήθηκε ένα νέο είδος φόρου.

22. Επιπλέον, προβλέφθηκε η κατάρτιση ενός κοινού πίνακα απαλλαγών με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ίδιων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη (βλ. 11^η αιτιολογική σκέψη της Έκτης Οδηγίας ΦΠΑ), οι απαλλαγές δε αυτές αποτελούν αυτόνομες έννοιες κοινοτικού δικαίου, οι οποίες εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων οι όροι που χρησιμοποιούνται για τις απαλλαγές που προβλέπονται στις διατάξεις της Οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή, σύμφωνα με την οποία ο φόρος κύκλου εργασιών επιβάλλεται σε κάθε αγορά αγαθών και κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στο φόρο (βλ. απόφαση της 3^{ης} Μαρτίου 2011, C 41/09 σκ. 58, πρβλ. Απόφαση της 12^{ης} Νοεμβρίου 1998 C-149/97 σκ. 17 σχετικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ μη κερδοσκοπικού οργανισμού). Συνεπώς, κατά την ερμηνευτική αρχή του ενωσιακού δικαίου οι διατάξεις, με τις οποίες προβλέπεται παρέκκλιση ή απαλλαγή από το κοινό σύστημα ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά και δεν επιτρέπεται η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής τους (απόφαση της 19^{ης} Ιουλίου 2012, Deutsche Bank C-44/11 σκ. 45).

23. Με τις ισχύουσες διατάξεις του εθνικού δικαίου που παρατίθενται ανωτέρω, οι οποίες είναι σε πλήρη αρμονία με το ενωσιακό δίκαιο, προβλέπονται απαλλαγές από τον Φ.Π.Α., μεταξύ άλλων για τις ανάγκες διεθνών οργανισμών, οι οποίοι αναγνωρίζονται ως διεθνείς οργανισμοί από τις δημόσιες αρχές του κράτους μέλους υποδοχής.

24. Όπως προκύπτει από τις ισχύουσες διατάξεις, η Επιτροπή, η οποία είναι εγκαταστημένη στην Ελλάδα, διαθέτει Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) και έχει έδρα στην Καλαμαριά Ν. Θεσσαλονίκης, είτε ως νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2 της συμφωνίας, είτε ως «ένωση προσώπων μη κερδοσκοπική»

που δεν υπόκειται στην εποπτεία ή τον έλεγχο της πολιτείας, ούτε τελεί σε εξάρτηση από αυτήν, όπως έχει γίνει δεκτό με την ΔΠΑ 2250/1994 απόφαση (ΔιΔικ 1994. 116), εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, αποτελεί φορολογούμενο, κατά την έννοια του άρθρου 3 παρ. α', β' και δ' του ν. 5104/2024 και υπόκειται, κατ' αρχή, σε φόρο προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.5144/2024. Περαιτέρω, σύμφωνα με την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εξωτερικών (Δ1 Διεύθυνση Ηνωμένων Εθνών, Διεθνών Οργανισμών και Διασκέψεων (σχετικό το με αριθμό πρωτ. 8534/11-2-2025 έγγραφο), η Επιτροπή δεν αποτελεί διεθνή οργανισμό αναγνωρισμένο από τη χώρα. Επομένως, δεν υπάγεται στο πεδίο της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 32 παρ. 1 περ. στβ' του ισχύοντος ΚΦΠΑ, ούτε πληροί τις προϋποθέσεις άλλης περίπτωσης απαλλαγής, από τις προβλεπόμενες στον ΚΦΠΑ.

25. Κατόπιν αυτών και με δεδομένο, ότι σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 της από 22-10-1668 συμφωνίας, η Ελληνική Κυβέρνηση ανέλαβε την υποχρέωση έναντι των Κυβερνήσεων των λοιπών συμβαλλόμενων κρατών να απαλλάσσει την Επιτροπή από παρόντα και μέλλοντα βάρη, πλην ορισμένων εξαιρέσεων, τα οποία, άλλως, θα κατέβαλε για την εκτέλεση του έργου που έχει αναλάβει, γεννάται ζήτημα εάν η ως άνω απαλλακτική ρήτρα καταλαμβάνει και το φόρο προστιθέμενης αξίας, ο οποίος αποτελεί μελλοντικό, σε σχέση με τη συμφωνία, βάρος στην εκτέλεση της επίσημης αποστολής της Επιτροπής στην Ελλάδα και συνιστά φόρο που εγγράφεται στον κρατικό προϋπολογισμό, αλλά και ίδιο πόρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η επίλυση του ζητήματος αυτού απαιτεί ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 351 της Σύμβασης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ).

26. Κατά την περαιτέρω συζήτηση του θέματος διατυπώθηκαν δυο γνώμες.

27. Η γνώμη της **πλειοψηφίας**, η οποία απαρτίστηκε από την Πρόεδρο του Τμήματος Αικατερίνη Γρηγορίου, Αντιπρόεδρο του Ν.Σ.Κ. και τους Νομικούς Συμβούλους Περικλή Αγγέλου, Δημήτριο Καμάρη, Βασιλεία Πελέκου, Αγγελική Αναστοπούλου, Παντελεήμονα Παπαδάκη, Αφροδίτη Καρούκη και Ουρανία Μενδρινού (ψηφοί οκτώ - 8), έχει ως εξής:

28. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το άρθρο 351, πρώτο εδάφιο, της ΣΛΕΕ έχει ως σκοπό να διευκρινίσει, σύμφωνα με τις αρχές του διεθνούς δικαίου, ότι η εφαρμογή των Συνθηκών της Ένωσης δεν επηρεάζει την υποχρέωση του οικείου κράτους μέλους να σέβεται σύμβαση που καταρτίστηκε μεταξύ αυτού και τρίτου κράτους πριν από την 1^η Ιανουαρίου 1958 ή, για τα κράτη

που προσχώρησαν στην Ένωση, πριν από την ημερομηνία προσχώρησής τους και τα απορρέοντα δικαιώματα τρίτων χωρών και να τηρεί τις αντίστοιχες υποχρεώσεις του, ενώ, όπως έχει κριθεί, σε περίπτωση που συμβαλλόμενα κράτη στην προγενέστερη σύμβαση είναι κράτη μέλη, στις ενδοκοινοτικές σχέσεις δεν μπορεί να γίνει επίκληση των διατάξεων μιας σύμβασης που έχει καταρτιστεί πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Ένωσης (ΔΕΚ C-301/08, Bogiatzi, 22.10.2009 σκ. 19). Εφόσον, λοιπόν, απορρέουν δικαιώματα τρίτων χωρών έναντι κράτους μέλους από προγενέστερη διεθνή σύμβαση, πρέπει καταρχήν να εξεταστεί αν ενδεχόμενο ασυμβίβαστο μεταξύ του ενωσιακού δικαίου και της διεθνούς σύμβασης μπορεί να εξαλειφθεί μέσω σύμφωνης με το ενωσιακό δίκαιο ερμηνείας της σύμβασης αυτής, κατά το μέτρο του δυνατού και τηρουμένου του διεθνούς δικαίου. Αν δεν μπορεί να επιτευχθεί σύμφωνη με το ενωσιακό δίκαιο ερμηνεία της διεθνούς σύμβασης, το κράτος μέλος οφείλει να λάβει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να εξαλείψει το ασυμβίβαστο της σύμβασης αυτής προς το ενωσιακό δίκαιο. Εντούτοις, εν αναμονή της εξάλειψης αυτής, το άρθρο 351, πρώτο εδάφιο της ΣΛΕΕ, επιτρέπει στο κράτος μέλος να εξακολουθήσει να εφαρμόζει την εν λόγω σύμβαση. Συνεπώς, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, επιτρέπεται στο κράτος μέλος να εφαρμόσει σύμβαση που καταρτίστηκε μεταξύ αυτού και τρίτου κράτους πριν από την 1^η Ιανουαρίου 1958 ή, για τα κράτη που προσχώρησαν στην Ένωση, πριν από την ημερομηνία προσχώρησής τους, έως ότου καταστεί δυνατή, με κάποιο από τα μέσα, στα οποία αναφέρεται το δεύτερο εδάφιο της διάταξης, η άρση ενδεχόμενων ασυμβίβαστων μεταξύ της ΣΛΕΕ και της εν λόγω σύμβασης (Απόφαση 22-10-2020 ΔΕΚ C-720/18, 721/18 σκ. 67, 68, 69 και 72 και απόφαση 12-10-2023 ΔΕΕ C-21/2022 σκ. 37, ΠΠΑ 49342010, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

29. Στην περίπτωση του ερωτήματος, η με ημερομηνία 22-10-1968 σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Βασιλικής Κυβερνήσεως αφενός και των Κυβερνήσεων Αυστραλίας, Καναδά, Ινδίας, Νέας Ζηλανδίας, Πακιστάν, Νοτίου Αφρικής, Ηνωμένου Βασιλείου Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας αφετέρου, που κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του ν.δ. 164/1969 της 9-4/23-5-1969, ως διεθνής σύμβαση που είχε υπογραφεί από την Ελλάδα πριν την προσχώρησή της στις τότε Κοινότητες και ήδη Ευρωπαϊκή Ένωση με τρίτες χώρες, εξακολουθεί να παράγει τις έννομες αυτής συνέπειες και δεν νοείται παραίτηση από αυτή έναντι των συμβληθεισών χωρών, οι οποίες δεν αποτελούν κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και επομένως δεν έχουν αμοιβαίως παραιτηθεί από τα αντίστοιχα δικαιώματα.

30. Κατά συνέπεια δεν θίγονται οι διατάξεις της από 22-10-1968 σύμβασης και του άρθρου 9 παρ. 1 αυτής, όπως κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του ν.δ. 164/1969, σύμφωνα με το οποίο η Επιτροπή δικαιούται απαλλαγής από παρόντα και μέλλοντα βάρη, μεταξύ των οποίων και ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταβάλλει η Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων για την αγορά προϊόντων και υπηρεσιών για την επίτευξη του έργου της. Η Ελλάδα υποχρεούται να εφαρμόσει τις διατάξεις αυτές, δοθέντος ότι η Επιτροπή λειτουργεί εξ ονόματος των συμβαλλομένων χωρών, έναντι των οποίων και μόνο η Ελλάδα έχει αναλάβει τις αναφερόμενες στη συμφωνία υποχρεώσεις (*pacta sunt servanda*). Ταυτοχρόνως, απαιτείται η Ελλάδα να προβεί σε κάθε απαιτούμενη ενέργεια προς άρση του ασυμβίβαστου, ζητώντας τη συνδρομή των κρατών μελών που δεσμεύονται έναντι των αυτών τρίτων κρατών με αντίστοιχη διεθνή συμφωνία, προκειμένου να υιοθετηθεί κοινή στάση επί του ζητήματος αυτού.

31. Η γνώμη της **μειοψηφίας**, η οποία απαρτίστηκε από τον Αντιπρόεδρο του Ν.Σ.Κ. Ευστράτιο Ηλιαδέλη και τους Νομικούς Συμβούλους Κωνσταντίνο Γεωργάκη, Αικατερίνη Γαλάνη και Χρήστο Κοραντζάνη (ψήφοι τέσσερις - 4), με την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια Πάρεδρος Χρυσανγή Γρηγοριάδου, έχει ως εξής:

32. Το άρθρο 351, πρώτο εδάφιο, σκοπεί στη διαφύλαξη των δικαιωμάτων των τρίτων χωρών και οι όροι «δικαιώματα και υποχρεώσεις» αναφέρονται, όσον μεν αφορά «τα δικαιώματα» στα δικαιώματα των τρίτων χωρών, ενώ όσον αφορά τις «υποχρεώσεις» στις υποχρεώσεις των κρατών μελών. Κατά συνέπεια, προκειμένου να διακριβωθεί αν, κατ' εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, υπάρχει δυνατότητα μη εφαρμογής ενός κανόνα του δικαίου της Ένωσης λόγω προγενέστερης διεθνούς σύμβασης, πρέπει να εξεταστεί αν η σύμβαση αυτή επιβάλλει στο οικείο κράτος μέλος υποχρεώσεις, την τήρηση των οποίων μπορούν να απαιτήσουν οι τρίτες συμβαλλόμενες χώρες. Συναφώς, η δυνατότητα μη εφαρμογής ενός κανόνα του δικαίου της Ένωσης λόγω προγενέστερης σύμβασης, δυνάμει του άρθρου 351, πρώτο εδάφιο ΣΛΕΕ, εξαρτάται από τη διττή προϋπόθεση ότι πρέπει να πρόκειται για σύμβαση συναφθείσα πριν από την έναρξη ισχύος των Συνθηκών της Ένωσης στο οικείο κράτος μέλος και ότι η ενδιαφερόμενη τρίτη χώρα έλκει εξ αυτής δικαιώματα, την τήρηση των οποίων εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους μπορεί να απαιτήσει. Συνεπώς, τα κράτη μέλη δεν δύνανται να επικαλεστούν τη διάταξη αυτή, όταν στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν διακυβεύονται τα δικαιώματα των τρίτων χωρών

{Απόφαση της 13.3.2024 C-516/2022 Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (πέμπτο τμήμα)}.

33. Οι διατάξεις του ν.δ. 164/1969, με τις οποίες κυρώθηκε η συμφωνία μεταξύ της Ελληνικής Κυβέρνησης και των Κυβερνήσεων τρίτων χωρών – μη κρατών μελών σήμερα - έχουν αυξημένη τυπική ισχύ έναντι κάθε άλλης διάταξης τυπικού νόμου του εσωτερικού δικαίου, σύμφωνα όμως, με την αρχή της υπεροχής του ενωσιακού δικαίου, που συνιστά εγγύηση ότι τα κράτη μέλη θα παραμείνουν ισότιμα στο πλαίσιο των Συνθηκών της ΕΕ., οι διατάξεις αυτές δεν υπερισχύουν των διατάξεων της Οδηγίας ΦΠΑ και των αντίστοιχων ρυθμίσεων του ν. 5144/2024 (Κώδικα ΦΠΑ).

34. Σύμφωνα με όσα ερμηνευτικά έγιναν δεκτά ανωτέρω, δεν είναι δυνατή η επίκληση των διατάξεων του ν.δ. 164/1969, με το οποίο κυρώθηκε η συμφωνία της Ελλάδας με κυβερνήσεις τρίτων κρατών, που δεν είναι κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις σχέσεις της χώρας με κράτη μέλη και όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 351 ΣΛΕΕ, διότι οι εν λόγω τρίτες χώρες δεν αντλούν από τη σύμβαση αυτή δικαιώματα, την τήρηση των οποίων μπορούν να απαιτήσουν, αλλά με την κρίσιμη Σύμβαση και ειδικότερα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 του πιο πάνω ν.δ. θεσπίζονται φορολογικές απαλλαγές για άλλη νομική οντότητα (Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων) και όχι για τα συμβαλλόμενα κράτη.

35. Επομένως, κατά τη γνώμη που μειοψήφησε, το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.δ. 164/1969, περί απαλλαγής της Επιτροπής από την καταβολή κρατικών ή τοπικών βαρών και κρατήσεων υπέρ τρίτων δεν τυγχάνει εφαρμογής και η Επιτροπή δεν απαλλάσσεται από την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών στην Ελλάδα στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της.

Απάντηση

36. Ενόψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Ε΄) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι σύμφωνα με το άρθρο 351 της ΣΛΕΕ και το άρθρο 9 παρ. 1 της από 22-10-1968 «Συμφωνίας μεταξύ της Ελληνικής Βασιλικής Κυβερνήσεως αφ' ενός και των Κυβερνήσεων Αυστραλίας, Καναδά, Ινδίας, Νέας Ζηλανδίας, Πακιστάν, Νοτίου Αφρικής, Ηνωμένου Βασιλείου Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας αφετέρου περί των εν Ελλάδι τάφων των μελών των στρατιωτικών δυνάμεων την Κοινοπολιτείας», που κυρώθηκε με το ν.δ. 164/1969 (Α'97), η Κοινοπολιτειακή Επιτροπή Στρατιωτικών Τάφων (Commonwealth War Graves Commission – CWGC) δικαιούται απαλλαγής από την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.).

για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών στην Ελλάδα, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της για τη συντήρηση των μνημείων, των τάφων και των νεκροταφείων των πεσόντων κατά τη διάρκεια του Α΄ και του Β΄ Παγκοσμίου Πολέμου. Ταυτόχρονας, απαιτείται η Ελλάδα να προβεί σε κάθε απαιτούμενη ενέργεια προς άρση του ασυμβίβαστου όρου της συμφωνίας προς το ενωσιακό δίκαιο, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 351 της ΣΛΕΕ.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**Αθήνα 18-6-2025****Η Πρόεδρος****Η Εισηγήτρια****Αικατερίνη Γρηγορίου****Χρυσανγή Κ. Γρηγοριάδου****Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.****Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**

Ψηφιακά υπογεγραμμένο από
AIKATERINI GRIGORIOU
Ημερομηνία: 2025.06.18 14:06:22
EEST

Ψηφιακά υπογεγραμμένο από CHRYSAVGI
GRIGORIADOU
Ημερομηνία: 2025.06.18 11:03:22 EEST