



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

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 144/2017**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β΄ Τμήμα)**

**Συνεδρίαση της 19<sup>ης</sup> Ιουνίου 2017**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη:** Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Στέφανος Δέτσης, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρος ΝΣΚ.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το με αριθμό πρωτ. ΔΔΘΕΚΑ Γ 1074341 ΕΞ 2017/12-5-2017 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων & Ε.Φ.Κ., Διεύθυνσης Δασμολογικών Θεμάτων Ειδικών Καθεστώτων και Απαλλαγών, Τμήμα Γ΄ Δασμολογικών & Φορολογικών Απαλλαγών, της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), που υπογράφεται από τον Διοικητή της.

**Ερώτημα:** 1) Εάν η διάταξη της παραγράφου 3α του άρθρου 10 του ν. 438/1976, που ορίζει απαλλαγή από δασμό και λοιπές φορολογίες τροφοεφοδίων πλοίων, καλύπτει και την απαλλαγή από το φόρο κατανάλωσης που επιβάλλεται στα προϊόντα του καφέ και του ηλεκτρονικού τσιγάρου, κατ' αναλογία της απαλλαγής από δασμό και ΕΦΚ κατά τον εφοδιασμό πλοίων που εκτελούν πλόες εξωτερικού.

2) Εάν κατ' ανάλογο τρόπο δύναται να χορηγηθεί απαλλαγή από το φόρο κατανάλωσης στα προϊόντα του καφέ και του ηλεκτρονικού τσιγάρου, δυνάμει των υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεων (Σύμβαση της Βιέννης περί διπλωματικών σχέσεων, Σύμβαση της Βιέννης περί προξενικών σχέσεων, Διεθνής Σύμβαση «NATO SOFA», Διεθνής Συμφωνία SHAPÉ και Διεθνείς Συμβάσεις ίδρυσης ή έδρας αναγνωρισμένων διεθνών οργανισμών) αναφορικά με τις φορολογικές απαλλαγές προϊόντων που παραλαμβάνονται από τα δικαιούχα πρόσωπα του άρθρου 68 παρ. 1 του ν. 2960/2001 για τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, ήτοι:

α) στα πλαίσια διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων,

β) από αναγνωρισμένους διεθνείς οργανισμούς και από τα μέλη των οργανισμών αυτών, μέσα στα όρια και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις διεθνείς συμβάσεις για την ίδρυσή τους ή από τις συμφωνίες για την έδρα τους,  
γ) από τις ένοπλες δυνάμεις κάθε κράτους που συμμετέχει στη συνθήκη του Βορείου Ατλαντικού πλην του κράτους-μέλους εντός του οποίου είναι απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, εφόσον προορίζονται για χρήση από τις δυνάμεις αυτές ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους.

Επί των ως άνω ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

#### **Ιστορικό**

1. Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι τα ερωτήματα υποβλήθηκαν λόγω του ότι, κατά την υπηρεσία, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν. 4389/2016 (Α' 94) προστέθηκε νέο άρθρο 53Α στον ν. 2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», δυνάμει του οποίου θεσπίστηκε από 1-1-2017 η επιβολή φόρου κατανάλωσης στα προϊόντα καφέ της παραγράφου 1, περιπτώσεις β', γ', δ' και ε' του ως άνω άρθρου, καθώς και στο ηλεκτρονικό τσιγάρο της περίπτωσης α' της ίδιας παραγράφου, πλην όμως, δεν ρυθμίσθηκε το θέμα της απαλλαγής του φόρου αυτού για τα προϊόντα του καφέ και του ηλεκτρονικού τσιγάρου όταν προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών, παρόλο που ο καφές, μετά την προαναφερθείσα νομοθετική ρύθμιση, θεωρείται τροφοεφόδιο και, ως εκ τούτου, ανακύπτει η ανάγκη εξέτασης του θέματος της απαλλαγής από τον φόρο κατανάλωσης στα προϊόντα καφέ και στο ηλεκτρονικό τσιγάρο, με τα οποία εφοδιάζονται τα πλοία πλόων εξωτερικού. Επιπροσθέτως τούτων, από τις ανωτέρω διατάξεις επιβολής του εν λόγω φόρου δεν προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο για τις περιπτώσεις όπου τα εν λόγω προϊόντα παραλαμβάνονται από τα πρόσωπα του άρθρου 68 παρ.1 του ν. 2960/2001 (πρεσβείες, προξενεία, αναγνωρισμένοι διεθνείς οργανισμοί, συμβαλλόμενα κράτη του ΝΑΤΟ).

#### **Νομοθετικό Πλαίσιο**

2. Στα άρθρα 1, 53 (παρ. 1), 53Α (παρ. 1, 7) και 68 του ν.2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας» (Α' 265), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1: Η Τελωνειακή Νομοθεσία, που θεσπίζεται με τον παρόντα Κώδικα, εφαρμόζεται από τις Τελωνειακές Αρχές: α) στις εμπορικές συναλλαγές της χώρας με τρίτες χώρες, σε συνδυασμό με την αντίστοιχη κοινοτική νομοθεσία, β) στα προϊόντα που υπόκεινται σε Ειδικούς Φόρους Κατανάλωσης(Ε.Φ.Κ.) και γ) στα κοινοτικά ή μη εμπορεύματα που τελούν υπό ειδική τελωνειακή παρακολούθηση».

«Άρθρο 53 (όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 ν.3336/2005 (Α' 96): -Επιβολή του φόρου- Επιβάλλεται Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.) στα

ενεργειακά προϊόντα, στην ηλεκτρική ενέργεια, στην αλκοόλη, στα αλκοολούχα ποτά και στα βιομηχανοποιημένα καπνά και καθορίζονται τα περί παραγωγής, μεταποίησης, κατοχής, κυκλοφορίας και ελέγχου των προϊόντων αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντα Κώδικα.»

«Άρθρο 53Α παρ. 1,7 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 58 ν.4389/2016 (Α' 94) με έναρξη ισχύος από 1.1.2017): Επιβολή Φόρου Κατανάλωσης-Βάση Υπολογισμού και Συντελεστές Φόρου-Βεβαίωση και Είσπραξη του Φόρου 1. Επιβάλλεται φόρος κατανάλωσης στα εισαγόμενα από τρίτες χώρες, προερχόμενα από άλλα Κράτη-Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή εγχωρίως παραγόμενα προϊόντα, ως ακολούθως:

α) Στα υγρά αναπλήρωσης, τα οποία περιέχονται στα ηλεκτρονικά τσιγάρα του κωδικού Συνδυασμένης Ονοματολογίας 85437090 ή σε ειδικούς περιέκτες επαναπλήρωσης ή φιαλίδια μίας χρήσης που προορίζονται να ενσωματωθούν σε συσκευές ηλεκτρονικού τσιγάρου, τα οποία κατατάσσονται στον κωδικό Σ.Ο. 38249092. Οι συσκευές ηλεκτρονικού τσιγάρου του κωδικού Σ.Ο. 85437090 δεν υπόκεινται σε Φόρο Κατανάλωσης, εφόσον αποτελούνται μόνο από την εξωτερική συσκευή και δεν περιέχουν υγρά τα οποία καταναλώνονται μέσω αυτής.

β) Στον καβουρδισμένο καφέ των κωδικών Σ.Ο. 0901 21 00 και 0901 22 00.

γ) Στον μη καβουρδισμένο καφέ των κωδικών Σ.Ο. 0901 11 00 και 0901 12 00.

δ) Στο στιγμιαίο καφέ του κωδικού Σ.Ο. EX 2101 11 00.

ε) Στα παρασκευάσματα με βάση τα εκχυλίσματα, αποστάγματα ή συμπυκνώματα του καφέ ή με βάση τον καφέ των κωδικών Σ.Ο. EX 2101 12 92 και 2101 12 98.

στ) στο μείγμα καπνού που περιέχεται στο ηλεκτρικά θερμαινόμενο προϊόν καπνού, όπως η περ. στ' προστέθηκε με το άρθρο 9 παρ.1 ν.4410/2016 (Α' 141)..... 7. υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι κατά περίπτωση:

α) το πρόσωπο που εισάγει από τρίτη χώρα τα ανωτέρω προϊόντα,

β) το πρόσωπο που αποκτά από άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. τα ανωτέρω προϊόντα,

γ) το πρόσωπο που παράγει εγχωρίως τα ανωτέρω προϊόντα, εκτός καθεστώτος αναστολής,

δ) ο εγκεκριμένος αποθηκευτής των προϊόντων αυτών».

«Άρθρο 68 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.14 του άρθρου 85 ν. 3842/2010-Εναρμόνιση προς την Οδηγία 2008/118/EK): - Απαλλαγές: 1. Απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης τα προϊόντα που αναφέρονται στο άρθρο 53 του παρόντος Κώδικα, εφόσον προορίζονται να χρησιμοποιηθούν:

α) στα πλαίσια διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων,

β) από αναγνωρισμένους διεθνείς οργανισμούς και από τα μέλη των οργανισμών αυτών, μέσα στα όρια και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις διεθνείς συμβάσεις για την ίδρυση τους ή από τις συμφωνίες για την έδρα τους,

γ) από τις ένοπλες δυνάμεις κάθε κράτους που συμμετέχει στη συνθήκη του Βορείου Ατλαντικού πλην του κράτους-μέλους εντός του οποίου είναι απαιτητός ο ειδικός

φόρος κατανάλωσης, εφόσον προορίζονται για χρήση από τις δυνάμεις αυτές ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει, ή για τον εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους,

δ) από τις ένοπλες δυνάμεις του Ηνωμένου Βασιλείου που σταθμεύουν στην Κύπρο, σύμφωνα με τη συνθήκη εγκαθίδρυσης της Κυπριακής Δημοκρατίας της 16ης Αυγούστου 1960, για χρήση από τις εν λόγω ένοπλες δυνάμεις ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους,

ε) για κατανάλωση στα πλαίσια συμφωνίας που συνάπτεται με τρίτες χώρες ή διεθνείς οργανισμούς, εφόσον αυτή η συμφωνία γίνεται δεκτή ή επιτρέπεται να υπαχθεί σε καθεστώς απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας.

2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 112 παράγραφος 1 και τηρουμένων των διατάξεων του άρθρου 114 παράγραφος 1, τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, τα οποία διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής για να παραδοθούν σε παραλήπτη που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο, συνοδεύονται από πιστοποιητικό απαλλαγής, η μορφή και το περιεχόμενο του οποίου καθορίζονται από κοινοτικές διατάξεις.

3. Επίσης, απαλλάσσονται του ειδικού φόρου κατανάλωσης τα προϊόντα που προορίζονται για εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται σύμφωνα με τις ισχύουσες Εθνικές Διατάξεις.

4. Οι όροι και οι προϋποθέσεις χορήγησης των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 3, καθώς και οι χορηγούμενες ποσότητες, καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών».

3. Στο άρθρο 10 παρ. 3 α και β του ν.438/1976 «Περί Τουριστικών πλοίων και πλοιαρίων και ναυταθλητικών σκαφών και ρυθμίσεως δασμολογικών και φορολογικών θεμάτων επί πλοίων ως και επί πλοιαρίων αναψυχής» (Α' 256), όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ.12 του ν.3583/2007 (Α' 142), ορίζονται τα εξής: «3α. Επιπλέον, απαλλάσσεται από το δασμό και τις λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα κάθε φορά από τις Κοινοτικές και Εθνικές διατάξεις, η εισαγωγή και η παράδοση τροφοεφοδίων, καυσίμων και λιπαντικών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των επαγγελματικών πλοίων που εκτελούν επί κέρδει εργασίες, εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για τη συντήρηση, κίνηση και την εκπλήρωση εν γένει των σκοπών για τους οποίους προορίζονται τα πλοία αυτά, ως και την κάλυψη των αναγκών των επιβαινόντων σε αυτά.

β. Η απαλλαγή της προηγούμενης περίπτωσης α' αφορά τις ακόλουθες κατηγορίες επαγγελματικών πλοίων:

1. Τα υπό ελληνική ή ξένη σημαία πλοία καθαρής χωρητικότητας δέκα τουλάχιστον κόρων, που εκτελούν πλόες εξωτερικού.

2. Τα υπό ελληνική ή ξένη σημαία πλοία καθαρής χωρητικότητας δέκα τουλάχιστον κόρων, που εκτελούν μικτούς πλόες. Η απαλλαγή για τα τροφοεφόδια στα ανωτέρω πλοία αφορά μόνο εκείνα τα οποία θα χρησιμοποιηθούν κατά τους πλόες τους στο εξωτερικό.

3. Τα υπό ελληνική ή ξένη σημαία πλοία καθαρής χωρητικότητας δέκα τουλάχιστον κόρων, που εκτελούν πλόες εσωτερικού, με εξαίρεση τα τροφοεφόδια.

4. Τα αναγνωριζόμενα από τις διατάξεις ως επαγγελματικά τουριστικά πλοία ή πλοiάρια, ανεξαρτήτως χωρητικότητας, με εξαίρεση τα τροφοεφόδια.

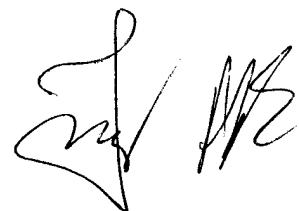
5. Τα υπό ελληνική ή ξένη σημαία πλοία, ανεξαρτήτως χωρητικότητας, που εκτελούν θαλάσσιες επιστημονικές έρευνες ή εργασίες εκμετάλλευσης θαλάσσιου υπόγειου πλούτου, με εξαίρεση τα τροφοεφόδια.

6. Τα αλιευτικά και σπογγαλιευτικά σκάφη, ανεξαρτήτως χωρητικότητας, με εξαίρεση τα τροφοεφόδια.

7. Άλλα πλοία, πλωτά μέσα και εν γένει ναυπηγήματα υπό ελληνική ή ξένη σημαία, καθαρής χωρητικότητας πέντε τουλάχιστον κόρων, για τις επί κέρδη εργασίες που πραγματοποιούν εκτός λιμένα, με εξαίρεση τα τροφοεφόδια».

4. Με τη με αριθμό ΥΠΑ/Δ2/44833/13480 (ΦΕΚ Β' 2297/3-12-2007) του Διοικητή της Πολιτικής Αεροπορίας, ενσωματώθηκαν στο εθνικό δίκαιο της χώρας τα πρότυπα και οι συνιστώμενες πρακτικές του Παραρτήματος 9 της σύμβασης του Σικάγου που κυρώθηκε με το ν. 211/1947 (Α'35). Στο εδάφιο 4.36 του Παραρτήματος 9 της ανωτέρω σύμβασης ορίζεται ότι: «Τα εφόδια και οι προμήθειες τροφοδοσίας που εισάγονται στην επικράτεια Συμβαλλόμενου Κράτους προς χρήση επί του αεροσκάφους σε διεθνή υπηρεσία πρέπει να απαλλάσσονται από δασμούς και φόρους εισαγωγής, υπό τον όρο συμμόρφωσης με τους Τελωνειακούς δασμούς του Κράτους».

5. Στο άρθρο 1 της υπ' αριθ. Τ1940/41/14-4-2003 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας & Οικονομικών "Τελωνειακές διαδικασίες εφοδιασμού πλοίων, αεροσκαφών, διπλωματικών αποστολών και λοιπών προορισμών με τροφοεφόδια, καπνικά, καύσιμα κ.λ.π." ( Β' 516), εκδοθείσας κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 10 παρ. 4 του ν. 438/1976 όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 42 του ν. 3182/2003 (Α'220), ορίζονται τα εξής: «1. Τα εφόδια, (τροφοεφόδια, καπνικά, καύσιμα κ.λ.π.) που απαλλάσσονται από τις δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, πλην εκείνων που διέπονται από τις διατάξεις του Ειδικού Προορισμού, προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες: I. Πλοίων, ξεδρών γεώτρησης ή εκμετάλλευσης II. Αεροσκαφών III. Πρεσβειών, Ξένων Αποστολών, Διεθνών Οργανισμών, Ξένων Ενόπλων Δυνάμεων και Ελληνικών Ενόπλων Δυνάμεων που πραγματοποιούν ταξίδια στο εξωτερικό. Οι ως άνω δασμοφορολογικές απαλλαγές, χορηγούνται από τις αρμόδιες Τελωνειακές Αρχές, ανεξάρτητα από τον κοινοτικό ή μη χαρακτήρα των εφοδίων.



2. Η αναγκαιότητα των κατά τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 603/77 χορηγουμένων ατελώς τροφοεφοδίων, καπνικών προϊόντων και καυσίμων, εκτιμάται από το είδος και την ποσότητα που κρίνονται απαραίτητα για την ικανοποίηση αναγκών του συγκεκριμένου πλοίου και του πληρώματός του.....5. Αναλόγως εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρούσας απόφασης και στις περιπτώσεις εφοδιασμού αεροσκαφών».

6. Στα άρθρα 128, 131 παρ. 1 και 132 του Κανονισμού 1186/2009 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 16ης Νοεμβρίου 2009, για τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος τελωνειακών ατελειών, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 128: 1. Ουδεμία διάταξη του παρόντος κανονισμού δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να χορηγούν α) ατέλειες που προκύπτουν από την εφαρμογή είτε της σύμβασης της Βιέννης της 18ης Απριλίου 1961 για τις διπλωματικές σχέσεις είτε της σύμβασης της Βιέννης της 24ης Απριλίου 1963 για τις προξενικές σχέσεις ή άλλων προξενικών συμβάσεων, είτε της σύμβασης της Νέας Υόρκης της 16ης Δεκεμβρίου 1969 για τις ειδικές αποστολές,

β) ατέλειες που ανάγονται σε εθιμικά προνόμια παρεχόμενα δυνάμει διεθνών συμφωνιών ή συμφωνιών έδρας, στις οποίες συμβαλλόμενο μέρος είναι είτε τρίτη χώρα είτε διεθνής οργανισμός, συμπεριλαμβανομένων των ατελειών που παρέχονται επ' ευκαιρία διεθνών συναντήσεων,

γ) ατέλειες που ανάγονται σε εθιμικά προνόμια παρεχόμενα δυνάμει διεθνών συνθηκών που έχουν συνάψει όλα τα κράτη μέλη και οι οποίες δημιουργούν ίδρυμα ή οργανισμό διεθνούς δικαίου με μορφωτικό ή επιστημονικό χαρακτήρα,

δ) ατέλειες που ανάγονται σε εθιμικά προνόμια και ασυλίες παρεχόμενες στα πλαίσια συμφωνιών μορφωτικής, επιστημονικής ή τεχνικής συνεργασίας με τρίτες χώρες,

ε) ειδικές ατέλειες που θεσπίζονται στα πλαίσια συμφωνιών συναπτομένων με τρίτες χώρες, οι οποίες προβλέπουν κοινές ενέργειες με στόχο την προστασία των ανθρώπων ή του περιβάλλοντος,

στ) ειδικές ατέλειες που θεσπίζονται στα πλαίσια συμφωνιών με τρίτες παραμεθόριες χώρες και δικαιολογούνται από τη φύση των μεθοριακών ανταλλαγών με τις χώρες αυτές,

ζ) ατέλειες που χορηγούνται στα πλαίσια συμφωνιών οι οποίες έχουν συναφθεί σε αμοιβαία βάση με τρίτες χώρες που είναι συμβαλλόμενα μέρη στη σύμβαση για τη Διεθνή Πολιτική Αεροπορία (Σικάγο 1944) με σκοπό την εφαρμογή των προτεινόμενων πρακτικών 4.42 και 4.44 του παραρτήματος 9της σύμβασης αυτής (όγδοη έκδοση, Ιούλιος 1980). 2. Όταν κράτος μέλος προτίθεται να υπογράψει διεθνή σύμβαση που δεν υπάγεται σε καμιά από τις κατηγορίες της παραγράφου 1 και η οποία προβλέπει παροχή ατελειών, το κράτος μέλος υποβάλλει στην Επιτροπή αίτημα με αντικείμενο την εφαρμογή των ατελειών αυτών, παρέχοντας στην Επιτροπή όλα τα απαραίτητα πληροφοριακά στοιχεία..»

«Άρθρο 131 παρ. 1: Μέχρι να θεσπισθούν κοινοτικές διατάξεις για τον εν λόγω τομέα, τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν ειδικές ατέλειες στις ένοπλες δυνάμεις που δεν υπάγονται στην εξουσία τους αλλά σταθμεύουν στο έδαφός τους κατ' εφαρμογή διεθνών συμφωνιών».

«Άρθρο 132: Ο παρών κανονισμός εφαρμόζεται με την επιφύλαξη: του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2913/92, των διατάξεων που ισχύουν σχετικά με την τροφοδοσία των πλοίων, αεροσκαφών και διεθνών σιδηροδρομικών συρμών, των ατελειών που θεσπίζονται από διατάξεις άλλων κοινοτικών πράξεων».

7. Στα άρθρα 12 και 41 της Οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου της 16-12-2008 (Αναθεώρηση της Οδηγίας 1992/12/ΕΟΚ) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 12: 1. Τα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα απαλλάσσονται από την καταβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης εφόσον προορίζονται να χρησιμοποιηθούν:

α) στα πλαίσια διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων,

β) από διεθνείς οργανισμούς που αναγνωρίζονται από τις αρχές του κράτους μέλους υποδοχής και από τα μέλη των οργανισμών αυτών, εντός των ορίων και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις διεθνείς συμβάσεις για την ίδρυσή τους ή από τις συμφωνίες για την έδρα τους,

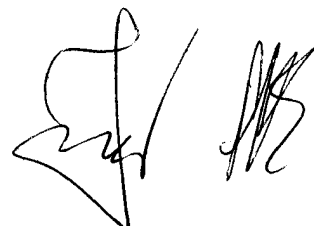
γ) από τις ένοπλες δυνάμεις κάθε κράτους που συμμετέχει στη συνθήκη του Βορείου Ατλαντικού πλην του κράτους μέλους εντός του οποίου είναι απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, εφόσον προορίζονται για χρήση από τις δυνάμεις αυτές ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει, ή για τον εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους,

δ) από τις ένοπλες δυνάμεις του Ηνωμένου Βασιλείου που σταθμεύουν στην Κύπρο σύμφωνα με τη συνθήκη εγκαθίδρυσης της Κυπριακής Δημοκρατίας της 16ης Αυγούστου 1960, για χρήση από τις εν λόγω ένοπλες δυνάμεις ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει, ή για τον εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους,

ε) για κατανάλωση στα πλαίσια συμφωνίας που συνάπτεται με τρίτες χώρες ή διεθνείς οργανισμούς, εφόσον η συμφωνία αυτή γίνεται δεκτή ή επιτρέπεται να υπαχθεί σε καθεστώς απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας.

2. Οι απαλλαγές υπόκεινται στις προϋποθέσεις και στα όρια που καθορίζονται από το κράτος μέλος υποδοχής. Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν την απαλλαγή με επιστροφή του ειδικού φόρου κατανάλωσης».

«Άρθρο 41- Εφοδιασμός πλοίων και αεροσκαφών-Μέχρις ότου το Συμβούλιο εκδώσει κοινοτικές διατάξεις για τον εφοδιασμό των πλοίων και αεροσκαφών, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρούν σε ισχύ τις εθνικές διατάξεις τους όσον αφορά τις απαλλαγές για τον εν λόγω εφοδιασμό».



8. Στο άρθρο 36 παρ. 1<sup>α</sup> του ν.δ. 503/1970 "Περί κυρώσεως της υπογραφείσης εν Βιέννη την 18ην Απριλίου 1961 υπό την αιγίδα του Οργανισμού των Ηνωμένων Εθνών Συμβάσεως περί των διπλωματικών σχέσεων" (Α'108), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρον 36. 1. Συμφώνως προς τας νομοθετικές και κοινοτικές διατάξεις, ας ήθελε καθιερώσει, το παρ'ω η διαπίστευσις Κράτος επιτρέπει την είσοδον και την απαλλαγὴν τελωνειακῶν δικαιωμάτων, τελῶν και συναφῶν εισπράξεων ἄλλων ἢ ἐξόδων αποθηκεύσεως, μεταφορᾶς και ἐφόδων σχετικῶν προς ἀναλόγους υπηρεσίας, δια: α) τα εἶδη τα προοριζόμενα δια την επίσημον χρήσιν της ἀποστολῆς, β).....»

9. Στο άρθρο 50 παρ. 1,2 του ν. 90/1975 «Περί κυρώσεως της εν Βιέννη την 24ην Απριλίου 1963 υπογραφείσης Διεθνούς Συμβάσεως επί των Προξενικῶν Σχέσεων» (Α'150), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρον 50-Απαλλαγὴ των τελωνειακῶν δασμῶν και του τελωνειακοῦ ἐλέγχου-1. Συμφώνως προς τας νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις ἄς δύναται να υιοθετήσῃ, το Κράτος διαμονῆς επιτρέπει την εισαγωγὴν και παρέχει ἀπαλλαγὴν πάντων των τελωνειακῶν δασμῶν, τελῶν και ἄλλων συναφῶν οφειλῶν πλην των δαπανῶν ἐναποθηκεύσεως, μεταφορᾶς και δαπανῶν σχετικῶν προς ἀναλόγους υπηρεσίας, διά: α) τα ἀντικείμενα τα προοριζόμενα δι' επίσημον χρήσιν της Προξενικῆς Αρχῆς, β) τα ἀντικείμενα τα προοριζόμενα διά την προσωπικὴν χρήσιν του προξενικοῦ λειτουργοῦ και των μελῶν της οικογενείας του των συνοικούντων μετ'αυτοῦ, συμπεριλαμβανομένων των ειδῶν των προοριζομένων διά την ἐγκατάστασίν του. Τα εἶδη καταναλώσεως δέον να μη υπερβαίνωσι τας ἀναγκαίας ποσότητας διά την ἀμεσον κατανάλωσιν υπό των ἐνδιαφερομένων. 2. Οι εἰδικοί Προξενικοί υπάλληλοι ἀπολαύουσι των προνομίων και ἀπαλλαγῶν των προβλεπομένων εν τη παραγρ. 1 του παρόντος άρθρου ως προς τα ἀντικείμενα τα εἰσαγόμενα κατὰ την πρώτην αὐτῶν ἐγκατάστασιν».

10. Στο άρθρο 11 του ν. 2799/1954 (Α' 63) «Περί κυρώσεως της εν Λονδίνω υπογραφείσης την 19ην Ιουνίου 1951 Συμβάσεως μεταξύ των Κρατῶν - Μελῶν της Συνθήκης του Βορείου Ἀτλαντικοῦ ἐπὶ του νομικοῦ καθεστώτος των δυνάμεων αὐτῶν και του εν Παρισίοις υπογραφέντος την 28ην Αὐγούστου 1952 Πρωτοκόλλου ἐπὶ του νομικοῦ καθεστώτος των διεθνῶν στρατιωτικῶν Αρχηγείων των ἐγκαθιδρυομένων συμφώνως προς την Συνθήκην του Βορείου Ἀτλαντικοῦ» (NATO-SOFA), ορίζονται τα εξής:

«1.....2... 3...4. Δύναμις τις δύναται να εἰσάγη ἀτελῶς το υλικόν αὐτῆς ως και λογικᾶς ποσότητας προμηθειῶν ἐφοδίων και ἄλλων ἐμπορευμάτων προοριζομένων δια την ἀποκλειστικὴν της δυνάμεως τούτης χρήσιν ως ἐπίσης και, ἐφ' ὅσον τούτο ἐπιτρέπεται υπό του Κράτους διαμονῆς, δια την χρήσιν του πολιτικοῦ προσωπικοῦ και των ἐξαρτημένων ἐξ'αὐτῶν προσώπων....5.....6....7...8..9...10. Εἰδικά μέτρα θα



λαμβάνονται υπό των Τελωνειακών Αρχών δια την δια των συνόρων διέλευσιν κανονικώς συγκεκροτημένων μονάδων ή σχηματισμών υπό την προϋπόθεσιν ότι αι εφόδια Τελωνειακά Αρχαί θα έχουν εκ των προτέρων δεόντως ειδοποιηθεί. 11....12. Κατά την έννοιαν των δέκα πρώτων παραγράφων του παρόντος άρθρου, η λέξις «δασμός» σημαίνει τον τελωνειακόν δασμόν και πάντα άλλον δασμόν και φόρον καταβαλλόμενον κατά την εισαγωγήν ή την εξαγωγήν, αναλόγως της περιπτώσεως εξαιρέσει των φόρων και τελών οίτινες αποτελούν αμοιβήν δια παρασχεθείσας υπηρεσίας...»

11. Στο άρθρο 15.1 (περ.α',β') του ν. 2826/2000 (Α' 92) «Κύρωση της Συμφωνίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Ανωτάτου Στρατηγείου Συμμαχικών Δυνάμεων Ευρώπης (SHAPE) για τους ειδικούς όρους που θα διέπουν την εγκατάσταση και λειτουργία Διεθνών Στρατηγείων στην Ελληνική Επικράτεια» - ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΑΣΜΟΙ- ορίζονται τα εξής: «15.1. Η Ελληνική Κυβέρνηση δεν θα πραγματοποιεί έσοδα από τις δραστηριότητες ή την περιουσία Στρατηγείου που καλύπτεται από την παρούσα Συμφωνία. Τα Στρατηγεία θα απαλλάσσονται από δασμούς και φόρους κατά τα οριζόμενα στο Άρθρο VIII του Πρωτοκόλλου και τούτο θα γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Παραρτήματος που επισυνάπτεται στην παρούσα Συμπληρωματική Συμφωνία και μέσω της εκδόσεως των σχετικών υπουργικών αποφάσεων. Οι απαλλαγές από δασμούς και φόρους έχουν ως εξής:

α) Δασμοί

(1) Απαλλαγές από δασμούς θα ισχύουν καταρχήν για αγαθά που εισάγονται έξω από την Ευρωπαϊκή Ένωση από τα Στρατηγεία τα ίδια ή για λογαριασμό τους.

(2) Επιστροφή δασμών που ήδη έχουν καταβληθεί για εμπορεύματα αγορασμένα από την Ελληνική αγορά δεν θα λαμβάνει χώραν ως γενικός κανόνας. Όμως, απαλλαγή γι' αυτόν τον κανόνα θα γίνεται για μηχανοκίνητα οχήματα, κεφαλαιουχικές προμήθειες και άλλες ειδικές περιπτώσεις κατόπιν αιτήματος.

(3) Η απαλλαγή από δασμούς ή η επιστροφή δασμών θα γίνεται με έντυπο αιτήσεως απαλλαγής σύμφωνα με τους σχετικούς Ελληνικούς κανονισμούς.


β) Απαλλαγή από φόρους κατά την αγορά

(1) Εισαγόμενα αγαθά δεν θα υπόκεινται σε φόρο (π.χ. ΦΠΑ) κατά την εισαγωγή.

(2) Υπηρεσίες και εμπορεύματα που αγοράζονται στην εγχώρια αγορά θα εξοφλούνται χωρίς φόρους.....

(3) Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου δεν θα υπερισχύουν τυχόν συμφωνιών υφισταμένων μεταξύ Ελλάδος και μεμονωμένων χωρών σχετικά με τη φοροαπαλλαγή δαπανών για την κοινή άμυνα, όπως μπορεί να ισχύει για εθνικές μονάδες υποστηρίξεως και δραστηριότητες.....».

**Ερμηνεία των διατάξεων**



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

### **Γενικά**

**12.** Με τις διατάξεις της Οδηγίας 2008/118/EK, η οποία έχει ημερομηνία έναρξης εφαρμογής την 1-4-2010, εισάγεται η αναγκαία νομική βάση έτσι ώστε οι αρμόδιες αρχές των κρατών-μελών να είναι σε θέση από την προαναφερόμενη ημερομηνία να παρακολουθούν τη διακίνηση των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης μέσω ενός μηχανοργανωμένου συστήματος, το οποίο θεσπίστηκε με την απόφαση αριθ. 1152/2003/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16<sup>ης</sup> Ιουνίου 2003, για την εισαγωγή της πληροφορικής στη διακίνηση και στους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (EE L 162/1-7-2003). Η Οδηγία αυτή ρυθμίζει τις οριζόντιες διατάξεις (απαιτητό του φόρου, θέματα παραγωγής, διακίνησης κλπ.) όλων των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, δηλαδή των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, της αλκοόλης, των αλκοολούχων ποτών και των βιομηχανοποιημένων καπνών, όπως ορίζεται στο άρθρο 53 του ν. 2960/2001.

**13.** Η Εθνική μας νομοθεσία (άρθρα 53 επ. του ν.2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας») εναρμονίστηκε με τις διατάξεις της Οδηγίας 2008/118/EK του Συμβουλίου σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης, η οποία αντικαθιστά στο σύνολό της την Οδηγία 92/12/ΕΟΚ «*σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης*».

**14.** Στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 58 ν. 4389/2016, με την παράγραφο 1 του οποίου προστέθηκε, μετά το άρθρο 53 του ν. 2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», νέο άρθρο 53<sup>Α</sup>, αναφέρονται τα εξής: Με τις διατάξεις του νέου άρθρου εισάγονται εθνικές πλέον διατάξεις για την επιβολή φόρου κατανάλωσης στα υγρά που περιέχονται στα ηλεκτρονικά τσιγάρα ή σε ειδικούς περιέκτες επαναπλήρωσης ή φιαλίδια μιας χρήσης που προορίζονται να ενσωματωθούν σε συσκευές ηλεκτρονικού τσιγάρου καθώς και στον καφέ. Καθορίζεται με σαφήνεια το πρόσωπο που είναι υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σε κάθε περίπτωση κατά την εισαγωγή, την απόκτηση από άλλο Κράτος Μέλος, την εγχώρια παραγωγή και την έξοδο από τη φορολογική αποθήκη, καθώς και η χρονική στιγμή βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου στις αντίστοιχες περιπτώσεις. Περαιτέρω, καθορίζεται ότι, όπως σε όλα τα υποκείμενα σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης ή τέλος ταξινόμησης προϊόντα, εισπράττεται και στην περίπτωση αυτή, μαζί με το φόρο κατανάλωσης και ο αναλογών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ΦΠΑ και διευκρινίζεται ότι οι ρυθμίσεις αυτές κρίθηκαν αναγκαίες στα πλαίσια της επίτευξης των δημοσιονομικών στόχων του κράτους και της ενίσχυσης των δημοσίων εσόδων.

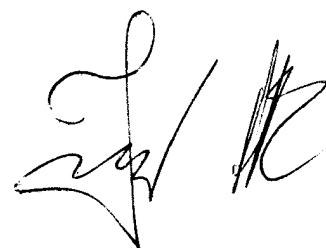
### **Απαλλαγές ν. 438/1976**

15. Στις ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3α και 3β περ. 1 του άρθρου 10 του ν. 438/1976, προβλέπονται απαλλαγές, γενικά από δασμούς και λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις, η παράδοση, μεταξύ άλλων, τροφοεφοδίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τον εφοδιασμό των επαγγελματικών πλοίων που εκτελούν πλόες εξωτερικού, υπό τις ειδικότερες αναγραφόμενες σ' αυτές προϋποθέσεις. Η αιτιολογική έκθεση του ν.3583/2007 ( Α' 142), αναφέρεται στην απαλλαγή από τους δασμούς των αναλώσιμων ειδών όπως τα καύσιμα και τα τροφοεφόδια με τα οποία εφοδιάζονται τα πλοία που εκτελούν επί κέρδει εργασίες, ότι μέχρι σήμερα δεν έχουν θεσπιστεί κοινοτικές διατάξεις που να ρυθμίζουν τη δασμολογική μεταχείριση του εφοδιασμού των πλοίων με τροφοεφόδια και καύσιμα και ότι η απαλλαγή από τον εισαγωγικό δασμό των καυσίμων και τροφοεφοδίων που εφοδιάζονται τα πλοία είναι σύμφωνη με το πλαίσιο των κοινοτικών κανόνων και δεν προκαλεί πρόσθετη δαπάνη στον Κρατικό Προϋπολογισμό. Κατά την αληθή έννοια των προπαρατεθεισών διατάξεων του ν. 438/1976, ο καφές όσο και τα υγρά αναπλήρωσης που περιέχονται στα ηλεκτρονικά τσιγάρα είναι είδη αναλώσιμα, τα οποία αποτελούν αντικείμενο εφοδιασμού των πλοίων και χρησιμοποιούνται για την κάλυψη των αναγκών των επιβαινόντων σε αυτά, όπως προβλέπει η παράγραφος 3 του άρθρου 10 ν. 438/1976.

16. Υπό τα ως άνω γενόμενα δεκτά, τα προϊόντα του καφέ και ηλεκτρονικού τσιγάρου, απαλλάσσονται από τον φόρο κατανάλωσης του άρθρου 53<sup>Α</sup> ν. 2960/2001, όταν προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων και την κάλυψη των αναγκών των επιβαινόντων σε αυτά, υπό τις τασσόμενες στο άρθρο 10 παρ. 3α,β του ν. 438/1976 προϋποθέσεις.

### **Απαλλαγές βάσει διεθνών συμβάσεων**

17. Στο άρθρο 68 παρ. 1 του ν.2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», με το οποίο ενσωματώνεται στο Εθνικό μας δίκαιο το άρθρο 12 παρ. 1 της Οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης, απαλλάσσονται από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης τα υποκείμενα στο φόρο αυτό προϊόντα, εφόσον προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στα πλαίσια διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων, από διεθνείς οργανισμούς, από τις ένοπλες δυνάμεις κάθε κράτους που συμμετέχει στη συνθήκη του Βορείου Ατλαντικού πλην του κράτους Μέλους εντός του οποίου είναι απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης εφόσον προορίζονται για τις δυνάμεις αυτές ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους. Παράλληλα, στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι απαλλάσσονται του ειδικού φόρου κατανάλωσης τα προϊόντα που προορίζονται για εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών.



18. Απαλλαγές γενικά από δασμούς και φόρους προβλέπονται, επίσης, και στο παράρτημα 9-4.36 της σύμβασης του Σικάγου που κυρώθηκε με το ν. 211/1947 (Α'35) για τα εφόδια και τις προμήθειες τροφοδοσίας προς χρήση των αεροσκαφών για το λόγο άλλωστε αυτό η υπ' αριθμ. Τ1940/41/2003 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθιερώνει ειδικό καθεστώς τελωνειακής παρακολούθησης και ελέγχου της διαδικασίας του εφοδιασμού τόσο των πλοίων όσο και των αεροσκαφών, στα πλαίσια του οποίου τα εφόδια δεν αποτελούν αντικείμενο ελεύθερης διακίνησης, αλλά εξουσιοδοτούνται οι Τελωνειακές αρχές προς τις οποίες έχει κατατεθεί σχετική αίτηση εφοδιασμού για την παράδοσή τους υπό καθεστώς ατέλειας, μετά από επαλήθευση του είδους, της χρησιμότητας και αναγκαιότητας αυτών (ΝΣΚ 342/2014).

19. Σύμφωνα δε με τα άρθρα 128, 131 παρ. 1 και 132 του Κανονισμού 1186/2009 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 16ης Νοεμβρίου 2009, για τη θέσπιση του κοινοτικού καθεστώτος τελωνειακών ατελειών, τα Κράτη-Μέλη δεν εμποδίζονται να χορηγούν ειδικές ατέλειες που προκύπτουν από την εφαρμογή διεθνών συμβάσεων-συμφωνιών, ατέλειες που χορηγούνται στα πλαίσια συμφωνιών οι οποίες έχουν συναφθεί σε αμοιβαία βάση με τρίτες χώρες που είναι συμβαλλόμενα μέρη στη σύμβαση για τη Διεθνή Πολιτική Αεροπορία (Σικάγο 1944). Ο ανωτέρω Κανονισμός εφαρμόζεται μεταξύ άλλων με την επιφύλαξη των ισχυουσών διατάξεων σχετικά με την τροφοδοσία των πλοίων και αεροσκαφών.

20. Περαιτέρω, με το άρθρο 36 παράγραφος 1α της Σύμβασης της Βιέννης περί διπλωματικών σχέσεων της 18ης Απριλίου 1961, η οποία κυρώθηκε με το ν.δ. 503/1970, παρέχεται απαλλαγή μεταξύ άλλων από τελωνειακά δικαιώματα, φόρους, τέλη και συναφείς εισπράξεις για τα είδη που προορίζονται για την επίσημη χρήση της ξένης διπλωματικής αποστολής και για την προσωπική χρήση του διπλωματικού πράκτορα ή των συγκατοικούντων μελών της οικογένειάς του, ενώ, αντίστοιχα, με τις διατάξεις του άρθρου 50 της Σύμβασης της Βιέννης περί προξενικών σχέσεων της 24ης Απριλίου 1963, η οποία κυρώθηκε με το ν. 90/1970, παρέχεται απαλλαγή πάντων των τελωνειακών δασμών, φόρων, τελών και άλλων συναφών οφειλών για τα αντικείμενα που προορίζονται για την επίσημη χρήση της προξενικής αρχής καθώς και για την προσωπική χρήση του προξενικού λειτουργού. Επίσης, στους αναγνωρισμένους διεθνείς οργανισμούς, χορηγούνται δασμοφορολογικές απαλλαγές δυνάμει των ειδικότερα προβλεπομένων στις διεθνείς συμβάσεις ίδρυσης ή έδρας τους, κατά περίπτωση, όπως έχουν κάθε φορά κυρωθεί νομοθετικά και ισχύουν.

21. Τέλος, στα συμβαλλόμενα κράτη του Βορειοατλαντικού Συμφώνου (NATO) χορηγούνται δασμοφορολογικές απαλλαγές δυνάμει καταρχήν της Διεθνούς Σύμβασης «NATO SOFA», όπως έχει κυρωθεί νομοθετικά με το ν. 2799/1954, άρθρο 11, καθώς και της Διεθνούς Συμφωνίας «SHAPE», όπως έχει κυρωθεί νομοθετικά με το ν. 2826/2000 άρθρο 15 και ισχύει, στο πλαίσιο των οποίων

προβλέπονται δασμοφορολογικές απαλλαγές αναφορικά με τα εφόδια και άλλα εμπορεύματα που προορίζονται για την αποκλειστική χρήση της «Δυνάμεως» και του «Στρατηγείου», ρητά δε στο άρθρο 68 παρ. 1 ν.2960/2001 διατυπώνονται τα εν λόγω πρόσωπα και οι περιπτώσεις που δικαιούνται απαλλαγής από τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης.

**22.** Κατά συνέπεια, αντίστοιχη απαλλαγή των ανωτέρω δικαιουμένων προσώπων, πρέπει να θεωρηθεί ότι αφορά και το φόρο κατανάλωσης στα προϊόντα του καφέ και ηλεκτρονικού τσιγάρου του άρθρου 53<sup>A</sup> του ν. 2960/2001, δεδομένου ότι αντίθετη άποψη θα είχε ως συνέπεια την παραβίαση διατάξεων διεθνών συμβάσεων που έχουν κυρωθεί με νόμο και έχουν, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, αυξημένη ισχύ, επιπλέον, δε, θα συνιστούσε και αθέτηση διεθνών υποχρεώσεων της χώρας.

#### **Ως προς όλες τις απαλλαγές**

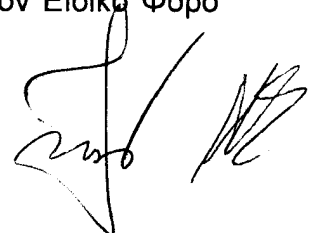
**23.** Από το σύνολο των προεκτεθέντων συνάγεται ότι η απαλλαγή από το φόρο κατανάλωσης που επιβάλλεται με βάση το άρθρο 53A του Τελωνειακού Κώδικα στα προϊόντα του καφέ και του ηλεκτρονικού τσιγάρου, ευρίσκει έρεισμα στο πλέγμα των προπαρατεθεισών διατάξεων του ν. 438/1976, των διεθνών συμβάσεων και του ενωσιακού δικαίου και δεν αναιρείται από το γεγονός ότι, μετά τη θέσπιση του άρθρου 53A, δεν προβλέφθηκαν ειδικώς απαλλαγές για τα αναφερόμενα σε αυτό προϊόντα, καθόσον με τη θέσπιση των διατάξεων του άρθρου 53A δεν καταργήθηκαν ούτε τροποποιήθηκαν ευθέως ή εμμέσως οι απαλλακτικές διατάξεις των άλλων νομοθετημάτων.

#### **Απάντηση**

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής:

**24.** Η διάταξη της παραγράφου 3α του άρθρου 10 του ν. 438/1976, που ορίζει απαλλαγή από δασμό και λοιπές φορολογίες τροφοεφοδίων πλοίων, καλύπτει και την απαλλαγή από το φόρο κατανάλωσης που επιβάλλεται, κατ' άρθρο 53A του ν. 2960/2001, στα προϊόντα του καφέ και του ηλεκτρονικού τσιγάρου, με τα οποία εφοδιάζονται τα πλοία που εκτελούν πλόες εξωτερικού, με τη συνδρομή των τασσομένων στην παράγραφο 3β του ίδιου άρθρου και νόμου (438/1976) προϋποθέσεων.

**25.** Από το φόρο κατανάλωσης στα προϊόντα του καφέ και του ηλεκτρονικού τσιγάρου, απαλλάσσονται, δυνάμει των υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεων (Σύμβαση της Βιέννης περί διπλωματικών σχέσεων, Σύμβαση της Βιέννης περί προξενικών σχέσεων, Διεθνής Σύμβαση «NATO SOFA», Διεθνής Συμφωνία SHAPE και Διεθνείς Συμβάσεις ίδρυσης ή έδρας αναγνωρισμένων διεθνών οργανισμών) τα δικαιούχα πρόσωπα του άρθρου 68 παρ. 1 του ν. 2960/2001 για τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, ήτοι:



- α) στα πλαίσια διπλωματικών ή προξενικών σχέσεων,  
β) από αναγνωρισμένους διεθνείς οργανισμούς και από τα μέλη των οργανισμών αυτών, μέσα στα όρια και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τις διεθνείς συμβάσεις για την ίδρυσή τους ή από τις συμφωνίες για την έδρα τους,  
γ) από τις ένοπλες δυνάμεις κάθε κράτους που συμμετέχει στη συνθήκη του Βορείου Ατλαντικού πλην του κράτους-μέλους εντός του οποίου είναι απαιτητός ο ειδικός φόρος κατανάλωσης, εφόσον προορίζονται για χρήση από τις δυνάμεις αυτές ή από το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών ή των κυλικείων τους.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**  
**Αθήνα, 20-6-2017**  
**Ο Πρόεδρος**

**Αλέξανδρος Καραγιάννης**  
**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Η Εισηγήτρια**

**Αναστασία Βασιλείου**  
**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**