



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **481**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30.10.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... S.A.», ΑΦΜ/ΦΠΑ Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με έδρα στο, οδός αριθμός, με ΑΦΜ/ΦΠΑ (.....), κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. /20-10-2022/17.8.2023 απόφασης του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 απόφαση του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Το υπ' αριθμ. πρωτ./28.12.2023 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής της και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 30.10.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... S.A.», ΑΦΜ/ΦΠΑ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./20-10-2022/17.8.2023 απόφαση του Διευθυντή του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο δεν έγινε δεκτή η υπ' αριθμ./28.9.2022 (αριθμ. πρωτ.) αίτησή της, ως υποκείμενης στο ΦΠΑ μη εγκατεστημένης στην Ελλάδα, αλλά εγκατεστημένης σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 54.600,25 €, με την αιτιολογία ότι από τη στιγμή που η προσφεύγουσα παρέδωσε τα αγορασθέντα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας, και συγκεκριμένα σε αεροσκάφος που βρισκόταν σε χώρους ελληνικών αεροδρομίων, θεωρούνταν ότι διενήργησε φορολογητέα παράδοση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας και συνεπώς δεν πληρούνταν η προϋπόθεση της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 **στ. β'** Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω απόφασης του Διευθυντή του ΚΕΜΕΕΠ, την αποδοχή της ως άνω αίτησής της και την επιστροφή του αιτηθέντος ποσού εντόκως από την καταβολή του, άλλως από την άσκηση της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η απόρριψη της ως άνω αίτησής της είναι παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2-6 και 8-9 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021: «2. ...επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες, ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του. β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις: αα) Παροχή υπηρεσιών

μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ´, 24, 25 και 27, ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε´, στ´ και η´ της παραγράφου 1 του άρθρου 35. γ) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος, όπου είναι εγκατεστημένος, και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα, ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ´, 24, 25, 27, 28 και 47. 3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής: α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος, στο οποίο είναι εγκατεστημένος: αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις, δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών. β) Για ποσά φόρου, με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α´, β´ και γ´ της παραγράφου 1 του άρθρου 28. γ) Για ποσά φόρου, τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα. 5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους. 6. Οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος υποκείμενοι στον φόρο υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος - μέλος εγκατάστασης τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα, στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας. 7. [...]. 9. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 8, τα δικαιούχα πρόσωπα δεν θεωρείται ότι αποκτούν εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, όταν πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στον φόρο είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε´, στ´ και η´ της παραγράφου 1 του άρθρου 35.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021: «Απαλλάσσονται από το φόρο: α) [...], β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται [...] για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο [...], καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά. Ως κυρίως διεθνείς μεταφορές θεωρούνται αυτές που εκτελούν οι αεροπορικές εταιρείες από και προς το εξωτερικό, εφόσον τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής διαχειριστική περίοδο. [...], γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των [...] αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α´ και β´. [...], δ) ...η μίσθωση αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α´ και β´, εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια

φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. [...]. Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους. [...], ε) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των [...] αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση [...] αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων, στ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021, αλλά και κατά την 28.9.2022 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ./28.9.2022 (αριθμ. πρωτ.)) αίτησης της προσφεύγουσας): «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικά για αιτήματα επιστροφής Φ.Π.Α. από υποκειμένους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων, οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες. 3. [...]. 5. Με απόφαση του Διοικητή μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021: «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. 2. [...]. 3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης: α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. [...]. 2. [...]. 3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021: «Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) [...], γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν, κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, δ) [...], ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ) [...]. 3. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με πάγια θέση της Φορολογικής Διοίκησης μία συναλλαγή που μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελείται τόσο από παροχή υπηρεσίας/-ιών όσο και από παράδοση/-όσεις αγαθών χαρακτηρίζεται ως μεικτή δραστηριότητα (αποτελούμενη δηλαδή από διακριτές και ξεχωριστά αντιμετωπιζόμενες από τη φορολογία ΦΠΑ πράξεις), αν το προέχον στοιχείο όλης της συναλλαγής είναι η πώληση αγαθών, και μόνο αν θεωρηθεί ότι η χρήση των αγαθών είναι «στενά συνδεδεμένη και απαραίτητη» για την παροχή της υπηρεσίας (π.χ. τα υλικά στην περίπτωση μιας επισκευής), τότε η όλη συναλλαγή (συμπεριλαμβανομένης δηλαδή της παράδοσης των αγαθών) θεωρείται για σκοπούς ΦΠΑ παροχή υπηρεσίας (πρβλ. ενδεικτικά υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2014/8.5.2014 και ΕΞ 2013/16.4.2013 έγγραφα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 27.10.2005 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση/04 (.....,): «..... Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, όταν μια πράξη αποτελείται από ένα σύνολο στοιχείων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελέστηκε η πράξη αυτή, προκειμένου να καθοριστεί, αφενός, αν πρόκειται για δύο ή περισσότερες χωριστές παροχές ή για ενιαία παροχή και, αφετέρου, αν, στην τελευταία περίπτωση, η ενιαία αυτή παροχή πρέπει να χαρακτηριστεί ως παροχή υπηρεσιών (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 2ας Μαΐου 1996,/94,, Συλλογή, σ., σκέψεις 12 έως 14, και την προαναφερθείσα απόφαση, σκέψεις). 20. Πρώτον, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι, αφενός, από το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι **κάθε πράξη πρέπει συνήθως να θεωρείται χωριστή και ανεξάρτητη** και ότι, αφετέρου, η πράξη που, σε οικονομικό επίπεδο, συνίσταται σε μία μόνο παροχή δεν πρέπει να διαιρείται τεχνητά για να μην αλλοιώνεται η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ, πρέπει να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά στοιχεία της σχετικής πράξεως για να καθοριστεί αν ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε πλείονες χωριστές κύριες παροχές ή σε μια ενιαία παροχή προς τον καταναλωτή, όπου ως καταναλωτής νοείται ο μέσος καταναλωτής (βλ., κατ' αναλογία, την προαναφερθείσα απόφαση, σκέψη). 21. Εν προκειμένω, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι πρόκειται για

ενιαία παροχή ιδίως όταν πρέπει να θεωρηθεί ότι ένα ή περισσότερα στοιχεία συνιστούν την κύρια παροχή, ενώ ένα ή περισσότερα στοιχεία πρέπει να θεωρηθούν ως μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, από πλευράς φορολογίας, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής (προαναφερθείσα απόφαση, σκέψη, και απόφαση της 15ης Μαΐου 2001,, Συλλογή 2001, σ., σκέψη). Το ίδιο ισχύει όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που ο υποκείμενος στον φόρο παρέσχε στον καταναλωτή, όπου ως καταναλωτής νοείται ο μέσος καταναλωτής, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή. 23. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται ρητά στη φερόμενη από 01.09.2005 «Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών σχετικά με την Αεροπορική Μεταφορά Επιβατών» μεταξύ της προσφεύγουσας («.....») και της αντισυμβαλλόμενης της με ΑΦΜ/ΦΠΑ (.....) («**ΝΑ**») και στα Παραρτήματα αυτής:

«...2. Υπηρεσίες που σχετίζονται με την αεροπορική μεταφορά επιβατών.

Καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος της παρούσας Σύμβασης, η θα είναι υπεύθυνη για την παροχή των υπηρεσιών που σχετίζονται με την αεροπορική μεταφορά επιβατών. **Λειτουργίες που διασφαλίζονται από την Η θα πρέπει, με σκοπό την εγγύηση της ποιότητας των υπηρεσιών που σχετίζονται με την αεροπορική μεταφορά επιβατών και που παρέχονται στην, να διασφαλίζει τις ακόλουθες αρμοδιότητες ή λειτουργίες σύμφωνα με τους όρους της παρούσας σύμβασης:**

(i) επιθεώρηση, συντήρηση, επανέλεγχο, επισκευή, επανεξέταση και δοκιμή του Στόλου Αεροσκαφών μέσω δρόντωσης ικανού προσωπικού, σύμφωνα με τα προγράμματα συντήρησης και προληπτικής επισκευής που έχουν εγκριθεί από την, προκειμένου να διατηρείται ο Στόλος Αεροσκαφών σε καλές λειτουργικές συνθήκες, πλην της κανονικής φθοράς, και υπό τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να καταστεί δυνατή η μόνιμη διατήρηση της πιστοποίησης αξιοπιστίας του στόλου αεροσκαφών σύμφωνα με τα αντίστοιχα πρότυπα της,

(ii) διατήρηση όλων των αρχείων, των ημερολογίων και άλλων υλικών που απαιτεί η να τηρούνται σε σχέση με κάθε αεροσκάφος του Στόλου Αεροσκαφών, συμμόρφωση με όλη τη νομοθεσία κάθε δικαιοδοσίας όπου μπορεί να λειτουργούν τα αεροσκάφη και με όλους τους κανόνες της και του νομοθετικού, εκτελεστικού ή δικαστικού οργάνου σε καθεμιά από αυτές τις οντότητες που ασκεί οποιαδήποτε εξουσία ή δικαιοδοσία επί των αεροσκαφών, διατηρώντας τα αεροσκάφη σε κατάλληλες συνθήκες λειτουργίας σύμφωνα με την ίδια νομοθεσία και κανόνες, συμπεριλαμβανομένης, χωρίς περιορισμό, όλης της συντήρησης που συνιστά ο κατασκευαστής,

(iii) λήψη όλων των απαραίτητων μέτρων για τη λειτουργία κάθε αεροσκάφους στον Στόλο Αεροσκαφών, συμπεριλαμβανομένων, χωρίς περιορισμό, των υπηρεσιών πτήσης, της διαχείρισης πτήσεων, του προγραμματισμού, του σχεδιασμού πτήσης, του ελέγχου συντήρησης, των λειτουργιών συντήρησης και πτήσης.

3. [...].

4. Αρμοδιότητες της

1. Οργάνωση. Στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών που σχετίζονται με την αεροπορική μεταφορά επιβατών, η θα εκτελεί τις ακόλουθες λειτουργίες: υπηρεσίες πτήσης («.....»), διαχείριση πτήσεων («.....»), προγραμματισμός («.....»), σχεδιασμός πτήσεων («.....») τμήμα

συντήρησης αεροσκαφών («.....») και πτητικές λειτουργίες («.....») (.....,,,, και, συγκεντρωτικά οι «Λειτουργίες»).

α) οι SV αλληλεπιδρούν με τους **Ιδιοκτήτες** [φυσικό ή νομικό πρόσωπο που κατέχει εξ αδιαιρέτου μερίδιο σε συγκεκριμένο αεροσκάφος] και τους πελάτες ναυλωμένων πτήσεων, συμπεριλαμβανομένων των αιτημάτων κράτησης πτήσεων, και περιγράφονται λεπτομερέστερα στο Παράρτημα Α' .

β) Η -συντονίζει και διαχειρίζεται τις προγραμματισμένες πτήσεις και περιγράφεται λεπτομερέστερα στο Παράρτημα Β' .

γ) Ο προγραμματίζει πληρώματα και αεροσκάφη σε συντονισμό με τις και περιγράφεται λεπτομερέστερα στο Παράρτημα Γ' .

δ) Ο εξετάζει και αναλύει τα προτεινόμενα δρομολόγια πτήσεων και παρέχει όλο τον απαραίτητο προγραμματισμό πριν από την πτήση σε σχέση με αυτά και περιγράφεται λεπτομερέστερα στο Παράρτημα Δ' .

ε) Το διασφαλίζει την καλή συντήρηση του Στόλου Αεροσκαφών σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες και κανονισμούς και περιγράφεται λεπτομερέστερα στο Παράρτημα Ε' .

2. Συμμόρφωση. Η θα διασφαλίσει τη συμμόρφωση με όλους τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς της και οποιασδήποτε άλλης Κυβερνητικής Αρχής όσον αφορά, ειδικότερα, την καθοδήγηση όλων των πτητικών λειτουργιών, την τήρηση αρχείων και τη συντήρηση του Στόλου Αεροσκαφών. Η θα καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια για να διατηρήσει το Πιστοποιητικό Αερομεταφορέα σε μόνιμη ισχύ. 3. Προσωπικό. Η θα διασφαλίσει ότι το προσωπικό που εμπλέκεται στην παροχή των υπηρεσιών που καλύπτονται από την παρούσα σύμβαση είναι δεόντως ικανό. 4. Τιμολογήσεις. Η θα εκδίδει τιμολόγια στην σε μηνιαία βάση για τις υπηρεσίες που σχετίζονται με την αεροπορική μεταφορά επιβατών.

5. Καταχώριση και Υπηρεσίες Ναύλωσης.

Η υποχρεούται να υποβάλει όλες τις απαραίτητες αιτήσεις για την καταχώριση της κατοχής οποιουδήποτε αεροσκάφους στο Στόλο Αεροσκαφών, έχοντας την ευθύνη για όλες τις ρυθμιστικές δραστηριότητες και δραστηριότητες συμμόρφωσης που είναι απαραίτητες για ή συνυφασμένες με τις Υπηρεσίες Ναύλωσης.

6. [...].

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α'

Λειτουργία Υπηρεσιών Πτήσης

1. Λήψη στοιχείων αιτημάτων πτήσης από τους Ιδιοκτήτες και πελάτες ναυλωμένων πτήσεων, συμπεριλαμβανομένων των αεροδρομίων αναχώρησης και προορισμού, του τύπου του αεροσκάφους, των ωρών πτήσης, των ονομάτων των επιβατών, των υπηρεσιών catering και οποιονδήποτε άλλων αιτημάτων.

2. Εισαγωγή των στοιχείων αιτήματος πτήσης στο ηλεκτρονικό σύστημα, το οποίο δημιουργεί το δρομολόγιο της κράτησης.

3. Αποστολή του δρομολογίου στον Ιδιοκτήτη.

4. Επικοινωνία και συντονισμός με τους Ιδιοκτήτες αναφορικά με όλες τις πτυχές της κράτησης πτήσης, συμπεριλαμβανομένης της εντολής και της επιβεβαίωσης των υπηρεσιών που ζητούνται από τους Ιδιοκτήτες, όπως υπηρεσίες catering και επίγεια μεταφορά.

5. Επιβεβαίωση των στοιχείων πτήσης με τους Ιδιοκτήτες ή με όποιον αυτοί έχουν ορίσει.

6. Προγραμματισμός πτήσεων επίδειξης και διοικητικών λειτουργιών.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β΄

Λειτουργία Διαχείρισης Πτήσεων

1. Παροχή ολοκληρωμένων pilot briefings στα πληρώματα.

2. Δημιουργία ανακοινώσεων πτήσης όπως ορίζεται από την

3. Υπολογισμός φορτίων καυσίμου που απαιτούνται για κάθε πτήση.

4. Εκτέλεση υπολογισμών βάρους και ισορροπίας σύμφωνα με το Εγχειρίδιο Πτητικής Λειτουργίας του αεροσκάφους, όπως καθορίζεται στις Νομικές Απαιτήσεις.

5. Καταγραφή του χρόνου πτήσης, συμπεριλαμβανομένου, μεταξύ άλλων, του χρόνου που απαιτείται για τα ημερολόγια των πιλότων, τα ημερολόγια αεροσκαφών και τις Νομικές Απαιτήσεις.

6. Παρακολούθηση των κινήσεων του αεροσκάφους, με τη διασφάλιση ότι το πλήρωμα πτήσης ενημερώνει τη για την αναμενόμενη ώρα αναχώρησης και επικοινωνεί με τη δεκαπέντε (15) λεπτά πριν την άφιξη και αναφέρει τις αποκλίσεις πτήσης. Οι αποδεκτές μέθοδοι επικοινωνίας περιλαμβάνουν το τηλέφωνο ή φαξ στο έδαφος, το τηλέφωνο πτήσης, το ραδιόφωνο και το σύστημα

7. Επικοινωνία και συντονισμός των πληρωμάτων που είναι «σε υπηρεσία».

8. Καταγραφή και αναφορά των αποκλίσεων υπηρεσίας.

9. Καταγραφή και αναφορά των μεταβολών κατά τη διάρκεια της πτήσης.

10. Διάδοση ειδικών επιχειρησιακών ανακοινώσεων, όπως Ειδοποιήσεις προς Αεροπόρους.

11. Καθιέρωση διαδικασιών για να διασφαλιστεί ότι το αεροσκάφος και το πλήρωμα βρίσκονται στη θέση αναχώρησης σε εύλογο χρόνο πριν από την ώρα αναχώρησης.

12. Ανάληψη των καθηκόντων των μετά τις ώρες γραφείου, όταν οι δεν είναι σε λειτουργία.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ΄

Λειτουργία Προγράμματος

1. Αποτελεσματικός συντονισμός και τοποθέτηση πληρωμάτων και αεροσκαφών.

2. Επικοινωνία και συντονισμός με τη και τις όλων των πτυχών της ενημέρωσης πτήσεων, συμπεριλαμβανομένης της λήψης κρατήσεων πτήσης από τις, της αντιστοίχισης των διαθέσιμων πληρωμάτων με τα διαθέσιμα αεροσκάφη και, στη συνέχεια, της αποστολής προγραμμάτων πτήσεων στη

3. Επικοινωνία με την προς ενημέρωση της κατάστασης κάθε αεροσκάφους στον Στόλο Αεροσκαφών.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ΄

Λειτουργία Σχεδιασμού Πτήσης

1. Διασφάλιση ότι έχουν ρυθμιστεί ειδικές υπηρεσίες αεροδρομίου ή αεροσκάφους για την κάλυψη των αναγκών των Ιδιοκτητών και των πελατών ναυλωμένων πτήσεων.

2. Διασφάλιση ότι όλες οι πτήσεις είναι εντός των δυνατοτήτων τόσο του αεροσκάφους όσο και του πληρώματος.
3. Επικοινωνία με σχετικά με όλες τις πτυχές των πτήσεων που εκτελούνται κανονικά εκτός της Ζώνης 1.
4. Οργάνωση εκτελωνισμού, διαβατηρίων, δημοσίων σχέσεων, θεωρήσεων εισόδου και handling αεροσκαφών για πτήσεις που συνήθως εκτελούνται εκτός Ζώνης 1.
5. Διατήρηση και λειτουργία μιας επιχειρησιακής βάσης δεδομένων που καλύπτει πληροφορίες που σχετίζονται τόσο με τα αεροδρόμια όσο και με τα αεροσκάφη.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ε΄

Λειτουργία του Τμήματος Συντήρησης Αεροσκαφών

1. Επικοινωνία και συντονισμός με για θέματα συντήρησης αεροσκαφών που επηρεάζουν τη διαθεσιμότητα των αεροσκαφών.
2. Διασφάλιση ότι το αεροσκάφος, οι αντιδραστήρες, τα στοιχεία, οι συσκευές, τα εξαρτήματα, τα όργανα και ο εξοπλισμός διατηρούνται σε καλή κατάσταση και σε καλές συνθήκες επισκευής, σε αυστηρή συμμόρφωση με τις προδιαγραφές του κατασκευαστή, τις απαιτήσεις της, τις προδιαγραφές που ορίζει η και όλες τις Νομικές Απαιτήσεις. Η συντήρηση των αεροσκαφών μπορεί να ανατεθεί με υπεργολαβία, αλλά μόνο σε κέντρα επισκευής εγκεκριμένα από τον κατασκευαστή ή εξουσιοδοτημένα από το εργοστάσιο, πιστοποιημένα από τον αντίστοιχο Κυβερνητικό Φορέα και εγκεκριμένα από τον υπεύθυνο συντήρησης της οι αρμοδιότητες συντήρησης και επισκευής περιλαμβάνουν:
 - α. Να διατηρούνται πάντα τα αεροσκάφη του Στόλου Αεροσκαφών σε πλήρως λειτουργική κατάσταση, δεόντως πιστοποιημένα και αξιόπλοα σύμφωνα με το Εγκεκριμένο Πρόγραμμα Επιθεώρησης Αεροσκαφών της και με οποιοδήποτε άλλο Πρόγραμμα Συντήρησης εγκεκριμένο από την ή πρόγραμμα συντήρησης εγκεκριμένο από τον κατασκευαστή, και σε μηχανικές συνθήκες που συμμορφώνονται πλήρως με όλους τους κανονισμούς οποιουδήποτε Κρατικού Φορέα που επιβλέπει τη συντήρηση, τη χρήση ή τη λειτουργία αυτών των αεροσκαφών.
 - β. Να διασφαλίζεται ότι τα αεροσκάφη του Στόλου Αεροσκαφών επιθεωρούνται τακτικά, επιδιορθώνονται, επισκευάζονται ή ότι θα αντικαθίσταται άμεσα κάθε επικίνδυνη κατάσταση, δυσλειτουργία ή φθαρμένο εξάρτημα που ανιχνεύεται ανά πάσα στιγμή και ότι θα κοινοποιούνται οποιεσδήποτε μη προγραμματισμένες υπηρεσίες συντήρησης αντιδραστήρα που κρίνεται απαραίτητο ή πρέπει να παρασχεθούν. Να παρέχονται ή ανατίθενται με υπεργολαβία όλες οι υπηρεσίες, επαλήθευσης, επιθεώρησης και συντήρησης για όλα τα μέρη του αεροσκάφους και των αντιδραστήρων ή των εξαρτημάτων που είναι απαραίτητα για τη διατήρηση των όρων που επιβάλλονται από την παρούσα Σύμβαση.
 - γ. Να διασφαλίζεται ότι όλα τα ανταλλακτικά που είναι εγκατεστημένα ή τοποθετημένα σε αεροσκάφη του Στόλου Αεροσκαφών είναι του εγκεκριμένου τύπου από τον κατασκευαστή και από όλους τους Κυβερνητικούς Φορείς που επιβλέπουν τα εν λόγω αεροσκάφη και είναι της ίδιας ποιότητας με το ανταλλακτικό που αντικαταστάθηκε. Να αντικαθίστανται στα αεροσκάφη του Στόλου Αεροσκαφών όλα τα στοιχεία, οι συσκευές, τα εξαρτήματα, τα όργανα, ο εξοπλισμός, οι αντιδραστήρες και τα μέρη που αποδεικνύονται ελαττωματικά, χαμένα, κατεστραμμένα ή κατ' άλλο τρόπο ακατάλληλα για χρήση.

δ. Να αποφεύγεται, καθ' οιονδήποτε τρόπο, η αλλαγή, η τροποποίηση ή εισαγωγή σχετικών προσθηκών, μειώσεων ή βελτιώσεων στα αεροσκάφη του Στόλου Αεροσκαφών, στους αντιδραστήρες ή στα εξαρτήματα χωρίς την προηγούμενη γραπτή συγκατάθεση της

ε. Να διασφαλίζεται ότι το καύσιμο που χρησιμοποιείται συμμορφώνεται με την προδιαγραφή «.....» και ότι δεν χρησιμοποιείται το, ανεξάρτητα από το εάν η χρήση αυτού του καυσίμου επιτρέπεται από τον κατασκευαστή των αντιδραστήρων οποιουδήποτε αεροσκάφους. Επιπλέον, όλα τα υγρά ή υλικά που τοποθετούνται στα αεροσκάφη ή οι αντιδραστήρες πρέπει να συμμορφώνονται με τις προδιαγραφές που υποδεικνύονται από τον κατασκευαστή και από όλους τους Κυβερνητικούς Φορείς που επιβλέπουν τα πληρώματα ή τη λειτουργία οποιουδήποτε αεροσκάφους.

3. Να διασφαλίζεται η συμμόρφωση με όλες τις Οδηγίες Πλοήγησης, τα Δελτία Υπηρεσιών και παρόμοιες οδηγίες που είναι υποχρεωτικές και εκδίδονται από τους κατασκευαστές και συμμορφώνονται με όλες τις Νομικές Απαιτήσεις.

4. Να διατηρούνται όλα τα ημερολόγια, βιβλία, αρχεία δεδομένων και μητρώα που σχετίζονται με τα αεροσκάφη, τους αντιδραστήρες, τα εξαρτήματα και τη συντήρησή τους κατά τη διάρκεια ισχύος της παρούσας Σύμβασης.

5. Να αποτρέπεται άμεσα η απογείωση οποιουδήποτε αεροσκάφους εάν δεν συμμορφώνεται με τους κανόνες που αναφέρονται στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Σύμβασης.

6. Να υπάρχει συμμόρφωση με τον Κύριο Κατάλογο Ελάχιστου Εξοπλισμού ή τον Κατάλογο Ελάχιστου Εξοπλισμού που έχει εγκριθεί από την, όπως έχει θεσπιστεί από την, από τις ή από οποιονδήποτε Κυβερνητικό Φορέα προστατεύει τα αεροσκάφη.

7. Να επιτρέπεται στην ή στον εντολοδόχο της να επιθεωρεί τα αεροσκάφη και τα αρχεία τους εντός εύλογου χρονικού διαστήματος και κατόπιν εύλογης ειδοποίησης. Εάν ζητηθεί από την, να ενημερώνεται η για τη θέση οποιουδήποτε αεροσκάφους και εντός εύλογου χρονικού διαστήματος να παρέχονται στην όλα τα στοιχεία, ημερολόγια, έγγραφα, αρχεία δεδομένων και μητρώα που αφορούν ή σχετίζονται με τα αεροσκάφη και τη χρήση τους, τη συντήρηση ή τις συνθήκες λειτουργίας τους.

8. Να διασφαλίζεται ότι οι εξωτερικές και εσωτερικές συνθήκες στα αεροσκάφη διατηρούνται σύμφωνα με τα επίπεδα που καθορίζονται από την, χρησιμοποιώντας μόνο τεχνικές, υλικά και ουσίες που έχουν εγκριθεί από την

9. Να οργανώνεται και να πραγματοποιείται συνεχής εκπαίδευση μηχανικών ή τεχνικών συντήρησης που εργάζονται στα αεροσκάφη. Η εκπαίδευση περιλαμβάνει, αλλά δεν περιορίζεται σε, σχολές και μαθήματα εγκεκριμένα από τον κατασκευαστή.

10. Να διατηρούνται ενημερωμένα τα εγχειρίδια συντήρησης των κατασκευαστών για τα αεροσκάφη και τον σχετικό εξοπλισμό.

11. Να αναλύονται όλες οι εργασίες επισκευής και η τιμολόγηση που πραγματοποιούνται από τρίτους πωλητές.

Λειτουργία Ελέγχου Συντήρησης των Αεροσκαφών

1. Επικοινωνία και συντονισμός με

2. Προγραμματισμός συντήρησης, ελέγχων και ανακαινίσεων των αεροσκαφών.

3. Καταχώριση των λειτουργικών στοιχείων στη βάση δεδομένων του συστήματος συντήρησης.

4. Ανάλυση των εντολών εργασιών συντήρησης των αεροσκαφών και παροχή οδηγιών για την παράδοση του αεροσκάφους σε λειτουργία μετά την εκτέλεση της συντήρησης.
5. Διασφάλιση εκτέλεσης της συντήρησης σε οποιοδήποτε αεροσκάφος με οικονομικά αποδοτικό τρόπο.
6. Συντονισμός των καταστάσεων «καθλωμένου αεροσκάφους» (.....) με εξουσιοδοτημένους παρόχους υπηρεσιών συντήρησης, κοινοποιώντας τέτοιες καταστάσεις σε άλλα τμήματα, όπως απαιτείται.

Τεχνικές και Μέθοδοι Συντήρησης Αεροσκαφών

1. Συμμόρφωση με τις απαιτήσεις πιστοποίησης εισαγωγών/εξαγωγών των εθνικών αρχών.
2. Ανάλυση, Έλεγχος και Διατήρηση αρχείων των αεροσκαφών σύμφωνα με τους κανονισμούς και τις απαιτήσεις της
3. Ανάλυση και ενημέρωση των Εγκεκριμένων Προγραμμάτων Επιθεώρησης Αεροσκαφών (.....) όπως απαιτείται.
4. Εκτέλεση λειτουργιών τεχνικής σύνδεσης με τους κατασκευαστές αεροσκαφών σχετικά με οποιεσδήποτε σημαντικές επισκευές και μετατροπές σε ένα αεροσκάφος.
5. Παρακολούθηση της τάσης του αντιδραστήρα όπως συνιστάται από τον αντίστοιχο κατασκευαστή και την
6. Ανάλυση της δυνατότητας εφαρμογής των Οδηγιών Καταλληλότητας για Πτήση, των Δελτίων Υπηρεσιών και των Επιστολών Υπηρεσιών σε σχέση με οποιοδήποτε αεροσκάφος και σύσταση συμμόρφωσης με αυτά.
7. Υποβολή προτάσεων τροποποίησης προς έγκριση από την
8. Παγίωση των κανονισμών της στη διοίκηση της εταιρείας, όπως απαιτείται.

Ποιότητα Συντήρησης των Αεροσκαφών

1. Διεξαγωγή εσωτερικού ελέγχου του Τμήματος Συντήρησης της για να διαπιστωθεί η συμμόρφωση με τα ισχύοντα εγχειρίδια, τις πολιτικές και τις διαδικασίες της
2. Διεξαγωγή εξωτερικών ελέγχων στους εξουσιοδοτημένους παρόχους υπηρεσιών συντήρησης για να διαπιστωθεί η συμμόρφωση με τις Τεχνικές Συμβάσεις, τα Εγχειρίδια Συντήρησης, τις πολιτικές και τις διαδικασίες της
3. Υποβολή συστάσεων για βελτιώσεις στα εγχειρίδια, τις πολιτικές, τις διαδικασίες και τα συστήματα του τμήματος συντήρησης με στόχο τη διατήρηση της ασφάλειας και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των αεροσκαφών, καθώς και τον έλεγχο του κόστους.

Οικονομική Διαχείριση Συντήρησης των Αεροσκαφών

1. Υποστήριξη του υπεύθυνου συντήρησης στη διαδικασία διαπραγμάτευσης και διαχείρισης των Εμπορικών Συμβάσεων με τους εξουσιοδοτημένους παρόχους υπηρεσιών συντήρησης.
2. Έγκριση των τιμολογίων συντήρησης αφού ελεγχθεί ότι η τιμολόγηση συνάδει με τις Εμπορικές Συμβάσεις.
3. Διαχείριση των Εμπορικών Συμβάσεων μεταξύ των κατασκευαστών αντιδραστήρων και των κατασκευαστών εξοπλισμού αεροσκαφών.
4. Υποστήριξη του υπεύθυνου συντήρησης κατά τον προϋπολογισμό του τμήματος συντήρησης.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΣΤ΄

Πτητικές Λειτουργίες

1. Συνεχής ανάλυση και επανεξέταση των πρακτικών με στόχο τη διασφάλιση της ασφάλειας των πτήσεων.
2. Βαθμιαία ανάπτυξη και διατήρηση ενός υψηλού επιπέδου δέσμευσης από την πλευρά των πιλότων για την ασφάλεια των πελατών.
3. Ανάπτυξη μεθόδων για την ενίσχυση των σχέσεων μεταξύ των πιλότων και του προσωπικού που σχετίζεται με την
4. Πρόσληψη δεόντως καταρτισμένων πιλότων, ενημερωμένων, καλά αξιολογημένων, με άδειες σε ισχύ, οι οποίοι πληρούν τις απαιτήσεις που έχουν παγιωθεί και καθοριστεί από την και οποιονδήποτε Κυβερνητικό Φορέα που επιβλέπει τα πληρώματα ή τις λειτουργίες οποιουδήποτε αεροσκάφους.
5. Διασφάλιση ότι όλες οι άδειες χειριστή και τα ιατρικά πιστοποιητικά παραμένουν ενημερωμένα και έγκυρα, όπως απαιτείται από το και όλους τους κανονισμούς οποιουδήποτε Κρατικού Φορέα που επιβλέπει τα πληρώματα ή τις λειτουργίες οποιουδήποτε αεροσκάφους.
6. Σχεδιασμός και εφαρμογή προγράμματος εκπαίδευσης πληρώματος πτήσης, συμπεριλαμβανομένης της περιοδικής κατάρτισης από την, ή κατά την κρίση της από συγκρίσιμο εκπαιδευτικό φορέα, και ελέγχων πτήσης σχεδιασμένων για να διασφαλίζουν ότι τα πληρώματα πτήσης ικανοποιούν ή υπερβαίνουν τα επίπεδα της αναφορικά με την ικανότητα πτήσης, την ασφάλεια και τις γενικές γνώσεις αεροπορίας.
7. Διορισμός πιλότου (ο «.....») για τη διαχείριση των άλλων πιλότων.
8. Ο θα διασφαλίζουν ότι οι λειτουργίες των αεροσκαφών συνάδουν με το για συγκεκριμένο αεροσκάφος που εγκρίθηκε από τη, τους κανόνες και τους κανονισμούς οποιωνδήποτε Κυβερνητικών Φορέων επιβλέπουν τα πληρώματα ή τις λειτουργίες οποιουδήποτε αεροσκάφους, καθώς και τα πρότυπα και τους περιορισμούς που έχουν καθιερωθεί από τους κατασκευαστές των αεροσκαφών και των αντιδραστήρων. Επιπλέον, όλες οι λειτουργίες του αεροσκάφους πρέπει να συμμορφώνονται με τους κανονισμούς που θέτει η
9. Διατήρηση, καταγραφή και παρακολούθηση των κανονισμών επάρκειας και ασφάλειας του πληρώματος υπό την επίβλεψη του και διασφάλιση ότι κάθε μέλος του πληρώματος έχει ανά πάσα στιγμή όλα τα απαραίτητα πιστοποιητικά και τις κατάλληλες άδειες και αξιολογήσεις σύμφωνα με τους ισχύοντες κανονισμούς.
10. Σχεδιασμός, προγραμματισμός και συντονισμός όλων των ελέγχων πτήσης του πληρώματος πτήσης και των εξαμηνιαίων ιατρικών εξετάσεων του πληρώματος πτήσης.
11. Ο θα διασφαλίζει ότι το πλήρωμα συμπληρώνει προσεκτικά και με ακρίβεια όλα τα ημερολόγια και τα αρχεία που είναι απαραίτητα για τη συμμόρφωση με όλους τους ισχύοντες κανονισμούς και την εφαρμογή τους.

12. Διασφάλιση και επιβολή της συμμόρφωσης με όλους τους ισχύοντες περιορισμούς του χρόνου υπηρεσίας και ανάπαυσης, όπως ορίζονται στους κανονισμούς του Κυβερνητικού Φορέα που επιβλέπει τα πληρώματα ή τις λειτουργίες οποιουδήποτε αεροσκάφους.

13. Ανάπτυξη, διατήρηση και ενίσχυση των προγραμμάτων και των πόρων, όπως, συγκεκριμένα, τα ειδικά εκπαιδευτικά προγράμματα ασφάλειας, τα προγράμματα βελτίωσης υπηρεσιών, οι βάσεις δεδομένων των στοιχείων ασφαλείας και οι επιτροπές ασφαλείας.»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η απόρριψη της ως άνω αίτησής της είναι παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη, ειδικότερα δε ότι:

α) Εν προκειμένω η υπηρεσία διαχείρισης των πτήσεων που παρέχει στην αντισυμβαλλομένη της επίσης πορτογαλική εταιρεία (και η οποία φορολογείται στη χώρα, όπου η λήπτρια έχει την έδρα της δραστηριότητάς της) είναι το κύριο στοιχείο/αντικείμενο της μεταξύ τους συναλλαγής, ενώ οι λοιπές παρεπόμενες παροχές (όπως υπηρεσίες τροφοδοσίας, διεκπεραίωσης προσγείωσης και ελέγχου εναέριας κυκλοφορίας, στάθμευση αεροσκαφών, μεταφορά επιβατών και πληρώματος, καθαρισμός καμπίνας αεροσκαφών, πώληση καυσίμων κ.λπ.) αποτελούν αδιάιρετο μέρος της κύριας συναλλαγής και αποσκοπούν στη διευκόλυνση της αποτελεσματικής παροχής αυτής προς την αντισυμβαλλομένη της έναντι μίας ενιαίας αμοιβής («all-inclusive fee»), δηλαδή καταβάλλεται ένα ενιαίο αντάλλαγμα για την κύρια υπηρεσία της διαχείρισης πτήσεων, ενώ οι λοιπές παρεπόμενες παροχές, συμπεριλαμβανομένης της παροχής των καυσίμων, αποτελούν συστατικά στοιχεία διαμορφωτικά της αξίας της αμοιβής και δεν επανατιμολογούνται διακριτά προς την αντισυμβαλλομένη.

β) Η ίδια δεν προβαίνει στη διενέργεια διακριτών φορολογητέων πράξεων που επισύρουν την επιβολή ελληνικού ΦΠΑ, όπως για παράδειγμα τοπικές πωλήσεις αγαθών, αλλά πραγματοποιεί κάποιες δαπάνες, μεταξύ των οποίων και η αγορά των καυσίμων από ελληνική εταιρεία, στο πλαίσιο της παροχής μίας ενιαίας υπηρεσίας διαχείρισης πτήσεων προς την αντισυμβαλλομένη της ως μίας οικονομικά αδιάσπαστης παροχής, αφού όλες οι λοιπές επιμέρους παροχές ως άρρηκτα συνδεδεμένες ή παρεπόμενες και μη αποτελούσες αυτοσκοπό για τον πελάτη πρέπει να ακολουθήσουν τη μεταχείριση αυτής, η οποία εμπεριέχει, μεταξύ άλλων, αυτά τα κόστη των αγορών των αγαθών (π.χ. των καυσίμων) ως συστατικά διαμορφωτικά στοιχεία της αξίας της ενιαίας αμοιβής που εισπράττει και η οποία είναι φορολογητέα εκτός Ελλάδας (σύμφωνα με το γενικό κανόνα του άρθρου 14 παρ. 2 περ. α΄ Κώδικα ΦΠΑ).

γ) Υπό το φως των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι η παροχή υπηρεσίας διαχείρισης πτήσεων και η παράδοση καυσίμων και αγαθών θα πρέπει να θεωρηθούν ως μία ενιαία σύνθετη πράξη από πλευράς ΦΠΑ, ο κατακερματισμός της οποίας από εμπορικής και οικονομικής πλευράς θα ήταν τεχνητός και μη αντικειμενικός. Άλλωστε, ο σκοπός της αντισυμβαλλομένης της είναι η λήψη της ενιαίας υπηρεσίας διαχείρισης των πτήσεων και όχι η παράδοση καυσίμων ή εφημερίδων/περιοδικών ή άλλων παροχών διακριτά. Ως εκ τούτου, η παροχή της υπηρεσίας διαχείρισης θα συνιστά την κύρια παροχή, ενώ οι λοιπές παροχές, συμπεριλαμβανομένης της αγοράς των καυσίμων και άλλων αναλώσιμων αγαθών (όπως εφημερίδες και περιοδικά), ως άρρηκτα συνδεδεμένες ή παρεπόμενες αυτής, θα αποτελούν τα αναγκαία συστατικά στοιχεία για την πραγματοποίησή της και τον καθορισμό της αξίας της μηνιαίας αμοιβής που λαμβάνει από την αντισυμβαλλομένη της.

Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα επικαλείται τις αποφάσεις του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων / Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις υποθέσεις

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του αν όντως στην υπό κρίση περίπτωση οι όποιες παρασχεθείσες υπηρεσίες φορολογούνται σύμφωνα με τον Κώδικα ΦΠΑ στο σύνολό τους εκτός Ελλάδας, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ή όχι:

Α) Από το προσκομιζόμενο από την προσφεύγουσα αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο της ως άνω σύμβασης μεταξύ της ίδιας και της αντισυμβαλλομένης της με ΑΦΜ/ΦΠΑ (.....) δεν προκύπτει ούτε ότι η προσφεύγουσα έχει αναλάβει με τη σύμβαση αυτή (και) την υποχρέωση να αγοράζει τα απαραίτητα για την κίνηση (πτήση) των αεροσκαφών καύσιμα και να τα εφοδιάζει με αυτά ούτε, έστω, ότι θα τιμολογεί την αντισυμβαλλομένη της (και όχι π.χ. άλλον υποκείμενο στο ΦΠΑ) για καύσιμα που τυχόν αγοράζει με σκοπό τον εφοδιασμό των αεροσκαφών, πολύ δε λιγότερο δεν προκύπτει ο τρόπος τιμολόγησης των καυσίμων στην αντισυμβαλλομένη, ώστε να μπορεί να τεκμηριωθεί επακριβώς και σε τι συνίσταται (επιμεριστικά) και πώς προκύπτει το εκάστοτε τιμολογηθέν συνολικό ποσό. Επιπλέον, ούτε από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικώς από την προσφεύγουσα φωτοαντίγραφα των τιμολογίων που εξέδωσε προς την αντισυμβαλλομένη της προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τιμολόγησε με τα εν λόγω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών την αντισυμβαλλομένη της (και) για παράδοση σε αυτήν των αγορασθέντων με τα υπό κρίση τιμολόγια καυσίμων για τα αεροσκάφη, αφού δε γίνεται καμία αναφορά, έστω και έμμεση, επ' αυτών περί του σε τι συνίσταται (επιμεριστικά) και πώς προκύπτει το εκάστοτε τιμολογηθέν συνολικό ποσό. Συνεπώς, με την επικαλούμενη τιμολόγηση προς την αντισυμβαλλομένη της στο πλαίσιο της ως άνω σύμβασης παροχής υπηρεσιών δεν μπορεί να τεκμηριωθεί από την πλευρά της προσφεύγουσας με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι κατά την περίοδο επιστροφής (01.01.2021-31.12.2021) πληρούνταν η προϋπόθεση της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 **στ. β'** Κώδικα ΦΠΑ περί μη πραγματοποίησης παραδόσεων αγαθών στο εσωτερικό της Ελλάδας αναφορικά με τις υπό κρίση αγορασθείσες ποσότητες καυσίμων -αλλά ούτε και εκείνη της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 **στ. γ'** Κώδικα ΦΠΑ.

Η σχετική δε αμφιβολία ως προς τον τρόπο δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας στο εσωτερικό της Ελλάδας ενισχύεται από το γεγονός ότι, ενώ στη συντριπτική πλειοψηφία των εισροών (αγορών) καυσίμου εντός των μηνών Ιουλίου και Αυγούστου 2021 για φερόμενες πτήσεις εκτός Ελλάδας έχει εφαρμοστεί επί των σχετικών τιμολογίων μηδενική επιβάρυνση με ΦΠΑ κατ' επίκληση της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 27 Κώδικα ΦΠΑ, έκτοτε (και μέχρι και το Δεκέμβριο του 2021) όλες οι επικαλούμενες εισροές (αγορές) καυσίμου που φαίνεται να αφορούν σε πτήσεις εκτός Ελλάδας έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ, ενώ θα αναμενόταν να καλύπτονται και αυτές από την απαλλακτική διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περ. γ' Κώδικα ΦΠΑ (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περ. β' Κώδικα ΦΠΑ).

Β) Ακόμα και στην υποθετική περίπτωση που η προσφεύγουσα προσκόμιζε στο μέλλον στοιχεία, από τη συνδυαστική εκτίμηση των οποίων θα προέκυπτε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι δυνάμει της προαναφερθείσας σύμβασης με την ως άνω αντισυμβαλλομένη της είχε κατά την υπό κρίση περίοδο (01.01.2021-31.12.2021) την υποχρέωση και να αγοράζει καύσιμα για τα αεροσκάφη και να φροντίζει για τον εφοδιασμό τους με τα καύσιμα αυτά, τιμολογώντας για τις σχετικές δαπάνες την αντισυμβαλλομένη της, και πάλι η παράδοση των καυσίμων στην τελευταία δε θα μπορούσε να θεωρηθεί ως επιμέρους παροχή στο πλαίσιο μιας ενιαίας υπηρεσίας-«ομπρέλας», αυτή της διαχείρισης πτήσεων, και επομένως ως «απορροφώμενη»/

υπερκαλυπτόμενη από αυτήν και συνεπώς ως αποτελούσα επί της ουσίας παροχή υπηρεσίας για σκοπούς αντιμετώπισής της στο πεδίο του ΦΠΑ. Κι αυτό, γιατί, ενώ στα πλαίσια της ευρύτερης φροντίδας για την ετοιμότητα («readiness») προς άμεση απογείωση/πτήση ενός αεροσκάφους (αν θεωρηθεί ότι σ' αυτό αφορούσαν οι τιμολογηθείσες από την προσφεύγουσα υπηρεσίες) οι υπηρεσίες που περιγράφονται εξαντλητικά στα παραρτήματα της σύμβασης μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης της φαίνεται να αποτελούν τα επιμέρους τμήματα μιας ενιαίας υπηρεσίας, της οποίας ο κατακερματισμός δε θα δικαιολογούνταν ούτε από εμπορικής, αλλά ούτε και από οικονομικής πλευράς (κυρίως αν ληφθεί υπόψη το κρίσιμο γεγονός ότι οι περισσότερες από τις επιμέρους αυτές υπηρεσίες είναι δυσχερές να επιμεριστούν αναλογικά ως κόστος στην εκάστοτε πτήση), τα καύσιμα δε θα ήταν εύλογο, ούτε από εμπορικής ούτε από οικονομικής πλευράς, να θεωρηθούν ως επιμέρους τμήμα της ενιαίας υπηρεσίας, αφού (α) υπερέχουν, ανά πτήση, σημαντικά ως αξία σε σύγκριση με όλες τις επιμέρους υπηρεσίες που αφορούν στην ετοιμότητα του αεροσκάφους (οικονομική πλευρά) και (β) μπορούν να παρακολουθηθούν λογιστικά και εμπορικά, τόσο από τον πωλητή όσο και από τον αγοραστή, διακριτά και χωρίς δυσχέρεια/δυσανάλογο βάρος για την επιχείρηση ανά πτήση και ανά αεροσκάφος (εμπορική πλευρά).

Σημειωτέον δε, σε συνέχεια των ανωτέρω, ότι σε καμιά από τις ως άνω επικαλούμενες από την προσφεύγουσα αποφάσεις του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων / Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν έχει κριθεί ότι μια παράδοση αγαθού σημαντικής αξίας σε σχέση με μια συναφή υπηρεσία είναι πράξη παρεπόμενη της παροχής της υπηρεσίας ή ότι αποτελεί, μαζί με την παροχή της υπηρεσίας, μια ενιαία παροχή υπηρεσίας.

Γ) Εξάλλου, άλλα αυτοτελή αγαθά, με τα οποία εφοδιάζεται ένα αεροσκάφος για μια συγκεκριμένη πτήση, π.χ. τρόφιμα, είδη μιας χρήσης, εφημερίδες/περιοδικά κ.λπ., δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αγαθά που καλύπτουν άμεσες ανάγκες συναρτώμενες με την ετοιμότητα προς άμεση απογείωση/πτήση ενός αεροσκάφους (αν θεωρηθεί ότι σ' αυτό αφορούσαν οι τιμολογηθείσες από την προσφεύγουσα υπηρεσίες). Για το λόγο αυτό, οι παραδόσεις τους δεν μπορούν να θεωρηθούν παρεπόμενες της κύριας υπηρεσίας της διαχείρισης πτήσεων.

Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, δεδομένης της απόρριψης κατά τα ανωτέρω του μοναδικού λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **παρέλκει** η εξέταση του ειδικότερου αιτήματος της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής του ως άνω αιτηθέντος προς επιστροφή ποσού ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 30.10.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... S.A.», ΑΦΜ/ΦΠΑ με ΑΦΜ/ΦΠΑ (.....), **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. πρωτ. /20-10-2022/17.8.2023 απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.