



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 6.2.2025

Αριθμός απόφασης: 221

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **11.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ (ελληνικό), με έδρα στην, με ΑΦΜ/ΦΠΑ (πορτογαλικό), κατά της υπ' αριθμ. πρωτ./27.9.2023 απόφασης του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω 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 αρ.ΕΜΠ/21.1.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα, με τα σχετικά έγγραφα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./27.9.2023 απόφαση του Διευθυντή του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) απορρίφθηκε η από 27.9.2023 αίτηση της προσφεύγουσας, υποκείμενης στο ΦΠΑ μη εγκατεστημένης στην Ελλάδα αλλά εγκατεστημένης σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), περί επιστροφής ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 737.719,24 €, φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 31.12.2022, για αγορά καυσίμων αεροσκαφών (αναλογών ΦΠΑ 737.706,39 €) καθώς και για αγορά λουλουδιών, βιβλίων και υπηρεσιών πλυσίματος πιάτων (αναλογών ΦΠΑ 12,85 €). Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε καθώς η προσφεύγουσα παρέδωσε τα αγορασθέντα αγαθά στο εσωτερικό της χώρας, και συγκεκριμένα σε αεροσκάφη που βρισκόταν σε χώρους ελληνικών αεροδρομίων, ήτοι διενήργησε φορολογητέα παράδοση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας και συνεπώς δεν πληρούταν η προϋπόθεση της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 περ. β' του 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 τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένα και αναιτιολόγητα κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα διενήργησε φορολογητέα πράξη παράδοσης αγαθών (καυσίμων αεροσκαφών) στο εσωτερικό της χώρας καθώς η εν λόγω αλλοδαπή εταιρεία πραγματοποίησε τις αγορές αυτές στην Ελλάδα με σκοπό να τις χρησιμοποιήσει για την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης πτήσεων.

2. Η προσφεύγουσα δικαιούται να της επιστραφεί ο ΦΠΑ που κατέβαλε για τα υπό κρίση τιμολόγια δαπανών, καθώς δικαιούταν απαλλαγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 δεδομένου ότι δραστηριοποιείται κυρίως σε διεθνείς μεταφορές ως αερομεταφορέας διεθνών πτήσεων βάσει βεβαίωσης απαλλαγής. Προς τούτο η προσφεύγουσα επικαλείται με την παρούσα προσφυγή και με το αρ.ΕΜΠ/21.1.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα τις ΠΟΛ. 1130/2016 και 2153/2020, το αρ. ΔΔΘΕΚΑ Γ ΕΞ 2018 έγγραφο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και προσκομίζει αντίγραφα τιμολογίων δαπανών, αντίγραφα εκδοθέντων παραστατικών εσόδου προς την, πιστοποιητικό αερομεταφοράς και πιστοποιητικά νηολόγησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2859/2000:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. ...

δ) η ενδοκοινατική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο η απο μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2859/2000:

«1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,
β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος μέλος,
γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 3 του ν. 2859/2000: «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 του ν. 2859/2000: «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 14 του ν. 2859/2000: «...2. Γενικοί κανόνες
Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

β) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

3. 4. 5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών

Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000: «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 τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «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 34 παρ. 2-6 και 8-9 του ν. 2859/2000 : «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 την ΠΟΛ. 1130/2016 με θέμα 'Κοινοποίηση της με αριθ. πρωτ./2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ στην περίπτωση αλλοδαπών αεροπορικών εταιρειών, που διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων':

«Σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή και εφαρμογή την με αριθ./2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό, ομόφωνα, ότι για την χορήγηση των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Κώδικα ΦΠΑ σε αεροσκάφη που εκμεταλλεύονται αλλοδαπές αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα και χρησιμοποιούν αυτά για την πραγματοποίηση πτήσεων στο εσωτερικό της χώρας, πρέπει να λαμβάνεται ως κριτήριο η φύση της συνολικής μεταφορικής δραστηριότητας της εν λόγω εταιρείας και όχι αποκλειστικά το τμήμα εκείνο της μεταφορικής δραστηριότητας που υποστηρίζεται από το Ελληνικό υποκατάστημα.

Οι ανωτέρω απαλλαγές αφορούν τόσο την παράδοση και εισαγωγή των αεροσκαφών όσο και τις παραδόσεις, εισαγωγές αγαθών καθώς και την παροχή υπηρεσιών προς αυτά και θα εφαρμόζονται για όλα τα αεροσκάφη που εντάσσονται στο πιστοποιητικό αερομεταφορέα (ΑΟC) της αλλοδαπής αεροπορικής εταιρείας.

Για τη χορήγηση των ως άνω απαλλαγών από τις αρμόδιες φορολογικές και τελωνειακές αρχές τροποποιούνται οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1158/2.6.2014 καθώς και με τα αριθ. πρωτ. ΔΕΦΚ Δ ΕΞ 2015/21.8.2015 και Δ14Α ΕΞ 2015/22.7.2015 έγγραφά μας, μόνο για τις αλλοδαπές αεροπορικές εταιρείες οι οποίες: α) είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, β) δραστηριοποιούνται στο εσωτερικό της Χώρας και γ) πραγματοποιούν πτήσεις εντός του εσωτερικού της Χώρας, ως εξής:

1. Οι τελωνειακές αρχές προκειμένου για την εφαρμογή των απαλλαγών από το ΦΠΑ των αγαθών και υπηρεσιών που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Κώδικα ΦΠΑ, θα απαιτούν τη βεβαίωση από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. που αναφέρεται στην παράγραφο 2 της παρούσας. Κατ' εξαίρεση και δεδομένου ότι με την παρούσα δημιουργούνται νέες υποχρεώσεις για την προσκόμιση στοιχείων από τις ανωτέρω αεροπορικές εταιρείες, γίνεται δεκτό έως 31/12/2016 οι αιτούμενες απαλλαγές να συνεχίσουν να χορηγούνται με βάση τα εξής δικαιολογητικά:

- α) Την προσκόμιση αλλοδαπού πιστοποιητικού αερομεταφορέα (ΑΟC),
- β) Την επιβεβαίωση από την ΥΠΑ, με κάθε πρόσφορο μέσο, ότι η συγκεκριμένη εταιρεία δεν είναι εγγεγραμμένη στα ελληνικά νηολόγια,
- γ) Υπεύθυνη δήλωση της εταιρείας ότι εκτελεί κυρίως διεθνείς πτήσεις.

2. Οι φορολογικές αρχές για την χορήγηση της βεβαίωσης απαλλαγής θα αξιολογούν την πραγματοποίηση κυρίως διεθνών πτήσεων, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ανωτέρω γνωμοδότηση, εκτιμώντας το σύνολο των εσόδων των αεροπορικών εταιρειών (εντός και εκτός της Χώρας) για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο. Στο πλαίσιο αυτό οι αεροπορικές εταιρείες έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν πέραν του τελευταίου προσωρινού ισοζυγίου λογαριασμών για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο με τις πράξεις που αυτές

πραγματοποιούν στο εσωτερικό της Χώρας, και κάθε πρόσφορο μέσο για τις πράξεις που πραγματοποιούν εκτός του εσωτερικού της Χώρας (π.χ. λογιστικές ή λοιπές καταστάσεις της εγκατάστασής της στην αλλοδαπή). Για την χορήγηση της βεβαίωσης θα συνεκτιμάται οποιοδήποτε σχετικό πιστοποιητικό που προσκομίζεται από τις ανωτέρω εταιρείες (π.χ. πιστοποιητικό που θα αποδεικνύει την πραγματοποίηση κυρίως διεθνών πτήσεων στο κράτος μέλος εγκατάστασης της αεροπορικής εταιρείας).»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 2153/2020 με θέμα 'Παρέχονται οδηγίες για την ενιαία και ομοιόμορφη αντιμετώπιση των θεμάτων, που αφορούν στους όρους απαλλαγής από Φ.Π.Α. και Ε.Φ.Κ. κατά τον εφοδιασμό αεροσκαφών με καύσιμα':

«...Α. Όσον αφορά στον Φ.Π.Α.:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ» (εφεξής «Κώδικα ΦΠΑ»), απαλλάσσονται από το φόρο η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται μεταξύ άλλων 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. Επίσης απαλλάσσεται η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β'.

Σχετικές οδηγίες έχουν παρασχεθεί με τις υπ' αρ. 051009/2119/669/0014/ΠΟΛ.1156/1997, 1060218/2900/405/0014/ΠΟΛ.1155/1999 και ΠΟΛ.1158/2014 ΕΔΥΟ.

2. Με την υπ' αρ. 1060218/2900/405/0014/ΠΟΛ.1155/1999 ΕΔΥΟ διευκρινίζεται ότι για την απόδειξη πλήρωσης του όρου εκτέλεσης κυρίως διεθνών μεταφορών, απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας για τη φορολογία της αεροπορικής εταιρείας ΔΟΥ. Η βεβαίωση αυτή προσκομίζεται στο Τελωνείο, όταν πρόκειται για εισαγωγή αεροσκάφους. Η ίδια βεβαίωση χρησιμοποιείται προκειμένου να χορηγηθούν οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 απαλλαγές, στις περιπτώσεις εισαγωγής ή παράδοσης αντικειμένων, υλικών, καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται με τις διατάξεις της περ. β' της παραγρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου.

...i. Αναφορικά με την υποχρέωση προσκόμισης στις τελωνειακές αρχές βεβαίωσης από τη ΔΟΥ προκειμένου οι παραδόσεις αγαθών σε αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται από δικαιούχα απαλλαγής πρόσωπα να τύχουν απαλλαγής από ΦΠΑ

α) Αεροπορική εταιρία που δεν έχει έδρα ούτε μόνιμη εγκατάσταση (υποκατάστημα) στην Ελλάδα αλλά εκτελεί μεταξύ άλλων ή αποκλειστικά πτήσεις εσωτερικού. Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι αεροπορική εταιρία, η οποία δεν έχει έδρα ούτε μόνιμη εγκατάσταση (υποκατάστημα) στην Ελλάδα αλλά εκτελεί μεταξύ άλλων ή αποκλειστικά πτήσεις εσωτερικού (π.χ.) με κόμιστρο ή έναντι τιμήματος, και συνεπώς δραστηριοποιείται στο εσωτερικό της χώρας ασκώντας ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα (π.χ. πτήση από), υποχρεούται να αποκτήσει Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α., ως υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, ήτοι η υποχρέωση απόκτησης ΑΦΜ γεννάται στην περίπτωση που έχει μεταξύ άλλων και έσοδα από πτήσεις που δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως διεθνείς.

Επιπλέον, το Δικαστήριο¹ της Ε.Ε. έχει δεχθεί ότι οι προβλεπόμενες από τις ανωτέρω διατάξεις της Οδηγίας παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε αεροσκάφη που εκτελούν πτήσεις εσωτερικού, αλλά τα οποία χρησιμοποιούνται από αεροπορικές εταιρίες, που εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο, απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α., καθώς κρίσιμο στοιχείο για την χορήγηση της απαλλαγής είναι η φύση των δραστηριοτήτων που ασκεί κυρίως η αεροπορική εταιρία που χρησιμοποιεί το αεροσκάφος, κι όχι η συγκεκριμένη χρήση για την οποία προορίζεται το συγκεκριμένο αεροσκάφος.

Αντίστοιχη θέση διατύπωσε και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους², επισημαίνοντας ότι το κριτήριο για τη χορήγηση της απαλλαγής από Φ.Π.Α. είναι η φύση της συνολικής μεταφορικής δραστηριότητας της συγκεκριμένης αεροπορικής εταιρίας.

Συνεπώς, προκειμένου να χορηγείται απαλλαγή από Φ.Π.Α. κατά την παράδοση αγαθών σε αεροσκάφος αλλοδαπής αεροπορικής εταιρίας, που δεν είναι εγκατεστημένη στο εσωτερικό της χώρας αλλά δραστηριοποιείται στο εσωτερικό αυτής (οπότε δεν πραγματοποιεί κατά τεκμήριο μόνο πτήσεις εξωτερικού αλλά εν τοις πράγμασι πραγματοποιεί και πτήσεις εσωτερικού), πρέπει η εταιρία:

Α) να αποκτά στη χώρα μας Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α. και

Β) να υποβάλλεται στο Τελωνείο βεβαίωση εκδοθείσα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., περί πραγματοποίησης από την αεροπορική εταιρία - δικαιούχο απαλλαγής πρόσωπο, κυρίως διεθνών πτήσεων.

Με την υπ' αρ. 5014037/ΠΟΛ.1158/2-6-2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων επισημαίνεται, ότι η αίτηση χορήγησης της ανωτέρω βεβαίωσης κατατίθεται πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε απαλλασσόμενης προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών και σε περίπτωση μη προσκόμισης της εν λόγω βεβαίωσης πριν την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, η πράξη επιβαρύνεται με τον αναλογούντα φόρο.

β) Αεροπορική εταιρία που δεν έχει έδρα ούτε μόνιμη εγκατάσταση (υποκατάστημα) στην Ελλάδα αλλά εκτελεί διεθνείς πτήσεις, με στάση στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς την διενέργεια μεταφοράς (επιβίβασης/αποβίβασης) στο εσωτερικό της χώρας.

Οι εν λόγω αεροπορικές εταιρίες δικαιούνται της απαλλαγής από ΦΠΑ κατά την παράδοση των καυσίμων στα αεροσκάφη της, χωρίς να υποχρεούται να αποκτήσει ΑΦΜ στη χώρα μας, εφόσον είναι σε θέση να αποδείξει σε οποιονδήποτε έλεγχο:

Α) την πραγματοποίηση μόνο διεθνών πτήσεων, ήτοι ότι δεν πραγματοποιεί πτήσεις εσωτερικού στην Ελλάδα (παρά μόνο ενδεχομένως στάση στο εσωτερικό της χώρας για ανεφοδιασμό) και

Β) τη μη διενέργεια μεταφοράς (επιβίβασης ή/και αποβίβασης) σε άλλο σημείο στο εσωτερικό της χώρας, διάφορο του τελικού δηλωθέντος προορισμού του αεροσκάφους.

Προς το σκοπό απλούστευσης και διευκόλυνσης της διαδικασίας εφοδιασμού των αεροσκαφών, που χρησιμοποιούνται από αεροπορικές εταιρίες, οι οποίες δεν διαθέτουν ΑΦΜ στην Ελλάδα, και ταυτόχρονα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, συμπληρώνεται κατά τη διαδικασία εφοδιασμού αεροσκαφών με καύσιμα στη θέση 44 της διασάφησης εξαγωγής ή της δήλωσης ΕΦΚ, κατά περίπτωση, ο νέος κωδικός «1771 για τις διασαφήσεις εξαγωγής» και «IE75 για τις δηλώσεις ΕΦΚ», με τον οποίο θα δηλώνεται από τον διασαφιστή η συνδρομή των υπό Α) και Β) ανωτέρω προϋποθέσεων, ήτοι η πραγματοποίηση από την αεροπορική εταιρία μόνο διεθνών πτήσεων και η μη διενέργεια μεταφοράς (επιβίβασης ή/και αποβίβασης) σε άλλο σημείο στο εσωτερικό της χώρας, διάφορο του τελικού δηλωθέντος προορισμού του αεροσκάφους.

Σε περίπτωση που η αεροπορική εταιρία δεν είναι σε θέση να αποδείξει τα ανωτέρω και κατ' ακολουθία δεν τηρεί τη σχετική διαδικασία, τότε η εταιρία που αιτείται του ατελούς εφοδιασμού, κατ' αρχήν δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από ΦΠΑ, παρά μόνο εφόσον αποκτήσει ΑΦΜ και

σχετική βεβαίωση της ΔΟΥ περί πραγματοποίησης κυρίως διεθνών πτήσεων, σύμφωνα με το άρ. 27 παρ. 1 περ. β) και γ) του ν. 2859/2000.

Εξυπακούεται, ότι σε περίπτωση πραγματοποίησης εκ των υστέρων ελέγχου, αρμόδια για τη διαπίστωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων απαλλαγής από ΦΠΑ κατά τον εφοδιασμό είναι η τελωνειακή αρχή, στην οποία υποβάλλονται τα σχετικά τελωνειακά παραστατικά εφοδιασμού. Προκειμένου δε για την άρση τυχόν υπονοιών περί καταστρατήγησης των απαλλακτικών διατάξεων, δύναται η τελωνειακή αρχή να αιτηθεί της προσκόμισης, για λογαριασμό της αιτούμενης την απαλλαγή αεροπορικής εταιρίας, οποιουδήποτε πρόσφορου κατά περίπτωση εγγράφου, υποστηρικτικού της απαλλαγής, κρίνει αναγκαίο, όπως σχέδιο πτήσης, γενικό δηλωτικό, κατάσταση επιβαινόντων κ.ά. ...»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. ΔΔΘΕΚΑ Γ ΕΞ 2018 έγγραφο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα 'Παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με τα υποστηρικτικά έγγραφα που υποβάλλονται κατά τον εφοδιασμό μισθωμένων αεροσκαφών με καύσιμα':

«...1. Όσον αφορά στην ισχύουσα φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΕΦΚ των καυσίμων που χρησιμοποιούνται στην αεροπλοΐα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παράγραφος 1α' του ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265/Α'), όπως ισχύει, με την οποία έχουν ενσωματωθεί στην εθνική νομοθεσία οι διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 1β' της Οδηγίας 2003/96/ΕΚ, απαλλάσσονται από τον ΕΦΚ τα «ενεργειακά προϊόντα που παραλαμβάνονται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως καύσιμα για τις αεροπορικές μεταφορές εκτός των ιδιωτικών πτήσεων αναψυχής. Ως ιδιωτική πτήση αναψυχής νοείται η χρησιμοποίηση αεροσκάφους από τον ιδιοκτήτη του ή το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο το χρησιμοποιεί βάσει μισθώσεως με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, για μη εμπορικούς σκοπούς και γενικότερα όταν δεν πρόκειται για τη μεταφορά επιβατών ή εμπορευμάτων ή για την παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής ή για τις ανάγκες των δημοσίων αρχών».

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη (β) ανωτέρω σχετική ΕΔΥΟ κατά τον εφοδιασμό των ανωτέρω δικαιούχων αεροσκαφών, υποβάλλονται στο Τελωνείο Εφοδιασμού :

α. Το Πιστοποιητικό νηολόγησης του αεροσκάφους (Certificate of Registration) που εκδίδεται από τη χώρα στην οποία είναι νηολογημένο το αεροσκάφος [με κωδικό συνημμένου στη διασάφηση εξαγωγής υποστηρικτικού εγγράφου «1828»],

β. Το Πιστοποιητικό Αερομεταφορέα (Air Operator Certificate) που εκδίδει η αεροπορική αρχή της χώρας στην οποία ο αερομεταφορέας ασκεί επιχειρησιακή δραστηριότητα και από το οποίο προκύπτει ότι ο αερομεταφορέας που αιτείται τον ατελή εφοδιασμό, εκμεταλλεύεται αεροσκάφη για εμπορικούς σκοπούς και ότι το συγκεκριμένο αεροσκάφος, για το οποίο προορίζεται το καύσιμο, είναι ενταγμένο στον ως άνω αερομεταφορέα για την άσκηση του συγκεκριμένου αυτού πτητικού έργου [με κωδικό συνημμένου στη διασάφηση εξαγωγής υποστηρικτικού εγγράφου «1829»] και

γ. Η Άδεια Εκμετάλλευσης Αερομεταφορέα (Operating License), εφόσον από το Πιστοποιητικό Αερομεταφορέα δεν προκύπτει η εκτέλεση δημόσιων μεταφορών [με κωδικό συνημμένου στη διασάφηση εξαγωγής υποστηρικτικού εγγράφου «1755»].

2. Όσον αφορά στην ισχύουσα φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ των καυσίμων που προορίζονται για τον εφοδιασμό αεροσκαφών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 των άρθρων 27 του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα ΦΠΑ», οι οποίες ενσωμάτωσαν τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, απαλλάσσονται από το φόρο η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται μεταξύ άλλων 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 (περ. α')

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. Επίσης απαλλάσσεται η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' (περ. γ').

Σχετικές οδηγίες έχουν παρασχεθεί με τις υπ' αρ. 1051009/2119/669/0014/ΠΟΛ.1156/9.5.1997, 1060218/2900/405/0014/ΠΟΛ.1155/26.7.1999 και ΠΟΛ.1158/2.6.2014 ΕΔΥΟ.

Επίσης σύμφωνα με τη θέση του Δικαστηρίου της Ε.Ε. στην υπόθεση/11 Α Ου, το μόνο κρίσιμο κριτήριο για την απαλλαγή από ΦΠΑ, είναι η διαπίστωση αν το επίμαχο αεροσκάφος χρησιμοποιείται από αεροπορική εταιρεία που εκτελεί κυρίως διεθνείς αεροπορικές μεταφορές με κόμιστρο.

Επιπλέον σύμφωνα με την (δ) σχετική ΕΔΥΟ για τις μη εγκατεστημένες στο εσωτερικό της χώρας αεροπορικές εταιρείες, για τις οποίες δεν μπορεί να προσκομισθεί η σχετική βεβαίωση της ΔΟΥ καθόσον δεν διενεργούν πτήσεις στο εσωτερικό της χώρας, απαιτείται η προσκόμιση πιστοποιητικού νηολόγησης και πιστοποιητικού αερομεταφορέα, από τα οποία να προκύπτει η σχετική νομιμοποίηση για τη χορήγηση απαλλαγής από Φ.Π.Α..

3. Επίσης σύμφωνα με το υπ' αρ./2-2-2018 έγγραφο της Υ.Π.Α. (γ' σχετικό) στο Πιστοποιητικό Αερομεταφορέα της μισθώτριας αεροπορικής εταιρείας αναγράφονται τα υπό όρους (dry lease) μισθωμένα αεροσκάφη τους. Όμως, σε περιπτώσεις πλήρους μίσθωσης αεροσκαφών (wet lease) τα τελευταία δεν περιλαμβάνονται στο Πιστοποιητικό Αερομεταφορέα της μισθώτριας αεροπορικής εταιρείας, οπότε το γεγονός ότι το συγκεκριμένο αεροσκάφος το εκμεταλλεύεται η συγκεκριμένη μισθώτρια αεροπορική εταιρεία αποδεικνύεται από τα σχετικά μισθωτήρια συμβόλαια, αντίγραφα των οποίων βρίσκονται τόσο εντός των αεροσκαφών όσο και στο σχετικό τμήμα της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας.

Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τις περιπτώσεις μισθωμένων αεροσκαφών, κατά τις οποίες στο Πιστοποιητικό Αερομεταφορέα του μισθωτή δεν αναγράφεται το μισθωμένο αεροσκάφος (όπως στις περιπτώσεις πλήρους μίσθωσης / Wet lease) ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης της μισθώτριας αεροπορικής εταιρείας - προκειμένου να αποδειχθεί η νόμιμη χρήση και εκμετάλλευση του συγκεκριμένου αεροσκάφους από την εφοδιαζόμενη αεροπορική εταιρεία και να εξετάζεται η δυνατότητα απαλλαγής από τις φορολογικές επιβαρύνσεις (Ε.Φ.Κ. και Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις - πρέπει κατά τον εφοδιασμό των ανωτέρω αεροσκαφών με καύσιμα να υποβάλλεται με την Ανακεφαλαιωτική Διασάφηση το μέρος εκείνο της σύμβασης μίσθωσης, από το οποίο προκύπτουν ποια είναι τα συμβαλλόμενα μέρη, το μισθωμένο αεροσκάφος και η χρονική διάρκεια της μίσθωσης [με κωδικό συνημμένου στη διασάφηση εξαγωγής υποστηρικτικού εγγράφου «1891»].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 5104/2024: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το προς επιστροφή ποσό, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 47, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. α) Σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης του φορολογούμενου. Ειδικά για τη δήλωση που υποβάλλεται με επιφύλαξη, η προθεσμία του

πρώτου εδαφίου εκκινεί από την αποδοχή της επιφύλαξης από τη Φορολογική Διοίκηση, με την επιφύλαξη περιπτώσεων επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο. ...

ε) Ειδικά για αιτήματα επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας από υποκείμενους 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. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται το αργότερο εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών από τη λήξη της προθεσμίας έκδοσης απόφασης. ...»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 27.10.2005 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-41/04 (Levob Verzekeringen and OV Bank, ECLI:EU:C:2005:649): «...19. 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, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Συλλογή 1996, σ. I-2395, σκέψεις 12 έως 14, και την προαναφερθείσα απόφαση CPP, σκέψεις 28 και 29). 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 CPP, σκέψη 29). 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 CPP, σκέψη 30, και απόφαση της 15ης Μαΐου 2001, C-34/99, Primback, Συλλογή 2001, σ. I-3833, σκέψη 45). 22. 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 στην από 01.09.2005 «Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών σχετικά με την Αεροπορική Μεταφορά Επιβατών» μεταξύ της προσφεύγουσας («ΝΤΑ») και της αντισυμβαλλομένης της με ΑΦΜ/ΦΠΑ (πορτογαλικό) («ΝΑ»):

«...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 ...,

(ii) διατήρηση όλων των αρχείων, των ημερολογίων και άλλων υλικών που απαιτεί η ,

(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 («SV»), διαχείριση πτήσεων («GV»), προγραμματισμός («PROG»), σχεδιασμός πτήσεων («PV») τμήμα συντήρησης αεροσκαφών («DMA») και πτητικές λειτουργίες («OV») (SV, GV, PROG, PV, OMA και OV, συγκεντρωτικά οι «Λειτουργίες»).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 ΝΑ 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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν παρέχει υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών αλλά παρέχει στην πορτογαλική εταιρεία διεθνών μεταφορών επιβατών (που ανήκει στον ίδιο όμιλο εταιρειών με την προσφεύγουσα και η οποία φορολογείται στη χώρα όπου η λήπτρια έχει την έδρα της δραστηριότητάς της), βάσει σύμβασης παροχής υπηρεσιών, αποκλειστικά υπηρεσίες διαχείρισης πτήσεων έναντι μίας ενιαίας (.....) αμοιβής διαχείρισης. Στις υπηρεσίες διαχείρισης πτήσεων περιλαμβάνεται, σύμφωνα με την προσφυγή, και η αγορά αγαθών, ήτοι και τα καύσιμα αεροσκαφών. Βάσει της εν λόγω σύμβασης, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε τις υπό κρίση δαπάνες για αγορά των καυσίμων (καθώς και για αγορά λουλουδιών, βιβλίων και υπηρεσιών πλυσίματος πιλάτων), και στη συνέχεια τιμολόγησε την ως άνω εταιρεία (.....) με ενιαία αμοιβή (για τις υπηρεσίες διαχείρισης πτήσεων) για τον προσδιορισμό της οποίας ελήφθησαν υπόψη όλες οι σχετικές δαπάνες, περιλαμβανομένων και των δαπανών αγοράς καυσίμων.

Σύμφωνα με τον εν λόγω ισχυρισμό, ανεπίτρεπτα η φορολογική αρχή απομονώνει μία πράξη, την αγορά καυσίμων, από το σύνολο της ενιαίας οικονομικά αδιάσπαστης παροχής υπηρεσιών διαχείρισης πτήσεων. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την προσφεύγουσα, είναι εσφαλμένη και ανατιολόγητη η κρίση του ΚΕΜΕΕΠ ότι διενεργήθηκε φορολογητέα πράξη παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, απλώς και μόνο επειδή τα καύσιμα αεροσκαφών παραδόθηκαν από την προσφεύγουσα προς την στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι, δεδομένου ότι, καταρχήν, δεν μπορεί να τεκμηριωθεί από την πλευρά της προσφεύγουσας με βεβαιότητα ότι κατά την περίοδο επιστροφής πληρούνταν η προϋπόθεση περί μη πραγματοποίησης παραδόσεων αγαθών στο εσωτερικό της Ελλάδας.

Ειδικότερα, από το προσκομιζόμενο από την προσφεύγουσα φωτοαντίγραφο της σύμβασης μεταξύ της ιδίας και της αντισυμβαλλόμενης της με ΑΦΜ/ΦΠΑ (πορτογαλικό) 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 αντισυμβαλλόμενη 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 αντισυμβαλλόμενη, ώστε να μπορεί να τεκμηριωθεί επακριβώς και σε τι συνίσταται (επιμεριστικά) και πώς προκύπτει το εκάστοτε τιμολογηθέν συνολικό ποσό. Επιπλέον, ούτε από την περιγραφή των εκδοθέντων παραστατικών εσόδου (‘άλλες χρεώσεις: παροχή υπηρεσιών αεροπορικών μεταφορών επιβατών από ή με προορισμό το εξωτερικό ή προερχομένων από ή με προορισμό μία από τις αυτόνομες περιφέρειες ή μεταξύ των αυτόνομων περιφερειών’) ούτε από το εκάστοτε τιμολογηθέν συνολικό ποσό που αναγράφεται στα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα φωτοαντίγραφα των τιμολογίων που εξέδωσε προς την αντισυμβαλλόμενη της προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τιμολόγησε με τα εν λόγω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών την αντισυμβαλλόμενη 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. Επιπροσθέτως, οι δαπάνες των ληφθέντων τιμολογίων που προσκομίζονται με την προσφυγή (ως επί το πλείστον καύσιμα) φέρονται να αφορούν πτήσεις εσωτερικού και εξωτερικού (‘Πτήση Εσωτ/Εξωτ’), ενώ στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αναγράφεται ότι αφορούν γενικώς υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών αεροπορικών μεταφορών επιβατών και μάλιστα μόνο για πτήσεις εξωτερικού (‘παροχή υπηρεσιών αεροπορικών μεταφορών επιβατών από ή με προορισμό το εξωτερικό ή προερχομένων από ή με προορισμό μία από τις αυτόνομες περιφέρειες ή μεταξύ των αυτόνομων περιφερειών’).

Συνεπώς, με την επικαλούμενη τιμολόγηση προς την αντισυμβαλλόμενη 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 (01.01.2022-31.12.2022) πληρούνταν η προϋπόθεση της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 στ. β’ του ν. 2859/2000 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. Επισημαίνεται, δε, ότι, ενώ σε εισροές (αγορές) καυσίμου εντός των μηνών Ιουνίου, Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου 2022 για φερόμενες πτήσεις εκτός Ελλάδας έχει εφαρμοστεί επί των σχετικών τιμολογίων μηδενική επιβάρυνση με ΦΠΑ κατ’ επίκληση της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 27 του ν. 2859/2000, στις λοιπές περιπτώσεις αγορών 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’ του ν. 2859/2000 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περ. β’ Κώδικα ΦΠΑ).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με πάγια θέση της Φορολογικής Διοίκησης μία συναλλαγή που μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελείται τόσο από παροχή υπηρεσίας/-ών 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. Δ14Α ΕΞ 2014/8.5.2014 και Δ15Α ΕΞ 2013/16.4.2013 έγγραφα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών).

Εν προκειμένω, η παράδοση των καυσίμων από την προσφεύγουσα στην δε θα μπορούσε να θεωρηθεί ως επιμέρους παροχή στο πλαίσιο μιας ενιαίας υπηρεσίας, αυτή της διαχείρισης πτήσεων, και επομένως ως υπερκαλυπτόμενη από αυτήν και συνεπώς ως αποτελούσα επί της ουσίας παροχή υπηρεσίας για σκοπούς ΦΠΑ. Κι αυτό, γιατί, η αγορά των καυσίμων (καθώς και των λουλουδιών, βιβλίων και υπηρεσιών πλυσίματος πιάτων) αποτελούν πράξεις αυτοτελείς και σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν αδιάσπαστη οικονομική παροχή (σχετ. αρ./2023 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου). Οι εν λόγω δαπάνες μπορούν ευχερώς να χωριστούν, χωρίς η διαίρεση να είναι τεχνητή, 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. Περαιτέρω, η αξία των καυσίμων υπερέχει, ανά πτήση, σημαντικά σε σύγκριση με όλες τις επιμέρους υπηρεσίες που παρέχει η προσφεύγουσα για διαχείριση των πτήσεων.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δικαιούται να της επιστραφεί ο ΦΠΑ που κατέβαλε για τα υπό κρίση τιμολόγια δαπανών, καθώς δικαιούταν απαλλαγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 δεδομένου ότι δραστηριοποιείται κυρίως σε διεθνείς μεταφορές ως αερομεταφορέας διεθνών πτήσεων, βάσει βεβαίωσης απαλλαγής. Προς τούτο η προσφεύγουσα επικαλείται τις ΠΟΛ. 1130/2016 και 2153/2020, το αρ. ΔΔΘΕΚΑ Γ ΕΞ 2018 έγγραφο του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 2859/2000, οι σχετικές με τις αερομεταφορές απαλλαγές αφορούν σε κάθε περίπτωση αεροπορικές εταιρείες οι οποίες δραστηριοποιούνται κυρίως σε διεθνείς μεταφορές, ήτοι 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. Σύμφωνα, δε, με την ΠΟΛ. 1130/2016, για την χορήγηση των εν λόγω απαλλαγών σε αεροσκάφη που εκμεταλλεύονται αλλοδαπές αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα και χρησιμοποιούν αυτά για την πραγματοποίηση πτήσεων στο εσωτερικό της χώρας, πρέπει να λαμβάνεται ως κριτήριο η φύση της συνολικής μεταφορικής δραστηριότητας της εν λόγω εταιρείας και όχι αποκλειστικά το τμήμα εκείνο της μεταφορικής δραστηριότητας που υποστηρίζεται από το Ελληνικό υποκατάστημα.

Ωστόσο αβάσιμα επικαλείται η προσφεύγουσα την εν λόγω διάταξη και την ΠΟΛ. 1130/2016 δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα (η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος της ΕΕ και δε διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα) δραστηριοποιείται στην πραγματοποίηση πτήσεων στο εσωτερικό της χώρας, ούτε έχουν προσκομιστεί στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι συνολικά η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται κυρίως στις διεθνείς μεταφορές, ήτοι ότι τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές

μεταφορές). Τουναντίον, η προσφεύγουσα επικαλείται με την υπό κρίση προσφυγή τη δραστηριοποίηση αυτής εν προκειμένω στην παροχή υπηρεσιών διαχείρισης πτήσεων. Επισημαίνεται ότι τα προσκομισθέντα με το αρ.ΕΜΠ/21.1.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα αντίγραφα τιμολογίων δαπανών και αντίγραφα εκδοθέντων παραστατικών εσόδου προς την έχουν ήδη αξιολογηθεί από τον έλεγχο, ενώ τα προσκομισθέντα πιστοποιητικά νηολόγησης αεροσκαφών δεν μπορούν να αξιολογηθούν από την Υπηρεσία μας δεδομένου ότι τα στοιχεία του ιδιοκτήτη των αεροσκαφών έχουν διαγραφεί από το σώμα των εν λόγω πιστοποιητικών, και τα έγγραφα προδιαγραφών πτητικής λειτουργίας φέρουν ημερομηνία 29.12.2023.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται την ΠΟΛ. 2153/2020 ωστόσο σύμφωνα με τα προαναφερθέντα δεν προκύπτει με πλήρη απόδειξη το είδος δραστηριοποίησης της προσφεύγουσας, και σε κάθε περίπτωση δεν έχουν προσκομιστεί τα αναφερόμενα στην ανωτέρω ΠΟΛ. δικαιολογητικά.

Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, με την αρ./20.2.2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας απορρίφθηκε η αρ./30.10.2023 ενδικοφανής προσφυγή που αφορούσε όμοιο αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφής ΦΠΑ δαπανών καυσίμων αεροσκαφών φορολογικής περιόδου 1.1.2021-31.12.2021. Σύμφωνα με το αρχείο της Υπηρεσίας μας δεν προκύπτει η άσκηση δικαστικής προσφυγής κατά της ανωτέρω απόφασης.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το από 27.9.2023 αίτημα της προσφεύγουσας περί επιστροφής ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 737.719,24 €, φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 31.12.2022 πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από **11.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ/ΦΠΑ ΕΛ με ΑΦΜ/ΦΠΑ (πορτογαλικό), και την επικύρωση της υπ' αριθμ. πρωτ./27.9.2023 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.