ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ**:** 7ΕΥΖΗ-5ΚΣ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
1. ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ - ΤΜΗΜΑ Α΄ : ΦΠΑ
2. ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & Ε.Φ.Κ.
Δ/ΝΣΗ ΕΦΚ & ΦΠΑ
ΤΜΗΜΑ Δ΄ : ΦΠΑ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ - ΕΞΑΓΩΓΩΝ

Αθήνα, 9/9/2016

ΠΟΛ: 1130

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

Ταχ. Δ/νση **:** Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας **:** 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες **:** Γ. Αναγνωστόπουλος
Δ. Ζορμπάνος
Τηλέφωνο **:** 21036 45 615/2106987469
Fax **:** 2103645413
e-mail **:** dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr
vat-customs@2001.syzefxis.gov.gr

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της με αριθ. πρωτ. 148/2016 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. 148/2016 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 (AOC) 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 1158/2014** καθώς και με τα αριθ. πρωτ. ΔΕΦΚ Δ 5017375 ΕΞ 2015/21.8.2015 και Δ14Α 1102388 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 (AOC),

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).

Ο ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Β΄, αριθ. 1 και 3.
2. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄
3. Αποδέκτες Πίνακα ΣΤ΄, μόνο οι αριθ. 1, 2 & 3.
4. Υπηρεσία TAXISnet για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΓΓΠΣ.
5. Δ/νση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΓΓΔΕ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α΄ εκτός του αριθ. 4.
2. » » Β΄ αριθ. 4 έως και 9.
3. » » Η΄.
4. » » Θ΄ μόνο οι αριθ. 10.
5. » » ΙΘ΄ μόνο οι αριθ. 39.
6. » » ΙΣΤ΄ μόνο ο αρ. 3, 5, 26, 34
7. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών.
2. Γραφείο Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών.
3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Οικονομικής Πολιτικής.
4. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.
5. Γραφείο Γ.Γ.Π.Σ.
6. Γραφείο κ. κ. Γενικών Διευθυντών.
7. Δ/νση ΕΦΚ & ΦΠΑ - Τμήμα Δ΄ ΦΠΑ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ - ΕΞΑΓΩΓΩΝ.
8. Δ.Ε.Ε.Φ - Τμήμα Α΄ ΦΠΑ.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός γνωμοδοτήσεως 148 /2016

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 1 - 6 - 2016

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.
Μέλη : Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογυιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.
Εισηγητής : Χρήστος Κοραντζάνης, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).
Αριθμός Ερωτήματος : Το με αρ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1159804 ΕΞ 2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Δνση Φορολογικής Διοίκησης/ Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα – Φ.Π.Α.).
Ερώτημα: *«1. Αποτελούν η έδρα μιας αλλοδαπής αεροπορικής επιχείρησης και η μόνιμη εγκατάσταση (υποκατάστημα) στην Ελλάδα ενιαίο πρόσωπο από πλευράς ΦΠΑ ή το υποκατάστημα αλλοδαπής θεωρείται ένα αυτοτελές υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο;*

2. Στην περίπτωση που το υποκατάστημα είναι ξεχωριστή φορολογική οντότητα για το οποίο δεν λαμβάνεται υπόψη η δραστηριότητα της κύριας

1

έδρας, προκειμένου να χαίρει της απαλλαγής από ΦΠΑ, πρέπει το ίδιο να διενεργεί διεθνείς μεταφορές σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κώδικα ΦΠΑ;

3. Στην αντίθετη περίπτωση, εάν δηλαδή θεωρείται ότι υποκατάστημα και έδρα είναι το ίδιο πρόσωπο, όταν τιμολογείται το υποκατάστημα στην Ελλάδα για αγαθά και υπηρεσίες για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των αεροσκαφών της έδρας, το τιμολόγιο δεν θα επιβαρύνεται με ΦΠΑ, δεδομένου ότι η αεροπορική εταιρία του εξωτερικού (έδρα/μητρική) διενεργεί αποκλειστικά διεθνείς πτήσεις και συνεπώς απαλλάσσεται;

4. Αλλάζει η παραπάνω απάντηση στην περίπτωση που το ελληνικό υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας (RYANAIR) πραγματοποιεί αποκλειστικά πτήσεις εσωτερικού και συνεπώς παρουσιάζει έσοδα από αεροπορικές μεταφορές;»

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

Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν προκύπτει ότι τα ερωτήματα, τα οποία αφορούν στην περίπτωση της RYANAIR και εξετάζονται εν προκειμένω, υποβλήθηκαν με βάση το κατωτέρω διδόμενο πραγματικό:

1. «*Η εταιρία **RYANAIR LIMITED** έχει έδρα στην Ιρλανδία, αλλά στα πλαίσια διενέργειας αεροπορικών μεταφορών στο εσωτερικό της Ελλάδας έκανε έναρξη υποκαταστήματος με ΑΦΜ **997475446** με δραστηριότητα «Υπηρεσίες τακτικής εσωτερικής εναέριας μεταφοράς» και «Υπηρεσίες μη τακτικής εσωτερικής εναέριας μεταφοράς επιβατών», σύμφωνα με τη δήλωση έναρξης εργασιών στη ΔΟΥ. Στην ανακοίνωση καταχώρισης στο ΓΕΜΗ (γενικό εμπορικό μητρώο) της εγκατάστασης στην Ελλάδα Υποκαταστήματος αλλοδαπής ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «RYANAIR LIMITED-ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ» αναφέρεται ότι αντικείμενο των εργασιών του υποκαταστήματος είναι η υποστήριξη του κεντρικού στη διενέργεια προσχεδιασμένων εσωτερικών επιβατικών πτήσεων στην Ελλάδα.*

Η εταιρία αυτή δραστηριοποιείται μόνο στο εσωτερικό της Ελλάδας διενεργώντας πτήσεις εσωτερικού, αλλά σύμφωνα με πληροφορίες από τα Τελωνεία αλλά και ιδιωτικές εταιρίες (πχ. προμήθειας καυσίμου), παραδίδονται

*στην εγκατάσταση στην Ελλάδα για χρήση από αυτή αγαθά και υπηρεσίες απαραίτητα για τη λειτουργία της, ωστόσο τα τιμολόγια εκδίδονται προς την έδρα στην Ιρλανδία με απαλλαγή, καθώς, όπως θα αναλύσουμε πιο κάτω, πρόκειται για αλλοδαπή αεροπορική εταιρία η οποία απαλλάσσεται για τα έξοδα που πραγματοποιεί στην Ελλάδα. Σύμφωνα με το 10424/11/7/2014 έγγραφο του Τελωνείου Αερολιμένα «Ελ. Βενιζέλος» τα τιμολόγια παράδοσης αγαθών εκδίδονται προς το ιρλανδικό ΑΦΜ και προσκομίζονται πιστοποιητικό αερομεταφορέα (ΑΟC), κατάσταση νηολογίων και δελτία εφοδιασμού από τα οποία φαίνεται ότι τα νηολόγια που εκτελούν εσωτερικές πτήσεις είναι ενταγμένα στο ΑΟC της ιρλανδικής εταιρίας. Επιπλέον, μας γνωστοποιείται ότι η ΥΠΑ επιβεβαίωσε ότι τα νηολόγια (*σ.σ. προφανώς νοούνται αεροσκάφη*) της ελληνικής εταιρείας που εκτελεί πτήσεις εσωτερικού είναι ενταγμένα σε αλλοδαπό νηολόγιο.*

Η πρακτική αυτή έχει σαν αποτέλεσμα το υποκατάστημα στην Ελλάδα το οποίο διενεργεί μόνο πτήσεις εσωτερικού και το οποίο δεν έχει δικαίωμα να λαμβάνει τις απαλλαγές από ΦΠΑ του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ για τις εισροές που πραγματοποιεί κατά τη διενέργεια των φορολογητέων του πράξεων, διότι δεν πραγματοποιεί διόλου διεθνείς πτήσεις να λαμβάνει τελικά τις υπηρεσίες και τα αγαθά που έχει ανάγκη χωρίς να πληρώνεται ΦΠΑ στην Ελλάδα.».

2. Όπως περαιτέρω αναφέρεται στις απόψεις της Υπηρεσίας, αφορμή για την υποβολή του ανωτέρω ερωτήματος αποτέλεσε το γεγονός ότι η συγκεκριμένη αλλοδαπή αεροπορική εταιρία, ίδρυσε την εγκατάσταση στην Ελλάδα προκειμένου, κατά την Υπηρεσία, να διενεργεί αποκλειστικά πτήσεις εσωτερικού. Ο εφοδιασμός των αεροσκαφών που χρησιμοποιεί, ωστόσο, γίνεται με παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών, οι τιμολογήσεις των οποίων πραγματοποιούνται προς την έδρα της στην Ιρλανδία (Ιρλανδική Ryanair) από τους Έλληνες υποκείμενους, χωρίς να αναγράφεται ο οφειλόμενος ΦΠΑ. Ο λόγος είναι ότι όλες οι αλλοδαπές αεροπορικές εταιρίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ των εισροών τους στην Ελλάδα, δεδομένου ότι θεωρούνται de facto ότι πληρούν τα κριτήρια που θέτει το άρθρο 27 του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς διενεργούν αποκλειστικά διεθνείς πτήσεις. Αντίθετα, εάν ετιμολογείτο το υποκατάστημα στην Ελλάδα δεν θα έχαιρε απαλλαγής από ΦΠΑ, καθώς δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως

3

όλες οι ελληνικές αεροπορικές εταιρίες που διενεργούν μόνο πτήσεις εσωτερικού.

3. Συναφώς προς τα ανωτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής: Η εταιρεία RYANAIR LIMITED, εδρεύει στο Δουβλίνο της Ιρλανδίας, είναι κοινοτικός αερομεταφορέας, ο οποίος διαθέτει έγκυρο πιστοποιητικό κοινοτικού αερομεταφορέα (Air Operator Certificate - AOC) με αρ. IE 7/94, το οποίο έχει χορηγηθεί από την Ιρλανδική Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Irish Aviation Authority) και διενεργεί διεθνείς πτήσεις, ήδη δε, από το 2013, και πτήσεις στο εσωτερικό της Ελλάδας, με αεροσκάφη νηολογημένα σε αλλοδαπό νηολόγιο, τα οποία είναι εντεταγμένα στο AOC της RYANAIR LIMITED. Ο εφοδιασμός των αεροσκαφών που διενεργούν τις εν λόγω πτήσεις (εσωτερικού) γίνεται με παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών, οι τιμολογήσεις των οποίων πραγματοποιούνται προς την έδρα της εταιρείας στην Ιρλανδία από τους Έλληνες υποκείμενους, χωρίς Φ.Π.Α. κατ' εφαρμογή του άρθρου 27 Κώδικα Φ.Π.Α. Ειδικότερα, όσον αφορά τα αεροπορικά καύσιμα, που ουσιαστικά αποτέλεσαν και την αιτία υποβολής του ερωτήματος, προμηθεύτρια είναι η ανώνυμη εταιρεία Shell & MOH Aviation Fuels A.E., τα καύσιμα παραδίδονται από την προμηθεύτρια εταιρεία απ' ευθείας στα αεροσκάφη με παραλήπτη την Ιρλανδική RYANAIR και πληρωτή την εταιρεία CENTRAL SETTLEMENTS AVIATION με ξένο Α.Φ.Μ. (πρόκειται για εταιρεία διαχείρισης του διεθνούς συστήματος πωλήσεων καυσίμων αεροπορίας Shell International Aviation Trading System – SIATS), χωρίς να διαπιστώνεται από το διδόμενο ιστορικό οποιαδήποτε διαμεσολάβηση του ανωτέρω υποκαταστήματος στην Ελλάδα. Έτσι, η διατύπωση στο ιστορικό του ερωτήματος της θέσης, ότι «*παραδίδονται στην εγκατάσταση στην Ελλάδα για χρήση από αυτή αγαθά ... απαραίτητες για τη λειτουργία της...*», δεν συνιστά αντικειμενική σύνοψη των ανωτέρω πραγματικών γεγονότων, αλλά εκ των προτέρων παραδοχή των απόψεων της Υπηρεσίας που αναπτύσσεται ακολούθως (παράγραφος 5), ότι τα αγαθά αυτά εξυπηρετούν διακεκριμένες ανάγκες του υποκαταστήματος (πτήσεις εσωτερικού).

4. Η Υπηρεσία με το ανωτέρω έγγραφο θεωρεί ότι πρωτίστως πρέπει να διερευνηθεί i) το κατά πόσον το υποκατάστημα αλλοδαπής αποτελεί νομική οντότητα ξεχωριστή από την μητρική του εταιρεία (έδρα) ώστε ii) να

4

μπορεί να εξετασθεί εάν το ίδιο είναι δικαιούχο πρόσωπο της απαλλαγής από το ΦΠΑ βάση του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λαμβάνει στην Ελλάδα ή εάν είναι τελικά ορθή η πρακτική της τιμολόγησης στη μητρική εταιρία όλων των εξόδων του υποκαταστήματος με απαλλαγή από ΦΠΑ.

5. Άποψη της Υπηρεσίας είναι ότι : «*επειδή στην ... περίπτωση της Ryanair έχει ιδρυθεί μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής εταιρίας στην Ελλάδα, η οποία ως αντικείμενο εργασιών έχει τη διενέργεια πτήσεων εσωτερικού... παρόλο που οι συμβάσεις εμπορικής συνεργασίας έχουν συναφθεί με την έδρα στην Ιρλανδία, η φύση και η χρήση των υπηρεσιών είναι τέτοια (υπηρεσίες αεροδρομίου, επίγειας εξυπηρέτησης, κτλ) που παρέχονται προς τη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον τελικά λαμβάνονται από αυτή και εξυπηρετούν τις δικές της ανάγκες (πτήσεις εσωτερικού). Τόπος φορολογίας συνεπώς τέτοιων υπηρεσιών είναι το εσωτερικό της χώρας, ενώ οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται από ΦΠΑ μόνον εφόσον πληρούνται οι όροι και προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 27.1.β' του Κώδικα ΦΠΑ και στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1168/14*». Ομοίως ως προς τα αγαθά (καύσιμα) η Υπηρεσία θεωρεί κρίσιμο το γεγονός ότι « *...τα αγαθά θα καταναλωθούν στο εσωτερικό της χώρας, καθώς προορίζονται για αεροσκάφη που θα διενεργούν πτήσεις εσωτερικού*».

Νομοθετικό πλαίσιο

6. Στο **ν.2859/2000 (Κώδικα Φ.Π.Α.)** ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 3 παρ. 1.α: «*Στο φόρο υπόκειται 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.*»

Άρθρο 14 παρ.2α: *«...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*

5

δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση του.»

Άρθρο 27 παρ. 1: «*1. Απαλλάσσονται από το φόρο:*

α) … β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, 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.

Εξαιρετικά για νεοσύστατες εταιρείες, για τις οποίες δεν μπορεί να εφαρμοστεί η περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, αυτές, κατά το πρώτο έτος της λειτουργίας τους, θεωρείται ότι εκτελούν διεθνείς μεταφορές, εφόσον το πιστοποιητικό του αερομεταφορέα και η σχετική άδεια εκμετάλλευσης προβλέπουν την διενέργεια αερομεταφορών παγκοσμίως. Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται και ισχύει από 1.1.2013.

γ) 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`. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοϊας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά,

δ) … ε) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και 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 λιμανιών και αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων

6

... 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. »

7. Οδηγίες και διευκρινήσεις για την εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν στην κατά τα ανωτέρω απαλλαγή των αεροπορικών εταιρειών από τον Φ.Π.Α. στην παράδοση αγαθών (Αρθρ. 27.1.γ) και παροχή υπηρεσιών (Αρθρ.27.1.ε) δόθηκαν με τις με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1155/26.7.1999 και την με αρ. πρωτ. Α 1047/60/2004, σύμφωνα με τις οποίες απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας για τη φορολογία της αεροπορικής εταιρίας Δ.Ο.Υ., η οποία χρησιμοποιείται από τις αεροπορικές εταιρίες προκειμένου να τύχουν των ανωτέρω απαλλαγών ΦΠΑ. Με την ΠΟΛ 11582/2.6.2014 ορίστηκε η νυν ισχύουσα διαδικασία για την εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής.[1]

Οι αλλοδαπές εταιρείες, δεδομένου ότι το σύνολο των πτήσεών τους είναι πτήσεις εξωτερικού (διεθνείς) απαλλάσσονται πάντα, σύμφωνα με το έγγραφο του ερωτήματος, προσκομίζοντας απλώς το Πιστοποιητικό Αερομεταφορέα (AOC – Air Operator Cerificate) και μια βεβαίωση από την Υ.Π.Α. ότι δεν είναι εγγεγραμμένες στα Ελληνικά μητρώα.

8. Στη νομοθεσία της Ένωσης οι ανωτέρω απαλλαγές προβλέπονται στο **άρθρο 148 περ. ε, στ και ζ της 8ης οδηγίας Φ.Π.Α. (2006/112/ΕΚ Συμβουλίου),** το οποίο είναι εντεταγμένο στο κεφάλαιο 7 (Απαλλαγές συνδεόμενες με τις διεθνείς μεταφορές) και το οποίο ορίζει ότι:

«*Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:*

α....ε) τις παραδόσεις αγαθών που προορίζονται για εφοδιασμό των αεροσκαφών που χρησιμοποιούνται από αεροπορικές εταιρείες οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο,

στ) τις παραδόσεις, μετατροπές, επισκευές, συντήρηση, ναυλώσεις και μισθώσεις αεροσκαφών που προβλέπονται στο στοιχείο ε) καθώς επίσης και τις παραδόσεις, μισθώσεις, επισκευές και συντήρηση αντικειμένων τα οποία

---

[1] *«...1. Η αεροπορική εταιρία, για να προμηθευτεί αγαθά και να λάβει υπηρεσίες χωρίς ΦΠΑ, αιτείται από την αρμόδια ΔΟΥ βεβαίωση απαλλαγής για το τρέχον έτος, βάσει των εσόδων του προηγούμενης χρήσης, ακόμη και σε χρόνο προγενέστερο της υποβολής της δήλωσης εισοδήματος της χρήσης αυτής. Στην περίπτωση αυτή υποβάλλει αντίγραφο του τελευταίου προσωρινού ισοζυγίου λογαριασμών για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, στο οποίο εμφανίζονται αναλυτικά οι παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφοράς εσωτερικού και εξωτερικού, καθώς και υπεύθυνη δήλωση στην οποία θα δηλώνει αφενός ότι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τα έσοδά της από διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων της από αεροπορικές μεταφορές και αφετέρου ότι τα κατατεθέντα αντίγραφα του ισοζυγίου λογαριασμών είναι ακριβή...».*

είναι ενσωματωμένα στα αεροσκάφη αυτά ή χρησιμεύουν για την εκμετάλλευσή τους,

ζ) τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των προβλεπόμενων στο στοιχείο στ), οι οποίες πραγματοποιούνται για τις άμεσες ανάγκες των αεροσκαφών που προβλέπονται στο στοιχείο ε) και του φορτίου τους.»

Το άρθρο 131 της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι: *«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.».*

Οι αυτές απαλλαγές προβλέπονταν και από τις ανάλογες διατάξεις της **6ης οδηγίας Φ.Π.Α. (77/388/ΕΟΚ)** (κεφάλαιο Χ άρθρ. 15 περ. 7, 6 και 9 αντίστοιχα).

9. Το άρθρο 21 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 ορίζει ότι:

«Όταν μια παροχή υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο ή σε μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με υποκείμενο στον φόρο, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος σε περισσότερες από μία χώρες, η παροχή αυτή φορολογείται στη χώρα όπου ο συγκεκριμένος λήπτης έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του.

Ωστόσο, όταν η υπηρεσία παρέχεται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο που βρίσκεται σε τόπο άλλο από εκείνο στον οποίο ο εν λόγω υποκείμενος έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, η παροχή αυτή φορολογείται στον τόπο της μόνιμης εγκατάστασης που λαμβάνει αυτή την υπηρεσία και τη χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της.»

10. Τέλος, **το άρθρο 22 παρ. 1 εδ.α του ίδιου Κανονισμού** ορίζει ότι *«Προκειμένου να προσδιορισθεί η μόνιμη εγκατάσταση του λήπτη στην οποία παρέχεται η υπηρεσία, ο παρέχων εξετάζει τη φύση και τη χρήση της παρεχόμενης υπηρεσίας».*

11. Περαιτέρω, **στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1008/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου**, σχετικά με κοινούς

κανόνες εκμετάλλευσης των αεροπορικών γραμμών στην Κοινότητα, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 2.8: (Ορισμοί): «*πιστοποιητικό αερομεταφορέα (AOC)», το πιστοποιητικό που χορηγείται σε επιχείρηση, και το οποίο βεβαιώνει ότι ο εν λόγω αερομεταφορέας διαθέτει την επαγγελματική ικανότητα και οργάνωση ώστε να εγγυάται την ασφάλεια των δραστηριοτήτων που διευκρινίζονται στο πιστοποιητικό, όπως προβλέπεται στις σχετικές διατάξεις της κοινοτικής ή εθνικής νομοθεσίας, ανάλογα με την περίπτωση*»

Άρθρο 3 (άδεια εκμετάλλευσης): «*1. Δεν επιτρέπεται σε καμία εγκατεστημένη στην Κοινότητα επιχείρηση να μεταφέρει αεροπορικώς επιβάτες, ταχυδρομείο ή/και φορτίο έναντι αμοιβής ή/και μίσθωσης, εκτός εάν της έχει χορηγηθεί η κατάλληλη άδεια εκμετάλλευσης* »

Άρθρο 4 (όροι χορήγησης άδειας εκμετάλλευσης):

«*Χορηγείται από την αρμόδια αρχή αδειοδότησης κράτους μέλους άδεια εκμετάλλευσης σε επιχείρηση, υπό την προϋπόθεση ότι:*

α) η κύρια εγκατάστασή της βρίσκεται στο εν λόγω κράτος μέλος·

β) διαθέτει έγκυρο AOC που έχει εκδοθεί από εθνική αρχή του ιδίου κράτους μέλους, του οποίου η αρμόδια αρχή αδειοδότησης είναι υπεύθυνη για τη χορήγηση, άρνηση χορήγησης, ανάκληση ή αναστολή της άδειας εκμετάλλευσης του κοινοτικού αερομεταφορέα

γ) διαθέτει ένα ή περισσότερα αεροσκάφη κατά κυριότητα ή δυνάμει συμφωνία μίσθωσης υπό όρους

δ)…ε)…στ΄)…ζ)…η)…θ)…»

Άρθρο 6 (Πιστοποιητικό αερομεταφορέα):

«*1. Η χορήγηση και τήρηση σε ισχύ άδειας εκμετάλλευσης προϋποθέτει την ανά πάσα στιγμή κατοχή εγκύρου AOC που αναγράφει τις καλυπτόμενες από την άδεια εκμετάλλευσης δραστηριότητες.*

2. Κάθε τροποποίηση στο πιστοποιητικό κοινοτικού αερομεταφορέα θα πρέπει να αποτυπώνεται, όπου αρμόζει, στην άδεια εκμετάλλευσης».

Ερμηνεία των διατάξεων

Επί του πρώτου, δευτέρου και τετάρτου ερωτήματος.

12. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ, πρώην ΔΕΚ) κατά πάγια νομολογία δέχεται ότι οι απαλλαγές του άρθρου 148 της 8ης οδηγίας Φ.Π.Α. (άρθρο 15 της 6ης) πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι

συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε παράδοση αγαθών και σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας[2]. Η στενή ερμηνεία επιβάλλεται ιδίως όταν πρόκειται για διατάξεις που συνιστούν παρέκκλιση από τον κανόνα βάσει του οποίου υπόκεινται στον φόρο οι πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.[3]

13. Περαιτέρω, κατά το Δικαστήριο, οι απαλλαγές αυτές εκλαμβάνονται ως αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες πρέπει να εντάσσονται στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ που θεσπίστηκε με τις εν λόγω οδηγίες[4], ώστε να αποφεύγονται αποκλίσεις κατά την εφαρμογή του συστήματος του Φ.Π.Α. από το ένα κράτος – μέλος στο άλλο[5], και πρέπει ως εκ τούτου να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ένωση[6].

14. Εντούτοις, ο κανόνας της στενής ερμηνείας των εξαιρέσεων δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των εξαιρέσεων αυτών πρέπει να ερμηνεύονται κατά τον τρόπο ώστε να στερούνται του περιεχομένου τους. Η ερμηνεία τους πρέπει να προσαρμόζεται, κατ' αρχάς, στους σκοπούς που επιδιώκουν οι απαλλαγές αυτές[7].

15. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο σκοπός των απαλλαγών «πράξεων εξαγωγής εκτός της Κοινότητας, των εξομοιούμενων πράξεων και των διεθνών μεταφορών», που προβλέπονται από το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας, συνίσταται στον *«σεβασμό της αρχής της φορολογίας των οικείων αγαθών ή των υπηρεσιών στον τόπο προορισμού αυτών»*[8].

16. Για να δοθεί απάντηση στο πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν συνδυαστικά και από κοινού, απαιτείται κατ' αρχάς να διαπιστωθεί ποια είναι τα στοιχεία που κατά τη νομολογία του ΔΕΚ

---

[2] C-185/89 Velker International Oil Company, σκέψη 19, C-382/02 Cimber Air, σκέψη 25, C-181/04 έως C-183/04, Elmeka, σκέψη 15, C-97/06 Navicon, σκέψη 22
[3] Velker International σκέψη 20
[4] C-382/02 Cimber Air, σκέψη 23, και, Navicon, σκέψη 20
[5] C-8/01 Taksatorringen, σκέψη 37
[6] C- 526/13 Fast Bunkering Klaipeda, σκέψη 41
[7] Navicon , σκέψη 22 και C-473/08, Eulitz, σκέψη 27
[8] Navicon , σκέψη 29

συνεπάγονται την εφαρμογή της απαλλαγής ΦΠΑ στις περιπτώσεις παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών σε αεροσκάφη.

17. Το Δικαστήριο στην υπόθεση Cimber Air αντιμετώπισε το ζήτημα της απαλλαγής από τον Φ.Π.Α., υπό την ισχύ της 6ης οδηγίας, ορισμένων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών σε αεροσκάφη που εκτελούν εσωτερικές πτήσεις μεταφοράς επιβατών, μίας δανέζικης αεροπορικής εταιρίας, της οποίας η κύρια δραστηριότητα συνίστατο στην εκτέλεση περιφερειακών αεροπορικών δρομολογίων στην Ευρώπη, κάλυπτε όμως και εσωτερικές πτήσεις στη Δανία, καθώς και γραμμές με αναχώρηση και άφιξη εκτός της Δανικής επικράτειας.

18. Με την εν λόγω απόφαση το Δικαστήριο δέχθηκε ότι καθοριστικό για την εφαρμογή της απαλλαγής στοιχείο είναι η φύση των δραστηριοτήτων που ασκεί «κυρίως» η αεροπορική εταιρία που χρησιμοποιεί το αεροσκάφος και όχι η συγκεκριμένη χρήση για την οποία προορίζεται το συγκεκριμένο αεροσκάφος και ότι συνεπώς οι διατάξεις του άρθρου 15, σημεία 6, 7 και 9, της έκτης οδηγίας «*έχουν την έννοια ότι οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε αεροσκάφη που εκτελούν πτήσεις εσωτερικού, αλλά τα οποία χρησιμοποιούνται από αεροπορικές εταιρίες που εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές επί κομίστρω, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ*».[9]

19. Τα ανωτέρω συμπεράσματα διατηρούν αναλλοίωτη την αξία τους υπό το καθεστώς της 8ης οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και σε αυτήν, για την εφαρμογή των απαλλαγών στις δραστηριότητες των περιπτώσεων ε, στ' και ζ' του άρθρου 148, ορίζεται το ίδιο υποκειμενικό και κυρίως λειτουργικό συνδετικό στοιχείο, ήτοι η αεροπορική εταιρεία και η από αυτήν «κυρίως» ασκούμενη δραστηριότητα.

20. Όπως ήδη εκτέθηκε ανωτέρω (σκέψεις 12, 13), οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης οι οποίες πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ένωση, οι δε όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των εξαιρέσεων αυτών πρέπει να ερμηνεύονται κατά τον τρόπο ώστε να μην στερούνται του περιεχομένου τους. Εξ άλλου, η έννοια της «αεροπορικής

[9] Cimber Air, σκέψεις 27-30.

εταιρείας» που «εκτελεί εναέριες μεταφορές» είναι κατά τα ανωτέρω έννοια του κοινοτικού δικαίου, δεδομένου ότι αποτελεί τη βάση για απαλλαγές από τον ΦΠΑ[10].

21. Η σύμβαση για τη διεθνή πολιτική αεροπορία, που υπογράφηκε στο Σικάγο (Ηνωμένες Πολιτείες) στις 7 Δεκεμβρίου 1944, έχει κυρωθεί από όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία όμως δεν είναι η ίδια συμβαλλόμενο μέρος. Η σύμβαση αυτή περιέχει, μεταξύ άλλων, κανόνες σχετικά με τη νηολόγηση αεροσκαφών και με τις άδειες πτήσεων.[11]

22. Η αεροπορική εταιρεία η οποία, σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1008/2008 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, διαθέτει άδεια εκμετάλλευσης προκειμένου να διενεργεί μεταφορές επιβατών είναι η RYANAIR LIMITED (Ιρλανδίας), η οποία διαθέτει έγκυρο AOC που έχει εκδοθεί από εθνική αρχή του ιδίου κράτους μέλους, και διαθέτει για τον σκοπό αυτό αεροσκάφη εντεταγμένα στο AOC της εταιρείας αυτής, με τα οποία αεροσκάφη διενεργούνται οι πτήσεις (και) στο εσωτερικό της Ελλάδας, η δε μόνιμη εγκατάσταση της ανωτέρω αλλοδαπής αεροπορικής επιχείρησης στην Ελλάδα, ανεξάρτητα του αν θεωρείται ως ξεχωριστή φορολογική οντότητα, δεν δύναται κατά τις ανωτέρω διατάξεις να πραγματοποιεί η ίδια αεροπορικές πτήσεις μεταφοράς επιβατών στο εσωτερικό της Ελλάδας στερούμενη όλων των ανωτέρω προϋποθέσεων. Κατά συνέπεια οι, όποιες δραστηριότητες, ασκεί η εγκατάσταση αυτή στην Ελλάδα δεν μπορούν να έχουν ως συνέπεια τον διαχωρισμό των πτήσεων εσωτερικού της RYANAIR LIMITED από την λοιπή πτητική δραστηριότητα της εταιρίας αυτής. Μόνος και αποκλειστικός φορέας της εν γένει πτητικής δραστηριότητας της RYANAIR, τόσο εκτός όσο και εντός της Ελληνικής επικράτειας είναι ο ίδιος ο αερομεταφορέας και όχι τα τοπικά υποκαταστήματά του.

23. Υπό τα ανωτέρω εκτιθέμενα είναι αδιάφορη για τον χαρακτήρα της πράγματι ασκούμενης δραστηριότητας του υποκαταστήματος η δήλωση έναρξης δραστηριότητας του ελληνικού υποκαταστήματος και η ένταξή της ορισμένο ΚΑΔ, ενώ αντίθετα ανταποκρίνεται στην φύση της δραστηριότητας του υποκαταστήματος το περιγραφόμενο στο ΓΕΜΗ αντικείμενο των

[10] Cimber Air, σκέψη 37
[11] Fast Bunkering Klaipeda, σκέψη 3.

εργασιών του, αναφορικά με την υποστήριξη του κεντρικού στη διενέργεια προσχεδιασμένων εσωτερικών επιβατικών πτήσεων.

24. Συνεπώς, σε σχέση με τα ερωτήματα 1, 2 και 4, συνδυαστικά εξεταζόμενα, συνάγονται τα εξής: α) Σύμφωνα με την ανωτέρω παρατιθέμενη νομολογία του ΔΕΚ για τις παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών κριτήριο δεν αποτελεί η συγκεκριμένη χρήση για την οποία προορίζεται το συγκεκριμένο αεροσκάφος, αλλά η φύση των δραστηριοτήτων που ασκεί «κυρίως» η αεροπορική εταιρία που χρησιμοποιεί το αεροσκάφος. β) Η δραστηριότητα επιχείρησης που έχει τη μορφή της αεροπορικής εταιρείας, ως επιχείρησης μεταφοράς επιβατών και φορτίου δεν δύναται ασκηθεί αυτοτελώς από τοπικό υποκατάστημα αυτής, το οποίο εστερείτο το ίδιο των αναγκαίων προς τούτο ουσιαστικών και νόμιμων προϋποθέσεων, μόνη δε οντότητα η οποία, ως αεροπορική εταιρεία, χρησιμοποιεί το συγκεκριμένο αεροσκάφος μπορεί για τον λόγο αυτό να θεωρηθεί μόνο η εδρεύουσα στην Ιρλανδία αλλοδαπή επιχείρηση, η οποία κατέχει την σχετική άδεια εκμετάλλευσης και πιστοποιητικό αερομεταφορέα (AOC).

Επί του τρίτου ερωτήματος

25. Το τρίτο ερώτημα εδράζεται επί υποθετικού πραγματικού και, πάντως, αντιθέτου προς το διδόμενο με το ιστορικό, καθώς προϋποθέτει ότι θα τιμολογείται το υποκατάστημα της RYANAIR στην Ελλάδα, προφανώς από τους προμηθευτές και παρόχους, για την προμήθεια αγαθών και παροχή υπηρεσιών που αυτό διενεργεί προς εξυπηρέτηση των αεροσκαφών της αεροπορικής εταιρίας του εξωτερικού, ενώ σύμφωνα με το διδόμενο ιστορικό στην εξεταζόμενη περίπτωση τιμολογείται η αλλοδαπή εταιρία. Συνεπώς, το ερώτημα αυτό όπως τίθεται δεν πληροί κατ' αρχήν τους όρους του άρθρου 6 παρ. 6 του ν. 3086/2002 «Οργανισμός του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.....» και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο γνωμοδότησης.

Απάντηση

26. Κατ΄ ακολουθία των ανωτέρω, επί του πρώτου, δευτέρου και τετάρτου ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ενιαίως ως εξής: Για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. της παράδοσης των αγαθών και της παροχής των υπηρεσιών προς τα αεροσκάφη της αλλοδαπής αεροπορικής εταιρείας RYANAIR LIMITED, που

13

εκτελούν πτήσεις στο εσωτερικό της Ελλάδας εντεταγμένα στο ΑΟC της εταιρείας αυτής, 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 (μόνιμη εγκατάσταση), το οποίο, ανεξαρτήτως του αν αποτελεί ξεχωριστή φορολογική οντότητα, δεν έχει πάντως την ιδιότητα της αεροπορικής εταιρείας.

27. Όσον αφορά στο τρίτο ερώτημα, το Τμήμα απέχει της έκδοσης γνωμοδότησης, διότι το ερώτημα αυτό, όπως τίθεται, δεν πληροί τους όρους που τίθενται στο άρθρου 6 παρ. 6 του ν. 3086/2002 *«Οργανισμός του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους……»* για την έκδοση γνωμοδότησης.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 9-6-2016
Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Ο εισηγητής

Χρήστος Κοραντζάνης
Πάρεδρος ΝΣΚ