



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & ΕΦΚ

1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΚ & ΦΠΑ

ΤΜΗΜΑ Ε' - ΦΠΑ Εισαγωγών-Εξαγωγών

2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΑΣΜΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ, ΕΙΔΙΚΩΝ

ΚΑΘΕΣΤΩΤΩΝ & ΑΠΑΛΛΑΓΩΝ

ΤΜΗΜΑ Γ' - Δασμολογικών και Φορολογικών

Απαλλαγών

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
Πληροφορίες : Α. Μελανίτου
Ε. Μυλωνά
Τηλέφωνο : 210-6987471, -502
Fax : 210-6987508
E-Mail : vat-customs@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ67ΤΖ46ΜΠ3Ζ-Μ76

Αθήνα, 28/09/2020

Αριθ. Πρωτ.: Ε. 2153

ΠΡΟΣ : Ως προς τον πίνακα διανομής

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»

Σχετ.: α) Η υπ' αρ. ΠΟΛ. 1130/09-09-2016 Εγκύκλιος Διαταγή Διοικητή ΑΑΔΕ

β) Η υπ' αρ. ΔΔΘΕΚΑ Γ 1077995 ΕΞ 2018/18-5-2018 Εγκύκλιος Διαταγή Διοικητή ΑΑΔΕ

γ) Η υπ' αρ. ΔΔΘΕΚΑ Γ 1114519 ΕΞ 2017/26-7-2017 Εγκύκλιος Διαταγή Διοικητή ΑΑΔΕ

δ) Η υπ' αρ. Α.4052/266/9-2-2006 ΕΔΥΟ με θέμα «Εφοδιασμός αεροσκαφών»

ε) Η υπ' αρ. ΠΟΛ. 1158/2-6-2018 Εγκύκλιος Διαταγή ΓΓΔΕ

στ) Η αρ. πρωτ. ΔΔΘΕΚΑ Γ 1085199 ΕΞ 2017/31-05-2017 (ΦΕΚ 1998/Β') Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ «Καθορισμός Απλοποιημένης Διαδικασίας Εφοδιασμού αεροσκαφών με καύσιμα - Τροποποίηση της υπ. αριθμ. Τ.1940/41/14.04.2003 ΑΥΟΟ (ΦΕΚ 516/Β') «Τελωνειακές διαδικασίες εφοδιασμού πλοίων, αεροσκαφών, διπλωματικών αποστολών και λοιπών προορισμών με τροφοεφόδια, καπνικά, καύσιμα κ.λπ., όπως ισχύει»

ζ) Η υπ' αρ. Δ.81/16/Α0018/19.01.2006 ΕΔΥΟ με θέμα «Εφοδιασμός πολιτικών αεροσκαφών με καύσιμα με απαλλαγή από τον Ε.Φ.Κ.»

Σε συνέχεια των ανωτέρω σχετικών Εγκυκλίων Διαταγών και με αφορμή ερωτήματα φορέων και τελωνειακών αρχών αναφορικά με το αντικείμενο του θέματος, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

A. 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. 1051009/2119/669/0014/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.1155/99 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.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις:

α. του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, 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.

β. της παρ. 5 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

γ. της παρ. 2 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, προβλέπεται ότι για κάθε υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιείται ο μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.), ο οποίος χορηγείται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και ότι στους υποκείμενους στο φόρο, που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου σε κάθε φορολογούμενο.

5. Με την υπ' αρ. ΠΟΛ.1125/8-9-16 Εγκύκλιο Διαταγή διευκρινίζεται ότι στις υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο προσώπων, εμπίπτει, μεταξύ άλλων, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.2859/2000 "Κώδικας ΦΠΑ", η απόκτηση μοναδικού αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ) στο πλαίσιο της ανάγκης να παρακολουθείται φορολογικά για σκοπούς βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου καθώς και για θέματα διοικητικής επίλυσης διαφορών και παραβάσεων της τελωνειακής νομοθεσίας ο υποκείμενος στο φόρο εισαγωγέας - εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε.

6. Με την υπ' αρ. 1130/09-09-2016 Εγκύκλιο Διαταγή Διοικητή ΑΑΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 148/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους («Ν.Σ.Κ.»), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίζεται, ότι 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, θα απαιτείται από τις τελωνειακές αρχές, προκειμένου για την εφαρμογή των προβλεπόμενων απαλλαγών από τον ΦΠΑ των αγαθών και υπηρεσιών, η βεβαίωση από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Οι τελευταίες δε για τη χορήγηση της βεβαίωσης απαλλαγής θα αξιολογούν την πραγματοποίηση «κυρίως διεθνών πτήσεων», λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των εσόδων των αεροπορικών εταιρειών (εντός και εκτός της χώρας) για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

7. Με την αρ. Γ 1077995 ΕΞ 2018/18-5-2018 Εγκύκλιο Διαταγή Διοικητή ΑΑΔΕ, παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με τα υποστηρικτικά έγγραφα που υποβάλλονται κατά τον εφοδιασμό μισθωμένων αεροσκαφών με καύσιμα, στις περιπτώσεις εκείνες και μόνο, κατά τις οποίες στο Πιστοποιητικό Αερομεταφορέα του μισθωτή δεν αναγράφεται το μισθωμένο αεροσκάφος (όπως στις περιπτώσεις πλήρους μίσθωσης/Wet lease), ανεξαρτήτως του τύπου εγκατάστασης της μισθώτριας αεροπορικής εταιρείας, ώστε να αποδεικνύεται η νόμιμη χρήση και εκμετάλλευση του αεροσκάφους από την εφοδιαζόμενη αεροπορική εταιρεία και να εξετάζεται εν συνεχεία η δυνατότητα απαλλαγής από τις φορολογικές επιβαρύνσεις (Ε.Φ.Κ. και Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις.

Κατόπιν των ανωτέρω:

ι. 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. Αθήνα - Ρόδος) με κόμιστρο ή έναντι τιμήματος, και συνεπώς δραστηριοποιείται στο εσωτερικό της χώρας ασκώντας ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα (π.χ. πτήση από Αθήνα προς Μύκονο), 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:

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

B) 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 υποχρεούνται να αποκτήσει ΑΦΜ στη χώρα μας, εφόσον είναι σε θέση να αποδείξει σε οποιονδήποτε έλεγχο :

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

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

¹ Cimber Air, σκ. 27-30

² Αρ. 148/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ (τμ.Β'), η οποία έγινε αποδεκτή από τον ΓΓΔΕ

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.

ii. Αναφορικά με την οικονομική εκμετάλλευση του αεροσκάφους σε περίπτωση ναύλωσης αυτού σε ομάδες επιβατών (ιδιώτες ή επιχειρήσεις).

Σύμφωνα με το ΔΕΕ³, στην έννοια του όρου «διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο» περιλαμβάνονται και οι διεθνείς ναυλωμένες πτήσεις προς κάλυψη των αναγκών επιχειρήσεων και ιδιωτών. Αντιθέτως εάν τα αεροσκάφη δεν προορίζονται για οικονομική εκμετάλλευση εκ μέρους της αεροπορικής εταιρίας στο πλαίσιο διεθνών μεταφορών, δεν μπορεί να χορηγηθεί η αιτούμενη απαλλαγή από ΦΠΑ⁴.

Συνεπώς, δεδομένου ότι η ναύλωση αεροσκαφών από την αεροπορική εταιρία αποτελεί άσκηση οικονομικής δραστηριότητας με σκοπό το κέρδος και εφόσον τα έσοδα της εταιρίας αυτής από διεθνείς μεταφορές, στα οποία περιλαμβάνονται και τα έσοδα από τις ναυλωμένες πτήσεις, υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής, διαχειριστική περίοδο, τότε κατ' αρχήν πληρούνται οι προϋποθέσεις χορήγησης απαλλαγής από ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών σε αεροσκάφος αεροπορικής εταιρίας.

Σε κάθε περίπτωση, η απαλλαγή από τον φόρο χορηγείται, εφόσον, κατά την κρίση της αρμόδιας τελωνειακής αρχής, πρόκειται για άσκηση οικονομικής/εμπορικής δραστηριότητας εκ μέρους της

³ C-33/11, ΑΟγ, σκ. 35

⁴ C-33/11, ΑΟγ, σκ. 61

εταιρείας που είναι το δικαιούχο απαλλαγής πρόσωπο⁵. Επισημαίνεται επίσης ότι η εφαρμογή των απαλλακτικών διατάξεων δεν δύναται να επεκτείνεται μέχρι του σημείου που να καλύπτει την καταχρηστική πρακτική επιχειρήσεων με σκοπό δηλαδή την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος με επίπλαστες μεθοδεύσεις⁶.

Τέλος, σε περίπτωση απόκτησης αεροσκάφους όχι για σκοπούς αποκλειστικής χρήσης του από αεροπορική εταιρία που εκτελεί κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο αλλά για σκοπούς από κοινού με την εταιρία χρήσης του από πρόσωπα που δεν έχουν την ιδιότητα της αεροπορικής εταιρείας ή εάν η χρήση του αεροσκάφους δεν αφορά στον εμπορικό χαρακτήρα της εταιρείας, ή ο ιδιοκτήτης της αεροπορικής εταιρείας ή του αεροσκάφους ή άλλο σχετιζόμενο με αυτούς πρόσωπο έχει δικαίωμα να χρησιμοποιήσει το αεροσκάφος υπό προνομιακούς όρους σε σχέση με κάθε άλλο πελάτη της εταιρείας (π.χ. δωρεάν χρήση αυτού), τότε η παράδοση καυσίμων στην συγκεκριμένη αεροπορική εταιρία δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από Φ.Π.Α.

B. Όσον αφορά στον Ε.Φ.Κ.:

Αναφορικά με την έννοια της ιδιωτικής πτήσης αναψυχής για την απαλλαγή από ΕΦΚ των καυσίμων που χρησιμοποιούνται στην αεροπλοΐα, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 78 παράγραφος 1α' του ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265/Α'), με τις οποίες έχουν ενσωματωθεί στην εθνική νομοθεσία οι διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 1β' της Οδηγίας 2003/96/ΕΚ και σύμφωνα με τις οποίες 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 ή 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, η Απόφαση του Δικαστηρίου Ε.Ε. επί της υπόθεσης C-79/10 (Systeme Helmholtz GmbH) σε σχέση με το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο β της προαναφερόμενης Οδηγίας 2003/96/ΕΚ για την απαλλαγή ενεργειακών προϊόντων που χρησιμοποιούνται ως καύσιμο για αεροπορικές μεταφορές, έκρινε ότι το είδος της αεροπλοΐας που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως αυτής αφορά τη χρήση καυσίμου στις περιπτώσεις που το αεροσκάφος χρησιμοποιείται ευθέως για την παροχή υπηρεσιών εναέριας μεταφοράς **έναντι αμοιβής**. Επομένως, η έννοια της «αεροπλοΐας» επιτάσσει η παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής να είναι εγγενής με τις μετακινήσεις του αεροσκάφους⁷.

Κατόπιν τούτων, η μόνη δραστηριότητα που μπορεί να επωφεληθεί από την εν λόγω προβλεπόμενη απαλλαγή για τα καύσιμα που χρησιμοποιούνται από αεροσκάφη είναι η **άμεση παροχή υπηρεσιών σε τρίτους έναντι αμοιβής**. Οποιαδήποτε άλλη χρήση των αεροσκαφών στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας, χωρίς την άμεση παροχή υπηρεσιών στον καταναλωτή δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την απαλλαγή από ΕΦΚ.

Συνεπώς, και όσον αφορά στην απαλλαγή από τον ΕΦΚ καυσίμων, προκειμένου να αποδειχθεί η νόμιμη χρήση και εκμετάλλευση του συγκεκριμένου αεροσκάφους από την εφοδιαζόμενη αεροπορική

⁵ Βλ. σχετικά Working Paper No 758, VAT Committee (Article 398 of Directive 2006/112/EC)

⁶ C-255/02, Halifax κ.λπ. κατά Commissioners of Customs & Excise, σκ. 69 & 70

⁷ C-79/10 (Systeme Helmholtz GmbH), σκ. 21

εταιρεία πρέπει να εξετάζεται εάν ο αερομεταφορέας εκμεταλλεύεται τα αεροσκάφη για εμπορικούς σκοπούς (μεταφορά επιβατών, ταχυδρομείου ή εμπορευμάτων **έναντι αμοιβής ή/και μίσθωσης**) και το συγκεκριμένο αεροσκάφος για το οποίο προορίζεται το καύσιμο, είναι ενταγμένο στον ως άνω αερομεταφορέα για την άσκηση του συγκεκριμένου πτητικού έργου και όχι διαφορετικού από αυτό για το οποίο του χορηγήθηκε η άδεια εκμετάλλευσης.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

A. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Τελωνεία
2. Τελωνειακές Περιφέρειες
3. Δ/νση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (ΔΙ.Σ.ΤΕ.ΠΛ) της Γ.Δ.ΗΕΛ.Δ (για την ενημέρωση της Ηλεκτρονικής Βιβλιοθήκης και του portal της Α.Α.Δ.Ε) (e-mail : siteadmin@aade.gr)
4. Δ/νση Επιχειρησιακών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΠΙ.ΔΙ), Υποδιεύθυνση Β': Απαιτήσεων και Ελέγχου Εφαρμογών Τελωνείων (για την ανάρτηση στο portal του ICISnet) (e-mail: secr_icis@aade.gr)

B. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Ελεγκτικές Υπηρεσίες Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ)
2. Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε)
3. Δ/νση Εσωτερικού Ελέγχου
4. Κεντρική Ένωση Επιμελητηρίων (Κ.Ε.Ε) (με την παράκληση για την ενημέρωση των μελών τους)
5. Αποδέκτες Πίνακα Η'
6. Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών (Ακαδημίας 7, 10671 Αθήνα) E-mail: info@acci.gr
7. Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Θεσσαλονίκης (Τσιμισκή 29, 54624 Θεσ/νίκη) root@ebeth.gr
8. Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Πειραιώς (Λουδοβίκου 1 – Πλ. Οδησσού, 18531 Πειραιάς), E-mail: ever@pcci.gr
9. Σύνδεσμος Εταιρειών Εμπορίας Πετρελαιοειδών (Σ.Ε.Ε.Π.Ε.) (Ιωνος Δραγούμη 46, 11528 Ιλίσια), E-mail: seere@seere.gr
10. Ένωση Ελληνικών Εταιρειών Εμπορίας Πετρελαιοειδών (Αμερικής 10, 10671 Αθήνα)
11. Ελληνικά Πετρέλαια Α.Ε. (Χειμάρρας 8Α, 15125 Μαρούσι)
12. MOTOR OIL (ΕΛΛΑΣ) Α.Ε.
 - α) ΔΙΥΛΙΣΤΗΡΙΑ ΚΟΡΙΝΘΟΥ Α.Ε.
 - β) Ηρώδου Αττικού 12Α, 15124 Μαρούσι, E-mail: info@moh.gr
13. Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (Υ.Π.Α)

Γ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή Α.Α.Δ.Ε κ. Γ. Πιτσιλή

2. Αυτοτελές Τμήμα Υποστήριξης Γεν. Δ/σης Τελωνείων & Ε.Φ.Κ
3. Γεν. Δ/ση Τελωνείων & Ε.Φ.Κ :
 - Δ/ση Ε.Φ.Κ και Φ.Π.Α
 - Δ/ση Τελωνειακών Διαδικασιών
 - Δ/ση Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων και Παραβάσεων
 - Δ/ση Δασμολογικών Θεμάτων, Ειδικών Καθεστώτων και Απαλλαγών
4. Γεν. Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης :
 - Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας
5. Γεν. Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης :
 - Δ/ση Επιχειρησιακών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΠΙ.ΔΙ), Υποδιεύθυνση Β΄: Απαιτήσεων και Ελέγχου Εφαρμογών Τελωνείων
 - Δ/ση Ανάπτυξης Τελωνειακών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε)
6. Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία