



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 19-01-2016

Αριθμός απόφασης:50

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 22/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα οδός, ΤΚ και διεύθυνση βάσει της προσφυγής,κατά της υπ' αριθ. ../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας , φορολογικής περιόδου 1/1/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πλοίων Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας , φορολογικής περιόδου 1/1/2005-31/12/2005 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πλοίων Πειραιά της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-8-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 09-01-2015 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 22/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείαςΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας , φορολογικής περιόδου 1/1/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πλοίων Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 23.104,21€, πλέον 27.725,04€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από έλεγχο, ο οποίος στην από 28-8-2015 έκθεση Φ.Π.Α. έκρινε ότι το Τ/Ρ σκάφος ΝΠ κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, ιδιοχρησιμοποιήθηκε και συνεπώς **δεν είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν.2386/96 (ΠΟΛ 1156/97)**, που ορίζουν ότι τα τουριστικά πλοία που εκτελούν πλόες από Τοπικούς, μέχρι Μεγάλης Ακτοπλοΐας, έχουν την απαλλαγή του 50% των ακαθαρίστων εσόδων τους από τον ΦΠΑ ναύλου ήτοι **η απαλλαγή με το ποσοστό έκπτωσης 50% των ακαθαρίστων εσόδων τους από το Φ.Π.Α. ναύλου σύμφωνα με την κατάταξή του στην κατηγορία II**. Κατά συνέπεια του παραπάνω πορίσματος καταλογίστηκε Φ.Π.Α. για το σύνολο των εσόδων με συντελεστή 9%, ο οποίος προβλεπόταν για τη μεταφορά προσώπων, βάσει του τρίτου παραρτήματος μέρος Β, σε συνδυασμό με το άρθρο 21 παρ. 1 δεύτερο εδάφιο του κώδικα Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) από τα δεδομένα της συνημμένης με την προσβαλλόμενη πράξη έκθεσης ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Δ.Ο.Υ πλοίων Πειραιά, δεν προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα και με την παράθεση εμπεριστατωμένων γεγονότων και αποδεικτικών στοιχείων το σκεπτικό με το οποίο ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα περί ιδιοχρησιμοποίησης του σκάφους : Τ/Ρ ΝΠ και κατ' επέκταση περί υπαγωγής των ναύλων από την εκμετάλλευση αυτού σε ΦΠΑ , σε αντίθεση με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 περί επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή στην ως άνω έκθεση , το συμπέρασμα περί υπαγωγής των ακαθαρίστων εσόδων από την ναύλωση του συγκεκριμένου σκάφους σε ΦΠΑ, βασίζεται αποκλειστικά και μόνο στο ότι αφενός μεν στις καταστάσεις επιβατών που αναφέρονται στα ναυλοσύμφωνα εναλλάσσονται τα ίδια φυσικά πρόσωπα και αφετέρου στο ότι στις τραπεζικές επιταγές που εκδόθηκαν για την εξόφληση των συναλλαγών δεν προκύπτει αυτός που κατέβαλε το τίμημα.

Τα έσοδα δε , που προέκυψαν από την ναύλωση του εν λόγω σκάφους καθορίζονται από ναυλοσύμφωνα , τα οποία έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Λιμενική Αρχή και στην Δ.Ο.Υ Πλοίων Πειραιά , που είναι και η προϋπόθεση για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ κατά ποσοστό 50%.

Επιπρόσθετα ότι η αναφορά στην έκθεση ελέγχου , του γεγονότος ότι οι τραπεζικές επιταγές που εκδόθηκαν για την εξόφληση των συναλλαγών δεν προκύπτει αυτός που κατέβαλε το τίμημα , στερείται παντελώς νομικής και ουσιαστικής βάσης , καθόσον στις τραπεζικές επιταγές εν γένει δεν αναφέρονται τα στοιχεία του προσώπου που καταβάλλει το τίμημα αλλά τα στοιχεία αυτών που εκπροσωπούν το τραπεζικό ίδρυμα που εξέδωσε την τραπεζική επιταγή.

2) Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2005 πρέπει να ακυρωθεί , καθόσον εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της και επομένως είναι για αυτόν το λόγο νομικά πλημμελής και ακυρωτέα, δεδομένου ότι η ΔΟΥ Πλοίων Πειραιά δεν κοινοποίησε στην εταιρεία τους, ως όφειλε, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Επί του 1^{ου} λόγου

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 της με Αρ.Πρωτ.: 1051009-19.5.97, ΠΟΛ. 1156 του Υπ.Οικ. με θέμα «Φ.Π.Α. Οδηγίες εφαρμογής ορισμένων άρθρων των νόμων 2386/96, 2390/96 και 2399/96», και συγκεκριμένα τις ειδικές απαλλαγές (παραγρ. 1, περιπτ. α', β', δ' και ια') του άρθρου 22 του ν. 1642/86 (αντιστοιχία άρθρο 27 ν.2859/2000): «3. Όπως προαναφέρθηκε, με την περίπτωση γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 11 του ν. 2386/96, αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν. 1642/86. **Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, «απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, η ναύλωση πλοίων συμπεριλαμβανομένων και των επαγγελματικών τουριστικών σκαφών και η μίσθωση αεροσκαφών, εφόσον προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, εκτός από τη ναύλωση ή μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.** Εξυπακούεται ότι, οι ναυλώσεις και οι μισθώσεις αντίστοιχα των ως άνω μεταφορικών μέσων, θα είναι ολικές και θα αποδεικνύονται με σχετικά ναυλοσύμφωνα που θα κατατίθενται στην αρμόδιο Λιμενική αρχή και στην αρμόδια ΔΟΥ του εκναυλωτή, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που προβλέπονται από το άρθρο 36 της αριθμ. Π. 8271/4879/ΠΟΛ. 366/18.12.87 ΑΥΟ. (Σχετικές είναι α) η αριθμ. Φ. 3122-1/10/97/28/31-3-1997 απόφαση Υπουργού του ΥΕΝ και β) η αριθμ. Φ. 3122-1/11/97/4-4-97 εγκύκλιος του ιδίου Υπουργείου). Η μη ολική ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών γενικά, συμπεριλαμβανομένων και του ν.

438/1976, (ΦΕΚ 256Α), απαλλάσσεται από Φ.Π.Α, με την προϋπόθεση ότι τα σκάφη αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους εκτός των ελληνικών λιμένων και σε λιμένες άλλων χωρών. Η προσέγγιση των εν λόγω σκαφών εκτός των ελληνικών λιμένων και σε λιμένες άλλων χωρών αποδεικνύεται είτε από τα έγγραφα του πλοίου όπως αυτά ορίζονται από το Υ.Ε.Ν., ή ελλείψει αυτών με την προσκόμιση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πλοιοκτήτη ή και του εκναυλωτή κατά περίπτωση, βεβαίωσης η οποία χορηγείται από την αρμόδια τελωνειακή ή λιμενική αρχή του πρώτου λιμένα επανάπλου του σκάφους από άλλη χώρα, με βάση τα διαβατήρια των επιβαινόντων (βίζα) ή άλλα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο κατάπλους του σκάφους στο λιμένα της άλλης χώρας. **Εκτός από τα παραπάνω παρατηρούμε ότι, η ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών του ν. 438/1976, υπάγεται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 8%, (για την υπό κρίση περίοδο 9% ύστερα από την αύξηση των συντελεστών ΦΠΑ) ως παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων.** Επίσης ότι, τα πλοία αυτά ως εκ της κατασκευής των χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς για την εκτέλεση πλόων θαλάσσιας αναψυχής ή περιηγήσεως και σε αντίθεση με τα κρουαζιερόπλοια δεν εκτελούν καθορισμένα δρομολόγια. Η παρακολούθηση των πλόων των σκαφών αυτών είναι σε μεγάλο βαθμό δυσχερής, δεδομένου ότι δεν σφραγίζονται ναυτιλιακά έγγραφα σε κάθε προσέγγιση τους σε ξένους λιμένες από τις Αρμόδιες Αρχές των εκάστοτε ξένων κρατών (π .χ. Ιταλία, Μάλτα, Αίγυπτος κ.λπ.) ή προσεγγίζουν Όρμους (έδαφος) ξένων κρατών, όπου δεν υπάρχουν Αρχές του κράτους. **Στις περιπτώσεις που τα σκάφη αυτά λόγω της φύσης της λειτουργίας τους, εκτελούν και πλόες πέραν των χωρικών υδάτων, όπως αυτά προσδιορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας, υπάγεται σε ακέραιο συντελεστή Φ.Π.Α, ποσοστό 8%, το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων τους που αναλογούν εντός των χωρικών υδάτων.** Εφόσον τα σκάφη αυτά πλέουν ή παραμένουν εκτός χωρικών υδάτων, απαλλάσσεται του Φ.Π.Α, μόνον το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων τους που αναλογεί πέραν των χωρικών υδάτων. Επομένως, προκειμένου για επαγγελματικά τουριστικά θαλαμηγό σκάφη και τουριστικά πλοιάρια του ν. 438/1976 που πραγματοποιούν διεθνείς πλόες και τα οποία ανάλογα με τις συνθήκες εκμετάλλευσης, δεν είναι δυνατόν να ενισχύσουν με άλλες αποδείξεις (ημερολόγιο σκάφους, θεώρηση ναυτιλιακών εγγράφων από αρμόδιες Αρχές ξένων κρατών, κ.λπ.), την προσέγγιση τους σε λιμένες αλλοδαπής, απαλλάσσεται του Φ.Π.Α, το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων που εκτιμάται ότι έχει πραγματοποιηθεί πέραν των χωρικών υδάτων. Στην περίπτωση αυτή, επειδή τα επαγγελματικά τουριστικά θαλαμηγό σκάφη και τα τουριστικά πλοιάρια του ν. 438/1976 περιλαμβάνονται στις κατηγορίες τουριστικών πλοίων του άρθρου 3 του π. δ/τος 917/1979 (ΦΕΚΤ.Α' 257/19.11.79), κατά την κατάταξη που ορίζεται από τις διατάξεις αυτές του νόμου, η απαλλαγή του μέρους των ακαθαρίστων εσόδων τους από το Φ.Π.Α, (ναύλου, ενεργείται ανάλογα με την κατάταξη τους, βάση του πρωτοκόλλου Γενικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας ή του αναγνωρισμένου νηογνώμονα.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ I Τουριστικά πλοία που εκτελούν και διεθνείς πλόες, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 60%.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ II Τουριστικά πλοία που εκτελούν πλόες από Τοπικούς, μέχρι Μεγάλης Ακτοπλοίας, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 50%.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ III Τουριστικά πλοία που εκτελούν πλόες από Τοπικούς μέχρι και Μικράς Ακτοπλοίας, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 40%.

Ενημερωτικά αναφέρουμε ότι στο Προεδρικό διάταγμα 917/79 (ΦΕΚ 257Α) με το οποίο εγκρίθηκε και τέθηκε σε εφαρμογή ο κανονισμός περί επιθεωρήσεως των τουριστικών πλοίων ορίζονται ως **διεθνής πλους**: ο πλους από ελληνικό λιμάνι σε λιμένες του εξωτερικού και αντίστροφα, καθώς και ο πλους μεταξύ λιμένων του εξωτερικού.

Πλους μεγάλης ακτοπλοΐας: ο μη βραχύς εσωτερικός πλους μεταξύ των λιμένων του εσωτερικού.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι πλόες από Πειραιά προς Κέρκυρα - Βόρειο Ελλάδα - Μυτιλήνη - Κρήτη και Δωδεκάνησα.

Πλους Μικρής ακτοπλοΐας: ο βραχύς εσωτερικός πλους κατά τη διάρκεια του οποίου το πλοίο δεν απομακρύνεται πέραν των 20 ναυτικών μιλίων της πλησιέστερης ακτής.

Ενδεικτικά περιλαμβάνονται οι πλόες από Πειραιά προς Κυκλάδες, Β. Σποράδες, Ζάκυνθο, Κεφαλληνία, λιμένες της Ακαρνανίας και Αμβρακικού, προεκτινόμενοι και μέχρι Κέρκυρα ή Πελοπόννησο ανατολικά του Ταινάρου.

Δεν περιλαμβάνονται στις προαναφερόμενες κατηγορίες τα τουριστικά πλοία που εκτελούν τοπικούς πλόες και πλόες περιορισμένης έκτασης όπως οι πλόες από Πειραιά προς λιμένες Σαρωνικού και Αργολικού ή από λιμένες Ν ή Β Ευβοϊκού μέχρι Βόλου, από λιμένες, εντός του Κορινθιακού προς λιμένες Κορινθιακού μέχρι Πατρών.

Στην έννοια της απαλλαγής από το ΦΠΑ της ναύλωσης των επαγγελματικών τουριστικών σκαφών, περιλαμβάνονται και τα θαλάσσια, περιηγητικά ταξίδια όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Π.Δ. 122/95 (ΦΕΚ 75Α) εφόσον πραγματοποιούνται με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις. Πρόκειται δηλαδή για απαλλαγή των κυκλικών ταξιδιών που εκτελούν αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας διαφόρων κατηγοριών επιβατηγά πλοία μεταξύ του αφετηρίου λιμένα και ενός ή περισσότερων ελληνικών λιμένων με αποκλειστικό σκοπό τη θαλάσσια αναψυχή και περιήγηση των μεταφερομένων επιβατών, με την προϋπόθεση προσέγγισης και σε λιμένα άλλης χώρας. Απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή του θαλάσσιου περιηγητικού ταξιδιού είναι:

α) Η τελική αποβίβαση των επιβατών στο λιμάνι από το οποίο επιβιβάστηκαν, έστω και αν γίνεται παραλαβή και άλλων επιβατών-περιηγητών, από ενδιάμεσα λιμάνια, οι οποίοι όμως θα αποβιβαστούν στο ίδιο λιμάνι της επιβίβασης τους.

β) Κατά τη διάρκεια του ταξιδιού ο επιβάτης υποχρεούται να παρακολουθεί το πλοίο για όλη τη διάρκεια του ταξιδιού. Τυχόν δε αποβίβαση και παραμονή του σε ενδιάμεσα λιμάνια θα διαρκεί όσο και η παραμονή του πλοίου στο συγκεκριμένο λιμάνι προσέγγισης.

γ) Το πλοίο πρέπει να προσεγγίζει και λιμάνι άλλης χώρας.

δ) Από το πλοίο θα παρέχονται στον επιβάτη και άλλες υπηρεσίες, όπως ξενάγησης, φαγητού κ.τ.λ. οι οποίες θα περιλαμβάνονται στη τιμή του πακέτου ανεξάρτητα αν εκδίδονται ή όχι, για το σκοπό αυτό, εισιτήρια ή άλλα φορολογικά στοιχεία, κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και όχι απλή μεταφορά.

Σε κάθε περίπτωση η προσέγγιση του σκάφους σε λιμάνι άλλης χώρας, πρέπει να προκύπτει από τα ναυτιλιακά έγγραφα του σκάφους αυτού.

Εκτός από το ναύλο που απαλλάσσεται του ΦΠΑ, στην απαλλαγή από το φόρο περιλαμβάνεται ένα σύνολο (πακέτο) υπηρεσιών, έξω από το πλοίο (επίσκεψη αξιοθεάτων-διασκέδαση στην ξηρά και άλλες ψυχαγωγικές υπηρεσίες) η αξία των οποίων περιλαμβάνεται στην τιμή πακέτου που επιβαρύνεται ο επιβάτης-περιηγητής, που μετέχει στην κρουαζιέρα, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται εκτός Ελλάδας, όπως προκύπτει από την αριθμ. .../.. Γνωμοδότηση του ΝΣΚ και την αριθμ. ΠΟΑ./.. εγκύκλιο μας.

Δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παροχή τροφής και ποτών στους επιβάτες ή στο πλήρωμα του σκάφους ανεξάρτητα αν η παροχή αυτή πραγματοποιείται μέσα ή έξω από το σκάφος κατά τη διάρκεια της κρουαζιέρας και ανεξάρτητα αν παρέχονται εντός ή εκτός Ελλάδος, σύμφωνα με την/.. απόφαση του ΔΕΚ, καθώς και οι τυχόν διανυκτερεύσεις σε ξενοδοχεία και λοιπά καταλύματα στην ξηρά, κατά τη διάρκεια της κρουαζιέρας.

Εξυπακούεται ότι, οι υπηρεσίες που παρέχονται από πλοία και λοιπά σκάφη που αναφέρονται πιο πάνω, σε επιβάτες, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της έννοιας «κρουαζιέρα» θεωρούνται ως μεταφορά προσώπων και υπάγονται στο ΦΠΑ με συντελεστή 8% (9%), ενώ η μεταφορά πραγμάτων με συντελεστή ΦΠΑ 18% (19%).

Διευκρινίζεται ότι, τα θαλάσσια περιηγητικά ταξίδια (κρουαζιέρες) θεωρούνται ως μεταφορά προσώπων μόνο στην περίπτωση που ο εκμεταλλευτής του πλοίου φέρει εξ ολοκλήρου την ευθύνη της μεταφοράς των επιβατών και οι διάφορες υπηρεσίες που παρέχονται στους επιβάτες κατά την διάρκεια της κρουαζιέρας, όπως η παροχή τροφής και ποτών, η μεταφορά των επιβατών από και προς το πλοίο κ.λπ. εφόσον είναι προαιρετικές για τον επιβάτη και δεν περιλαμβάνονται στο πακέτο έστω και αν παρέχονται από τις ίδιες επιχειρήσεις που οργανώνουν τα θαλάσσια περιηγητικά ταξίδια. Στην περίπτωση αυτή, το σύνολο των εσόδων της μεταφοράς, υπάγονται σε ΦΠΑ με συντελεστή 8%. Εξυπακούεται, ότι οι επί μέρους υπηρεσίες αυτές, υπάγονται αυτοτελώς στον οικείο συντελεστή Φ.Π.Α. Αν δεν τηρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις το σύνολο του πακέτου υπάγεται στις διατάξεις του [άρθρου 35 του ν. 1642/86](#), όπως ισχύει, με συντελεστή 18%.

Επισημαίνεται ότι, η εκμετάλλευση τυχόν καταστημάτων που υπάρχουν πάνω σε πλοία όπως εστιατόρια, μπαρ, ηλεκτρονικά παιχνίδια, κομμωτήρια κ.λπ. υπόκεινται σε ΦΠΑ. Σχετική είναι και η/..... εγκύκλιος μας. Διευκρινίζεται ότι,

μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1996, οι κρουαζιέρες εξακολουθούν να απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, άσχετα αν τα πλοία κατά τη διάρκεια του ταξιδιού προσεγγίζουν ή όχι λιμάνια άλλης χώρας, ενώ από 1.1.1997 υπάγονται κανονικά στο φόρο, εκτός αν προσεγγίζουν και λιμάνια άλλης χώρας κατά τη διάρκεια της κρουαζιέρας. ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2859/2000 (κώδικα Φ.Π.Α.) «Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών», ορίστηκε ότι:

Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο:

α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου,

β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

γ) χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Επειδή από τα ναυλοσύμφωνα που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο προέκυψε ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2005 έως 31/12/2005, είχε ναυλώσει το ιδιόκτητο T/P σκάφοςΝΠ στην εταιρεία α) (τιμολογίου Νο ../.....) και κατά κύριο λόγο στις αλλοδαπές εταιρείες β) με έδρα τη(τιμολογίου Νο ../....., γ).....με έδρα τη(τιμολογίου/.....), δ)..... με έδρα τη(τιμολογίου Νο ../.....), **ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει ποιά φυσικά πρόσωπα έκαναν χρήση του παραπάνω σκάφους**, με σκοπό να διερευνηθεί εάν καταστρατηγήθηκαν οι διατάξεις με την σύναψη πλασματικά ναυλοσυμφώνων με κυρίως αλλοδαπές (off shore) εταιρείες που δεν εμφανίζουν την μετοχική τους σύνθεση ούτε την σύνθεση του ΔΣ τους, και που είχαν ως σκοπό αφενός να αποκρύψουν από ποια φυσικά πρόσωπα είχαν την πραγματική χρήση του σκάφους, ενώ αφετέρου να δημιουργήσουν τις ελάχιστες τυπικές προϋποθέσεις για την μη υπαγωγή του 50% των εσόδων στο Φ.Π.Α. , ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει θεωρημένα αντίγραφα καταστάσεων επιβατών και πληρώματος για κάθε ναυλοσύμφωνο με τις ανωτέρω εταιρείες και για τη χρονική περίοδο 1/1/2005 έως 31/12/2005 .

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των ναυλοσυμφώνων με τις καταστάσεις επιβατών και πληρώματος, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι σε όλες τις καταστάσεις

επιβατών που αναφέρονται στα παραπάνω ναυλοσύμφωνα **εναλλάσσονται τα ίδια φυσικά πρόσωπα** «.....,,.....», παρά το γεγονός ότι οι εμφανιζόμενες ως ναυλώτριες εταιρείες ήταν διαφορετικές Νομικές οντότητες, ωστόσο η χρήση του σκάφους γινόταν από τα ίδια φυσικά πρόσωπα Έλληνες υπηκόους, ενώ συμπεριλαμβανόταν στους επιβάτες ο κύριος μέτοχος της προσφεύγουσας

Κατόπιν αυτού ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων που εκδόθηκαν για τις ανωτέρω συναλλαγές προκειμένου να πιστοποιηθεί ότι ο καταβάλλων το τίμημα ήταν το εκάστοτε νομικό πρόσωπο που εμφανίζονταν ως ναυλωτής. Η προσφεύγουσα για την εξόφληση των τιμολογίων που εκδόθηκαν προς τις **αλλοδαπές εταιρείες** και συγκεκριμένα τιςμε έδρα τη, με έδρα τη ,με έδρα τη προσκόμισε τραπεζικές επιταγές σε δολάρια, εκδόσεως της ελληνικής τράπεζας, από τις οποίες δεν προκύπτουν τα πρόσωπα που καταβάλουν το τίμημα, καθώς με τις επιταγές αυτές έγινε διακίνηση χρημάτων, αντί να μεταφερθούν μετρητά, από τους λογαριασμούς των ληπτριών των υπηρεσιών, στον λογαριασμό της προσφεύγουσας.

Επιπλέον από το πρακτικό της αυτόκλητης γενικής συνέλευσης των μετόχων της 31-12-2011 της προσφεύγουσας **προέκυψε ότι την πλειοψηφία των 3000 μετοχών της προσφεύγουσας, ήτοι 1650 μετοχές κατέχεται από τον** με τις υπόλοιπες 1350 να κατέχονται από την off shore εταιρεία αγνώστου ιδιοκτησιακού καθεστώτος.

Ακόμα, από την με αρ. πρωτ. **διαπιστωτική πράξη** προέκυψε ότι κατόπιν **της από 26-9-2011 αίτησης** που υπεβλήθη για λογαριασμό της εταιρείας, ανακλήθηκε η άδεια επαγγελματικού πλοίου αναψυχής του σκάφους ΝΠ χωρίς περαιτέρω έλεγχο κατ' εφαρμογή των εδαφίων 2-5 της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν.4002/2011 κατά παρέκκλιση του άρθρου 2 παρ. 5 εδάφιο β του ν.2743/1999 χωρίς περαιτέρω έλεγχο, έχοντας υποχρέωση να καταβάλλουν εκτός από τον φόρο προστιθεμένης αξίας του σκάφους τους φόρους που αναλογούν **στα καύσιμα, λιπαντικά και λοιπά εφόδια για τους οποίους το σκάφος έτυχε απαλλαγής από 1-7-2010 έως τον χρόνο αίτησης υπαγωγής.**

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα για την υπό κρίση χρήση συνέταξε πλασματικά ναυλοσύμφωνα με την εταιρεία και τις ως άνω αλλοδαπές εταιρείες αγνώστου ιδιοκτησιακού καθεστώτος ενώ από τις καταστάσεις των επιβατών προέκυψε ότι **το T/P σκάφος ΝΠ, δεν ναυλώθηκε όπως απαιτούν οι διατάξεις, αλλά ιδιοχρησιμοποιήθηκε από τον κύριό της μέτοχο** και δια αυτού του τρόπου απέφυγε την καταβολή του Φ.Π.Α. που αναλογεί στο 50% των ναύλων βάσει των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 2386/96 (ΠΟΛ. 1156/1997), αποκτώντας ταυτόχρονα δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών που αντιστοιχεί σε καύσιμα κλπ, ενώ συνεπεία της διαπίστωσης αυτής του ελέγχου ορθά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι πράξεις αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 9β του ν.2859/2000 και επιβάλλεται για το σύνολο της δηλωθείσας αξίας τους Φ.Π.Α. με συντελεστή 9% για **ως μεταφορά προσώπων (βάσει της διαπίστωσης του ελέγχου).**

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθεί νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επί του 2^{ου} λόγου

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου»: Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. **Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.**

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 72 του ν.4174/2014 (Όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το [άρθρο 8 του Ν. 4337/2015](#) ΦΕΚ Α 129/17-10-2015): Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου **εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου.** Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η ελέγχουσα Δ.Ο.Υ. δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, περί της υποχρέωσης της φορολογικής διοίκησης να κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο, πριν την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, προκύπτει νόμω και ουσία αβάσιμη διότι η με αριθμό .../..... εντολή ελέγχου εκδόθηκε πριν τις 31/12/2013 και είχε αποσταλεί στην προσφεύγουσα, η με αριθμό πρωτ./..... επιστολή με την οποία της γνωστοποιήθηκε ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου, και κατά συνέπεια έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2014 (Κ.Φ.Δ.), όπως η παράγραφος αυτή διαμορφώθηκε με τον Ν. 42254/2014 και έχει ισχύ από 1/1/2014, οι οποίες ορίζουν ότι, για τις χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι **την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται** οι διατάξεις του κεφ. 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,

εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

Επειδή ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31/12/2013, επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου η οποία εν προκειμένω συντελέστηκε με την με αριθμό πρωτ./..... επιστολή, κατόπιν των παραπάνω δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, το οποίο ως άρθρο ανήκει στο κεφάλαιο 7 του Κ.Φ.Δ., και η ελεγκτική αρχή ορθώς κοινοποίησε την με αριθμό/..... κλήση σε ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ισχύει: *«Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».*

Επειδή εν προκειμένω από την με αρ. πρωτ./..... κλήση προς ακρόαση προκύπτει ότι η συνταχθείσα κλήση είναι πλήρως αιτιολογημένη καθώς αναφέρει τις διαπιστώσεις του ελέγχου καθώς τις επιπτώσεις που επιφέρουν από πλευράς φόρων, ενώ δόθηκε στην προσφεύγουσα προθεσμία 20 ημερών, δηλαδή η ίδια προθεσμία που προβλέπεται από την παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι παρασχέθηκε στην προσφεύγουσα με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς της, στο οποίο αυτή δεν ανταποκρίθηκε, ενώ, είχε κάθε δικαίωμα και δυνατότητα να λάβει γνώση όλων των εγγράφων στα οποία βασίστηκαν οι κρίσεις του ελέγχου και ν' αμυνθεί συγκεκριμένα κατ' αυτών. Κάθε δε αντίθετος ισχυρισμός της απορρίπτεται ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος.

Άλλωστε, οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας που αναφέρονται προς επίρρωση του σχετικού λόγου της υπό κρίση ενδικαφανούς προσφυγής της είναι απορριπτέοι και ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι, δεδομένου, ότι για το λυσιτελές της προβολής από το διοικούμενο λόγου περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης καθώς και του σημειώματος της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 πριν από την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν πράξεως απαιτείται παράλληλη αναφορά και των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλε ενώπιον της Διοικήσεως, και οι οποίοι είναι ουσιώδεις, και εντοπίζονται, εφόσον **αυτός είναι ο ουσιαστικά ο ισχυρισμός, στην διαφορά μεταξύ της κοινοποιηθείσας κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999 με το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013,** υπό την έννοια ότι θα μπορούσαν να ασκήσουν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων από τη φορολογική αρχή (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4447/2012, ΣτΕ 3578, 3871/2013, 948/2012, 2383/2012).

Στην κρινόμενη υπόθεση, ούτως ή άλλως, η προσφεύγουσα δεν αναφέρει ποιους συγκεκριμένους ουσιώδεις ισχυρισμούς δεν της δόθηκε η δυνατότητα να προβάλλει ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής ικανούς να ανατρέψουν την κρίση του ελέγχου ούτε κι εξειδικεύει τη συγκεκριμένη βλάβη που τυχόν υπέστη

από το γεγονός της δήθεν μη προσήκουσας τήρησης του δικαιώματος αυτού, γεγονός που καθιστά τον υπό εξέταση λόγο της προσφυγής της απορριπτέο, σε κάθε περίπτωση, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενο (Ολομέλεια ΣτΕ 4447/2012).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθεί νόμω και ουσία αβάσιμος και αόριστος.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής στο σύνολό της και την επικύρωση της με αριθμό ../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας , φορολογικής περιόδου 1/1/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πλοίων Πειραιά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου (ως οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. αρ. ../2015 διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2005	23.104,21
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	27.725,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	50.829,25€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).