



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 03/12/2018

Αριθμός απόφασης: **4842**

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα την ΓΛΥΦΑΔΑ, οδός, κατά α) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015- 31/12/2015, β) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016- 31/12/2016, και γ) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017- 31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015- 31/12/2015, β) την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016- 31/12/2016, και γ) την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017- 31/12/2017, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος, ύψους 118.360,17 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 37.922,51 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 156.282,68 €.
- Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος, ύψους 27.257,80 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 13.628,90 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 40.886,70 €.
- Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/03/2017, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας εταιρείας κατά 7.795,40 €, ήτοι από το ποσό των 10.285,15 €, βάσει δήλωσης, στο ποσό των 2.489,75 €, βάσει ελέγχου.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./29.03.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ. Αιτία έκδοσης της εν λόγω εντολής απετέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/09.10.2017 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ/20.10.2017).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση το 50% του φόρου εισροών της, καθόσον σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν αποδεικνύεται ότι τα σκάφη της δεν εκτελούν πλόες εκτός των ελληνικών χωρικών υδάτων.

Την 28/11/2018 η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. ΔΕΔΕΙ 2018 ΕΜΠ Συμπληρωματικό Υπόμνημα στο οποίο αναφέρει τα εξής:

- Το αντικείμενο της δραστηριότητάς της συνίσταται σε ναύλωση των πλοίων της σε τουριστικά γραφεία για λογαριασμό πελατών τους και όχι σε διοργάνωση κρουαζιερών από την ίδια. Οι λοιπές υπηρεσίες, όπως η σίτιση, η μεταφορά και η προμήθεια τουριστικών εντύπων παρέχονται από τα συνεργαζόμενα τουριστικά γραφεία ή από τους άλλους συνεργαζόμενους φορείς και με δική τους αποκλειστική ευθύνη.
- Το Υπουργείο Ναυτιλίας, το οποίο εξέδωσε και τις σχετικές άδειες των σκαφών την διαβεβαίωσε ότι ο συντελεστής Φ.Π.Α. είναι 12%.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§1 του Κώδικα Φορολογίας Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της παρ. 13 του άρθρου 14.»,

Επειδή περαιτέρω στις παραγράφους 4 και 5 του ως άνω νόμου και άρθρου, όπως αυτές ίσχυε μέχρι την 22/12/2016, ορίζεται ότι:

«4. Για τα νησιά των νομών Σάμου, Λέσβου, Χίου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%), εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

- α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,
- β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,

γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

5. Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή αυτήν.»

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση 3 της υποπαρ. Δ2 της παρ. Δ του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94/14-08-2015) οι προβλεπόμενες στις παρ. 4, 5 και 6 του άρθρου 21 μειώσεις των συντελεστών Φ.Π.Α. καταργούνται σταδιακά ως ακολούθως: από 1.10.2015 στην πρώτη ομάδα νησιών, από 1.6.2016 στη δεύτερη ομάδα νησιών και από 1.1.2017 στα υπόλοιπα νησιά. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης και Οικονομικών με αριθμ. ΥΠΟΙΚ 0010707/29-9-2015 ορίζεται ότι η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 2859/2000 (Α' 248), όπως ισχύει, από 1ης Οκτωβρίου 2015 εφαρμόζεται στα νησιά του Αιγαίου: Θήρα, Μύκονος, Νάξος, Πάρος, Ρόδος Σκιάθος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27§1 του Κώδικα Φορολογίας Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, ...

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, τροφοεφοδίων, λιπαντικών 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 ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά,

δ) η ναύλωση πλοίων και 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. Η ναύλωση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του ν. 2743/1999 απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1156/09.05.1997:

«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 απαλλασσόμενων 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 ελλείπει 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%, 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 πλοiάρια 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 πλοiάρια 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 Ι Τουριστικά πλοiα που εκτελούν και διεθνείς πλόες, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 60%.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΙΙ Τουριστικά πλοiα που εκτελούν πλόες από Τοπικούς, μέχρι Μεγάλης Ακτοπλοiας, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 50%.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΙΙΙ Τουριστικά πλοiα που εκτελούν πλόες από Τοπικούς μέχρι και Μικράς Ακτοπλοiας, 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 ακτοπλοiας: 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, προεκτεινόμενοι 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. 520/88 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ και την αριθμ. ΠΟΑ. 1109/89 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 0-231/94 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%, ενώ η μεταφορά πραγμάτων με συντελεστή ΦΠΑ 18%.

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 1124126/5986/1863/0014/14-11-1996 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.

Το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με την απόφαση του 0-331/94 έκρινε ότι οι διατάξεις της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ δεν καλύπτουν την απαλλαγή αυτή κατά το μέρος που η κρουαζιέρα πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και τα πλοία κατά τη διάρκεια του πλου δεν προσεγγίζουν αλλοδαπούς λιμένες.

Έτσι, στα πλαίσια της εφαρμογής του Κοινοτικού Δικαίου και των αποφάσεων του ΔΕΚ υπάγονται στο Φ.Π.Α, από 1.1.1996, οι ναυλώσεις των Ελληνικών Επαγγελματικών Τουριστικών σκαφών που πραγματοποιούν κυκλικά περιηγητικά ταξίδια σε λιμάνια του εσωτερικού.»

Επειδή, το πλαίσιο λειτουργίας των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής ρυθμίζεται από το ν. 4256/2014, το Π.Δ. 917/1979 και τον Κώδικα Ναυτικού Δικαίου (δημόσιου και ιδιωτικού).

Επειδή τα σκάφη ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας επιχείρησης έχουν άδεια της κατηγορίας ΙΙ του άρθρου 3 του Π.Δ. 917/1979 και εκτελούν πλόες νυχτερινούς-ημερινούς από Τοπικούς, μέχρι Μεγάλης Ακτοπλοΐας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1§1 του ν. 4256/2014 επαγγελματικό πλοίο αναψυχής είναι το πλοίο αναψυχής μεταφορικής ικανότητας έως και σαράντα εννέα (49) επιβατών, το οποίο διαθέτει επαρκείς και κατάλληλους χώρους ενδιαίτησης ειδικά για τους επιβάτες, για την εκμετάλλευση του οποίου συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης.

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 7§1 του ως άνω νομοθετήματος προβλέπεται ότι: «Τα επαγγελματικά και τα ιδιωτικά πλοία αναψυχής, εφόσον είναι ναυλωμένα, υποχρεούνται να είναι εφοδιασμένα με αντίγραφα των αντίστοιχων ναυλοσυμφώνων και με καταστάσεις επιβαινόντων. Αντίγραφα των ναυλοσυμφώνων υποβάλλονται από τον εκναυλωτή, όπως αυτός προσδιορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 3, στις υπηρεσίες της Φορολογικής και Τελωνειακής Διοίκησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170).»

Επειδή από το Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει ότι τα πλοία της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν υποχρεούνται σε τήρηση ημερολογίου πλοίου (σχετ. η Απόφαση ΥΕΝ/12/2004, η οποία διατηρήθηκε σε ισχύ με την παράγραφο 7 του άρθρου 15 ν.4256/14).

Επειδή οι κείμενες διατάξεις ορίζουν ότι εφόσον τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής πλέουν ή παραμένουν εκτός χωρικών υδάτων, απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. μόνο το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων τους που αναλογεί πέραν των χωρικών υδάτων. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση τα πλοία που πραγματοποιούν πλόες και εκτός χωρικών υδάτων και τα οποία, ανάλογα με τις συνθήκες εκμετάλλευσης, δεν είναι δυνατό να ενισχύσουν με άλλες αποδείξεις (ημερολόγιο σκάφους, θεώρηση ναυτιλιακών εγγράφων από Αρμόδιες Αρχές ξένων κρατών κ.λπ.), την πλεύση τους και σε διεθνή ύδατα, 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 σκάφη περιλαμβάνονται στις κατηγορίες τουριστικών πλοίων του άρθρου 3 του Π.Δ/τος 917/1979 (ΦΕΚ τ.Α' 257/19.11.1979), 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 κατάταξή τους,

βάσει του πρωτοκόλλου Γενικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας ή του αναγνωρισμένου νηογνώμονα. Εν προκειμένω τα πλοία της προσφεύγουσας υπάγονται στην Κατηγορία II, ήτοι είναι τουριστικά πλοία που εκτελούν πλόες από τοπικούς μέχρι μεγάλης ακτοπλοΐας και απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. το 50% των ακαθαρίστων εσόδων τους.

Επειδή από το φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος διαπίστωσε θετικά ότι τα πλοία της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν έχουν πραγματοποιήσει πλόες και εκτός χωρικών υδάτων.

Επειδή, οι ως άνω δυσχέρειες απόδειξης επιλύθηκαν μόλις την 04/10/2018 με τη δημοσίευση της ΠΟΛ. 1177/2018, με θέμα «όροι και προϋποθέσεις για τη διενέργεια δραστηριότητας των πλοίων κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα για σκοπούς χορήγησης απαλλαγών από το φόρο προστιθέμενης αξίας», με την οποία ορίστηκε ότι η απόδειξη πραγματοποίησης ταξιδιού ή χρήσης του πλοίου στην ανοιχτή θάλασσα πραγματοποιείται με χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων αυτόματης αναγνώρισης (AIS).

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ν.4174/2013 όπως ισχύει, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. 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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη

νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§1 του ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 03/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, και την ακύρωση των υπ' αριθμ./2018,/2008 και/2008 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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