



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 15-3-2019

Αριθμός απόφασης: 883

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 1036960 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 15-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, με έδρα στην κατά της με αριθμό/28-09-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/28-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-9-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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/28-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα επιχείρηση

ποσού 9.473,44€ για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που βαρύνονται με Φ.Π.Α. αξίας 79.116,75€ και Φ.Π.Α. 18.946,88€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 28-9-2018 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/ 25-1-2018 εντολής ελέγχου. Οι εκθέσεις ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις εστάλησαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση με τη με αριθμό/ 2-10-2018 συστημένη επιστολή.

Η Δ.Ο.Υ. παρέλαβε το με αριθμό/ 9-10-2017 και με αριθμό υπόθεσης/17 δελτίο πληροφοριών από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα στις 7-7-2017. Από διαφημιστικά φυλλάδια που βρέθηκαν στο χώρο της επιχείρησης στον επιτόπιο έλεγχο, εκτός από προγραμματισμένες περιηγητικές εκδρομές, δίνεται η δυνατότητα ναύλωσης του σκάφους για σκοπούς αναψυχής και συγκεκριμένα: α) θαλάσσια εκδρομή μισής ημέρας διάρκειας 5 ωρών ή ολοήμερη διάρκειας 10 ωρών σε παραλίες της Σαντορίνης, β) θαλάσσια εκδρομή ολοήμερη διάρκειας 10 ωρών στις παραλίες σε κοντινά νησιά επιλογής (Ανάφη, Ίος, Φολέγανδρος και Μύκονος). Από τα φορολογικά στοιχεία, τα βιβλία και τα ναυλοσύμφωνα που επιδείχθηκαν στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για το χρονικό διάστημα 1/1/2016 – 31/12/2016 προέκυψε ότι το πλοίο πραγματοποίησε περιηγήσεις – θαλάσσιες εκδρομές, ναυλώσεις για σκοπούς αναψυχής, εντός της ελληνικής επικράτειας. Η επιχείρηση είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία με χρήση απαλλαγής 50% των ακαθαρίστων εσόδων της. Ο έλεγχος προσδιόρισε την καθαρή αξία των παρασχεθεισών υπηρεσιών και προσδιόρισε το Φ.Π.Α. που αναλογούσε. Εκδόθηκε το με αριθμό/ 7-7-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/ 27-9-2017 έγγραφο υπόμνημα, στο οποίο ανέφερε ότι ο έλεγχος μη ορθά επέβαλε Φ.Π.Α. σε έσοδα του σκάφους που εμπίπτουν σε Φ.Π.Α., διότι: α) το σκάφος διαθέτει άδεια του ν.4256/2014 σε ισχύ και εκτελεί συμβάσεις ολικής ναύλωσης, β) το σκάφος διέθετε και διαθέτει κατά τη διενέργεια των σχετικών ναύλων Πρωτόκολλο Γενικής Επιθεώρησης για Μεγάλη Ακτοπλοΐα. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας στο συγκεκριμένο υπόμνημα, απαλλαγή από το Φ.Π.Α. δίδεται βάσει του Πρωτοκόλλου Γενικής Επιθεώρησης του κάθε πλοίο και όχι τον διενεργηθέντα πλου, βάσει της ΠΟΛ.1156/1997. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής απέρριψε τους ισχυρισμούς που διατύπωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση στο υπόμνημά της, διότι στην ίδια ΠΟΛ αναφέρεται ότι δίδεται η συγκεκριμένη ποσοστιαία απαλλαγή (50%) για τις περιπτώσεις που ένα σκάφος προσεγγίζει ξένους λιμένες και υπάρχει αδυναμία ενίσχυσης με δικαιολογητικά του πραγματικού και πραγματοποιηθέντος πλου εκτός χωρικών υδάτων.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ έστειλε με συστημένη επιστολή την με αριθμό/ 29-1-2018 Πρόσκληση – Γνωστοποίηση για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης με συνημμένο αντίγραφο της εντολής ελέγχου. Τα βιβλία και στοιχεία προσκομίστηκαν. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ έκρινε ότι μη ορθά η προσφεύγουσα επιχείρηση έκανε χρήση της απαλλαγής Φ.Π.Α., καθώς οι απαλλαγές από το Φ.Π.Α. δεν ισχύουν, βάσει των

οδηγιών της ΠΟΛ.1087/ 23-5-2008, για θαλάσσια μέσα που πραγματοποιούν πράξεις για σκοπούς αναψυχής (π.χ. θαλάσσια μπάνια, θαλάσσιες εκδρομές ή περιηγήσεις περιορισμένης ναυσιπλοΐας) και, βάσει της ΠΟΛ.1141/ 30-6-2015, για τα επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια (που πραγματοποιούν ημερήσια θαλάσσια ταξίδια που διενεργούνται κατά κανόνα εντός 24 ωρών σε κυκλικό ταξίδι), διότι τα πλοία αυτά διενεργούν θαλάσσιες περιηγήσεις με προκαθορισμένο πρόγραμμα σε παρακείμενους λιμένες και δεν χρησιμοποιούνται κατά κύριο λόγο στην ανοιχτή θάλασσα. Πέραν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης, από τον οποίο προέκυψε ότι την περίοδο 1/1/2016-31/12/2016 πραγματοποιήθηκαν 312 πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας συνολικού ύψους 213.626,75€, εκ των οποίων οι 305 αφορούσαν κινήσεις μέσω POS. Ο έλεγχος επιχείρησε να ταυτίσει τις πραγματοποιηθείσες πιστώσεις με τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά, αλλά δεν προέκυψε σχεδόν ουδεμία αντιστοιχία. Ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/ 7-8-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο απέστειλε με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα επιχείρηση με συνημμένες τις με αριθμό και/2018 Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις περιόδους 1/1/2016 – 31/12/2016 και 1/1/2017 – 31/3/2017, αντίστοιχα, και τον/2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου 58Α του ν.4174/2013. Η προσφεύγουσα υπέβαλλε το με αριθμό/ 11-9-2018 υπόμνημα, στο οποίο αναφέρει ότι: α)το πλοίο έχει την με αριθμό/2016 επαγγελματική άδεια του ν.4256/2014, σύμφωνα με την οποία είναι επαγγελματικό τουριστικό πλοίο αναψυχής προορισμένο για ολική ναύλωση, β) διαθέτει Πρωτόκολλο Γενικής Επιθεώρησης που το κατατάσσει στην κατηγορία II, γ) τα διαφημιστικά φυλλάδια δεν είχαν εκδοθεί από την προσφεύγουσα επιχείρηση αλλά από άλλη επιχείρηση και διαφήμιζαν γενικά τουριστικές υπηρεσίες με σκάφη, δ)η τιμολόγηση των ναυλοσυμφώνων που αφορούσαν ναύλους διάρκειας έως 1 ημέρα έγινε με τον υψηλό συντελεστή Φ.Π.Α. 23% ή 24% και η έκπτωση εφαρμόστηκε μόνο για τα πολυήμερα ναυλοσύμφωνα, ε)οι πιστώσεις στο λογαριασμό της επιχείρησης αφορούσαν προκαταβολές για ναυλώσεις του σκάφους επόμενων ετών και στ)όλοι οι ναυλωτές είχαν πρόβλημα ρευστότητας λόγω capital controls και αναγκάζονταν να καταβάλλουν ποσό για το ναύλο και άλλοι επιβαίνοντες στο πλοίο. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καθώς: α)η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα ΠΟΛ.1156/1997 αναφέρει ότι χορηγείται απαλλαγή από το Φ.Π.Α. μόνο εφόσον τα σκάφη πλέον ή παραμένουν εκτός χωρικών υδάτων και μόνο κατά το μέρος των ακαθάριστων εσόδων τους που αναλογεί πέραν των χωρικών υδάτων, β)σε όλα τα φυλλάδια αναφερόταν ως μέσο επικοινωνίας το e-mail και από αναζήτηση στη συγκεκριμένη ιστοσελίδα, όπως απεικονιζόταν κατά την ημερομηνία 4-7-2016, αναφερόταν ως «στόλος μας» το συγκεκριμένο πλοίο με φωτογραφίες αυτού και ανέγραφε κατηγορίες εκδρομών (..... που είναι Day Cruise 10:00-14:00/ Sunset Cruise 17:00-21:00/ Full Day: 10 ώρες και που είναι 10ωρες εκδρομές στα νησιά Ανάφη, Ίο, Μύκονο ή Φολέγανδρο), γ)η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα ατομική διοικητική λύση ΕΞ 2011 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας – 14^{ης} Διεύθυνσης Φ.Π.Α. αφορά σε περίπτωση πλου πέραν των χωρικών

υδάτων της χώρας και δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση, δ)η διαφορά των 79.116,75€ μεταξύ των πιστώσεων στο λογαριασμό της προσφεύγουσας και των δηλωθέντων εσόδων της χρήσης 2016 δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ως προκαταβολή που δόθηκε για ναυλώσεις επόμενων ετών, καθώς όλες οι πιστώσεις πραγματοποιήθηκαν μόνο την περίοδο που πράγματι παρείχε υπηρεσίες η προσφεύγουσα και όχι καθ' όλη την περίοδο, ε)ο ισχυρισμός ότι όλοι οι ναυλωτές είχαν πρόβλημα ρευστότητας λόγω capital controls δεν ισχύει καθώς σχεδόν το σύνολο των ναυλωτών ήταν αλλοδαποί τουρίστες (για τους οποίους δεν ίσχυαν οι περιορισμοί των capital controls), στ)το γεγονός των πολλών τμηματικών καταβολών υποδεικνύει την μερική ναύλωση του σκάφους και δεν συμβαδίζει με τους όρους και προϋποθέσεις εκμετάλλευσης επαγγελματικών πλοίων αναψυχής της ΠΟΛ.1141/ 30-6-2015. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συμπεραίνει ότι το πλοίο δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί ειδικών απαλλαγών από το Φ.Π.Α., διότι πραγματοποιούσε προγραμματισμένες περιηγήσεις – θαλάσσιες εκδρομές, ναυλώσεις για σκοπούς αναψυχής εντός ελληνικής επικράτειας και απέκρυψε έσοδα 79.116,75€.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Αποφασιστικό κριτήριο για την απαλλαγή φορολογητέας πράξης από το Φ.Π.Α. είναι ο προορισμός της πράξης
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1156/1997, αποδεδειγμένη προσέγγιση/ ελλιμενισμός πλοίου σε λιμάνι του εξωτερικού απαιτείται μόνο για πλήρη απαλλαγή από το Φ.Π.Α., ενώ η μερική απαλλαγή επέρχεται αυτοδίκαια με την υπαγωγή του πλοίου σε συγκεκριμένη κατηγορία (κατηγορία ΙΙ στη συγκεκριμένη περίπτωση)
- Χρηστή διοίκηση, αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης
- Στο άρθρο 12 της ΠΟΛ.1141/2015 αναφέρει ότι δε χορηγείται απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για τα ημερόπλοια, διότι δεν χρησιμοποιούνται κατά κύριο λόγο σε ανοιχτή θάλασσα. Το πλοίο της επιχείρησης είναι κατηγορίας ΙΙ του Υπουργείου Ναυτιλίας & Νησιωτικής Πολιτικής και ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι έχουν εκδοθεί εισιτήρια ή ότι λειτουργούσε το πλοίο ως ημερόπλοιο. Το πλοίο διενεργούσε και ιδιωτικούς πλόες, όπερ σημαίνει ότι οι πλόες του καθορίζονταν αποκλειστικά από το ναυλωτή και δεν προοριζόταν για θαλάσσιες εκδρομές. Σε κάθε περίπτωση, η επιχείρηση επέβαλλε στους μονοήμερους πλόες συντελεστή Φ.Π.Α. 24% και έκανε χρήση της απαλλαγής μόνο για πλόες πέραν της μίας ημέρας.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 21 «Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 1 του ν.4334/2015 και ίσχυε μέχρι 31-5-2016:

«1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) 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. ...

4. Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, 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 καπνοβιομηχανία 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, όπως ορίζει το άρθρο 21 «Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 52 του ν.4389/2016 και ίσχυε από 1-6-2016:

«1. 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. ...

4. Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, 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 καπνοβιομηχανία 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, όπως ορίζει το άρθρο 21 «Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 118 του ν.4446/2016 και ίσχυε από 22-12-2016:

«1. 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. ...

4. Μέχρι 31.12.2017 για τα νησιά των Νομών Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου πλην της Ρόδου και της Καρπάθου, 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, όπως ορίζει το άρθρο 1 «Φορολογικά μέτρα» του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/ 16-07-2015): «δ) Οι προβλεπόμενες στις παραγράφους 4, 5 και 6 του άρθρου 21 του ν. 2859/2000 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 ορίζονται ειδικότερα τα υπαγόμενα στις παραπάνω ρυθμίσεις νησιά της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 2859/2000.»

Επειδή, σύμφωνα με την Κ.Υ.Α. ΥΠΟΙΚ 0010707 ΕΞ 2015/ 29-9-2015 «Σταδιακή κατάργηση των μειώσεων των συντελεστών Φ.Π.Α. στα νησιά του Αιγαίου»: «Η διάταξη της παραγράφου 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, όπως ορίζει το άρθρο 27 «Ειδικές Απαλλαγές» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 8 του ν.3763/2009 και ίσχυε από 27-5-2009:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ...

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.

Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους.

Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα πλοία του ν. 2743/1999 εφαρμόζονται και για τα λοιπά επαγγελματικά πλοία.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1156/9-5-1997:

«3. Όπως προαναφέρθηκε, με την περίπτωση γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., 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 και θα κατατίθενται στην αρμόδια Λιμενική Αρχή και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκναυλωτή, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που προβλέπονται από το άρθρο 36 της αριθμ. Π.8271/4879/ΠΟΛ.366/18.12.1987 ΑΥΟ. (Σχετικές είναι:

α) η αριθμ. Φ.3122-1/10/97/28/31.3.1997 απόφαση Υπουργού του Υ.Ε.Ν. και

β) η αριθ. Φ.3122-1/11/97/4.4.1997 εγκύκλιος του ιδίου Υπουργείου).

Η μη ολική ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών γενικά, συμπεριλαμβανομένων και του Ν.438/1976 (ΦΕΚ 256 Α'), 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%, 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 προσέγγισή 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. μόνο το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων τους που αναλογεί πέραν των χωρικών υδάτων.

Επομένως, προκειμένου για επαγγελματικά τουριστικά θαλαμηγά σκάφη και τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, που πραγματοποιούν διεθνείς πλόες 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 προσέγγισή 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 θαλαμηγά σκάφη και τα τουριστικά πλοία του Ν.483/1976 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.

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

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΙΙ. Τουριστικά πλοία που εκτελούν πλόες από τοπικούς μέχρι μεγάλης ακτοπλοΐας, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 50%.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΙΙΙ. Τουριστικά πλοία που εκτελούν πλόες από τοπικούς μέχρι και μικράς ακτοπλοΐας, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 40%.

Ενημερωτικά, αναφέρουμε ότι στο Προεδρικό Διάταγμα 917/1979 (ΦΕΚ 257 Α'), 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, 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 εκτός του Κορινθιακού προς λιμένες Κορινθιακού μέχρι Πατρών.

Στην έννοια της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της ναύλωσης των επαγγελματικών τουριστικών σκαφών, περιλαμβάνονται και τα θαλάσσια, περιηγητικά ταξίδια, όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Π.Δ.122/1995 (ΦΕΚ 75 Α'), 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 επιβίβασής 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 στην 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 Φ.Π.Α., 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 Ελλάδος, όπως προκύπτει από την αριθμ. 520/1988 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και την αριθμ. ΠΟΛ.1109/1989 εγκύκλιό μας.

Δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. 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 Ελλάδας, σύμφωνα με την C-231/1994 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 Φ.Π.Α. με συντελεστή 8%, ενώ η μεταφορά πραγμάτων με συντελεστή Φ.Π.Α. 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 τη 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 Φ.Π.Α. με συντελεστή 8%. Εξυπακούεται, ότι οι επιμέρους 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.1642/1986, 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 Φ.Π.Α. Σχετική είναι και η 1124126/5986/1863/0014/14.11.1996 εγκύκλιός μας.

Διευκρινίζεται ότι, μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1996, οι κρουαζιέρες εξακολουθούν να απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., 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 απόφασή του C-331/1994 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. Ετσι, 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, όπως ορίζει το άρθρο 39 «Καταργούμενες διατάξεις» του ν.4256/2014 (ΦΕΚ Α' 92/14-04-2014): «Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος νόμου καταργούνται τα άρθρα 1 έως 14 του ν. 2743/1999 (Α' 211), εκτός της παραγράφου 2 του άρθρου 8 και της παραγράφου 6 του άρθρου 9 η οποία αναριθμήθηκε σε 5 με την παράγραφο 16 του άρθρου 40 του ν.

3182/2003 (Α' 220), το άρθρο 40 του ν. 3182/2003 (Α' 220), η παρ. 2 του άρθρου 42 του ν. 3182/2003 (Α' 220), οι διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 3842/2010 (Α' 58), η περίπτωση ιγ' της παρ.4 του άρθρου 17 του ν. 3833/2010 (Α' 40), το εδάφιο στ της παραγράφου 2 του άρθρου 4 και το άρθρο 8 του ν. 2575/ 1998 (Α' 23), το άρθρο 1 του π.δ. της 1ης Μαρτίου 1927 «Περί ιδρύσεως «Οίκου Ναύτου»» (Α' 32), το άρθρο 1 του διατάγματος της 20ής Μαΐου 1936 «Περί του σκοπού της ιδρύσεως και του τρόπου λειτουργίας του εν Πειραιεί Οίκου Ναύτου (Α' 219), τα άρθρα 1,2,4,5,6,7,8,9,16 και 17 του α.ν. 192/1936 (Α' 438), η παράγραφος 4 του άρθρου 93 του Κώδικα Δημοσίου Ναυτικού δικαίου (ν.δ. 187/1973, Α' 261), το π.δ. 56/1977 (Α' 22), το από 3.1.1937 διάταγμα «Περί συνθέσεως των Διοικητικών Συμβουλίων των Γραφείων Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας και του τρόπου λειτουργίας αυτών» (Α' 9), η υπ' αριθ. 2214.1/8/90/4.9.1990 απόφαση (Β' 639), η υπ' αριθμ. 70055/2703/9.4.1982 απόφαση (Β' 205), καθώς και κάθε διάταξη στο μέρος που αντίκειται στις διατάξεις του παρόντος νόμου.»

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, όπως όριζε το άρθρο 1 «Ορισμοί» του ν.2743/1999 (ΦΕΚ Α' 211/ 13-10-1999): «1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού, οι όροι που χρησιμοποιούνται έχουν την ακόλουθη έννοια: β) «Επαγγελματικό πλοίο αναψυχής»: Το πλοίο αναψυχής, που έχει μεταφορική ικανότητα μέχρι και σαράντα εννέα (49) επιβατών, το οποίο διαθέτει χώρους ενδιαίτησης, πέραν αυτών του πληρώματος, και χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εκτέλεση ταξιδιών αναψυχής ή και περιήγησης με ολική ναύλωση.»

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 2 «Άδεια επαγγελματικών πλοίων αναψυχής» του ν.2743/1999 (ΦΕΚ Α' 211/ 13-10-1999), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.3182/2003: «2. Η άδεια υπόκειται σε τακτική θεώρηση, από την αρμόδια Διεύθυνση του Υ.Ε.Ν. ανά πενταετία και ειδικότερα το τελευταίο εξάμηνο πριν από τη συμπλήρωση πέντε ετών: αα) από την έκδοση ή ββ) την προηγούμενη θεώρηση ή γγ) τη λήξη της κατ εξαίρεση θεώρησης που τυχόν έχει χορηγηθεί και εφόσον έχουν εκπληρωθεί οι όροι που καθορίζονται στις παραγράφους 6 και 7 του άρθρου 3. Για τη θεώρηση προσκομίζονται: ...»»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 15 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4256/2014 (ΦΕΚ Α' 92/ 14-04-2014): «1.α. Τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής τα οποία διαθέτουν άδειες του ν. 2743/1999 για τις οποίες κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, δεν έχει συμπληρωθεί πενταετία από την έκδοση ή την τελευταία θεώρηση ή η τρίμηνη προθεσμία για την εκπρόθεσμη θεώρηση, μπορούν να συνεχίζουν την εκτέλεση συμβάσεων ολικής ναύλωσης (ναυλοσύμφωνα). Για το σκοπό αυτόν, παρατείνεται η ισχύς των αδειών του προηγούμενου εδαφίου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης β' της παρούσας παραγράφου ή μέχρι την ημερομηνία καταχώρισης του πλοίου στο Μητρώο του άρθρου 2, εφόσον η ημερομηνία αυτή είναι μεταγενέστερη και η σχετική αίτηση εμπρόθεσμη.

Για τις άδειες αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου και του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 8.

β. Η αίτηση για την καταχώριση στο Μητρώο των επαγγελματικών πλοίων της περίπτωσης α' υποβάλλεται μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών από την ολοκλήρωση και τη θέση του σε λειτουργία στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου από τον πλοιοκτήτη ή τον εφοπλιστή ή νόμιμα εξουσιοδοτημένο από αυτούς πρόσωπο. Με την αίτηση συνυποβάλλονται η πρωτότυπη άδεια του ν. 2743/1999, το πρωτότυπο ή ευκρινές αντίγραφο του πρωτοτύπου του Ειδικού Εντύπου Πληροφοριακών Στοιχείων Επαγγελματικού Πλοίου Αναψυχής (Ε.Ε.Π.Σ.Ε.Π.Α.), βεβαίωση η οποία εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική Διοίκηση προς τον πλοιοκτήτη ή τον εφοπλιστή, ευκρινές αντίγραφο του πρωτοτύπου του εγγράφου εθνικότητας και του Πρωτοκόλλου Γενικής Επιθεώρησης ή του Πιστοποιητικού Ασφαλείας και αποδεικτικό είσπραξης ποσού πεντακοσίων (500) ευρώ υπέρ του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Δ18Α 5020328 ΕΞ2014/ 27-8-2014 «Κοινοποίηση διατάξεων του ν. 4256/2014 «Τουριστικά πλοία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 92/Α) - Κατάργηση ορισμένων διατάξεων του ν. 2743/99 - Παροχή διευκρινήσεων επί των κοινοποιούμενων διατάξεων.»:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' : ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΠΛΟΙΑ ΑΝΑΨΥΧΗΣ

Επί του άρθρου 3 : Όροι και προϋποθέσεις εκμετάλλευσης των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής

Στο άρθρο 3 ορίζονται οι όροι και προϋποθέσεις για την ολική ναύλωση των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, η ελάχιστη διάρκεια της οποίας είναι οκτώ (8) ώρες. Η μερική ναύλωση απαγορεύεται. Επιτρέπεται η εκτέλεση μέχρι και δύο συμβάσεων ολικής ναύλωσης μέσα στο ίδιο εικοσιτετράωρο. Ωστόσο, οι συμβάσεις ναύλωσης που πραγματοποιούνται στο ίδιο εικοσιτετράωρο από το ίδιο πλοίο θεωρούνται ως μία ημέρα ναύλωσης. Η επαγγελματική εκμετάλλευση των πλοίων, προκειμένου να τύχουν των δασμοφορολογικών απαλλαγών, αποδεικνύεται με την καταχώρισή τους στο Μητρώο του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, με την παράλληλη ηλεκτρονική υποβολή του ναυλοσυμφώνου. Μέχρι την ολοκλήρωση και τη θέση σε λειτουργία του Μητρώου του άρθρου 2, επέρχονται ρυθμίσεις για τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής των καταργούμενων διατάξεων του ν. 2743/1999, ώστε να γίνει ομαλή μετάβαση από το καθεστώς αδειοδότησης του επαγγελματικού πλοίου αναψυχής στο νέο καθεστώς του ηλεκτρονικού Μητρώου (όπως άρθρο 9 παρ. 4, άρθρο 12 παρ. 7, άρθρο 15).

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3α) η εκτέλεση σύμβασης ναύλωσης, στην οποία ο τόπος παράδοσης και ο τόπος επαναπαράδοσης του πλοίου αναψυχής βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια, επιτρέπεται στα ακόλουθα πλοία αναψυχής:

- α) υπό σημαία ελληνική ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., καθώς και
- β) υπό σημαία κράτους εκτός της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., ...

Επί του άρθρου 4: Ελάχιστος αριθμός ημερών ναύλωσης

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 καθορίζεται ο ελάχιστος αριθμός ημερών ναύλωσης τις οποίες θα πρέπει να συμπληρώνουν τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής ανά τριετία από την καταχώρησή τους στο Μητρώο. Ειδικότερα, ο ελάχιστος αριθμός των ημερών ναύλωσης ορίζεται ως εξής :

α. 105 ημέρες για πλοία όταν εκναυλώνονται χωρίς πλήρωμα και πλοίαρχο,

β. 75 ημέρες για πλοία όταν εκναυλώνονται με πλήρωμα και πλοίαρχο,

γ. 25 ημέρες όταν πρόκειται για παραδοσιακά πλοία, ανεξάρτητα από το εάν εκναυλώνονται με ή χωρίς πλοίαρχο και πλήρωμα.

Ο ανωτέρω ελάχιστος αριθμός ημερών ναύλωσης μειώνεται :

α. κατά 5% για πλοία που έχουν συμπληρώσει ηλικία 5 ετών,

β. κατά 10% για πλοία που έχουν συμπληρώσει ηλικία 10 ετών,

γ. κατά 15% για πλοία που έχουν συμπληρώσει ηλικία 15 ετών,

δ. κατά 20% για πλοία που έχουν συμπληρώσει ηλικία 20 ετών.

Οι ελλείπουσες, για τη συμπλήρωση του ελάχιστου αριθμού, ημέρες ναύλωσης δύνανται να συμπληρώνονται από τυχόν πλεονάζουσες ημέρες τις αμέσως προηγούμενης τριετίας.

Οι ημέρες κατά τις οποίες το επαγγελματικό πλοίο αναψυχής δεν εκτελεί συμβάσεις ναύλωσης και ιδιοχρησιμοποιείται δεν προσμετρώνται για τη συμπλήρωση του ελάχιστου αριθμού ημερών ναύλωσης.

Ο υπολογισμός του ελάχιστου αριθμού ημερών ναύλωσης αναστέλλεται για τα πλοία τα οποία έχουν παροπλισθεί ή κατασχεθεί.

Ο ελάχιστος αριθμός ημερών ναύλωσης πραγματοποιείται από την αρμόδια Δ/νση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου, ανά τριετία, βάσει των ναυλοσυμφώνων.

Με την παράγραφο 4 του κοινοποιούμενου άρθρου ορίζεται επίσης ότι σε περίπτωση μεταβίβασης του πλοίου αναψυχής, ο νέος πλοιοκτήτης ή εφοπλιστής υπεισέρχεται στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προηγούμενου πλοιοκτήτη ή εφοπλιστή όπως απορρέουν από τις διατάξεις του νέου νόμου και αφορούν τη συμπλήρωση του ελάχιστου αριθμού ημερών ναύλωσης καθώς και στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προηγούμενου έναντι των Φορολογικών και Τελωνειακών Αρχών εφόσον βέβαια αυτά απορρέουν από τη σχετική νομοθεσία που αφορά το επαγγελματικό σκάφος αναψυχής (χορήγηση απαλλαγών, άρση απαλλαγής και καταβολή επιβαρύνσεων σε περίπτωση καταστρατήγησης ή μη ορθής εφαρμογής των σχετικών διατάξεων, χρόνος παρακολούθησης απαλλαγής κλπ).

...

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ': ΤΕΛΙΚΕΣ - ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Επί του άρθρου 14: Τελικές διατάξεις

Το επαγγελματικό πλοίο αναψυχής το οποίο δεν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης ελάχιστου αριθμού ημερών ναύλωσης οφείλει να αποδώσει στις αρμόδιες υπηρεσίες της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης: α) το Φ.Π.Α. για την εισαγωγή ή την απόκτηση που του αναλογεί και β) τους αναλογούντες δασμούς και επιβαρύνσεις, το Φ.Π.Α. καθώς και τον Ε.Φ.Κ. των καυσίμων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών για τους οποίους έτυχε απαλλαγής. Για το σκοπό αυτό εκδίδεται από την αρμόδια Δ/νση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου διοικητική πράξη στην οποία προσδιορίζεται η ημερομηνία κατά την οποία παύει η ισχύς της επαγγελματικής δραστηριότητας του πλοίου αναψυχής και η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων. Η εν λόγω διοικητική πράξη κοινοποιείται στις Τελωνειακές και Φορολογικές Αρχές.

Ειδικότερες οδηγίες ως προς την φορολογική μεταχείριση των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής των οποίων παύει από οποιαδήποτε αιτία βάσει των κείμενων διατάξεων, η εκτέλεση επαγγελματικών πλόων έχουν δοθεί με τις Δ18Α 5036889 ΕΞ 2010/6.9.2010 ΕΔΥΟ, Δ17Ε 5043093 ΕΞ 21.10.2011 ΔΥΟ, Δ17Ε 5004601 ΕΞ 31.1.2012 ΔΥΟ.

Επί του άρθρου 15: Μεταβατικές διατάξεις

Με τις διατάξεις του άρθρου 15 επέρχονται ρυθμίσεις για τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής των καταργούμενων διατάξεων του ν. 2743/99 ώστε να γίνει ομαλή μετάβαση από το καθεστώς αδειοδότησης του επαγγελματικού πλοίου αναψυχής στο νέο καθεστώς του ηλεκτρονικού Μητρώου.

Ειδικότερα :

Με την παράγραφο 1.α παρατείνεται η ισχύς των αδειών των πλοίων αναψυχής του ν. 2743/1999 μέχρι την ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης για την καταχώριση στο νέο σύστημα του Μητρώου, εφόσον κατά την έναρξη ισχύος του νόμου δεν έχει συμπληρωθεί πενταετία από την έκδοση ή την τελευταία θεώρησή τους ή, και αν έχει συμπληρωθεί πενταετία, δεν έχει παρέλθει η τρίμηνη προθεσμία που προβλεπόταν από το ν. 2743/1999 για εκπρόθεσμη θεώρηση και ως εκ τούτου μπορούν να συνεχίσουν την εκτέλεση συμβάσεων ολικής ναύλωσης,

Συνεπώς, γίνονται δεκτές οι άδειες των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής που ήταν σε ισχύ μέχρι 14.01.2014 και λαμβάνοντας υπόψη την τυχόν τρίμηνη εκπρόθεσμη θεώρησή τους. Στις ανωτέρω περιπτώσεις θα παρατείνεται και η ισχύς των βιβλίων ατελειών με την καταχώριση σχετικής πράξης επ' αυτού : « παρατείνεται η ισχύς του βιβλίου ατελειών μέχρι την καταχώριση αυτού στο Μητρώο των επαγγελματικών πλοίων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 15 παράγραφος 1.α του ν. 4256/2014».

Επιπλέον, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι στην περίπτωση εκούσιας παύσης ή αυτοδίκαιης παύσης της ισχύος της επαγγελματικής άδειας οφείλονται : α) ο

Φ.Π.Α. που αναλογεί στο επαγγελματικό πλοίο αναψυχής για την εισαγωγή ή την απόκτησή του και β) οι αναλογούντες δασμοί και φόροι για τα καύσιμα, λιπαντικά καθώς και για τα αγαθά των οποίων το πλοίο έτυχε απαλλαγής. Για το σκοπό αυτό εκδίδεται σχετική διοικητική πράξη της αρμόδιας Δ/νσης του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ως ανωτέρω.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 και μέχρι την ολοκλήρωση και τη θέση σε λειτουργία του Μητρώου του άρθρου 2, τα πλοία αναψυχής, τα οποία πρόκειται να δραστηριοποιηθούν και να χαρακτηριστούν ως επαγγελματικά κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου εφοδιάζονται προσωρινά από την αρμόδια Δ/νση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου με άδεια για την πραγματοποίηση ταξιδιών με ολική ναύλωση.

Σε όλες τις περιπτώσεις αυτοδίκαιης ή εκούσιας παύσης ισχύος της επαγγελματικής άδειας πλοίου αναψυχής ή παύσης ισχύος της επαγγελματικής άδειας λόγω μη συμπλήρωσης του ελάχιστου αριθμού ημερών ναύλωσης και έχοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 7 του Α.Ν. 896/1937 και του άρθρου 8 του Ν. 1567/1985 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα Ν. 2960/2001 περί τελωνειακής οφειλής, παραβάσεων, κυρώσεων και λαθρεμπορίας, οι αναλογούντες δασμοί και φόροι (Ε.Φ.Κ και Φ.Π.Α) για το ίδιο το πλοίο και για τα καύσιμα, λιπαντικά και λοιπά αγαθά τα οποία αποτέλεσαν αντικείμενο εισαγωγής ή παράδοσης με απαλλαγή οφείλονται στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή από την ημερομηνία παύσης ισχύος της άδειας όπως προκύπτει από τη διοικητική πράξη του Υπουργείου Ναυτιλίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1209/ 12-11-2018 «Καθορισμός διαδικασίας καταχώρισης και μεταβολής των στοιχείων από τα υπόχρεα πρόσωπα για τη λειτουργία του Μητρώου Τουριστικών πλοίων και Μικρών σκαφών του άρθρου 2 του ν. 4256/2014 και λοιπά θέματα για την ανάπτυξη και εφαρμογή αυτού.»: «1. Με την παρούσα ορίζεται ως ημερομηνία ολοκλήρωσης και μερικής λειτουργίας του Μητρώου τουριστικών πλοίων και μικρών σκαφών του άρθρου 2 του ν.4256/2014 (Α' 92), εφεξής «e-Μητρώο Πλοίων», η 15.11.2018. Ως ημερομηνία ολικής λειτουργίας αυτού ορίζεται η 15.5.2022. 2. Κατά τη μερική λειτουργία του e-Μητρώου Πλοίων καταχωρίζονται, τα ιδιωτικά πλοία αναψυχής υπό ελληνική σημαία, τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής ανεξαρτήτως σημαίας καθώς και τα επαγγελματικά τουριστικά ημερό-πλοια, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α έως γ της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4256/2014, με μοναδικό αριθμό εγγραφής. ...

4. Μεταβατικές διατάξεις.

α) Τα ήδη νηολογημένα ή εγγεγραμμένα στα Βιβλία Εγγραφής Μικρών Σκαφών έως και την 15.11.2018, ιδιωτικά πλοία αναψυχής υπό ελληνική σημαία, καταχωρίζονται στο e-Μητρώο Πλοίων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και ε' της παρ. 1 του παρόντος άρθρου.

β) Ο πλοιοκτήτης ή ο εφοπλιστής επαγγελματικού πλοίου αναψυχής ανεξαρτήτως σημαίας, που διαθέτει προσωρινή άδεια σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 15 του ν. 4256/2014 ή άδεια του ν. 2743/1999, σε ισχύ, υποχρεούται:

i) Να υποβάλλει αίτηση καταχώρισης στο e-Μητρώο Πλοίων αποθηκεύοντας προσωρινά στην ηλεκτρονική εφαρμογή του e- Μητρώου Πλοίων τα αντίστοιχα υποχρεωτικά πεδία.

ii) Να υποβάλλει τα παρακάτω δικαιολογητικά μέσω του εντύπου κατάθεσης στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής: ...

iii) Να υποβάλλει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά μέσω του εντύπου κατάθεσης στην αρμόδια υπηρεσία της φορολογικής ή Τελωνειακής Διοίκησης από τα οποία θα αποδεικνύεται η καταβολή ή η νόμιμη μη επιβάρυνση με ΦΠΑ για την απόκτηση του επαγγελματικού πλοίου αναψυχής υπό ξένη σημαία.

iv) Η αρμόδια Δ/νση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής προβαίνει στους απαραίτητους ελέγχους, κατά λόγο αρμοδιότητάς της, για την βεβαίωση της ορθότητας των αποθηκευμένων στοιχείων. Κατόπιν της έγκρισης των οικονομικών στοιχείων από την Α.Α.Δ.Ε. και των διορθώσεων που τυχόν απαιτηθούν η αρμόδια Δ/νση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής προβαίνει στη δέσμευση του ηλεκτρονικού παραβόλου στις περιπτώσεις που απαιτείται. Με τη δέσμευση του ηλεκτρονικού παραβόλου ολοκληρώνεται η εγγραφή και αυτό «καταχωρίζεται» στο e-Μητρώο Πλοίων.

Η αίτηση για την καταχώριση στο e-Μητρώο Πλοίων, για την εγγραφή του επαγγελματικού πλοίου στο e Μητρώο Πλοίων, πραγματοποιείται εντός αποκλειστικής προθεσμίας 6 μηνών από την θέση σε λειτουργία του e-Μητρώου Πλοίων, ήτοι έως και 15.5.2019.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1141/ 30-6-2015 «Κοινοποίηση διατάξεων του ν.4256/14 (ΦΕΚ 92/Α') «Τουριστικά πλοία και άλλες διατάξεις» και παροχή σχετικών διευκρινίσεων»:

«Όροι και προϋποθέσεις εκμετάλλευσης επαγγελματικών πλοίων αναψυχής (άρ 3)

Με το άρθρο αυτό ρυθμίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις για την εκμετάλλευση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής, για την οποία απαιτούνται βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης έναρξης ή μεταβολής εργασιών που εκδίδεται από τη ΔΟΥ, κατόπιν της σχετικής δήλωσης του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, και εγγραφή στο Μητρώο του άρθρου 2 του ν. 4256/2014.

Η εκμετάλλευση πραγματοποιείται με σύμβαση ολικής ναύλωσης, η ελάχιστη διάρκεια της οποίας είναι οκτώ (8) ώρες, ενώ η μερική ναύλωση απαγορεύεται. Η εκτέλεση μέχρι και δύο συμβάσεων ολικής ναύλωσης μέσα στο ίδιο εικοσιτετράωρο επιτρέπεται, ωστόσο, οι συμβάσεις ναύλωσης που πραγματοποιούνται στο ίδιο εικοσιτετράωρο από το ίδιο πλοίο θεωρούνται ως μία ημέρα ναύλωσης.

Απαγορεύεται η χρήση πλοίου αναψυχής για τη μεταφορά προσώπων με εισιτήριο ή πραγμάτων με ναύλο.

Δικαίωμα εκναύλωσης των πλοίων αυτών έχουν πλην των πλοιοκτητών και εφοπλιστών και οι ναυλομεσίτες, οι ναυτικοί πράκτορες και τα τουριστικά γραφεία, κατόπιν έγγραφης συγκατάθεσης του πλοιοκτήτη ή εφοπλιστή. ...

Σε κάθε περίπτωση παύσης της επαγγελματικής δραστηριότητας ενός πλοίου αναψυχής, (παύσης ισχύος της άδειας του ν. 2743/1999 ή της προσωρινής άδειας εκούσιας ή αυτοδίκαιης, λόγω μη εμπρόθεσμης εγγραφής στο Μητρώο, ή μη συμπλήρωσης ελάχιστου αριθμού ημερών ναύλωσης κ.λ.π), η φορολογητέα αξία για την καταβολή του ΦΠΑ κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης διαμορφώνεται λαμβάνοντας υπόψη την αρχική τιμή πώλησης στον πρώτο αγοραστή, μετά τη ναυπήγηση ή την κατασκευή του, η οποία μειώνεται λόγω παλαιότητας ως εξής: μετά από τη συμπλήρωση του πρώτου έτους 20%, του δεύτερου έτους 25%, του τρίτου έτους 30%, του τέταρτου έτους 35%, του πέμπτου έτους 40%, του έκτου έτους 45%, του έβδομου έτους 50%, του όγδοου έτους 55%, του ένατου έτους 60%, του δέκατου έτους 65%, του ενδέκατου έτους 70%, του δωδέκατου έτους 75%, του δέκατου τρίτου έτους 80%, του δέκατου τέταρτου έτους 85%, του δέκατου πέμπτου έτους 90%.

Προκειμένου να προσδιοριστεί η παραπάνω φορολογητέα αξία, ο φορολογούμενος πλοιοκτήτης ή εφοπλιστής πρέπει να προσκομίσει στην φορολογική ή τελωνειακή αρχή, φορολογικό ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αρχική τιμή πώλησης στον πρώτο αγοραστή του πλοίου μετά την ναυπήγηση ή κατασκευή του, η οποία και θα μειωθεί λόγω παλαιότητας. Οι μειώσεις αυτές υπολογίζονται ανά ημερολογιακό έτος από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου του ναυπηγείου ή της επιχείρησης η οποία κατασκεύασε το πλοίο αναψυχής.»

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση αγόρασε το συγκεκριμένο σκάφος,, από την, δυνάμει του από 21-4-2016 ιδιωτικό συμφωνητικό πωλήσεως επαγγελματικού σκάφους με διαλυτική αίρεση.

Επειδή, σύμφωνα με το Πρωτόκολλο Γενικής Επιθεώρησης Μικρού Ε/Γ Πλοίου, το πλοίο της προσφεύγουσας επιχείρησης έχει άδεια για πλόες νυχτερινούς και ημερήσιους τοπικούς μέχρι μεγάλης ακτοπλοΐας.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 1 «Ορισμοί» του ν.4256/2014 (ΦΕΚ Α' 92/ 14-04-2014): «1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, οι όροι που χρησιμοποιούνται έχουν την ακόλουθη έννοια:

α. Πλοίο αναψυχής: είναι κάθε σκάφος ολικού μήκους άνω των επτά (7) μέτρων ιστιοφόρο ή μηχανοκίνητο, το οποίο μπορεί από τη γενική κατασκευή του να χρησιμοποιείται για την εκτέλεση ταξιδιών αναψυχής.

β. Ιστιοφόρο πλοίο αναψυχής: είναι το πλοίο αναψυχής, το οποίο διαθέτει επαρκή ιστιοφορία, ως κύριο μέσο πρόωσης, μπορεί να φέρει μηχανή για βοηθητική πρόωση και, αν είναι επαγγελματικό, πληροί επιπλέον τα κριτήρια τα οποία ορίζονται με την απόφαση της παραγράφου 2.

γ. Μηχανοκίνητο πλοίο αναψυχής: είναι το πλοίο αναψυχής, το οποίο διαθέτει μηχανή ως κύριο μέσο πρόωσης και βοηθητικό μέσο πρόωσης, εάν αυτό απαιτείται.

δ. *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, όπως ορίζει το άρθρο 7 «Ναυλοσύμφωνο» του ν.4256/2014 (ΦΕΚ Α' 92/ 14-04-2014): *«1.α. Τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής εφόσον είναι ναυλωμένα, πρέπει να είναι εφοδιασμένα με αντίγραφο ναυλοσυμφώνου και με ενημερωμένες καταστάσεις επιβαινόντων πριν από τον απόπλου τους από το λιμένα αφετηρίας. Τα παραπάνω έγγραφα προσυπογράφονται από τον Πλοίαρχο ή τον Κυβερνήτη, ο οποίος βεβαιώνει την ημερομηνία και την ώρα προσυπογραφής βρίσκονται πάντοτε στο πλοίο και επιδεικνύονται σε κάθε ζήτηση από τις αρμόδιες Αρχές. Οι ενημερωμένες καταστάσεις επιβαινόντων περιέχουν τα στοιχεία της παρ. 1 του άρθρου 5 του π.δ. 23/1999 (Α'17). Στους παραβάτες του προηγούμενου εδαφίου επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 12 του π.δ. 23/1999. Με ευθύνη του πλοιοκτήτη ή του εφοπλιστή, αντίγραφα των ως άνω ναυλοσυμφώνων και των ενημερωμένων καταστάσεων γνωστοποιούνται, πριν τον απόπλου από το λιμένα αφετηρίας στην αρμόδια Λιμενική Αρχή του λιμένα αυτού. Για τη γνωστοποίηση αυτή, εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο ν. 3979/2011 (Α' 138). Η ανωτέρω υποχρέωση αναφορικά με την κατάσταση επιβαινόντων υφίσταται και στην περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 9. Αντίγραφα των ναυλοσύμφωνων υποβάλλονται από τον εκναυλωτή, όπως αυτός προσδιορίζεται στην παράγραφο 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 Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προκύπτει ότι το πλοίο της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν υποχρεούται σε τήρηση ημερολογίου πλοίου (σχετ. η Απόφαση/12/2004, η οποία διατηρήθηκε σε ισχύ με την παράγραφο 7 του άρθρου 15 ν.4256/2014).

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): *«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. ... 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης.»*

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014):

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/EK, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014):

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. 7

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. ...

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. ...

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: ... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 14 «Ηλεκτρονικό τιμολόγιο» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): «1. Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική ή σε έντυπη μορφή. 2.

Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή. 3. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του ν.4337/2015 και ίσχυε μέχρι 24-7-2016:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 51 του ν.4410/2016 και ισχύει από 25-7-2016:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ,

σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 63 του νόμου 4174/2013 ορίζει ότι εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση.

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 το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013 ορίζει 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 από το φάκελο της υπό κρίση προσφυγής με αρ. πρωτ./15-11-2018 αλλά και τους συναφείς φακέλους ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με αρ. πρωτ./15-3-2018 και/15-11-2018 προκύπτει ότι τα πλοία της δεν υποχρεούνται σε τήρηση ημερολογίου πλοίου (σχετ. η Απόφαση/12/2004, η οποία διατηρήθηκε σε ισχύ με την παράγραφο 7 του άρθρου 15 ν.4256/14). Περαιτέρω, οι κείμενες διατάξεις (ΠΟΛ.1156/1997) 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, για 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, εκτός εάν η Φορολογική Διοίκηση (πρβλ ΣτΕ 884/2016, 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.) αποδείξει ότι το πλοίο δεν πραγματοποίησε πλόες και εκτός χωρικών υδάτων.

Επειδή το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η Φορολογική Διοίκηση (πρβλ ΣτΕ 884/2016, 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.).

Επειδή η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη έκδοσης φορολογικού στοιχείου από επιχείρηση κατά τη διενέργεια των εργασιών της και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους της απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, στην οποία ο τραπεζικός λογαριασμός επιχείρησης όπως η προσφεύγουσα, περιλαμβάνει πιστώσεις που αφορούν σε πληρωμές πελατών που πραγματοποιήθηκαν μέσω αυτόματου μηχανήματος συναλλαγών (Point of Sale) για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο (πρβλ. ΣτΕ 884/2016).

Επειδή η παράγραφος 1 του άρθρου 171 του νόμου 2717/99 ορίζει ότι τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα όφειλε να προσδιορίσει τεκμηριωμένα το λόγο πίστωσης του τραπεζικού της λογαριασμού με τα συγκεκριμένα ποσά και να αποδείξει ότι για αυτά δεν γεννάται η υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ωστόσο, δεν απέδειξε με

την προσφυγή της ότι δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν στο λογαριασμό που τηρούσε στην τράπεζα με αριθμό και οι οποίες έλαβαν χώρα μέσω αυτόματου μηχανήματος συναλλαγών (Point of Sale). Επιπλέον, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής των Ε.Λ.Π. έως την 8/7/2016 η προσφεύγουσα εξέδωσε δύο φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών προς το νόμιμο εκπρόσωπό της) συνολικής αξίας 8.500 ευρώ. Ωστόσο από την έναρξη της θερινής περιόδου έως την 8/7/2016 πραγματοποιήθηκαν καταθέσεις με Ρ.Ο.Σ. οι οποίες αντιστοιχούν σε 93 συναλλαγές συνολικής αξίας 64.144,73 ευρώ. Οι εν λόγω καταθέσεις δεν αντιστοιχούν σε συναλλαγές για τις οποίες έχουν συνταχθεί ναυλοσύμφωνα, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 3 και 7 του νόμου 4256/2014 (σχετική και η ΠΟΛ.1141/2015), με συνέπεια να μην εμπίπτουν στην έννοια της ναυλώσεως σκάφους αναψυχής αφού δεν προκύπτει η πραγματοποίηση ολικής ναύλωσης του σκάφους και κατ' επέκταση δεν τυγχάνουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1156/1997. Για τις υπόλοιπες καταθέσεις στο λογαριασμό της προσφεύγουσας, για τις οποίες έλαβε χώρα ο υπό κρίση καταλογισμός, δεν προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου με επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο ότι αντιστοιχούν σε συναλλαγές για τις οποίες δεν έχουν συνταχθεί ναυλοσύμφωνα με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται ότι το πλοίο της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν πραγματοποίησε πλόες και εκτός χωρικών υδάτων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.4389/2016 με ισχύ από 1-6-2016 ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. μεταβλήθηκε από 23% σε 24%.

Επειδή ο έλεγχος προσδιορίζει την αποκρυσταλλώσιμη αξία με βάση συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικής, καταθέσεις στο λογαριασμό της προσφεύγουσας επιχείρησης μέσω POS, οι οποίες έχουν βέβαιη ημερομηνία και αξία.

Επειδή ο έλεγχος προσδιορίζει το Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αποκρυσταλλώσιμη αξία με βάση το ποσοστό των εσόδων της προσφεύγουσας επιχείρησης που πραγματοποιήθηκαν πριν και μετά την 1-6-2016 βάσει των καταχωρήσεων στο βιβλίο εσόδων της και όχι με βάση τις ημερομηνίες που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές.

Επειδή το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013 ορίζει 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 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 15-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.