



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1668

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **09/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ:**, με έδρα στο, επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

6. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 06/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ Ν. 2859/2000.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **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 υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α ποσού 68.833,19€, πλέον πρόσθετος φόρος 34.416,60€, ήτοι συνολικό ποσό **103.249,79€**.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν από το πόρισμα της από 06/12/2019 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ. Ο μερικός αυτός έλεγχος διενεργήθηκε για τη φορολογική περίοδο 2018, δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

1. Την 27-12-2017 αγόρασε από την επιχείρηση ".....", ένα σκάφος (γάστρα) αξίας 17.500,00 ευρώ και την 11/12/2017 από την εταιρεία την 11/12/2017 μια πετρελαιομηχανή αξίας 73.000,00 ευρώ και το οποίο νηολογήθηκε με το όνομα και με νηολόγιο
2. Με την με αριθμό/2017 Βεβαίωση της Δ.Ο.Υ ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ η αγορά του σκάφους έγινε από την ελεγχόμενη με απαλλαγή από τον Φ.Π.Α σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του Ν. 2859/00 και την ΑΥΟ 8271/1987 άρθρο 6^α, κατόπιν της με αριθ. πρωτ./2017 αιτήσεως της.
3. Η επαγγελματική άδεια, εκδόθηκε την 16-4-2018 με αριθμό πρωτ./2018 του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ & ΝΗΣΙΩΤΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ
4. Στις 22-2-2019 εκδόθηκε από το ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΣΚΑΦΩΝ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ & ΘΑΛΑΣΣΙΟΥ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ & ΝΗΣΙΩΤΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ η υπ' αριθ./...../2019 απόφαση ανάκληση της επαγγελματικής αδείας του εν λόγω σκάφους από 17-04-2018, καθόσον δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενοι όροι και προϋποθέσεις για την επαγγελματική δραστηριοποίηση του πλοίου «.....» σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 1 και του άρθρου 15 ν. 4256/2014.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα όφειλε να καταβάλει τον ΦΠΑ της αγοράς του σκάφους καθώς και των αγαθών και υπηρεσιών για τα οποία έτυχε απαλλαγής με την υποβολή περιοδικών δηλώσεων σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 36 & 38 ν.2859/00 ΦΠΑ και

προέβη στον προσδιορισμό κατά την 17-04-2018 (ημερομηνία ανάκληση της επαγγελματικής άδειας), της αξίας του σκάφους, βάσει της αξίας του υπ' αριθ. ασφαλιστηρίου συμβολαίου στο ποσό των 250.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και του άρθρου 14§10 περ. α' του Ν.4256/2016. Επίσης, ο έλεγχος, για φορολογικά στοιχεία, χρήσης 2018, συνολικής αξίας 40.588,03€ που η προσφεύγουσα έλαβε απαλλαγμένα από το ΦΠΑ, έκρινε ότι δεν χορηγείται απαλλαγή και καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 9.741,12€. Ομοίως, ο έλεγχος προέβη στον επαναπροσδιορισμό των φορολογητέων εισροών, ήτοι δεν αναγνώρισε για έκπτωση ποσό δαπανών ύψους 7.834,81€ με αναλογών ΦΠΑ 1.879,73€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η εταιρεία απέκτησε το σκάφος, για το οποίο εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ. /2018 επαγγελματική άδεια. Κατά το χρόνο κτήσης του, με δεδομένο ότι το σκάφος προοριζόταν για επαγγελματική χρήση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4256/2014, απαλλάχθηκε του ΦΠΑ η αγορά του και ως εκ τούτου το τιμολόγιο αγοράς της γάστρας του σκάφους, ποσού 17.500€ και το τιμολόγιο αγοράς της μηχανής του, ποσού 73.000€ εκδόθηκαν άνευ ΦΠΑ. Στη συνέχεια, η Υπηρεσία Επαγγελματικών Αδειών του ΥΝΑ έκρινε ότι έπρεπε να ανακληθεί η ως άνω επαγγελματική άδεια. Συνεπεία δε της ως άνω ανακλήσεως κρίθηκε ότι η εταιρεία οφείλει να καταβάλει τον ΦΠΑ της αγοράς του σκάφους, καθώς και των αγαθών και υπηρεσιών για τα οποία έτυχε απαλλαγής.
2. Ο προσδιορισμός του ΦΠΑ έπρεπε να γίνει με βάση α/ την αξία αγοράς του σκάφους (μηχανής και κουφάρι) που ανήλθε στο συνολικό ποσό των 90.500€, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα τιμολόγια και με βάση β/ το υπ' αριθμ. ασφαλιστήριο συμβόλαιο, που εκδόθηκε την 26.3.2019 και με το οποίο ασφαλίστηκε το εν θεμάτι σκάφος για το ποσό των 90.500€ (ασφαλιστική αξία). Ουχί ορθώς δε η Υπηρεσία Ελέγχου προσδιόρισε τον οφειλόμενο ΦΠΑ με βάση το υπ' αριθμ. ασφαλιστήριο συμβόλαιο, το οποίο όριζε την ασφαλιζόμενη αξία στο ποσό των 250.000 ευρώ και όχι με βάση το υπ' αριθμ. ασφαλιστήριο συμβόλαιο, το οποίο ορίζει την ασφαλιζόμενη αξία στο ποσό των 90.500€, με δεδομένο ότι η επαγγελματική άδεια του ως άνω σκάφους ανακλήθηκε την 22.2.2019, οπότε και το ως άνω ασφαλιστήριο συμβόλαιο, το οποίο όριζε την ασφαλιζόμενη αξία στο ποσό των 250.000 ευρώ δεν ήταν σε ισχύ (η ίδια η προσβαλλόμενη απόφαση εξάλλου αναφέρει ότι η ισχύς του ήταν από 5.4.2018 μέχρι 18.1.2019). Σε κάθε δε περίπτωση όφειλε η αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση, εφόσον υπήρξε αμφισβήτηση της ασφαλιζόμενης αξίας να λάβει, έστω, υπόψη τη μέση αξία των ασφαλιστηρίων συμβολαίων, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 14 παρ. 10 α του Ν. 4256/2014/2003.
3. Διότι η εκδοθείσα εις βάρος της απόφαση τυγχάνει ανίσχυρη ως αντικείμενη στη θεσπιζόμενη με το άρθρο 25 παρ. 3 του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με την οποία οι κάθε είδους περιορισμοί πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το Νόμο και να σέβονται την ως άνω αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο διότι, αν κατά το χρόνο απόκτησης του

ως άνω σκάφους είχε κληθεί να καταβάλλει τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτός θα υπολογιζόταν επί της αναγραφόμενης επί των τιμολογίων αγοράς του (μηχανής και κουφαριού), όπερ σημαίνει ότι θα προσδιοριζόταν στο ποσό των 21.720€ (90.500€ κόστος αγοράς Χ 24%). Επιπλέον, εφόσον δε θα δικαιούμην απαλλαγής ΦΠΑ από τα τιμολόγια αγαθών και υπηρεσιών, αυτός που θα κατέβαλε θα ανερχόταν στο ποσό των 11.620,85€, όπως εξάλλου προκύπτει από την προσβαλλομένη πράξη επί της οποίας αναφέρεται ότι το υπόλοιπο φόρου εισροών ανέρχεται στο ως άνω ποσό των 11.620,85. Ως εκ τούτου, καίτοι προκύπτει ότι αν δεν είχε λάβει την επαγγελματική άδεια του σκάφους – η οποία συνεπάγεται την απαλλαγή του ΦΠΑ- θα είχε κληθεί να πληρώσει το συνολικό ποσό των 33.340,85€, εντούτοις σήμερα καλείται να πληρώσει το ποσό των 103.249,80€. Ενόψει των ανωτέρω παρέπεται ότι η προσβαλλομένη απόφαση προσβάλλει ευθέως την αρχή της αναλογικότητας και της χρηστής διοικήσεως, βάσει της οποίας η διοίκηση οφείλει να επιδεικνύει σεβασμό και επιείκεια στον διοικούμενο, πολλώ δε μάλλον όταν ουδέποτε η εταιρεία εισέπραξε τον καταλογισθέντα ΦΠΑ ώστε να τεθεί ζήτημα μη αποδόσεώς του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Πράξεις θεωρούμενες ως Παράδοση αγαθών» του **ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

« 1. Θεωρείται ως Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, γιο τα οποία δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Επίσης, ως Παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.[...].

γ) η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ίδιου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,".

δ) η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχα ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών, για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων π.δ. **186/1992** (ΦΕΚ 84 Α'),

ε) η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου. Προκειμένου για πάγια περιουσιακά

στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 33, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.

3. Θεωρείται επίσης ως Παράδοση αγαθών η μεταφορά από έναν υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος μέλος.

Θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος μέλος, κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εκτός αν τα αγαθά αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μιας από τις ακόλουθες πράξεις:

α) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στο φόρο εντός του κράτους μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 και των παραγράφων 2 και 6 του άρθρου 13."

β) παράδοση αγαθού που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας από τον υποκείμενο στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 27 και 28,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **16§1 «Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην Παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **27§1 περ α' «Ειδικές Απαλλαγές» του ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

«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,

«α) Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που εμπίπτουν στις ακόλουθες κατηγορίες:

αα) πλοία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και τα οποία εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα,

ββ) πλοία παράκτιας αλιείας,

γγ) πλοία που προορίζονται για διάλυση,

δδ) πολεμικά πλοία και πλοία του Δημοσίου,

εε) ναυαγοσωστικά και άλλα πλοία επιθαλάσσιας αρωγής.

Εξαιρούνται τα πλοία ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό.

Απαλλάσσονται επίσης η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Για την εφαρμογή της απαλλαγής της υποπερίπτωσης αα', ως πλοία που προορίζονται για τη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης θεωρούνται τα πλοία που πληρούν σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) έχουν ναυπηγηθεί για την ανοικτή θάλασσα, ήτοι στα οποία το μέγιστο εξωτερικό μήκος του κύτους είναι ίσο ή ανώτερο των 12 μέτρων και τα οποία υπάγονται στις δασμολογικές διακρίσεις 8901 10 10, 8901 20 10, 8901 30 10, 8901 90 10, 8902 00 10, 8903 91 10, 8903 92 10, 8904 00 91 και 8906 90 10 του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. [Καν. (ΕΟΚ) αριθμ. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει] και

(ii) διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα.

Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της ανωτέρω υποπερίπτωσης (ii).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **14§§9, 10 «Τελικές Διατάξεις» του ν.4256/2014** ορίζεται ότι:

« 9. Το επαγγελματικό πλοίο αναψυχής, το οποίο δεν εκπληρώνει την υποχρέωση εκτέλεσης του ελάχιστου αριθμού ημερών ναύλωσης οφείλει να αποδώσει στις αρμόδιες υπηρεσίες της Φορολογικής ή 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 ειδικό φόρο κατανάλωσης των καυσίμων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών για τους οποίους έτυχε απαλλαγής. Για το σκοπό αυτόν εκδίδεται κατά του πλοιοκτήτη ή του εφοπλιστή πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας Διεύθυνσης του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου στην οποία προσδιορίζεται η ημερομηνία από την οποία οφείλονται ο Φ.Π.Α., οι δασμοί και οι φόροι του προηγούμενου εδαφίου και η οποία κοινοποιείται στις αρμόδιες υπηρεσίες της Φορολογικής και Τελωνειακής Διοίκησης. Με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της ημερομηνίας της πράξης της παρούσας παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

10.α. «Η φορολογητέα αξία των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του παρόντος νόμου, για τα οποία ανακύπτει υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α., λόγω παύσης ισχύος της άδειας του ν. [2743/1999](#) (Α' 211) ή παύσης της επαγγελματικής δραστηριότητας εκούσιας ή αυτοδίκαιης διαμορφώνεται ως εξής:».

(i) Με βάση την αρχική τιμή πώλησης στον πρώτο αγοραστή, κατόπιν της ολοκλήρωσης της ναυπήγησης ή κατασκευής του, με την επιφύλαξη της περίπτωσης (ii).

Η προκύπτουσα κατά τα ανωτέρω αξία 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%.

Οι παραπάνω μειώσεις της αξίας λόγω παλαιότητας υπολογίζονται ανά ημερολογιακό έτος από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου του ναυπηγείου ή της επιχείρησης η οποία κατασκεύασε το πλοίο αναψυχής. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν προκύπτει η ακριβής ημερομηνία ναυπήγησης ή κατασκευής, θα υπολογίζονται από την 1η Ιανουαρίου του έτους ναυπήγησης ή κατασκευής του πλοίου αναψυχής, όπως αυτή προκύπτει από οποιοδήποτε σχετικό ναυτιλιακό έγγραφο ή έγγραφο εκδοθέν από το ναυπηγείο. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν υφίσταται κάποιο παραστατικό ή αποδεικτικό έγγραφο, από το οποίο προκύπτει η αρχική αξία του πλοίου αναψυχής, αυτή καθορίζεται από έγγραφη βεβαίωση του Ναυτικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος(ΝΕΕ) και

(ii) Με βάση την αξία που προκύπτει από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο του πλοίου που ισχύει κατά το χρόνο απαίτησης του φόρου, εφόσον η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη από την αξία που προκύπτει κατά την εφαρμογή της περίπτωσης (i). Στην περίπτωση αμφισβήτησης της ασφαλιζόμενης αξίας, λαμβάνεται υπόψη η μέση αξία των ασφαλιστηρίων συμβολαίων των δύο προηγούμενων ετών.

β. Οι διατάξεις της περίπτωσης α' εφαρμόζονται και στην περίπτωση παράδοσης σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κώδικα Φ.Π.Α., που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. **2859/2000** (Α' 248), εάν η φορολογητέα αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού είναι μικρότερη. Οι διατάξεις της περίπτωσης α' εφαρμόζονται και για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας και την επιβολή άλλων φόρων εκτός του Φ.Π.Α. για όλα ανεξαιρέτως τα πλοία αναψυχής του παρόντος νόμου, τα οποία μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος ΦΠΑ, στην προσφεύγουσα εταιρεία, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι ναυτιλιακή εταιρεία πλοίων αναψυχής ν. 3182/2003, με κύρια δραστηριότητα «.....».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

- Η προσφεύγουσα αγόρασε από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ:..... με το αρ./2017 Τιμολόγιο ένα σκάφος (γάστρα) αξίας 17.500,00€ και από την εταιρεία «.....», ΑΦΜ:, με το αρ...../2017

Τιμολόγιο Πώλησης- Δελτίο Αποστολής μια πετρελαιομηχανή αξίας 73.000,00€, το οποίο νηολογήθηκε με το όνομα και με νηολόγιο

- Η ως άνω αγορά του σκάφους και της πετρελαιομηχανής έγινε από την προσφεύγουσα με απαλλαγή από το ΦΠΑ (άρθρο 27§1 του ν.2859/2000), βάσει της υπ' αριθ./2017 Βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν της με αριθ. πρωτ./2017 αιτήσεως της προσφεύγουσας.
- Η προσφεύγουσα κατείχε την αριθ./**2018** άδεια του επαγγελματικού πλοίου αναψυχής «.....», του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ & ΝΗΣΙΩΤΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ.
- Στις 22-2-2019 εκδόθηκε από το ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΣΚΑΦΩΝ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ & ΘΑΛΑΣΣΙΟΥ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΝΑΥΤΙΛΙΑΣ & ΝΗΣΙΩΤΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ η υπ' αριθ./2019 **απόφαση ανάκληση της επαγγελματικής αδειάς του εν λόγω σκάφους από 17-04-2018**, καθόσον δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενοι όροι και προϋποθέσεις για την επαγγελματική δραστηριοποίηση του πλοίου «..... » σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 1 και του άρθρου 15 ν. 4256/2014.
- Το ως άνω επαγγελματικό πλοίο αναψυχής ήταν ασφαλισμένο για την περίοδο από 5/4/2018 έως 18/1/2019 στην, δυνάμει του υπ' αριθ. συμβολαίου, με αξία ασφάλισης 250.000,00€

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο **έλεγχος έκρινε** ότι εφόσον ανακλήθηκε η επαγγελματική άδεια του εν λόγω σκάφους, η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να καταβάλει τον ΦΠΑ της αγοράς του καθώς και των αγαθών και υπηρεσιών για τα οποία έτυχε απαλλαγής, με την υποβολή περιοδικών δηλώσεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 36 & 38 ν.2859/00 ΦΠΑ.

Επειδή, **εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό** κατά την 17-04-2018 (ημερομηνία ανάκληση της επαγγελματικής αδειάς), της φορολογητέας αξίας του σκάφους για την οποία ανακύπτει υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, λόγω παύσης ισχύος της άδειας του ν.2743/1999, βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 14§10 περ. α' του Ν.4256/2016.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος συνέκρινε την αρχική τιμή της αξίας αγοράς του σκάφους η οποία ανέρχεται στο ποσό των **90.500,00€**, με την αξία που προκύπτει από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο που ίσχυε κατά το χρόνο απαίτησης του φόρου, ήτοι ποσό **250.000,00€** και έλαβε το μεγαλύτερο.

Επειδή, στην περίπτωση της προσφεύγουσας το υπ' αριθ. ασφαλιστήριο συμβόλαιο ήταν το πρώτο (δεν υπάρχει άλλο προηγούμενο συμβόλαιο), δεν δύναται να έχει εφαρμογή το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 14§10 περ. α' του Ν.4256/2016 που ορίζει ότι *«Στην περίπτωση αμφισβήτησης της ασφαλιζόμενης αξίας, λαμβάνεται υπόψη η μέση αξία των ασφαλιστηρίων συμβολαίων των δύο προηγούμενων ετών»*.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ο προσδιορισμός του ΦΠΑ έπρεπε να γίνει με βάση α/ την αξία αγοράς του σκάφους (μηχανής και κουφάρι) που ανήλθε στο συνολικό ποσό των 90.500€, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα τιμολόγια και με βάση β/ το υπ' αριθμ.

..... ασφαλιστήριο συμβόλαιο, που εκδόθηκε την 26.3.2019 και με το οποίο ασφαλίστηκε το εν θεμάτι σκάφος για το ποσό των 90.500€ (ασφαλιστική αξία).

Επειδή, το υπ' αριθ. ασφαλιστήριο συμβόλαιο, το οποίο προσκομίζει η προσφεύγουσα, έχει περίοδο ισχύος 21/3/2019 με 20/3/2020, ήτοι δεν ήταν σε ισχύ κατά την **17/4/2018**, ημερομηνία ανάκλησης της επαγγελματικής άδειας και επομένως ημερομηνία που ανακύπτει η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ανίσχυρη καθώς αντίκειται στη θεσπιζόμενη με το άρθρο 25 παρ. 3 του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του ν.4256/2014, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 6/12/2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος προέβη στην έκδοση της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **9/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ:**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2018

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΦΠΑ	68.833,19 €
Πρόσθετος φόρος	34.416,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	103.249,79 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση 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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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