



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.12.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1863

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125869 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4737/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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.

4. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά του άμεσου προσδιορισμού φόρου, βάσει της υπ' αρ.2020 δήλωσης απόδοσης έκτακτης εισφοράς στα πλοία αναψυχής (άρθρου 3 ν. 3790/2009 ΦΕΚ Α'143), οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον άμεσο προσδιορισμό φόρου, βάσει της υπ' αρ.2020 δήλωσης απόδοσης έκτακτης εισφοράς στα πλοία αναψυχής (άρθρου 3 ν. 3790/2009 ΦΕΚ Α'143), οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, του οποίου ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υποβολή στην Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης της με αρ.2020 δήλωσης απόδοσης έκτακτης εισφοράς στα πλοία αναψυχής (άρθρου 3 ν. 3790/2009 ΦΕΚ Α'143), διενεργήθηκε άμεσος προσδιορισμός φόρου και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για το οικονομικό έτος 2010, φόρος ύψους 3.300,00€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.980,00€, ήτοι συνολικό ποσό **5.280,00€**. Η ανωτέρω δήλωση υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, προκειμένου να ολοκληρωθεί η μεταβίβαση σκάφους αναψυχής ιδιοκτησίας του, μήκους 10,49 μέτρων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση του ανωτέρω άμεσου προσδιορισμού φόρου προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρου 3 του Ν. 3790/2009. Ο προσφεύγων εμπίπτει στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου, καθώς το μήκος του σκάφους, μετά την στρογγυλοποίηση των μέτρων δεν ξεπερνά τα 10 μέτρα.
2. Πλημμελής αιτιολογία. Ουδεμία αιτιολογία επικαλείται η φορολογική διοίκηση για τον τρόπο με τον οποίο υπολόγισε το μήκος του σκάφους.

Επειδή, στο άρθρο 64 του **Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή στο άρθρο 3 του Ν. 3790/2009 ορίζεται ότι: «1. Στα ιδιωτικά και επαγγελματικά πλοία αναψυχής υπό ελληνική ή ξένη σημαία, όπως αυτά ορίζονται με το άρθρο 1 του ν. 2743/1999, τα οποία είναι νηολογημένα στην Ελλάδα ή ελλιμενισμένα σε ελληνικά λιμάνια ή βρίσκονταν εντός της ελληνικής επικράτειας την 31η Μαρτίου 2009 και είναι εφοδιασμένα με Δελτίο Κίνησης Πλοίου Αναψυχής (ΔΕ.Κ.Π.Α.) ή Δελτίο Κίνησης Θαλαμηγού (TRANSIT LOG BOOK) αόριστης ισχύος ή άλλο ανάλογο έγγραφο ή άδεια επαγγελματικού πλοίου αναψυχής, ανεξάρτητα αν ανήκουν σε Φυσικά ή Νομικά Πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά σύμφωνα

με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου 2. **Η εισφορά του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλεται:** α) σε επαγγελματικά πλοία αναψυχής τα οποία τριάντα (30) ημέρες πριν την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου είναι νηολογημένα στους λιμένες των νομών Έβρου, Λέσβου, Χίου, Λήμνου, Σάμου και Δωδεκανήσου, β) **σε μηχανοκίνητα ιδιωτικά και επαγγελματικά πλοία αναψυχής που έχουν μήκος έως και 10 μέτρα και σε ιστιοφόρα ιδιωτικά και επαγγελματικά πλοία αναψυχής που έχουν μήκος έως και 15 μέτρα, όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2743/1999**, γ) σε πλοία αναψυχής με ξένη σημαία, όταν είναι ελλιμενισμένα σε ελληνικά λιμάνια ή βρίσκονται εντός της ελληνικής επικράτειας για συνολικό διάστημα που δεν θα υπερβαίνει τις σαράντα (40) ημέρες στο διάστημα από 1.1.2009 έως 15.11.2009, δ) σε επαγγελματικά σκάφη τα οποία από τις προδιαγραφές του κατασκευαστή ή της άδειας που τους έχει χορηγηθεί έχουν τη δυνατότητα μεταφοράς 21 προσώπων και άνω, επιπλέον του πληρώματος

3. Η εισφορά για μηχανοκίνητα σκάφη αναψυχής υπολογίζεται ανάλογα με το μήκος του πλοίου ως εξής: α) για τα πρώτα 13 μέτρα τριακόσια (300) ευρώ ανά μέτρο, β) για τα επόμενα τέσσερα μέτρα (ήτοι 14 έως 17 μέτρα), πεντακόσια πενήντα (550) ευρώ ανά μέτρο, γ) για τα επόμενα τέσσερα μέτρα (ήτοι από 18 έως 21 μέτρα), οκτακόσια (800) ευρώ ανά μέτρο. δ) για τα επόμενα τέσσερα μέτρα (ήτοι από 22 έως 25 μέτρα), χίλια πενήντα (1.050) ευρώ ανά μέτρο. ε) για τα μέτρα από το 26ο και πάνω, χίλια τριακόσια (1.300) ευρώ ανά μέτρο. Το εκατό τοις εκατό (100%) της εισφοράς του παρόντος άρθρου θα επιστρέφεται στους υπόχρεους κυρίους επαγγελματικών σκαφών, οι οποίοι θα πληρούν τα κριτήρια της υπουργικής απόφασης της παραγράφου 11 του παρόντος άρθρου 4. Η εισφορά για ιστιοφόρα σκάφη αναψυχής υπολογίζεται ανάλογα με το μήκος του πλοίου ως εξής: α) για τα πρώτα 20 μέτρα, διακόσια (200) ευρώ ανά μέτρο, β) για τα επόμενα πέντε μέτρα (ήτοι 21 έως 25 μέτρα), τετρακόσια (400) ευρώ ανά μέτρο, γ) για τα μέτρα από το 26ο μέτρο και πάνω, εξακόσια (600) ευρώ ανά μέτρο. Το εκατό τοις εκατό (100%) της εισφοράς του παρόντος άρθρου επιστρέφεται στους υπόχρεους οι οποίοι πληρούν τα κριτήρια της υπουργικής απόφασης της παραγράφου 11 του παρόντος άρθρου.

5. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2, 3 και 4, το μήκος του πλοίου προκύπτει από το έγγραφο εθνικότητας και στρογγυλοποιείται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα.

6. Η εισφορά βαρύνει τον κύριο του πλοίου αναψυχής, Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο. Αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεος για την καταβολή της εισφοράς είναι ο κάτοχος ή χρήστης σύμφωνα με το ΔΕ.Κ.Π.Α. ή το δελτίο κίνησης θαλαμηγού και σε περίπτωση που το πλοίο ανήκει σε Νομικό Πρόσωπο και ο νόμιμος εκπρόσωπος αυτού. Προκειμένου για επαγγελματικά σκάφη, υπόχρεος αλληλεγγύως και εις ολόκληρον είναι ο εκμεταλλευτής αυτού.....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 2743/1999 όπως ίσχυε το υπό κρίση οικ. έτος : «1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού, οι όροι που χρησιμοποιούνται έχουν την ακόλουθη έννοια: α) "Πλοίο αναψυχής": Κάθε σκάφος ολικού μήκους άνω των 7 (επτά) μέτρων, το οποίο, είτε διαθέτει είτε όχι χώρους ενδιαίτησης, έχει τη δυνατότητα, από τη γενική κατασκευή του. να χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εκτέλεση ταξιδιών αναψυχής ή και περιήγησης. β) "Επαγγελματικό πλοίο αναψυχής": Το πλοίο αναψυχής που έχει μεταφορική ικανότητα μέχρι και 49

(σαράντα εννέα) επιβατών, το οποίο διαθέτει χώρους ενδιαίτησης, πέραν αυτών του πληρώματος, και χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την τέλεση ταξιδιών αναψυχής ή και περιήγησης με ολική ναύλωση.γ) "Ιστιοφόρο επαγγελματικό πλοίο αναψυχής": Το επαγγελματικό πλοίο αναψυχής, το οποίο διαθέτει επαρκή ιστιοφορία, ως κύριο μέσο πρόωσης, φέρει βοηθητικό κινητήρα πρόωσης και συγκεντρώνει τα κριτήρια καθορισμού του ως ιστιοφόρου, όπως αυτά ισχύουν.δ) "Μηχανοκίνητο επαγγελματικό πλοίο αναψυχής": Το επαγγελματικό πλοίο αναψυχής, το οποίο διαθέτει μηχανή, ως κύριο μέσο πρόωσης για ναυσιπλοία, και βοηθητικό μέσο πρόωσης, εάν αυτό απαιτείται από τις κείμενες διατάξεις, το οποίο και αναφέρεται στο πιστοποιητικό ασφαλείας. ε) "Ιδιωτικό πλοίο αναψυχής": Το πλοίο αναψυχής που δεν είναι επαγγελματικό σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού.στ) ζ) η)θ)..... ι) ιβ) ιγ) 2. Με απόφαση του Υπουργού Εμπορικής Ναυτιλίας καθορίζονται τα ειδικότερα κριτήρια χαρακτηρισμού επαγγελματικού πλοίου αναψυχής ως ιστιοφόρου, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται αυτά που αφορούν στην κατασκευή και ευστάθεια του πλοίου και στα κριτήρια με τα οποία θεωρείται ο κινητήρας ως βοηθητικός. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Ανάπτυξης και Εμπορικής Ναυτιλίας καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, καθώς και τα ειδικότερα τεχνικά και λεπτομερειακά κριτήρια, για το χαρακτηρισμό επαγγελματικού ή ιδιωτικού πλοίου αναψυχής, ως παραδοσιακού και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εμπίπτει στις εξαιρέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.3790/2009, καθώς το μήκος του σκάφους του, μετά την στρογγυλοποίηση των μέτρων δεν ξεπερνά τα 10 μέτρα. Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού, συνυποβάλλει το με α.α./90 Πιστοποιητικό Καταμέτρησης του Κεντρικού Λιμεναρχείου Θεσσαλονίκης, Άδεια Εκτέλεσης Πλόων Ερασιτεχνικού Σκάφους του Προϊσταμένου της Λιμενικής Αρχής Ν. Μουδανιών με ημερομηνία έκδοσης την 28.09.2018 και το υπ' αρ.2018 Δελτίο Κίνησης Πλοίου Αναψυχής της Λιμενικής Αρχής Ν. Μουδανιών.

Επειδή από τα ανωτέρω προσκομισθέντα προκύπτει ότι ο προσφεύγων το υπό κρίση οικ. έτος 2010 ήταν κύριος και ιδιοκτήτης του με αρ. νηολογίου Ν.Θ. ιδιωτικού σκάφους αναψυχής με ελληνική σημαία, το οποίο έφερε την ονομασία ".....» και είχε ολικό μήκος 10,49μ.

Επειδή η φορολογική αρχή εσφαλμένα καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντος, ιδιοκτήτη του ως άνω πλοίου αναψυχής, έκτακτη εισφορά του ν. 3790/2009, δεδομένου ότι το ολικό μήκος του σκάφους, μετά την στρογγυλοποίηση στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα, (όπως ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 3 του ανωτέρω νόμου) δεν υπερβαίνει τα 10 μέτρα, με αποτέλεσμα να εμπίπτει στην εξαίρεση της περίπτωσης β της παραγράφου 2 του άρθρου 3.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής και ερμηνείας του άρθρου 3 του ν. 3790/2009 και πλημμελούς αιτιολογίας γίνονται αποδεκτοί ως νόμω και ουσία βάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής του», ΑΦΜ και την ακύρωση του άμεσου προσδιορισμού φόρου, βάσει της2020 δήλωσης απόδοσης έκτακτης εισφοράς στα πλοία αναψυχής

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Άμεσος προσδιορισμός φόρου βάσει της2020 δήλωσης απόδοσης φόρου στα πλοία αναψυχής (άρθρου 3 ν. 3790/2009 ΦΕΚ Α'143)

Είδος φόρου	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Ποσό
Έκτακτη εισφορά στα πλοία αναψυχής	3.300,00€	0,00	-3.300,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου	1.980,00€	0,00	-1.980,00€
Σύνολο	5.280,00€	0,00	-5.280,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.