



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/04/2021

Αριθμός απόφασης: 1233

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

δ. 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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από **24/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, οδός, αρ., με Α.Φ.Μ., ενεργώντας ατομικά και στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμία "....." που εδρεύει στη, οδ. αρ., με Α.Φ.Μ., κατά: α) της υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, β) της υπ' αρ./2020

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, γ) της υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 και δ) της υπ' αρ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω πράξεις καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 27-10-2020 έκθεση μερικού προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πλοίων

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., ενεργώντας ατομικά και στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμία ".....", με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.464,80 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 439,44 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.904,24 ευρώ**.

Με την υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 13.499,08 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 4.049,72 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **17.548,80 ευρώ**.

Με την υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 14.823,85 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 7.411,93 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **22.235,78 ευρώ** και προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 388,13 ευρώ.

Με την υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.600,28 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 800,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.400,42 ευρώ** και προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 4.886,13 ευρώ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ΦΠΑ που διενεργήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία "....." για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2014 - 31/12/2014, 01/01/2015 - 31/12/2015, 01/01/2016 - 31/12/2016 και 01/01/2017 - 30/06/2017 από τη Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά, σύμφωνα με την/2019 εντολή της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ., συνεπεία του υπ' αρ. πρωτ./2019

Πληροφοριακού Δελτίου Ελέγχου ΦΠΑ που διαβιβάσθηκε από την Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. Πάτρας, για την εξακρίβωση των φορολογικών της υποχρεώσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του Ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α. των ανωτέρω φορολογικών περιόδων.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτος 2014 εφάρμοσε συντελεστή Φ.Π.Α. επί όλων των φορολογητέων εκροών 6,5 % αντί του ορθού 13% και επίσης ότι για τα υπόλοιπα φορολογικά έτη δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις απαλλαγής του φόρου βάση των διατάξεων του άρθρου 27 παρ. 1 περίπτωση δ' του Ν.2859/2000, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1156/1997, για απαλλαγή του 50% των εκροών του Φ.Π.Α. και επομένως υπέβαλε ανακριβώς τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ανωτέρω φορολογικών περιόδων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- **ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ**

Παραβίαση αρ. 17 παρ. 2 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και αρ. 28 παρ. 1 και 64 του ν.4174/2013. Έλλειψη αιτιολογίας άλλως πλημμελής και εσφαλμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, οι οποίες βασίζονται στο ελλιπώς άλλως πλημμελώς αιτιολογημένο σημείωμα της αρχής και σχετικό πληροφοριακό δελτίο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

- Ούτε από την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων ούτε από το πληροφοριακό δελτίο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αλλά ούτε και από το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά, το οποίο παραπέμπει στο ως άνω πληροφοριακό δελτίο, προκύπτει ότι ο έλεγχος κατέληξε στη ρητή διαπίστωση ότι τα πλοία της δεν έχουν πραγματοποιήσει πλόες και εκτός ελληνικών χωρικών υδάτων (ΔΕΔ 4842/2018, ΔΕΔ 2153/2019)

-Το βάρος δε της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν τη φερόμενη 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 (ΣτΕ 884/2016, 4049/2014, 2442/2013, 886/2005), η οποία στην κρινόμενη περίπτωση δεν έχει αποδείξει ότι για τις εξεταζόμενες συναλλαγές των πλοίων της εταιρείας μας δεν έχουν συνταχθεί ναυλοσύμφωνα, ή ότι δεν έχουν πραγματοποιηθεί πλόες και εκτός χωρικών υδάτων .

- **ΛΟΓΟΙ ΟΥΣΙΑΣ - ΚΑΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΕΝΤΑ ΕΛΕΓΧΟ**

- Όπως προκύπτει από τις υπ' αριθμ. Πρωτ. Φ. 3134.1.-1/427/2015 (Α.Μ.Ε.Π.Α.) και Φ.3344.1/5398/2006 (Α.Μ.Ε.Π.Α.) προσκομιζόμενες άδειες, τα πλοία της προσφεύγουσας εταιρείας με την ονομασία «.....», Ν. Πειραιά και «.....», Ν. Πειραιά έχουν χαρακτηριστεί ως επαγγελματικά σκάφη αναψυχής δυνάμει του αρ. 2 Ν. 2743/1999 και του αρ. 15 Ν. 4256/2014 αντίστοιχα.

-Όλα τα ναυλοσύμφωνα που έχουν υπογραφεί με τους πελάτες, έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και συνεπώς έχουν πλήρη έννομη ισχύ.

-Η υπό έλεγχο εκμετάλλευση πραγματοποιείτο με συμβάσεις ολικής ναύλωσης, η διάρκεια εκάστης αυτών υπερέβαινε δε κατά πολύ τις οκτώ (8) ή και τις δεκατέσσερις (14) ώρες, δηλαδή το ελάχιστο όριο όπως όριζε ο ν. 4256/2014 πριν και μετά την τροποποίησή του από τον ν. 4504/2017 αντίστοιχα. Τούτο δε προκύπτει και από τα Ειδικά Έντυπα Πληροφοριακών

Στοιχείων Επαγγελματικού Πλοίου Αναψυχής, τα οποία μάλιστα αποτελούν δημόσια έγγραφα, και τα σχετικά ναυλοσύμφωνα.

-Αμφότερα τα πλοία της εταιρείας ναυπηγήθηκαν για την ανοικτή θάλασσα, το μήκος τους δε ανέρχεται στα 23 και 11,25 μέτρα αντίστοιχα.

-Συνεπώς, εν όψει των ανωτέρω και εν όψει των χαρακτηριστικών, του εξοπλισμού και των ιδιοτήτων των εν λόγω σκαφών, καθίσταται σαφές ότι δραστηριοποιούνταν κατά κανόνα στην ανοικτή θάλασσα, αφού δεν προορίζονται για να εκτελούν περιηγήσεις περιορισμένης ναυσιπλοΐας σε λιμένες, όρμους και ακτές. Τούτο επιβεβαιώνεται και από τη διάρκεια των συμβάσεων ολικής ναύλωσης, όπως αναφέρεται ανωτέρω.

-Είναι δυνατή η εκτέλεση πλου σε διεθνή ύδατα κατά τη διάρκεια μίας ημέρας ναύλωσης. Για παράδειγμα, κατά τον πλου Ζάκυνθο – Κεφαλονιά – Παξούς – Ζάκυνθο ή Αθήνα – Άνδρο – Τήνο – Μύκονο – Αθήνα περιέχεται σαφώς και πλεύση σε διεθνή ύδατα. Γι' αυτό, άλλωστε, όπως προαναφέρθηκε, ο ν. 4256/2014 έδινε τη δυνατότητα εκτέλεσης ακόμη και μονοήμερων ναύλων στα επαγγελματικά τουριστικά σκάφη, αφού όριζε ελάχιστο ωρών ναύλωσης.

• ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΚΑΤ' ΟΥΣΙΑΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΝΟΜΟΥ

Ευθεία παραβίαση των διατάξεων του αρ. 27 περ. (δ) του ν. 2859/2000 και των διατάξεων το αρ. 22 παρ. 3 της ΠΟΛ 1156/1997, κατ' εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 του ν. 4256/2014 και της ΠΟΛ 1141/2015 και αντίθεση στην αρχή δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

- Η ΠΟΛ 1156/1997 συνδέει την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. στους ναύλους με την πλεύση του σκάφους σε διεθνή ύδατα. Ορίζει δε ρητά ότι για τα επαγγελματικά τουριστικά θαλαμηγά σκάφη, τα οποία δεν είναι δυνατόν 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.

-Σύμφωνα με την υπ' αριθ. Πρωτ. Δ14Α 1139472 ΕΞ 2011/06-10-2011 απάντηση της 14^{ης} Διεύθυνσης Φ.Π.Α. της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών σε σχετικό ερώτημα φορολογουμένου, η οποία έχει κοινοποιηθεί στη Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά, αναφέρεται ρητά ότι «Κατά συνέπεια, εφόσον το επαγγελματικό τουριστικό σκάφος αναψυχής ανήκει στην Κατηγορία II του ΥΘΥΝΑΛ, εκτελεί πλόες Μεγάλης Ακτοπλοΐας αλλά και τοπικούς και υπάγεται στις διατάξεις του ν. 2743/1999, όπως ισχύει, ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. υπολογίζεται με τον συντελεστή 13% επί του 50% των ναύλων που πραγματοποιεί, ανεξάρτητα από τη διαδρομή που εκτελείται σε κάθε περίπτωση».

Επομένως η διαδρομή που εκτελείται σε κάθε περίπτωση είναι αδιάφορη.

-Επειδή αμφότερα 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), η απαλλαγή του μέρους των ακαθαρίστων εσόδων τους από το Φ.Π.Α. (ναύλου) ενεργείται βάσει του Πρωτοκόλλου Γενικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας ή του αναγνωρισμένου νηογνώμονα, δεδομένης μάλιστα της αντικειμενικής δυσχέρειας απόδειξης πλεύσης σε διεθνή ύδατα, αφού δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης ημερολογίου για σκάφη μήκους υπό των 24 μέτρων. Τα δύο σκάφη, δυνάμει των υπ' αριθ. και Πρωτοκόλλων Γενικής Επιθεώρησης εκτελούν πλόες από τοπικούς μέχρι

μεγάλης ακτοπλοΐας. Υπάγονται, δηλαδή στην Κατηγορία II, ήτοι είναι τουριστικά πλοία που εκτελούν πλόες από τοπικούς μέχρι μεγάλης ακτοπλοΐας, απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. του 50% των ακαθαρίστων εσόδων τους.

-Σύμφωνα και με τη βεβαίωση του ΦΟΙΝΙΚΑ ΝΗΟΓΝΩΜΟΝΑ (PHOENIX REGISTER OF SHIPPING) για αυτά τα πλοία δεν υφίσταται κάποιος περιορισμός απομάκρυνσής τους από τις ακτές. Αμφότερα τα σκάφη μπορούσαν να φτάσουν και να πλεύσουν σε διεθνή ύδατα μόλις σε 20 λεπτά της ώρας από τον λιμένα της όπου ελλιμενίζονταν. Αλλά και μετά την πώληση του σκάφους «.....» και την αλλαγή της έδρας της εταιρείας και της περιοχής δραστηριοποίησης του σκάφους «.....» το έτος 2015, το σκάφος μπορεί να φτάσει και να πλεύσει σε διεθνή ύδατα σε 20 λεπτά της ώρας από την περιοχή του που είναι και ο συνήθης λιμένας αναχώρησης. Αυτά τα δεδομένα συνάδουν απόλυτα με τη διάρκεια των ναύλων, τα οποία διαρκούσαν ημέρες και στη συντριπτική πλειοψηφία τους περισσότερο από 12 ώρες.

-Προκύπτει από αποδείξεις ελλιμενισμού, πετρέλευσης, κλπ, τις οποίες είχαν προσκομίσει ως έξοδα στο πλαίσιο του ελέγχου, ότι τα εν λόγω σκάφη δεν έκαναν περιηγήσεις γύρω από τη, για παράδειγμα, πλέοντας μόνο σε ελληνικά χωρικά ύδατα, αφού προσέγγιζαν και λιμένες εκτός

-Οι ως άνω δυσχέρειες απόδειξης πλεύσης των επαγγελματικών σκαφών ή πλοιαρίων σε διεθνή ύδατα έγινε προσπάθεια να επιλυθούν μόλις την 04/10/2018 με τη δημοσίευση της ΠΟΛ. 1177/2018, με θέμα «*όροι και προϋποθέσεις για τη διενέργεια δραστηριότητας των πλοίων κυρίως στην ανοιχτή θάλασσα για σκοπούς χορήγησης απαλλαγών από το φόρο προστιθέμενης αξίας*», με την οποία ορίστηκε ότι η απόδειξη πραγματοποίησης ταξιδιού ή χρήσης του πλοίου στην ανοιχτή θάλασσα πραγματοποιείται με χρήση ηλεκτρονικών συστημάτων αυτόματης αναγνώρισης (AIS).

-Η εκτέλεση κυκλικού ταξιδιού (με ίδιο λιμάνι αναχώρησης και επαναπαράδοσης) δεν συνεπάγεται απαραίτητα εκτέλεση περιήγησης γύρω από ένα νησί ή πλεύση κοντά στις ακτές και σε κάθε περίπτωση εντός 6 ναυτικών μιλίων από αυτές, δηλαδή εντός των ελληνικών χωρικών υδάτων.

-Έσφαλε, η αρμόδια υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο, αφού αναφέρει στο πληροφοριακό δελτίο ότι διαφήμιζαν επταήμερες ή δεκαπενθήμερες εκδρομές με ίδιο λιμένα αναχώρησης και επαναπαράδοσης (σημειώνοντας συγκεκριμένους ενδιάμεσους λιμένες για την προσέγγιση των οποίων η πλεύση σε διεθνή ύδατα είναι δεδομένη) και ταυτόχρονα ότι εκτελούσαν πλόες εντός χωρικών υδάτων.

-Οι πελάτες επέβαιναν στον λιμένα που αναγράφεται και αποβιβάζονταν στον ίδιο λιμένα, ενώ στο μεταξύ είχαν αφιχθεί σε διάφορους άλλους ενδιάμεσους λιμένες, αφού τα σκάφη είχαν πλεύσει σε διεθνή ύδατα.

-Προκύπτει από τις καρτέλες ΕΕΠΣΕΠΑ των σκαφών της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι ναύλοι που εκτελούσαν ήταν μεγαλύτεροι σε διάρκεια από 8 ώρες, που είναι και το ελάχιστο σύμφωνα με τον νόμο.

• ΥΠΑΡΞΗ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΛΑΘΩΝ ΣΤΙΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε προς επίρρωση των ισχυρισμών του τα παρακάτω:

- Τα από 30/04/2015 και 01/04/2014 έγγραφα εθνικότητας των σκαφών με όνομα «.....», Ν. Πειραιά και «.....», Ν. Πειραιά
- Τις υπ' αριθμ. πρωτ. Φ. 3134.1.-Ι/427/2015 (Α.Μ.Ε.Π.Α.) και Φ.3344.1/5398/2006 (Α.Μ.Ε.Π.Α.) άδειες επαγγελματικού τουριστικού σκάφους αναψυχής για τα πλοία.
- Τις υπ' αριθ. /2018 και /2019 αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με τις οποίες έγιναν δεκτές προσφυγές εταιρειών Ν.Ε.Π.Α. κατά οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α., που εκδόθηκαν κατόπιν διαπίστωσης των φορολογικών αρχών περί απαλλαγής 50% των εκρών του Φ.Π.Α. από πλευράς των εταιρειών χωρίς δήθεν να πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις,
- Τα από 26/08/2015 και 31/07/2015 ναυλοσύμφωνα συνοδευόμενα από τα σχετικά παραστατικά (ενδεικτικά).
- Τα Ειδικά Έντυπα Πληροφοριακών Στοιχείων Επαγγελματικού Πλοίου Αναψυχής για το σκάφος «.....» και για το σκάφος «.....».
- Την υπ' αριθ. Πρωτ. Δ14Α 1139472 ΕΞ 2011/06-10-2011 απάντηση της 14^{ης} Διεύθυνσης Φ.Π.Α. της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών σε σχετικό ερώτημα φορολογουμένου.
- Τα υπ' αριθ. ΦΝ/ΠΓΕΕ/ΓΤ/Ρ/17906ΙΙ814/3Ο479/22Ο32Ο19 και 47395 Πρωτόκολλα Γενικής Επιθεώρησης των πλοίων της.
- Βεβαίωση του ΦΟΙΝΙΚΑ ΝΗΟΓΝΩΜΟΝΑ (PHOENIX REGISTER OF SHIPPING) από την οποία προκύπτει ότι για τα πλοία της δεν υφίσταται κάποιος περιορισμός απομάκρυνσής τους από τις ακτές.
- Χάρτης της Ελλάδος όπου φαίνονται τα σημεία όπου τα ύδατα είναι διεθνή, ήτοι πέρα των 6 ναυτικών μιλίων.
- Το ΑΠΥ /2014 του Δήμου για τέλη ελλιμενισμού και λοιπές υπηρεσίες και το δελτίο αποστολής πετρελαίου κίνησης της επιχείρησης , με έδρα την , προς την προσφεύγουσα εταιρεία.
- Καταστατικό της εταιρείας και πρόσφατη βεβαίωση εκπροσώπησης αυτής, από όπου προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι ο νόμιμος εκπρόσωπος αυτής.

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 III 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 III 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 III 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 III 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:

«...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, όπως ορίζει το άρθρο 27 «Ειδικές Απαλλαγές» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/0711-2000), 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....»

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 απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, εκτός από τη ναύλωση ή μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Εξυπακούεται ότι, οι ναυλώσεις και οι μισθώσεις, αντίστοιχα, των ως άνω μεταφορικών μέσων, θα είναι ολικές και θα αποδεικνύονται με σχετικά ναυλοσύμφωνα 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 επιβαίνοντων (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 I. Τουριστικά πλοία που εκτελούν και διεθνείς πλόες, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 60%.

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

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

Επειδή, 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.λπ), 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 ναυπήγησή 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, 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 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 παρ. 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/ 14-042014): «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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε ως δραστηριότητα κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 2014-2017 αλλά και έχει μέχρι σήμερα την εκναύλωση σκαφών σε ενδιαφερόμενους με ναυλοσύμφωνα όπως ο ν. 4256/2014. Συγκεκριμένα, ήταν πλοιοκτήτρια των σκαφών με την ονομασία «.....», Ν. Πειραιά και «.....», Ν. Πειραιά, τα οποία που έχουν χαρακτηριστεί ως επαγγελματικά σκάφη αναψυχής δυνάμει του αρ. 2 Ν.2743/1999 και του αρ.15 Ν.4256/2014 αντίστοιχα. Από τα συνοδευτικά έγγραφα αυτών (άδεια σκάφους, πρωτόκολλο επιθεώρησης και έγγραφο εθνικότητας) προκύπτουν τα εξής:

	ΣΚΑΦΟΣ 1	ΣΚΑΦΟΣ 2
ΟΝΟΜΑ		
ΛΙΜΑΝΙ & ΑΡΙΘΜΟΣ ΝΗΟΛΟΓΗΣΗΣ	ΠΕΙΡΑΙΑΣ	ΠΕΙΡΑΙΑΣ
ΗΜ/ΝΙΑ 1^{ΗΣ} ΑΔΕΙΑΣ	28/09/2006	08/06/2015
ΗΜ/ΝΙΑ ΚΤΗΣΗΣ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ	01/04/2014	08/06/2015

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΚΑΤΑΤΑΞΗΣ ΒΑΣΕΙ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ(Π.Δ.917/79)	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ II	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ II
---	--------------	--------------

Επειδή, τα πλοία της προσφεύγουσας ναυπηγήθηκαν για την ανοικτή θάλασσα, το μήκος τους δε ανέρχεται στα 23 και 11,25 μέτρα και δεν υποχρεούνται σε τήρηση ημερολογίου πλοίου, αφού δεν υπάρχει σχετική υποχρέωση για σκάφη μήκους υπό των 24 μέτρων.

Επειδή, 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 τα πλοία δεν πραγματοποίησαν πλόες και εκτός χωρικών υδάτων.

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

Επειδή, το γεγονός αυτό θα μπορούσε να διασταυρωθεί με συγκεκριμένη και εμπειριστατωμένη ανάλυση των στοιχείων των ναυλοσυμφώνων τα οποία βάσει των κείμενων διατάξεων κατατίθενται στη Δ.Ο.Υ. και στις αρμόδιες λιμενικές αρχές. Συγκεκριμένα από τους όρους και τις συνθήκες του κάθε ναυλοσυμφώνου σε συνδυασμό με στοιχεία και πληροφορίες που θα λαμβάνονταν από τις αρμόδιες λιμενικές αρχές θα μπορούσε να αποδειχθεί εάν το συγκεκριμένο σκάφος σε κάθε μια ναύλωση είχε τη δυνατότητα αντικειμενικά να πλεύσει σε διεθνή ύδατα ή όχι (π.χ. ημέρες και ώρες διάρκειας κάθε ναύλωσης, εκδοθείσες ΑΠΥ, στοιχεία τροφοδοσίας και ανεφοδιασμού με καύσιμα κα).

Επειδή, η ιστοσελίδα της προσφεύγουσας στο διαδίκτυο είναι μια ένδειξη η οποία θα έπρεπε να συμπληρωθεί από τα ως άνω αναλυτικά στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί με βεβαιότητα η διενέργεια πλου σε διεθνή ύδατα ή όχι.

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

Επειδή 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

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.), η οποία στην κρίνόμενη περίπτωση δεν απέδειξε ότι τα πλοία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις εξεταζόμενες συναλλαγές, για τις οποίες δεν προκύπτει ότι αντιστοιχούν σε συναλλαγές για τις οποίες δεν έχουν συνταχθεί ναυλοσύμφωνα, δεν πραγματοποίησε πλόες και εκτός χωρικών υδάτων, ελλείπει στην οικεία έκθεση ελέγχου των αναγκών για την στοιχειοθέτηση της αποδοθείσης παράβασης πραγματικών περιστατικών γεγονόσ που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις αόριστες και συνεπώς αναιτιολόγητες ως προς τη συγκεκριμένη διαπίστωση.

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, όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013):

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

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

Επειδή 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 η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη προσδιορισμού του φόρου νομικά πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεων ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της (ΣτΕ 1542/16).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1,2 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013.

Επειδή ως προς έτος 2014, οι θέσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην με ημερομηνία θεώρησης 27-10-2020 έκθεση μερικού προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, σχετικά με την εφαρμογή από μέρους της προσφεύγουσας συντελεστή Φ.Π.Α. επί όλων των φορολογητέων εκροών 6,5% αντί του ορθού 13% κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ με Α.Φ.Μ., ενεργώντας ατομικά και στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμία ".....", με Α.Φ.Μ. ως εξής:

α. Την **απόρριψη** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την παρακάτω πράξη και την επικύρωση αυτής:

της υπ' αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	1.464,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	439,44 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.904,24 €

β. Την **αποδοχή** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά τις παρακάτω πράξεις και την ακύρωση:

α) της υπ' αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων,

β) της υπ' αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων και

γ) της υπ' αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.