



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 5-5-2021

Αριθμός απόφασης: 1511

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604538
ΦΑΞ : 213 1604567

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 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 1064/12.04.2017 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 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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29-9-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, με έδρα τον, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος προστίμου	Φορολογικό έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		24-7-2020	5-8-2020	Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)	2019	250,00€
2		24-7-2020	5-8-2020	Ειδική Χρηματική Κύρωση του άρθρου 13Α ν.2523/1997	2019	1.500,00€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 Πράξη Επιβολής Προστίμου και Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2019, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12-6-2020 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου

ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την από 12-6-2020 οικεία έκθεση ελέγχου επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παρ.8 του άρθρου 13^Α του ν.2523/1997, αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ. ΠΑΡΟΥ.

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

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

Επί της από 29-9-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με 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 αριθ. / 24-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, ποσού 250,00€, λόγω μη έκδοσης πέντε (5) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για εκδρομή-περιήγηση επιβατών με το πλοίο με Α.Ν., συνολικής αξίας 1.500,00€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%, κατά παράβαση των συνδυαζόμενων διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013.

Με την με αριθ. / 24-7-2020 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 13^Α ν.2523/1997, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, συνολικού ποσού 1.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 13^Α παρ.1 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179), λόγω μη έκδοσης πέντε (5) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για εκδρομή-περιήγηση επιβατών με το πλοίο με Α.Ν., συνολικής αξίας 1.500,00€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%.

Ιστορικό

Αφορμή του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ. /2019 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΡΟΥ, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Την 30-7-2019, ημέρα Τρίτη και ώρα 17:15' διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στο τουριστικό σκάφος «.....» με Α.Ν. ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας, όπου ο έλεγχος διαπίστωσε την αποβίβαση επιβατών που βρίσκονταν πάνω σ' αυτό μετά από εκδρομή-περιήγηση. Οι αρμόδιοι ελεγκτές της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. πλησίασαν τους αποβιβασθέντες επιβάτες και εφόσον γνωστοποίησαν την ιδιότητά τους τόσο στους επιβάτες όσο στον υπεύθυνο του πλοίου,, ζήτησαν να τους γνωστοποιηθεί το ποσό που πλήρωσε ο κάθε επιβάτης για την θαλάσσια εκδρομή που μόλις είχε ολοκληρωθεί καθώς και την επίδειξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν. Ο υπεύθυνος του πλοίου, επέδειξε στον έλεγχο ναυλοσύμφωνο, αξίας 1.340,00€,

ισχυριζόμενος ότι οι αναγραφόμενοι σε αυτό δεκαεπτά (17) επιβαίνοντες ήταν μία ενιαία παρέα, που είχε κάνει ολική ναύλωση του σκάφους για εκείνη την ημέρα, βάσει του ν.4256/14. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο μηχάνημα POS του σκάφους (cardlink με) δεν υπήρξε καμία συναλλαγή εκείνη την ημέρα. Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι δεκαπέντε (15) από τους δεκαεπτά (17) επιβαίνοντες ήταν διαφορετικές παρέες που δεν γνωρίζονταν ούτε μεταξύ τους, ούτε γνώριζαν την ύπαρξη ναυλωτή και ο καθένας είχε κλείσει μόνος του την εκδρομή χωρίς να έχει γίνει ναύλωση του πλοίου, ενώ ο κάθε επιβάτης κατέβαλε αντίτιμο κατά την επιβίbasή του, ποσού 100,00€, σε μετρητά, χωρίς την έκδοση φορολογικού στοιχείου. Επί της ουσίας το σκάφος εκείνη την ημέρα λειτούργησε ως ημερόπλοιο. Συγκεκριμένα, μία (1) παρέα τριών (3) ατόμων (.....) δήλωσε ότι πλήρωσε από 100,00€ έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό 300,00€, μία (1) παρέα τριών (3) ατόμων (.....) δήλωσε ότι πλήρωσε από 100,00€ έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό 300,00€, μία (1) παρέα τριών (3) ατόμων (.....) δήλωσε ότι πλήρωσε από 100,00€ έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό 300,00€, μία (1) παρέα τεσσάρων (4) ατόμων (.....) δήλωσε ότι πλήρωσε από 100,00€ έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό 400,00€ και μία (1) παρέα δύο (2) ατόμων (.....) δήλωσε ότι πλήρωσε από 100,00€ έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό 200,00€, χωρίς να έχουν λάβει φορολογικό στοιχείο.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος ρώτησε τον υπεύθυνο του σκάφους,, εάν για τους συγκεκριμένους πελάτες είχε εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ήτοι Α.Λ.Σ.-Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. κατά την επιβίbasή τους. Εκείνος αρχικά υποστήριξε ότι επρόκειτο για μία ενιαία παρέα που είχε ναυλώσει το σκάφος, με φερόμενο ναυλωτή τον, όμως εφόσον το συνεργείο ελέγχου του ανέφερε τις μαρτυρίες των επιβατών αποδέχτηκε το γεγονός ότι όντως δημιουργήθηκε «μία (1) παρέα» για τις ανάγκες του ναυλοσυμφώνου και επίσης ανέφερε στον έλεγχο ότι δεν γνώριζε ότι έπρεπε να εκδώσει ξεχωριστές Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. για το αντίστοιχο τίμημα που κατέβαλε η κάθε παρέα στο πλήρωμα, καθώς είχε την πεποίθηση ότι αρκούσε το Ναυλοσύμφωνο ολικής ναύλωσης, ποσού 1.340,00€.

Από τα ως άνω πραγματικά περιστατικά, διαπιστώθηκε η μη έκδοση πέντε (5) (Α.Λ.Σ.) με χρήση Φ.Η.Μ. για εκδρομή-περιήγηση επιβατών με το πλοίο με Α.Ν., συνολικής αξίας 1.500,00€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%, κατά παράβαση των συνδυαζόμενων διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον υπεύθυνο του σκάφους,:

1. Το με αριθ. / 30-7-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε Ακρόαση, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλλει γραπτώς τις απόψεις της.
2. Τον με αριθ. / 30-7-2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. - Κλήση σε Ακρόαση.

Ο έλεγχος αξιολογώντας τα ανωτέρω στοιχεία προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και της από 12-6-2020 οικείας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της από 12-6-2020 οικείας έκθεσης ελέγχου επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παρ.8 του άρθρου 13^Α του ν.2523/1997.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται σε αβάσιμα και αναιτιολόγητα στοιχεία.
2. Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του πολίτη, βάσει του άρθρου 20 του Συντάγματος.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν καθ' υπέρβαση των ορίων της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης.
4. Η προσβαλλόμενη διοικητική πράξη δεν ευρίσκεται σε αρμονία με τον απρόσωπο κανόνα δικαίου που την προβλέπει.
5. Η επιβολή προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.
6. Δεν υφίσταται ουδεμία παράβαση προκειμένου να επιβληθεί ειδική χρηματική κύρωση της παρ.8 του άρθρου 13^Α του ν.2523/1997.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58^Α ΤΟΥ Ν.4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με

βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, ...».*

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. 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.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού

χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας(ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν.

Σύμφωνη ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ. Τσακίρη Διοκ. Δικαστή Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25)

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Ορισμοί» του ν.4256/2014 (ΦΕΚ Α' 92) ορίζεται ότι: «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.

ζ. Επαγγελματικό Τουριστικό Ημερόπλοιο: είναι το μικρό σκάφος ή το πλοίο αναψυχής ή το επιβατηγό τουριστικό πλοίο, το οποίο εκτελεί ημερήσιο θαλάσσιο ταξίδι, όπως ορίζεται στο άρθρο 12.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 3 «Όροι και προϋποθέσεις εκμετάλλευσης των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής» του ν.4256/2014, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις

διατάξεις του άρθρου 43 του ν.4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105), ορίζεται ότι: «2. α. Για την εκμετάλλευση του πλοίου αναψυχής συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης. Μερική ναύλωση απαγορεύεται.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Ναυλοσύμφωνο» του ν.4256/2014, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 94 του ν.4504/2017 (ΦΕΚ Α' 184) και η περ. α' της παρ.1 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 51 του ν.4569/2018 (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι: «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 Τελωνιακής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170). Πλοίαρχος ή Κυβερνήτης ο οποίος συντάσσει, προσυπογράφει ή αποδέχεται πλαστά, εικονικά ή ανακριβή ναυλοσύμφωνα ή καταστάσεις επιβαινόντων, καθώς και όποιος νοθεύει τέτοια έγγραφα, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) ετών.

β. Ο Πλοίαρχος ή ο Κυβερνήτης πλοίου αναψυχής είναι υποχρεωμένος να μεριμνά, ώστε το σύνολο των επιβαινόντων να φέρει κατά τη διάρκεια του ταξιδιού και να επιδεικνύει σε κάθε ζήτηση στις αρμόδιες Αρχές ταυτότητα, διαβατήριο ή άλλο ικανό δημόσιο αποδεικτικό από το οποίο να πιστοποιείται η ταυτοπροσωπία καθενός από τους επιβάτες. Αν κατά τη διάρκεια της ναύλωσης επέλθει μερική μεταβολή στην κατάσταση επιβαινόντων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο, ο πλοίαρχος ή ο κυβερνήτης υποχρεούται να προβεί σε σχετική σημείωση στην κατάσταση επιβαινόντων, την οποία προσυπογράφει, σύμφωνα με τα αναλυτικά οριζόμενα στην περίπτωση α της παρούσας παραγράφου. Η ολική μεταβολή της κατάστασης επιβαινόντων απαγορεύεται και ισοδυναμεί με τερματισμό της τρέχουσας ναύλωσης.

γ. Με ευθύνη του πλοιοκτήτη ή εφοπλιστή, τηρείται αρχείο ναυλοσυμφώνων και καταστάσεων επιβαινόντων για χρονικό διάστημα πέντε (5) ετών από την ολοκλήρωση κάθε ταξιδιού. Το αρχείο του προηγούμενου εδαφίου είναι διαθέσιμο σε κάθε δημόσια αρχή. Μετά την έκδοση της υπουργικής απόφασης της περίπτωσης β της παραγράφου 2 του άρθρου 7, αρκεί η ηλεκτρονική τήρηση του αρχείου του προηγούμενου εδαφίου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Όροι και προϋποθέσεις δραστηριοποίησης των επαγγελματικών τουριστικών ημερόπλοιων» του ν.4256/2014 ορίζεται ότι: «1. Για την εκμετάλλευση του επαγγελματικού τουριστικού ημερόπλοιου, απαιτείται: α) βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και β) καταχώριση στο Μητρώο του άρθρου 2 από την αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου. Τα δικαιολογητικά για την εγγραφή στο Μητρώο υποβάλλονται από τον πλοιοκτήτη ή τον εφοπλιστή ή τον ιδιοκτήτη του επαγγελματικού τουριστικού ημερόπλοιου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένο από αυτούς πρόσωπο, στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ή σε οποιαδήποτε Λιμενική Αρχή, η οποία τα διαβιβάζει στην αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου.

2. α. Το ημερήσιο θαλάσσιο ταξίδι, υπό την επιφύλαξη της παραγράφου 4 του παρόντος, διενεργείται μέσα σε χρονικό διάστημα είκοσι τεσσάρων (24) ωρών από επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια, σημαίας ελληνικής ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., μεταξύ λιμένων, ακτών και όρμων της Ελληνικής Επικράτειας, με δυνατότητα προέκτασης του στην αλλοδαπή, υπό την προϋπόθεση της επιστροφής του πλοίου και των επιβατών στο σημείο από το οποίο ξεκίνησαν. Η επιβίβαση και η αποβίβαση των επιβατών μπορεί να πραγματοποιείται και από πλοίο που βρίσκεται αγκυροβολημένο σε λιμένα ή όρμο.

β. Σκοπός του ημερήσιου θαλάσσιου ταξιδιού είναι η αναψυχή των επιβατών με τη διενέργεια θαλάσσιας εκδρομής ή θαλασσιού λουτρού ή με την περιήγηση μέσω προκαθορισμένου προγράμματος που έχει εκ των προτέρων δημοσιοποιηθεί, το οποίο περιλαμβάνει τουριστικές δραστηριότητες στους διάφορους λιμένες ή όρμους ή ακτές.

γ. Για το ημερήσιο θαλάσσιο ταξίδι εκδίδεται ατομικό εισιτήριο ή ομαδικό εισιτήριο, συνοδευόμενο από ονομαστική κατάσταση επιβατών, όπως ορίζεται από το π.δ. 23/1999 (Α' 17), όπως ισχύει. Το εισιτήριο είναι ενιαίο για το σύνολο του πλου από την επιβίβαση μέχρι και την τελική αποβίβαση των επιβατών.

Με απόφαση του Υπουργού Ναυτιλίας και Αιγαίου μπορεί να ρυθμίζεται η έκδοση εισιτηρίων με ηλεκτρονικό τρόπο.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1141/2015 «Κοινοποίηση διατάξεων του Ν.4256/14 (ΦΕΚ 92/Α') «Τουριστικά πλοία και άλλες διατάξεις» και παροχή σχετικών διευκρινίσεων» αναφέρεται ότι: «Εννοιολογικές διακρίσεις (άρθρο 1)

Στο άρθρο 1 παρατίθενται βασικές έννοιες για την εφαρμογή του νόμου, κατ' αναλογία των ορισμών που υπήρχαν στον Ν. 2743/99 , μεταξύ άλλων: Πλοίο αναψυχής: κάθε σκάφος ολικού μήκους άνω των 7 μέτρων, ιστιοφόρο ή μηχανοκίνητο, το οποίο μπορεί, λόγω της κατασκευής του, να χρησιμοποιείται για την εκτέλεση ταξιδιών αναψυχής.

Επαγγελματικό πλοίο αναψυχής: το πλοίο αναψυχής με μεταφορική ικανότητα έως 49 επιβατών, το οποίο διαθέτει επαρκείς και κατάλληλους χώρους ενδιαίτησης για τους επιβάτες για το οποίο συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης.

....

Όροι και προϋποθέσεις εκμετάλλευσης επαγγελματικών πλοίων αναψυχής (άρθρο 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.2859/00), 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.

....

Ναυλοσύμφωνο (άρθρο 7)

Τα επαγγελματικά και τα ιδιωτικά πλοία αναψυχής, εφόσον είναι ναυλωμένα, υποχρεούνται να είναι εφοδιασμένα με αντίγραφα των αντίστοιχων ναυλοσυμφώνων και με καταστάσεις επιβαίνοντων. Αντίγραφα των ναυλοσυμφώνων υποβάλλονται από τον εκναυλωτή, όπως αυτός προσδιορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 3, στις υπηρεσίες της Φορολογικής και Τελωνειακής Διοίκησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Α' 170).

....

Όροι και προϋποθέσεις δραστηριοποίησης επαγγελματικών τουριστικών ημερόπλοιων (άρθρο 12)

Με τις διατάξεις του άρθρου 12 καθορίζονται οι όροι και προϋποθέσεις για τη δραστηριοποίηση των επαγγελματικών τουριστικών ημερόπλοιων.

Τα επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια πραγματοποιούν ημερήσια θαλάσσια ταξίδια, τα οποία διενεργούνται, κατά κανόνα, εντός 24 ωρών μεταξύ λιμένων, ακτών ή όρμων υπό την προϋπόθεση επιστροφής του πλοίου και των επιβαίνοντων στο σημείο από το οποίο ξεκίνησαν (κυκλικό ταξίδι) με σκοπό την αναψυχή των επιβατών με τη διενέργεια θαλάσσιας εκδρομής, θαλάσσιου λουτρού, περιήγησης ή άλλης τουριστικής δραστηριότητας.

Διευκρινίζεται ότι για τα επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια δεν ισχύουν οι απαλλαγές από το φόρο προστιθεμένης αξίας, βάσει του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τις οδηγίες της ΠΟΛ. 1155/99, καθώς τα πλοία αυτά διενεργούν θαλάσσιες περιηγήσεις με προκαθορισμένο

πρόγραμμα σε παρακείμενους λιμένες, όρμους, ή ακτές, δραστηριοποιούνται κυρίως τοπικά και δεν χρησιμοποιούνται κατά κύριο λόγο στην ανοιχτή θάλασσα.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2094/2019 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 20 του ν.4613/2019 (ΦΕΚ Α' 78/24.5.2019) για τις προθεσμίες καταχώρισης στο e-Μητρώο Πλοίων και παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 51 του ν.4569/2018 (ΦΕΚ Α' 179/2018) και του ν.4256/2014 (ΦΕΚ Α'92/2014) όπως ισχύει σήμερα» εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρεται ότι: « ...

Β. Τροποποιήσεις του ν.4256/14 έως το ν.4597/2019 - Τροποποιήσεις της ΠΟΛ.1141/2015

1. Όσον αφορά το άρθρο 3 του ν.4256/2014 (Όροι και προϋποθέσεις εκμετάλλευσης των επαγγελματικών πλοίων αναψυχής), οι περ. β' και γ' της παρ. 2 που όριζαν τη διάρκεια της σύμβασης ναύλωσης καταργήθηκαν από 1.11.18 σύμφωνα με το άρθρο 43 του ν.4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105/14.6.18). Στο πλαίσιο αυτό δεν υφίσταται πλέον ελάχιστη διάρκεια για τη σύμβαση ολικής ναύλωσης η οποία απαιτείται για την εκμετάλλευση των πλοίων αναψυχής.».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1018/2020 «Εξειδίκευση και απόδειξη της πλήρωσης του κριτηρίου της χρήσης και εκμετάλλευσης στις εκμισθώσεις επαγγελματικών πλοίων αναψυχής» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 3 - Υπολογισμός της φορολογητέας αξίας

...

2. Στην περίπτωση που τα πλοία αναψυχής χρησιμοποιούνται και ως επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια, σύμφωνα με το ν.4256/2014, η δραστηριότητά τους αυτή ως επαγγελματικά τουριστικά ημερόπλοια φορολογείται στο σύνολο της αντιπαροχής με τον οικείο συντελεστή ΦΠΑ.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το άρθρο 64 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110) ορίζεται ότι:

«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.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. ...

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

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. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. ...

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«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.

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.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

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. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) ...

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 51 παρ. 1 του ν.4410/ 3-8-2016, ορίζεται ότι: «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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το κεφ. V της με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 135494 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/ 13-6-2019 «Επικαιροποίηση οδηγιών διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» αναφέρεται ότι: «V. Διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου σε οντότητες - εκμεταλλευτές τουριστικών ημερόπλοιων.

Επειδή κατά την περίοδο του θέρους, παρουσιάζεται αυξημένη ζήτηση για υπηρεσίες περιηγήσεων με πλοiάρια (τουριστικά ημερόπλοια), τα συνεργεία ελέγχου στη νησιωτική αλλά και στις παράκτιες τουριστικές περιοχές θα πρέπει να εντείνουν τις προσπάθειές τους προκειμένου να αποφευχθούν φαινόμενα φοροδιαφυγής από οντότητες - εκμεταλλευτές τουριστικών ημερόπλοιων.

5.1 Ενόψει των ανωτέρω, σε περίπτωση που οντότητα εκμεταλλευτής τουριστικού ημερόπλοιου, παρέχει υπηρεσίες περιηγήσεων σε τουρίστες και με την προϋπόθεση ότι οι υπηρεσίες αυτές δεν εμπίπτουν στις υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων σε τακτική βάση τύπου συγκοινωνίας, αλλά στην έννοια της παροχής υπηρεσιών αναψυχής, θέμα πραγματικό, το οποίο ερευνάται σε κάθε περίπτωση από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, για τη δραστηριότητά του αυτή υποχρεούται στην έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με χρήση Φ.Η.Μ., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

5.2 ...

5.3 ...

5.4 ...».

Επειδή, μέσω του συστήματος **taxis** προκύπτει ότι το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας είναι «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΟΥ ΣΚΑΦΟΥΣ, ΧΩΡΙΣ ΠΛΗΡΩΜΑ».

Επειδή, μέσω του συστήματος **taxis** προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι υπόχρεη τήρησης απλογραφικών βιβλίων (Β' Κατηγορίας) και υποχρεούται σε έκδοση φορολογικών στοιχείων με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988, σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρου 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, την 30-7-2019, ημέρα Τρίτη και ώρα 17:15', η Δ.Ο.Υ. ΠΑΡΟΥ διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο στο τουριστικό σκάφος «.....» με Α.Ν. ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας, όπου ο έλεγχος διαπίστωσε την αποβίβαση επιβατών που βρίσκονταν πάνω σ' αυτό μετά από εκδρομή-περιήγηση. Οι αρμόδιοι ελεγκτές της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. πλησίασαν τους αποβιβασθέντες επιβάτες και εφόσον γνωστοποίησαν την ιδιότητά τους τόσο στους επιβάτες όσο στον υπεύθυνο του πλοίου,, ζήτησαν να τους γνωστοποιηθεί το ποσό που πλήρωσε ο κάθε επιβάτης για την θαλάσσια εκδρομή που μόλις είχε ολοκληρωθεί καθώς και την επίδειξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν. Ο υπεύθυνος του πλοίου, επέδειξε στον έλεγχο ναυλοσύμφωνο, αξίας 1.340,00€, ισχυριζόμενος ότι οι αναγραφόμενοι σε αυτό δεκαεπτά (17) επιβαίνοντες ήταν μία ενιαία παρέα, που είχε κάνει ολική ναύλωση του σκάφους για εκείνη την ημέρα, βάσει του ν.4256/14. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο μηχανήμα POS του σκάφους (cardlink με) δεν υπήρξε καμία συναλλαγή εκείνη την ημέρα. Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι δεκαπέντε (15) από τους δεκαεπτά (17) επιβαίνοντες ήταν διαφορετικές παρέες που δεν γνωρίζονταν ούτε μεταξύ τους, ούτε γνώριζαν την ύπαρξη ναυλωτή και ο καθένας είχε κλείσει μόνος του την εκδρομή χωρίς να έχει γίνει ναύλωση του πλοίου, ενώ ο κάθε επιβάτης κατέβαλε αντίτιμο κατά την επιβίβασή του, ποσού 100,00€, σε μετρητά, χωρίς την έκδοση φορολογικού στοιχείου. Επί της ουσίας το σκάφος εκείνη την ημέρα λειτούργησε ως ημερόπλοιο. Συγκεκριμένα, μία (1) παρέα τριών (3) ατόμων (.....) δήλωσε ότι πλήρωσε από 100,00€ έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό 300,00€, μία (1) παρέα τριών (3) ατόμων (.....) δήλωσε ότι πλήρωσε από 100,00€ έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό 300,00€, μία (1) παρέα τριών (3) ατόμων (.....) δήλωσε ότι πλήρωσε από 100,00€ έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό 300,00€, μία (1) παρέα τεσσάρων (4) ατόμων (.....) δήλωσε ότι πλήρωσε από 100,00€ έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό 400,00€ και μία (1) παρέα δύο (2) ατόμων (.....) δήλωσε ότι πλήρωσε από 100,00€ έκαστος, ήτοι συνολικό ποσό 200,00€, χωρίς να έχουν λάβει φορολογικό στοιχείο.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος ρώτησε τον υπεύθυνο του σκάφους,, εάν για τους συγκεκριμένους πελάτες είχε εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ήτοι Α.Λ.Σ.-Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. κατά την επιβίβασή τους. Εκείνος αρχικά υποστήριξε ότι επρόκειτο για μία ενιαία παρέα που είχε ναυλώσει το σκάφος, με φερόμενο ναυλωτή τον, όμως εφόσον το συνεργείο ελέγχου του ανέφερε τις μαρτυρίες των επιβατών αποδέχτηκε το γεγονός ότι όντως δημιουργήθηκε «μία (1) παρέα» για τις ανάγκες του ναυλοσυμφώνου και επίσης ανέφερε στον έλεγχο ότι δεν γνώριζε ότι έπρεπε να εκδώσει ξεχωριστές Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. για το αντίστοιχο τίμημα που κατέβαλε η κάθε παρέα στο πλήρωμα, καθώς είχε την πεποίθηση ότι αρκούσε το Ναυλοσύμφωνο ολικής ναύλωσης, ποσού 1.340,00€.

Επειδή, από τα ως άνω πραγματικά περιστατικά, διαπιστώθηκε η μη έκδοση πέντε (5) (Α.Λ.Σ.) με χρήση Φ.Η.Μ. για εκδρομή-περιήγηση επιβατών με το πλοίο με Α.Ν., συνολικής αξίας 1.500,00€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%, κατά παράβαση των συνδυαζόμενων διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013.

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω συνέταξε και επέδωσε στον υπεύθυνο του σκάφους,:

1. Το με αριθ. / 30-7-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε Ακρόαση, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλλει γραπτώς τις απόψεις της.
2. Τον με αριθ. / 30-7-2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. - Κλήση σε Ακρόαση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της, περί παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του πολίτη, βάσει του άρθρου 20 του Συντάγματος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται το γεγονός ότι ο έλεγχος ήλεγξε το μηχανήμα POS του σκάφους (cardlink με), όπου και διαπίστωσε ότι δεν υπήρξε καμία συναλλαγή εκείνη την ημέρα, ενώ θα έπρεπε να ελέγξει το μηχανήμα POS (cardlink με).

Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την παρούσα προσφυγή προσκόμισε στην Υπηρεσία μας αντίγραφο της με αριθ. συναλλαγής / 30-7-2019 και ώρα 16:16' απόδειξης, ποσού 340,00€, η οποία εκδόθηκε από το μηχανήμα POS (cardlink με).

Επειδή, το ποσό της με αριθ. συναλλαγής / 30-7-2019 και ώρα 16:16' απόδειξης, ήτοι ποσό 340,00€, δεν συνάδει με το ποσό του ναυλοσυμφώνου, ήτοι με το ποσό 1.340,00€.

Επειδή, σύμφωνα με το από 9-4-2017 Πρακτικό Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας εταιρείας, ο με ΑΦΜ είναι μέτοχος της εταιρείας.

Επειδή, μέσω του συστήματος **taxis** διαπιστώνεται ότι από 9-3-2017 ο με ΑΦΜ είναι νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. / 6-10-2020 έγγραφο αιτιολογημένων απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ διαπιστώθηκε ότι το σκάφος «.....» αφίχθη ταυτόχρονα με το σκάφος «.....» στο λιμάνι της Νάξου. Ο, που ήταν υπεύθυνος και για τα δύο σκάφη δήλωσε ότι λειτουργούσε ένα μηχάνημα POS και για τα δύο σκάφη (cardlink με), το οποίο, όπως προκύπτει από το σχετικό απόκομμα με, ανήκει στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, ήτοι σε διαφορετικό από την προσφεύγουσα εταιρεία νομικό πρόσωπο, κατά παράβαση των συνδυαζόμενων διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 καθώς είχε εκδώσει την με αριθ. / 30-7-2019 Α.Π.Υ., ποσού 1.340,00€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α..

Επειδή, η με αριθ. / 30-7-2019 Α.Π.Υ δεν φέρει κανένα έννομο αποτέλεσμα, καθώς δεν φέρει την υπογραφή ούτε του εκδότη αλλά ούτε και του πελάτη, και επιπλέον, η εξόφλησή του δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, σύμφωνα με την από 12-6-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Δ.Ο.Υ. ΠΑΡΟΥ, οι επιβαίνοντες ήταν διαφορετικές παρέες που δεν γνωρίζονταν ούτε μεταξύ τους, ούτε γνώριζαν την ύπαρξη ναυλωτή και ο καθένας είχε κλείσει μόνος του την εκδρομή χωρίς να έχει γίνει ναύλωση του πλοίου, ενώ ο κάθε επιβάτης κατέβαλε αντίτιμο κατά την επιβίβασή του, ποσού 100,00€, σε μετρητά, χωρίς την έκδοση φορολογικού στοιχείου. Συνεπώς, ο κάθε πελάτης έπρεπε να είχε λάβει ξεχωριστό φορολογικό στοιχείο με Φ.Π.Α. 24%.

Επειδή, σύμφωνα με την από 12-6-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Δ.Ο.Υ. ΠΑΡΟΥ, ο υπεύθυνος του σκάφους «.....» με Α.Ν.,, αποδέχτηκε το γεγονός ότι όντως δημιουργήθηκε «μία (1) παρέα» για τις ανάγκες του ναυλοσυμφώνου και επίσης ανέφερε στον έλεγχο ότι δεν γνώριζε ότι έπρεπε να εκδώσει ξεχωριστές Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. για το αντίστοιχο τίμημα που κατέβαλε η κάθε παρέα στο πλήρωμα, καθώς είχε την πεποίθηση ότι αρκούσε το Ναυλοσύμφωνο ολικής ναύλωσης, ποσού 1.340,00€.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται σε αβάσιμα και ανατιπολόγητα στοιχεία, καθώς και ότι δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58^A του ν.4174/2013, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 8 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13Α Ν.2523/1997

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13^A «Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης» του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: *«9. Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997.»*.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων» του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: *«9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.*

Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής και η άσκηση της δεν αναστέλλει την εκτέλεση των αποφάσεων αυτών.

Αν συντρέχουν οι λόγοι αναστολής του άρθρου 202 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, μπορεί ο πρόεδρος πρωτοδικών ή ο οριζόμενος απ' αυτόν πρωτοδίκης να αναστείλει την εκτέλεση της απόφασης κατά της οποίας ασκήθηκε προσφυγή, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των άρθρων 200 και επόμενων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Ο διοικητικός φάκελος με αναλυτική έκθεση των απόψεων της διοικητικής αρχής αποστέλλεται στο δικαστήριο εντός δεκαπέντε ημερών από την επίδοση, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 126 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, της προσφυγής.

Η δικάσιμος ορίζεται σε διάστημα δύο μηνών το πολύ από την περιέλευση στο Δικαστήριο του φακέλου και η απόφαση δημοσιεύεται εντός δύο μηνών από τη συζήτηση της υπόθεσης. Η απόφαση που δημοσιεύεται επί της προσφυγής κοινοποιείται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη δημοσίευση της στη διάδικο αρχή, η οποία φροντίζει για την εκτέλεση αυτής μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την κοινοποίηση. Άσκηση έφεσης κατά της απόφασης του προέδρου πρωτοδικών δεν χωρεί».

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή, ως προς την με αριθ. / 24-7-2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρ.8 του άρθρου 13^Α του ν.2523/1997, απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11-11-2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΡΟΥ, επί της οποίας εδράζεται με αριθ. / 24-7-2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. / 29-9-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) την επικύρωση της με αριθ. / 24-7-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ
και

Β) Την απόρριψη της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την με αριθ. / 24-7-2020 Πράξη Επιβολής Ειδικής χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13Α του ν.2523/1997, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, ως απαράδεκτης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου (Αριθ. Πράξης / 24-7-2020, Φορ. έτους 2019) - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 250,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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