



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 25/11/2021

Αριθμός απόφασης: 4400

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' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. 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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα την, κατά της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/05/2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 8.726,10 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 4.363,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.089,15 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 27/05/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για επανάληψη διαδικασίας κατόπιν της με αριθμ. 2154/2019 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποιήθηκε έλεγχος, βάσει της με αριθμ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, και εκδόθηκε η με αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 8.726,10 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας 4.363,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 13.089,15 ευρώ. Αιτία έκδοσης της παραπάνω εντολής αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 και με αριθμό υπόθεσης/17 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα στις 02/09/2017. Σύμφωνα με όσα μνημονεύει το Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Η προσφεύγουσα σύμφωνα με διαφημιστικό φυλλάδιο του ιστιοπλοϊκού ομίλου «.....», πραγματοποιούσε προγραμματισμένες περιηγητικές εκδρομές στη νήσο Θήρα με ταυτόχρονη παροχή γεύματος και ποτών.
- Η προσφεύγουσα απάλλασσε το ήμισυ των ακαθαρίστων εσόδων της από ΦΠΑ (πλην του β' τριμήνου του 2016 και του β' τριμήνου 2017 που απαλλάσσει μέρος των ακαθαρίστων εσόδων από ΦΠΑ) εφαρμόζοντας τις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 παράγραφος 3 της ΠΟΛ. 1156/19-05-1997.
- Το πλοίο «.....» πραγματοποιούσε περιηγήσεις - θαλάσσιες εκδρομές, ναυλώσεις για σκοπούς αναψυχής, εντός χωρικών υδάτων της χώρας.
- Όπως προκύπτει από το βιβλίο εσόδων εξόδων των διαχειριστικών περιόδων 30/03 - 31/12/2016 και 01/01 - 31/12/2017, η προσφεύγουσα εξέδιδε καθημερινά πλήθος αποδείξεων παροχής

υπηρεσιών από χειρόγραφο στέλεχος, γεγονός που καταδεικνύει ότι οι περιηγήσεις που έλαβαν χώρα με το σκάφος της ήταν περιορισμένης διάρκειας και δεν αφορούσαν πολυήμερες ναυλώσεις (Yachting).

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και της Δ.Ο.Υ. Σύρου έκριναν ότι οι συνθήκες λειτουργίας του πλοίου «.....» προσιδιάζουν με την περιγραφόμενη δραστηριότητα των ημερόπλοιων του άρθρου 12 του ν. 4256/2016, για τα οποία σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1141/2015 προβλέπεται ότι το σύνολο των εσόδων υπάγεται στο κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι το πλοίο «.....» δεν εμπίπτει στις διατάξεις περί ειδικών απαλλαγών από το Φ.Π.Α., διότι πραγματοποιούσε προγραμματισμένες περιηγήσεις – θαλάσσιες εκδρομές, ναυλώσεις για σκοπούς αναψυχής εντός ελληνικής επικράτειας και προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 στο ποσό των 111.422,45 ευρώ αντί των δηλωθέντων 75.063,70 ευρώ.

Η Υπηρεσία μας, με την υπ' αριθμ. 2154/2019 απόφαση, ακύρωσε την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για λόγους τυπικής πλημμέλειας, καθώς όπως αναφέρεται στο σώμα της απόφασης: «.....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..... το γεγονός αυτό θα μπορούσε να διασταυρωθεί με συγκεκριμένη και εμπεριστατωμένη 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)..... το διαφημιστικό φυλλάδιο 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.....»

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Σύρου διενήργησε επανάληψη διαδικασίας βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμ./2021 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από τη φορολογική αρχή, καθόσον η απόφασή της Δ.Ε.Δ. με αριθμό 2154/2019 ακυρώνει τον εν λόγω έλεγχο και δεν ορίζει επανεξέτασή του ελέγχου, όπως αναφέρει η Δ.Ο.Υ. Σύρου, και σε καμία περίπτωση το σκάφος δε δύναται να εκτελεί περιηγητικούς πλόες, διότι είναι χαρακτηρισμένο ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΟ ΑΝΑΨΥΧΗΣ ΣΚΑΦΟΣ το οποίο ανήκει σε Ν.Ε.Π.Α. κατά την οποία απαγορεύεται αυστηρά η διενέργεια περιηγητικών πλόων και η

μεταφορά προσώπων, όπως συμβαίνει στα πλοία που εκτελούν προκαθορισμένη διαδρομή την οποία νομίμως και υποχρεωτικά δηλώνουν επίσημα στις κατά τόπους λιμενικές αρχές που δραστηριοποιούνται. Με το σκάφος «.....» η εταιρεία παρείχε υπηρεσίες ολικής ναύλωσης σκάφους, ενώ ουδέποτε το σκάφος αυτό χρησιμοποιήθηκε για παροχή υπηρεσιών μερικής ναύλωσης, μεταφοράς επιβατών. Το δε πλήθος των παραστατικών που όφειλε να εκδώσει αντιστοιχεί στο πλήθος των υπηρεσιών που πραγματικά παρείχε, ήτοι σε μία υπηρεσία ολικής ναύλωσης προς μια παρέα ατόμων.

2. Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, εκδόθηκε δε κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς αυτή και της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, όπως ορίζεται στο άρθρο 21 του ν. 2859/2000, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 1 του ν.4334/2015 και ίσχυε μέχρι 31-5-2016:

«1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%). Ο συντελεστής Φ. Π. Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της παρ. 13 του άρθρου 14.

.....

4.Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%), εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,

β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,

γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανία προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

5. Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή αυτήν.»

Επειδή, όπως ορίζεται στο άρθρο 21 του ν. 2859/2000, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 52 του ν.4389/2016 και ίσχυε από 1-6-2016:

«1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%). Ο συντελεστής Φ. Π. Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της παρ. 13 του άρθρου 14.

.....

4. Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%), εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,

β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,

γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανία προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

5. Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή αυτήν.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 21 του ν.2859/2000, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 118 του ν.4446/2016 και ίσχυε από 22-12-2016:

«1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%). Ο συντελεστής Φ. Π. Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της παρ. 13 του άρθρου 14.

.....

4. Μέχρι 31.12.2017 για τα νησιά των Νομών Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου πλην της Ρόδου και της Καρπάθου, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%), εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,

β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,

γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

5. Η μείωση της προηγούμενης παραγράφου ισχύει και για τις υπηρεσίες που εκτελούνται υλικά στην περιοχή αυτήν από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός είναι εγκαταστημένος στην περιοχή αυτήν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 4334/2015:

«δ) Οι προβλεπόμενες στις παραγράφους 4, 5 και 6 του άρθρου 21 του ν. 2859/2000 μειώσεις των συντελεστών Φ. Π. Α. καταργούνται σταδιακά ως ακολούθως: Από 1.10.2015 στην πρώτη ομάδα νησιών, από 1.6.2016 στη δεύτερη ομάδα νησιών και από 1.1.2017 στα υπόλοιπα νησιά. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης και Οικονομικών ορίζονται ειδικότερα τα υπαγόμενα στις παραπάνω ρυθμίσεις νησιά της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.2859/2000.»

Επειδή, σύμφωνα με την Κ.Υ.Α. ΥΠΟΙΚ 0010707 ΕΞ 2015/ 29-9-2015 «Σταδιακή κατάργηση των μειώσεων των συντελεστών Φ.Π.Α. στα νησιά του Αιγαίου»:

«Η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 2859/2000 (Α' 248), όπως ισχύει, από 1ης Οκτωβρίου 2015 εφαρμόζεται στα νησιά του Αιγαίου: Θήρα, Μύκονος, Νάξος, Πάρος, Ρόδος Σκιάθος.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 27 του ν. 2859/2000 “Ειδικές Απαλλαγές”, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 8 του ν. 3763/2009 και ίσχυε από 27-5-2009:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

δ) η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β', εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του ν. 2743/1999 απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας.

Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους. Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα πλοία του ν. 2743/1999 εφαρμόζονται και για τα λοιπά επαγγελματικά πλοία.»

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

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η ναύλωση πλοίων συμπεριλαμβανομένων και των επαγγελματικών τουριστικών σκαφών και η μίσθωση αεροσκαφών, εφόσον προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, εκτός από τη ναύλωση ή μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Εξυπακούεται ότι, οι ναυλώσεις και οι μισθώσεις, αντίστοιχα, των ως άνω μεταφορικών μέσων, θα είναι ολικές και θα αποδεικνύονται με σχετικά ναυλοσύμφωνα και θα κατατίθενται στην αρμόδια Λιμενική Αρχή και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκναυλωτή, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που προβλέπονται από το άρθρο 36 της αριθμ. Π.8271/4879/ΠΟΛ.366/18.12.1987 ΑΥΟ. (Σχετικές είναι:

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

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

Η μη ολική ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών γενικά, συμπεριλαμβανομένων και του Ν.438/1976 (ΦΕΚ 256 Α'), απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., με την προϋπόθεση ότι τα σκάφη αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους εκτός των ελληνικών λιμένων και σε λιμένες άλλων χωρών.

Η προσέγγιση των εν λόγω σκαφών εκτός των ελληνικών λιμένων και σε λιμένες άλλων χωρών, αποδεικνύεται είτε από τα έγγραφα του πλοίου, όπως αυτά ορίζονται από το Υ.Ε.Ν. ή, ελλείψει αυτών, με την προσκόμιση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πλοιοκτήτη ή και του εκναυλωτή, κατά περίπτωση, βεβαίωσης η οποία χορηγείται από την αρμόδια τελωνειακή ή λιμενική αρχή του πρώτου λιμένα επανάπλου του σκάφους από άλλη χώρα, με βάση τα διαβατήρια των επιβαινόντων (βίζα) ή άλλα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ο κατάπλους του σκάφους στο λιμένα της άλλης χώρας.

Εκτός από τα παραπάνω παρατηρούμε ότι, η ναύλωση επαγγελματικών τουριστικών σκαφών του Ν.438/1976, υπάγεται σε συντελεστή Φ.Π.Α. 8%, ως παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων. Επίσης ότι, τα πλοία αυτά, ως εκ της κατασκευής των, χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς για την εκτέλεση πλόων θαλάσσιας αναψυχής ή περιηγήσεως και, σε αντίθεση με τα κρουαζιερόπλοια, δεν εκτελούν καθορισμένα δρομολόγια. Η παρακολούθηση των πλόων των σκαφών αυτών είναι σε μεγάλο βαθμό δυσχερής, δεδομένου ότι δεν σφραγίζονται ναυτιλιακά έγγραφα σε κάθε προσέγγισή τους σε ξένους λιμένες από τις Αρμόδιες Αρχές των εκάστοτε ξένων κρατών (π.χ. Ιταλία, Μάλτα, Αίγυπτος κ.λπ.) ή προσεγγίζουν όρμους (έδαφος) ξένων κρατών, όπου δεν υπάρχουν Αρχές του κράτους.

Στις περιπτώσεις που τα σκάφη αυτά, λόγω της φύσης της λειτουργίας τους, εκτελούν και πλόες πέραν των χωρικών υδάτων, όπως αυτά προσδιορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας, υπάγεται σε ακέραιο συντελεστή Φ.Π.Α. ποσοστό 8% το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων τους που αναλογούν εντός των χωρικών υδάτων.

Εφόσον τα σκάφη αυτά πλέουν ή παραμένουν εκτός χωρικών υδάτων, απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. μόνο το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων τους που αναλογεί πέραν των χωρικών υδάτων.

Επομένως, προκειμένου για επαγγελματικά τουριστικά θαλαμηγά σκάφη και τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, που πραγματοποιούν διεθνείς πλόες και τα οποία, ανάλογα με τις συνθήκες εκμετάλλευσης, δεν είναι δυνατό να ενισχύσουν με άλλες αποδείξεις (ημερολόγιο σκάφους, θεώρηση ναυτιλιακών εγγράφων από Αρμόδιες Αρχές ξένων κρατών κ.λπ.), την προσέγγισή τους σε λιμένες αλλοδαπής, απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων που εκτιμάται ότι έχει πραγματοποιηθεί πέραν των χωρικών υδάτων.

Στην περίπτωση αυτή, επειδή τα επαγγελματικά τουριστικά θαλαμηγά σκάφη και τα τουριστικά πλοία του Ν.483/1976 περιλαμβάνονται στις κατηγορίες τουριστικών πλοίων του άρθρου 3 του Π.Δ/τος 917/1979 (ΦΕΚ τ.Α' 257/19.11.1979), κατά την κατάταξη που ορίζεται από τις διατάξεις αυτές του νόμου, η απαλλαγή του μέρους των ακαθαρίστων εσόδων τους από το Φ.Π.Α. (ναύλου) ενεργείται ανάλογα με την κατάταξή τους, βάσει του πρωτοκόλλου Γενικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας ή του αναγνωρισμένου νηογνώμονα.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ 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 εκμετάλλευσή του οποίου συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 7 «Ναυλοσύμφωνο» του ν. 4256/2014 (ΦΕΚ Α' 92/ 14-04-2014):

«1.α. Τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής εφόσον είναι ναυλωμένα, πρέπει να είναι εφοδιασμένα με αντίγραφο ναυλοσυμφώνου και με ενημερωμένες καταστάσεις επιβαινόντων πριν από τον απόπλου τους από το λιμένα αφετηρίας. Τα παραπάνω έγγραφα προσυπογράφονται από τον Πλοίαρχο ή τον Κυβερνήτη, ο οποίος βεβαιώνει την ημερομηνία και την ώρα προσυπογραφής βρίσκονται πάντοτε στο πλοίο και επιδεικνύονται σε κάθε ζήτηση από τις αρμόδιες Αρχές. Οι ενημερωμένες καταστάσεις επιβαινόντων περιέχουν τα στοιχεία της παρ. 1 του άρθρου 5 του π.δ. 23/1999 (Α'17). Στους παραβάτες του προηγούμενου εδαφίου επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 12 του π.δ. 23/1999. Με ευθύνη του πλοιοκτήτη ή του εφοπλιστή, αντίγραφα των ως άνω ναυλοσυμφώνων και των

ενημερωμένων καταστάσεων γνωστοποιούνται, πριν τον απόπλου από το λιμένα αφετηρίας στην αρμόδια Λιμενική Αρχή του λιμένα αυτού. Για τη γνωστοποίηση αυτή, εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο ν.3979/2011 (Α' 138). Η ανωτέρω υποχρέωση αναφορικά με την κατάσταση επιβαινόντων υφίσταται και στην περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 9. Αντίγραφα των ναυλοσύμφωνων υποβάλλονται από τον εκναυλωτή, όπως αυτός προσδιορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 3, στις υπηρεσίες της Φορολογικής και Τελωνειακής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170).»

Επειδή, εν προκειμένω, το πλοίο της προσφεύγουσας με την ονομασία «.....» κατέχει την υπ' αριθμ. Φ./2016 άδεια επαγγελματικού πλοίου αναψυχής, καθώς και το υπ' αριθμ./..... πρωτόκολλο γενικής επιθεώρησης μικρού Ε/Γ πλοίου, από το οποίο προκύπτει ότι το εν λόγω πλοίο μπορεί να εκτελεί πλόες: 1) νυχτερινούς περιηγητικούς τοπικούς μέχρι μεγάλης ακτοπλοΐας (ΚΑΤ. II του Π.Δ. 917/79), 2) ημερινούς περιηγητικούς τοπικούς μέχρι μεγάλης ακτοπλοΐας εντός περιοχών Α1 GMDSS ΚΑΤ. II του Π.Δ. 917/79, 3) ημερινούς περιηγητικούς πλόες τοπικούς και περιορισμένης έκτασης (ΚΑΤ. IV του Π.Δ. 917/79) μέχρι 10 ΝΜ από τις ακτές εντός περιοχών Α1 GMDSS εφόσον η ένταση ανέμου δεν υπερβαίνει τα 6 BP και το σημαντικό ύψος κύματος τα 2 πι, και 4) ημερινούς περιηγητικούς πλόες τοπικούς και περιορισμένης έκτασης (ΚΑΤ. IV του Π.Δ. 917/79) μέχρι 10 ΝΜ από τις ακτές εντός περιοχών Α1 GMDSS εφόσον η ένταση ανέμου δεν υπερβαίνει τα 4 BP και το σημαντικό ύψος κύματος τα 0,3 πι, καθώς και το έγγραφο εθνικότητας του πλοίου.

Επειδή από το Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει ότι το πλοίο της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν υποχρεούνται σε τήρηση ημερολογίου πλοίου (σχετ. η Απόφαση ΥΕΝ/2004, η οποία διατηρήθηκε σε ισχύ με την παράγραφο 7 του άρθρου 15 ν.4256/14).

Επειδή, περαιτέρω, οι κείμενες διατάξεις (ΠΟΛ.1156/1997) ορίζουν ότι εφόσον τα επαγγελματικά πλοία αναψυχής πλέουν ή παραμένουν εκτός χωρικών υδάτων, απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. μόνο το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων τους που αναλογεί πέραν των χωρικών υδάτων. Επομένως, για τα πλοία που πραγματοποιούν πλόες και εκτός χωρικών υδάτων και τα οποία, ανάλογα με τις συνθήκες εκμετάλλευσης, δεν είναι δυνατό να ενισχύσουν με άλλες αποδείξεις (ημερολόγιο σκάφους, θεώρηση ναυτιλιακών εγγράφων από Αρμόδιες Αρχές ξένων κρατών κ.λπ.), την πλεύση τους και σε διεθνή ύδατα, απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων που εκτιμάται ότι έχει πραγματοποιηθεί πέραν των χωρικών υδάτων. Στην περίπτωση αυτή, επειδή τα επαγγελματικά τουριστικά σκάφη περιλαμβάνονται στις κατηγορίες τουριστικών πλοίων του άρθρου 3 του Π.Δ/τος 917/1979 (ΦΕΚ τ. Α' 257/19.11.1979), κατά την κατάταξη που ορίζεται από τις διατάξεις αυτές του νόμου, η απαλλαγή του μέρους των ακαθαρίστων εσόδων τους από το Φ.Π.Α. (ναύλου) ενεργείται ανάλογα με την κατάταξή τους, βάσει του πρωτοκόλλου Γενικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας ή του αναγνωρισμένου νηογνώμονα. **Εν προκειμένω**, το πλοίο της προσφεύγουσας υπάγεται στην Κατηγορία II, ήτοι είναι τουριστικό πλοίο που εκτελεί πλόες από τοπικούς μέχρι μεγάλης ακτοπλοΐας και απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. το 50% των ακαθαρίστων εσόδων του, εκτός εάν η

Φορολογική Διοίκηση (πρβλ ΣτΕ 884/2016, 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.) αποδείξει ότι το πλοίο δεν πραγματοποιήσει πλόες και εκτός χωρικών υδάτων.

Επειδή, η Υπηρεσία μας, με την υπ' αριθμ. 2154/2019 απόφαση, ακύρωσε την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για λόγους τυπικής πλημμέλειας, καθώς όπως αναφέρεται στο σώμα της απόφασης: «.....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..... το γεγονός αυτό θα μπορούσε να διασταυρωθεί με συγκεκριμένη και εμπεριστατωμένη 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 κ.α)..... το διαφημιστικό φυλλάδιο 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, κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Σύρου διενήργησε επανέλεγχο και κατέληξε στη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση πραγματοποιούσε με το ιστιοπλοϊκό σκάφος «.....» μη ολικές (μερικές) ναυλώσεις περιμετρικά της νήσου και εντός των χωρικών υδάτων, δηλαδή σε απόσταση μικρότερη των έξι (6) ναυτικών μιλίων από τις ακτές και συνεπώς, λόγω της πραγματικής δραστηριότητας του πλοίου, δηλαδή ότι εκτελέστηκαν πλόες περιορισμένης ακτοπλοΐας εντός χωρικών υδάτων, με συνθήκες μερικής ναύλωσης, η επιχείρηση οφείλει να υπαγάγει το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Επειδή, ο έλεγχος, προκειμένου να καταλήξει στην παραπάνω διαπίστωση, δε στηρίχθηκε μόνο στην ένδειξη του διαφημιστικού φυλλαδίου που αναφέρεται στην πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, αλλά έλαβε υπόψη του αθροιστικά όλα τα διαθέσιμα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, και συγκεκριμένα:

- Το διαφημιστικό φυλλάδιο του ιστιοπλοϊκού ομίλου «.....», σύμφωνα με το οποίο το σκάφος «.....» της εταιρείας «.....» τύπου, εκτελούσε δύο (2) τύπων (πρωινή και απογευματινή) περιηγητικές εκδρομές περιμετρικά της νήσου διάρκειας 5 ωρών. Τα ανωτέρω προέκυψαν και από την ιστοσελίδα του ιστιοπλοϊκού ομίλου «.....» Ο έλεγχος μέσω της ιστοσελίδας η οποία αποτελεί ψηφιακό αρχείο του παγκόσμιου ιστού, αναζήτησε και εντόπισε την ιστοσελίδα όπως αυτή προβαλλόταν στο διαδίκτυο σε ορισμένη ημερομηνία κατά τα έτη 2016 και 2017, διαπιστώνοντας ότι τα περιεχόμενα του φυλλαδίου συμφωνούσαν απόλυτα με τα προβαλλόμενα στην ιστοσελίδα.
- Κατόπιν έρευνας που πραγματοποιήθηκε στο διαδίκτυο, διαπιστώθηκαν στην ιστοσελίδα πλήθος σχολίων πελατών του «.....» στο οποίο κατά τα

ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017 προβαλλόταν προς εκμετάλλευση και το σκάφος «.....» της προσφεύγουσας επιχείρησης. Από την ανάγνωση των εν λόγω σχολίων προκύπτει σαφώς ότι: 1) τα σκάφη του ομίλου «.....», μεταξύ τους και το σκάφος «.....» τύπου της προσφεύγουσας πραγματοποιούσαν περιηγητικές εκδρομές περιμετρικά της νήσου, περιορισμένης διάρκειας 5 ωρών, 2) οι πελάτες των σκαφών του ομίλου «.....» πραγματοποιούσαν κρατήσεις για τις εκδρομές του ομίλου με συγκεκριμένη τιμή κατ' άτομο ανάλογα με τον τύπο της εκδρομής που πραγματοποιούσαν, 3) οι πελάτες - εκδρομείς ήταν άγνωστοι μεταξύ τους. Επίσης σε κανένα από τα σχόλια στη συγκεκριμένη ιστοσελίδα δε γίνεται αναφορά για πλου των σκαφών στην ανοιχτή θάλασσα, που να παραπέμπει σε πλου πέραν των εθνικών χωρικών υδάτων που είναι τα 6 ναυτικά μίλια, αλλά όλα αφορούν περιμετρικά της νήσου σε τουριστικά σημεία ενδιαφέροντος, όπως οι παραλίες και, οι, η κ.α.

- Πραγματοποιήθηκε μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) έλεγχος των λογαριασμών που τηρούσε η προσφεύγουσα σε πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής. Μεταξύ άλλων, η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017, τηρούσε λογαριασμό στον πάροχο ηλεκτρονικών πληρωμών με αριθμό, μέσω του οποίου πραγματοποιούνταν πληρωμές με τη χρήση καρτών από πελάτες της επιχείρησης, με τη χρήση αντίστοιχων τερματικών. Ο έλεγχος απέστειλε έγγραφο στον πάροχο ηλεκτρονικών πληρωμών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4174/2013, προκειμένου να του γνωρίσει το πλήθος των συναλλαγών που περιλαμβάνεται ανά πίστωση - πακέτο συναλλαγών. Από την επισκόπηση των πιστώσεων που πραγματοποιήθηκαν από την εκκαθάριση πωλήσεων καρτών, καθώς και το πλήθος χρεώσεων ανά πακέτο συναλλαγής σύμφωνα με την απάντηση του πιστωτικού ιδρύματος, προέκυψε ότι σε καθημερινή βάση πραγματοποιούνταν πληρωμές από πλήθος μεμονωμένων πελατών της επιχείρησης για τις υπηρεσίες που λάμβαναν. Ο συγκεκριμένος τρόπος πληρωμής που παρουσιάζεται, δίχως την ύπαρξη της παραμικρής εξαίρεσης, ταιριάζει απόλυτα με συνθήκες μη ολικής (μερικής) ναύλωσης, όπου ο κάθε πελάτης πραγματοποιεί πληρωμή μεμονωμένα και όχι για το σύνολο του ναύλου, καθώς είναι άγνωστος με τους υπόλοιπους επιβαίνοντες.

- Η ως άνω διαπίστωση του ελέγχου, ότι το σκάφος της προσφεύγουσας ναυλωνόταν με συνθήκες μη ολικής ναύλωσης, ενισχύθηκε και από το γεγονός ότι η επιχείρηση εξέδιδε καθημερινά πληθώρα στοιχείων εσόδων προς τους πελάτες της, όπως προέκυψε από το βιβλίο εσόδων της επιχείρησης που περιλαμβανόταν στο δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

- Ο έλεγχος απέστειλε, επιπλέον, με συστημένη επιστολή την υπ' αριθμ. πρωτ. /2021 πρόσκληση στην προσφεύγουσα επιχείρηση, προκειμένου να προσκομίσει στον έλεγχο τυχόν ναυλοσύμφωνα που είχε συνάψει κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017, στην οποία η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση. Αναζητήθηκαν επίσης στο πληροφοριακό σύστημα Taxis, οι ηλεκτρονικές καταστάσεις συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 που είχε υποβάλει η προσφεύγουσα, προκειμένου να εντοπιστούν τυχόν καταρτισθέντα ναυλοσύμφωνα ετών 2016 και 2017, χωρίς ωστόσο να ανευρεθεί ότι έχει καταρτισθεί κάποιο ναυλοσύμφωνο.

Επειδή ο έλεγχος με βάση όλα τα παραπάνω, χρησιμοποιώντας όλα τα διαθέσιμα στοιχεία, απέδειξε κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε κατά την περίοδο 30/03/2016 - 31/12/2017 να υπαγάγει το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., καθώς εκτελούσε με το πλοίο «.....» πλώες περιορισμένης ακτοπλοΐας εντός χωρικών υδάτων, με συνθήκες μερικής ναύλωσης.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβληθείσα ενδικοφανή της προσφυγή, ως έχουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο που να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/05/2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 30/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	75.063,70	111.422,45	111.422,45	36.358,75
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	28.417,97	28.417,97	28.417,97	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	18.015,29	26.741,39	26.741,39	8.726,10
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	18.015,29	18.015,9	18.015,9	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		8.726,10	8.726,10	8.726,10

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		4.363,05	4.363,05	4.363,05
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		13.089,15	13.089,15	13.089,15
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.