



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27.9.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1376

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **10.5.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, με έδρα στο Δήμο Αττικής κατά:

- α) της υπ' αριθμ. /10.4.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής,
- β) της υπ' αριθμ. /10.4.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής,
- γ) της υπ' αριθμ. /10.4.2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται ακύρωση, και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 10.5.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ. /10.4.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 προσδιορίστηκε διαφορά ΦΠΑ ύψους 24.171,43 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 12.085,71 €, και διαφοράς υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 2.081,76.

Β. Με την υπ' αριθμ. /10.4.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 προσδιορίστηκε διαφορά ΦΠΑ ύψους 52.719,46 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 26.359,73 €, και διαφοράς υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 1.029,51.

Γ. Με την υπ' αριθμ. /10.4.2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 100,00 ευρώ λόγω μη υποβολής Κατάστασης Συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 του 4^{ου} τριμήνου 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του ανωτέρω άρθρου και του άρθρου 54 παρ.1 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω παραβάσεις και διαφορές φόρου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 10.4.2023 εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής.

Συγκεκριμένα, δυνάμει της με αριθμ.-13.2.2023 εντολής μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία (με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες ενοικίασης τουριστικών σκαφών). Λαμβάνοντας υπόψη τις διασταυρώσεις του ελέγχου καθώς και το από 24/10/2019 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, που αφορούσε τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, διαπιστώθηκε:

α) Υποβολή ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. κατά τα κρινόμενα έτη καθώς δεν πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής μείωσης ποσοστού Φ.Π.Α, στη φορολογητέα ύλη με βάση τις προβλέψεις στην ΠΟΛ. 1156/1997 ούτε τίθεται θέμα εφαρμογής του άρθρου 27 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ),

β) Μη υποβολή Κατάστασης Συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 του 4ου τριμήνου 2017.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο της ορθής μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου Φ,Π.Α, προς έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους διαπιστώθηκε ότι λανθασμένα έχει μεταφερθεί στο Α 'τρίμηνο του 2017 πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 649,27 ευρώ, καθόσον έχει διενεργηθεί μερικός έλεγχος ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2016 και τα αποτελέσματα του ελέγχου, μειώνουν το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης αυτής ως κάτωθι :

Πιστωτικό υπόλοιπο βάσει Δήλωσης	649,84
Πιστωτικό υπόλοιπο βάσει Μερικού Ελέγχου	16,56

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να επανεξεταστούν και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Εσφαλμένη μη έκπτωση ποσοστού 50% του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Π.Δ. 917/1979, της ΠΟΛ 1156/1997 και της με αριθμ...../2011 απόφασης της Διεύθυνσης ΦΠΑ.
- 2) Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 30 παρ. 4 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).
- 3) Εσφαλμένος υπολογισμός καταλογισθέντος Φ.Π.Α.

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 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 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 Ι. Τουριστικά πλοία που εκτελούν και διεθνείς πλόες, ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 60%.

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

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΙΙΙ. 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 -

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

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 επιβίβαστηκαν, 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.λ.π), 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 ναυπήγηση ή την κατασκευή 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.

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 επιβαινόντων 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, καθότι 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, 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 ίδιου νόμου : «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, στο άρθρο 30 παρ.4 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οينوπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,».

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/1990 ορίζεται ότι:

«16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας κατάρτισεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 άρθρ.32 Ν.2648/1998 ορίζεται ότι:

«Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μπορεί να καθορίζονται υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, στις οποίες υποβάλλονται τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 και των άρθρων 47 και 55 του ν. 2065/1992, όπως αυτά ισχύουν, καθώς επίσης να εξαιρούνται ορισμένοι υπόχρεοι από την υποβολή στοιχείων ή να ορίζεται διαφορετικός τρόπος υποβολής αυτών»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 της υπ' αριθ. 1065606/7222/ΔΕ-Β'/2000 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. τ. Β' 951/31.07.2000), όπως το εν λόγω άρθρο ισχύει μετά την αντικατάστασή του από την υπ' αριθ. ΔΕΛ 1009011 ΕΞ 2015 Απόφαση του αυτού ως άνω Υπουργού (Φ.Ε.Κ. Β' 246/17.02.2015) ορίζεται ότι: «... 2. Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν.1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α` της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α`, β`, γ`, δ` στ` και ιγ` της παραγράφου 1,...

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι, εσφαλμένα δεν αναγνωρίζεται ποσοστό έκπτωσης ΦΠΑ 50% με τον ισχυρισμό ότι τα πλοία της κατηγορίας II αφορούν σε σε πλοία τα οποία εκτελούν πλόες μεγάλης ακτοπλοΐας αλλά και τοπικούς πλόες και τα εν λόγω πλοία όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΠΔ 917/1979, και της ΠΟΛ 1156/1997 έχουν ποσοστό έκπτωσης ΦΠΑ 50% ανεξάρτητα από την διαδρομή που εκτελείται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για τα κρινόμενα φορολογικά έτη, διαπιστώθηκε ότι οι φορολογητέες εκροές της προέρχονται από την εκμετάλλευση των ιδιόκτητων τουριστικών πλοίων (2017 & 2018), (2018) & (2018) για τα οποία εκδόθηκαν Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών ή Α.Π.Υ. κατά περίπτωση.

Από έλεγχο που διενεργήθηκε από το συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, αλλά και τον κρινόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, οι πλόες που εκτελούνται είναι περιορισμένης έκτασης, και δεν διενεργούνται κατά κύριο λόγο πλόες με ολική ναύλωση αλλά διενεργούνται και μεταφορές μεμονωμένων επιβατών είτε με τη μορφή των τμηματικών καταβολών του συνολικού ναύλου, είτε μεταφορές προσώπων με κόμιστρο χωρίς την ύπαρξη ναυλοσυμφώνου.

Επειδή, η διαπίστωση του ελέγχου ότι το πλοίο εκτελεί τοπικούς πλόες περιορισμένης ακτοπλοΐας εδράζεται α) στην ύπαρξη διαφημιστικών φυλλαδίων της επιχείρησης από τα οποία προκύπτει ότι τα σκάφη της επιχείρησης εκτελούν πλόες με προκαθορισμένο πρόγραμμα σε παραλίες και αξιοθέατα της νήσου Θήρας περιορισμένης διάρκειας (3-4 ωρών) με ταυτόχρονη παροχή γεύματος-ποτών και β) από τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης

κυρίως όσον αφορά τον βραχυχρόνιο χρόνο ναύλωσης γ) στη μη προσκόμιση οποιουδήποτε στοιχείου κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά και μετά τον έλεγχο που να αμφισβητεί το εύρημα του ελέγχου ότι εκτελούνται από το πλοίο τοπικοί πλόες και δ) από τις δημοσιευμένες αναρτήσεις πελατών σε ιστοσελίδες του διαδικτύου (tripadvisor) και σε σελίδες κοινωνικής δικτύωσης (facebook), καθώς και από διαδικτυακό ιστότοπο του ομίλου «Santorini Yachting Club» στοιχειοθετείται ότι τα σκάφη της εταιρείας διενεργούσαν πλόες εντός των ελληνικών χωρικών υδάτων (σε παραλίες της νήσου Θήρας ή σε κοντινά νησιά της Θήρας με τόπο αποβίβασης και επιβίβασης το νησί της Θήρας), όπως αναλύεται εκτενέστερα στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε τόσο από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής όπως και με τον υπό κρίση έλεγχο και βάσει των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του, ότι τα πλοία της προσφεύγουσας διενεργούν θαλάσσιες περιηγήσεις - εκδρομές στην Καλντέρα της Σαντορίνης με προκαθορισμένο πρόγραμμα στους παρακείμενους λιμένες όρμους ή ακτές. Άρα διαπιστώθηκε ότι εκτελεί πλόες περιορισμένης έκτασης, ήτοι πλόες κατηγορίας VI σύμφωνα με το Π.Δ.917/1979 ή ΠΔ 270/88 και συνεπώς δεν τυγχάνουν απαλλαγής του 50% των ακαθαρίστων εσόδων από ΦΠΑ όπως ορίζει η ΠΟΛ 1156/1997.

Επίσης από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σε αρκετές περιπτώσεις αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών για Παροχή Υπηρεσιών, οι οποίες βρέθηκαν καταχωρημένες στα λογιστικά αρχεία, δεν επεδείχθησαν ναυλοσύμφωνα. Τα συγκεκριμένα έσοδα (εκροές χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο μεμονωμένες μεταφορές επιβατών (πιθανόν με εισιτήριο ή κόμιστρο) ή τμηματικές καταβολές. Περαιτέρω, σε αρκετές περιπτώσεις ναυλοσυμφώνων τα φορολογικά παραστατικά (ΑΛΣ —Τ.Π.Υ.) εκδίδονται είτε στον ναυλωτή του σκάφους και σε έναν από τους επιβαίνοντες, είτε σε γραφείο τουρισμού ή ξενοδοχειακή επιχ/ση , είτε σε μεμονωμένους πελάτες, με διάφορες τμηματικές καταβολές, αντί του ορθού η έκδοση του παραστατικού να γίνεται στο ναυλωτή του πλοίου για την ολική ναύλωση αυτού.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ενεργούνται και μεταφορές προσώπων με κόμιστρο και όχι αποκλειστικά ολικές ναυλώσεις του σκάφους σύμφωνα με τα προβλεπόμενα, και κατά συνέπεια δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της ΠΟΛ1156/1997 περί απαλλαγής ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν επικαλέστηκε ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε και στο υποβληθέν υπόμνημά της ότι εκτέλεσε πλόες πέρα των χωρικών υδάτων της Ελλάδας κι επομένως να δικαιούται απαλλαγής ΦΠΑ εξ αυτού του λόγου. Αντίθετα, επικαλέστηκε ότι λόγω της κατηγορίας του πλοίου δικαιούται απαλλαγής ανεξάρτητα από το ποια είναι τα πραγματικά δρομολόγια.

Επειδή, η κατηγορία που εντάσσεται ένα σκάφος σύμφωνα με το πρωτόκολλο επιθεώρησης συνδέεται με ποιο είδος πλόες δύναται να εκτελεί. Η κατάταξη αυτή συνδέεται με τον προβλεπόμενο εξοπλισμό και τα τεχνικά μέσα που απαιτούνται για την ασφάλεια στην θάλασσα και εξασφαλίζει την δυνατότητα του πλοίου να δραστηριοποιείται όπως ορίζουν οι ως άνω διατάξεις, ενώ το πώς πραγματικά τελικώς έχει δραστηριοποιηθεί το πλοίο προκύπτει από πραγματικά δεδομένα και στοιχεία των πλόων του που οφείλουν να τηρούνται από τις επιχειρήσεις και να προσκομίζονται στον φορολογικό έλεγχο προκειμένου να τεκμηριώσουν την απαλλαγή του ΦΠΑ των ακαθαρίστων εσόδων τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβληθείσα ενδικοφανή της προσφυγή, και ενώ αμφισβητεί το πόρισμα των ως άνω ελέγχων, ως έχουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνονται οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της.

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην κρίνόμενη περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 3 του ΠΔ 917/1979, και της ΠΟΛ 1156/1997 επομένως η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να υπαγάγει στους προσήκοντες συντελεστές Φ.Π.Α. το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της από την εκμετάλλευση των σκαφών στις κρίνόμενες χρήσεις 2017 και 2018 και ο ως άνω ισχυρισμός της περί του αντιθέτου, είναι αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό που προβάλλει η προσφεύγουσα περί εσφαλμένης μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της έκπτωσης δαπανών που αφορούν σε τρόφιμα και ένδυση καθώς ισχυρίζεται ότι αφορούν σε γεύματα προς επιβάτες, αυτός είναι αβάσιμος, καθώς από τον έλεγχο διαπιστώθηκε αφενός ότι στα προσκομισθέντα ναυλοσύμφωνα δεν υπάρχει καμία αναφορά για προσφορά φαγητού κατά την ναύλωση του πλοίου, και αφετέρου ότι δεν εκδόθηκαν σχετικά παραστατικά εσόδων για την εν λόγω παροχή.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένου υπολογισμού καταλογισθέντος Φ.Π.Α. είναι αβάσιμος και τούτο διότι οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αναλύονται εκτενέστερα στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τις εγγραφές και τα δεδομένα των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων, όπως μεταφέρθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 10.4.2023 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10.5.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Α) Υπ' αριθ./10.4.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017

Διαφορά φόρου	24.171,43 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	12.085,71 €

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	36.257,14 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	2.081,76 €

Β) Υπ' αριθ./10.4.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018

Διαφορά φόρου	52.719,46 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	26.359,73 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	79.079,19 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	1.029,51 €

Γ) Υπ' αριθμ./10.4.2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017

Καταλογιζόμενο ποσό 100,00 €

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.