



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/2/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 538

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr), [a.tsironi@aade.gr](mailto:a.tsironi@aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

### 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).

**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 31-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., με έδρα στον ΔΗΜΟ ..... του ΝΟΜΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού ....., κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	.....	7-10-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016	34.585,85€
2	.....	7-10-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017	66.968,31€

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

**5.** Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 1/1 - 31/12/2016 και 1/1 - 31/12/2017, αντίστοιχα, της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και της από 7-10-2022 οικείας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 31-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. .... / 7-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 23.057,23€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 11.528,62€.

Με την με αριθ. .... / 7-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 44.645,54€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 22.322,77€.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Συνεπεία του με αριθ. πρωτ. .... / 31-5-2018 Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθ. .... / 0/1207/ 14-10-2021 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ με σκοπό την εξακρίβωση των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248).

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθ. πρωτ. .... / 5-7-2022 Πρόσκληση επίδειξης βιβλίων και στοιχείων - Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Κατά την διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των λογιστικών αρχείων, των υποβληθέντων δηλώσεων ΦΠΑ, των ναυλοσυμφώνων και των εκδοθέντων ΑΛΣ για ολικές ναυλώσεις, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διενεργεί αποκλειστικά πλόες με ολική ναύλωση του ιδιόκτητου Ε/Γ-Τ/Ρ σκάφους «.....» με Ν.Π. .... αλλά εκτελεί και μεταφορές μεμονωμένων επιβατών εισπράττοντας είτε τμηματικές καταβολές του συνολικού ναύλου, είτε κόμιστρο χωρίς την ύπαρξη ναυλοσυμφώνου.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των με αριθ. πρωτ. .... / 29-7-2022 και .... / 29-7-2022 ΣΔΕ, στα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε, καθώς και των αντίστοιχων προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και της από 7-10-2022 οικείας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**A.** Εσφαλμένη η μη έκπτωση ποσοστού 50% του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΠΔ 917/1979, της ΠΟΛ 1156/1997 και της με αριθ. 14363/2011 Απόφασης της Δ/νσης Φ.Π.Α..

**B.** Εσφαλμένη η εφαρμογή του άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248).

**Γ.** Εσφαλμένος υπολογισμός του καταλογισθέντος ΦΠΑ

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή,** σύμφωνα με τις παρ.2 και 5 του άρθρου 14 «Τόπος παροχής υπηρεσιών» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται ότι: «2. Γενικοί κανόνες

*Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.*

*β) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.*

...

**5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών**

*Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.*

*β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.».*

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 27 «Ειδικές Απαλλαγές» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) [πρώην άρθρο 22 του Ν.1642/1986 (ΦΕΚ Α' 125)] ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

*α) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό,*

...

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

...

ι) οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες.».

**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 (ΦΕΚ Α' 92), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι: «2. α. Για την εκμετάλλευση του πλοίου αναψυχής συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης. Μερική ναύλωση απαγορεύεται.

β. Η διάρκεια της σύμβασης ναύλωσης δεν μπορεί να είναι μικρότερη από δώδεκα (12) ώρες. Ως τόπος και χρόνος έναρξης και λήξης της σύμβασης ναύλωσης θεωρούνται, αντίστοιχα, ο τόπος και ο χρόνος παράδοσης και επαναπαράδοσης του πλοίου αναψυχής που αναγράφονται στο ναυλοσύμφωνο.

γ. Επιτρέπεται η εκτέλεση μέχρι και δύο (2) συμβάσεων ολικής ναύλωσης μέσα στο ίδιο εικοσιτετράωρο. Οι συμβάσεις ναύλωσης οι οποίες εκτελούνται, από το ίδιο πλοίο, μέσα στο ίδιο εικοσιτετράωρο θεωρούνται ως μία (1) ημέρα ναύλωσης.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Ναυλοσύμφωνο» του ν.4256/2014 (ΦΕΚ Α' 92), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι: «1.α. Τα επαγγελματικά και τα ιδιωτικά 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. Το αντίγραφο ναυλοσυμφώνου και οι ενημερωμένες καταστάσεις επιβαινόντων 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. Με ευθύνη του πλοιοκτήτη ή του εφοπλιστή, αντίγραφα των ναυλοσυμφώνων και των ενημερωμένων καταστάσεων του προηγούμενου εδαφίου γνωστοποιούνται, πριν τον απόπλου από το λιμένα αφετηρίας, στην αρμόδια λιμενική Αρχή του λιμένα αυτού. Για τη γνωστοποίηση του προηγούμενου εδαφίου, εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο ν. 3979/2011 (Α 138). Στους παραβάτες των δυο προηγούμενων εδαφίων επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 12 του π.δ. 23/1999. Η ανωτέρω υποχρέωση αναφορικά με την κατάσταση επιβαινόντων διατηρείται, 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). Πλοίαρχος ή Κυβερνήτης ο οποίος συντάσσει, προσυπογράφει ή αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή ανακριβή ναυλοσύμφωνα ή καταστάσεις επιβαινόντων, καθώς και όποιος νοθεύει ναυλοσύμφωνα ή καταστάσεις επιβαινόντων, 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 (ΦΕΚ Α' 92) 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 επιβαινόντων. 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 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**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1156/9-5-1997** αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22

Ειδικές απαλλαγές (παραγρ. 1, περιπτ. α', β', δ' και ια')

Με την παράγραφο 7 του άρθρου 11 του Νόμου 2386/1996, αντικαταστάθηκαν οι περιπτώσεις α', β' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986.

Οι διατάξεις αυτές τίθενται για λόγους εναρμόνισης με την 6η Κοινοτική Οδηγία ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ, όπως ισχύει).

Ειδικότερα:

...

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 αριθ. 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 πλοιάρια 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 πλοιάρια 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. ..../1988 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και την αριθμ. ΠΟΛ.1109/1989 εγκύκλιό μας.».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το 50% του φόρου εκροών της, καθότι από τον συνδυασμό του άρθρου 3 του ΠΔ 917/1979, της ΠΟΛ 1156/1997 και της υπ' αριθμ. 14263/ 2011 απόφασης της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας 14η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ, προκύπτει σαφώς ότι στην κατηγορία II της κατάταξης πλοίου υπάγονται τα πλοία τα οποία εκτελούν πλόες μεγάλης ακτοπλοΐας αλλά και τοπικούς πλόες. Τα ανωτέρω δε πλοία όπως επίσης προκύπτει δίχως αμφιβολία από τα ανωτέρω έχουν ποσοστό έκπτωσης Φ.Π.Α. 50% ανεξάρτητα από την διαδρομή που εκτελείται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

Επιπλέον, το γεγονός ότι βρέθηκαν διαφημιστικά φυλλάδια από τα οποία προέκυψε ότι εκτελούνται πλόες με προκαθορισμένο πρόγραμμα και περιορισμένης διάρκειας δεν αναιρεί το γεγονός ότι παράλληλα εκτελούνται και πλόες εκτός των χωρικών υδάτων της Ελλάδος, όπως μάλιστα της επιτρέπεται λόγω της κατηγορίας τουριστικών πλοίων στην οποία ανήκει, ήτοι κατηγορία II (Τουριστικά Πλοία που εκτελούν από τοπικούς πλόες μέχρι μεγάλης ακτοπλοΐας).

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι στην από 7-10-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ τεκμαίρεται και δεν αποδεικνύεται άμεσα η ύπαρξη μερικών ναυλώσεων. Ειδικότερα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ κατέληξε στην διαπίστωση απουσίας ολικών ναυλώσεων προβαίνοντας σε απλή αφαίρεση της αξίας των ναυλοσυμφώνων και των εκδοθέντων βάσει αυτών ΑΛΠ θεωρώντας ότι οι αποδείξεις που υπολείπονται των ΑΛΠ αφορούν σε τμηματικές καταβολές καθώς και σε κόμιστρα.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι η αξία των ναυλοσυμφώνων αλλά και των ακαθαρίστων εσόδων της επαρκεί για να περιλαμβάνονται και οι φερόμενες ως τμηματικές καταβολές στην αξία των ναυλοσυμφώνων. Σε διαφορετική περίπτωση, αν δηλαδή οι τμηματικές καταβολές δεν περιλαμβάνονταν στο σύνολο των ναυλοσυμφώνων, θα έπρεπε τα ακαθάριστα έσοδα να αυξηθούν από το ποσό των 157.124,20€ στο ποσό των 228.330,02€, ήτοι κατά ποσό 71.206,00€.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία, αναφορικά με τις φερόμενες ΑΛΠ που εκδόθηκαν σε μεμονωμένους πελάτες ως κόμιστρο, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προκειμένου να αποδείξει ότι στην συγκεκριμένη πλόη, για την οποία υπήρχε ολική ναύλωση επιβιβάζονταν και πελάτες με κόμιστρο θα έπρεπε, δεδομένου ότι οι ΑΛΠ που εκδίδει η εταιρεία είναι επώνυμες, τα ονόματα αυτών να περιλαμβάνονται στις λίστες επιβατών που συνοδεύει το κάθε ναυλοσύμφωνο και το πλοίο που εκτελεί την πλόη. Ωστόσο, σε κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου δεν αναφέρεται η ύπαρξη τέτοιου είδους λίστας επιβατών. Άλλωστε, σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω φερόμενοι πελάτες με κόμιστρο επιβιβάστηκαν στο πλοίο «.....» και η παροχή για την οποία εκδόθηκαν οι ΑΛΣ πραγματοποιήθηκε. Πιο συγκεκριμένα, οι εν λόγω καλούμενοι ως πελάτες με κόμιστρο, κάλλιστα θα μπορούσαν να έχουν πληρώσει το τίμημα για την εν λόγω εκδρομή και να μην την πραγματοποίησαν ή η καταβολή της αξίας του ΑΛΣ να αφορούσε σε προκαταβολή για επόμενη εκδρομή.

**Επειδή**, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης καθώς και από τις διαπιστώσεις του επιτόπιου ελέγχου που

διενεργήθηκε στις 01/09/2017 και 02/09/2017 από συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) Οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εταιρείας προέρχονται από την εκμετάλλευση του ιδιόκτητου Ε/Γ -Τ/Ρ Σκάφους " ....." με Ν.Π 10961 με την έκδοση κατά περίπτωση Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών ή Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών με την συμφωνηθείσα αμοιβή.

2) Από έλεγχο που διενεργήθηκε στις 01/09/2017 και 02/09/2017, από συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, αλλά και τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, οι πλόες που εκτελούνται από το σκάφος " ....." με Ν.Π ..... πλοιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας είναι περιορισμένης ακτοπλοΐας και εντός χωρικών υδάτων, όπως προκύπτει, από τα προσκομισθέντα ναυλοσύμφωνα, τις καταστάσεις επιβαινόντων και τα ΕΕΠΣΕΠΑ (Συνήθως δυο (2) ναυλώσεις την ημέρα) ήτοι:

Α) Αναχώρηση: 06:30 π.μ. έως 14:30 μ.μ. Διάρκεια: 8 ώρες

Διαδρομή: .....

Β) Αναχώρηση: 15:00 μ.μ. έως 11:00 μ.μ

Διάρκεια: 8 ώρες

Διαδρομή: .....

3) Από τον έλεγχο των ναυλοσυμφώνων και των εκδοθέντων στοιχείων ( Α.Λ.Σ.) διαπιστώθηκε ότι ορισμένα παραστατικά στοιχεία εκδίδονται στον ναυλωτή του σκάφους που αναφέρεται στο ναυλοσύμφωνο και το μεγαλύτερο μέρος των παραστατικών ( Α.Λ.Σ.) εκδίδεται σε επιβαίνοντες με διάφορες τμηματικές καταβολές χωρίς να εκδίδεται Α.Λ.Σ. στον ναυλωτή του πλοίου για την ολική ναύλωση αυτού, (ως αναλυτικά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου).

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διενεργεί κατά κύριο λόγο πλόες με ολική ναύλωση του σκάφους, αλλά μεταφορές μεμονωμένων επιβατών εισπράττοντας είτε τμηματικές καταβολές του συνολικού ναύλου, είτε κόμιστρο χωρίς την ύπαρξη σχετικού ναυλοσυμφώνου.

**Επειδή**, από τον έλεγχο, δεν προέκυψαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν την ύπαρξη πλόων εκτός χωρικών υδάτων και η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε σχετικά στοιχεία (π.χ. ναυλοσύμφωνα ή λοιπά παραστατικά).

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, δεν τίθεται θέμα εφαρμογής μείωσης ποσοστού του Φ.Π.Α. στη φορολογητέα ύλη με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ 1156/97, ούτε τίθεται θέμα εφαρμογής του άρθρου 27 του Ν. 2859/2000.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα εταιρεία οφείλει να υπαγάγει το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., καθώς εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 5 του Ν. 2859/2000.

**Επειδή**, ο έλεγχος ουδέποτε ισχυρίστηκε ότι η έκδοση ΑΛΣ για τμηματικές καταβολές πελατών, που είτε περιλαμβάνονται στη λίστα επιβαινόντων, είτε όχι και το σύνολο αυτών είτε συμφωνεί, είτε υπερβαίνει το τμήμα του συναφθέντος ναυλοσυμφώνου, αποτελεί απόκρυψη εσόδων. Αντίθετα η συγκεκριμένη ενέργεια στοιχειοθετεί την μερική ναύλωση του σκάφους και κατά

συνέπεια δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της ΠΟΛ 1156/09-05-1997 περί απαλλαγής του 50% των ακαθαρίστων εσόδων από το ΦΠΑ.

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

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις παρ.1 και 4 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α΄ 248) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

...

**4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:**

α) ...,

...

**δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης».**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: 1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) ...,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι έγινε εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, καθόσον τα τρόφιμα και η ένδυση πραγματοποιήθηκαν για τους πελάτες της και όχι για τους υπαλλήλους της και ως εκ τούτου, ορθώς εξέπεσε τον ΦΠΑ των εν λόγω αγορών.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» 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**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε ότι οι δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 12.798,49€ πλέον ΦΠΑ 2.505,88€, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2016 και οι δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 22.239,48€ πλέον ΦΠΑ 4.274,65€, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, πραγματοποιήθηκαν για τους πελάτες της, καθότι

δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας, εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον ανωτέρω ισχυρισμό της. Επιπλέον, στα ναυλοσύμφωνα, από τα οποία προκύπτει η ημερομηνία ναύλωσης, οι όροι ναύλωσης και η συνολική αξία του ναύλου, δεν αναφέρεται ότι στην τιμή εμπεριέχεται και σίτιση (all inclusive).

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

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 19 «Φορολογητέα αξία στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην Παροχή υπηρεσιών» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται ότι: «1. Στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην Παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προέβη σε εσφαλμένο υπολογισμό του καταλογισθέντος Φ.Π.Α., διότι δεν αποφορολόγησε τις δηλωθείσες στον κωδ. 349 εκροές.

**Επειδή**, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εταιρείας με συντελεστή 24%, η εφαρμογή του οποίου άρχεται από την 1/6/2016, λαμβάνοντας υπόψη τις εγγραφές και τα δεδομένα των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων καθώς και τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., στις οποίες τόσο οι εκροές (κωδ. 303, 349), όσο και οι εισροές (κωδ. 333) δηλώνονται ως καθαρές αξίες χωρίς Φ.Π.Α..

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από 7-10-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ. .... & ...../ 7-10-2022, προσβαλλόμενες πράξεις 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 από 31-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος
1	.....	7-10-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016
2	.....	7-10-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**1. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης ...../ 7-10-2022) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2016**

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	23.057,23€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	11.528,62€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>34.585,85€</b>

**2. Φ.Π.Α. ( Αριθ. Πράξης ...../ 7-10-2022) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2017**

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	44.645,54€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	22.322,77€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>66.968,31€</b>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

**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 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.