



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

Καλλιθέα, 1/3/2023

Αριθμός απόφασης: **560**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (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. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, με έδρα στη ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οδού, κατά α) της υπ' αριθμ. /10.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, και β) της υπ' αριθμ. /10.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τα υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/10.01.2023 και ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/28.02.2023 Υπομνήματα της προσφεύγουσας επιχείρησης.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. /10.10.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης χρεωστικό ποσό φόρου, ύψους 78.823,82, ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ποσού 39.411,91 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 118.235,73 ευρώ.

-Με την υπ' αριθμ. /10.10.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης χρεωστικό ποσό φόρου, ύψους 188.020,22 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ποσού 94.010,12 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 282.030,34 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. /21.10.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ. Αιτία έκδοσης της εν λόγω εντολής απετέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου /09.10.2019 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. υπόθεσης / /19).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/10.01.2023 και ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/28.02.2023 Υπομνήματα ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από τη φορολογική αρχή ως προς το πόρισμα του ελέγχου καθώς τα πλοία της εκτελούν πλόες από τοπικούς μέχρι μεγάλης ακτοπλοΐας και δικαιούται ποσοστό έκπτωσης ΦΠΑ 50%.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, εκδόθηκαν δε κατά παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της αρχής της αναλογικότητας.
- Τα σκάφη της εταιρείας είναι ακραιφνώς επαγγελματικά τουριστικά πλοία αναψυχής, όπως συνάγεται από τα νόμιμα συνοδευτικά ναυτιλιακά τους έγγραφα, ναυλώνονται με ολική ναύλωση σε έναν ναυλωτή και στην καρτέλα των επιβατών αναφέρεται η λίστα των επιβαινόντων, ταξιδεύουν σύμφωνα με την αρέσκεια του πελάτη και όχι με καθορισμένα δρομολόγια.
- Ευθεία παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 22 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1156/1997.
- Ο έλεγχος βασίστηκε σε αποδεικτικά στοιχεία περιορισμένης αποδεικτικής δύναμης και ισχύος και συγκεκριμένα σε διαφημιστικό φυλλάδιο του ιστιοπλοϊκού ομίλου Santorini Yachting Club και στα σχόλια επιβατών στις ιστοσελίδες και Ωστόσο ο εν λόγω όμιλος προσφέρει τις υπηρεσίες του μέσω της συνεργασίας του με διάφορες εταιρείες.
- Σχετικά με τα τιμολόγια τροφοδοδίων αυτά είναι δώρα γευμάτων σε πελάτες της για όποιον πελάτη επιθυμούσε να του προσφερθεί γεύμα και κακώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο.
- Την 15/02/2023 δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Α' 29 ο Κώδικας Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου (ν. 5020/2023) στο άρθρο 99 του οποίου ρυθμίζεται η λειτουργία και εκμετάλλευση των πλοίων της προσφεύγουσας και γίνεται διαχωρισμός από τα ημερόπλοια, πλοία που εκτελούν αποκλειστικά περιηγητικούς πλόες, δεν εκδίδουν ναυλοσύμφωνα και διατηρούν ημερολόγιο.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 27 του ν. 2859/2000 “Ειδικές Απαλλαγές”, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 8 του ν. 3763/2009 και ισχυρε 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 αριθ. Φ.3122-1/11/97/4.4.1997 εγκύκλιος του ίδιου 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 ελαγελματικά 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, ελειδή τα ελαγελματικά 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. 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-...../1994 απόφαση του ΔΕΚ, καθώς και οι τυχόν διανοκτερεύσεις σε ξενοδοχεία και λοιπά καταλύματα στην ξηρά, κατά τη διάρκεια της κρουαζιέρας.

Εξοπακούεται 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 ναυλομεσιτές, 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 ναυπήγηση 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 αναφυχής: είναι το πλοίο αναφυχής μεταφορικής ικανότητας έως και σαράντα εννέα (49) επιβατών, το οποίο διαθέτει επαρκείς και κατάλληλους χώρους ενδίαιτησης ειδικά για τους επιβάτες, για την εκμετάλλευση του οποίου συνάπτεται σύμβαση ολικής ναύλωσης.».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 7 «Ναυλοσύμφωνο» του ν. 4256/2014 (ΦΕΚ Α' 92/ 14-04-2014): «1.α. Τα επαγγελματικά πλοία αναφυχής 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 ναυλοσυμφώνων 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 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 οινοπνευματωδών 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 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 η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το 50% του φόρου εισροών καθώς το πλοίο που εκμεταλλεύεται ανήκει στην κατηγορία II η οποία αφορά σε πλοία τα οποία εκτελούν πλόες μεγάλης ακτοπλοΐας αλλά και τοπικούς πλόες και τα εν λόγω πλοία όπως προκύπτει από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1156/1997 έχουν ποσοστό έκπτωσης ΦΠΑ 50%.

Επειδή, ωστόσο πως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε τόσο από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής όπως και με τον υπό κρίση έλεγχο, βάσει των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του, ότι τα σκάφη αναψυχής της επιχείρησης εκτέλεσαν μεγάλο πλήθος πλώων τοπικής ακτοπλοΐας με αριθμό επιβατών ο οποίος εμπίπτει στην κατηγορία IV Π.Δ. 917/79 με βάση τα Π.Γ.Ε. και δεν τυγχάνουν απαλλαγής Φ.Π.Α. Επίσης, δεν τυγχάνουν απαλλαγής τα έσοδα των ναυλοσυμφώνων που πραγματοποιήθηκαν με βάση την κατηγορία του Π.Δ. 270/1988 καθώς δεν προβλέπεται απαλλαγή εσόδων από Φ.Π.Α..

Επειδή έλεγχος δεν βασίστηκε αποκλειστικά σε αποδεικτικά στοιχεία που περιέχονται στο διαφημιστικό φυλλάδιο του ιστιοπλοϊκού ομίλου και στα σχόλια επιβατών στις ιστοσελίδες και, αλλά, αντιθέτως, προχώρησε σε διασταύρωση στοιχείων τα οποία έλαβε τόσο από την προσφεύγουσα όσο και από άλλες πηγές, όπως το Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας και η εταιρεία νηογνώμωνων Α.Ε..

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση του επίμαχου συμπεράσματος και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα προκύπτουν τα εξής:

-Συντάχθηκαν οι υπ' αριθμ. /20.06.2019 και /20.06.2019 Εκθέσεις Κατάσχεσης από τους ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για την κατάσχεση α) του Πρωτόκολλου Γενικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας ή του αναγνωρισμένου νηογνώμονα β) των Καταστάσεων Ειδικού Εντύπου πληροφοριακών στοιχείων επαγγελματικού πλοίου αναψυχής (Ε.Ε.Π.Σ.Ε.Π.Α.), γ) των Καταστάσεων επιβαινόντων (Επιβατών & πληρώματος) του πλοίου για κάθε πλου και δ) των ναυλοσυμφώνων στα οποία αναγράφονται στοιχεία που αφορούν την κάθε ναύλωση όπως ο εκναυλωτής, ο ναυλωτής, η συνολική αξία του ναύλου, η ημερομηνία και ώρα έναρξης και λήξης του ναύλου, τα στοιχεία του πλοίου που ναυλώνεται.

-Από τον επιτόπιο έλεγχο στις 13/04/2019 βρέθηκε και συλλέχτηκε διαφημιστικό φυλλάδιο με το οποίο η επιχείρηση ενημερώνει τους υποψήφιους πελάτες της για τις προσφερόμενες υπηρεσίες στα σκάφη αναψυχής. Συγκεκριμένα, περιγράφονται οι προγραμματισμένες περιηγητικές εκδρομές που εκτελούν τα πλοία (διάρκειας 5 ωρών, πρωινή από τις 10:30 π.μ. έως 15:30μ.μ., απογευματινή από τις 15:30 έως 20:30μ.μ.) στην και σε κοντινές παραλίες ή ελληνικά νησιά με ταυτόχρονη παροχή γεύματος. Εκτός των προγραμματισμένων εκδρομών παρέχεται η δυνατότητα ναύλωσης των σκαφών για σκοπούς αναψυχής για 3 ώρες, 4 ώρες ή 5 ώρες σε κοντινές παραλίες ή ελληνικά νησιά. Σημειώνεται ότι παρόμοιο φυλλάδιο βρέθηκε και κατά τη διάρκεια προηγούμενου ελέγχου που πραγματοποίησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην προσφεύγουσα επιχείρηση το καλοκαίρι του 2017.

-Η προσφεύγουσα για το υπό εξέταση χρονικό διάστημα δήλωσε ότι έχει στην κατοχή της τα πλοία και, για τα οποία προσκόμισε στον έλεγχο της

ΥΕΔΔΕ φωτοαντίγραφα από Πρωτόκολλα Γενικής Επιθεώρησης (Π.Γ.Ε.), τα οποία ήταν δυσδιάκριτα κατά την ανάγνωση λόγω χαμηλής ποιότητας ανάλυσης κατά την εκτύπωση. Για τον λόγω αυτό, στις 08/07/2019, συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας μετέβη στον νηογνώμονα Α.Ε. και επέδωσε την υπ' αριθμ. /08-07-2019 Πρόσκληση με την οποία ζητήθηκαν φωτοαντίγραφα των εκδοθέντων Π.Γ.Ε. για τα υπό έλεγχο πλοία. Η ανωτέρω επιχείρηση ανταποκρινόμενη στο παραπάνω αίτημα της Υπηρεσίας απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου έγγραφο που αφορούσε τα Π.Γ.Ε..

-Από απλή παρατήρηση των Π.Γ.Ε. διαπιστώθηκε ότι έχουν αναγραφεί περισσότερες από μια κατηγορίες πλοών του Π.Δ 917/1979 και ενίοτε έχουν αναγραφεί και κατηγορίες πλοών του Π.Δ. 270/1988. Όπως γίνεται αντιληπτό οποιοσδήποτε πλους εκτελέστηκε από τα σκάφη της επιχείρησης και δεν εμπίπτει στις προβλεπόμενες κατηγορίες πλοών του ΠΔ 917/1979 δεν είναι δυνατό να τύχει οποιασδήποτε έκπτωσης Φ.Π.Α..

-Τόσο στον ιστότοπο αλλά και ευρύτερα σε άλλες ιστοσελίδες (.....-) στο διαδίκτυο αναφέρονται αναρτήσεις από κριτικές πελατών για τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, αναγράφονται πλήθος πληροφοριών για την διάρκεια του πλου, το κόστος, τις τοποθεσίες που επισκέφθηκαν που προσδιορίζουν το είδος του πλου ως ναύλωση ή περιηγητική εκδρομή, την ύπαρξη προσφερόμενων υπηρεσιών σε σχέση με τα τροφειοφόδια που προμηθεύεται η επιχείρηση και λοιπά στοιχεία. Συγκεκριμένα, οι πελάτες έχουν αναρτήσει κριτικές στις οποίες αναφέρονται στις κρουαζιέρες που πραγματοποίησαν με τα σκάφη της επιχείρησης, οι οποίες είναι 3 ωρών, 5 ωρών ή 6 ωρών, με στάσεις σε συγκεκριμένες παραλίες καθώς και με την παροχή γεύματος και πληρώματος. Χαρακτηριστικό είναι ότι η περιγραφή της εκδρομής που προκύπτει από τις κριτικές του Ίντερνετ των πελατών ταυτίζεται με τις εκδρομές που περιγράφονται στο διαφημιστικό φυλλάδιο της επιχείρησης.

-Από τον έλεγχο των φορολογικών παραστατικών διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση ενώ εφάρμοζε την πρακτική της γενικής απαλλαγής κατά 50% από το σύνολο των ναυλοσυμφώνων κατά τους μήνες περί τα μέσα Αυγούστου μέχρι τα μέσα Σεπτεμβρίου του έτους 2017 εφάρμοσε τον οικείο συντελεστή Φ.Π.Α. 24% στο σύνολο των συμφωνηθέντων αμοιβών των ναυλοσυμφώνων και έκτοτε εφάρμοσε απαλλαγή του ναύλου κατά του 50% από το Φ.Π.Α. Από το γεγονός αυτό διαπιστώνεται ενώ δεν διαφαίνεται κάποια διαφοροποίηση στην δραστηριότητα της επιχείρησης επιχειρήθηκε φορολογική συμμόρφωση για την περίοδο αυτή.

-Από τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης προκύπτει ότι τα σκάφη της επιχείρησης κατά το έτος 2017 στην συντριπτική τους πλειοψηφία πραγματοποιούν καθημερινά βάσει δύο ναυλοσυμφώνων πρωινό και απογευματινό πλου τουλάχιστον ελάχιστης χρονικής διάρκειας σύμφωνα με τα τότε ισχύοντα (ν. 4256/2014 άρθρο 3 παράγραφος 2 β) ελάχιστα όρια ναύλωσης (8) ωρών εξ' ου και οι δύο ναυλώσεις ανά ημέρα. Κατά το έτος 2018 επήλθε μεταβολή στην ελάχιστη διάρκεια ναύλωσης σύμφωνα με το ν. 4504/2017 και η διάρκεια της ναύλωσης πλέον δεν μπορεί να

είναι μικρότερη από 12 ώρες. Με την παράγραφο 6 του άρθρου 94 του ν. 4504/2017 επιτρέπεται η επιβίβαση στο πλοίο αναψυχής άλλων προσώπων πέραν αυτών που αναγράφονται στην ενημερωμένη κατάσταση επιβαινόντων και η οριστική αποβίβαση ενός ή περισσότερων από τους επιβαινόντες πριν την λήξη του ναυλοσύμφωνου εάν αυτό προβλέπεται από το ναυλοσύμφωνο, με την αναγραφή των ονοματεπώνυμων των προσώπων που θα επιβιβαστούν ή θα αποβιβαστούν.

-Η ακολουθητέα πρακτική για την προσαρμογή στις νέες ρυθμίσεις στα σκάφη της επιχείρησης κατά το έτος 2018 κατά συντηρητική πλειοψηφία των ναυλώσεων είναι η εξής: Υπογράφεται ένα ναυλοσύμφωνο ανά ημέρα και κατά τις μεσημβρινές ώρες χρησιμοποιείται ή πρόβλεψη της αποεπιβίβασης των επιβατών και αντικατάσταση τους με άλλους επιβάτες. Είναι αξιοσημείωτο ότι λαμβάνεται μέριμνα ώστε να μην υπάρχει αποβίβαση όλων των επιβατών της αρχικής κατάστασης επιβαινόντων διότι τότε θα επέρχονταν ο τερματισμός του ναυλοσύμφωνου. Για το λόγο αυτό διατηρείται ένας επιβάτης της αρχικής κατάστασης επιβαινόντων και συνεχίζει το ναύλο με αντικατάσταση όλων των υπολοίπων επιβατών. Σε πολλές περιπτώσεις παρατηρείται ότι το πρόσωπο που διατηρείται από την αρχική κατάσταση επιβαινόντων παρουσιάζεται ενίοτε και ως ναύτης. Συγκεκριμένα σημειώνεται ότι για το έτος 2018, στις πραγματοποιούμενες πλόες (πλην μεμονωμένων περιπτώσεων) επιβιβάζονται επιβάτες την πρωινή ώρα κατά τον απόπλου, οι οποίοι αποβιβάζονται την μεσημβρινή ώρα (πλην του ναυλωτή ή ενός από το πλήρωμα του πλοίου) και στην συνέχεια την μεσημβρινή ώρα επιβιβάζονται άλλοι επιβάτες με τουλάχιστον ένα κοινό επιβάτη από την αρχική λίστα επιβατών.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της έκπτωσης δαπανών που αφορούν σε τρόφιμα καθώς ισχυρίζεται ότι αφορούν σε γεύματα- δώρα προς επιβάτες, αυτός είναι αβάσιμος καθώς από τον έλεγχο αφενός διαπιστώθηκε ότι στα προσκομισθέντα ναυλοσύμφωνα δεν υπάρχει καμία αναφορά για προσφορά φαγητού η οποία συμπεριλαμβάνεται στην τιμή ναύλωσης του πλοίου αφετέρου η ίδια επικαλείται ότι δεν τιμολογούσε τα εν λόγω αγαθά, ενώ δεν έχουν εκδοθεί και στοιχεία αυτοπαράδοσης προκειμένου να αποδοθεί ο φόρος.

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, σε κάθε περίπτωση ο επικαλούμενος από την προσφεύγουσα ν. 5020/2023 ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 309 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 15/02/2023, και δεν έχει εφαρμογή στα υπό κρίση έτη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 6/10/2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ, και την επικύρωση α) της υπ' αριθμ. /10.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, και β) της υπ' αριθμ. /10.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017	
Χρεωστικό υπόλοιπο	78.823,82
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	39.411,91
Σύνολο	118.235,73

(ως η υπ' αριθμ. /10.10.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017)

Φορολογική περίοδος 01/01/2018- 31/12/2018	
Χρεωστικό υπόλοιπο	188.020,22
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	94.010,12
Σύνολο	282.030,34

(ως η υπ' αριθμ. /10.10.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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