



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

Αθήνα, 21 Οκτωβρίου 2011

Αρ. Πρωτ.: Δ17Ε 5043093 ΕΞ 2011

1.ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΤΕΛΩΝΕΙΩΝ & Ε.Φ.Κ.

Δ/ΝΣΗ 17^η - ΤΜΗΜΑ Ε' ΦΠΑ ΕΙΣ-ΕΞΑΓ.

2.ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Δ/ΝΣΗ 14^η - ΤΜΗΜΑ Α'

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ. : 101 84 - Αθήνα

Πληροφορίες: Διον.Ζορμπάνος- Θ.Πετρούλα

Τηλέφωνο : 210 36.45.378

: 210 69 87 479

Fax : 210 36 45 413

210 69 87 489

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ των σκαφών που ελλιμενίζονται ή/και χρησιμοποιούνται μόνιμα στην Ελλάδα.

Σε συνέχεια αναφορών και ερωτημάτων σχετικά με το αντικείμενο του θέματος, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα λαμβάνοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 2 (1γ), 5 (παρ1), 10, 11 (1και 4) 13(1^α), 14, 15, 24, 27(1α,γ,δ), 28(1α), 29 και 60 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) , όπως ισχύει.
2. Τις διατάξεις του άρθρου 7 του Α.Ν. 896/37 (ΦΕΚ 395/Α'), σύμφωνα με τις οποίες η διάθεση ατελώς εισαχθέντων ειδών σε άλλες χρήσεις από αυτές για τις οποίες χορηγήθηκε η ατέλεια χωρίς πληρωμή των οφειλόμενων δασμών και φόρων, ανεξάρτητα από τις προβλεπόμενες από τον Τελωνειακό Κώδικα κυρώσεις περί λαθρεμπορίας, συνεπάγεται την άρση της παρασχεθείσας ατέλειας και την είσπραξη των δασμών και φόρων.
3. Τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 1567/85 (ΦΕΚ 171 Α'), με τις οποίες οι διατάξεις του άρθρου 7 του Α.Ν. 896/37 δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις όπου η χρησιμοποίηση σε άλλες χρήσεις ή η διάθεση στη γενική κατανάλωση των αναφερομένων σε αυτές ειδών γίνεται μετά την πάροδο 10 ετών από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο πραγματοποιήθηκε η ατελής ή με μειωμένους δασμούς και φόρους παράδοσή τους και έχει οριστικοποιηθεί η ατέλεια που χορηγήθηκε για τα είδη αυτά, με την προσκόμιση των απαιτούμενων κατά περίπτωση δικαιολογητικών.
4. Τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.2960/01, σύμφωνα με τις οποίες Τελωνειακή οφειλή είναι η υποχρέωση κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου έναντι Τελωνειακής Αρχής για καταβολή του συνόλου των δασμών, των φόρων, συμπεριλαμβανομένου του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), και των λοιπών δικαιωμάτων του Δημοσίου, που αναλογούν σε εμπορεύματα και τα επιβαρύνουν κατά τις οικείες διατάξεις. Επιπλέον, επιφυλασσομένων των διατάξεων του Τελωνειακού Κοινοτικού Κώδικα, η τελωνειακή οφειλή γεννάται πέραν των άλλων από τη μη εκτέλεση των

υποχρεώσεων που απορρέουν από τη θέση των εμπορευμάτων σε ένα καθεστώς ή προορισμό ή από τη μη τήρηση ενός από τους όρους που είχαν τεθεί για την υπαγωγή των εμπορευμάτων αυτών στο συγκεκριμένο καθεστώς, αλλά και σε κάθε άλλη περίπτωση ειδικότερα καθοριζόμενη.

5. Τις διατάξεις της παρ.2α του άρθρου 155 του ν.2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α΄) «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες ως λαθρεμπορία θεωρείται η διάθεση στην κατανάλωση χωρίς έγγραφη άδεια της αρμόδιας Τελωνειακής Αρχής και πληρωμή του εισαγωγικού δασμού, φόρου και λοιπών επιβαρύνσεων εμπορευμάτων, τα οποία έχουν εισαχθεί δυνάμει νόμου ή σύμβασης, ατελώς ή με μειωμένες επιβαρύνσεις για ορισμένες ειδικές χρήσεις ή η χρησιμοποίηση αυτών των εμπορευμάτων σε άλλες χρήσεις εκτός των ορισμένων ειδικών τοιούτων.
6. Τις διατάξεις του άρθρου 37 παράγραφος 7 του ν.3182/2003 (ΦΕΚ 220 Α΄), σύμφωνα με τις οποίες ορίζεται ότι οι Ναυτιλιακές Εταιρείες Πλοίων Αναψυχής (Ν.Ε.Π.Α.) που έχουν στην κυριότητά τους πλοία των οποίων η χορηγούμενη κατά τις διατάξεις του ν.2743/99 άδεια επαγγελματικού πλοίου έπαυσε να ισχύει, υποχρεούνται να καταβάλουν το φόρο που αναλογεί σε αυτά κατά το χρόνο που εκδίδεται η διοικητική πράξη παύσης ισχύος της άδειας του επαγγελματικού πλοίου, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά κοινοτικές και εθνικές τελωνειακές και φορολογικές διατάξεις.

Επιπλέον, στις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι κατά το χρόνο που εκδίδεται η διοικητική πράξη παύσης ισχύος της επαγγελματικής άδειας, οι Ν.Ε.Π.Α. υποχρεούνται να καταβάλουν τους φόρους που αναλογούν στα καύσιμα και λιπαντικά, για τους οποίους έτυχαν απαλλαγής για τον προαναφερόμενο λόγο, από το χρόνο που έπαυσε να ισχύει η άδεια επαγγελματικού πλοίου αναψυχής του ν.2743/99 και εφεξής.

7. Την με αριθμ.πρωτ. Δ.1537/830/7-11-2000 Δ.Υ.Ο., με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ.πρωτ.Δ.257/139/23-2-2000 Α.Υ.Ο περί καθορισμού του «Δελτίου Κίνησης» (TRANSIT LOG), με την οποία μεταξύ άλλων δόθηκαν και οδηγίες σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των επαγγελματικών-τουριστικών πλοίων του ν.438/76 που έχουν παραληφθεί με απαλλαγή από δασμούς και φόρους και ζητείται ο αποχαρακτηρισμός τους.

Ειδικότερα, στο Κεφάλαιο ΙΙΙ της ως άνω ΔΥΟ, ορίζεται ότι στις περιπτώσεις που για τα εν λόγω σκάφη ζητείται ο αποχαρακτηρισμός τους, επειδή παύουν να ισχύουν οι λόγοι για τους οποίους είχε χορηγηθεί αρχικά η απαλλαγή, οφείλονται οι δασμοί και οι φόροι από τους οποίους αυτά είχαν απαλλαχθεί.

8. Την με αριθ. πρωτ. Δ18 5036889 ΕΞ 2010/6-9-2010 ΔΥΟ με την οποία έχουν παρασχεθεί οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των επαγγελματικών σκαφών καθώς και των καυσίμων, λιπαντικών και λοιπών εφοδίων που έχουν παραλάβει με απαλλαγή, που για οποιοδήποτε λόγο παύει να ισχύει η άδεια που τους έχει χορηγηθεί και την, συνεπεία τούτου, υποχρέωση για καταβολή στις αρμόδιες Τελωνειακές αρχές του αναλογούντος φόρου.
9. Την με αριθ. πρωτ. Δ. 1540/55/5.12.1996 ΕΔΥΟ η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1088/1997, σχετικά με τα θαλαμηγά σκάφη αναψυχής που έχουν καταβάλλει τον ΦΠΑ σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης

10. Τα αναφερόμενα στο εγχειρίδιο με αριθ. 1090429/7409/1631 /Δ0014/5.10.2009, που εκδόθηκε από το Τμήμα Δ' (VIES) της 14^{ης} Δ/σης και έχει διανεμηθεί στις ελεγκτικές αρχές, σχετικά με τις μεθόδους φοροαποφυγής τύπου carousel στις οποίες περιλαμβάνεται και η καταχρηστική χρησιμοποίηση μεθόδων και πρακτικών που έχουν καθιερώσει κάποια κράτη μέλη, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις «μισθωμένων» ιδιωτικών σκαφών αναψυχής.
11. Την άποψη της Επιτροπής σε σύσκεψη της SCAC (Doc. No 492/19.2.2009) σύμφωνα με την οποία δεν προβλέπεται έκδοση Πιστοποιητικών για καταβολή ΦΠΑ για ιδιωτικά πλοία αναψυχής με βάση την κοινοτική νομοθεσία περί ΦΠΑ. Επομένως, τα Πιστοποιητικά που εκδίδονται για την καταβολή του φόρου ισχύουν μόνο για χρήση εντός του κράτους μέλους έκδοσής τους.
12. Την Απόφαση του ΔΕΚ στην υπόθεση C – 255/02 (Χάλιφαξ) που αναφέρεται και στο ανωτέρω εγχειρίδιο. Σύμφωνα με την απόφαση αυτή δε μπορεί κάποιος να επικαλείται κοινοτικούς κανόνες με σκοπό τη φοροδιαφυγή ή την καταστρατήγηση. Συνεπώς πρέπει να ελέγχεται εάν συντρέχουν οι περιστάσεις που στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική. Για τη διαπίστωση καταχρηστικής πρακτικής σημασία έχει η επίτευξη **φορολογικού πλεονεκτήματος**, γεγονός αντίθετο προς το σκοπό των σχετικών φορολογικών διατάξεων, παρότι μπορεί να διαπιστώνεται από τον έλεγχο η τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές. Σύμφωνα με την απόφαση, για να διαπιστωθεί η επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος πρέπει να διαπιστωθεί το αληθές περιεχόμενο και η αληθής σημασία των επίμαχων πράξεων, καθώς και η βούληση για αποκόμιση οφέλους. Συνεπώς πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ο αμιγώς τεχνητός χαρακτήρας των πράξεων αυτών καθώς και οι δεσμοί νομικής, οικονομικής ή/και προσωπικής φύσης, μεταξύ των επιχειρηματιών που εμπλέκονται στο σχέδιο μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης. Εφόσον, τέλος, διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, οι πράξεις που την απαρτίζουν πρέπει **να οριστούν εκ νέου** προκειμένου να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική.

Από τα ανωτέρω, προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Η αγορά ιδιωτικού σκάφους αναψυχής σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης υπόκειται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα, εφόσον είναι **καινούργιο** και προορίζεται να χρησιμοποιηθεί μόνιμα στη χώρα μας, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκατεστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ.1 & 2 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/00), όπως ισχύει. Ο ΦΠΑ καταβάλλεται σύμφωνα με όσα ορίζονται με τις διατάξεις του αρ.38 παρ.7 του ν.2859/00 και της αρ. Δ.759/440/2003 ΑΥΟ.
2. Ιδιωτικό σκάφος αναψυχής, **μεταχειρισμένο**, που έχει αγοραστεί σε άλλο κράτος μέλος από ιδιώτη, διαθέτει νηολόγιο και σημαία άλλου κράτους μέλους, καταβάλει τον ΦΠΑ στο κράτος μέλος απόκτησής του, καθώς τόπος παράδοσης είναι το άλλο κράτος-μέλος. Στην περίπτωση που το σκάφος αγοράστηκε από νομικό πρόσωπο ελέγχεται εάν έχει καταβληθεί ο φόρος στο άλλο κράτος μέλος και δεν έχει τύχει επιστροφής ή έκπτωσης, εφαρμόζοντας την Δ.1540/55/5.12.1996 ΕΔΥΟ. Επίσης εφόσον έχει δηλωθεί η συναλλαγή αυτή ως ενδοκοινοτική ελέγχεται εάν ο φόρος καταβλήθηκε στην Ελλάδα, καθώς σύμφωνα με το αρ.30 παρ.4 του Κώδικα ΦΠΑ δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

3. Ιδιωτικό σκάφος αναψυχής (καινούργιο ή μεταχειρισμένο) που διαθέτει νηολόγιο τρίτης χώρας ή εδάφους άλλου κράτους μέλους που εξαιρείται από το φορολογικό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης για σκοπούς ΦΠΑ, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί μόνιμα στη χώρα μας, τελωνίζεται στην Ελλάδα και καταβάλει τους προβλεπόμενους δασμούς και φόρους στη χώρα μας. Για τη διακίνηση του σκάφους στα ελληνικά χωρικά ύδατα μετά τον τελωνισμό του και εφόσον το εν λόγω σκάφος διατηρεί την ανωτέρω σημαία ή νηολόγιο, εφοδιάζεται από την αρμόδια τελωνειακή αρχή με Δελτίο Κίνησης αορίστου ισχύος, σύμφωνα με την Δ.257/139/23-2-2000 ΑΥΟ.
4. Στην περίπτωση που τα ανωτέρω σκάφη χρησιμοποιηθούν μεταγενέστερα στην Ελλάδα ως επαγγελματικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2743/99, όπως ισχύει, και εφόσον διαπιστωθεί ότι έχουν εκπληρωθεί οι δασμοφορολογικές, κατά περίπτωση, υποχρεώσεις, χορηγείται Δελτίο Προμηθείας Υλικών και Αντικειμένων για την αγορά καυσίμων και λιπαντικών, καθώς και για την αγορά αγαθών που ενσωματώνονται ή χρησιμοποιούνται στο σκάφος, χωρίς φόρο. Εάν αποδειχθεί ότι το σκάφος χρησιμοποιήθηκε για ιδιωτικούς σκοπούς, τότε καταλογίζεται ο φόρος με όλες τις προβλεπόμενες, κατά περίπτωση, επιβαρύνσεις.
5. Στην περίπτωση σκαφών που έχουν τελωνιστεί με απαλλαγή από ΦΠΑ προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως επαγγελματικά του ν.2743/99, για τα οποία διαπιστώνεται και στοιχειοθετείται από έλεγχο ότι δεν πληρούνται ή δεν πληρώθηκαν ποτέ οι προϋποθέσεις απαλλαγής (αλλαγή χρήσης, εικονικά ναυλοσύμφωνα, καταχρηστικές πρακτικές για την αποφυγή καταβολής ΦΠΑ, κλπ) η παρασχεθείσα απαλλαγή καθίσταται ανακλητέα και η αρμόδια τελωνειακή αρχή οφείλει να προβεί σε είσπραξη των οφειλόμενων επιβαρύνσεων και να ενημερώσει σχετικά την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας για τις δικές της ενέργειες σχετικά με την παύση ισχύος της άδειας επαγγελματικού σκάφους
6. Εάν τα σκάφη (ιδιωτικά ή επαγγελματικά) που ελλιμενίζονται και χρησιμοποιούνται στη χώρα μας αποδειχθεί, ύστερα από σχετικό έλεγχο, ότι αποτελούν μέρος συναλλαγής με σκοπό την φοροαποφυγή, οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν επαναπροσδιορίζονται και καταλογίζεται ο αναλογών φόρος στη χώρα μας. Στην περίπτωση αυτή δεν λαμβάνονται υπόψη τα Πιστοποιητικά που εκδίδονται για την καταβολή φόρου σε άλλο κράτος μέλος.
7. Επισημαίνεται ότι, στην εκ των υστέρων τακτοποίηση δασμοφορολογικών υποχρεώσεων από τους ιδιοκτήτες, εκμεταλλευτές ή χρήστες των εν λόγω σκαφών, οφείλονται πέραν του ΦΠΑ και τα προβλεπόμενα κατά περίπτωση τέλη εκπροθέσμου καταβολής, προσαυξήσεις, πρόστιμα και οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της Τελωνειακής και Φορολογικής νομοθεσίας, εκτός αυτών που θα υπαχθούν στην ειδική ρύθμιση του άρθρου 19 του ν. 4002/2011.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΤΜΗΜΑΤΑΡΧΗΣ**

Ο ΓΕΝ.ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΦΟΡ. & ΤΕΛ. ΘΕΜΑΤΩΝ

Ι. ΚΑΠΕΛΕΡΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Όλες τις Τελωνειακές Αρχές
2. Όλες τις ΔΟΥ

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Υπουργείο Ανάπτυξης Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας
 - α. Γραφείο κ^{ου} Υπουργού
 - β. Γενική Γραμματεία Ναυτιλιακής πολιτικής
 - Δ/νση Θαλασσίων Συγκοινωνιών
Τμήμα Δ' Θαλασσίου Τουρισμού
 - Δ/νση Ναυτιλιακής Πολιτικής
Τμήμα Β' (Ειδικό Μητρώο ΝΕΠΑ)
- Ακτή Βασιλειάδη Πύλη Ε1 18510 Πειραιάς
2. Αποδέκτες Πίνακα Α' εκτός του αριθ. 4 αυτού
3. Αποδέκτες Πίνακα Η'
4. Τελωνειακές Περιφέρειες
5. Ελεγκτικά Κέντρα (ΔΕΚ-ΠΕΚ)
6. ΣΔΟΕ- Κεντρικές και Αποκεντρωμένες Υπηρεσίες
7. Δ/νση 30^η Εφαρμογών Η/Υ
8. Δ/νση Επιθεώρησης Υπηρεσιών
9. Οικονομικές Επιθεωρήσεις
10. ΕΛΥΤ Αττικής- Θεσσαλονίκης-Πάτρας
11. ΔΙ.ΠΑ.Ε. Πειραιά- Θεσσαλονίκης
12. ΔΙ.Ε.Τ.Α.
13. Δ/νση Ο.Π.Σ.Τ.
14. Ομοσπονδία Εκτελωνιστών Ελλάδος
15. Σύλλογος Εκτελωνιστών Αθηνών – Πειραιά
16. Σύλλογος Εκτελωνιστών Θεσσαλονίκης
17. Ένωση Εκπροσώπων Ιδιωτικών Θαλαμηγών
Ακτή Θεμιστοκλέους 4- 185 36 Πειραιάς
18. Σωματείο Ιδιοκτητών Τουριστικών Επαγγελματικών Σκαφών Άνευ Πληρώματος
(ΣΙΤΕΣΑΠ)
Μαρίνα Αλίου – 173 42 Άλιμος
19. Ένωση Πλοιοκτητών Ελληνικών Σκαφών Τουρισμού (ΕΠΕΣΤ)
Μαρίνα Ζέας Κτίριο Διοίκησης 185 36 Πειραιάς
20. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση»
21. Εμπορικά και Βιομηχανικά Επιμελητήρια Αθηνών, Πειραιά, Θεσσαλονίκης
22. Εμπορικοί Σύλλογοι Πειραιά, Θεσσαλονίκης
23. Σύνδεσμος Βιομηχάνων Βορείου Ελλάδος
24. Ένωση Ναυτικών Πρακτόρων Αττικής- Πειραιά
25. Ναυτικό Επιμελητήριο Ελλάδος
Ακτή Μιαούλη 65- 18

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Υπουργού κ. Ε. Βενιζέλου
2. Γραφείο Αναπληρωτή Υπουργού κ^{ου} Παντελή Οικονόμου
3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα κ^{ου} Ι. Καπελέρη

4. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Υπουργείου Οικονομικών κ^{ου} Η.Πλασκοβίτη
5. Γραφείο Γεν. Δ/ντη Τελωνείων & ΕΦΚ κ^{ου} Κ. Νηχωρίτη
6. Γραφείο Γεν. Δ/ντη Φορολογίας κ^{ου} Δ. Σταματόπουλου (2)
7. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
8. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
9. Υπηρεσία TAXISnet για καταχώρηση στο INTERNET
- 10.Δ/νσεις, 19^η, 33^η, ΟΠΣΤ
- 11.Δ/νση ΕΦΚ- Τμήμα Δ΄
- 12.Δ/νση 3^η –Τμήμα Α΄
- 13.Δ/νση 17^η – Τμήμα Ε΄ (σε 5 αντίγραφα)
- 14.Δ/νση 18^η – Τμήμα Α΄ (σε 5 αντίγραφα)
15. Δ/νση 14^η –Γραφείο κ. Προϊσταμένου Δ/νσης
-Όλα τα τμήματα (10 αντίγραφα)