



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 29-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1018

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 Κ.Φ.Δ.,

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 ΠΟΑ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανή προσφυγή του με επωνυμία: «.....» με **Α.Φ.Μ.**, κατά: **1)** της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, **2)** της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 30/04/2023 και **3)** της υπ. αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 του Ν.4987/2022), φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Των ανωτέρω πράξεων των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανούς προσφυγής του με επωνυμία: «.....» με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ. αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, μειώθηκε το ποσό φόρου για έκπτωση κατά **62.061,30 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τη διαπίστωση του ελέγχου ότι ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει Φ.Π.Α. ύψους 62.061,30 ΕΥΡΩ, που αναγράφεται στο υπ. αριθ. τιμολόγιο χρέωσης τόκων, έκδοσης από την εταιρία «.....».

Με την υπ. αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 30/04/2023, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, μειώθηκε το ποσό φόρου για έκπτωση κατά **62.061,30 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος μείωσε το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρθηκε από την προηγούμενη φορολογική περίοδο κατά 62.061,30 ΕΥΡΩ.

Με την υπ. αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **100,00 ΕΥΡΩ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Υπέβαλε ανακριβή περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01/05/2022 – 31/05/2022, από την οποία δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά

παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ.1 και του άρθρου 38 του Ν.2859/2000. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο ύψους 100,00 ΕΥΡΩ. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' , παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

Ιστορικό

Ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ' αριθ. περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου **01-04-2023 - 30/04/2023**, με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού **82.897,44€**, με αιτία επιστροφής «Πάγια» και δημιουργήθηκε αυτόματα η με αριθμό πρωτοκόλλουαίτηση επιστροφής, η οποία εκτελέστηκε χωρίς έλεγχο και επιστράφηκε στον προσφεύγοντα όλο το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό Φ.Π.Α.

Εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθ.εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα επενδυτικά αγαθά, προέκυψε ότι πραγματοποίησε αγορές / δαπάνες για την εγκατάσταση νέων φωτοβολταϊκών συστημάτων για παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας σε εννέα (9) υποκαταστήματα, αγροτεμάχια των περιοχών

Η χρηματοδότηση της ανωτέρω επένδυσης, πραγματοποιήθηκε:

α) από δάνειο της τράπεζας, ποσού ύψους 4.510.000,00€ βάσει της υπ' αριθ. Σύμβασης πιστώσεως με ανοιχτό αλληλόχρεο λογαριασμό και των πρόσθετων πράξεων.

β) από δάνειο της προμηθεύτριας επιχείρησης και ανάδοχου του έργου με την επωνυμία «..... - Α.Φ.Μ.», με διακριτικό τίτλο «.....» ποσού ύψους **1.336.975,00€** βάσει του από-2022 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Σύμβασης Δανείου, το οποίο συμπεριλήφθηκε και στην υπ' αριθ. δήλωση κατάστασης συμφωνητικών παρ.16 αρθρ.8 Ν.1882/1990.

Το ανωτέρω ποσό του δανείου **1.336.975,00€** ο προσφεύγων υποχρεούνταν βάσει της σχετικής σύμβασης, να το επιστρέφει εντόκως με επιτόκιο 5%, συμπεριλαμβανομένων και των ανερχόμενων τόκων συνολικού ποσού ύψους **258.588,73€**. Το συγκεκριμένο δάνειο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1 περ.α του ΚΝΤΧ, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% το οποίο δεν αποδόθηκε μέχρι σήμερα ούτε από τον προσφεύγοντα αλλά ούτε και από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.

Με βάσει τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και κατ' εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του αναλογούντος ΦΠΑ, για δαπάνη χρέωσης τόκων δανείου με βάσει το τιμολόγιο με Νο εκδόσεως της προμηθεύτριας επιχείρησης και ανάδοχου του έργου, με την επωνυμία «..... - Α.Φ.Μ.», με διακριτικό τίτλο «.....» καθαρής αξίας **258.588,73 €** πλέον Φ.Π.Α.

62.061,30 €.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους ακόλουθους λόγους:

1. Ορθώς επιβλήθηκε Φ.Π.Α. επί των τόκων του δανείου, καθώς το δάνειο δόθηκε μέσα στο πλαίσιο ενός επενδυτικού προγράμματος την υλοποίηση του οποίου είχε αναλάβει η ίδια επιχείρηση. Η χορήγηση πίστωσης από τον ανάδοχο του κατασκευαστικού προγράμματος των φωτοβολταϊκών πάρκων για την υλοποίηση του έργου προς τον προσφεύγοντα δεν είναι αυτοτελής πράξη της συναλλακτικής σχέσης που διατηρεί ο προσφεύγων με την «.....», καθώς η βασική σχέση που τη συνδέει προκύπτει από το συμφωνητικό για την ανάθεση της κατασκευής και τη θέση σε λειτουργία των 9 φωτοβολταϊκών πάρκων, παρά αποτελεί παρεπόμενη παροχή και ως παρεπόμενη παροχή τυγχάνει ακριβώς της ίδιας μεταχείρισης από απόψεως Φ.Π.Α. όπως και η κύρια παροχή.
2. Εάν παρ' ελπίδα κριθεί ότι κακώς επιβλήθηκε Φ.Π.Α. στην υπό κρίση συναλλαγή να επιστραφεί ο Φ.Π.Α., στον λήπτη της υπηρεσίας, βάσει της αρχής της ουδετερότητας του Φ.Π.Α..

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 8 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 19 του Ν.2859/2000 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 οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. 4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται: α) οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας, β) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:.... κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 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.

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:
«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:
«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι:
«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54, του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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 χορήγηση εντόκου χρηματικού δανείου περιλαμβάνεται κατ' αρχήν μεταξύ των πράξεων του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον Φ.Π.Α., πλην απαλλασσόμενη αυτού κατά το άρθρο 22 παρ. 1, περ. κγ' του Ν.2859/2000.

Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε παροχή πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται αυτοτελής και ανεξάρτητη, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ (απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Εντούτοις, υπό περιστάσεις, διάφορες τυπικώς αυτοτελείς υπηρεσίες, οι οποίες θα μπορούσαν να παρέχονται χωριστά και, ως εκ τούτου, να φορολογούνται ή να απαλλάσσονται του φόρου αυτοτελώς, πρέπει να λογίζονται ως ενιαία πράξη οσάκις δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους. Ενιαία πράξη υφίσταται ιδίως όταν δύο ή πλείονα στοιχεία ή πράξεις στο πλαίσιο της παρεχόμενης από τον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε να συναποτελούν αντικειμενικώς μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή. Τούτο συμβαίνει επίσης στην περίπτωση κατά την οποία μία ή πλείονες παροχές συνιστούν κύρια παροχή, ενώ η άλλη ή οι λοιπές παροχές συνιστούν μία ή πλείονες παρεπόμενες παροχές, οι οποίες, ως εκ τούτου, ακολουθούν τη φορολογική τύχη της κύριας παροχής. Μια παροχή πρέπει να λογίζεται ως παρεπόμενη κύριας παροχής οσάκις δεν συνιστά αυτοσκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο ώστε οι τελευταίοι να απολαύουν της κύριας υπηρεσίας υπό τις βέλτιστες συνθήκες (απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Προκειμένου να κριθεί αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες συνιστούν περισσότερες ανεξάρτητες παροχές ή ενιαία παροχή για τους σκοπούς του ΦΠΑ, πρέπει να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά στοιχεία της οικείας πράξεως (αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2013, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 32, και της 16ης Απριλίου 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 32).

Συναφώς, επισημαίνεται, αφενός, ότι, προκειμένου να κρίνει αν πράξη η οποία περιλαμβάνει διάφορες παροχές συνιστά ενιαία πράξη για τους σκοπούς του ΦΠΑ, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη τον οικονομικό σκοπό της πράξεως αυτής (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 19ης

Νοεμβρίου 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, σκέψη 39 της 28ης Οκτωβρίου 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, σκέψη 23, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, σκέψη 23). Στο πλαίσιο της αναλύσεώς του το Δικαστήριο λαμβάνει ομοίως υπόψη το συμφέρον των αποδεκτών των παρεχόμενων υπηρεσιών (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 35).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων με την από 28/01/2022 «Σύμβαση Προμήθειας , Ανάθεσης και Κατασκευής Έργου, ανέθεσε ως εργοδότης στην εταιρία «.....» Α.Φ.Μ., με διακριτικό τίτλο «.....», ως ανάδοχο, την κατασκευή τεσσάρων (4) φωτοβολταϊκών. Στη συνέχεια η σύμβαση αυτή στις 06/05/2022 τροποποιήθηκε και αυξήθηκε ο αριθμός των φωτοβολταϊκών πάρκων από τέσσερα (4) σε εννέα (9). Έτσι, η «.....», ως ανάδοχος ανέλαβε την υποχρέωση να προμηθεύσει και να εγκαταστήσει σε αγροτεμάχια που εκμεταλευόταν ο προσφεύγων τα οριζόμενα από τη σύμβαση φωτοβολταϊκά στοιχεία και inverters εντός του συμφωνηθέντος χρονοδιαγράμματος κατασκευής. Επιπρόσθετα, ο ανάδοχος ανέλαβε την υποχρέωση να εκτελέσει και όλες τις αποσκοπούσες παρεχόμενες εργασίες και παροχές που ήταν απαραίτητες για την ασφαλή και αυτοματοποιημένη λειτουργία των φωτοβολταϊκών πάρκων, την αυτόματη εκκίνηση λειτουργία τους και την άψογη και εύκολη εκτέλεση των εργασιών συντήρησης. Παράλληλα, η «.....» ανέλαβε τη δέσμευση να χορηγήσει στην προσφεύγουσα το ποσό που αντιστοιχεί στο ποσό της σύνδεσης του φωτοβολταϊκού συστήματος με τον Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. (άρθρο 3). Επιπρόσθετα, η «.....» ανέλαβε την υποχρέωση να βρει τρόπο χρηματοδότησης του έργου (άρθρο 6) και στην περίπτωση της τραπεζικής χρηματοδότησης μέρους του απαιτούμενου ποσού για την ολοκλήρωση του έργου αναλάμβανε τη χρηματοδότηση του εναπομείναντος απαιτούμενου ποσού εξ ιδίων με τη χορήγηση έντοκου δανείου.

Επειδή, η χρηματοδότηση της επένδυσης πραγματοποιήθηκε ως εξής:

1) Ποσό 4.510.000,00€ έγινε με τραπεζικό δανεισμό του προσφεύγοντος από την βάσει της υπ' αριθμ..... Σύμβασης πιστώσεως με ανοιχτό αλληλόχρεο λογαριασμό και των πρόσθετων πράξεων. Ποσό 4.365.200,00€ εκταμιεύθηκε την .../2022 και ποσό 144.800,00€ εκταμιεύθηκε στις/2022. Στον έλεγχο προσκομίστηκαν οι σχετικές συμβάσεις δανείων και αναλυτική κίνηση του τραπεζικού λογ/μου.

2) Ποσό 1.336.975,00€ έγινε με λήψη δανείου από την προμηθεύτρια επιχείρηση και ανάδοχο του έργου «.....»_βάσει του από από-2022 Ιδιωτικού Συμφωνητικού

Σύμβασης Δανείου το οποίο συμπεριλήφθηκε στην υπ' αριθ. δήλωση κατάστασης συμφωνητικών παρ.16 αρθρ.δν. 1882/1990.

Η «.....» για τους τόκους που έλαβε από το προαναφερόμενο δάνειο και γενικότερα για τη μερική χρηματοδότηση της όλης επένδυσης (χορήγηση του ποσού που αντιστοιχεί στο ποσό της σύνδεσης του φωτοβολταϊκού συστήματος με τον Δ.Ε.Δ.Η.Ε.) εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα το υπ. αριθ. Τιμολόγιο καθαρής αξίας 258.588,73 ΕΥΡΩ με Φ.Π.Α. 62.061,30 ΕΥΡΩ.

Ο προσφεύγων πλέον του δανείου που έλαβε από την «.....» έλαβε δάνειο και από τράπεζα. Η παροχή δανείου από την ανάδοχο του έργου «.....» κρίθηκε απαραίτητη από τον προσφεύγοντα, καθώς χωρίς τη χορήγηση αυτών δεν θα μπορούσε να υλοποιηθεί το έργο.

Βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε το δάνειο από την ανάδοχο του έργου προκειμένου να χρηματοδοτήσει την κατασκευή των φωτοβολταϊκών πάρκων. Ως εκ τούτου, η ανάληψη του έργου της κατασκευής των φωτοβολταϊκών πάρκων από την «.....» για λογαριασμό του προσφεύγοντος και ο δανεισμός του προσφεύγουσας από την «.....» αποκλειστικά και μόνο για τη χρηματοδότηση του προαναφερόμενου έργου καθιστούν τις δύο παροχές της «.....» προς την προσφεύγουσα μία ενιαία σύνθετη πράξη για τους σκοπούς του Φ.Π.Α., με αποτέλεσμα και οι δύο πράξεις να υπάγονται σε Φ.Π.Α., λαμβάνοντας υπόψη ότι η κύρια πράξη, ήτοι η κατασκευή του φωτοβολταϊκού πάρκου υπάγεται σε Φ.Π.Α.. Συνεπώς, ορθώς το υπ. αριθ. Τιμολόγιο καθαρής αξίας 258.588,73 ΕΥΡΩ με Φ.Π.Α. 60.061,30 ΕΥΡΩ είχε εκδοθεί με επιβάρυνση Φ.Π.Α. και ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να συμψηφίσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Γενομένου δεκτού του ισχυρισμού περί της δυνατότητας έκπτωσης του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στους τόκους δανείου με αποτέλεσμα να μην υφίσταται πλέον διαφορά επί της πράξης του Φ.Π.Α., διαγράφεται το πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. καθώς δε στοιχειοθετείται αφενός ανακρίβεια της δήλωσης, αφετέρου δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4987/2022.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με επωνυμία: «.....» με **Α.Φ.Μ.** και την ακύρωση: **1)** της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου,

φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, 2) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 30/04/2023 και 3) της υπ. αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 του Ν.4987/2022), φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Με βάσει την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2022 - 31/12/2022

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	5.487.568,51	5.487.568,51	5.487.568,51	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	6.202.464,76	5.943.876,03	6.202.464,76	0,00
Φόρος εκροών	1.317.016,44	1.317.016,44	1.317.016,44	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.492.911,56	1.430.850,26	1.492.911,56	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	175.895,12	113.833,82	175.895,12	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Υπόλοιπο Φόρου για έκπτωση	175.895,12	113.833,82	175.895,12	0,00

Με βάσει την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 30/04/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2022 - 31/12/2022

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών				
Αξία φορολογητέων εισροών				
Φόρος εκροών				
Υπόλοιπο φόρου εισροών	92.997,68	30.936,38	92.997,68	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	92.997,68	30.936,38	92.997,68	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Υπόλοιπο Φόρου για έκπτωση	92.997,68	30.936,38	92.997,68	0,00

Με βάσει την με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 54 του Ν.4987/2022), φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2022	Ελέγχου	Απόφασης
Ποσό προστίμου	100,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100,00	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.