

**ΠΡΟΣ:**

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)  
Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης  
Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας  
Τμήμα Α΄ ΦΠΑ  
Σίνα 2-4, 10672 Αθήνα  
Υπόψη: κκ. Μαρίας Κακούνη, Νικόλαου Σαϊτάνη

**ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ:**

Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας  
Πειραιώς 132, 11854 Αθήνα  
Υπόψη: κ. Προέδρου, Δρ. Α. Δαγούμα

Αρ. Πρωτ. ΕΣΠΕΝ 21008

Αθήνα, 28.04.2021

Αξιότιμοι Κύριοι,

Με την παρούσα επιστολή, ο Ελληνικός Σύνδεσμος Προμηθευτών Ενέργειας (ΕΣΠΕΝ) θέτει υπόψη της Υπηρεσίας σας το κάτωθι περιγραφόμενο θέμα και παρακαλούμε για την τοποθέτησή σας επί αυτού.

**Θέμα: Φορολογική μεταχείριση από σκοπιάς ΦΠΑ των επιμέρους χρεώσεων των ΔΕΔΔΗΕ, ΑΔΜΗΕ, ΔΕΣΦΑ, ΔΕΔΑ, ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ προς τους προμηθευτές ενέργειας για χρήση των δικτύων μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου**

**Α. Πραγματικά Περιστατικά**

Οι προμηθευτές ενέργειας αποτελούν νομικά πρόσωπα τα οποία διαθέτουν ενεργή άδεια προμήθειας ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου, η οποία έχει χορηγηθεί από τη Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας (ΡΑΕ), και είναι εγγεγραμμένα στα οικεία μητρώα. Για την πραγματοποίηση αγορών ενέργειας και φυσικού αερίου, οι προμηθευτές ενέργειας επιβαρύνονται με επιμέρους χρεώσεις από τους Διαχειριστές των δικτύων μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου αντίστοιχα, οι οποίες αφορούν στην παροχή υπηρεσιών προς τους προμηθευτές ενέργειας από τον κάθε Διαχειριστή ανάλογα με τον θεσμικό του ρόλο. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει και από το εν γένει νομοθετικό πλαίσιο που διέπει την αγορά ενέργειας και φυσικού αερίου, το οποίο αναλύεται

κατωτέρω, προκειμένου οι προμηθευτές ενέργειας να δραστηριοποιηθούν στον τομέα της αγοράς και πώλησης ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου υπόκειται υποχρεωτικά στις εν λόγω χρεώσεις.

Ειδικότερα, η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «Διαχειριστής του Εθνικού Δικτύου Διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας (εφεξής «ΔΕΔΔΗΕ»), η οποία έχει συσταθεί ως επίγονος της εταιρείας ΔΕΗ ΑΕ αναφορικά με τη δραστηριότητα της διαχείρισης του ΕΔΔΗΕ (Ελληνικού Δικτύου Διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας), βάσει του σχετ. άρθ. 123 του ν.4001/2011, τιμολογεί τους προμηθευτές ενέργειας για τις χρεώσεις πρόσβασης στο δίκτυο διανομής ηλεκτρικής ενέργειας με συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Αντίθετα, η εταιρεία με την επωνυμία «Ανεξάρτητος Διαχειριστής Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας» (εφεξής «ΑΔΜΗΕ»), η οποία έχει συσταθεί ως επίγονος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «Διαχειριστής του Συστήματος Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας» (ΔΕΣΜΗΕ) κατόπιν της απόσχισης της δραστηριότητας μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας της ΔΕΗ ΑΕ (σχετ. άρθ. 98 και 99 του ν. 400/2011) τιμολογεί τους προμηθευτές ενέργειας για τις χρεώσεις πρόσβασης στο δίκτυο μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας με συντελεστή ΦΠΑ 6%.

Περαιτέρω, αναφορικά με τις χρεώσεις πρόσβασης στο δίκτυο μεταφοράς φυσικού αερίου, η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «Διαχειριστής Εθνικού Συστήματος Μεταφοράς Φυσικού Αερίου» (εφεξής «ΔΕΣΦΑ») τιμολογεί τους προμηθευτές ενέργειας επίσης με συντελεστή ΦΠΑ 24%. Αντίστοιχα, αναφορικά με τις χρεώσεις πρόσβασης στα δίκτυα διανομής φυσικού αερίου, οι ανώνυμες εταιρείες με επωνυμία «Δημόσια Επιχείρηση Δικτύων Διανομής Αερίου Α.Ε. (εφεξής «ΔΕΔΑ»), «Εταιρεία Διανομής Αερίου Αττικής Α.Ε. (εφεξής «ΕΔΑ Αττικής»)» και «Εταιρεία Διανομής Αερίου Θεσσαλονίκης-Θεσσαλίας Α.Ε. (εφεξής «ΕΔΑ ΘΕΣΣ»)», οι οποίες έχουν συσταθεί κατόπιν της απόσχισης του κλάδου της διανομής αερίου από τις εταιρείες ΔΕΠΑ Α.Ε., ΕΠΑ Αττικής και ΕΠΑ Θεσσαλονίκης και Θεσσαλίας αντίστοιχα, βάσει του σχετ. άρθ. 80Α του ν.4001/2011, τιμολογούν τους προμηθευτές ενέργειας για τις χρεώσεις πρόσβασης στο αντίστοιχο δίκτυο διανομής φυσικού αερίου (Αττικής, Θεσσαλονίκης, Θεσσαλίας και Λοιπής Ελλάδας) με συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Οι προμηθευτές ενέργειας τιμολογούν στους τελικούς πελάτες μέσω των λογαριασμών ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου αντίστοιχα τις προαναφερόμενες ρυθμιζόμενες χρεώσεις με το μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6% βάσει του άρθρου 21 και του Παραρτήματος ΙΙΙ Κώδικα ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, λόγω της εφαρμογής διαφορετικού συντελεστή στις χρεώσεις από τον ΔΕΔΔΗΕ, τον ΔΕΣΦΑ, τη ΔΕΔΑ και τις ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ προς τους προμηθευτές ενέργειας προκύπτουν σημαντικά πιστωτικά υπόλοιπα για τους προμηθευτές ενέργειας τα οποία αιτούνται προς επιστροφή.

Σημειώνεται ότι ο ανωτέρω χειρισμός εκ μέρους των ΑΔΜΗΕ, ΔΕΔΔΗΕ, ΔΕΣΦΑ, ΔΕΔΑ και ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ αναφορικά με την περιορισμένη εφαρμογή του χαμηλού συντελεστή ΦΠΑ μόνο επί των χρεώσεων του ΑΔΜΗΕ και απεναντίας της κατά τα άλλα εφαρμογής του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ 24% στις χρεώσεις από τον ΔΕΔΔΗΕ, τον ΔΕΣΦΑ, τη ΔΕΔΑ και τις ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ προς τους προμηθευτές ενέργειας φαίνεται να βασίζεται αποκλειστικά και μόνο (προφανώς κατά αναλογική εφαρμογή) σε παλαιότερη ατομική διοικητική λύση της Υπηρεσίας σας (αριθ. πρωτ. Δ14Β 1086921ΕΞ 2010/30-6-2010 της 14ης Διεύθυνσης ΦΠΑ).

Συγκεκριμένα, με την ως άνω λύση είχε γίνει δεκτό κατ' επίκληση του άρθρου 19 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) ότι οι χρεώσεις του ΔΕΣΜΗΕ (πλέον ΑΔΜΗΕ) σε προμηθευτή ηλεκτρικής ενέργειας υπόκεινται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, καθώς αφορούν σε παρεπόμενες υπηρεσίες μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας, η οποία κατ' αρχήν ως αγαθό υπόκειται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ. Αντίθετα, με βάση την ως άνω λύση, έγινε δεκτό ότι οι χρεώσεις από τη ΔΕΗ για την παραχώρηση της χρήσης του δικτύου διανομής ηλεκτρικής ενέργειας (πλέον χρεώσεις που γίνονται από το ΔΕΔΔΗΕ) σε προμηθευτή ηλεκτρικής ενέργειας υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, καθώς αφορούν σε αυτοτελή υπηρεσία, η οποία δεν περιλαμβάνεται στις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ για τις οποίες εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ.

Ωστόσο, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η ως άνω ατομική λύση αφενός εκδόθηκε υπό το πρίσμα προγενέστερου νομοθετικού πλαισίου (ν. 2773/1999, ο οποίος καταργήθηκε με το ν. 4001/2011), το οποίο δεν είναι πλέον σε ισχύ αφετέρου παραγνωρίζει το γεγονός ότι πολύ περισσότερο υπό το νυν νομοθετικό πλαίσιο όλες οι επιμέρους χρεώσεις που γίνονται από τους ανωτέρω Διαχειριστές των δικτύων προς τους προμηθευτές ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου, και οι οποίες αφορούν στην πρόσβαση και χρήση του εκάστοτε δικτύου από τους προμηθευτές, είναι αλληλένδετες και βασίζονται σε αυστηρά ρυθμισμένο πλέγμα διατάξεων που διέπει τη λειτουργία της Αγοράς Ενέργειας και Φυσικού Αερίου και επιβάλλει αναλυτικά και κατά τρόπο αδιαπραγμάτευτο για τους συμμετέχοντες στην αγορά ενέργειας και φυσικού αερίου τις αντίστοιχες κατηγορίες παροχών ανά συναλλαγή **συνιστώντας ουσιαστικά την έννοια της «ενιαίας σύνθετης παροχής» για σκοπούς ΦΠΑ**, όπως αναπτύσσεται διεξοδικά παρακάτω, η οποία ακολούθως δικαιολογεί την εν γένει επιβολή μειωμένου συντελεστή και για τις καθ' έκαστον παροχές.

Προς τούτο, αιτούμαστε με το παρόν την επανεξέταση από την Υπηρεσία σας της δυνατότητα επιβολής του χαμηλού συντελεστή ΦΠΑ στις ανωτέρω χρεώσεις από τους Διαχειριστές προς τους προμηθευτές ενέργειας μας υπό το πρίσμα του ισχύοντος ρυθμιστικού πλαισίου για την ενέργεια και το αέριο σε συνδυασμό με τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) αναφορικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ στην περίπτωση που συντρέχει η έννοια της «ενιαίας σύνθετης παροχής».

Ενόψει των ανωτέρω, παραθέτουμε κατωτέρω αναλυτικά τα σχόλιά μας αναφορικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στις επιμέρους χρεώσεις που πραγματοποιούνται προς τους προμηθευτές ενέργειας από τον ΑΔΜΗΕ, τον ΔΕΔΔΗΕ, τον ΔΕΣΦΑ, τη ΔΕΔΑ και τις ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ και παρακαλούμε για την τοποθέτησή σας επί του θέματος.

## **Β. Κανονιστικό πλαίσιο**

Ισχύον ρυθμιστικό πλαίσιο Ν. 4001/2011

Ο νόμος 4001/2011 παρέχει πλέον το πλαίσιο για την απελευθέρωση της αγοράς ενέργειας στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα, με βάση την αιτιολογική έκθεση σκοπός του νόμου 4001/2011 είναι η

προσαρμογή της εθνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας 2009/72/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Ιουλίου 2009 «Σχετικά με τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά ηλεκτρικής ενέργειας και για την κατάργηση της οδηγίας 2003/54/ΕΚ» και της Οδηγίας 2009/73/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Ιουλίου 2009 «Σχετικά με τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά φυσικού αερίου και την κατάργηση της οδηγίας 2003/55/ΕΚ» και η δημιουργία ενιαίου, σαφούς και εναρμονισμένου με τις ανωτέρω οδηγίες νομοθετικού πλαισίου για την οργάνωση και την εποπτεία της αγοράς της ηλεκτρικής ενέργειας και του φυσικού αερίου.

Με βάση το ως άνω πλαίσιο, καθορίζονται, μεταξύ άλλων, οι αρμοδιότητες των Διαχειριστών των δικτύων μεταφοράς και διανομής ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου.

- **ΑΔΜΗΕ**

Βάσει του άρθρου 97 του ν. 4001/2011, η εταιρεία ΑΔΜΗΕ ΑΕ έχει αναλάβει τη διαχείριση του Ελληνικού Συστήματος Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας (ΕΣΜΗΕ) και έχει την κυριότητα του Συστήματος Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας.

Με το άρθρο 94 του ν. 4001/2011 ορίζεται ότι *«1. Ο Διαχειριστής του Ελληνικού Συστήματος Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας λειτουργεί, εκμεταλλεύεται, συντηρεί και αναπτύσσει το ΕΣΜΗΕ ώστε να διασφαλίζεται ο εφοδιασμός της χώρας με ηλεκτρική ενέργεια, με τρόπο επαρκή, ασφαλή, αποδοτικό και αξιόπιστο.»*

Με την παρ. 2 του ως άνω άρθρου προβλέπονται οι επιμέρους αρμοδιότητες του Διαχειριστή του Ελληνικού Συστήματος Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας. Συγκεκριμένα, οι βασικές αρμοδιότητες του ΑΔΜΗΕ είναι συνοπτικά οι ακόλουθες:

- Συμβάλλει στην ασφάλεια του εφοδιασμού.
- Παρέχει πρόσβαση στο σύστημα στους κατόχους άδειας παραγωγής, προμήθειας ή εμπορίας ηλεκτρικής ενέργειας.
- Επιτρέπει τη σύνδεση του Ελληνικού Δικτύου Διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας (ΕΔΔΗΕ) με το ΕΣΜΗΕ, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στον Κώδικα Διαχείρισης του Ελληνικού Συστήματος Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας (Κώδικας Διαχείρισης ΕΣΜΗΕ).
- Διαχειρίζεται τις ροές της ηλεκτρικής ενέργειας στο σύστημα, συνεκτιμώντας τις ανταλλαγές με άλλα διασυνδεδεμένα συστήματα μεταφοράς.
- Παρέχει έγκαιρα στους χρήστες του συστήματος κάθε αναγκαία πληροφορία για την εξασφάλιση της αποτελεσματικής πρόσβασης τους στο σύστημα.
- Εισπράττει τα τέλη πρόσβασης στο Σύστημα και διευθετεί τις χρεοπιστώσεις που του αναλογούν στο πλαίσιο του μηχανισμού αντιστάθμισης μεταξύ διαχειριστών συστημάτων μεταφοράς, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κανονισμού (ΕΚ) 714/2009.
- Χορηγεί και διαχειρίζεται την πρόσβαση τρίτων στο σύστημα και παρέχει ειδικά αιτιολογημένες επεξηγήσεις σε περίπτωση άρνησης πρόσβασης.

- **ΔΕΔΔΗΕ**

Με βάση το άρθρο 122 του ν. 4001/2011, η κυριότητα του Ελληνικού Δικτύου Διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας (ΕΔΔΗΕ) ανήκει στην ΔΕΗ ΑΕ, η οποία παραχωρεί τη διαχείριση του ΕΔΔΗΕ στον Διαχειριστή αυτού. Σύμφωνα με το άρθρο 123 του ως άνω νόμου, **η εταιρεία ΔΕΔΔΗΕ ΑΕ ορίζεται ως ο Διαχειριστής του ΕΔΔΗΕ.**

Με το άρθρο 127 του ν. 4001/2011 ορίζεται ότι «1. Η ΔΕΔΔΗΕ ΑΕ είναι υπεύθυνη για την ανάπτυξη, τη λειτουργία και τη συντήρηση, υπό οικονομικούς όρους του ΕΔΔΗΕ ώστε να διασφαλίζεται η αξιόπιστη, αποδοτική και ασφαλής λειτουργία του, καθώς και η μακροπρόθεσμη ικανότητα του να ανταποκρίνεται σε εύλογες ανάγκες ηλεκτρικής ενέργειας, λαμβάνοντας τη δέουσα μέριμνα για το περιβάλλον και την ενεργειακή αποδοτικότητα, καθώς και για τη διασφάλιση, κατά τον πλέον οικονομικό, διαφανή, άμεσο και αμερόληπτο τρόπο, της πρόσβασης των χρηστών στο ΕΔΔΗΕ, προκειμένου να ασκούν τις δραστηριότητές τους, σύμφωνα με την Άδεια Διαχείρισης του ΕΔΔΗΕ που της χορηγείται κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου και σύμφωνα με τον Κώδικα Διαχείρισης του ΕΔΔΗΕ.».

Εν συνεχεία με την παρ. 2 του άρθρου 127 προβλέπονται οι επιμέρους αρμοδιότητες του ΔΕΔΔΗΕ. Συγκεκριμένα, οι βασικές αρμοδιότητες του ΔΕΔΔΗΕ συνίστανται συνοπτικά στη διασφάλιση:

- Της αξιοπιστίας και της ασφάλειας του ΕΔΔΗΕ, λαμβάνοντας παραλλήλως κατάλληλα μέτρα για την προστασία του περιβάλλοντος.
- Της διατήρησης τεχνικά άρτιου και οικονομικά αποδοτικού ΕΔΔΗΕ.
- Της πρόσβασης στο ΕΔΔΗΕ των κατόχων αδειών Παραγωγής, καθώς και των Παραγωγών που εξαιρούνται από την υποχρέωση λήψης της, των Προμηθευτών και των Πελατών.

- **ΔΕΔΑ, ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ**

Η διανομή του φυσικού αερίου στην Ελλάδα ρυθμίστηκε, αρχικά, με τις διατάξεις του Ν. 2364/1995, οι οποίες συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του Ν. 3428/2005, περί «Απελευθέρωσης της Αγοράς Φυσικού Αερίου». Στη συνέχεια, εκδόθηκε ο προαναφερθείς Ν. 4001/2011 για τις ενεργειακές αγορές ηλεκτρισμού και φυσικού αερίου, ο οποίος αντικατέστησε σε μεγάλο βαθμό τον Ν. 3428/2005, με σκοπό την εναρμόνιση της εθνικής νομοθεσίας για το φυσικό αέριο με τις διατάξεις της Οδηγίας 2009/73/ΕΚ και των Κανονισμών (Ε.Κ.) αριθ. 713/2009 και 715/2009.

Οι δραστηριότητες Διανομής και Διαχείρισης Δικτύων Διανομής φυσικού αερίου στην Ελλάδα ασκούνταν μέχρι τον Δεκέμβριο του 2016 αποκλειστικά από την ΔΕΠΑ Α.Ε., την ΕΠΑ Θεσσαλίας Α.Ε., την ΕΠΑ Θεσσαλονίκης Α.Ε. και την ΕΠΑ Αττικής Α.Ε. στις αντίστοιχες γεωγραφικές περιοχές δραστηριότητάς τους. Με τους νόμους 4336/2015, 4414/2016 και 4425/2016 τροποποιήθηκε ο ν. 4001/2011 και επιβλήθηκε στις ως άνω εταιρείες η υποχρέωση για νομικό και λειτουργικό διαχωρισμό των δραστηριοτήτων διανομής από τις λοιπές δραστηριότητές τους μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2017. Σε συμμόρφωση με το ως άνω νομοθετικό πλαίσιο, η ΔΕΠΑ Α.Ε. προχώρησε στην απόσχιση του κλάδου Διανομής και στην εισφορά του στη νεοσυσταθείσα για τον σκοπό αυτό «ΕΔΑ Λοιπής Ελλάδος» η οποία ασκεί τις δραστηριότητες της Διανομής και της Διαχείρισης του Δικτύου Διανομής Λοιπής Ελλάδος και,

σήμερα έχει μετονομαστεί σε «ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΔΙΚΤΥΩΝ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΑΕΡΙΟΥ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε.» με το διακριτικό τίτλο «ΔΕΔΑ» και κατέχει Άδεια Διανομής (ΦΕΚ Β' 5905/31.12.2018) και Διαχείρισης Δικτύων Διανομής (ΦΕΚ Β' 5903/31.12.2018), οι οποίες χορηγήθηκαν από τη ΡΑΕ. Οι δραστηριότητες Διανομής και Διαχείρισης των Δικτύων Διανομής Θεσσαλίας και Θεσσαλονίκης ασκούνται από την ΕΔΑ ΘΕΣΣ και του Δικτύου Διανομής Αττικής από την ΕΔΑ Αττικής, από τις οποίες έχουν αποσχιστεί οι δραστηριότητες της προμήθειας φυσικού αερίου. Βάσει του Κώδικα Διαχείρισης Δικτύου Διανομής Φυσικού Αερίου (ΦΕΚ Β' 487/20.02.2017), ως ισχύει αναθεωρημένος (ΦΕΚ Β' 1507/02.05.2018), οι υπηρεσίες που παρέχει ο εκάστοτε Διαχειριστής στους Χρήστες Διανομής, είναι συνοπτικά οι ακόλουθες:

- Παραλαβή από το Διαχειριστή ποσοτήτων Φυσικού Αερίου στα Σημεία Εισόδου.
- Διοχέτευση των ποσοτήτων Φυσικού Αερίου μέσω του Δικτύου Διανομής.
- Παράδοση ποσοτήτων Φυσικού Αερίου από το Διαχειριστή στα Σημεία Παράδοσης.
- Εξασφάλιση της ομαλής, ασφαλούς, αξιόπιστης και αδιάλειπτης τεχνικής λειτουργίας του Δικτύου Διανομής, και παρακολούθηση μέσω των συστημάτων ελέγχου.
- Μέτρηση της ποσότητας Φυσικού Αερίου που παραδίδεται στα Σημεία Παράδοσης.
- Παροχή πρόσβασης χρήσης του Δικτύου Διανομής στους Χρήστες Διανομής, με αντικειμενικά, διαφανή και αμερόληπτα κριτήρια.
- Ανάπτυξη (σχεδιασμός και κατασκευή) του Δικτύου Διανομής.
- Επιθεώρηση, συντήρηση, αντικατάσταση και αναβάθμιση του Δικτύου Διανομής.
- Διαχείριση του Δικτύου Διανομής, με διαφανή, αντικειμενική και χωρίς διακρίσεις πρόσβαση σε όλους τους Χρήστες Διανομής.
- Εξασφάλιση της ασφάλειας του Δικτύου Διανομής, διαχείριση και άμεση ανταπόκριση σε καταστάσεις έκτακτης ανάγκης, διαχείριση κρίσεων.

#### • ΔΕΣΦΑ

Η παρ. 3 του άρθρου 67 του ν. 4001/2011 προβλέπει ότι η διαχείριση του ΕΣΦΑ (Εθνικό Σύστημα Φυσικού Αερίου) ανατίθεται στο ΔΕΣΦΑ ΑΕ. Περαιτέρω, το άρθρο 68 του ίδιου νόμου ορίζει τις αρμοδιότητες του Διαχειριστή του Εθνικού Συστήματος Μεταφοράς Φυσικού Αερίου (ΔΕΣΦΑ), ως ακολούθως:

*«1. Ο ΔΕΣΦΑ ΑΕ λειτουργεί, συντηρεί, διαχειρίζεται, εκμεταλλεύεται και αναπτύσσει το ΕΣΦΑ και τις διασυνδέσεις που εντάσσονται σε αυτό, προκειμένου το ΕΣΦΑ να είναι οικονομικά αποδοτικό, τεχνικά άρτιο και ολοκληρωμένο, ώστε να εξυπηρετούνται οι ανάγκες των Χρηστών σε Φυσικό Αέριο, κατά τρόπο ασφαλή, επαρκή, αξιόπιστο και οικονομικά αποδοτικό και να διασφαλίζεται η λειτουργία μίας ενιαίας αγοράς φυσικού αερίου στην Ευρωπαϊκή Ένωση και η προστασία του περιβάλλοντος.»*

Με την παρ. 2 του άρθρου 68 προβλέπονται οι επιμέρους αρμοδιότητες του ΔΕΣΦΑ, οι οποίες είναι συνοπτικά οι ακόλουθες:

- Παρέχει πρόσβαση στο ΕΣΦΑ.

- Προγραμματίζει τις παραδόσεις Φυσικού Αερίου στο ΕΣΦΑ και τις παραλαβές Φυσικού Αερίου από αυτό, κατανέμει το φορτίο στους Χρήστες και μεριμνά για την εξασφάλιση της ποιότητας του Φυσικού Αερίου.
- Έχει την ευθύνη για την εξισορρόπηση του φορτίου του ΕΣΦΑ.
- Εισπράττει το τέλος ασφάλειας εφοδιασμού από τους Χρήστες.
- Εφαρμόζει μηχανισμούς διαχείρισης της συμφόρησης στα σημεία εισόδου και εξόδου.
- Παρέχει σε κάθε Χρήστη του ΕΣΦΑ επαρκείς πληροφορίες για τη χρήση του συστήματος και τη δεσμευμένη μεταφορική ικανότητα.

#### • Κώδικες Διαχείρισης δικτύων

Περαιτέρω, αναφορικά με το ρυθμιστικό πλαίσιο των ως άνω Διαχειριστών δικτύων τυγχάνουν εφαρμογής επιμέρους Κώδικες διαχείρισης δικτύων, οι οποίοι καθορίζουν τις λεπτομέρειες λειτουργίας των Διαχειριστών δικτύων. Συγκεκριμένα, πρόκειται για τον Κώδικα διαχείρισης του ΕΔΔΗΕ για τον ΔΕΔΔΗΕ, τον Κώδικα διαχείρισης ΕΣΜΗΕ για τον ΑΔΜΗΕ, τον Κώδικα διαχείρισης ΕΣΦΑ για τον ΔΕΣΦΑ και τον Κώδικα Διαχείρισης Δικτύου Διανομής Φυσικού Αερίου για τις ΔΕΔΑ, ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ. Στους εν λόγω Κώδικες προβλέπονται οι επιμέρους χρεώσεις με τις οποίες επιβαρύνονται υποχρεωτικά οι Χρήστες των δικτύων διανομής και μεταφοράς (μεταξύ των οποίων ανήκουν και οι παραγωγοί και προμηθευτές ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου) προκειμένου να μπορούν να έχουν αφενός πρόσβαση στα εν λόγω δίκτυα και αφετέρου να προβαίνουν στην παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου ανά περίπτωση στους τελικούς καταναλωτές.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι στην περίπτωση του ΔΕΔΔΗΕ, με βάση τον Κώδικα διαχείρισης ΕΔΔΗΕ προβλέπεται ότι υπόχρεοι για την καταβολή των χρεώσεων Χρήσης του Δικτύου ενός Καταναλωτή είναι οι Προμηθευτές που τον εκπροσωπούν, αναλογικά προς το ποσοστό εκπροσώπησης του Καταναλωτή από κάθε Προμηθευτή. Ο Διαχειριστής του Δικτύου υπολογίζει σε μηνιαία βάση και κοινοποιεί στον υπόχρεο Προμηθευτή την αναλογούσα Χρέωση Χρήσης του Δικτύου (άρθρο 135).

Συνεπώς, προκύπτει ότι για τις διάφορες χρεώσεις δικτύων, οι Διαχειριστές δικτύων δεν τιμολογούν απευθείας τους τελικούς καταναλωτές, αλλά τιμολογούν τους προμηθευτές, οι οποίοι διαμεσολαβούν για την παράδοση της ηλεκτρικής ενέργειας και του φυσικού αερίου στους καταναλωτές, και εν συνεχεία οι προμηθευτές μετακυλίσουν τις χρεώσεις που τους γίνονται από τους Διαχειριστές δικτύων στους καταναλωτές μέσω των λογαριασμών ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου.

#### Γ. Διατάξεις ΦΠΑ και νομολογία του ΔΕΕ

##### • Κώδικας Φ.Π.Α.

Η ηλεκτρική ενέργεια και το φυσικό αέριο θεωρούνται (υλικά) αγαθά για σκοπούς ΦΠΑ και η πώληση τους υπάγεται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6% επί της φορολογητέας αξίας, με δικαίωμα έκπτωσης

του ΦΠΑ εισρών για τον υποκείμενο στο φόρο (άρθρο 21 και Παράρτημα ΙΙΙ περ. 35 του Κώδικα ΦΠΑ, Ν. 2859/2000).

Με βάση την παρ. 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέπεται ότι στην παράδοση αγαθών 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**. Περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 19 προβλέπεται ότι στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, «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, [...]».

Από τη διατύπωση της ως άνω διάταξης, καθίσταται σαφές ότι η αναφορά στα παρεπόμενα έξοδα **είναι ενδεικτική και όχι περιοριστική**.

Επιπλέον, πέραν της ως άνω διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, αναφορικά με το συνυπολογισμό των παρεπόμενων εξόδων στη φορολογητέα αξία κατά την παράδοση ενός αγαθού, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και κατ' επέκταση του εφαρμοστέου συντελεστή θα πρέπει να γίνει αναφορά και στην έννοια της «ενιαίας σύνθετης παροχής», όπως αυτή έχει διαμορφωθεί με βάση τη νομολογία του ΔΕΕ.

- **Νομολογία ΔΕΕ για την «ενιαία σύνθετη παροχή»**

Προκειμένου να ορισθεί η φορολογική μεταχείριση των χρεώσεων που επιβάλλουν οι Διαχειριστές δικτύων (ΔΕΔΔΗΕ, ΑΔΜΗΕ, ΔΕΣΦΑ, ΔΕΔΑ, ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ) προς τους προμηθευτές ενέργειας, πρέπει να διερευνηθεί αν οι αντίστοιχες υπηρεσίες τους στοιχειοθετούν μαζί με τις συναλλαγές ενέργειας, την έννοια της «ενιαίας σύνθετης παροχής» για σκοπούς ΦΠΑ.

Η Υπόθεση CPP (απόφαση C-349/96) του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), αποτελεί ορόσημο για τη φορολογική μεταχείριση ενιαίων σύνθετων παροχών. Το Δικαστήριο στην εν λόγω Υπόθεση καθόρισε τα κριτήρια βάσει των οποίων για σκοπούς επιβολής ΦΠΑ **μια πράξη συνιστά ενιαία, σύνθετη παροχή υπηρεσιών που χαίρει την ίδια φορολογική μεταχείριση ή αντίθετα συνιστά δύο ή περισσότερες ανεξάρτητες και αυτοτελείς παροχές υπηρεσιών**. Πιο συγκεκριμένα:

- Για σκοπούς του ΦΠΑ, κάθε παροχή πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται αυτοτελής και ανεξάρτητη. Εντούτοις, 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, *σε περίπτωση που δεν είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους*.
- Ενιαία παροχή υφίσταται ιδίως όταν δύο ή περισσότερα 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 ο κατακερματισμός θα ήταν τεχνητός.

- Επιπρόσθετα, ενιαία πράξη υφίσταται στην περίπτωση κατά την οποία μια παροχή συνιστά κύρια παροχή, ενώ η άλλη συνιστά μία παρεπόμενη παροχή, οι οποία, ως εκ τούτου, ακολουθεί τη φορολογική μεταχείριση της κύριας παροχής. Μια παροχή πρέπει να λογίζεται ως παρεπόμενη κύριας παροχής όταν δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες.
- Προκειμένου να κριθεί αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες συνιστούν περισσότερες ανεξάρτητες παροχές ή ενιαία παροχή, πρέπει να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά στοιχεία, ο οικονομικός σκοπός και οι συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγονται οι εν λόγω συναλλαγές.

Η χρέωση ενιαίου τιμήματος για τις παροχές δεν έχει αποφασιστική σημασία για το χαρακτηρισμό των συναλλαγών ως ενιαία σύνθετη παροχή, αν και η χρέωση ενιαίου τιμήματος μπορεί να συνηγορεί υπέρ της υπάρξεως ενιαίας παροχής.

Οι παραπάνω αρχές έχουν επιβεβαιωθεί και περαιτέρω αναπτυχθεί σε μεταγενέστερες αποφάσεις του ΔΕΕ (C-497/09, C-499/09, C-501/09 και C-502/09, C-432/15, C-42/14).

Ενδεικτικά αναφέρεται η απόφαση C-208/15, στην οποία κρίθηκε ότι η παράδοση αγαθών και η παροχή δανείου (παροχή υπηρεσίας) προοριζόμενο για την αγορά των αγαθών αυτών συνιστά ενιαία πράξη για τους σκοπούς ΦΠΑ. Η βάση επιβολής ΦΠΑ επί της ενιαίας πράξης συναποτελείται από την τιμή των εν λόγω αγαθών και από τους καταβληθέντες τόκους επί των δανείων. Σύμφωνα με το Δικαστήριο, η χορήγηση τέτοιων δανείων δεν συνιστά παροχή με αυτοτελές ενδιαφέρον εφόσον οι χρηματοοικονομικοί πόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για την αγορά συγκεκριμένων αγαθών και έτσι η λήψη δανείου δεν συνιστά αυτοσκοπό, αλλά αποκλειστικώς μέσο αποκτήσεως των αγαθών.

Επίσης, το Δικαστήριο στην Υπόθεση C-392/11 επισήμανε ότι προκειμένου να κριθεί αν πράξη η οποία περιλαμβάνει διάφορες παροχές συνιστά ενιαία πράξη για τους σκοπούς του ΦΠΑ, πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν ο οικονομικός σκοπός της πράξης αυτής καθώς και το συμφέρον των αποδεκτών των παρεχόμενων υπηρεσιών. Επιπλέον, κρίθηκε ότι από το γεγονός ότι παροχές υπηρεσιών, **θα μπορούσαν να παρασχεθούν από τρίτους**, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι αυτές δεν μπορούν να συνιστούν ενιαία παροχή.

Επιπρόσθετα, στην Υπόθεση C-463/16, αποφασίστηκε ότι ενιαία παροχή που αποτελείται από δύο διακριτά στοιχεία, **εκ των οποίων το ένα είναι κύριο και το άλλο παρεπόμενο και τα οποία, αν προσφέρονταν χωριστά, θα υπάγονταν σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ, πρέπει να φορολογηθεί μόνο με τον συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει για την ενιαία αυτή παροχή, ο οποίος καθορίζεται βάσει του κύριου στοιχείου αυτής**, ακόμη και αν μπορεί να προσδιοριστεί η τιμή του κάθε στοιχείου που συναποτελεί τη συνολική τιμή που καταβάλλει ο καταναλωτής για την παροχή αυτή.

Επιπλέον, σημειώνεται ότι το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο στις Υποθέσεις C 425/06 και C 584/13 εξέτασε εάν δύο παραδόσεις αγαθών ή δύο παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από διαφορετικά πρόσωπα μπορούν να θεωρηθούν ότι συνιστούν ενιαία παροχή για σκοπούς ΦΠΑ. Αν και οι δύο αυτές αποφάσεις κρίνουν επί διαφορετικής πραγματικής και νομικής βάσης, εντούτοις, φαίνεται ότι το Δικαστήριο αποδέχεται την ύπαρξη «ενιαίας παροχής» ακόμα και σε περίπτωση που αυτή η παροχή συντίθεται από στοιχεία προερχόμενα από διαφορετικά πρόσωπα (πωλητές ή παρόχους υπηρεσιών), εφόσον πληρούνται τα εννοιολογικά στοιχεία της ενιαίας παροχής, κατά περίπτωση.

#### **Δ. Η θέση της Διοίκησης σχετικά με τις χρεώσεις του ΔΕΣΜΗΕ και της ΔΕΗ**

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, η Υπηρεσία σας είχε τοποθετηθεί στο παρελθόν αναφορικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ στις χρεώσεις των Διαχειριστών δικτύων προς προμηθευτές ηλεκτρικής ενέργειας. Ειδικότερα, κατόπιν υποβολής σχετικού ερωτήματος από προμηθευτές ηλεκτρικής ενέργειας προς την Υπηρεσία σας, τέθηκε το ζήτημα του εφαρμοστέου συντελεστή ΦΠΑ αφενός στις χρεώσεις του ΔΕΣΜΗΕ (πλέον ΑΔΜΗΕ) οι οποίες αφορούν στην κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας, τη χρήση του δικτύου μεταφοράς, το ειδικό τέλος Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας (ΑΠΕ) και τις Υπηρεσίες Κοινής Ωφελείας (ΥΚΩ), και αφετέρου στις χρεώσεις της ΔΕΗ (πλέον ΔΕΔΔΗΕ) για τη χρήση του δικτύου διανομής. Επί του ως άνω ερωτήματος, η Υπηρεσία σας εξέδωσε την υπ' αριθ. πρωτ. Δ14Β 1086921ΕΞ 2010/30-6-2010 ατομική διοικητική λύση, με την οποία έλαβε την ακόλουθη θέση:

Η Υπηρεσία σας αναγνώρισε ότι η τιμή του ηλεκτρικού ρεύματος διαμορφώνεται τόσο από το ειδικό τέλος ΑΠΕ και τις ΥΚΩ όσο και από τη χρήση του συστήματος μεταφοράς. Συνεπώς, στα πλαίσια μια γενικής αναφοράς και μόνο των διατάξεων των παρ. 1 και 4 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ σχετικά με τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, έγινε δεκτό από την Υπηρεσία σας ότι οι ως άνω χρεώσεις από τον ΔΕΣΜΗΕ (πλέον ΑΔΜΗΕ) περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία του ηλεκτρικού ρεύματος, ως παρεπόμενα έξοδα συνδεδόμενα με την παροχή ηλεκτρικής ενέργειας και συνεπώς θα πρέπει να υπαχθούν στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ο οποίος εφαρμόζεται στην περίπτωση της παράδοσης ηλεκτρικής ενέργειας.

Αντίθετα, αναφορικά με τις χρεώσεις από τη ΔΕΗ (νυν ΔΕΔΗΕ), οι οποίες αφορούσαν στην παραχώρηση της χρήσης του δικτύου διανομής ηλεκτρικής ενέργειας, η Υπηρεσία σας θεώρησε ότι οι εν λόγω παρεχόμενες υπηρεσίες από τη ΔΕΗ συνιστούν αυτοτελείς υπηρεσίες, μη συνδεδόμενες με την παροχή της ηλεκτρικής ενέργειας, και ως εκ τούτου θα πρέπει να υπαχθούν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

Με βάση τα ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι η θέση που έλαβε η Υπηρεσία σας εν προκειμένω δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη, καθόσον προέβη σε επιλεκτική εφαρμογή του άρθρου 19 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ μόνο για την περίπτωση των χρεώσεων από τον ΔΕΣΜΗΕ (πλέον ΑΔΜΗΕ), αποκλείοντας την εφαρμογή της στην περίπτωση των χρεώσεων από τη ΔΕΗ για τη χρήση του δικτύου διανομής χωρίς να επικαλεστεί κανένα ουσιαστικό κριτήριο για την εν διάκριση στη μεταχείρισή τους.

Συγκεκριμένα, η Υπηρεσία σας ερμήνευσε αδικαιολόγητα συσταλτικά την διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 θεωρώντας ότι μόνο οι χρεώσεις του ΔΕΣΜΗΕ (νυν ΑΔΜΗΕ) προς τον προμηθευτή ηλεκτρικής ενέργειας συνιστούν εν γένει παρεπόμενα έξοδα που μετακυλίνουν στον τελικό καταναλωτή και ως εκ τούτου ενσωματώνονται στη φορολογητέα αξία της πώλησης ηλεκτρικής ενέργειας και για το λόγο δικαιολογείται οι εν λόγω χρεώσεις να υπαχθούν στο χαμηλό συντελεστή όπως και η μετέπειτα χρέωση της ηλεκτρικής ενέργειας η οποία τις περιλαμβάνει στο κόστος της.

Ωστόσο, η εν λόγω επιλεκτικά περιοριστική ερμηνεία και εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 19 Κώδικα ΦΠΑ μόνο στις εν λόγω χρεώσεις του ΑΔΜΗΕ και η δίχως άλλο άρνηση επέκτασης του και στις χρεώσεις του ΔΕΔΔΗΕ για τη χρήση του συστήματος διανομής συνιστούν καταφανώς αδικαιολόγητη και αβάσιμη διάκριση καθώς το εν γένει νομοθετικό πλαίσιο που αναπτύχθηκε ανωτέρω καθιστά σαφές ότι οι εν λόγω χρεώσεις του ΔΕΔΔΗΕ αποτελούν εκ των ων ουκ άνευ (sine qua non) προϋποθέσεις για να επιτραπεί στις εταιρείες προμηθευτές η περαιτέρω πώληση της ηλεκτρικής ενέργειας, οι οποίες μετακυλίνουν τελικώς στον καταναλωτή. Συνεπώς καθίσταται προφανές ότι ομοίως και οι εν λόγω χρεώσεις συνιστούν εκ του ίδιου του νόμου 4001/2011 υποχρεωτικά παρεπόμενα έξοδα τα οποία είναι αντίστοιχα εκ του νόμου άμεσα συνδεδεμένα με την πώληση της ηλεκτρικής ενέργειας. Στα πλαίσια αυτά, ο πολύ γενικά διατυπωμένος στην ως άνω ατομική λύση αιτιώδης σύνδεσμος που οδήγησε στην εφαρμογή του χαμηλού συντελεστή στην περίπτωση των χρεώσεων του ΔΕΣΜΗΕ (νυν ΑΔΜΗΕ), συντρέχει εξίσου και στην περίπτωση των χρεώσεων του νυν ΔΕΔΔΗΕ δίχως να υφίσταται λόγος διαφορετικής μεταχείρισης. Ουσιαστικά, λόγω του αυστηρά ρυθμισμένου νομοθετικού πλαισίου, η ερμηνεία της έννοιας των παρεπόμενων εξόδων και παροχών βάσει του άρθρου 19 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ υπαγορεύεται από αυτό το ίδιο το νομοθετικό πλαίσιο λαμβάνοντας υπόψη το εύρος και την πολυπλοκότητά του και όχι το αντίθετο.

Τα ως άνω επιχειρήματα ισχύουν ομοίως και για τις χρεώσεις από τις ΔΕΔΑ, ΕΔΑ Αττικής, ΕΔΑ ΘΕΣΣ και ΔΕΣΦΑ δεδομένου του κοινού νομοθετικού πλαισίου με την περίπτωση της ηλεκτρικής ενέργειας.

Σημειώνεται δε ότι αν και η ανωτέρω ατομική λύση δεν αναφέρεται σε χρεώσεις για την διαχείριση του συστήματος μεταφοράς φυσικού αερίου, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ορθή και βάσιμη η ανωτέρω διαφοροποίηση που αυτή επιβάλλει, δοθέντος ότι ο θεσμικός ρόλος του ΔΕΣΦΑ είναι μικτός και προσιδιάζει τόσο στο ρόλο του αντίστοιχου ΑΔΜΗΕ όσο και του ΔΕΔΔΗΕ, καθίσταται ακόμα πιο αδικαιολόγητη η συλλήβδην υπαγωγή των χρεώσεων του στον κανονικό συντελεστή ακόμα και υπό τη συλλογιστική της ανωτέρω ατομικής λύσης.

Επιπροσθέτως, η εφαρμογή του χαμηλού συντελεστή στις επίμαχες χρεώσεις υπαγορεύεται και από την ανωτέρω αναπτυχθείσα έννοια της ενιαίας παροχής υπό το πρίσμα της νομολογίας του ΔΕΕ, που εφόσον συντρέχει, δικαιολογεί την εφαρμογή του ίδιου συντελεστή στις επιμέρους παροχές που τη συνθέτουν. Εν προκειμένω, είναι σαφές ότι οι ενδιάμεσες και εκ του νόμου επιβεβλημένες χρεώσεις από τους διαχειριστές αποτελούν τμήματα μιας και της αυτής άρρηκτης διαδικασίας πώλησης της ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου στον τελικό καταναλωτή. Ως εκ τούτου αποτελούν ενδιάμεσα στάδια που εξυπηρετούν ένα και τον αυτό σκοπό της πώλησης ενέργειας και φυσικού αερίου και δεν θα πρέπει να θεωρηθούν αυτοτελείς παροχές καθώς δεν εξυπηρετούν έναν αυτόνομο

και αυτοτελή σκοπό αλλά συνιστούν παρεπόμενες παροχές προς εξυπηρέτηση μίας και της αυτής κύριας παροχής που υπόκειται στον χαμηλό συντελεστή. Το δε γεγονός ότι παρέχονται εκ του νόμου από διαφορετικά μέρη δεν συνεπάγεται ότι είναι και αυτοτελείς όπως αναφέρθηκε ανωτέρω στα πλαίσια της νομολογίας του ΔΕΕ.

#### **Ε. Εφαρμοστέος συντελεστής ΦΠΑ στις χρεώσεις ρυθμιζόμενων δραστηριοτήτων στο Λουξεμβούργο**

Προς επίρρωση των όσων αναπτύχθηκαν ανωτέρω σχετικά με τον εφαρμοστέο συντελεστή ΦΠΑ στις επιμέρους χρεώσεις των Διαχειριστών δικτύων, θεωρούμε σκόπιμο να παραθέσουμε κατωτέρω το αντίστοιχο πλαίσιο λειτουργίας της αγοράς ενέργειας και φυσικού αερίου στο Λουξεμβούργο, καθώς και τον συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται στις επιμέρους χρεώσεις (επισυνάπτεται συνοπτικό e-mail του φορολογικού τμήματος της εταιρείας ΕΥ Λουξεμβούργου).

Συγκεκριμένα, με βάση το ισχύον πλαίσιο στο Λουξεμβούργο σχετικά με τις δραστηριότητες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου υφίσταται αυστηρός διαχωρισμός μεταξύ αφενός των ρυθμιζόμενων δραστηριοτήτων, όπως η διαχείριση του συστήματος υποδομής, και των μη ρυθμιζόμενων δραστηριοτήτων αφετέρου, όπως η παραγωγή, η αγορά και η πώληση ενέργειας.

Αναφορικά με την ηλεκτρική ενέργεια, στο Λουξεμβούργο δραστηριοποιούνται 5 ρυθμιζόμενοι Διαχειριστές του δικτύου της ηλεκτρικής ενέργειας. Οι εν λόγω Διαχειριστές έχουν τη μορφή δημόσιας εταιρείας και προβαίνουν στη βελτίωση και συντήρηση των υποδομών, ώστε να μπορούν να ανταποκρίνονται στη ζήτηση για ενέργεια.

Σε σχέση με την προμήθεια της ηλεκτρικής ενέργειας στους τελικούς πελάτες υπάρχουν δύο δυνατότητες: α) είτε ο πελάτης συνάπτει μια «ολοκληρωμένη» σύμβαση προμήθειας, σύμφωνα με την οποία ο διαχειριστής του δικτύου τιμολογεί τον προμηθευτή της ηλεκτρικής ενέργειας και εκείνος με τη σειρά του τιμολογεί τον πελάτη τόσο για τη χρήση του δικτύου όσο και για την προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας, β) είτε ο πελάτης συνάπτει μία «μη ολοκληρωμένη» σύμβαση προμήθειας, σύμφωνα με την οποία ο διαχειριστής του δικτύου τιμολογεί απευθείας τον πελάτη για τη χρήση του δικτύου, ενώ ο προμηθευτής τον τιμολογεί μόνο για την προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας. Αμφότερες οι περιπτώσεις α) και β) ανωτέρω υπόκεινται στο χαμηλό συντελεστή ΦΠΑ 8%.

Με βάση τις ισχύουσες διατάξεις περί ΦΠΑ στο Λουξεμβούργο, προβλέπεται ότι η προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 8%. Ο εν λόγω μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται στις περιπτώσεις προμήθειας ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου, ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για επαναχρέωση προμήθειας ή όχι. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω συντελεστής εφαρμόζεται από τη στιγμή της προμήθειας από τον παραγωγό της ηλεκτρικής ενέργειας ή του φυσικού αερίου αντίστοιχα μέχρι τον τελικό καταναλωτή.

Περαιτέρω, προβλέπεται ότι ο μειωμένος συντελεστής εφαρμόζεται στην ηλεκτρική ενέργεια και το φυσικό αέριο, ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, καθώς επίσης και στις ακόλουθες λειτουργίες,

όταν αυτές είναι επιβοηθητικές στην προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας ή φυσικού αερίου και όταν παρέχονται από τον προμηθευτή ή από το διαχειριστή του δικτύου:

- α. Σε συναλλαγές που είναι απαραίτητες για τη ροή της ηλεκτρικής ενέργειας ή του φυσικού αερίου αντίστοιχα μέχρι την παράδοση στον πελάτη, δηλαδή λειτουργίες που συνίστανται στην πρόσβαση στο δίκτυο και τη χρήση/εκμετάλλευση αυτού, περιλαμβανομένης της σύνδεσης με το δίκτυο και της μέτρησης της ηλεκτρικής ενέργειας ή του φυσικού αερίου,
- β. στην εκμίσθωση των μετρητών και
- γ. στη συντήρηση και αποκατάσταση των εγκαταστάσεων.

Λαμβάνοντας υπόψη το ισχύον πλαίσιο στο Λουξεμβούργο, καθίσταται σαφές ότι σε ότι αφορά στην προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου ο μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ εφαρμόζεται σε όλες τις επιμέρους χρεώσεις που γίνονται από τους διαχειριστές δικτύων (ρυθμιζόμενες δραστηριότητες) και οι οποίες είναι άμεσα συνδεδεμένες με την προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου.

### **ΣΤ. Συμπέρασμα**

Με βάση τα όσα εκτέθηκαν ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι οι προμηθευτές ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου, επιβαρύνονται με επιμέρους χρεώσεις από τους διάφορους Διαχειριστές δικτύων (ΔΕΣΦΑ, ΑΔΜΗΕ, ΔΕΔΔΗΕ, ΔΕΔΑ, ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ), οι οποίες αφορούν στην παροχή διαφόρων υπηρεσιών από τους Διαχειριστές (υπηρεσιών πρόσβασης, μεταφοράς, συντήρησης δικτύου κλπ.), οι οποίες είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με την παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου από τους προμηθευτές στους τελικούς καταναλωτές. Εν συνεχεία, οι προμηθευτές επαναχρεώνουν στους τελικούς καταναλωτές τις χρεώσεις που έλαβαν οι ίδιοι από τους Διαχειριστές δικτύων ως μέρος της τιμής πώλησης ηλεκτρικής ενέργειας ή φυσικού αερίου ανά περίπτωση.

Κατόπιν τούτου, συνάγεται ότι οι εν λόγω χρεώσεις από τους Διαχειριστές δικτύων μολονότι επιβαρύνουν αρχικά τους προμηθευτές, οι οποίοι διαμεσολαβούν προκειμένου να πραγματοποιηθεί η παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου στους τελικούς πελάτες, στην πραγματικότητα αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της διαδικασίας πώλησης ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου στους τελικούς πελάτες και συνδέονται άρρηκτα με την παράδοση των εν λόγω αγαθών από τους προμηθευτές. Και τούτο διότι, οι λειτουργίες και αρμοδιότητες των Διαχειριστών δικτύων (ΔΕΣΦΑ, ΑΔΜΗΕ, ΔΕΔΔΗΕ, ΔΕΔΑ, ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ) εντάσσονται στο ίδιο ενιαίο σύνολο – κύκλωμα της αγοραπωλησίας ενέργειας, καθόσον η σύνδεση των προμηθευτών με τα εν λόγω δίκτυα, ανά περίπτωση, συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου οι προμηθευτές να προβούν εν τέλει στην παράδοση της ηλεκτρικής ενέργειας ή του φυσικού αερίου στους καταναλωτές.

Σύμφωνα με τη νομολογία περί ενιαίας σύνθετης παροχής που προαναφέρθηκε, οι παρεχόμενες υπηρεσίες από του Διαχειριστές δικτύων συνιστούν από κοινού με την πώληση της ηλεκτρικής ενέργειας ή του φυσικού αερίου ενιαία σύνθετη παροχή για σκοπούς ΦΠΑ. Συνεπώς, οι παρεχόμενες

υπηρεσίες από τους Διαχειριστές δικτύων (ΔΕΣΦΑ, ΑΔΜΗΕ, ΔΕΔΔΗΕ, ΔΕΔΑ, ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ) υπάγονται στη φορολογική μεταχείριση του κύριου στοιχείου της ενιαίας παροχής, ήτοι της πώλησης ηλεκτρικής ενέργειας ή φυσικού αερίου, ανά περίπτωση.

Υπό το ανωτέρω σκεπτικό και λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψιν τις αποφάσεις C 425/06 και C 584/13 του ΔΕΕ κατά τις οποίες υπηρεσίες που συνδέονται στενά μεταξύ τους, δύνανται να αποτελούν ενιαία παροχή για σκοπούς ΦΠΑ ακόμα και όταν αυτές παρέχονται από διαφορετικά πρόσωπα/προμηθευτές, οι εν λόγω χρεώσεις του ΔΕΔΔΗΕ για την ηλεκτρική ενέργεια και του ΔΕΣΦΑ, της ΔΕΔΑ, ΕΔΑ Αττικής και ΕΔΑ ΘΕΣΣ για το φυσικό αέριο θα μπορούσαν να θεωρηθούν παρεπόμενες της κύριας παροχής πώλησης ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου αντίστοιχα, συνιστώντας μία ενιαία σύνθετη παροχή με αυτήν, και συνεπώς να υπαχθούν και αυτές στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 6%, όπως οι χρεώσεις από τον ΑΔΜΗΕ.

Επιπρόσθετα, σημειώνουμε ότι, αναφορικά με τις παρεχόμενες υπηρεσίες από τους Διαχειριστές δικτύων προς τους προμηθευτές, ισχύουν τα ακόλουθα:

- i. Δεν συνιστούν αυτοσκοπό για τους προμηθευτές, αλλά το μέσο ώστε οι τελευταίοι να μπορέσουν να εκπληρώσουν τον σκοπό τους, που είναι η αγοραπωλησία ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου.
- ii. Η ανάγκη για τη χρέωση τους δεν θα υφίστατο, σε περίπτωση που δεν λάμβανε χώρα αγοραπωλησία ηλεκτρικής ενέργειας.
- iii. Σε περίπτωση που οι εν λόγω υπηρεσίες θεωρηθούν αυτοτελείς και ανεξάρτητες από την αγοραπωλησία ηλεκτρικής ενέργειας ή φυσικού αερίου, θα υπήρχε στρέβλωση του οικονομικού σκοπού των συναλλαγών, ο οποίος είναι η αγοραπωλησία της ηλεκτρικής ενέργειας ή φυσικού αερίου ανά περίπτωση.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι οι επιμέρους χρεώσεις από τους Διαχειριστές δικτύων προς τους προμηθευτές ενέργειας εντάσσονται στο ενιαίο πλαίσιο της παράδοσης ηλεκτρικής ενέργειας και φυσικού αερίου και συνεπώς θα πρέπει να υπαχθούν στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, συνιστώντας μέρος μιας ενιαίας σύνθετης παροχής προς τους καταναλωτές.

### **Ε. Ερώτημα**

Με βάση τα προαναφερθέντα, ζητούμε την επιβεβαίωση σας ως προς τη φορολογική μεταχείριση από σκοπιάς ΦΠΑ όλων των επιμέρους χρεώσεων που πραγματοποιούν ο ΔΕΔΔΗΕ, ο ΑΔΜΗΕ, ο ΔΕΣΦΑ, η ΔΕΔΑ, η ΕΔΑ Αττικής και η ΕΔΑ ΘΕΣΣ προς τους προμηθευτές ενέργειας στο πλαίσιο λειτουργίας των αγορών ενέργειας, στο βαθμό που οι εν λόγω χρεώσεις συνιστούν τμήμα της ενιαίας παροχής ηλεκτρικής ενέργειας ή φυσικού αερίου.

Είμαστε στη διάθεσή σας για κάθε περαιτέρω πληροφορία ή διευκρίνιση που ενδεχομένως χρειαστεί.

Με εκτίμηση,

---

Μίλτος Ασλάνογλου

Γενικός Διευθυντής ΕΣΠΕΝ