

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Α΄

Σίνα 2-4

10672 Αθήνα 2132122400

210 3645413

dfpa.b.1@1992.syzefxis.gov.gr

www.aade.gr

Θέμα: Φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ χρεώσεων σε λογαριασμούς κατανάλωσης φυσικού αερίου.

Κατόπιν ερωτημάτων που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα του φυσικού αερίου, τέθηκε το θέμα αναφορικά με την ορθή εφαρμογή των περί ΦΠΑ διατάξεων στις χρεώσεις που επιρρίπτονται στους πελάτες φυσικού αερίου για το Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού, το ανταποδοτικό τέλος της Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας καθώς επίσης και για τη χρέωση δραστηριότητας διανομής.

Για λόγους ομοιόμορφης εφαρμογής σχετικά με την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των ανωτέρω χρεώσεων θέτουμε υπόψη τα ακόλουθα.

Α. Συνοπτική περιγραφή των υπό εξέταση χρεώσεων.

1. Το **Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού** (εφεξής **ΤΑΕ**) θεσπίστηκε με τις διατάξεις του άρθρου 73 του νόμου 4001/2011 και αποτελεί «εισφορά» με τη μορφή ανταποδοτικού τέλους. Καταβάλλεται με στόχο να καλυφτεί το κόστος για την εκπλήρωση των εκ του νόμου υποχρεώσεων που έχουν ανατεθεί στο Διαχειριστή του Εθνικού Συστήματος Φυσικού Αερίου (εφεξής **ΔΕΣΦΑ**) στο πλαίσιο θέσπισης μηχανισμού ασφάλειας εφοδιασμού σε φυσικό αέριο.

Ο ΔΕΣΦΑ εισπράττει το ΤΑΕ από όλους τους χρήστες ανά μονάδα ποσότητας φυσικού αερίου που οι τελευταίοι (χρήστες) παραλαμβάνουν από το Εθνικό Σύστημα Φυσικού Αερίου και οι οποίοι χρήστες στη συνέχεια ανακτούν το

ποσό αυτό του ΤΑΕ επιρρίπτοντάς το στους δικούς τους πελάτες, μέσω των λογαριασμών κατανάλωσης φυσικού αερίου ή άλλων φορολογικών παραστατικών στα οποία το ΤΑΕ αναγράφεται διακριτά.

Ο ΔΕΣΦΑ τηρεί σε χωριστό λογαριασμό τα εν λόγω ποσά ΤΑΕ που εισπράττει, τα οποία προορίζονται για την κάλυψη των έκτακτων και τακτικών/πάγιων υποχρεώσεων που έχει αναλάβει. Με την αριθ. 344/2014 απόφαση της Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας, καθορίστηκε το ύψος και οι λεπτομέρειες επιβολής αυτού, ενώ με την από 3.10.2014 επιστολή της ΡΑΕ προς το Υπουργείο Περιβάλλοντος & Ενέργειας προτάθηκε ο μηχανισμός διαχείρισης αυτού.

2. Η **Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας** (εφεξής **ΡΑΕ**) είναι μια ανεξάρτητη διοικητική αρχή, έχουσα νομική προσωπικότητα, με διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια. Για την άσκηση των αρμοδιοτήτων της εισπράττει ως πόρους αυτής, μεταξύ άλλων, ανταποδοτικά τέλη που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα της ενέργειας εντός της Ελληνικής Επικράτειας.

Το ύψος του ετήσιου τέλους, ο τρόπος καθώς και η διαδικασία είσπραξης του ορίζονται με την αριθ. Δ5/ΗΛ/Β/Φ1/οικ.591/12.01.2001 (ΦΕΚ Β' 43/22.01.2001) κοινή Υπουργική Απόφαση, όπως ισχύει.

Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση, καθώς επίσης και με την με κωδικό Ο-67981/11.5.2017 Απόφαση της Ολομέλειας της ΡΑΕ, το ετήσιο «**ανταποδοτικό τέλος της ΡΑΕ**» για τον τομέα του φυσικού αερίου επιβάλλεται στους έχοντες δικαίωμα εισαγωγής φυσικού αερίου (εισαγωγείς) και **όχι στον τελικό καταναλωτή**.

Το ύψος του ανταποδοτικού τέλους της ΡΑΕ υπολογίζεται σε σταθερό ποσό ανά χίλια κυβικά μέτρα τα οποία εισάγονται. Τα ετήσια ανταποδοτικά τέλη καταβάλλονται από όσους επιθυμούν να εκτελωνίσουν το φυσικό αέριο με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της ΡΑΕ και το αποδεικτικό της κατάθεσης αυτής προσκομίζεται στις αρμόδιες τελωνειακές αρχές ως απαραίτητο έγγραφο για τον εκτελωνισμό του φυσικού αερίου.

Οι εισαγωγείς/προμηθευτές φυσικού αερίου μετακυλύουν στη συνέχεια το «ανταποδοτικό τέλος της ΡΑΕ» στις εταιρείες παροχής φυσικού αερίου, αναγράφοντάς το διακριτά στο φορολογικό παραστατικό που εκδίδουν. Περαιτέρω οι εταιρείες παροχής φυσικού αερίου το μετακυλύουν αναγράφοντας το διακριτά στο φορολογικό παραστατικό που εκδίδουν προς

τους πελάτες τους, μόνο εφόσον πρόκειται για πελάτες χονδρικής (πελάτες στο Εικονικό Σημείο Συναλλαγών (ΕΣΣ)) και όχι για πελάτες λιανικής (καταναλωτές).

3. Οι Εταιρείες Διανομής Αερίου (ΕΔΑ) συστήνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80Α του ν. 4001/2011 και ασκούν τις δραστηριότητες του Διαχειριστή Δικτύου Διανομής μέσα στα γεωγραφικά όρια που προβλέπουν οι άδειες διαχείρισης Δικτύου Διανομής που τους χορηγούνται.

Ο Διαχειριστής του Δικτύου Διανομής καταβάλλει στον κύριο του Δικτύου Διανομής (όπως αυτός ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 80Β του ν. 4001/2011) αντάλλαγμα για την παραχώρηση της χρήσης, διαχείρισης και εκμετάλλευσης του Δικτύου Διανομής.

Για την ανάκτηση του κόστους του ανωτέρω ανταλλάγματος, ο Διαχειριστής του κάθε Δικτύου Διανομής, το χρεώνει ως **«Δραστηριότητα Διανομής»** στους **«χρήστες»** οι οποίοι στη συνέχεια επίσης το ανακτούν χρεώνοντάς το στους τελικούς καταναλωτές του φυσικού αερίου.

Σημειώνεται ότι ως **«χρήστης»**, σύμφωνα με τους ορισμούς που αναφέρονται στο ν. 4001/2011, θεωρείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο δικαιούται να συνάπτει συμβάσεις για τη χρήση συστήματος φυσικού αερίου ή Δικτύου Διανομής φυσικού αερίου.

Η χρέωση της **«Δραστηριότητας Διανομής»** εμφανίζεται διακριτά στα εκδιδόμενα φορολογικά παραστατικά και λογαριασμούς κατανάλωσης.

B. Ισχύον θεσμικό πλαίσιο.

- α) Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) προβλέπεται ότι σε ΦΠΑ υπάγεται, μεταξύ άλλων, 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.**
- β) Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ, το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εντούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως**

υποκείμενα στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι του Κώδικα ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η διανομή αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας, καθώς και η μεταφορά αγαθών, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

Η αληθής έννοια των προαναφερομένων είναι ότι, τα ανωτέρω πρόσωπα εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

γ) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παράδοση 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.

Επιπλέον, στην παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, ασφάλισης, μεταφοράς, κλπ., ακόμα και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας, καθώς επίσης και οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το ΦΠΑ.

Είναι προφανές ότι οι προαναφερόμενες διατάξεις καταλαμβάνουν και την περίπτωση όπου, η οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με την παράδοση αγαθών, τα παρεπόμενα έξοδα, οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου, χρεώνονται διακριτά στο εκδιδόμενο φορολογικό παραστατικό.

δ) Σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΔΕΕ (C-618/11, σκέψη 37, C-228/09, σκέψη 30), δασμοί, δικαιώματα, εισφορές και τέλη, για να

εμπίπτουν στη βάση επιβολής του ΦΠΑ, ενώ δεν αντιπροσωπεύουν πρόσθετη αξία και δεν συνιστούν την οικονομική αντιπαροχή των παρεχόμενων υπηρεσιών, πρέπει να συνδέονται άμεσα με την εν λόγω παροχή.

- ε) Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 5 και 21 και της περίπτωσης 35 του Κεφαλαίου Α΄ «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, το φυσικό αέριο (Δ.Κ. ΕΧ 2711) θεωρείται αγαθό, η παράδοση του οποίου υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ο οποίος από 20/5/2019 ορίζεται σε 6% (άρθρο 121, ν. 4611/2019).

Γ. Εφαρμογή των διατάξεων ΦΠΑ στις χρεώσεις ΤΑΕ, ανταποδοτικού τέλους ΡΑΕ και δραστηριότητας διανομής.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω αναφερθέντων, το Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού, το Ανταποδοτικό Τέλος της ΡΑΕ καθώς και η χρέωση της Δραστηριότητας Διανομής, ακόμα και στην περίπτωση που χρεώνονται διακριτά στα φορολογικά παραστατικά και επιβάλλονται από προμηθευτή υποκείμενο στο φόρο που παραδίδει το αγαθό, εν προκειμένω το φυσικό αέριο, προς τους πελάτες του, τότε περιλαμβάνονται, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στη φορολογητέα αξία της παράδοσης του φυσικού αερίου και κατά συνέπεια έχουν τον ίδιο με αυτό συντελεστή, ήτοι μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ο οποίος από 20/5/2019 ορίζεται σε 6%.

Αντίθετα όταν τα ανωτέρω (Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού, ανταποδοτικό Τέλος της ΡΑΕ καθώς και η Δραστηριότητας Διανομής) επιβάλλονται από υποκείμενο στο φόρο που δεν προβαίνει στην παράδοση του αγαθού, τότε δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία της παράδοσης του φυσικού αερίου και κατά συνέπεια υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και ειδικότερα με τις παραγράφους 1 και 4 περ. β΄ του άρθρου 19, δεν προβλέπεται διαφορετική μεταχείριση στην περίπτωση διακριτής αναγραφής επί του εκδιδόμενου φορολογικού παραστατικού των υπό εξέταση χρεώσεων (Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού, ανταποδοτικό Τέλος της ΡΑΕ καθώς και η Δραστηριότητας Διανομής), είναι προφανές ότι για την εφαρμογή της απαλλαγής από το ΦΠΑ του αγαθού (εν προκειμένω του φυσικού αερίου), σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1268/2011, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο της φορολογητέας

αξίας που αφορά στην παράδοση του φυσικού αερίου, στην οποία σύμφωνα με τα ανωτέρω περιλαμβάνονται και οι υπό εξέταση χρεώσεις.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας

Πειραιώς 132

Τ.Κ. 118 54, Αθήνα

2. ΔΕΠΑ ΑΕ

Μαρίνου Αντύπα 92

Τ.Κ. 141 21, Ηράκλειο Αττικής

3. ΕΠΑ Αττικής ΑΕ

Λεωφ. Σοφ. Βενιζέλου 11 &

Σερρών

Τ.Κ. 141 23, Αθήνα

4. ΕΠΑ Θεσσαλονίκης ΑΕ

Μοναστηρίου 256 & Γληνού 7,

Τ.Κ. 546 28

Μενεμένη Θεσσαλονίκη

5. ΕΠΑ Θεσσαλίας ΑΕ

Φαρσάλων 219

Τ.Κ. 413 35, Λάρισα

6. Φυσικό Αέριο - Ελληνική Εταιρεία Ενέργειας Α.Ε.

Λεωφ. Κηφισίας 7

Τ.Κ. 115 23, Αθήνα

7. Αποδέκτες Πίνακα Γ μόνο ο αριθ. 5 (όλες οι Δ.Ο.Υ.)

8. Υπηρεσία TAXISnet για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΓΓΠΣ.

9. Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α' μόνο οι αριθ. 1 και 4.

2. Αποδέκτες Πίνακα Β'.

3. Αποδέκτες Πίνακα Γ'.

4. Αποδέκτες Πίνακα Δ'.

5. Αποδέκτες Πίνακα Ζ'.

6. Αποδέκτες Πίνακα Η'.

7. Αποδέκτες Πίνακα Θ' μόνο οι αριθ. 4 περίπτωση ιγ'.

8. Αποδέκτες Πίνακα ΙΣΤ' μόνο οι αριθ. 6, 9, 10, 13.

9. Αποδέκτες Πίνακα ΙΘ' μόνο οι αριθμοί 1 και 2.

10. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών.

11. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών.

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ.

2. Γραφείο κ. κ. Γενικών Διευθυντών.

3. Γραφείο Νομικής Υποστήριξης της ΑΑΔΕ.

4. Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.

Τμήμα Α΄
, Β΄