



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 122/2023**  
**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**  
**(Β΄ Τμήμα)**  
**Συνεδρίαση της 21<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2023**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Δήμητρα Κεφάλαι, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Αλέξανδρος Ροϊλός, Αθανάσιος Θεοχάρης, Ιωάννης Αλεξανδράκης, Νικόλαος Πατηνιώτης, Χρυσούλα Τσιαβού, Παναγιώτης Πανάγος, Κωνσταντίνα Νασοπούλου  
Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

**Εισηγήτρια:** Μαρία – Θωμαή Μένταλη, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.(γνώμη χωρίς ψήφο).

**Αριθμός ερωτήματος:** Το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ Α1117134ΕΞ2023ΕΜΠ/25.09.2023 του Τμήματος Α΄ - Φ.Π.Α. της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

**Περίληψη ερωτήματος:** Ερωτάται: 1) εάν η προβλεπόμενη στο άρθρο 143Α του ν. 4001/2011 (Α΄ 179) «Υπηρεσία Διακοπτόμενου Φορτίου» (εφεξής Υ.Δ.Φ.) συνιστά «παράδοση αγαθού» και δη ηλεκτρικής ενέργειας, κατά την έννοια του άρθρου 5 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (εφεξής Κ.Φ.Π.Α.), από τον Διακοπτόμενο Καταναλωτή προς την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΗΛΕΚΤΡΙΚΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ Α.Ε.» (εφεξής Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε.) και επιβαρύνεται με συντελεστή Φ.Π.Α. 6% ή «παροχή υπηρεσίας» από τον Διακοπτόμενο Καταναλωτή προς την Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. έναντι οικονομικού ανταλλάγματος, κατά την έννοια του άρθρου 8 παρ. 1 περ. β΄ του Κ.Φ.Π.Α. και επιβαρύνεται με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%, ελλείπει σχετικής πρόβλεψης στο

Παράρτημα ΙΙΙ του ιδίου Κώδικα και 2) εάν ο Διακοπτόμενος Καταναλωτής μπορεί να προβαίνει σε παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας, ακόμα και στην περίπτωση που δεν δραστηριοποιείται στην παραγωγή και εμπορία ηλεκτρικής ενέργειας.

Στο παραπάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής:

### **Ιστορικό**

Στο έγγραφο του ερωτήματος και στα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό:

1. Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.Μ.ΕΠ.) στο πλαίσιο ελέγχου αντισυμβαλλόμενης της Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. επιχείρησης ζήτησε από την ερωτώσα υπηρεσία, πληροφορίες, αναφορικά, αφενός με τη φορολογική αντιμετώπιση, για σκοπούς Φ.Π.Α. της συναλλαγής που πραγματοποιείται μεταξύ της Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. και επιχειρήσεων που συμβάλλονται και λαμβάνουν αμοιβή από αυτήν για την εκ μέρους τους Υ.Δ.Φ., προκειμένου η Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. να μπορεί να προβαίνει σε πρόσκαιρο περιορισμό της ενεργού ισχύος των αντισυμβαλλομένων της καταναλωτών, έναντι οικονομικού αντισταθμίσματος και αφετέρου με την εφαρμογή του ορθού συντελεστή για την πράξη αυτή, καθώς, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. 11129/20.06.2023 έγγραφο του Κ.Ε.Μ.ΕΠ. διαπιστώθηκε, κατά την τιμολόγηση της εν θέματι πράξης, η εφαρμογή του υπερμειωμένου συντελεστή Φ.Π.Α. 6%.

2. Επιπρόσθετα, η αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία «Ένωση Βιομηχανικών Καταναλωτών Ενέργειας (Ε.ΒΙ.Κ.ΕΝ.) με το από 5.7.2023 έγγραφο προς τον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, που κοινοποιήθηκε στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλό της εξέφρασε, μεταξύ άλλων, τη γνώμη ότι η Υ.Δ.Φ. δεν συνιστά «υπηρεσία» με την παραδοσιακή του όρου έννοια και ως εκ τούτου, ο όρος αυτός χρησιμοποιείται καταχρηστικά, χωρίς να δεσμεύει ως προς τη φορολογική της μεταχείριση. Αντιθέτως, η Υ.Δ.Φ. αποτελεί έναν μηχανισμό, που εξυπηρετεί την ορθή και αδιασάλευτη παράδοση του αγαθού της ηλεκτρικής ενέργειας, είναι άμεσα συνδεδεμένη με το αγαθό αυτό, το οποίο, βάσει του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. (παρ. 35), υπόκειται στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. 6% και δεν νοείται ανεξάρτητα από το αγαθό αυτό.

## **Νομοθετικό Πλαίσιο**

**3.** Η Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 2 «1. Στον Φ.Π.Α. υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις: α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους: ... γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, δ) οι εισαγωγές αγαθών»,

Άρθρο 14 παρ. 1 «Ως "παράδοση αγαθών" θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό»,

Άρθρο 15 «1. Εξομοιώνονται με "ενσώματα αγαθά" η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα, το ψύχος και παρόμοια αγαθά. ...

Άρθρο 24 παρ. 1 «Ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών».

Άρθρο 98 παρ. 2 «Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα III.»

**4.** Στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 περ. α', 5 παρ. 1, 8 παρ. 1 και 21 παρ. 1 στη παρ. 35 του Κεφαλαίου Α' «Αγαθά» του Παραρτήματος III του ν. 2859/2000, με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φ.Π.Α. ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 2 Κ.Φ.Π.Α. «Αντικείμενο του φόρου. 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, ...».

Άρθρο 5 Κ.Φ.Π.Α. «Παράδοση αγαθών. 1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα

ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά. ...».

Άρθρο 8 Κ.Φ.Π.Α. «Παροχή υπηρεσιών. 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.»

Άρθρο 21 Κ.Φ.Π.Α. «Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου. 1. Ο συντελεστής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%) και σε τέσσερα τοις εκατό (4%) κατά περίπτωση. Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που ορίζεται για τα αγαθά και τις υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ δεν εφαρμόζεται στις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, με την εξαίρεση εκείνων που εμπίπτουν στην παρ. 8 του Κεφαλαίου Β`. ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ του Παραρτήματος ΙΙΙ.».

Στο Κεφάλαιο Α΄. Αγαθά του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κ.Φ.Π.Α. όπου απαριθμούνται τα αγαθά για τα οποία ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%) και σε τέσσερα τοις εκατό (4%) κατά περίπτωση στο στοιχείο με αριθμό 35 ορίζεται: «Η ηλεκτρική ενέργεια (Δ.Κ. 2716) και το φυσικό αέριο (Δ.Κ. ΕΧ2711). Ο συντελεστής του φόρου για τα αγαθά της παρούσας περίπτωσης ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).

5. Στο άρθρο 2 του ν. 4001/2011 "Για τη λειτουργία Ενεργειακών Αγορών Ηλεκτρισμού και Φυσικού Αερίου, για Έρευνα, Παραγωγή και δίκτυα μεταφοράς Υδρογονανθράκων και άλλες ρυθμίσεις" (Α' 179) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «Ορισμοί 1. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου οι όροι που χρησιμοποιούνται στις διατάξεις αυτού έχουν την ακόλουθη έννοια: α) ... ιδ) Πελάτης: Ο Πελάτης Φυσικού Αερίου και ο Πελάτης ηλεκτρικής ή θερμικής ενέργειας, εξαιρουμένων των Διαχειριστών Συστημάτων Μεταφοράς και Δικτύων Διανομής Φυσικού Αερίου και Διαχειριστών Συστημάτων Μεταφοράς ή Δικτύων Διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας. Για τους σκοπούς του παρόντος οι πελάτες διακρίνονται σε πελάτες χονδρικής και σε τελικούς πελάτες, καθώς και σε οικιακούς και μη οικιακούς. ... (ιστ) Τελικός Πελάτης ή

*Καταναλωτής: 1) Το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αγοράζει Φυσικό Αέριο ή ηλεκτρική ενέργεια ή θερμική ενέργεια αποκλειστικά για δική του χρήση, και 2) το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αγοράζει Ηλεκτρική Ενέργεια με σκοπό την παροχή υπηρεσιών φόρτισης ηλεκτροκίνητων οχημάτων (Η/Ο).»*

Επίσης, στις διατάξεις του άρθρου 143Α του ίδιου νόμου, που προστέθηκε με το άρθρο 17 παρ.11 του ν. 4203/2013 (ΦΕΚ Α΄ 235/1.11.2013) ορίζονται τα εξής:

*Άρθρο 143Α «Υπηρεσία Διακοπτόμενου Φορτίου. 1. Η ΑΔΜΗΕ ΑΕ δύναται να συνάπτει συμβάσεις με καταναλωτές ηλεκτρικής ενέργειας, δυνάμει των οποίων συμφωνείται η παροχή Υπηρεσίας Διακοπτόμενου Φορτίου από τους καταναλωτές προς την ΑΔΜΗΕ ΑΕ (Συμβάσεις Διακοπτόμενου Φορτίου). Η Υπηρεσία Διακοπτόμενου Φορτίου συνίσταται στη συνομολόγηση του δικαιώματος της ΑΔΜΗΕ ΑΕ να προβαίνει μονομερώς σε πρόσκαιρο περιορισμό της ενεργού ισχύος των αντισυμβαλλομένων της καταναλωτών μέχρι ενός συμφωνημένου ορίου, έναντι οικονομικού αντισταθμίματος. 2. Οι κατηγορίες καταναλωτών που δικαιούνται να καταρτίσουν Συμβάσεις Διακοπτόμενου Φορτίου, οι προϋποθέσεις κατάρτισης και το ελάχιστο υποχρεωτικό περιεχόμενο των Συμβάσεων Διακοπτόμενου Φορτίου, οι λόγοι ενεργοποίησης της Υπηρεσίας Διακοπτόμενου Φορτίου, ο τρόπος προσδιορισμού, καθώς και ο τρόπος, ο χρόνος και οι προϋποθέσεις καταβολής του οικονομικού αντισταθμίματος των συμβαλλομένων σε αυτές καταναλωτών, καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής. Με την ίδια απόφαση μπορεί να προβλέπεται κείμενο πρότυπης Σύμβασης Διακοπτόμενου Φορτίου, σύμφωνα με το οποίο θα καταρτίζονται οι σχετικές συμβάσεις. 3. Η κατάρτιση Συμβάσεων Διακοπτόμενου Φορτίου δεν είναι υποχρεωτική για τους καταναλωτές ηλεκτρικής ενέργειας.*

6. Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των άρθρων 143Α και 143Β του ν. 4001/2011 εκδόθηκε σειρά υπουργικών αποφάσεων, με τις οποίες θεσπίσθηκαν ειδικότερα τρεις διαδοχικοί και περιορισμένης χρονικής ισχύος μηχανισμοί Υ.Δ.Φ., ως εξής: α) η με αριθμό ΑΠΕΗΛ/Γ/Φ1/οικ.184898/11.12.2015 απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας με τίτλο «Υπηρεσία Διακοπτόμενου Φορτίου, τύπος και περιεχόμενο Συμβάσεων Διακοπτόμενου Φορτίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 4203/2013» (Β΄ 2861), με ισχύ, σύμφωνα με το άρθρο 13 αυτής, από τη δημοσίευσή της στην ΕτΚ (28.12.2015) έως 15.10.2017, β) η με αριθμό

ΥΠΕΝ/ΥΠΡΓ/32920/9181/18.12.2017 απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας (Β' 4546), φέρουσα τον ίδιο τίτλο, με ισχύ από τη δημοσίευσή της στην ΕτΚ (21.12.2017) έως 6.2.2020 (βλ. το άρθρο 13 αυτής, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 της με αριθμό ΥΠΕΝ/ΔΗΕ/115024/2111/ 9.12.2019 απόφασης του Υπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας (Β' 4548) και γ) η με αριθμό ΥΠΕΝ/ΔΗΕ/66759/811/9.7.2020 απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας, φέρουσα τον ίδιο τίτλο, με ισχύ, σύμφωνα με το άρθρο 13 αυτής, από τη δημοσίευσή της στην ΕτΚ (20.6.2020) έως 30.9.2021, τροποποιηθείσα με την ΥΠΕΝ/ΔΗΕ/123779/1582/ 23.12.2020 απόφαση του αυτού Υπουργού (Β' 5762).

Κατά το άρθρο 1 των εν λόγω υπουργικών αποφάσεων, οι όροι που χρησιμοποιούνται στις διατάξεις τους, έχουν την ακόλουθη έννοια: «... *Υπηρεσία Διακοπτόμενου Φορτίου (ΥΔΦ): Η παροχή δικαιώματος από τον Διακοπτόμενο Καταναλωτή στον Διαχειριστή του Συστήματος να επιβάλλει πρόσκαιρο περιορισμό της ενεργού ισχύος του Διακοπτόμενου Καταναλωτή μέχρι μια συμφωνημένη μέγιστη τιμή (Μέγιστη Συμφωνηθείσα Ισχύς) μετά από προειδοποίηση, έναντι οικονομικού ανταλλάγματος. Διακρίνονται δύο Τύποι Υπηρεσιών Διακοπτόμενου Φορτίου (Τύποι ΥΔΦ) όπως ορίζονται στο άρθρο 5 της παρούσας. Κάθε Τύπος Υπηρεσίας Διακοπτόμενου Φορτίου αποτελεί προϊόν προς δημοπράτηση από τον Διαχειριστή του Συστήματος.*».

Στη παρ. 1 του άρθρου 7 των δύο πρώτων παραπάνω υπουργικών αποφάσεων και στην παρ. 1 του άρθρου 8 της τελευταίας υπουργικής απόφασης ορίζονται τα ακόλουθα: «*Καταβολή οικονομικού αντισταθμίματος για την Υπηρεσία Διακοπτόμενου Φορτίου 1. Οι Καταναλωτές που συνάπτουν με τον Διαχειριστή του Συστήματος Σύμβαση Διακοπτόμενου Φορτίου δικαιούνται οικονομικό αντισταθμισμα μόνο για τη διαθεσιμότητα παροχής της υπηρεσίας, το οποίο θα καταβάλλει ο Διαχειριστής του Συστήματος στον Διακοπτόμενο Καταναλωτή, αποκλειστικά από τα έσοδα του Ειδικού Λογαριασμού του άρθρου 143Γ του Ν. 4001/2011. 2. Η αξίωση του Διακοπτόμενου Καταναλωτή για καταβολή του οικονομικού αντισταθμίματος, όπως προβλέπεται ανωτέρω, δεν εξαρτάται από την έκδοση ή μη Εντολής Περιορισμού Ισχύος από τον Διαχειριστή του Συστήματος. 3. Οι Καταναλωτές που συνάπτουν με τον Διαχειριστή του Συστήματος Σύμβαση Διακοπτόμενου Φορτίου δεν δικαιούνται περαιτέρω αποζημίωση για την παροχή της υπηρεσίας, δηλαδή για τη*

*μείωση της ενεργού ισχύος μετά από Εντολή Περιορισμού Ισχύος από τον Διαχειριστή του Συστήματος.»*

Στην τελευταία υπουργική απόφαση ο όρος «Διαχειριστής του Συστήματος» αντικαθίσταται από τον όρο «Διαχειριστής του Ε.Σ.Μ.Η.Ε.» (Ελληνικού Συστήματος Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας).

### **Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων**

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ'αυτές των πραγματικών περιστατικών, που τέθηκαν υπόψη από την ερωτούσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

7. Το αντικείμενο του Φ.Π.Α. ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 2 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου και του Κ.Φ.Π.Α.. Σύμφωνα με αυτές αντικείμενο του Φ.Π.Α. είναι μεταξύ άλλων η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον πιο πάνω φόρο. Κατά την έννοια του άρθρου 14 της Οδηγίας 2006/112 και του άρθρου 5 του Κ.Φ.Π.Α. για να χαρακτηριστεί μια δραστηριότητα ως παράδοση αγαθών θα πρέπει η δραστηριότητα να έχει ως αντικείμενο ενσώματα αγαθά (βλ. γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 388/2013, ΣτΕ 1421/2023, 1059/2023 και την παρατιθέμενη νομολογία του ΔΕΚ στη σκ. 7). Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής όπως το ηλεκτρικό ρεύμα (άρθρο 15 της Οδηγίας και άρθρο 5 του Κ.Φ.Π.Α.). Ως παράδοση αγαθού θεωρείται κάθε πράξη, με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέσει κάποιος, ως κύριος, ενσώματα αγαθά. Συνέπεια της παράδοσης είναι η έναντι αντιπαροχής μεταβίβαση στον αποκτώντα της εξουσίας επί του πράγματος, έτσι ώστε αυτός να διαθέτει το προϊόν, ως κύριος. Ως παροχή υπηρεσίας ορίζεται αρνητικά κάθε πράξη, που δεν αποτελεί παράδοση ενσώματων αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5 του Κ.Φ.Π.Α.. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται μεταξύ άλλων στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης π.χ. όταν ένα πρόσωπο συμφωνεί να μην ανταγωνίζεται ένα άλλο (βλ. Φορολογικό Δίκαιο Κων/νος Φινοκαλιώτης Στ'έκδοση σελ. 473 επ., Φορολογικό Δίκαιο Θ.

Φορτσάκης 7η Έκδοση, αρ. 351 επ., Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, Νίκος Σκλίας, έκδοση 1994 σελ. 305 επ. και 346 επ.).

**8.** Η εφαρμογή μειωμένων συντελεστών είναι περιοριστική και αφορά αυστηρά και μόνο τα αγαθά και τις υπηρεσίες που ρητά και χωρίς αμφιβολία αναφέρονται στο Παράρτημα ΙΙΙ. Η απαρίθμησή τους είναι εξαντλητική, στενά εφαρμοστέα και δεν είναι δυνατή η αναλογική ή διασταλτική εφαρμογή μειωμένων συντελεστών σε άλλα αγαθά και υπηρεσίες. Για αγαθά και υπηρεσίες που δεν εντάσσονται στο Παράρτημα ΙΙΙ ή για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία, ως προς την ένταξή τους, συνεπεία του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. Συνεπώς, ο προβλεπόμενος για το αγαθό της ηλεκτρικής ενέργειας μειωμένος συντελεστής αφορά αποκλειστικά και μόνο το αγαθό της ηλεκτρικής ενέργειας και δεν μπορεί να διευρυνθεί η εφαρμογή του σε άλλα αγαθά και υπηρεσίες, έστω και παρεμφερή (ΣΤΕ. 531-532/2023).

**9.** Στην οικεία αιτιολογική έκθεση επί του σχεδίου νόμου 4001/2011 αναφέρονται τα εξής: *"[...] Η διασφάλιση της αδιάλειπτης τροφοδοσίας του Διασυνδεδεμένου Συστήματος με ηλεκτρική ενέργεια αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση της εύρυθμης λειτουργίας της Αγοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας. [...] νέοι παράγοντες όπως η ραγδαία διεύρυνση των Α.Π.Ε. η οποία αναμένεται να συνεχιστεί τουλάχιστον για το άμεσο μέλλον, η μεγάλη εξάρτηση του τομέα ηλεκτροπαραγωγής από το φυσικό αέριο, η οποία βαίνει αυξανόμενη και η ανάδειξη του διασυνοριακού εμπορίου ως κρίσιμης δραστηριότητας στη λειτουργία της απελευθερωμένης αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας κάνουν απαραίτητη τη διεύρυνση της χρήσης των εργαλείων που διαθέτει ο ΑΔΜΗΕ σύμφωνα με τον Κ.Δ.Σ. προς την κατεύθυνση της διασφάλισης του ενεργειακού εφοδιασμού των καταναλωτών ηλεκτρικής ενέργειας του Διασυνδεδεμένου Συστήματος. Η χρήση της Υπηρεσίας Διακοπτόμενου Φορτίου είναι ένα εργαλείο που χρησιμοποιείται από πολλούς ευρωπαίους διαχειριστές για την αντιμετώπιση κρίσεων στη διαθεσιμότητα ηλεκτρικής ενέργειας. Η Υπηρεσία Διακοπτόμενου Φορτίου (ΥΔΦ) συνίσταται στη σύναψη σύμβασης μεταξύ του της ΑΔΜΗΕ Α.Ε. και του αντισυμβαλλόμενου Καταναλωτή για τη δυνατότητα πρόσκαιρου περιορισμού από το Διαχειριστή της ενεργού ισχύος του Καταναλωτή μέχρι μια συμφωνηθείσα μέγιστη ισχύ. Μέσω της ΥΔΦ θα εξασφαλίζεται η δυνατότητα αντιμετώπισης ανεπάρκειας ηλεκτρικής ενέργειας. Η συμμετοχή των καταναλωτών προβλέπεται να γίνεται σε εθελοντική βάση, έναντι οικονομικού αντισταθμίματος που θα κυμαίνεται ανάλογα με*

την προσφερόμενη προς διακοπή ισχύ, το χρόνο προειδοποίησης και τη διάρκεια της διακοπής. Το σημερινό προφίλ της ηλεκτροπαραγωγής [...] καθιστά εξ ίσου σημαντική τη δυνατότητα περιορισμού από το Διαχειριστή της ενεργού ισχύος του Καταναλωτή για μικρό χρονικό διάστημα μετά από σύντομη προειδοποίηση, όσο και τη δυνατότητα περιορισμού για μεγάλο χρονικό διάστημα μετά από έγκαιρη προειδοποίηση. Οι πόροι για το οικονομικό αντιστάθμισμα της Υπηρεσίας Διακοπτόμενου Φορτίου θα προέρχονται από το Μεταβατικό Τέλος Ασφάλειας Εφοδιασμού, το οποίο θα βαρύνει όλη την παραγωγή ενέργειας στο Διασυνδεδεμένο Σύστημα και το Δίκτυο και θα εφαρμόζεται επί των εσόδων των μονάδων παραγωγής. Η κατανομή του Μεταβατικού Τέλους οφείλει να ακολουθεί την «προβλεψιμότητα», «διαθεσιμότητα» και «ευελιξία» κάθε μορφής ηλεκτροπαραγωγής».

**10.** Με τις με αριθμούς 1541-1547/2021 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας<sup>1</sup>, που εκδόθηκαν επί αιτήσεων, με αίτημα την ακύρωση των υπουργικών αποφάσεων που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των άρθρων 143Α και 143Β του ν. 4001/2011, έγιναν δεκτά τα εξής: «...Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 143Α έως 143Γ του ν. 4001/2011, όπως αυτές προστέθηκαν με το άρθρο 17 παρ. 11 του ν. 4203/2013 (Α' 235), θεσπίσθηκε το ειδικό νομικό πλαίσιο που επιτρέπει στην ΑΔΜΗΕ ΑΕ να συνάπτει συμβάσεις με ορισμένους καταναλωτές, με τις οποίες οι τελευταίοι θα συμφωνούν, έναντι οικονομικού αντισταθμίσατος, να μειώνουν την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας (αποβολή φορτίου) για ένα δεδομένο χρονικό διάστημα και εφόσον έχει χορηγηθεί σχετική προθεσμία ειδοποίησης (εντολή περιορισμού ισχύος). Οι λόγοι που οδήγησαν τον νομοθέτη στη θέσπιση αυτών των διατάξεων αναφέρονται στην οικεία αιτιολογική έκθεση, βάσει της οποίας κρίθηκε επιβεβλημένη η χρήση του ως άνω εργαλείου προς την κατεύθυνση της διασφάλισης του ενεργειακού εφοδιασμού των καταναλωτών ηλεκτρικής ενέργειας του Διασυνδεδεμένου Συστήματος. Κατά τα προβλεπόμενα στον νόμο, η αποζημίωση που θα καταβάλλεται από την ΑΔΜΗΕ ΑΕ στους εν λόγω καταναλωτές για την προσφερόμενη υπηρεσία (δηλαδή τη διαθεσιμότητά τους να περιορίζουν το φορτίο) θα ανακτάται από όλες ανεξαιρέτως τις μονάδες παραγωγής που εγχέουν ηλεκτρική ενέργεια στο Διασυνδεδεμένο Σύστημα και Δίκτυο ("συνδεδεμένες" μονάδες) ήτοι τόσο τις συμβατικές όσο και αυτές που αξιοποιούν

---

<sup>1</sup> Σκέψη 5 στις με αριθμούς 1542, 1543 και 1547/2021 αποφάσεις του ΣτΕ, σκέψη 6 στις με αριθμούς 1541/2021 και 1544/2021 αποφάσεις του ΣτΕ και σκέψη 8 στη με αριθμό 1545/2021 απόφαση του ΣτΕ.

*ανανεώσιμες πηγές ενέργειας και συμπαραγωγή ηλεκτρισμού και θερμότητας υψηλής απόδοσης (ενώ δεν συμπεριλαμβάνονται οι μονάδες που εγχέουν ενέργεια στα Μη Συνδεδεμένα Νησιά), μέσω της επιβολής σε βάρος τους Μεταβατικού Τέλους Ασφάλειας Εφοδιασμού (Μ.Τ.Α.Ε)...»*

**11.** Σε σχέση με την με αριθμό ΥΠΕΝ/ΔΗΕ/66759/811/9.7.2020 απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας, εκδόθηκε η με αριθμό C (2020) 6658 «final»/29.9.2020 απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, με την οποία η τελευταία αποφάσισε να μην εγείρει αντιρρήσεις στην υιοθέτηση της δεύτερης παράτασης του μηχανισμού Διακοπτόμενου Φορτίου. Ειδικότερα, στο κεφάλαιο 2.2.8 αυτής με τον τίτλο «Λειτουργία Διακοπτόμενου Φορτίου» αναφέρεται ότι σύμφωνα με το «Διακοπτόμενο Φορτίο», η Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. συμβάλλεται με μεγάλους καταναλωτές ενέργειας, οι οποίοι είναι διαθέσιμοι να μειώσουν την κατανάλωσή τους σε περιόδους πίεσης του συστήματος. Επίσης, οι δικαιούχοι για να είναι διαθέσιμοι να αποσυνδεθούν λαμβάνουν αντάλλαγμα (πληρωμή διαθεσιμότητας – «payment for availability») και αμείβονται με πάγια πληρωμή που καθορίζεται μέσω τριμηνιαίων δημοπρασιών.

**12.** Η Σύμβαση Διακοπτόμενου Φορτίου συνάπτεται μεταξύ της Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. και του Διακοπτόμενου Καταναλωτή για την παροχή της Υ.Δ.Φ., μετά τη διενέργεια σχετικής Δημοπρασίας από τον Διαχειριστή του Συστήματος. Αντικείμενο της σύμβασης για την Υ.Δ.Φ. είναι η διαθεσιμότητα του Διακοπτόμενου Καταναλωτή να μειώσει πρόσκαιρα την ενεργή ισχύ του (κατανάλωση) μέχρι μια Μέγιστη Συμφωνηθείσα Ισχύ<sup>2</sup> και η αντίστοιχη δυνατότητα της Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. να ζητήσει

---

<sup>2</sup> Στην πρώτη πιο πάνω υπουργική απόφαση ως Μέγιστη Συμφωνηθείσα Ισχύς ορίζεται το προκαθορισμένο μέγιστο επίπεδο κατανάλωσης ενεργού ισχύος σε MW για συγκεκριμένη Θέση Κατανάλωσης και Τύπο Υπηρεσίας Διακοπτόμενου Φορτίου. Ο Διακοπτόμενος Καταναλωτής δεσμεύεται, στη Σύμβαση Διακοπτόμενου Φορτίου, ότι δεν θα υπερβαίνει το ανωτέρω μέγιστο επίπεδο κατανάλωσης ενεργού ισχύος, μετά από Εντολή Περιορισμού Ισχύος του Διαχειριστή του Συστήματος. Η Μέγιστη Συμφωνηθείσα Ισχύς υπολογίζεται για συγκεκριμένη Θέση Κατανάλωσης και κάθε Τύπο Υπηρεσίας Διακοπτόμενου Φορτίου, με ακρίβεια 0,1 MW, ως η διαφορά της Μέγιστης Ιστορικής Ισχύος και του Μέγιστου Διακοπτόμενου Φορτίου που κατακυρώθηκε ως αποτέλεσμα της Δημοπρασίας για τη συγκεκριμένη Θέση Κατανάλωσης και Τύπο Υπηρεσίας Διακοπτόμενου Φορτίου. Στις λοιπές υπουργικές αποφάσεις ορίζεται ότι η Μέγιστη Συμφωνηθείσα Ισχύς υπολογίζεται για συγκεκριμένη Θέση Κατανάλωσης και κάθε Τύπο Υπηρεσίας Διακοπτόμενου Φορτίου, με ακρίβεια 0,1 MW, ως η διαφορά της Μέγιστης Ιστορικής Ισχύος και του Μέγιστου Διακοπτόμενου Φορτίου που κατακυρώθηκε ως αποτέλεσμα της σχετικής Δημοπρασίας.

από αυτόν τον περιορισμό, κατόπιν προειδοποίησής του για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, προκειμένου να αντιμετωπισθεί υπάρχουσα κρίση στη διαθεσιμότητα ηλεκτρικής ενέργειας. Κατά ρητή επιταγή του νόμου ο Διακοπτόμενος Καταναλωτής δικαιούται οικονομικό αντάλλαγμα μόνο για τη διαθεσιμότητα του να περιορίζει το φορτίο, ανεξάρτητα δηλαδή από την έκδοση ή μη Εντολής Περιορισμού της Ισχύος. Εάν η Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. εκδώσει Εντολή Περιορισμού της Ισχύος<sup>3</sup>, ο Διακοπτόμενος Καταναλωτής συμμορφώνεται με το περιεχόμενο αυτής και υποχρεούται να μειώσει την ενεργό ισχύ, που απορροφά. Ο Διακοπτόμενος Καταναλωτής, με την εν λόγω σύμβαση κατ' ουσία, συμφωνεί να ανέχεται κατά τη διάρκεια της εκάστοτε Εντολής Περιορισμού Ισχύος τον περιορισμό της εκ μέρους του κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας. Το Μέγιστο Διακοπτόμενο Φορτίο, που προκύπτει, ως αποτέλεσμα της Δημοπρασίας Διακοπτόμενου Φορτίου δεν αποτελεί αγαθό το οποίο διακινείται και μεταβιβάζεται από τον Διακοπτόμενο Καταναλωτή προς την Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., η οποία, ως διαχειριστής του Ε.Σ.Μ.Η.Ε. αποτελεί απλώς ενδιάμεσο φορέα μεταξύ των Παραγωγών και Προμηθευτών (βλ. ΑΠ 560/2022).

**13.** Στο Μητρώο Διακοπτόμενου Φορτίου που τηρεί ο Διαχειριστής του Συστήματος μπορεί να εγγραφεί και να συμμετάσχει στη δημοπρασία για την Υ.Δ.Φ. μόνο το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει την ιδιότητα του Καταναλωτή, κατά τον ορισμό της διάταξης της περ. ιστ' της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4001/2011 και πληροί τις προϋποθέσεις, που προβλέπονται στο άρθρο 3 των υπουργικών αποφάσεων, που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 143Α του ν. 4001/2011 (Α' 179). Ο Διακοπτόμενος Καταναλωτής (τελικός καταναλωτής) κατά τη σύναψη της Σύμβασης Διακοπτόμενου Φορτίου για την Υ.Δ.Φ., ανεξάρτητα άλλων ιδιοτήτων που μπορεί να έχει, συναλλάσσεται με την Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. αποκλειστικά και μόνο με την ιδιότητα του Καταναλωτή. Ο Καταναλωτής, σύμφωνα με τον πιο πάνω ορισμό, αγοράζει ηλεκτρική ενέργεια αποκλειστικά για δική του χρήση, εκτός εάν αγοράζει ηλεκτρική

---

<sup>3</sup> Στις παραπάνω υπουργικές αποφάσεις ως Εντολή Περιορισμού Ισχύος ορίζεται η Εντολή που απευθύνει ο Διαχειριστής του Συστήματος για συγκεκριμένη Θέση Κατανάλωσης στους Διακοπτόμενους Καταναλωτές Υψηλής Τάσης και μέσω του Διαχειριστή του Δικτύου στους Διακοπτόμενους Καταναλωτές Μέσης Τάσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 4 αυτών, προκειμένου να τους ενημερώσει για την απαίτησή του για περιορισμό της ενεργού ισχύος του Διακοπτόμενου Καταναλωτή κατά μέγιστο μέχρι τη Μέγιστη Συμφωνηθείσα Ισχύ, μέσα σε προκαθορισμένο χρονικό διάστημα (Χρόνος Προειδοποίησης) και για προκαθορισμένη χρονική περίοδο (Διάρκεια Εντολής). Στην τελευταία υπουργική απόφαση ο όρος «Διαχειριστής του Συστήματος» αντικαθίσταται από τον όρο «Διαχειριστής του ΕΣΜΗΕ».

ενέργεια με σκοπό την παροχή υπηρεσιών φόρτισης ηλεκτροκίνητων οχημάτων (H/O).

**14.** Από τα παραπάνω συνάγεται ότι κατά τη λειτουργία της σύμβασης Διακοπτόμενου Φορτίου δεν παρέχεται ηλεκτρική ενέργεια προς την Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. ή οποιοδήποτε άλλον, αλλά συμφωνείται ο Διακοπτόμενος Καταναλωτής να παραμένει «διαθέσιμος» προς συμμόρφωση στο περιεχόμενο της εκάστοτε Εντολής Περιορισμού της Ισχύος. Η μεν Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. δικαιούται να ζητήσει τη μείωση της κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας από τον Διακοπτόμενο Καταναλωτή, ενώ ο τελευταίος υποχρεούται να ανεχθεί αυτή τη μείωση κατανάλωσης.

Με τα χαρακτηριστικά αυτά, η σύμβαση Διακοπτόμενου Φορτίου, αποτελεί αμιγώς σύμβαση παροχής υπηρεσίας, δεδομένου ότι δεν έχει ως αντικείμενο τη μεταβίβαση της κυριότητας ενσώματου ή λογιζόμενου κατά τα ανωτέρω ως ενσώματου αγαθού, μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, αλλά τη διαθεσιμότητα του συμβαλλόμενου καταναλωτή να περιορίσει την κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας, έναντι ανταλλάγματος, υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στη σύμβαση. Ως τέτοια, άλλωστε, χαρακτηρίζεται και από το Συμβούλιο της Επικρατείας με τις παραπάνω αναφερόμενες αποφάσεις του.

Περαιτέρω, η υπηρεσία (διαθεσιμότητα) που παρέχεται με τη σύμβαση Διακοπτόμενου Φορτίου δεν διαλαμβάνεται στο Κεφάλαιο Β΄. Υπηρεσίες του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κ.Φ.Π.Α., οπότε υπόκειται στον κανονικό φορολογικό συντελεστή. Τέλος, κατά ρητή επιταγή του νόμου ο Διακοπτόμενος Καταναλωτής, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών φόρτισης ηλεκτροκίνητων οχημάτων, υποχρεούται να καταναλώνει αποκλειστικά για τις δικές του ανάγκες την ηλεκτρική ενέργεια, που αγοράζει.

### **Απάντηση**

Ενόψει όλων των προεκτεθέντων, στο ερώτημα που υποβλήθηκε, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής:

1) Η προβλεπόμενη στο άρθρο 143Α του ν. 4001/2011 (Α΄ 179) Υ.Δ.Φ. δεν συνιστά «παράδοση αγαθού» κατά την έννοια του άρθρου 5 του Κ.Φ.Π.Α., αλλά «παροχή υπηρεσίας» από τον Διακοπτόμενο Καταναλωτή προς την Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. έναντι οικονομικού ανταλλάγματος, υπαγόμενη στο άρθρο 8 παρ. 1 περ. β΄ του Κ.Φ.Π.Α., η

οποία, ελλείψει σχετικής πρόβλεψης στο Παράρτημα ΙΙΙ του ιδίου Κώδικα, επιβαρύνεται με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%.

2) Ο Διακοπτόμενος Καταναλωτής, σύμφωνα με τις παραδοχές στο πρώτο ερώτημα, δεν προβαίνει σε παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας προς την Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. στο πλαίσιο της σύμβασης Διακοπτόμενου Φορτίου. Σε κάθε περίπτωση, ως Καταναλωτής δεν μπορεί γενικότερα και όχι μόνο προς την Α.Δ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. να προβαίνει σε παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας, εκτός εάν αγοράζει ηλεκτρική ενέργεια με σκοπό την παροχή υπηρεσιών φόρτισης ηλεκτροκίνητων οχημάτων (Η/Ο).

## **ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 22 Νοεμβρίου 2023**

**Η Πρόεδρος**

**Η Εισηγήτρια**

**Δήμητρα Κεφάλα**

**Μαρία – Θωμαή Μένταλη**

**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**

DIMITRA KEFALA

Ψηφιακά υπογεγραμμένο από  
DIMITRA KEFALA  
Ημερομηνία: 2023.11.22  
11:34:55 EET

MARIA THOMAI  
MENTALI

Ψηφιακά  
υπογεγραμμένο  
από MARIA  
THOMAI MENTALI  
Ημερομηνία:  
2023.11.22  
11:30:08 EET