



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄ Φ.Π.Α.

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας : 106 72 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 2122400
E-Mail : deef.a@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΔΑ:
Αθήνα, 12.10.2023
Ε.2060

ΠΡΟΣ Ως προς τον πίνακα διανομής

Θέμα: « Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στη φόρτιση ηλεκτρικών οχημάτων»

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Η εγκύκλιος αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στη φόρτιση ηλεκτρικών οχημάτων

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι η ενιαία πράξη που πραγματοποιείται από τον φορέα εκμετάλλευσης των υποδομών φόρτισης, ή/και τον πάροχο υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης με αποδέκτη τον πελάτη-οδηγό και περιλαμβάνει οπωσδήποτε την φόρτιση ηλεκτρικού οχήματος συνιστά για σκοπούς ΦΠΑ παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας (Δ.Κ. 2716) και εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 6%.

Ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, 6%, εφαρμόζεται και στην περίπτωση κατά την οποία ο φορέας εκμετάλλευσης υποδομών φόρτισης παραδίδει ηλεκτρική ενέργεια και παρεπόμενες υπηρεσίες στον πάροχο υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης ο οποίος με την σειρά του προμηθεύει την εν λόγω ηλεκτρική ενέργεια με παρεπόμενες υπηρεσίες στον πελάτη-οδηγό του ηλεκτρικού οχήματος.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά τους υποκείμενους στον φόρο φορείς εκμετάλλευσης υποδομών φόρτισης, τους παρόχους υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης και τους χρήστες ηλεκτρικών οχημάτων.

Σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των συναλλαγών που σχετίζονται με την φόρτιση/επαναφόρτιση των ηλεκτρικών οχημάτων παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, Α' 248) 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 στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

2. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 5 και 21 του Κώδικα ΦΠΑ καθώς και της περίπτωσης 35 του Κεφαλαίου Α' «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του ίδιου Κώδικα, η ηλεκτρική ενέργεια της Δ.Κ. 2716 θεωρείται αγαθό, η παράδοση της οποίας υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ο οποίος έχει οριστεί σε 6%.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παράδοση αγαθών ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για την πράξη αυτή ο προμηθευτής των αγαθών από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Περαιτέρω, 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 τον 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, δικαιώματα, εισφορές, τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση τον ΦΠΑ.

4. Με τις διατάξεις του νόμου 4710/2020 (Α' 142) «Πρώθηση της ηλεκτροκίνησης και άλλες διατάξεις» ορίζονται τα πρόσωπα και η διαδικασία που ακολουθείται στη φόρτιση/επαναφόρτιση των ηλεκτρικών οχημάτων.

5. Σύμφωνα με τους ορισμούς που δίνονται στον ν. 4710/2020, σε μια τυπική διαδικασία φόρτισης/επαναφόρτισης του ηλεκτρικού οχήματος συνήθως εμπλέκονται τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) ο πελάτης, ήτοι, ο οδηγός του ηλεκτρικού οχήματος που αποκτά πρόσβαση στο σταθμό φόρτισης και φορτίζει/επαναφορτίζει το ηλεκτρικό του όχημα είτε μεμονωμένα είτε με την εγγραφή του ως συνδρομητής σε πάροχο υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης.

β) ο φορέας εκμετάλλευσης υποδομών φόρτισης ηλεκτρικού οχήματος, ήτοι, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που δραστηριοποιείται στην εκμετάλλευση υποδομών φόρτισης, για τις οποίες δύναται να προμηθεύεται ηλεκτρική ενέργεια με σκοπό την παροχή υπηρεσιών φόρτισης ηλεκτρικών οχημάτων. Ως «υπηρεσίες φόρτισης» λογίζεται ένα σύνολο υπηρεσιών, περιλαμβανομένης της επαναφόρτισης καθ' εαυτής και άμεσα σχετιζόμενων ή συνοδευτικών με αυτή πράξεων όπως είναι η ταχύτητα φόρτισης, η ευκολία χρήσης και χρέωσης, η ευχέρεια προσβασιμότητας και υπηρεσίες στάθμευσης.

γ) ο πάροχος υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης, ήτοι, η ατομική επιχείρηση ή το νομικό πρόσωπο που δραστηριοποιείται στην παροχή υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης σε συμβεβλημένους χρήστες. Ως «υπηρεσίες ηλεκτροκίνησης» νοείται ένα σύνολο υπηρεσιών προς χρήστες ηλεκτρικών οχημάτων, που σχετίζονται με την επαναφόρτιση και την τιμολόγηση της ηλεκτροκίνησης, καθώς και με τη βέλτιστη εξυπηρέτηση των χρηστών, όπως εύρεση διαθέσιμων σημείων φόρτισης και πλοήγηση, κράτηση θέσεων, αλλά και με εν γένει υπηρεσίες, όπως διαχείριση στόλου ηλεκτρικών οχημάτων και διάθεσή τους προς χρήστες ηλεκτρικών οχημάτων.

Σημειώνεται ότι στην παραπάνω αλυσίδα, η οποία πάντα ξεκινά από τον πωλητή της ηλεκτρικής ενέργειας μπορεί να εμπλέκεται και ο ιδιοκτήτης υποδομών φόρτισης, δηλαδή, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο έχει στην κυριότητά του σημείο ή σημεία επαναφόρτισης ηλεκτρικού οχήματος. Η ιδιότητα του ιδιοκτήτη υποδομών φόρτισης και του φορέα εκμετάλλευσης των υποδομών αυτών μπορεί να συντρέχει στο ίδιο πρόσωπο. Ομοίως στο ίδιο πρόσωπο μπορεί να συντρέχει και η ιδιότητα του φορέα εκμετάλλευσης υποδομών φόρτισης με αυτή του παρόχου υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης.

Στην αλυσίδα αυτή, ο φορέας εκμετάλλευσης υποδομών φόρτισης τιμολογεί τον πάροχο υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης συνολικά για την αμοιβή που εισπράττει, η οποία συμπεριλαμβάνει την ηλεκτρική ενέργεια και τις πρόσθετες υπηρεσίες που παρέχει και ο τελευταίος τιμολογεί τον πελάτη-οδηγό για το σύνολο των παρεχόμενων υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενέργειας.

6. Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες (guidelines αριθ. 972 και 1018) της επιτροπής ΦΠΑ:

- Ο φορέας εκμετάλλευσης υποδομών φόρτισης (Charge Point Operator - CPO) πραγματοποιεί μια συναλλαγή παρέχοντας ένα σύνολο αγαθών και υπηρεσιών, όπως απομακρυσμένη κράτηση, παροχή πληροφοριών σχετικά με τα διαθέσιμα τερματικά, τη θέση των τερματικών, τον τύπο των πριζών, τις διαθέσιμες θέσεις στάθμευσης καθώς επίσης και την **πραγματική επαναφόρτιση της μπαταρίας των ηλεκτρικών οχημάτων**. Στην εν λόγω συναλλαγή, η **επαναφόρτιση της μπαταρίας του ηλεκτρικού οχήματος θεωρείται ως το κύριο στοιχείο της συναλλαγής, καθώς ο μοναδικός σκοπός των πρόσθετων, ανωτέρω αναφερόμενων, παρεχόμενων υπηρεσιών είναι η διευκόλυνση της πρόσβασης των οχημάτων αυτών στο σημείο φόρτισης, έτσι ώστε η μπαταρία τους να μπορεί να επαναφορτιστεί και ως εκ τούτου είναι παρεπόμενες της επαναφόρτισης παροχές**. Κατά συνέπεια, η συναλλαγή που πραγματοποιείται από τον φορέα εκμετάλλευσης υποδομών φόρτισης θεωρείται ότι είναι παράδοση του αγαθού της ηλεκτρικής ενέργειας.
- Στην περίπτωση κατά την οποία στην αλυσίδα συναλλαγής για τη φόρτιση/επαναφόρτιση των ηλεκτρικών οχημάτων μετέχουν ο φορέας εκμετάλλευσης υποδομής φόρτισης (CPO) και ο πάροχος υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης (Mobility Provider - e MP), ο CPO θεωρείται ότι παρέχει ηλεκτρική ενέργεια προς τον πάροχο υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης. Συναφώς, ο e-MP πραγματοποιεί την ίδια παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας στον πελάτη-οδηγό.

7. Συναφώς με τα ανωτέρω, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) στην υπόθεση C-282/2022 έκρινε ότι «αποτελεί «παράδοση αγαθών», κατά το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, μια ενιαία και σύνθετη παροχή συνιστάμενη:

- στην πρόσβαση σε εξοπλισμό επαναφορτίσεως ηλεκτρικών οχημάτων (συμπεριλαμβανομένης της ενσωματώσεως φορτιστή στο λειτουργικό σύστημα του οχήματος),
- στη μεταφορά ηλεκτρικής ενέργειας με παραμέτρους κατάλληλες για τις μπαταρίες του οικείου οχήματος,
- στην αναγκαία τεχνική βοήθεια προς τους ενδιαφερόμενους χρήστες, και
- στη διάθεση εφαρμογών πληροφορικής που επιτρέπουν στον ενδιαφερόμενο χρήστη να κάνει κράτηση ενός συνδέσμου, να παρακολουθεί το ιστορικό των συναλλαγών και να αγοράζει πιστωτικές μονάδες που αποθηκεύονται σε ψηφιακό πορτοφόλι και προορίζονται για την πληρωμή των επαναφορτίσεων.».

8. Κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ (ενδεικτικά C-308/96 και C-94/97) κάθε πράξη υπαγόμενη στον ΦΠΑ πρέπει κανονικά να θεωρείται ξεχωριστή και ανεξάρτητη. Ωστόσο, όταν μια συναλλαγή που περιλαμβάνει διάφορα στοιχεία αποτελεί ενιαία παροχή, από οικονομική άποψη δεν πρέπει να διαιρείται τεχνητά. Μια παροχή πρέπει να θεωρείται **παρεπόμενη** της κύριας παροχής όταν για την πελατεία δεν αποτελεί αυτοσκοπό, αλλά το μέσο για να ληφθεί υπό τις καλύτερες συνθήκες η κύρια παροχή. Οι παρεπόμενες παροχές, από φορολογικής πλευράς, ακολουθούν την τύχη της κύριας παροχής.

9. Υπό το φως των ανωτέρω, στη διαδικασία φόρτισης/επαναφόρτισης, η φόρτιση είναι το κύριο στοιχείο της συναλλαγής και οι λοιπές παρεχόμενες υπηρεσίες έχουν απλώς ως σκοπό τη διευκόλυνση της πρόσβασης και της λειτουργίας της ίδιας της φόρτισης. Λαμβάνοντας δε υπόψη τις ειδικές απαιτήσεις για να συμβεί αυτό, όπως την ανάγκη στάθμευσης, την ανάγκη δέσμευσης του τερματικού σταθμού για την αποφυγή των χρόνων αναμονής, την ανάγκη να βρεθεί εκ των προτέρων η τοποθεσία φόρτισης κ.ά., οι πράξεις αυτές θεωρούνται παρεπόμενες υπηρεσίες και αδιαίρετο μέρος ολόκληρης της συναλλαγής που αποσκοπούν στη συμπλήρωση της κύριας πράξης, δηλαδή της φόρτισης/επαναφόρτισης των ηλεκτρικών οχημάτων. Στο σχήμα αυτό ο πελάτης-οδηγός καταβάλλει ένα ενιαίο αντάλλαγμα για ό,τι λαμβάνει ή δικαιούται να λάβει, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να επιλέξει μεταξύ των επιμέρους στοιχείων ανεξάρτητα εάν το τίμημα που καταβάλλει εξαρτάται από την κατανάλωση ενέργειας, τον χρόνο σύνδεσης ή ανά συνεδρία κλπ.

10. Περαιτέρω, η ενιαία πράξη που πραγματοποιείται από τον φορέα εκμετάλλευσης των υποδομών φόρτισης, ή/και τον πάροχο υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης με αποδέκτη τον πελάτη-οδηγό και περιλαμβάνει οπωσδήποτε την φόρτιση ηλεκτρικού οχήματος, συνιστά για σκοπούς ΦΠΑ, παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας (Δ.Κ. 2716) και εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 6% ανεξάρτητα από τον τρόπο χρέωσης του τιμήματος (ανά kwh, ανά συνεδρία κλπ).

Ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, 6%, εφαρμόζεται και στην περίπτωση κατά την οποία ο φορέας εκμετάλλευσης υποδομών φόρτισης παραδίδει ηλεκτρική ενέργεια και παρεπόμενες υπηρεσίες στον πάροχο υπηρεσιών ηλεκτροκίνησης ο οποίος με την σειρά του προμηθεύει την

εν λόγω ηλεκτρική ενέργεια με παρεπόμενες υπηρεσίες στον πελάτη-οδηγό του ηλεκτρικού οχήματος.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ
ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ', πλην αριθμ. 2 και 3
2. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ
3. Διεύθυνση Επικοινωνίας
4. Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α' μόνο οι αριθμ. 1 και 4.
2. Αποδέκτες Πίνακα Β' .
3. Αποδέκτες Πίνακα Γ' , μόνο οι αριθμ. 2 και 3.
4. » » Ζ' .
5. » » Η' .
6. » » Θ' μόνο οι αριθμ 10,16,17.
7. » » ΙΒ' ,ΙΖ, ΙΣΤ' , Κ' , ΚΑ, ΚΒ' ,
8. Γραφείο Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών
9. Γραφείο Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών
10. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής
11. Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής της Γενικής Γραμματείας Φορολογικής Πολιτικής

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητού ΑΑΔΕ
2. Γραφείο κ. κ. Γενικών Διευθυντών
3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
4. Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας