

**Дело C-60/23**

**Преюдициално запитване**

**Дата на постъпване в Съда:**

6 февруари 2023 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Швеция)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

3 февруари 2023 г.

**Жалбоподател:**

Skatteverket

**Отвeтник:**

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA  
FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN**

**ПРОТОКОЛ**  
3.2.2023 г.  
[...]

[...]

**ЖАЛБОПОДАТЕЛ И ОТВЕТНИК**

Skatteverket  
[...]

**ОТВЕТНИК И ЖАЛБОПОДАТЕЛ**

Digital Charging Solutions GmbH [...]

**ПРЕДМЕТ**

Предварително становище относно данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“); отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз

[...]

Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) постанови следното

## **ОПРЕДЕЛЕНИЕ**

На основание член 267 ДФЕС отправя до Съда на Европейския съюз приложеното преюдициално запитване (приложение към протокола).

[...]

## **ПРИЛОЖЕНИЕ**

### **Приложение към протокола**

**Преюдициално запитване на основание член 267 ДФЕС относно тълкуването на член 14, параграф 1, член 15, параграф 1 и член 24, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)**

### **Въведение**

- 1 С преюдициалното си запитване Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) иска да се установи дали при зареждането на електрически превозни средства в зарядна точка ползвателят на електрическото превозно средство закупува електроенергия — която в съответствие с Директивата за ДДС се счита за материално имущество и се третира като стока — или всъщност при зареждането на превозното средство ползвателят получава някаква форма на услуга.
- 2 Ако се приеме, че става дума за доставка на стока под формата на електроенергия, Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) иска също да се установи дали следва да се приеме, че доставката се извършва за ползвателя пряко от дружеството, което експлоатира зарядната точка (наричано по-нататък „оператор на зарядната точка“), или всъщност доставката за ползвателя се извършва от дружество, което предоставя мрежа

от зарядни точки за ползвателите (наричано по-нататък „мрежовото дружество“). Втората теза предполага, че доставката се извършва на два етапа — първо от оператора на зарядната точка към мрежовото дружество и след това от мрежовото дружество към ползвателя.

- 3 Преюдициалните въпроси се поставят в рамките на дело, отнасящо се до германско дружество, което предоставя мрежа от зарядни точки за ползвателите на електрически превозни средства в Швеция. Отговорът на въпросите е от значение за определянето на държавата, в която следва да се облагат доставките на дружеството.

### **Релевантни разпоредби от правото на Съюза**

- 4 Член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директивата за ДДС предвижда, че на облагане с ДДС подлежат възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, и доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 5 Съгласно член 14, параграф 1 от тази директива „доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик. В съответствие с член 15, параграф 1 електроенергията се третира като материално имущество.
- 6 В съответствие с член 24, параграф 1 „доставка на услуги“ е всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.
- 7 В случай на доставка на електроенергия на данъчнозадължен дилър, в съответствие с член 38, параграф 1 от тази директива за място на доставката се счита мястото, където този дилър е установил седалището на своята стопанска дейност или има постоянен обект, за който се доставят стоките. Когато електроенергията се доставя на данъчно незадължено лице, съгласно член 39 от Директивата за място на доставката се счита мястото, където потребителят действително използва и консумира стоките.
- 8 В случай че доставката не може да се счита за доставка на електроенергия, а е доставка на услуга, то съгласно основното правило по член 45 от Директивата мястото на доставка на услугите е мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност.

### **Релевантните разпоредби на националното право**

- 9 Съгласно глава 1, член 1, параграф 1, точка 1 от Mervärdesskattelagen (1994:200) (Закон за данъка върху добавената стойност (1994:200), наричан по-нататък „ML“) ДДС се дължи по принцип за всички облагаеми доставки

на стоки или услуги, извършени на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

- 10 В съответствие с глава 1, член 6 от посочения закон под „стоки“ се разбира материално имущество, включително недвижимо имущество, както и газ, топлинна енергия, хладилна енергия и електроенергия. Под „услуги“ се разбира всяка друга възможна доставка.
- 11 Съгласно глава 2, член 1, първа алинея, точка 1 и трета алинея, точка 1 от ML под „доставка на стоки“ се разбира по-специално възмездна доставка на стоки, а под „доставка на услуги“ — по-специално доставянето, предоставянето или другояче извършването на услуга на възмездно основание.
- 12 Разпоредбите на членове 38, 39 и 45 от [Директивата за ДДС] са транспонирани, основно със същата формулировка, в глава 5, членове 2с, 2d и 6 от ML.

#### **Фактическите обстоятелства по делото**

- 13 Делото се отнася до предварително данъчно становище на Skatterättsnämnden (Комисия по данъчно право, Швеция), което се обжалва пред Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) както от Skatteverket (Данъчна администрация, Швеция), така и от дружеството, поискало издаването му — Digital Charging Solutions GmbH. Комисията по данъчно право приема, че извършваната от дружеството доставка представлява комплексна доставка, чиято основна и характерна част е доставката на електроенергия, и следователно за място на доставката следва да се счита Швеция.
- 14 Както данъчната администрация, така и Digital Charging Solutions поддържат, че дружеството доставя електроенергия на ползвателите, но между тях има спор по въпроса дали това е една комплексна доставка или две отделни доставки.
- 15 Фактите по случая са следните.
- 16 Digital Charging Solutions има място на стопанска дейност в Германия и няма постоянен обект в Швеция. Дружеството предоставя на ползвателите на електрически превозни средства в Швеция достъп до мрежа от зарядни точки. Посредством мрежата ползвателите получават актуална информация за цените и наличността на зарядните точки в мрежата. Освен това мрежовата услуга включва функции за търсене и намиране на зарядни точки и планиране на маршрута.
- 17 Зарядните точки в мрежата не се експлоатират от дружеството, а от оператори, с които дружеството е сключило договор. Дружеството

предоставя на ползвателите карта и удостоверениелно приложение, с помощта на които да зареждат превозни средства в зарядните точки. При използването на картата или приложението зарядната сесия се регистрира при оператора, който издава на дружеството фактура за зарядната сесия на ползвателя. Фактурирането е ежемесечно в края на всеки календарен месец, а плащането трябва да се извърши в срок от 30 дни.

- 18 След като получи фактурата от операторите, дружеството ежемесечно фактурира на ползвателите количеството доставена електроенергия и достъпа до мрежовата услуга. Зарядната сесия и мрежовата услуга се фактурират отделно. Плащането трябва да се извърши в срок от 14 дни от получаването на фактурата. Цената на електроенергията е променлива, но за услугата се събира фиксирана такса. Таксата за услугата е една и съща, независимо дали ползвателят действително е закупувал електроенергия през съответния период, или не. Не е възможно да се закупува само електроенергия от дружеството, без същевременно да се плаща за достъп до мрежата.

### **Доводите на страните**

#### *Доводите на данъчната администрация*

- 19 Данъчната администрация иска предварителното данъчно становище да бъде потвърдено. Също като Комисията по данъчно право, данъчната администрация смята, че извършваната от дружеството доставка следва да се счита за доставка на електроенергия, спрямо която мрежовата услуга е второстепенна — което означава, че всичко, което дружеството доставя на ползвателите, подлежи на облагане в Швеция — но същевременно подчертава, че не е ясно доколко предходните решения на Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „Съдът“) са относими към въпроса дали реално доставяното може да се счита за доставка на електроенергия.
- 20 Данъчната администрация отбелязва, че в сходни случаи Съдът всъщност е приемал, че дружество, чиято кредитна карта е била използвана за заплащане на покупката на гориво, не доставя гориво на картодържателя, а му предоставя кредит, тъй като дружеството няма право да решава по какъв начин или с каква цел ще бъде използвано горивото (решения от 6 февруари 2003 г., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, и от 15 май 2019 г., *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412).

#### *Доводите на Digital Charging Solutions*

- 21 Digital Charging Solutions също поддържа, че доставя електроенергия, но за разлика от данъчната администрация твърди, че са налице две отделни доставки — една доставка на електроенергия и една доставка на мрежова услуга. Поради това дружеството иска предварителното данъчно становище

да бъде изменено и Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) да постанови, че в Швеция следва да се облага само частта от извършваната от дружеството доставка, която се отнася до доставката на електроенергия.

- 22 Дружеството посочва, че фактите по настоящото дело се различават от тези по дело Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73). В настоящия случай дружеството сключва отделни договори за доставка на електроенергия с ползвателите и с операторите на зарядни точки. За участващите страни е ясно, че доставката на електроенергия се извършва на два етапа. Друга разлика е, че няма авансово плащане. Напротив, дружеството финансира всяка покупка на електроенергия и впоследствие препродава електроенергията на ползвателите.

### **Необходимост от преюдициално решение**

#### *Въведение*

- 23 За да може да се произнесе по въпроса дали разглежданата по делото сделка се състои от една или повече доставки, Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) трябва първо да установи дали доставката на електроенергия изобщо представлява част от извършваната от дружеството доставка. Всъщност страните по делото споделят мнението, че дружеството доставя електроенергия на ползвателите, но съществуват аргументи в полза на обратната теза.

#### *Предварителното становище на Комисията по данъчно право*

- 24 Комисията по данъчно право, която също като страните по делото смята, че дружеството извършва доставка на електроенергия, приема, че електроенергията първо се прехвърля от операторите на зарядни точки до дружеството, а след това от дружеството до ползвателите. Комисията по данъчно право мотивира извода си с това, че електроенергията се доставя от операторите на зарядни точки до дружеството по включваща съответни договори верига от сделки, че дружеството получава от операторите фактури за електроенергията, а след това ежемесечно я префактурира на ползвателите, както и че между операторите и ползвателите, които закупуват електроенергията, не съществува договор за доставка на електроенергия.
- 25 Малцинство от членовете на Комисията по данъчно право обаче е на мнение, че дружеството не закупува електроенергия от оператора, а всъщност, когато ползвателят зарежда превозното средство, операторът му доставя или зарядни сесии, или електроенергия. Като се позовават на изводите на Съда в решения от 6 февруари 2003 г., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), от 15 май 2019 г., Vega International Car Transport

and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), и от 3 септември 2015 г., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536), тези членове считат, че последващото фактуриране на дружеството не означава, че ползвателят закупува електроенергия за сметка на дружеството или че дружеството закупува електроенергията за своя сметка, за да я препродаде. Според тях дружеството предоставя административна услуга, която се състои в частност от доставката на мрежа от зарядни точки и последващото издаване на фактури на потребителите, което включва известно предоставяне на кредит.

- 26 Следователно Комисията по данъчно право не е единодушна по въпроса дали доставяното от дружеството е доставка на електроенергия.

*Въпросът от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша)*

- 27 С преюдициално запитване, отправено до Съда на 26 април 2022 г., Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) иска да се установи дали комплексната доставка, която се извършва в зарядните точки за ползвателите на електрически превозни средства, представлява доставка на стоки или доставка на услуги (дело C-282/22 пред Съда). По онова дело долустоящата инстанция приема, че не е налице доставка на електроенергия.
- 28 Повдигнатият по полското дело въпрос е от значение и за настоящото дело, но се отнася само до въпроса дали може да се смята, че е налице доставка на електроенергия, когато операторът на зарядната точка предоставя пряко на ползвателите възможността да зареждат електрически превозни средства. Ако Съдът постанови, че в подобна ситуация е налице доставка на електроенергия, възниква въпросът дали може също така да се направи извод за наличие на доставка на електроенергия между действащото като посредник мрежово дружество и ползвателя, когато сделките са уредени с верига от договори и няма договор между оператора и ползвателя, както е в настоящия случай.

*Релевантната практика на Съда*

- 29 В решения от 6 февруари 2003 г., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), и от 15 май 2019 г., Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), Съдът приема, че не е налице доставка на гориво от дружество към краен потребител, когато дружеството предоставя на потребителя карта, която той използва за зареждане на превозно средство при доставчиците на гориво. В тези решения Съдът уточнява, че крайният потребител свободно избира условия като качеството и количеството на горивото, момента на покупката и начина на използване на горивото, както и че крайният потребител понася изцяло цената на горивото. Според Съда дружеството посредник не купува гориво, за да го препродаде, а всъщност крайният потребител закупува горивото директно от доставчика на горивото.

- 30 Освен това по дело *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), което се отнася до зареждането с гориво, извършвано от доставчик на гориво в открито море за оператори на плавателни съдове, Съдът отдава значение на възможността за разпореждане с горивото. Поръчките за зареждане с гориво са направени от дружество, на което доставчикът на горивото също издава фактура за горивото. Съдът приема, че дружеството действа от свое име както по отношение на доставчика, така и по отношение на операторите на плавателни съдове. Въпреки това Съдът намира, че за да може да се приеме, че сделката представлява доставка на стоки до и от дружеството, е необходимо тя да дава право на дружеството да се разпорежда ефективно с горивото като собственик (т. 50—52).
- 31 Също така, по делата, по които е приемал, че е налице доставка на електроенергия на няколко етапа, Съдът отдава особено значение на това кой извършва покупката и е свободен да избира качеството и количеството ѝ (решение от 16 април 2015 г., *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, т. 26 и 27).

*Насоките на Комитета по данъка върху добавената стойност*

- 32 Някои от обстоятелствата, които Съдът е посочвал като белег, че дружеството посредник не може да се разглежда като доставчик на гориво по отношение на крайния потребител, са налице и в настоящия случай. Съответно практиката на Съда в известна степен подкрепя тълкуването, че дружеството не доставя електроенергия на ползвателите. През юни 2019 г. и април 2021 г. обаче Комитетът по ДДС на Европейския съюз прие насоки, които подкрепят противоположната теза (Насоки от 113-ото заседание от 3 юни 2019 г., документ A-taxud.c.1(2019) 6589787-972, и Насоки от 118-ото заседание от 19 април 2021 г., документ C-taxud.c.1(2021) 6657618-1018).
- 33 От насоките е видно, че според единодушното мнение на Комитета при зареждането на електрически превозни средства във верига на стойността, включваща оператор на зарядна точка и дружество — доставчик на мрежови услуги, операторът доставя електроенергия на мрежовото дружество в съответствие с член 14, параграф 1 и член 15, параграф 1 от Директивата за ДДС, а мрежовото дружество доставя електроенергия на ползвателите на електрически превозни средства.

*Заклучение*

- 34 Според *Högsta förvaltningsdomstolen* (Върховен административен съд) не е ясно как предходните решения на Съда относно доставката на гориво се отнасят към разглеждания тук случай, в който има договори на всеки етап, но ползвателят на електрическото превозно средство, а не дружеството посредник, има правото да взема решенията относно количеството, момента на покупката и мястото на зареждане, както и относно начина на използване на електроенергията.



- 35 Поради това Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) намира за необходимо да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз.

### **Преюдициални въпроси**

- 36 По тези съображения Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) отправя следните въпроси:

1) Доставката, която се извършва за ползвателите на електрически превозни средства и се състои в зареждане на превозното средство в зарядна точка, представлява ли доставка на стоки по член 14, параграф 1 и член 15, параграф 1 от Директивата за ДДС?

2) Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, следва ли да се приеме, че такава доставка е налице на всички етапи от верига от сделки с участието на дружество посредник, когато веригата от сделки включва договор на всеки етап, но само ползвателят на превозното средство има правото да взема решенията относно количеството, момента на покупката и мястото на зареждане, както и относно начина на използване на електроенергията?