

Věc C-60/23

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum doručení:**

6. února 2023

**Předkládající soud:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

3. února 2023

**Navrhovatel:**

Skatteverket

**Odpůrkyně:**

Digital Charging Solutions GmbH

---

**HÖGSTA  
FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN**

**PROTOKOL**

3.2.2023

[*omissis*]

[*omissis*]

**NAVRHOVATEL A ODPŮRCE**

Skatteverket

[*omissis*]

**ODPŮRKYNĚ A NAVRHOVATELKA**

Digital Charging Solutions GmbH [*omissis*]

**PŘEDMĚT SPORU**

Daňové rozhodnutí týkající se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“); žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Soudnímu dvoru Evropské unie

[*omissis*]

Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) vydává následující

## USNESENÍ

V souladu s článkem 267 SFEU se Soudnímu dvoru Evropské unie předkládá žádost o rozhodnutí o předběžné otázce tak, jak je uvedena v příložené žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce (příloha protokolu).

[*omissis*]

## PŘÍLOHA

### Příloha k protokolu

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU týkající se výkladu čl. 14 odst. 1, čl. 15 odst. 1 a čl. 24 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)**

### Úvod

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) žádá o rozhodnutí o předběžné otázce s cílem objasnit, zda dobíjení elektrických vozidel na dobíjecím místě znamená, že uživatel elektrického vozidla nakupuje elektřinu – kterou je třeba v souladu se směrnicí o DPH považovat za hmotný majetek a za zboží – nebo zda je naopak uživateli při dobíjení vozidla poskytována určitá forma služby.
- 2 Má-li být dodávka považována za dodání zboží v podobě elektřiny, Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) dále žádá o vyjasnění, zda se má za to, že elektřinu uživateli dodala přímo společnost provozující dobíjecí místo (dále jen „provozovatel dobíjecího místa“), nebo zda se má za to, že elektřinu uživateli dodala společnost, která poskytuje uživatelům síť dobíjecích míst (dále jen „provozovatel sítě“). Podle druhého jmenovaného pohledu tak dodávka probíhá ve dvou krocích, nejprve od provozovatele dobíjecího místa k provozovateli sítě a následně od provozovatele sítě k uživateli.
- 3 Uvedené otázky vyvstaly ve věci týkající se německé společnosti, která poskytuje síť dobíjecích míst uživatelům elektromobilů ve Švédsku. Odpověď na tyto otázky

je důležitá pro určení, ve které zemi má být plnění společnosti předmětem zdanění.

### **Relevantní ustanovení práva Evropské unie**

- 4 Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH je předmětem DPH dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 5 Z čl. 14 odst. 1 této směrnice vyplývá, že „dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Elektřina je podle čl. 15 odst. 1 považována za hmotný majetek.
- 6 Podle čl. 24 odst. 1 se „poskytnutím služby“ rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží.
- 7 V případě dodání elektřiny obchodníkovi povinnému k dani se dodání považuje v souladu s čl. 38 odst. 1 uvedené směrnice za místo, kde má tento obchodník povinný k dani sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro niž se zboží dodává. Pokud je elektřina dodávána osobě nepovinné k dani, považuje se v souladu s čl. 39 uvedené směrnice za místo dodání místo, kde pořizovatel zboží skutečně využívá a spotřebovává.
- 8 V případě, že plnění nelze považovat za poskytnutí elektřiny, ale za poskytnutí služby, je v souladu s obecným pravidlem čl. 45 směrnice místem poskytnutí služby místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti.

### **Příslušná ustanovení vnitrostátního práva**

- 9 Podle kap. 1 § 1 odst. 1 bodu 1 mervärdeskattelagen (1994:200) (zákon o dani z přidané hodnoty; dále jen „ML“) se DPH v zásadě odvádí z dodání zboží nebo poskytnutí služeb v tuzemsku, které podléhají zdanění a jsou uskutečněny osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 10 Podle § 6 kapitoly 1 se „zbožím“ rozumí hmotný majetek, včetně nemovitostí a plynu, tepla, chlazení a elektřiny. „Službami“ se rozumí vše ostatní, co může být poskytnuto.
- 11 Podle § 1 odst. 1 bodu 1 a odst. 3 kapitoly 2 ML se dodáním zboží rozumí mimo jiné dodání zboží za úplatu a poskytnutím služby se rozumí mimo jiné poskytnutí, převod nebo jiné poskytnutí služby osobě za úplatu.
- 12 Ustanovení, která odpovídají článkům 38, 39 a 45 [směrnice o DPH], byla v zásadě ve stejném znění provedena do § 2c, 2d a 6 kapitoly 5 ML.

### **Skutkové okolnosti**

- 13 Věc se týká daňového rozhodnutí Skatterättsnämnden (Komise pro daňové právo, Švédsko), proti němuž podaly k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) odvolání jak Skatteverket (daňový orgán, Švédsko), tak společnost Digital Charging Solutions GmbH, která o daňové rozhodnutí požádala. Komise pro daňové právo dospěla k závěru, že dodávka společnosti představuje komplexní dodávku, která se vyznačuje především dodávkou elektřiny, a že za místo dodávky by se proto mělo považovat Švédsko.
- 14 Daňový orgán i společnost tvrdí, že společnost má být považována za dodavatele elektřiny uživatelům, ale neshodují se v otázce, zda se jedná o jedno komplexní plnění, nebo o dvě samostatná plnění.
- 15 Skutkové okolnosti jsou následující.
- 16 Společnost Digital Charging Solutions má sídlo podnikání v Německu a ve Švédsku nemá stálou provozovnu. Tato společnost poskytuje uživatelům elektrických vozidel ve Švédsku přístup k síti dobíjecích míst. Uživatelé dostávají prostřednictvím sítě aktuální informace o cenách a dostupnosti dobíjecích míst v síti. Služba sítě navíc zahrnuje funkce pro vyhledávání a nalezení dobíjecích míst a plánování trasy.
- 17 Dobíjecí místa v síti neprovozuje společnost, ale provozovatelé, s nimiž společnost uzavřela smlouvu. Společnost poskytuje uživatelům kartu a aplikaci ověřující pravost, aby jim umožnila dobíjet vozidla na dobíjecích místech. Při použití karty nebo aplikace je nabíjecí relace zaznamenána u provozovatele, který nabíjecí relace uživatelů fakturuje společnosti. Fakturace probíhá měsíčně na konci každého kalendářního měsíce a platba musí být provedena ve lhůtě 30 dnů.
- 18 Po obdržení faktur od provozovatelů společnost měsíčně fakturuje uživatelům množství dodané elektřiny a přístup ke službě sítě. Nabíjecí relace a služba sítě jsou fakturovány odděleně. Platba musí být provedena ve lhůtě 14 dnů po obdržení faktury. Cena elektřiny je proměnlivá, ale za službu je vybírán pevný poplatek. Poplatek za službu je stejný bez ohledu na to, zda uživatel v příslušném období skutečně zakoupil elektřinu. Nelze si pouze zakoupit elektřinu od společnosti, aniž by se současně platilo za přístup k síti.

### **Argumenty účastníků původního řízení**

#### *Daňový orgán*

- 19 Daňový orgán navrhuje potvrdit daňové rozhodnutí. Daňový orgán se stejně jako Komise pro daňové právo domnívá, že dodávky společnosti by měly být považovány za dodávku elektřiny, které je služba sítě podřízena – což znamená, že vše, co společnost dodá uživateli, podléhá zdanění ve Švédsku – ale zároveň chce zdůraznit skutečnost, že relevance dřívějších rozhodnutí Soudního dvora

Evropské unie pro otázku, zda to, co je skutečně poskytováno, může být považováno za dodávku elektřiny, je nejasná.

- 20 Švédský daňový orgán připomíná, že Soudní dvůr v obdobných věcech skutečně zaujal názor, že společnost, jejíž kreditní karta byla použita k úhradě nákupu pohonných hmot, nedodala držiteli karty pohonné hmoty, ale poskytla mu úvěr, neboť společnost nebyla v žádném okamžiku oprávněna rozhodovat o způsobu nebo účelu použití pohonných hmot (rozsudky *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, a *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412).

### *Digital Charging Solutions*

- 21 Digital Charging Solutions rovněž tvrdí, že dodává elektřinu, ale na rozdíl od daňového orgánu uvádí, že se jedná o dvě samostatné dodávky: dodávku elektřiny a dodávku služby sítě. Společnost proto požaduje, aby došlo ke změně daňového rozhodnutí a aby Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) prohlásil, že ve Švédsku má být zdaněna pouze ta část plnění společnosti, která se týká dodávky elektřiny.
- 22 Společnost uvádí, že skutkové okolnosti projednávané věci se liší od skutkových okolností věci *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73). V projednávané věci společnost uzavřela samostatné smlouvy o dodávkách elektřiny s uživateli a s provozovateli dobíjecích míst. Dotčeným účastníkům řízení je jasné, že k dodávce elektřiny dochází ve dvou krocích. Další rozdíl spočívá v neexistenci platby předem. Nákup elektřiny naopak pokaždé financuje právě společnost, která následně tuto elektřinu dále prodává uživatelům.

### **Nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce**

#### *Úvod*

- 23 Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) musí nejprve zaujmout stanovisko k tomu, zda je dodávka elektřiny vůbec součástí dodávky ze strany společnosti, aby mohl následně rozhodnout, zda se sporná transakce v dané věci skládá z jedné nebo více dodávek. Účastníci řízení se skutečně shodují na tom, že společnost dodává uživatelům elektřinu, nicméně existují i argumenty ve prospěch opačného názoru.

#### *Rozhodnutí Komise pro daňové právo*

- 24 Komise pro daňové právo, která stejně jako účastníci původního řízení zastávala názor, že společnost dodává elektřinu, uvedla, že se má za to, že k převodu elektřiny dochází nejprve mezi provozovateli dobíjecích míst a společností a poté mezi společností a jejími uživateli. Komise pro daňové právo na podporu svého stanoviska uvedla, že elektřina je dodávána od provozovatelů dobíjecích míst

společnosti v řetězci transakcí, které jsou doprovázeny smlouvami, že provozovatelé za elektřinu měsíčně fakturují společnosti a ta ji následně měsíčně fakturuje uživatelům a že neexistuje žádná smlouva o dodávce elektřiny mezi provozovateli a uživateli, kteří elektřinu kupují.

- 25 Menšina členů Komise pro daňové právo však zaujala názor, že společnost od provozovatele žádnou elektřinu nenakupuje, a že to, k čemu dochází při dobíjení vozidla uživatelem, je, že provozovatel buď dodává uživateli nabíjecí relaci, nebo dodává uživateli elektřinu. Tato menšina s odkazem na závěry Soudního dvora ve věcech *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) a *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536) zastávala názor, že následná fakturace společnosti neznámá, že uživatel nakupuje elektřinu jménem společnosti nebo že společnost nakupuje elektřinu na vlastní účet za účelem jejího dalšího prodeje. Tato menšina dovodila, že společnost poskytuje administrativní službu, která spočívá mimo jiné v dodávce sítě dobíjecích míst a následné fakturaci uživatelům, která zahrnuje určité poskytnutí úvěru.
- 26 Komise pro daňové právo tedy nebyla jednotná v otázce, zda to, co dodává společnost, představuje dodávku elektřiny.

*Otázky, které pokládá Naczelny Sąd Administracyjny v Polsku*

- 27 V žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Soudnímu dvoru dne 26. dubna 2022 žádá Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) o rozhodnutí, zda je třeba komplexní plnění uskutečněné na dobíjecích místech uživatelům elektrických vozidel považovat za dodání zboží nebo poskytnutí služby (věc C-282/22 před Soudním dvorem). Soud nižšího stupně v této věci zaujal názor, že se nejedná o dodávku elektřiny.
- 28 Otázka vznesená v polské věci je relevantní i pro posouzení této věci, týká se však pouze problematiky, zda lze elektřinu považovat za dodanou, pokud provozovatel dobíjecího místa přímo poskytuje uživateli možnost dobíjení elektrických vozidel. Pokud by Soudní dvůr v takové situaci dospěl k názoru, že se jedná o dodávku elektřiny, vyvstává otázka, zda lze za dodávku elektřiny považovat také dodávku mezi zprostředkujícím provozovatelem sítě a uživatelem, pokud se transakce řídí řetězcem smluv, jako je tomu v projednávaném případě, a mezi provozovatelem dobíjecího místa a uživatelem není uzavřena žádná smlouva.

*Předchozí judikatura Soudního dvora*

- 29 V předchozích rozsudcích ve věcech *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) a *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) Soudní dvůr zaujal názor, že pokud společnost poskytla spotřebiteli kartu, kterou spotřebitel použil k natankování vozidla u dodavatelů pohonných hmot, nejedná se o dodávku pohonných hmot ze strany společnosti konečnému spotřebiteli. V těchto rozsudcích Soudní dvůr uvedl, že konečný

spotřebitel má možnost svobodné volby ve vztahu k okolnostem, jako jsou mimo jiné kvalita, množství, okamžik nákupu a způsob použití paliva, a že konečný spotřebitel nese za palivo plně náklady. Soudní dvůr má za to, že zprostředkovatelská společnost nenakoupila pohonné hmoty za účelem jejich dalšího prodeje; namísto toho to byl konečný spotřebitel, kdo nakoupil pohonné hmoty přímo od dodavatele pohonných hmot.

- 30 Ve věci *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), která se týkala natankování pohonných hmot provozovatelům lodí, které prováděl dodavatel pohonných hmot na volném moři, dále Soudní dvůr přikládal význam možnosti nakládat s pohonnými hmotami. Natankování objednávala společnost, které dodavatel pohonných hmot rovněž fakturoval pohonné hmoty. Soudní dvůr dospěl k závěru, že společnost jednala vlastním jménem jak ve vztahu k dodavateli, tak ve vztahu k provozovatelům lodí. Soudní dvůr však zastával názor, že pokud lze tuto transakci považovat za dodání zboží společnosti a od společnosti, je nutné, aby to dávalo společnosti právo fakticky nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník (body 50 až 52).
- 31 Ve věcech, v nichž Soudní dvůr rozhodl, že se jedná o dodání elektřiny ve více etapách, dále přikládal zvláštní význam tomu, kdo nákup uskutečnil a mohl si svobodně zvolit jeho kvalitu a množství (rozsudek *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, body 26 a 27).

#### *Pokyny Výboru pro daň z přidané hodnoty*

- 32 Některé skutkové okolnosti, které Soudní dvůr zjistil, nasvědčují tomu, že zprostředkovatelská společnost nemůže být ani v této věci považována za společnost dodávající pohonné hmoty konečnému spotřebiteli. Judikatura Soudního dvora tedy do jisté míry podporuje výklad, že společnost nedodává uživatelům elektřinu. Výbor EU pro DPH však v červnu 2019 a dubnu 2021 přijal pokyny, které podporují spíše opačný názor (pokyny vyplývající ze 113. zasedání ze dne 3. června 2019, dokument A-taxud.c.1(2019) 6589787-972 a pokyny vyplývající ze 118. zasedání ze dne 19. dubna 2021, dokument C-taxud.c.1(2021) 6657618-1018).
- 33 Z těchto pokynů vyplývá, že se Výbor jednomyslně domníval, že v případě dobíjení elektrických vozidel v řetězci hodnot zahrnujícím provozovatele dobíjecího místa a společnost, která poskytuje službu sítě, se má za to, že provozovatel dodává v souladu s čl. 14 odst. 1 a čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH elektřinu provozovateli sítě a že provozovatel sítě dodává elektřinu uživatelům elektrických vozidel.

#### *Závěry*

- 34 Podle názoru Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) není jasné, jak se předchozí rozsudky Soudního dvora týkající se dodání pohonných hmot vztahují ke zde dotčené situaci v projednávané věci, ve které jsou sice ve všech

etapách uzavřeny smlouvy, ale kdy je to uživatel elektromobilu, a nikoli zprostředkovatelská společnost, kdo má právo rozhodovat o takových otázkách, jako je množství, okamžik nákupu a dobíjecí místo, jakož i způsob využití elektřiny.

- 35 Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) tedy považuje za nezbytné předložit Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

### **Otázky**

- 36 Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) s ohledem na výše uvedené souvislosti žádá o zodpovězení následujících otázek.

*Otázka 1:* Představuje dodávka uživateli elektrického vozidla spočívající v dobíjení vozidla na dobíjecím místě dodání zboží podle čl. 14 odst. 1 a čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH?

*Otázka 2:* V případě kladné odpovědi na první otázku, je třeba takové dodání považovat za přítomné ve všech etapách řetězce transakcí, které zahrnují zprostředkující společnost, pokud je řetězec transakcí doprovázen v každé etapě smlouvou, ale pouze uživatel vozidla má právo rozhodovat o otázkách, jako je množství, okamžik nákupu a dobíjecí místo, jakož i způsob využití elektřiny?