

Υπόθεση C-60/23

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

6 Φεβρουαρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

3 Φεβρουαρίου 2023

Αναιρεσείουσα:

Skatteverket

Αναιρεσίβλητη:

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA
FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN**

ΠΡΑΚΤΙΚΑ
3.2.2023
[...]

(Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο)

[...]

ΑΝΑΙΡΕΣΕΙΟΥΣΑ ΚΑΙ ΑΝΑΙΡΕΣΙΒΛΗΤΗ

Skatteverket
[...]

ΑΝΑΙΡΕΣΙΒΛΗΤΗ ΚΑΙ ΑΝΑΙΡΕΣΕΙΟΥΣΑ

Digital Charging Solutions GmbH [...]

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

Προκριματική φορολογική απόφαση σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ)· προδικαστική παραπομπή στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

[...]

Το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) εκδίδει την ακόλουθη

ΔΙΑΤΑΞΗ

Ζητείται η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, κατά τα εκτιθέμενα στη συνημμένη στη συνημμένη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως (παράρτημα των πρακτικών).

[...]

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Παράρτημα των πρακτικών

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 14, παράγραφος 1, του άρθρου 15, παράγραφος 1, και του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ)

Εισαγωγή

- 1 Το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο ζητεί την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως προκειμένου να διευκρινιστεί εάν η φόρτιση ηλεκτρικών οχημάτων σε σημείο φόρτισης συνεπάγεται ότι ο χρήστης του ηλεκτρικού οχήματος αγοράζει ηλεκτρική ενέργεια –η οποία, σύμφωνα με την οδηγία για τον ΦΠΑ, πρέπει να θεωρείται ως ενσώματο αγαθό και να αντιμετωπίζεται ως τέτοιο– ή εάν, με τη φόρτιση του οχήματος, στον χρήστη παρέχεται κάποια μορφή υπηρεσίας.
- 2 Σε περίπτωση που η παράδοση θεωρείται ότι συνιστά παράδοση αγαθών με τη μορφή της ηλεκτρικής ενέργειας, το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινιστεί εάν η παράδοση θεωρείται ότι πραγματοποιείται από την εταιρία που εκμεταλλεύεται το σημείο φόρτισης (στο εξής: φορέας εκμετάλλευσης του σημείου φόρτισης) απευθείας στον χρήστη ή εάν, αντιθέτως, η παράδοση στον χρήστη θεωρείται ότι πραγματοποιείται από εταιρία που

παρέχει το δίκτυο σημείων φόρτισης στους χρήστες (στο εξής: εταιρία δικτύου). Η δεύτερη προσέγγιση συνεπάγεται ότι η παράδοση πραγματοποιείται σε δύο στάδια, πρώτα από τον φορέα εκμετάλλευσης του σημείου φόρτισης προς την εταιρία δικτύου και εν συνεχεία από την εταιρία δικτύου προς τον χρήστη.

- 3 Τα προδικαστικά ερωτήματα ανέκυσαν στο πλαίσιο υπόθεσης στην οποία εμπλέκεται γερμανική εταιρία, η οποία παρέχει δίκτυο σημείων φόρτισης σε χρήστες ηλεκτρικών οχημάτων στη Σουηδία. Η απάντηση στα ερωτήματα είναι κρίσιμη όσον αφορά τη χώρα στην οποία πρέπει να φορολογείται η παροχή της εταιρίας.

Εφαρμοστές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

- 4 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 5 Από το άρθρο 14, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προκύπτει ότι ως «παράδοση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. Κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, η ηλεκτρική ενέργεια εξομοιώνεται με ενσώματο αγαθό.
- 6 Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.
- 7 Κατά το άρθρο 38, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, στην περίπτωση παράδοσης ηλεκτρικής ενέργειας σε μεταπωλητή υποκείμενο στον φόρο, ως τόπος της παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου ο μεταπωλητής αυτός έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάστασή του για την οποία παραδίδονται τα αγαθά. Στην περίπτωση παράδοσης ηλεκτρικής ενέργειας σε μη υποκείμενο στον φόρο, ως τόπος παράδοσης θεωρείται, σύμφωνα με το άρθρο 39 της οδηγίας, ο τόπος πραγματικής χρησιμοποίησης και κατανάλωσης των αγαθών από τον αποκτώντα.
- 8 Στην περίπτωση που η παράδοση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας, αλλά ως παροχή υπηρεσίας, τότε, σύμφωνα με τον γενικό κανόνα του άρθρου [43] της οδηγίας, ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

Εφαρμοστές διατάξεις του εθνικού δικαίου

- 9 Κατά το κεφάλαιο 1, άρθρο 1, πρώτο εδάφιο, του mervärdesskattelagen (1994:200) (νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: ML), ο ΦΠΑ καταβάλλεται, καταρχήν, για τις υποκείμενες στον φόρο παραδόσεις αγαθών ή

παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εντός της εθνικής επικράτειας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

- 10 Κατά το κεφάλαιο 1, άρθρο 6, του ίδιου νόμου, ως «αγαθά» νοούνται τα ενσώματα αγαθά, συμπεριλαμβανομένων των ακινήτων, καθώς και του φυσικού αερίου, της θερμότητας, της ψυκτικής ενέργειας και της ηλεκτρικής ενέργειας. Ως «υπηρεσίες» νοείται οιαδήποτε άλλη παροχή δεν αφορά αγαθά.
- 11 Κατά το κεφάλαιο 2, άρθρο 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, και τρίτο εδάφιο, σημείο 1, του ML, ως παράδοση αγαθών νοείται, μεταξύ άλλων, η παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, ενώ ως παροχή υπηρεσιών νοείται, μεταξύ άλλων, η παράδοση, μεταβίβαση ή άλλη παροχή υπηρεσίας σε πρόσωπο εξ επαχθούς αιτίας.
- 12 Οι διατάξεις που αντιστοιχούν στα άρθρα 38, 39 και 45 της οδηγίας [για τον ΦΠΑ] έχουν μεταφερθεί στο εσωτερικό δίκαιο, κατά βάση με την ίδια διατύπωση, με τα άρθρα 2c, 2d και 6 του κεφαλαίου 5 του ML.

Τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης

- 13 Η υπόθεση αφορά προκριματική φορολογική απόφαση που εξέδωσε η Skatterättsnämnden (επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα, Σουηδία) κατά της οποίας ασκήθηκε αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, τόσο από τη Skatteverket (σουηδική φορολογική αρχή) όσο και από την εταιρία που αιτήθηκε την έκδοση προκριματικής φορολογικής απόφασης, την Digital Charging Solutions GmbH. Η επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα έκρινε ότι η παράδοση από την εταιρία αποτελούσε σύνθετη παράδοση, με κύρια παροχή την ηλεκτρική ενέργεια και ότι, επομένως, ως τόπος παράδοσης έπρεπε να θεωρηθεί η Σουηδία.
- 14 Τόσο η φορολογική αρχή όσο και η εταιρία υποστηρίζουν ότι πρέπει να θεωρηθεί ότι η εταιρία παρέχει ηλεκτρική ενέργεια στους χρήστες, πλην όμως διαφωνούν ως προς το ζήτημα εάν πρόκειται για μία ενιαία σύνθετη παράδοση ή για δύο διαφορετικές παραδόσεις.
- 15 Τα πραγματικά περιστατικά είναι τα ακόλουθα.
- 16 Η Digital Charging Solutions έχει την έδρα της στη Γερμανία και δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στη Σουηδία. Η εταιρία παρέχει στους χρήστες ηλεκτρικών οχημάτων στη Σουηδία πρόσβαση σε δίκτυο σημείων φόρτισης. Μέσω του δικτύου, οι χρήστες λαμβάνουν πρόσφατες πληροφορίες σχετικά με τις τιμές και τη διαθεσιμότητα των σημείων φόρτισης στο δίκτυο. Επιπλέον, η υπηρεσία δικτύου περιλαμβάνει λειτουργίες αναζήτησης και εύρεσης σημείων φόρτισης και προγραμματισμού διαδρομών.
- 17 Τα σημεία φόρτισης στο δίκτυο δεν τα εκμεταλλεύεται η εταιρία, αλλά φορείς εκμετάλλευσης με τους οποίους η εταιρία έχει συνάψει σύμβαση. Η εταιρία παρέχει στους χρήστες κάρτα και εφαρμογή ταυτοποίησης προκειμένου να

μπορούν να φορτίζουν τα οχήματα στα σημεία φόρτισης. Όταν χρησιμοποιείται η κάρτα ή η εφαρμογή, η φόρτιση καταγράφεται στον φορέα εκμετάλλευσης, ο οποίος τιμολογεί την εταιρία για τη φόρτιση των χρηστών. Η τιμολόγηση γίνεται σε μηνιαία βάση στο τέλος κάθε ημερολογιακού μήνα και η πληρωμή πρέπει να πραγματοποιείται εντός 30 ημερών.

- 18 Αφού λάβει τα τιμολόγια από τους φορείς εκμετάλλευσης, η εταιρία τιμολογεί τους χρήστες σε μηνιαία βάση για την ποσότητα της ηλεκτρικής ενέργειας που παρασχέθηκε, καθώς και για την πρόσβαση στην υπηρεσία δικτύου. Η φόρτιση και η υπηρεσία δικτύου τιμολογούνται ξεχωριστά. Η πληρωμή πρέπει να πραγματοποιείται εντός 14 ημερών από την παραλαβή του τιμολογίου. Η τιμή της ηλεκτρικής ενέργειας μεταβάλλεται, αλλά χρεώνεται σταθερό τέλος για την υπηρεσία. Το τέλος για την υπηρεσία είναι το ίδιο, ανεξαρτήτως του εάν ο χρήστης αγόρασε πραγματικά ηλεκτρική ενέργεια κατά τη διάρκεια της σχετικής περιόδου ή όχι. Δεν είναι δυνατή μόνο η αγορά ηλεκτρικής ενέργειας από την εταιρία χωρίς ταυτόχρονη πληρωμή για την πρόσβαση στο δίκτυο.

Τα επιχειρήματα των διαδίκων

Τα επιχειρήματα της φορολογικής αρχής

- 19 Η φορολογική αρχή ζητεί την επικύρωση της προκριματικής φορολογικής απόφασης. Η φορολογική αρχή, όπως και η Skatterättsnämnden (επιτροπή επίλυσης διαφορών σχετικών με το εισόδημα, Σουηδία), φρονούν ότι η παράδοση από την εταιρία πρέπει να θεωρηθεί ως παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας, από την οποία εξαρτάται η υπηρεσία δικτύου –γεγονός που σημαίνει ότι οτιδήποτε παρέχει η εταιρία στον χρήστη φορολογείται στη Σουηδία– αλλά ταυτόχρονα επιθυμούν να τονίσουν ότι δεν είναι σαφές κατά πόσο οι προγενέστερες αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ασκούν επιρροή στο ζήτημα εάν η πραγματική παροχή μπορεί να θεωρηθεί ως παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας.
- 20 Η σουηδική φορολογική αρχή επισημαίνει ότι το Δικαστήριο έχει πράγματι κρίνει, σε παρόμοιες υποθέσεις, ότι εταιρία της οποίας η πιστωτική κάρτα χρησιμοποιήθηκε για την εξόφληση της αγοράς καυσίμων δεν πραγματοποίησε παράδοση των καυσίμων στον κάτοχο της κάρτας, αλλά, αντιθέτως, παρέσχε πίστωση, δεδομένου ότι η εταιρία ουδέποτε είχε την εξουσία να αποφασίσει με ποιον τρόπο και για ποιον σκοπό έπρεπε να χρησιμοποιηθούν τα καύσιμα αυτά (αποφάσεις Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, καθώς και Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

Τα επιχειρήματα της Digital Charging Solutions

- 21 Η Digital Charging Solutions υποστηρίζει επίσης ότι προμηθεύει ηλεκτρική ενέργεια, αλλά, αντίθετα με τη φορολογική αρχή, δηλώνει ότι υφίστανται δύο χωριστές παραδόσεις: μία παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας και μία παράδοση

υπηρεσίας δικτύου. Ως εκ τούτου, η εταιρία ζητεί να τροποποιηθεί η προκριματική φορολογική απόφαση και να αναγνωριστεί από το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο ότι μόνον το τμήμα της παράδοσης εκ μέρους της εταιρίας το οποίο αφορά την παροχή ηλεκτρικής ενέργειας πρέπει να φορολογηθεί στη Σουηδία.

- 22 Η εταιρία επισημαίνει ότι τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης διαφέρουν από εκείνα της υπόθεσης *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73). Εν προκειμένω, η εταιρία συνήψε χωριστές συμβάσεις προμήθειας ηλεκτρικής ενέργειας με τους χρήστες και με τους φορείς εκμετάλλευσης των σημείων φόρτισης. Είναι σαφές για τα εμπλεκόμενα μέρη ότι η προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας πραγματοποιείται σε δύο στάδια. Μια επιπλέον διαφορά είναι ότι δεν υπάρχει προκαταβολή. Αντιθέτως, η εταιρία είναι εκείνη που φέρει το κόστος έκαστης αγοράς ηλεκτρικής ενέργειας και στη συνέχεια μεταπωλεί την ηλεκτρική ενέργεια στους χρήστες.

Επί της ανάγκης εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως

Εισαγωγή

- 23 Το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο πρέπει καταρχάς να αποφανθεί εάν η παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας αποτελεί μέρος της εκ μέρους της εταιρίας παράδοσης, προκειμένου να μπορέσει στη συνέχεια να αποφανθεί επί του ζητήματος εάν η επίμαχη εν προκειμένω συναλλαγή συνίσταται σε μία ή περισσότερες παραδόσεις. Πράγματι, οι διάδικοι συμφωνούν ότι η εταιρία προμηθεύει ηλεκτρική ενέργεια στους χρήστες, ωστόσο υπάρχουν επιχειρήματα περί του αντιθέτου.

Η απόφαση της επιτροπής επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα

- 24 Η επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα, η οποία, όπως και οι διάδικοι της κύριας δίκης, είναι της άποψης ότι η εταιρία προμηθεύει ηλεκτρική ενέργεια, προέβαλε ότι η ηλεκτρική ενέργεια πρέπει να θεωρηθεί ότι πρώτα μεταφέρεται μεταξύ των φορέων εκμετάλλευσης των σημείων φόρτισης και της εταιρίας και στη συνέχεια μεταξύ της εταιρίας και των χρηστών της. Προς στήριξη της προαναφερθείσας θέσης της, η επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα ισχυρίστηκε ότι η ηλεκτρική ενέργεια παραδίδεται από τους φορείς εκμετάλλευσης των σημείων φόρτισης προς την εταιρία στο πλαίσιο αλυσίδας συναλλαγών συνοδευόμενων από συμβάσεις, ότι η εταιρία τιμολογείται για την ηλεκτρική ενέργεια από τους φορείς εκμετάλλευσης και εν συνεχεία τιμολογεί τους χρήστες σε μηνιαία βάση και ότι δεν υφίσταται σύμβαση προμήθειας ηλεκτρικής ενέργειας μεταξύ των φορέων εκμετάλλευσης και των χρηστών που αγοράζουν την ηλεκτρική ενέργεια.
- 25 Εντούτοις, η μειοψηφία της επιτροπής επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα ήταν της άποψης ότι η εταιρία δεν αγοράζει ηλεκτρική ενέργεια από τον

φορέα εκμετάλλευσης, αντιθέτως επισήμανε ότι αυτό που συμβαίνει όταν ο χρήστης φορτίζει το όχημα είναι ότι ο φορέας εκμετάλλευσης είτε παρέχει στον χρήστη συνεδρίες φόρτισης είτε παρέχει στον χρήστη ηλεκτρική ενέργεια. Η μειοψηφία αυτή, παραπέμποντας στις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412) και Fast Bunkering Klairéda (C-526/13, EU:C:2015:536), διατύπωσε την άποψη ότι η μεταγενέστερη τιμολόγηση της εταιρίας δεν συνεπάγεται ότι ο χρήστης αγοράζει ηλεκτρική ενέργεια για λογαριασμό της εταιρίας ή ότι η εταιρία αγοράζει την ηλεκτρική ενέργεια για δικό της λογαριασμό με σκοπό τη μεταπώλησή της. Η μειοψηφία επισήμανε ότι η εταιρία παρέχει διοικητική υπηρεσία η οποία συνίσταται, μεταξύ άλλων, στην παροχή δικτύου σημείων φόρτισης και στη μεταγενέστερη τιμολόγηση των χρηστών, στην οποία περιλαμβάνεται η παροχή πίστωσης.

- 26 Η επιτροπή επιλύσεως διαφορών σχετικών με το εισόδημα, επομένως, δεν αποφάνθηκε ομόφωνα στο ζήτημα εάν η παροχή της εταιρίας συνιστά παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας.

Το προδικαστικό ερώτημα του Naczelny Sąd Administracyjny της Πολωνίας

- 27 Σε αίτηση προδικαστικής απόφασεως υποβληθείσα προς το Δικαστήριο στις 26 Απριλίου 2022, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) ζητεί να διευκρινιστεί εάν σύνθετη παροχή προς τους χρήστες ηλεκτρικών οχημάτων σε σημεία φόρτισης πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (Υπόθεση C-282/22, εκκρεμής ενώπιον του Δικαστηρίου). Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο στην εν λόγω υπόθεση έκρινε ότι δεν υφίσταται παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας.
- 28 Το ζήτημα που εγείρεται στην πολωνική υπόθεση είναι κρίσιμο και για την εξέταση της υπό κρίση υπόθεσης, πλην όμως αφορά μόνον το ερώτημα εάν η ηλεκτρική ενέργεια μπορεί να θεωρηθεί ότι παραδίδεται όταν ένας φορέας εκμετάλλευσης σημείου φόρτισης παρέχει απευθείας στον χρήστη τη δυνατότητα φόρτισης ηλεκτρικών οχημάτων. Εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι υπάρχει παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας σε μια τέτοια περίπτωση, τίθεται το ερώτημα εάν μπορεί επίσης να θεωρηθεί ότι υπάρχει παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας μεταξύ της ενδιάμεσης εταιρίας δικτύου και του χρήστη όταν οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μέσω διαδοχικών συμβάσεων, όπως εν προκειμένω, και δεν υπάρχει σύμβαση μεταξύ του φορέα εκμετάλλευσης και του χρήστη.

Η προγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου

- 29 Με προγενέστερες αποφάσεις του στις υποθέσεις Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) και Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υφίσταται παράδοση καυσίμων από εταιρία στον τελικό καταναλωτή στην περίπτωση που η εταιρία παρέχει στον καταναλωτή κάρτα, η οποία χρησιμοποιείται από τον καταναλωτή για τον ανεφοδιασμό οχήματος σε προμηθευτές καυσίμων. Στις αποφάσεις αυτές, το

Δικαστήριο διευκρίνισε ότι ο τελικός καταναλωτής διαθέτει ελευθερία επιλογής όσον αφορά όρους όπως, μεταξύ άλλων, η ποιότητα, η ποσότητα, ο χρόνος αγοράς και ο τρόπος χρήσης του καυσίμου, καθώς και ότι ο τελικός καταναλωτής επιβαρύνεται εξολοκλήρου με το κόστος του καυσίμου. Κατά το Δικαστήριο, η ενδιάμεση εταιρία δεν θεωρείται ότι αγόρασε τα καύσιμα για να τα μεταπωλήσει· αντιθέτως, ο τελικός καταναλωτής αγόρασε τα καύσιμα απευθείας από τον προμηθευτή καυσίμων.

- 30 Επιπλέον, στην υπόθεση *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), η οποία αφορούσε τον εφοδιασμό με καύσιμα σε εφοπλιστές πλοίων, πραγματοποιούμενο από προμηθευτή καυσίμων στην ανοικτή θάλασσα, το Δικαστήριο έκρινε ως κρίσιμη τη δυνατότητα διάθεσης του καυσίμου. Οι παραγγελίες για τον εφοδιασμό πραγματοποιούνταν από εταιρία στο όνομα της οποίας εκδίδονταν τα τιμολόγια για τα καύσιμα από τον προμηθευτή. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η εταιρία ενεργούσε επ' ονόματί της τόσο έναντι του προμηθευτή όσο και έναντι των εφοπλιστών. Εντούτοις, το Δικαστήριο έκρινε ότι, για να μπορεί να χαρακτηριστεί η συναλλαγή ως παράδοση αγαθών προς και από την εταιρία, απαιτείται με αυτή να παρέχεται στην εταιρία το δικαίωμα να διαθέτει πράγματι τα καύσιμα ως κύριος (σκέψεις 50 έως 52).
- 31 Επιπλέον, σε υποθέσεις στις οποίες το Δικαστήριο έκρινε ότι υπήρχε προμήθεια ηλεκτρικής ενέργειας σε πλείονα στάδια, το Δικαστήριο απέδωσε ιδιαίτερη σημασία στο πρόσωπο του αγοραστή, ο οποίος είχε ελευθερία επιλογής ως προς την ποιότητα και την ποσότητά της (απόφαση *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 26 και 27).

Κατευθυντήριες οδηγίες της επιτροπής φόρου προστιθέμενης αξίας

- 32 Ορισμένα πραγματικά περιστατικά, τα οποία έχουν κριθεί από το Δικαστήριο ότι συνηγορούν υπέρ του ότι η ενδιάμεση εταιρία δεν θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι προμηθεύει καύσιμα στον τελικό καταναλωτή, συντρέχουν και εν προκειμένω. Συναφώς, η νομολογία του Δικαστηρίου επιβεβαιώνει εν μέρει την ερμηνεία ότι η εταιρία δεν πραγματοποιεί παράδοση ηλεκτρικής ενέργειας στους χρήστες. Εντούτοις, η επιτροπή ΦΠΑ της Ένωσης υιοθέτησε, τον Ιούνιο του 2019 και τον Απρίλιο του 2021, κατευθυντήριες οδηγίες οι οποίες τείνουν προς το αντίθετο [κατευθυντήριες οδηγίες που προέκυψαν από την 113η συνεδρίαση της 3ης Ιουνίου 2019, έγγραφο A-taxud.c.1 (2019) 6589787-972 και κατευθυντήριες οδηγίες που προέκυψαν από την 118η συνεδρίαση της 19ης Απριλίου 2021, έγγραφο C-taxud.c.1(2021) 6657618–1018].
- 33 Από τις κατευθυντήριες οδηγίες προκύπτει ότι η ως άνω επιτροπή έκρινε ομόφωνα ότι, κατά τη φόρτιση ηλεκτρικών οχημάτων σε αξιακή αλυσίδα στην οποία συμμετέχουν φορέας εκμετάλλευσης σημείου φόρτισης και εταιρία παροχής υπηρεσιών δικτύου, ο φορέας εκμετάλλευσης θεωρείται ότι παραδίδει ηλεκτρική ενέργεια σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, και το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ στην εταιρία δικτύου και η εταιρία

δικτύου θεωρείται ότι παραδίδει ηλεκτρική ενέργεια στους χρήστες ηλεκτρικών οχημάτων.

Συμπέρασμα

- 34 Κατά το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, δεν είναι σαφές πώς οι προγενέστερες αποφάσεις του Δικαστηρίου σχετικά με την παράδοση καυσίμων αφορούν την επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση περίπτωση, στο πλαίσιο της οποίας υφίστανται συμβάσεις σε όλα τα στάδια, αλλά ο χρήστης του ηλεκτρικού οχήματος και όχι η ενδιάμεση εταιρία έχει το δικαίωμα να αποφασίζει ζητήματα όπως η ποσότητα, ο χρόνος αγοράς και ο τόπος φόρτισης, καθώς και ο τρόπος χρήσης της ηλεκτρικής ενέργειας.
- 35 Ως εκ τούτου, το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο εκτιμά ότι είναι αναγκαίο να υποβληθεί στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής απόφασης.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

- 36 Λαμβανομένου υπόψη του προεκτεθέντος πλαισίου, το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο ζητεί να δοθεί απάντηση στα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα.

Ερώτημα 1: Αποτελεί η παράδοση προς χρήση ηλεκτρικού οχήματος, η οποία συνίσταται σε φόρτιση του οχήματος σε σημείο φόρτισης, παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, και του άρθρου 15, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ;

- 37 *Ερώτημα 2:* Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, πρέπει να θεωρηθεί ότι μια τέτοια παράδοση υφίσταται σε όλα τα στάδια μιας αλυσίδας συναλλαγών που περιλαμβάνει ενδιάμεση εταιρία, στην περίπτωση που η αλυσίδα συναλλαγών συνοδεύεται από συμβάσεις σε κάθε στάδιο, αλλά μόνον ο χρήστης του ηλεκτρικού οχήματος έχει το δικαίωμα να αποφασίζει ζητήματα όπως την ποσότητα, το χρονικό σημείο αγοράς και τον τόπο φόρτισης καθώς και τον τρόπο χρήσης της ηλεκτρικής ενέργειας;