

**Sprawa C-60/23**

**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

**Data wpływu:**

6 lutego 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Szwecja)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

3 lutego 2023 r.

**Strona wnosząca odwołanie:**

Skatteverket

**Druga strona postępowania:**

Digital Charging Solutions GmbH

---

**HÖGSTA FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN  
(NAJWYŻSZY  
SĄD ADMINISTRACYJNY, SZWECJA)**

**PROTOKÓŁ  
3.2.2023  
[...]**

[...]

**STRONA WNOSZĄCA ODWOŁANIE I DRUGA STRONA  
POSTĘPOWANIA**

Skatteverket  
[...]

**DRUGA STRONA POSTĘPOWANIA I STRONA WNOSZĄCA  
ODWOŁANIE**

Digital Charging Solutions GmbH [...]

## **PRZEDMIOT**

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”); wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

[...]

Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) wydaje następujące

## **POSTANOWIENIE**

Do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostaje skierowany, na podstawie art. 267 TFUE, przedstawiony w załączniku wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (załącznik do protokołu).

[...]

## **ZAŁĄCZNIK**

### **Załącznik do protokołu**

**Wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie wykładni art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)**

### **Wprowadzenie**

- 1 Najwyższy sąd administracyjny zwraca się o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w celu uzyskania wyjaśnień, czy ładowanie pojazdów elektrycznych w punkcie ładowania oznacza, że użytkownik pojazdu elektrycznego nabywa energię elektryczną – którą, zgodnie z dyrektywą VAT, należy uważać za rzecz i traktować jak towary – czy też że użytkownikowi, przy ładowaniu pojazdu, świadczona jest pewnego rodzaju usługa.
- 2 Jeżeli należy przyjąć, iż świadczenie przyjmuje formę dostawy towarów w postaci energii elektrycznej, najwyższy sąd administracyjny zmierza również do ustalenia, czy należy uznać, że przedsiębiorstwo obsługujące punkt ładowania (zwane dalej „operatorem punktu ładowania”) realizuje dostawę bezpośrednio na rzecz użytkownika, czy też że dostawę na rzecz użytkownika realizuje przedsiębiorstwo

udostępniające użytkownikom sieć punktów ładowania (zwane dalej „przedsiębiorstwem zarządzającym siecią”). Przyjęcie drugiego z tych stanowisk oznacza, że dostawa odbywa się w dwóch etapach: najpierw realizuje ją operator punktu ładowania na rzecz przedsiębiorstwa zarządzającego siecią, a następnie – przedsiębiorstwo zarządzające siecią na rzecz użytkownika.

- Pytania prejudycjalne zostały sformułowane w toku postępowania dotyczącego spółki niemieckiej, która udostępnia sieć punktów ładowania użytkownikom pojazdów elektrycznych w Szwecji. Udzielenie odpowiedzi na owe pytania jest istotne dla ustalenia, w jakim państwie podlega opodatkowaniu świadczenie wykonywane przez tę spółkę.

### **Właściwe przepisy prawa Unii**

- Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu VAT.
- Z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy wynika, że „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. W myśl art. 15 ust. 1 energia elektryczna jest uważana za rzecz.
- Zgodnie z art. 24 ust. 1 „świadczenie usług” oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.
- W przypadku dostawy energii elektrycznej do podatnika-pośrednika za miejsce dostawy uznaje się, na podstawie art. 38 ust. 1 owej dyrektywy, miejsce, w którym ten podatnik-pośrednik ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego dostarczane są towary. W przypadku dostawy energii elektrycznej do osoby niebędącej podatnikiem za miejsce dostawy uznaje się, zgodnie z art. 39 rzeczonej dyrektywy, miejsce, w którym nabywca faktycznie wykorzystuje i konsumuje towary.
- Jeżeli świadczenie należy uznać nie za dostawę energii elektrycznej, lecz za usługę, to w myśl podstawowej zasady wyrażonej w art. 45 tej dyrektywy miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej.

### **Właściwe przepisy prawa krajowego**

- Zgodnie z rozdz. 1 § 1 akapit pierwszy pkt 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawy o podatku od wartości dodanej; zwanej dalej „ML”) VAT jest co do zasady należny z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług, które podlegają opodatkowaniu i są dokonywane na terytorium krajowym przez podatnika działającego w takim charakterze.

- 10 Jak stanowi rozdz. 1 § 6 tej ustawy, „towary” oznaczają rzeczy, w tym nieruchomości oraz gaz, energię cieplną i chłodniczą oraz energię elektryczną. Za „usługi” należy uważać wszystko to, co nie mieści się w powyższej definicji i może stanowić przedmiot świadczenia.
- 11 Zgodnie z rozdz. 2 § 1 akapit pierwszy pkt 1 i akapit trzeci pkt 1 ML dostawa towarów oznacza między innymi odpłatną dostawę towarów, zaś świadczenie usług oznacza między innymi odpłatne wykonywanie, przeniesienie lub świadczenie w inny sposób usługi na rzecz danej osoby.
- 12 Przepisy odpowiadające uregulowaniom zawartym w art. 38, 39 i 45 [dyrektywy VAT] zostały transponowane, zasadniczo w tym samym brzmieniu co te uregulowania, w rozdz. 5 §§ 2c, 2d i 6 ML.

### **Okoliczności powstania sporu**

- 13 Sprawa dotyczy wydanej przez Skatterättsnämnden (komisję ds. prawa podatkowego, Szwecja) interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, która została zaskarżona do najwyższego sądu administracyjnego zarówno przez Skatteverket (szwedzki organ podatkowy), jak i przez spółkę, która zwróciła się o jej wydanie i która działa pod firmą Digital Charging Solutions GmbH. Komisja ds. prawa podatkowego stwierdziła, że świadczenie wykonywane przez tę spółkę stanowi transakcję złożoną polegającą zasadniczo na dostawie energii elektrycznej oraz że za miejsce dostawy należy w związku z tym przyjąć Szwecję.
- 14 Zarówno organ podatkowy, jak i spółka utrzymują, że należy przyjąć, iż spółka dostarcza energię elektryczną użytkownikom; owe podmioty nie zgadzają się natomiast co do tego, czy chodzi tutaj o jedno świadczenie złożone, czy o dwa odrębne świadczenia.
- 15 Okoliczności faktyczne niniejszej sprawy przedstawiono poniżej.
- 16 Spółka Digital Charging Solutions ma siedzibę swojej działalności gospodarczej w Niemczech i nie ma stałego miejsca prowadzenia tej działalności w Szwecji. Zapewnia ona użytkownikom pojazdów elektrycznych w Szwecji dostęp do sieci punktów ładowania. Za pośrednictwem sieci użytkownicy otrzymują aktualne informacje o cenach i dostępności punktów ładowania w ramach sieci. Ponadto usługa sieciowa umożliwia korzystanie z funkcji wyszukiwania i lokalizacji punktów ładowania oraz planowania trasy.
- 17 Punkty ładowania w ramach sieci nie są obsługiwane przez spółkę, lecz przez operatorów, z którymi spółka zawarła umowy. Spółka dostarcza użytkownikom kartę i aplikację uwierzytelniającą, które umożliwiają im ładowanie pojazdów w punktach ładowania. W przypadku użycia karty lub aplikacji sesja ładowania jest rejestrowana przez operatora, który wystawia spółce fakturę z tytułu zrealizowanej przez użytkownika sesji ładowania. Fakturowanie odbywa się

w cyklu miesięcznym, na koniec każdego miesiąca kalendarzowego, a termin płatności wynosi 30 dni.

- 18 Po otrzymaniu faktur od operatorów spółka co miesiąc wystawia faktury użytkownikom z tytułu ilości dostarczonej energii elektrycznej oraz dostępu do usługi sieciowej. Opłaty za sesje ładowania i usługę sieciową są fakturowane oddzielnie. Termin płatności wynosi 14 dni od otrzymania faktury. Cena energii elektrycznej jest zmienna, natomiast z tytułu usługi pobiera się stałą opłatę. Opłata za usługę pozostaje niezmienna niezależnie od tego, czy użytkownik faktycznie nabył w danym okresie energię elektryczną. Nie jest możliwe nabywanie od spółki energii elektrycznej, bez jednoczesnego uiszczenia opłaty za dostęp do sieci.

### **Argumenty stron**

#### *Organ podatkowy*

- 19 Organ podatkowy wnosi o utrzymanie w mocy interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Stoї on na stanowisku, podobnie jak Skatterättsnämnden (komisja ds. prawa podatkowego, Szwecja), że świadczenie wykonywane przez spółkę należy traktować jako dostawę energii elektrycznej, wobec której usługa sieciowa ma charakter podrzędny (co oznacza, iż całość świadczenia wykonywanego przez spółkę na rzecz użytkownika podlega opodatkowaniu w Szwecji), natomiast pragnie jednocześnie podkreślić, że nie jest jasne, jakie znaczenie dla kwestii, czy za przedmiot rozpatrywanego świadczenia można faktycznie uznać dostawę energii elektrycznej, ma dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.
- 20 Szwedzki organ podatkowy zauważa, że w podobnych sprawach Trybunał bowiem przyjmował, iż spółka, której karta kredytowa została wykorzystana do zapłaty za nabycie paliwa, nie dostarczyła posiadaczowi karty paliwa, lecz udzieliła mu kredytu, ponieważ w żadnym momencie nie miała ona prawa decydowania, w jaki sposób lub w jakim celu paliwo ma zostać użyte (wyroki: Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73; Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

#### *Digital Charging Solutions*

- 21 Spółka Digital Charging Solutions również utrzymuje, że dostarcza energię elektryczną, ale w przeciwieństwie do organu podatkowego podnosi, iż chodzi tutaj o dwa odrębne świadczenia, z których pierwsze polega na dostawie energii elektrycznej, zaś drugie – na świadczeniu usługi sieciowej. Wskazuje ona zatem, że interpretacja indywidualna prawa podatkowego powinna zostać zmieniona oraz że najwyższy sąd administracyjny powinien stwierdzić, iż opodatkowaniu w Szwecji podlega jedynie ta część świadczenia wykonywanego przez spółkę, która odnosi się do dostawy energii elektrycznej.

- 22 Spółka oświadcza, że okoliczności faktyczne niniejszej sprawy różnią się od tych, na tle których zapadł ww. wyrok *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73). W niniejszej sprawie spółka zawarła odrębne umowy na dostawę energii elektrycznej z użytkownikami i z operatorami punktów ładowania. Dla zainteresowanych stron jest jasne, że dostawa energii elektrycznej odbywa się w dwóch etapach. Kolejna różnica polega na tym, że płatność nie jest dokonywana z góry. Wręcz przeciwnie – to spółka finansuje każdą operację nabycia energii elektrycznej, a następnie odsprzedaje energię elektryczną użytkownikom.

### **Konieczność wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

#### *Wprowadzenie*

- 23 Aby móc ostatecznie rozstrzygnąć, czy transakcja rozpatrywana w niniejszej sprawie jest jednym świadczeniem, czy też składa się z większej ich liczby, najwyższy sąd administracyjny musi najpierw ustalić, czy dostawa energii elektrycznej w ogóle stanowi część świadczenia wykonywanego przez spółkę. Strony postępowania zgadzają się bowiem co do tego, że spółka dostarcza użytkownikom energię elektryczną, natomiast istnieją argumenty przemawiające za przyjęciem przeciwnego stanowiska.

#### *Rozstrzygnięcie wydane przez komisję ds. prawa podatkowego*

- 24 Komisja ds. prawa podatkowego, która – podobnie jak strony postępowania – uważa, że spółka dostarcza energię elektryczną, oświadczyła, iż należy uznać, że najpierw dochodzi do przepływu energii elektrycznej między operatorami punktów ładowania a spółką, po czym zapewnia się przepływ owej energii między spółką a użytkownikami. Na poparcie swojego stanowiska komisja ds. prawa podatkowego podniosła, że: energia elektryczna jest dostarczana spółce przez operatorów punktów ładowania w łańcuchu transakcji, które są uregulowane w oparciu o umowy; że spółka najpierw otrzymuje od operatorów faktury za energię elektryczną, a następnie co miesiąc wystawia faktury użytkownikom, oraz że operatorów i użytkowników nabywających energię elektryczną nie wiąże żadna umowa o dostawę energii elektrycznej.
- 25 Mniejszość składu komisji ds. prawa podatkowego uznała jednak, że spółka nie nabywa energii elektrycznej od operatora. Według tej części składu gdy użytkownik ładuje pojazd, operator albo świadczy mu sesję ładowania, albo dostarcza na jego rzecz energię elektryczną. Ta mniejszość składu przyjęła, powołując się na ustalenia poczynione przez Trybunał w wyrokach *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) i *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), że okoliczność, iż spółce jest następnie wystawiana faktura, nie oznacza, że użytkownik nabywa energię elektryczną w imieniu spółki albo że spółka nabywa energię elektryczną na własny rachunek, aby dokonać jej



odsprzedaży. Jej zdaniem spółka świadczy usługę o charakterze administracyjnym, która polega między innymi na udostępnianiu sieci punktów ładowania i wystawianiu faktur użytkownikom na zasadzie ex post, co zawiera w sobie pewną formę udzielania kredytu.

- 26 Komisja ds. prawa podatkowego nie rozstrzygnęła zatem jednomyślnie, czy przedmiotem świadczenia wykonywanego przez spółkę jest dostawa energii elektrycznej.

*Pytanie postawione przez polski Naczelny Sąd Administracyjny*

- 27 We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który wpłynął do Trybunału w dniu 26 kwietnia 2022 r., Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) zwraca się o wydanie orzeczenia w kwestii, czy świadczenie złożone realizowane na rzecz użytkowników pojazdów elektrycznych w punktach ładowania należy uznać za dostawę towarów czy za świadczenie usług (sprawa w toku przed Trybunałem C-282/22). Sąd niższej instancji stwierdził, że w takim wypadku nie dochodzi do dostawy energii elektrycznej.
- 28 Pytanie postawione w sprawie polskiej ma znaczenie również dla oceny niniejszej sprawy, ale dotyczy ono wyłącznie tego, czy można uznać, że dostawa energii elektrycznej ma miejsce wówczas, gdy operator punktu ładowania bezpośrednio zapewnia użytkownikowi możliwość ładowania pojazdów elektrycznych. W razie przyjęcia przez Trybunał, że w takiej sytuacji ma miejsce dostawa energii elektrycznej, powstaje kwestia, czy można uznać, iż do dostawy energii elektrycznej między pośredniczącym przedsiębiorstwem zarządzającym siecią a użytkownikiem dochodzi także wówczas, gdy, tak jak w niniejszej sprawie, transakcje są regulowane szeregiem umów zawieranych na różnych etapach, zaś operatora i użytkownika nie wiąże żadna umowa.

*Dotychczasowe orzecznictwo Trybunału*

- 29 We wcześniejszych wyrokach *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) i *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) Trybunał stanął na stanowisku, że do dostawy paliwa dokonywanej przez spółkę na rzecz konsumenta końcowego nie dochodzi wówczas, gdy spółka udostępnia konsumentowi kartę, z której korzysta on w celu tankowania pojazdu u dostawców paliwa. Trybunał orzekł w tych wyrokach, że konsument końcowy dokonuje swobodnego wyboru w odniesieniu do takich kwestii jak między innymi jakość, ilość, chwila zakupu i sposób wykorzystania paliwa, oraz że konsument końcowy ponosi całkowity koszt paliwa. Zdaniem Trybunału nie można przyjąć, że spółka pośrednicząca nabyła paliwo w celu jego odsprzedaży, bowiem to konsument końcowy nabył paliwo bezpośrednio od dostawcy paliwa.
- 30 Ponadto w wyroku *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), który dotyczył zaopatrywania podmiotów eksploatujących jednostki pływające [przeznaczone do żeglugi na morzu pełnym] w paliwo przez dostawcę paliwa,

Trybunał podkreślił znaczenie kwestii możliwości rozporządzania paliwem. Zamówienia na zaopatrzenie były składane przez spółkę, która również otrzymywała faktury za paliwo wystawiane przez dostawcę paliwa. Trybunał stwierdził, że ta spółka działała we własnym imieniu zarówno wobec dostawcy, jak i wobec podmiotów eksploatujących jednostki pływające. Niemniej jednak Trybunał orzekł, że aby transakcję można było zakwalifikować jako dostawę towarów dokonaną na rzecz spółki i przez spółkę, konieczne jest, aby transakcja prowadziła do powstania po stronie spółki uprawnienia do faktycznego rozporządzania paliwem jak właściciel (pkt 50–52).

- 31 Co więcej, w sprawach, w których Trybunał przyjmował, że dochodzi do kilkietapowej dostawy energii elektrycznej, zwracał on szczególną uwagę na to, kto dokonywał nabycia i mógł swobodnie podejmować decyzję o ilości i jakości (wyrok *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 26, 27).

#### *Wytyczne Komitetu ds. VAT*

- 32 Również w niniejszej sprawie pojawiają się pewne okoliczności, które według Trybunału sugerują, że nie można przyjąć, iż spółka pośrednicząca dostarcza paliwo konsumentowi końcowemu. W związku z tym orzecznictwo Trybunału w pewnym stopniu potwierdza wykładnię, zgodnie z którą spółka nie dostarcza użytkownikom energii elektrycznej. Niemniej jednak unijny Komitet ds. VAT wydał, w czerwcu 2019 r. i kwietniu 2021 r., wytyczne, które zdają się świadczyć o słuszności tezy przeciwnej (wytyczne wynikające ze 113. posiedzenia odbywającego się w dniu 3 czerwca 2019 r. – dokument A – taxud.c.1(2019) 6589787–972; wytyczne wynikające ze 118. posiedzenia z dnia 19 kwietnia 2021 r., dokument C – taxud.c.1(2021) 6657618–1018).
- 33 Z jednogłośnie przyjętych przez ten komitet wytycznych wynika, iż w przypadku ładowania pojazdów elektrycznych w ramach łańcucha wartości, w którym uczestniczy operator punktu ładowania i spółka świadcząca usługi sieciowe, należy przyjąć, że operator dostarcza energię elektryczną zgodnie z art. 14 ust. 1 i art. 15 ust. 1 dyrektywy VAT na rzecz przedsiębiorstwa zarządzającego siecią oraz że przedsiębiorstwo zarządzające siecią dostarcza energię elektryczną użytkownikom pojazdów elektrycznych.

#### *Wnioski*

- 34 Zdaniem najwyższego sądu administracyjnego nie jest jasne, jak wcześniejsze orzeczenia Trybunału dotyczące dostaw paliwa wiążą się z sytuacją rozpatrywaną w niniejszej sprawie, w której na każdym etapie istnieją umowy, lecz to użytkownikowi pojazdu elektrycznego, a nie przedsiębiorstwu zarządzającemu sieciowemu będącemu pośrednikiem przysługuje uprawnienie do podejmowania decyzji co do kwestii takich jak ilość, data zakupu, miejsce ładowania, a także sposób wykorzystania energii elektrycznej.



- 35 Najwyższy sąd administracyjny uważa zatem za konieczne zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

### **Pytania**

- 36 W świetle przedstawionego powyżej kontekstu najwyższy sąd administracyjny zwraca się o udzielenie odpowiedzi na poniższe pytania.

*Pytanie pierwsze:* czy świadczenie na rzecz użytkownika pojazdu elektrycznego polegające na ładowaniu pojazdu w punkcie ładowania stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 i art. 15 ust. 1 dyrektywy VAT?

*Pytanie drugie:* w razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy należy wówczas przyjąć, że taka dostawa ma miejsce na wszystkich etapach łańcucha transakcji, w którym uczestniczy przedsiębiorstwo pośredniczące, jeżeli każdy etap tego łańcucha transakcji jest uregulowany umową, ale tylko użytkownik pojazdu jest uprawniony do podejmowania decyzji co do kwestii takich jak ilość, data zakupu i miejsce ładowania, a także sposób wykorzystania energii elektrycznej?

DOKUMENT ROZSIĄDNI