

Byla C-282/22

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2022 m. balandžio 26 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2022 m. vasario 23 d.

Pareiškėja:

P. w W.

Kita administracinio proceso šalis:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Pagrindinės bylos dalykas

Mokesčių teisės nuostatų dėl elektromobilių įkrovimo prieigose vykdomos veiklos klasifikavimo individualus išaiškinimas.

Prejudicinio klausimo dalykas ir teisinis pagrindas

Klausimas, ar veikla, vykdoma elektromobilių įkrovimo prieigose, turi būti klasifikuojama kaip prekių tiekimas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, ar kaip paslaugų teikimas pagal šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį.

Prejudicinis klausimas

Ar įkrovimo priegose elektromobilių naudotojams teikiama sudėtinė paslauga, kuri apima:

- a) įkrovimo įrangos suteikimą (įskaitant įkroviklio integravimą su transporto priemonės operacine sistema);
- b) elektros energijos tiekimo, tinkamai pritaikyto elektromobilių akumuliatoriams, užtikrinimą;
- c) būtiną techninę pagalbą transporto priemonių naudotojams;
- d) prieigos prie specialios platformos, interneto svetainės ar programėlės, kurioje naudotojai gali rezervuoti konkrečią jungtį, peržiūrėti sandorių, atliktų mokėjimų istoriją ir naudotis e. pinigine mokėdami už atskiras įkrovimo sesijas, suteikimą,

- yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos <...> 14 straipsnio 1 dalį, ar paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalį?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 14 straipsnio 1 dalis, 24 straipsnio 1 dalis.

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Įstatymas dėl prekių ir paslaugų mokesčio) (toliau – PVM įstatymas): 7 straipsnis ir 8 straipsnis.

Glaustas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 Bendrovė P., įsisteigusi V. (toliau – pareiškėja), kreipėsi į *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (Nacionalinės mokesčių informacijos tarnybos direktorius) su prašymu pateikti individualų mokesčių teisės nuostatų, susijusių su PVM mokesčiu, išaiškinimą. Prašyme dėl išaiškinimo pareiškėja nurodė ketinanti

užsiimti veikla, susijusia su viešai prieinamomis elektromobilių įkrovimo priemonėmis. Vykdydama šią veiklą, bendrovė gali įrengti ir už mokestį teikti galimybę naudotis įkrovimo priemonėmis, kuriose elektromobilių naudotojai galėtų įkrauti transporto priemones skirtingų įkrovimo standartų ir greičių stotelėse.

- 2 Bendrovė numato, kad įkrovimo priemonėse bus įrengti vadinamieji daugiastandarčiai įkrovikliai, turintys tiek greito įkrovimo nuolatinės srovės jungtis, tiek lėto įkrovimo kintamosios srovės jungtis. Standartinis laikas, per kurį automobilis įkraunamas iki 80 % akumuliatoriaus talpos naudojant greito įkrovimo nuolatinės srovės jungtis, yra apie 20–30 minučių. O automobilio įkrovimo laikas naudojant lėto įkrovimo kintamosios srovės jungtis paprastai yra maždaug 4–6 valandos (priklausomai nuo jungties galios).
- 3 Kaina visų pirma priklausys nuo įkrovimo laiko ir konkretaus naudotojo naudojamos jungties standarto. Priklausomai nuo įkrovimo standarto, kaina bus skaičiuojama pagal įkrovimo laiką valandomis (jei jungtis lėto įkrovimo) arba minutėmis (jei jungtis greito įkrovimo).
- 4 Kiekvieną kartą per įkrovimo sesiją bendrovės teikiamos paslaugos, atsižvelgiant į konkretaus naudotojo poreikius, iš esmės gali apimti šiuos veiksmus:
 - 5 – įkrovimo įrangos suteikimą (įskaitant įkroviklio integravimą su transporto priemonės operacine sistema),
 - 6 – elektros energijos tiekimo, tinkamai pritaikyto elektromobilių akumuliatoriams, užtikrinimą, taip pat
 - 7 – būtiną techninę pagalbą transporto priemonių naudotojams.
- 8 Be to, bendrovė ketina sukurti specialią platformą, interneto svetainę ar programėlę, kurioje atskiri naudotojai, besinaudojantys bendrovės įkrovimo priemonėmis, galės rezervuoti tam tikrą jungtį, peržiūrėti įvykdytų sandorių ir atliktų mokėjimų istoriją.
- 9 Atsiskaitymai už transporto priemonių įkrovimą bus atliekami atsižvelgiant į įkrovimo laiką – priklausomai nuo susitarimo su atskiru naudotoju, mokėjimai gali būti atliekami po kiekvieno įkrovimo sesijos arba pasibaigus nustatytam atsiskaitymo laikotarpiui. Be to, gali būti, kad ateityje bendrovė taip pat įdiegs naudotojams galimybę naudotis e. pinigine, per kurią jie galės atsiskaityti už atskiras įkrovimo sesijas. Bendrovė numato, kad naudotojai, kurie naudosis e. pinigine, į ją įmokės pasirinktas sumas ir jas vėliau galės panaudoti atsiskaitymams su bendrove. Naudojama šią atsiskaitymo sistemą bendrovė taip pat suteiks prieigą prie interneto svetainės ar programėlės, kuri leis identifikuoti naudotoją ir jam suteiks galimybę patikrinti e. piniginėje sukauptų lėšų likutį. Negalima atmesti tikimybės, kad bendrovė naudotojams taip pat išduos korteles, kurios leis juos atpažinti kiekvieną kartą prieš įkrovimo sesiją.

- 10 Už visas pirmiau nurodytas paslaugas naudotojai mokės vieną kainą, skaičiuojamą tik pagal atskirų įkrovimo sesijų laiką. Bendrovė neketina taikyti atskiro mokesčio papildomiems veiksams, atliekamiems įkrovimo sesijos metu, įskaitant techninę pagalbą, konkretaus įrenginio rezervavimą ar prieigą prie pirmiau nurodytos platformos, interneto svetainės ar programėlės. Naudojimas šiomis paslaugomis bus įskaičiuotas į įkrovimo sesijos kainą.
- 11 Dėl pirmiau pateikto aprašymo mokesčių administratoriui buvo pateiktas toks klausimas:

„Ar visos aprašytos elektromobilių naudotojams bendrovės teikiamos paslaugos yra vienas apmokestinamas sandoris, t. y. paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 8 straipsnio 1 dalį?“
- 12 Bendrovės teigimu, reikia pripažinti, kad visos aprašytos elektromobilių naudotojams bendrovės teikiamos paslaugos yra vienas apmokestinamas sandoris, t. y. paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 8 straipsnio 1 dalį.
- 13 *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* ginčijamame išaiškinime nusprendė, kad prašyme pateikti individualų išaiškinimą pateikta pareiškėjos pozicija yra neteisinga.
- 14 Išnagrinęjęs pareiškėjos skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas) 2018 m. birželio 6 d. sprendimu panaikino nurodytą individualų išaiškinimą.
- 15 Mokesčių administratorius apskundė visą pirmosios instancijos teismo sprendimą.

Pagrindinės bylos šalių pagrindiniai argumentai

- 16 Bendrovė savo poziciją grindė šiais argumentais:
- 17 – naudotojų požiūriu, atskiri bendrovės atliekami veiksmai sudaro vieną iš bendrovės perkamą paslaugą,
- 18 – pagrindinis atskirų naudotojų tikslas – pasinaudoti specialiąja įkrovimo prieigos įranga siekiant greičiau ir efektyviau įkrauti akumuliatorių,
- 19 – visi papildomi veiksmai skirti tik tam, kad būtų galima naudotis įkrovimo prieigų įranga arba padidinti bendrovės siūlomų įkrovimo paslaugų patrauklumą,
- 20 – už papildomas paslaugas, susijusias su įkrovimu stotelėje, iš naudotojų nėra renkamas joks mokestis.
- 21 *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* mano, kad pagal PVM įstatymo 5 straipsnio 1 dalies, 7 straipsnio 1 dalies ir 8 straipsnio 1 dalies nuostatas ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją elektros energijos,

reikalingos elektromobiliui įkrauti, tiekimas nagrinėjamu atveju turi būti laikomas pagrindine paslauga, o kitos bendrovės siūlomos paslaugos – papildomomis paslaugomis.

- 22 Šios institucijos nuomone, bendrovės veiksmai turi būti suskirstyti į dvi dalis – susijusius su elektros energijos tiekimu (t. y. įkrovimo įrangos teikimas, pats elektros energijos tiekimas ir techninė pagalba) ir nesusijusius su elektros energijos tiekimu (t. y. prieigos prie platformos, interneto svetainės, programėlės ar e. piniginės suteikimas).
- 23 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*, nagrinėdamas bylą pirmojoje instancijoje, visų pirma atkreipė dėmesį į 2014 m. spalio 22 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2014/94/ES dėl alternatyviųjų degalų infrastruktūros diegimo (toliau – Direktyva 2014/94) ir nurodė, kad šioje direktyvoje elektromobilio įkrovimas įkrovimo prieigoje nesiejamas su elektros energijos, kaip prekės, pardavimu.
- 24 Šis teismas sutiko su pareiškėjos teiginiu, kad pagrindinis atskirų įkrovimo prieigų naudotojų ketinimas yra pasinaudoti įranga, leidžiančia greitai ir efektyviai įkrauti transporto priemones. Todėl naudotojo požiūriu pagrindinė bendrovės teikiama paslauga yra transporto priemonių įkrovimo prieigų įrangos teikimas (įskaitant būtina įkroviklio integravimą su transporto priemonės operacine sistema). Paslaugos tikslas yra siūlyti ne elektros energiją, o techniškai pažangią įkrovimo prieigose įrengtą įkrovimo įrangą.
- 25 Teismo nuomone, paslaugos tikslas nėra elektros energijos pirkimas, nes jei taip būtų, kiekvienas elektromobilio savininkas naudotųsi ne įkrovimo prieiga, o namų arba darbotvietės tinklu, kuriuo teka tokia pati elektros energija, kaip ir pareiškėjos stotelių tinkle. Klientui nebūtų jokių paskatų naudotis įkrovimo prieiga. Todėl esminis skirtumas yra įkrovimo infrastruktūra.
- 26 Teismas taip pat pritarė pareiškėjos teiginiui, kad klientai, kurie nusprendžia naudotis įkrovimo prieiga, visų pirma yra suinteresuoti galimybe naudotis stotelėje esančia įranga, be kurios jie negalėtų įkrauti savo transporto priemonių apskritai arba per palyginti trumpą laiką. Todėl pagrindiniu klientų poreikiu, kurį tenkina bendrovė, turi būti laikoma galimybė naudotis specializuota, technologiškai pažangia įranga su įvairių standartų įkrovimo jungtimis, o ne elektros energijos tiekimas į akumulatorius. Įkrovimo stotelės atveju elektros energijos tiekimas į akumulatorius yra ne toks svarbus, palyginti su įranga, leidžiančia greičiau ir efektyviau įkrauti elektromobilius.
- 27 Teismas taip pat pažymėjo, jog iš bylos faktinių aplinkybių nematyti, kad kainos apskaičiavimo pagrindas būtų suvartotos elektros energijos kiekis (prašyme nurodant, nuo ko „visų pirma“ priklausys kaina, elektros energija nenurodyta). Iš bylos faktinių aplinkybių akivaizdu, kad paslaugų teikėja (pareiškėja) visų pirma užtikrina galimybę naudotis tinkamų techninių parametrų įkrovikliais. Be to, bylos

aplinkybės neleidžia teigti, kad paslaugų teikėja iš esmės dalyvauja perkant ir vėliau perparduodant elektros energiją.

- 28 Tai, kad elektros energija yra prekė, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 6 dalį, šio teismo nuomone, nereiškia, kad kiekvienu atveju, kai elektros energija naudojama paslaugai teikti, pagrindinė paslauga yra prekių tiekimas. Transporto priemonių įkrovimo prieigų pasiūlos patrauklumas daugiausia susijęs su įkrovimo laiku, o ne galimybe naudotis elektros energija. Nepriklausomai nuo to, transporto priemonės įkrovimas namuose susijęs su prekės – elektros energijos – pirkimu kaip pagrindiniu ir vieninteliu paslaugos elementu.
- 29 Teismo nuomone, aprašyta įkrovimo prieigoje paslauga yra platesnė sąvoka nei elektros energijos pardavimas. Galimybė naudotis elektros energija turi reikšmės, bet pagrindinis paslaugos elementas yra ne elektros energijos vartojimas, o jos vartojimo būdas. Teismas nusprendė, kad būtent technologinių sprendimų suteikimo už atlygį elementas, t. y. atitinkamos infrastruktūros suteikimo paslauga, turi lemiamą reikšmę ir nulemia elektromobilių įkrovimo, kaip paslaugos, pobūdį. Tai rodo paslaugos naudingumas klientui, kainos apskaičiavimo būdas ir paslaugos teikėjo dalyvavimo teikiant įkrovimo infrastruktūrą dominavimas, palyginti su veikla, susijusia su elektros energijos pardavimu.
- 30 Teismo manymu, išaiškinimą teikiančios institucijos pateiktas bylos faktinių aplinkybių palyginimas su degalų papildymu degalinėje nėra tinkamas. Elektromobilio naudotojui svarbu ne degalų rūšis (jie visur yra vienodi), o siūlomos įkrovimo įrangos standartas. Todėl, kitaip nei tradicinėse degalinėse, elektromobilių įkrovimo prieigų atveju subjekto pasiūlymo išskirtinis bruožas yra atskiri įkrovimo įrenginiai. Nuo jungties veikimo efektyvumo priklauso transporto priemonės akumuliatorių įkrovimo laikas, skirtingai nei degalų platintojo atveju.
- 31 Todėl tas teismas nusprendė, kad bendrovės aprašytomis faktinėmis aplinkybėmis jos veikla yra ne prekių tiekimas, o paslauga, kuri, priešingai, nei teigia institucija, taip pat apima prieigos prie specialios platformos, interneto svetainės ar programėlės, per kurią galima rezervuoti konkrečią jungtį, peržiūrėti sandorių ir atliktų mokėjimų istoriją, taip pat naudotis vadinamąja e. pinigine, suteikimą.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 32 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo vertinimu, tam, kad būtų išspręstas mokesčių administratoriaus kasacinis skundas, reikia, kad Teisingumo Teismas atsakytų į klausimą dėl PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalies ir 24 straipsnio 1 dalies aiškinimo ir taikymo taisyklių.
- 33 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, paprastai kiekvienas sandoris PVM tikslais turi būti laikomas atskiru ir savarankišku sandoriu, tačiau, kita vertus,

sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro vienas paslaugos teikimas, negali būti dirbtinai skaidomas, nes tai sutrikdytų PVM sistemos veikimą.

34 Tokia pozicija buvo išreikšta 2005 m. spalio 27 d. Teisingumo Teismo sprendime *Levob Verzekeringen BV*, C-41/04, kuriuo buvo patvirtinta 1999 m. vasario 25 d. Sprendime *Card Protection Plan Ltd (CPP)*, C-349/96, ir 1996 m. gegužės 2 d. Sprendime *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, išreikšta pozicija.

35 Šiuo atveju bendrovės paslaugos dalyką turi sudaryti:

- 1) įkrovimo įrangos suteikimas (įskaitant įkroviklio integravimą su transporto priemonės operacine sistema);
- 2) elektros energijos tiekimo, tinkamai pritaikyto elektromobilių akumulatoriams, užtikrinimas;
- 3) būtina techninė pagalba transporto priemonių naudotojams;
- 4) prieigos prie specialios platformos, interneto svetainės ar programėlės, per kurią naudotojai gali rezervuoti konkrečią jungtį, peržiūrėti sandorių, atliktų mokėjimų istoriją ir naudotis e. pinigine mokėdami už atskiras įkrovimo sesijas, suteikimas.

Iš to, kas išdėstyta pirmiau, matyti, kad pirmieji trys bendrovės paslaugos elementai yra būtini transporto priemonių įkrovimui, nes jie yra glaudžiai tarpusavyje susiję. Todėl šioje byloje elektros energijos tiekimas ir įkrovimo įrangos teikimas kartu su technine pagalba turi būti laikomi vieną sandorį PVM tikslais sudarančiais elementais.

Ketvirtąjį elementą sudarantys veiksmai nebėra taip glaudžiai susiję su transporto priemonės įkrovimu, nors, kaip pagalbinio pobūdžio veiksmai, neabejotinai gali labai palengvinti klientams atlikti šį veiksma.

36 Toliau, siekiant nustatyti, ar pirmiau nurodytas sudėtinis sandoris turi būti klasifikuojamas kaip prekių tiekimas, ar kaip paslaugų teikimas, reikia nustatyti jo dominuojančius elementus (žr., visų pirma, pirmiau nurodyto Sprendimo *Faaborg Gelting Linien*, 12 ir 14 punktus ir Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, 27 punktą).

37 Reikia atsakyti į klausimą, kas vidutiniam vartotojui yra dominuojantis ginčijamo sandorio elementas.

38 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, institucijos pozicija yra įtikinamesnė, nes transporto priemonės naudotojas vyksta į įkrovimo prieigą (stotelę) ne tam, kad pasinaudotų įkrovimo įranga, o tam, kad įkrautų savo transporto priemonės akumuliatorių elektros energija ir galėtų ja važiuoti. Įkrovimo prieigoje naudotojas gali rinktis greitojo ir lėtojo įkrovimo prieigas, kuriomis naudojasi ne tik dėl įkrovimo laiko, bet ir atsižvelgdamas į savo

transporto priemonės akumulatoriaus savybes. Todėl atrodo, kad transporto priemonės naudotojui įkrovimo įrangos suteikimas nėra savaiminis tikslas, o priemonė, leidžianti kuo geresnėmis sąlygomis pasinaudoti pagrindiniu veiksmu, t. y. elektros energijos vartojimu (tiekimu) naudojant šią įrangą. Vadinasi, įkrovimo įrangos naudojimas būtų tik priemonė naudotojui įkrauti savo transporto priemonės akumuliatorių elektros energija.

- 39 Vis dėlto *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) pažymi, kad Direktyvos 2014/94 4 straipsnio 8 dalyje nustatyta, kad „[v]alstybės narės užtikrina, kad viešųjų įkrovimo prieigų operatoriai galėtų laisvai pirkti elektrą iš bet kurio Sąjungos elektros energijos tiekėjo priklausomai nuo susitarimo su tiekėju. Įkrovimo prieigų operatoriams leidžiama teikti elektromobilių įkrovimo paslaugas klientams pagal sutartį, įskaitant kitų paslaugų teikėjų vardu ir jiems atstovaujant“.
- 40 Iš šios nuostatos matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas elektromobilių įkrovimą (įkrovimo prieigose) laiko paslauga (bent jau tokią terminiją vartoja). Taip pat reikia turėti omenyje tai, kad pagal dabartinę ekonominę praktiką apskaičiuojant įkrovimo mokestį atsižvelgiama tiek į suvartotos elektros energijos kiekį, tiek į mokestį už stovėjimo laiką įkrovimo metu.
- 41 Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, atsižvelgiant į nagrinėjamo klausimo svarbą ne tik nacionaliniams įkrovimo prieigų operatoriams, bet ir visai Sąjungos rinkai (be kita ko, nustatant tokių sandorių teikimo vietą), svarbu nuspręsti, kaip ginčijama paslauga turi būti klasifikuojama pagal Direktyvą 2006/112/EB – ar kaip prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, ar kaip paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal direktyvos 24 straipsnio 1 dalį.