

Byla C-60/23

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2023 m. vasario 6 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. vasario 3 d.

Apeliantė:

Skatteverket

Atsakovė:

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA
FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN**

POSĖDŽIO PROTOKOLAS

2023-02-03

<...>

<...>

APELIANTĖ IR ATSAKOVĖ

Skatteverket

<...>

ATSAKOVĖ IR APELIANTĖ

Digital Charging Solutions GmbH <...>

BYLOS DALYKAS

Išankstinis sprendimas dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM); Europos Sąjungos Teisingumo Teismui teikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą

<...>

Högsta förvaltningsdomstolen (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) priima šią

NUTARTI

Pagal SESV 267 straipsnį Europos Sąjungos Teisingumo Teismui teikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kaip nurodyta pridedamame prašyme priimti prejudicinį sprendimą (posėdžio protokolo priedas).

<...>

PRIEDAS

Posėdžio protokolo priedas

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį dėl Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 14 straipsnio 1 dalies, 15 straipsnio 1 dalies ir 24 straipsnio 1 dalies išaiškinimo

Įvadas

- 1 Aukščiausiasis administracinis teismas prašo priimti prejudicinį sprendimą, siekdamas išsiaiškinti, ar tai, kad elektromobiliai įkraunami įkrovimo priemonėje, reiškia, kad elektromobilio naudotojas išgyja elektros energiją, kuri pagal PVM direktyvą turi būti laikoma materialiuoju turtu ir preke, ar įkraunant transporto priemonę naudotojui suteikiama paslauga.
- 2 Jeigu tiekimas turi būti laikomas prekių tiekimu elektros energijos pavidalu, Aukščiausiasis administracinis teismas taip pat prašo išsiaiškinti, ar turi būti laikoma, kad tiekimą naudotojui tiesiogiai vykdo įkrovimo priemonę eksploatuojanti bendrovė (toliau – įkrovimo priemonės operatorius) ar bendrovė, teikianti įkrovimo priemonių tinklą naudotojams (toliau – tinklo bendrovė). Pastarasis variantas reikštų, kad tiekimas vykdomas dviem etapais: iš pradžių iš įkrovimo priemonės operatoriaus – tinklo bendrovei, o vėliau iš tinklo bendrovės – naudotojui.
- 3 Nurodyti klausimai kilo byloje, susijusioje su Vokietijos bendrove, kuri Švedijoje elektromobilių naudotojams teikia įkrovimo priemonių tinklą. Atsakymas į šiuos klausimus yra svarbus, kiek tai susiję su valstybe, kurioje turi būti apmokestinamas bendrovės vykdomas tiekimas.

Nurodomos Europos Sąjungos teisės nuostatos

- 4 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 5 Direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad „prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Pagal 15 straipsnio 1 dalį elektros energija laikoma materialiuoju turtu.
- 6 Pagal 24 straipsnio 1 dalį „paslaugų teikimas“ reiškia bet kokią sandorį, kuris nėra prekių tiekimas.
- 7 Elektros energijos tiekimo apmokestinamajam prekybininkui atveju tiekimo vieta pagal šios direktyvos 38 straipsnio 1 dalį laikoma vieta, kur tas apmokestinamasis prekybininkas yra įsteigęs savo verslą ar turi nuolatinį padalinį, kuriam tiekiamos prekės. Kai elektros energija tiekama neapmokestinamajam asmeniui, pagal direktyvos 39 straipsnį tiekimo vieta laikoma vieta, kur prekes įsigyjantis asmuo faktiškai naudoja ir vartoja prekes.
- 8 Jeigu tiekimas turi būti laikomas ne elektros energijos tiekimu, o paslauga, tuomet pagal direktyvos 45 straipsnyje įtvirtintą bendrąją taisyklę paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur tiekėjas yra įsteigęs savo verslą.

Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos

- 9 Pagal *mervärdesskattelagen (1994:200)* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – ML) 1 skyriaus 1 dalies pirmos pastraipos 1 punktą PVM iš esmės turi būti mokamas už šalyje tiekiamas apmokestinamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurias tiekia ar teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 10 Pagal ML 1 skyriaus 6 dalį „prekės“ reiškia materialųjį turtą, įskaitant nekilnojamąjį turtą ir dujas, šilumą, vėsinimo energiją bei elektros energiją. „Paslaugos“ suprantamos kaip visa kita, kas gali būti teikiama.
- 11 Pagal ML 2 skyriaus 1 dalies pirmos pastraipos 1 punktą ir trečios pastraipos 1 punktą prekių tiekimas, be kita ko, suprantamas kaip prekių tiekimas už atlygį, o paslaugų teikimas, be kita ko, suprantamas kaip paslaugų teikimas, perdavimas ar kitoks paslaugų teikimas asmeniui už atlygį.
- 12 [PVM direktyvos] 38, 39 ir 45 straipsnių nuostatos iš esmės tokiomis pačiomis formuluotėmis perkeltos į ML 5 skyriaus 2c, 2d ir 6 dalis.

Bylos aplinkybės

- 13 Byloje nagrinėjamas *Skatterättsnämnden* (Mokesčių teisės komisija, Švedija) priimtas išankstinis mokesčinis sprendimas, kurį Aukščiausiajam administraciniam

teismui apskundė *Skatteverket* (Švedijos mokesčių agentūra) ir bendrovė *Digital Charging Solutions GmbH*, paprašiusi priimti išankstinį sprendimą dėl mokesčių. Mokesčių teisės komisija nustatė, kad bendrovės vykdomas tiekimas yra kompleksinis tiekimas, kurį daugiausia sudaro elektros energijos tiekimas, todėl tiekimo vieta turėtų būti laikoma Švedija.

- 14 Tiek Mokesčių agentūra, tiek bendrovė tvirtina, jog turi būti laikoma, kad bendrovė tiekia elektros energiją vartotojams, tačiau jos nesutaria dėl to, ar tai yra vienas kompleksinis tiekimas, ar du atskiri tiekimai.
- 15 Bylos faktinės aplinkybės yra tokios, kaip nurodyta toliau.
- 16 *Digital Charging Solutions* verslo vieta yra Vokietijoje, Švedijoje ji neturi nuolatinės buveinės. Bendrovė suteikia galimybę elektromobilių naudotojams Švedijoje naudotis įkrovimo prieigų tinklu. Per tinklą naudotojai gauna aktualią informaciją apie kainas ir galimybes naudotis tinkle esančiomis įkrovimo prieigomis. Be to, tinklo paslauga apima įkrovimo prieigų paieškos ir suradimo bei maršruto planavimo funkcijas.
- 17 Tinkle esančias įkrovimo prieigas eksploatuoja ne bendrovė, o operatoriai, su kuriais bendrovė yra sudariusi sutartį. Bendrovė naudotojams suteikia kortelę ir autentifikavimo programėlę, kad jie galėtų įsikrauti transporto priemones įkrovimo prieigose. Naudojantis kortele arba programėle įkrovimo sesija registruojama operatoriaus sistemoje ir jis išrašo bendrovei sąskaitą faktūrą už naudotojų transporto priemonių įkrovimo sesiją. Sąskaitos faktūros išrašomos kas mėnesį kiekvieno kalendorinio mėnesio pabaigoje, o mokėjimas turi būti atliktas per 30 dienų.
- 18 Bendrovė, gavusi operatorių sąskaitą, kas mėnesį išrašo naudotojams sąskaitas už patiektos elektros energijos kiekį ir galimybę naudotis tinklo paslaugomis. Sąskaitos už įkrovimo sesiją ir tinklo paslaugą išrašomos atskirai. Mokėjimas turi būti atliktas per 14 dienų nuo sąskaitos faktūros gavimo dienos. Elektros energijos kaina yra kintama, tačiau už paslaugą imamas fiksuotas mokestis. Mokestis už paslaugą yra vienodas, nepriklausomai nuo to, ar vartotojas atitinkamu laikotarpiu faktiškai pirko elektros energiją, ar ne. Negalima tik pirkti elektros energijos iš bendrovės, kartu nemokant už galimybę naudotis tinklu.

Šalių argumentai

Mokesčių agentūra

- 19 Mokesčių agentūra teigia, kad išankstinis sprendimas dėl mokesčių turi būti patvirtintas. Mokesčių agentūra, kaip ir *Skatterättsnämnden* (Mokesčių teisės komisija, Švedija), laikosi nuomonės, kad bendrovės vykdomas tiekimas turėtų būti laikomas elektros energijos tiekimu, kuriam tinklo paslauga yra subordinuota, t. y. viskas, ką bendrovė tiekia vartotojui, yra apmokestinama Švedijoje, tačiau kartu nori pabrėžti, kad ankstesnių Europos Sąjungos Teisingumo Teismo

sprendimų reikšmė klausimui, ar tai, kas faktiškai teikiama, gali būti laikoma elektros energijos tiekimu, yra neaiški.

- 20 Švedijos mokesčių agentūra pažymi, jog Teisingumo Teismas iš tiesų panašiose bylose laikėsi nuomonės, kad bendrovė, kurios kredito kortele buvo atsiskaityta už įsigytus degalus, ne tiekė degalus kortelės turėtojui, o suteikė kreditą, nes bendrovė niekuomet neturėjo teisės nuspręsti, koku būdu ar koku tikslu degalai turi būti naudojami (2003 m. vasario 6 d. Sprendimas *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, ir 2019 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412).

Digital Charging Solutions

- 21 *Digital Charging Solutions* taip pat tvirtina, kad tiekia elektros energiją, tačiau, priešingai nei Mokesčių agentūra, teigia, kad tai yra du atskiri tiekimai: vienas – elektros energijos tiekimas, kitas – tinklo paslaugos teikimas. Todėl bendrovė įsitikinusi, kad išankstinis sprendimas dėl mokesčių turėtų būti pakeistas ir kad Aukščiausiasis administracinis teismas turėtų pripažinti, kad Švedijoje apmokestinama tik ta bendrovės vykdomo tiekimo dalis, kuri susijusi su elektros energijos tiekimu.
- 22 Bendrovė nurodo, kad šios bylos faktinės aplinkybės skiriasi nuo bylos *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) faktinių aplinkybių. Nagrinėjamu atveju bendrovė sudarė atskiras sutartis dėl elektros energijos tiekimo su naudotojais ir su įkrovimo prieigų operatoriais. Susijusioms šalims aišku, kad elektros energijos tiekimas vyksta dviem etapais. Kitas skirtumas yra tas, kad nėra išankstinio mokėjimo. Priešingai, būtent bendrovė finansuoja kiekvieną elektros energijos pirkimą ir vėliau perparduoda elektros energiją naudotojams.

Prejudicinio sprendimo reikalingumas

Ivadas

- 23 Tam, kad vėliau galėtų nuspręsti, ar byloje nagrinėjamą sandorį sudaro vienas, ar keli tiekimai, Aukščiausiasis administracinis teismas pirmiausia turi nuspręsti, ar elektros energijos tiekimas apskritai yra bendrovės vykdomo tiekimo dalis. Iš tiesų bylos šalys sutinka, kad bendrovė tiekia elektros energiją naudotojams, tačiau yra argumentų, kodėl reikėtų laikytis priešingos nuomonės.

Mokesčių teisės komisijos sprendimas

- 24 Mokesčių teisės komisija, kuri, kaip ir bylos šalys, laikosi nuomonės, kad bendrovė tiekia elektros energiją, nurodė, kad elektros energija pirmiausia turi būti laikoma perduodama tarp įkrovimo prieigų operatorių ir bendrovės, o paskui – tarp bendrovės ir naudotojų. Grįsdama savo poziciją Mokesčių teisės komisija nurodo, kad elektros energiją įkrovimo prieigų operatoriai tiekia bendrovei pagal

sandorių grandinėje sudarytas sutartis, kad operatoriai išrašo bendrovei sąskaitas faktūras už elektros energiją, o paskui kas mėnesį išrašo sąskaitas faktūras naudotojams ir kad tarp operatorių ir naudotojų, kurie perka elektros energiją, nėra sudaryta elektros energijos tiekimo sutartis.

- 25 Vis dėlto Mokesčių teisės komisijos narių mažuma mano, kad bendrovė iš operatoriaus nepirko elektros energijos, ir teigia, kad tuo momentu, kai naudotojas įkrauna transporto priemonę, operatorius arba teikia naudotojui įkrovimo sesijas, arba tiekia naudotojui elektros energiją. Šie komisijos nariai, remdamiesi Teisingumo Teismo jurisprudencija 2003 m. vasario 6 d. Sprendime *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), 2019 m. gegužės 15 d. Sprendime *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) ir 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendime *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), pareiškė manantys, jog tai, kad vėliau bendrovei išrašomos sąskaitos faktūros, nereiškia, kad naudotojas perka elektros energiją bendrovės vardu arba kad bendrovė perka elektros energiją savo sąskaita, siekdama ją perparduoti. Jie tvirtina, kad bendrovė teikia administravimo paslaugą, kurią sudaro, be kita ko, įkrovimo prieigų tinklo teikimas ir vėlesnis sąskaitų faktūrų išrašymas naudotojams, apimantis tam tikrą kredito suteikimą.
- 26 Taigi Mokesčių teisės komisija nebuvo vieninga dėl klausimo, ar tai, ką tiekia bendrovė, yra elektros energijos tiekimas.

Lenkijos Naczelny Sąd Administracyjny pateiktas klausimas

- 27 2022 m. balandžio 26 d. Teisingumo Teismui pateiktame prašyme priimti prejudicinį sprendimą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) prašo priimti sprendimą dėl to, ar kompleksinės paslaugos elektromobilių naudotojams įkrovimo prieigose turi būti laikomos prekių tiekimu, ar paslaugų teikimu (byla C-282/22). Žemesnės instancijos teismas šioje byloje laikosi nuomonės, kad tai nėra elektros energijos tiekimas.
- 28 Lenkijos byloje iškeltas klausimas taip pat yra svarbus nagrinėjant šią bylą, tačiau jis susijęs tik su klausimu, ar gali būti laikoma, kad elektros energija tiekama, kai įkrovimo prieigos operatorius tiesiogiai suteikia naudotojui galimybę įkrauti elektromobilius. Jei Teisingumo Teismas padarytų išvadą, kad tokiu atveju elektros energija yra tiekama, kyla klausimas, ar elektros energijos tiekimu gali būti laikomas ir elektros energijos tiekimas tarp tarpinės tinklo bendrovės ir naudotojo, kai, kaip nagrinėjamu atveju, operacijas reglamentuoja sutarčių grandinė ir nėra operatoriaus ir naudotojo sutarties.

Ankstesnė Teisingumo Teismo jurisprudencija

- 29 Ankstesniuose sprendimuose bylose *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) ir *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad bendrovė netiekia degalų galutiniam vartotojui, kai yra pateikusi vartotojui kortelę, kurią vartotojas

panaudojo transporto priemonės bakui pildyti degalų tiekimo objektuose. Šiuose sprendimuose Teisingumo Teismas nurodė, kad galutinis vartotojas gali laisvai pasirinkti tokias sąlygas, kaip antai degalų kokybę, kiekį, įsigijimo laiką ir jų naudojimo būdą, ir kad galutiniam vartotojui tenka visos degalų įsigijimo išlaidos. Teisingumo Teismo nuomone, nelaikytina, kad tarpininkaujanti bendrovė įsigijo degalų, kad juos perparduotų; priešingai, būtent galutinis vartotojas tiesiogiai įsigijo degalų iš degalų tiekėjo.

- 30 Be to, byloje *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), kuri buvo susijusi su kuro bunkeravimu laivų valdytojams, kurių atviroje jūroje vykdė kuro tiekėjas, Teisingumo Teismas teikė reikšmės galimybei disponuoti kuru. Bunkeravimo užsakymus teikė bendrovė, kuriai sąskaitas faktūras už kurą taip pat išrašydavo kuro tiekėjas. Teisingumo Teismas nustatė, kad bendrovė tiek tiekėjo, tiek laivų valdytojų atžvilgiu veikė savo vardu. Vis dėlto Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad tam, kad sandoris būtų laikomas prekių tiekimu, būtina, kad šis sandoris suteiktų bendrovei teisę realiai disponuoti kuru kaip savininkei (50–52 punktai).
- 31 Be to, Teisingumo Teismas byloje, kuriose pripažino, kad elektros energija buvo tiekama keliais etapais, ypatingą reikšmę skyrė tam, kas ją pirkė ir galėjo laisvai pasirinkti jos kokybę ir kiekį (2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, 26 ir 27 punktai).

Pridėtinės vertės mokesčio komiteto gairės

- 32 Kai kurios aplinkybės, kurias Teisingumo Teismas nurodė kaip leidžiančias manyti, kad tarpininkaujanti bendrovė neturėtų būti laikoma tiekiančia kurą galutiniam vartotojui, egzistuoja ir šioje byloje. Taigi Teisingumo Teismo jurisprudencija šiek tiek patvirtina aiškinimą, kad bendrovė netiekia elektros energijos naudotojams. Vis dėlto 2019 m. birželio mėn. ir 2021 m. balandžio mėn. ES PVM komitetas priėmė gaires, kuriose linkstama palaikyti priešingą nuomonę (2019 m. birželio 3 d. 113-ajame posėdyje parengtos gairės, dokumentas A-taxud.c.1(2019) 6589787–972, ir 2021 m. balandžio 19 d. 118-ajame posėdyje parengtos gairės, dokumentas C-taxud.c.1(2021) 6657618–1018).
- 33 Iš gairių matyti, jog komitetas vienbalsiai nusprendė, kad pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį ir 15 straipsnio 1 dalį elektromobilių įkrovimo vertės grandinėje, kurioje dalyvauja įkrovimo prieigų operatorius ir tinklo paslaugas teikianti bendrovė, operatorius laikomas tiekiančiu elektros energiją tinklo bendrovei, o tinklo bendrovė laikoma tiekiančia elektros energiją elektromobilių naudotojams.

Išvada

- 34 Aukščiausiojo administracinio teismo nuomone, neaišku, kaip ankstesni Teisingumo Teismo sprendimai dėl degalų tiekimo yra susiję su šioje byloje nagrinėjama situacija, kai kiekviename etape sudaromos sutartys, tačiau būtent

elektromobilio naudotojas, o ne tarpininkaujanti bendrovė turi teisę spręsti dėl tokių aspektų kaip elektros energijos kiekis, pirkimo laikas ir įkrovimo vieta, taip pat dėl elektros energijos naudojimo būdo.

- 35 Taigi Aukščiausiasis administracinis teismas mano, kad būtina kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.

Prejudiciniai klausimai

- 36 Atsižvelgdamas į pirmiau išdėstytas aplinkybes, Aukščiausiasis administracinis teismas prašo atsakyti į šiuos klausimus:

1 klausimas. Ar tiekimas elektromobilio naudotojui, kurį sudaro transporto priemonės įkrovimas įkrovimo prieigoje, yra prekių tiekimas pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį ir 15 straipsnio 1 dalį?

2 klausimas. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tokiu atveju toks tiekimas turi būti laikomas egzistuojančiu visuose sandorių grandinės etapuose, kuriuose dalyvauja tarpininkaujanti bendrovė, kai kiekviename sandorių grandinės etape sudaroma sutartis, tačiau tik transporto priemonės naudotojas turi teisę nuspręsti dėl tokių aspektų kaip elektros energijos kiekis, pirkimo laikas ir įkrovimo vieta, taip pat dėl elektros energijos naudojimo būdo?