

Vec C-60/23

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum prijatia:

6. február 2023

Vnútroštátny súd:

Högsta förvaltningsdomstolen

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

3. február 2023

Odvolať:

Skatteverket

Žalovaná:

Digital Charging Solutions GmbH

PRACOVNÝ DOKUMENT

**HÖGSTA
FÖRVALTNINGS –**

ZÁPISNICA
3. februára 2023

DOMSTOLEN

...

...

ODVOLATEĽ A ŽALOVANÝ

Skatteverket

...

ŽALOVANÁ A ODVOLATEĽKA

Digital Charging Solutions GmbH...

PREDMET

Predbežné stanovisko k dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“); návrh na začatie prejudiciálneho konania predložený na Súdny dvor Európskej únie

...

Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) prijíma nasledovné

UZNESENIE

Súdnemu dvoru Európskej únie sa predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania v súlade s článkom 267 ZFEÚ v zmysle priloženého návrhu na začatie prejudiciálneho konania (príloha k zápisnici).

...

PRÍLOHA

Príloha k zápisnici

Návrh na začatie prejudiciálneho konania v súlade s článkom 267 ZFEÚ týkajúci sa výkladu článku 14 ods. 1, článku 15 ods. 1 a článku 24 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)

Úvod

- 1 Najvyšší správny súd podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania s cieľom objasniť, či nabíjanie elektrických vozidiel na nabíjacej stanici znamená, že užívateľ elektrického vozidla nakupuje elektrinu – ktorá sa v súlade so smernicou o DPH má považovať za hmotný majetok a zaobchádza sa s ňou ako s tovarom – alebo či sa pri nabíjaní vozidla užívateľovi namiesto toho poskytuje určitá forma služby.
- 2 Ak sa má dodávka považovať za dodanie tovaru vo forme elektriny, Najvyšší správny súd tiež žiada objasniť, či sa má dodávka považovať za uskutočnenú spoločnosťou prevádzkujúcou nabíjaciu stanicu („prevádzkovateľ nabíjacej stanice“) priamo užívateľovi, alebo sa má dodávka užívateľovi považovať za uskutočnenú spoločnosťou, ktorá poskytuje sieť nabíjacích staníc užívateľom („sieťová spoločnosť“). Z druhého názoru vyplýva, že dodávka sa uskutočňuje v dvoch krokoch, najprv od prevádzkovateľa nabíjacej stanice k sieťovej spoločnosti a následne od sieťovej spoločnosti k užívateľovi.
- 3 Prejudiciálne otázky vyvstali v prípade nemeckej spoločnosti, ktorá poskytuje sieť nabíjacích staníc užívateľom elektrických vozidiel vo Švédsku. Odpoveď na otázky je dôležitá, pokiaľ ide o krajinu, v ktorej má dodávka spoločnosti podliehať zdaneniu.

Citované ustanovenia práva Európskej únie

- 4 V súlade s článkom 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH dodanie tovaru a služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, má podliehať DPH.
- 5 Z článku 14 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že „dodanie tovaru“ znamená prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ. Podľa článku 15 ods. 1 sa elektrina považuje za hmotný majetok.
- 6 Podľa článku 24 ods. 1 „poskytovanie služieb“ znamená akúkoľvek transakciu, ktorá nie je dodaním tovaru.
- 7 V prípade dodania elektriny zdaniteľnému obchodníkovi sa za miesto dodania v súlade s článkom 38 ods. 1 uvedenej smernice považuje miesto, kde má tento obchodník sídlo alebo stálu prevádzkareň, pre ktoré sa tovar dodáva. Ak sa

elektrina dodáva nezdaniteľnej osobe, za miesto dodania sa podľa článku 39 tejto smernice považuje miesto, kde spotrebiteľ tovar skutočne využíva a spotrebúva.

- 8 V prípade, že dodávku nemožno považovať za dodanie elektriny, ale za službu, potom je v súlade s primárnym pravidlom v článku 45 smernice o DPH miestom poskytnutia služby miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo.

Citované ustanovenia vnútroštátneho práva

- 9 V súlade s bodom 1 prvého pododseku § 1 kapitoly 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (zákon o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „ML“) sa DPH v zásade platí za dodávky tovaru alebo poskytovanie služieb v tuzemsku, ktoré podliehajú zdaneniu a ktoré uskutočňuje zdaniteľná osoba konajúca ako taká.
- 10 Podľa § 6 jeho kapitoly 1 sa pod pojmom „tovar“ rozumie hmotný majetok vrátane nehnuteľností a plynu, tepla, chladu a elektriny. „Službami“ sa rozumie všetko ostatné, čo je možné poskytnúť.
- 11 Podľa bodu 1 prvého pododseku a bodu 1 tretieho pododseku § 1 kapitoly 2 ML sa dodaním tovaru rozumie okrem iného dodanie tovaru za protihodnotu a poskytnutím služieb sa rozumie okrem iného dodanie, prevod alebo iné poskytnutie služby osobe za odplatu.
- 12 Ustanovenia zodpovedajúce článkom 38, 39 a 45 (smernice o DPH) boli prebraté v zásade s rovnakým znením do § 2c, § 2d a § 6 kapitoly 5 ML.

Skutkové okolnosti prípadu

- 13 Vec sa týka predbežného daňového stanoviska Skatterättsnämnden (Komisia pre daňové právo, Švédsko), proti ktorému podali odvolanie na Najvyššom správnom súde tak Skatteverket (Daňová správa, Švédsko), ako aj Digital Charging Solutions GmbH, spoločnosť ktorá požiadala o predbežné daňové stanovisko. Komisia pre daňové právo dospela k záveru, že dodávka uskutočnená spoločnosťou predstavuje komplexnú dodávku, ktorá sa vyznačuje najmä dodávkou elektriny, a preto by sa za miesto dodania malo považovať Švédsko.
- 14 Daňová správa aj spoločnosť tvrdia, že spoločnosť sa považuje za dodávateľa elektriny užívateľom, ale nezhodujú sa v otázke, či ide o jednu komplexnú dodávku alebo dve samostatné dodávky.
- 15 Skutkové okolnosti sú nasledovné.
- 16 Digital Charging Solutions má sídlo v Nemecku a nemá stálu prevádzkareň vo Švédsku. Spoločnosť poskytuje užívateľom elektrických vozidiel vo Švédsku prístup k sieti nabíjacích staníc. Prostredníctvom siete dostávajú užívatelia aktuálne informácie o cenách a dostupnosti nabíjacích staníc v sieti. Sieťová

služba navyše obsahuje funkcie na vyhľadávanie a nájdenie nabíjajúcich staníc a plánovanie trasy.

- 17 Nabíjacie stanice v sieti neprevádzkuje spoločnosť, ale prevádzkovatelia, s ktorými má spoločnosť uzatvorenú zmluvu. Spoločnosť poskytuje užívateľom kartu a aplikáciu na autentifikáciu, aby mohli nabíjať vozidlá na nabíjajúcich staniciach. Po použití karty alebo aplikácie sa nabíjanie zaregistruje u prevádzkovateľa, ktorý spoločnosti vystaví faktúru za nabitie užívateľom. Fakturácia prebieha mesačne na konci každého kalendárneho mesiaca a platba sa musí vykonať do 30 dní.
- 18 Po prijatí faktúry od prevádzkovateľov spoločnosť mesačne fakturuje užívateľom množstvo dodanej elektriny a prístup k sieťovej službe. Účtovanie a sieťová služba sa fakturujú samostatne. Platbu je potrebné uhradiť do 14 dní po doručení faktúry. Cena za elektrinu je variabilná, ale za službu sa účtuje fixný poplatok. Poplatok za službu je rovnaký bez ohľadu na to, či užívateľ elektrinu v príslušnom období skutočne nakúpil alebo nie. Nie je možné len nakupovať elektrinu od spoločnosti bez toho, aby ste zároveň platili za prístup do siete.

Tvrdenia účastníkov konania

Daňová správa

- 19 Daňová správa tvrdí, že predbežné daňové stanovisko treba potvrdiť. Daňová správa je toho názoru, ako aj Skatterättsnämnden (Komisia pre daňové právo, Švédsko), že dodávka spoločnosti by sa mala považovať za dodávku elektriny, ktorej je podriadená sieťová služba – čo znamená, že všetko, čo spoločnosť dodáva užívateľovi, podlieha zdaneniu vo Švédsku – ale zároveň chce zdôrazniť skutočnosť, že relevantnosť predchádzajúcich rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie, pokiaľ ide o otázku, či to, čo sa skutočne poskytuje, možno považovať za dodávku elektriny, je nejasná.
- 20 Švédska daňová správa poznamenáva, že Súdny dvor v skutočnosti v podobných prípadoch dospel k názoru, že spoločnosť, ktorej kreditná karta bola použitá na zaplatenie nákupu pohonných hmôt, nedodala držiteľovi karty pohonné hmoty, ale poskytla úver, keďže spoločnosť nikdy nemala právomoc rozhodovať o spôsobe alebo účele použitia pohonných hmôt (Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73 a Vega International Car Transport a Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

Digital Charging Solutions

- 21 Digital Charging Solutions tiež tvrdí, že dodáva elektrinu, ale na rozdiel od daňovej správy uvádza, že existujú dve samostatné dodávky: jedna dodávka elektriny a jedna dodávka sieťovej služby. Spoločnosť preto tvrdí, že predbežné daňové stanovisko by sa malo zmeniť a že Najvyšší správny súd by mal

rozhodnúť, že len tá časť dodávky spoločnosti, ktorá sa týka dodávky elektriny, by mala byť zdanená vo Švédsku.

- 22 Spoločnosť uvádza, že okolnosti tohto prípadu sa líšia od skutkového stavu v prípade *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73). V tomto prípade spoločnosť uzatvorila samostatné zmluvy na dodávku elektriny s užívateľmi a s prevádzkovateľmi nabíjacích staníc. Zúčastneným stranám je jasné, že dodávka elektriny prebieha v dvoch krokoch. Ďalší rozdiel spočíva v tom, že neexistuje žiadna platba vopred. Naopak, je to spoločnosť, ktorá financuje každý nákup elektriny a ktorá následne elektrinu ďalej predáva užívateľom.

Potreba rozhodnutia v prejudiciálnom konaní

Úvod

- 23 Najvyšší správny súd musí na to, aby mohol následne rozhodnúť o tom, či predmetná transakcia pozostáva z jednej alebo viacerých dodávok, najprv zaujať stanovisko k tomu, či dodávka elektriny je vôbec súčasťou dodávky zo strany spoločnosti. Účastníci konania sa zhodujú v tom, že spoločnosť dodáva elektrinu užívateľom, existujú však argumenty v prospech opačného názoru.

Stanovisko komisie pre daňové právo

- 24 Komisia pre daňové právo, ktorá rovnako ako účastníci konania zastávala názor, že spoločnosť dodáva elektrinu, uviedla, že elektrinu treba najskôr považovať za prevádzanú medzi prevádzkovateľmi nabíjacích staníc a spoločnosťou a následne medzi spoločnosťou a jej užívateľmi. Na podporu svojho stanoviska komisia pre daňové právo tvrdila, že elektrina bola dodávaná od prevádzkovateľov nabíjacích staníc spoločnosti v reťazci transakcií, ktoré sú zakotvené v zmluvách, že spoločnosť fakturuje elektrinu prevádzkovateľom a následne fakturuje mesačne užívateľom a že neexistuje žiadna zmluva o dodávke elektriny medzi prevádzkovateľmi a užívateľmi, ktorí elektrinu kupujú.
- 25 Menšina v komisii pre daňové právo však zastávala názor, že spoločnosť nenakupovala žiadnu elektrinu od prevádzkovateľa, ale uviedla, že keď užívateľ nabije vozidlo, prevádzkovateľ buď dodáva užívateľovi nabíjacie relácie alebo dodáva užívateľovi elektrinu. Táto menšina, s odvolaním sa na zistenia Súdneho dvora v prípadoch *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), bola toho názoru, že následná fakturácia spoločnosti neznamená, že užívateľ nakupuje elektrinu v mene spoločnosti alebo že spoločnosť nakupuje elektrinu na vlastný účet, aby ju ďalej predala. Menšina uviedla, že spoločnosť poskytuje administratívnu službu, ktorá pozostáva okrem iného z dodávky siete nabíjacích staníc a následnej fakturácie užívateľom, ktorá zahŕňa aj určité poskytnutie úveru.

- 26 Komisia pre daňové právo teda nebola jednotná v otázke, či to, čo spoločnosť dodáva, predstavuje dodávku elektriny.

Otázka od Naczelny Sąd Administracyjny v Poľsku

- 27 V návrhu na začatie prejudiciálneho konania predloženého Súdnu dvoru 26. apríla 2022 sa Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) domáha rozhodnutia o tom, či sa má považovať komplexná transakcia uskutočnená s užívateľmi elektrických vozidiel na nabíjajúcich miestach za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby (vec C-282/22 pred Súdnym dvorom). Súd nižšieho stupňa v tejto veci zaujal stanovisko, že nejde o dodávku elektriny.
- 28 Otázka nastolená v poľskom prípade je tiež relevantná pre preskúmanie tejto veci, ale týka sa iba otázky, či možno elektrinu považovať za dodanú, keď prevádzkovateľ nabíjacej stanice priamo poskytuje užívateľovi možnosť nabíjania elektrických vozidiel. Ak by Súdny dvor dospel k názoru, že v takejto situácii ide o dodávku elektriny, vyvstáva otázka, či možno za dodávku elektriny považovať aj dodávku elektriny medzi sprostredkovateľskou sieťovou spoločnosťou a užívateľom, ak sa transakcie riadia reťazcom zmlúv, ako je to v prejednávanej veci, a medzi prevádzkovateľom a užívateľom neexistuje žiadna zmluva.

Predchádzajúca judikatúra Súdneho dvora

- 29 V predchádzajúcich rozsudkoch v prípadoch *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) a *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), Súdny dvor rozhodol, že nejde o dodávku pohonných hmôt od spoločnosti konečnému spotrebiteľovi, ak spoločnosť poskytla spotrebiteľovi kartu, ktorú spotrebiteľ použil na tankovanie paliva do vozidla u dodávateľov pohonných hmôt. V týchto rozsudkoch Súdny dvor uviedol, že konečný spotrebiteľ má slobodnú voľbu, pokiaľ ide o podmienky, ako je najmä kvalita, množstvo, čas nákupu a spôsob použitia pohonných hmôt, a že konečný spotrebiteľ v plnej miere znáša náklady na pohonné hmoty. Súdny dvor vyjadril názor, že sprostredkovateľská spoločnosť nenakúpila pohonné látky s cieľom ich ďalšieho predaja, ale že to bol konečný spotrebiteľ, kto si pohonné hmoty zakúpil priamo od dodávateľa pohonných hmôt.
- 30 Okrem toho v prípade *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), ktorý sa týkal tankovania pohonných hmôt prevádzkovateľom plavidiel, ktoré vykonával dodávateľ pohonných hmôt na otvorenom mori, Súdny dvor prisúdil dôležitosť možnosti nakladať s pohonnými hmotami. Objednávky na tankovanie uskutočňovala spoločnosť, ktorej dodávateľ pohonných hmôt aj pohonné hmoty fakturoval. Súdny dvor konštatoval, že táto spoločnosť konala vo vlastnom mene tak vo vzťahu k dodávateľovi, ako aj vo vzťahu k prevádzkovateľom plavidiel. Súdny dvor však zastával názor, že ak by sa transakcia mohla považovať za dodávku tovaru spoločnosti a od spoločnosti, bolo by potrebné, aby to spoločnosti poskytlo právo účinne nakladať s pohonnými hmotami ako vlastník (body 50 až 52).

- 31 Okrem toho v prípadoch, keď Súdny dvor rozhodol, že dodávka elektriny prebiehala v niekoľkých etapách, Súdny dvor prisúdil osobitnú váhu tomu, kto nákup uskutočnil a mal slobodnú voľbu, pokiaľ ide o jej kvalitu a množstvo (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, body 26 a 27).

Usmernenia Výboru pre daň z pridanej hodnoty

- 32 Niektoré z okolností, ktoré Súdny dvor označil za také, ktoré naznačujú, že sprostredkovateľská spoločnosť by sa nemala považovať za dodávateľa pohonných hmôt konečnému spotrebiteľovi, sa vyskytujú aj v prejednávanej veci. Judikatúra Súdneho dvora preto do určitej miery podporuje výklad, podľa ktorého spoločnosť nedodáva elektrinu užívateľom. Výbor EÚ pre DPH však v júni 2019 a v apríli 2021 prijal usmernenia, ktoré podporujú skôr opačný názor (usmernenia vyplývajúce zo 113. zasadnutia z 3. júna 2019, dokument A-taxud.c.1(2019) 6589787-972 a usmernenia vyplývajúce zo 118. zasadnutia z 19. apríla 2021, dokument C-taxud.c.1(2021) 6657618-1018).
- 33 Z usmernení vyplýva, že výbor sa jednomyselne domnieval, že pri nabíjaní elektrických vozidiel v hodnotovom reťazci zahŕňajúcom prevádzkovateľa nabíjacej stanice a spoločnosť, ktorá dodáva sieťové služby, sa má za to, že prevádzkovateľ dodáva elektrinu v súlade s článkom 14 ods. 1 a článkom 15 ods. 1 smernice o DPH sieťovej spoločnosti a sieťová spoločnosť dodáva elektrinu užívateľom elektrických vozidiel.

Záver

- 34 Podľa názoru Najvyššieho správneho súdu nie je jasné, ako predchádzajúce rozhodnutia Súdneho dvora týkajúce sa dodávok pohonných hmôt súvisia so situáciou, o ktorú ide v prejednávanej veci, v ktorej existujú zmluvy na každom stupni, ale kde má užívateľ elektrického vozidla, nie sprostredkovateľská spoločnosť, právo rozhodovať o otázkach, ako je množstvo, čas nákupu a miesto nabíjania, ako aj spôsob použitia elektriny.
- 35 Najvyšší správny súd preto konštatuje, že je potrebné požiadať Súdny dvor Európskej únie o rozhodnutie v prejudiciálnom konaní.

Otázky

- 36 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší správny súd žiada odpoveď na nasledujúce otázky.

Otázka 1: Predstavuje dodávka užívateľovi elektrického vozidla, ktorá pozostáva z nabíjania vozidla na nabíjacom mieste, dodanie tovaru podľa článku 14 ods. 1 a článku 15 ods. 1 smernice o DPH?

Otázka 2: Ak je odpoveď na otázku 1 kladná, má sa takáto dodávka považovať za prítomnú na všetkých stupňoch reťazca transakcií, ktoré zahŕňajú sprostredkovateľskú spoločnosť, ak je reťaz transakcií zakotvená v zmluvách na každom stupni, ale iba užívateľ vozidla má právo rozhodovať o otázkach, ako je množstvo, čas nákupu a miesto nabíjania, ako aj spôsob využitia elektriny?

PRACOVNÝ DOKUMENT