

**Zadeva C-60/23**

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe**

**Datum vložitve:**

6. februar 2023

**Predložitveno sodišče:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedska)

**Datum predložitvene odločbe:**

3. februar 2023

**Pritožnik:**

Skatteverket

**Nasprotna stranka:**

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA  
FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN**

**ZAPISNIK**  
3. februar 2023  
[...]

[...]

**Pritožnik in nasprotna stranka:**

Skatteverket  
[...]

**Nasprotna stranka in pritožnik:**

Digital Charging Solutions GmbH [...]

**PREDMET**

Vnaprejšnje davčno stališče glede davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV); predlog za sprejetje predhodne odločbe Sodišča Evropske unije

[...]

Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) izdaja naslednjo

## **ODLOČBO**

Sodišču Evropske unije se na podlagi člena 267 PDEU predloži predlog za sprejetje predhodne odločbe, kot je naveden v priloženem predlogu za sprejetje take odločbe (priloga k zapisniku).

[...]

## **PRILOGA**

### **Priloga k zapisniku**

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU glede razlage členov 14(1), 15(1) in 24(1) Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: direktiva o DDV)**

### **Uvod**

- 1 Vrhovno upravno sodišče prosi za izdajo predhodne odločbe, da bi se pojasnilo, ali se pri polnjenju električnih vozil na polnilnih mestih šteje, da uporabnik električnega vozila kupi električno energijo (ki se v skladu z direktivo o DDV šteje za premoženje v stvareh in obravnava kot blago), ali pa se pri polnjenju vozila uporabniku zagotavlja neka vrsta storitve.
- 2 Če se dobava šteje za dostavo blaga v obliki električne energije, vrhovno upravno sodišče tudi prosi za pojasnilo, ali se šteje, da dobavo neposredno uporabniku opravi družba, ki upravlja polnilno mesto (v nadaljevanju: upravljavec polnilnega mesta), ali pa se šteje, da dobavo uporabniku opravi družba, ki uporabnikom zagotavlja mrežo polnilnih mest (v nadaljevanju: družba za povezovanje polnilnih mest). Iz slednjega vidika sledi, da se dobava opravi v dveh korakih, najprej od upravljavca polnilnega mesta družbi za povezovanje polnilnih mest, nato pa od nje uporabniku.
- 3 Predložena vprašanja izhajajo iz zadeve, ki se nanaša na nemško družbo, ki zagotavlja mrežo polnilnih mest uporabnikom električnih vozil na Švedskem. Odgovor na vprašanje je pomemben zaradi opredelitve države, v kateri naj se obdavči dobava družbe.

### Upoštevne določbe prava Unije

- 4 Člen 2(1)(a) in (c) direktive o DDV določa, da so predmet DDV dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.
- 5 Iz člena 14(1) navedene direktive izhaja, da „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. V skladu s členom 15(1) pa se električna energija šteje za premoženje v stvareh.
- 6 Člen 24(1) določa, da „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.
- 7 V primeru dobave električne energije davčnim zavezancem-preprodajalcem se v skladu s členom 38(1) navedene direktive za kraj dobave šteje kraj, kjer ima davčni zavezanec-preprodajalec sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero je blago dobavljeno. Če se električna energija dobavi osebi, ki ni davčni zavezanec, v skladu s členom 39 navedene direktive velja, da se za kraj dobave šteje kraj, kjer kupec dejansko uporablja in potroši zadevno blago.
- 8 Če dobave ni mogoče šteti za dobavo električne energije, ampak za opravljanje storitve, se v skladu s primarnim pravilom iz člena 45 navedene direktive za kraj opravljanja storitve šteje kraj, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti.

### Upoštevne določbe nacionalnega prava

- 9 V skladu s točko 1 prvega odstavka člena 1 poglavja 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (zakon o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakon o DDV) se DDV načeloma plačuje za dobave v državi blaga ali storitev, ki so obdavčljive in jih opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak.
- 10 Člen 6 poglavja 1 navedenega zakona določa, da „blago“ pomeni premoženje v stvareh, vključno z nepremičninami in plinom, toploto, energijo za hlajenje in električno energijo. „Storitve“ pa so vse drugo, kar je mogoče dobaviti.
- 11 V skladu s točko 1 prvega odstavka in točko 1 tretjega odstavka člena 1 poglavja 2 zakona o DDV dobava blaga med drugim pomeni dobavo blaga za plačilo, opravljanje storitev pa med drugim pomeni opravljanje, prenos ali drugo zagotavljanje storitve osebi za plačilo.
- 12 Določbe, ki ustrezajo členom 38, 39 in 45 [direktive o DDV], so bile (načeloma dobesedno) prenesene v člene 2c, 2d in 6 poglavja 5 zakona o DDV.

### Dejansko stanje

- 13 Zadeva se nanaša na vnaprejšnje davčno stališče Skatterättsnämnden (komisija za davčno pravo, Švedska), zoper katerega sta Skatteverket (švedska davčna

agencija) in družba, ki je zahtevala izdajo vnaprejšnjega davčnega stališča, Digital Charging Solutions GmbH, vložili pritožbo pri vrhovnem upravnem sodišču. Komisija za davčno pravo je ugotovila, da dobava s strani družbe pomeni kompleksno dobavo, ki jo večinoma sestavlja dobava električne energije, in da bi bilo zato treba šteti, da je kraj dobave na Švedskem.

- 14 Obe, davčna agencija in družba, trdita, da bi bilo treba šteti, da družba dobavlja električno energijo uporabnikom, ne strinjata pa se glede vprašanja, ali gre za eno kompleksno dobavo ali dve ločeni dobavi.
- 15 Dejstva so naslednja.
- 16 Družba Digital Charging Solutions ima sedež v Nemčiji, na Švedskem pa nima stalne poslovne enote. Družba uporabnikom električnih vozil na Švedskem zagotavlja dostop do mreže polnilnih mest. Prek te mreže uporabniki prejemajo najnovejše informacije o cenah in razpoložljivosti polnilnih mest v mreži. Poleg tega storitev povezovanja polnilnih mest v mrežo vključuje funkcijo za iskanje polnilnih mest in načrtovanje poti.
- 17 Polnilnih mest v mreži ne upravlja družba, ampak upravljavci, s katerimi je družba sklenila pogodbo. Družba uporabnikom zagotavlja izkaznico in aplikacijo za avtentikacijo, kar jim omogoča polnjenje vozil na polnilnih mestih. Ob uporabi izkaznice ali aplikacije se polnjenje zabeleži pri upravljavcu, ki družbi zaračuna uporabnikovo polnjenje. Računi se izdajajo mesečno, ob koncu vsakega koledarskega meseca, rok plačila pa je 30 dni.
- 18 Ko družba prejme račune upravljavcev, mesečno izda račune uporabnikom za količino dobavljene električne energije in za dostop do storitev povezovanja polnilnih mest v mrežo. Polnjenje in storitev povezovanja polnilnih mest v mrežo se zaračunavata ločeno. Rok plačila je 14 dni po prejemu računa. Cena električne energije se spreminja, cena storitve pa je fiksna. Cena storitve je enaka, ne glede na to, ali je uporabnik v zadevnem obdobju dejansko kupil električno energijo ali ne. Nakup zgolj električne energije od družbe ni mogoč, ne da bi se hkrati plačal tudi dostop do mreže.

### **Trditve strank**

#### *Davčna agencija*

- 19 Davčna agencija trdi, da bi bilo treba vnaprejšnje davčno stališče potrditi. Davčna agencija se strinja s Skatterättsnämnden (komisija za davčno pravo, Švedska), da bi bilo treba dobavo družbe šteti za dobavo električne energije, ki ji je storitev povezovanja polnilnih mest v mrežo podrejena (kar bi pomenilo, da je vse, kar družba dobavi uporabniku, obdavčljivo na Švedskem), hkrati pa želi poudariti dejstvo, da ni jasna upoštevnost prejšnjih odločitev Sodišča EU o vprašanju, ali je mogoče šteti, da se dejansko zagotavlja dobava električne energije.

- 20 Švedska davčna agencija navaja, da je Sodišče v podobnih zadevah zavzelo stališče, da družba, katere kreditna kartica je bila uporabljena za plačilo goriva, ni dobavila goriva imetniku kartice, ampak je zagotovila dobroimetje, saj v nobenem trenutku družba ni mogla odločati o načinu ali namenu porabe goriva (Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, in Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

### *Digital Charging Solutions*

- 21 Tudi družba Digital Charging Solutions trdi, da dobavlja električno energijo, vendar v nasprotju z davčno agencijo trdi, da gre za dve ločeni dobavi: dobavo električne energije in zagotavljanje storitve povezovanja polnilnih mest v mrežo. Zato družba trdi, da bi bilo treba vnaprejšnje davčno stališče spremeniti in da bi moralo vrhovno upravno sodišče ugotoviti, da je na Švedskem obdavčljiv le tisti del dobave družbe, ki se nanaša na dobavo električne energije.
- 22 Družba trdi, da se dejansko stanje v obravnavani zadevi razlikuje od tistega v zadevi Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73). V obravnavani zadevi je družba sklenila ločene pogodbe za dobavo električne energije z uporabniki in upravljavci polnilnih mest. Zadevnim strankam je jasno, da dobava električne energije poteka v dveh korakih. Druga razlika je, da ni plačila v naprej. Nasprotno, družba je tista, ki financira vsak nakup električne energije in jo nato proda naprej uporabnikom.

### **Potreba po sprejetju predhodne odločbe**

#### *Uvod*

- 23 Da bi vrhovno upravno sodišče lahko pozneje odločilo, ali je transakcija v obravnavani zadevi sestavljena iz ene ali več dobav, mora najprej ugotoviti, ali je dobava električne energije sploh del dobav družbe ali ne. Stranki v zadevi se strinjata, da družba dobavlja električno energijo uporabnikom, vendar obstajajo trditve v podporo nasprotnemu mnenju.

#### *Odločba komisije za davčno pravo*

- 24 Komisija za davčno pravo, ki je tako kot stranki v zadevi zavzela stališče, da družba dobavlja električno energijo, navaja, da je treba najprej šteti, da se električna energija prenaša od upravljavca polnilnega mesta do družbe, nato pa od družbe k uporabnikom. V podporo svojemu stališču je komisija za davčno pravo trdila: da upravljavci polnilnih mest dobavljajo električno energijo družbi v verigi transakcij, ki jih spremljajo pogodbe; da upravljavci mesečno zaračunavajo električno energijo družbi, ta pa jo nato mesečno zaračunava uporabnikom; ter da ne obstaja pogodba za dobavo električne energije med upravljavci in uporabniki, ki jo kupujejo.

- 25 Manjšina članov komisije za davčno pravo pa je menila, da družba ne kupuje električne energije od upravljavca, ampak je navedla, da, ko uporabnik polni vozilo, upravljavec uporabniku bodisi dobavlja polnjenje bodisi električno energijo. Navedena manjšina, ki se je sklicevala na ugotovitve Sodišča v zadevah *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) in *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), je menila, da naknadno izdajanje računov družbi ne pomeni, da uporabnik kupi električno energijo v imenu družbe ali da jo družba kupi v svojem imenu zaradi nadaljnje prodaje. Ta manjšina je navedla, da družba dobavlja upravno storitev, ki je med drugim sestavljena iz zagotavljanja mreže polnilnih mest ter naknadne izdaje računov uporabnikom, kar zajema določeno zagotavljanje dobroimetja.
- 26 Komisija za davčno pravo torej ni bila soglasna glede vprašanja, ali storitev družbe res pomeni dobavo električne energije.

*Vprašanje, ki ga je postavilo Naczelny Sąd Administracyjny, Poljska*

- 27 V predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je 26. aprila 2022 Sodišču predložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), navedeno sodišče sprašuje, ali se kompleksna transakcija, ki se zagotavlja uporabnikom električnih vozil na polnilnih mestih, šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev (zadeva C-282/22 pred Sodiščem). Nižje sodišče v navedeni zadevi je sprejelo stališče, da ne gre za dobavo električne energije.
- 28 Vprašanje v poljski zadevi je upošteveno tudi pri obravnavi te zadeve, vendar se nanaša le na vprašanje, ali se lahko električna energija šteje za dobavljeno, kadar upravljavec polnilnih mest uporabnikom neposredno ponudi možnost polnjenja električnih vozil. Če bi Sodišče sprejelo stališče, da v takem primeru gre za dobavo električne energije, se postavi vprašanje, ali se lahko šteje, da gre za dobavo električne energije tudi med posredniško družbo za povezovanje polnilnih mest in uporabnikom, kadar – kot velja v obravnavani zadevi – transakcije ureja veriga pogodb ter upravljavec in uporabnik neposredno med seboj ne skleneta pogodbe.

*Predhodna sodna praksa Sodišča*

- 29 V predhodnih sodbah v zadevah *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) in *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) je Sodišče sprejelo stališče, da ne gre za dobavo goriva s strani družbe končnemu potrošniku, kadar družba temu potrošniku zagotovi kartico, ki jo potrošnik uporabi za polnjenje goriva pri dobaviteljih goriva. V navedenih sodbah je Sodišče navedlo, da ima končni potrošnik svobodno izbiro glede pogojev, med drugim glede kakovosti, količine, časa nakupa in načina porabe goriva ter da končni potrošnik v celoti nosi stroške goriva. Po mnenju Sodišča se ne šteje, da posredniška družba kupi gorivo zaradi nadaljnje prodaje, ampak je končni potrošnik tisti, ki kupi gorivo neposredno od dobavitelja goriva.

- 30 Poleg tega je Sodišče v zadevi Fast Bunkering Klaipéda (C-526/13, EU:C:2015:536), ki se nanaša na oskrbovanje upravljavcev plovil z gorivom, kar na odprtem morju izvaja dobavitelj goriva, opozorilo na možnost razpolaganja z gorivom. Naročila za oskrbovanje je dala družba, ki ji je dobavitelj goriva tudi izdal račun za gorivo. Sodišče je ugotovilo, da je družba glede dobavitelja in upravljavcev plovil ravnala v svojem imenu. Vendar je Sodišče menilo, da mora imeti družba pravico dejansko razpolagati z gorivom kot lastnik, da se lahko transakcija šteje za dobavo blaga družbi in s strani družbe (točke od 50 do 52).
- 31 Dalje, v zadevah, v katerih je Sodišče ugotovilo, da je dobava električne energije potekala v več fazah, je posebno pozornost namenilo vprašanju, kdo je opravil nakup in imel svobodno izbiro glede kakovosti in količine (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, točki 26 in 27).

#### *Smernice odbora za davek na dodano vrednost*

- 32 Nekatera dejstva, glede katerih je Sodišče navedlo, da bi lahko kazala na to, da posredniške družbe ne bi smeli šteti za dobavitelja goriva končnemu potrošniku, so prisotna tudi v obravnavani zadevi. V skladu s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja določena podpora razlagi, da družba ne dobavlja električne energije uporabnikom. Vendar pa je odbor EU za DDV junija 2019 in aprila 2021 sprejel smernice, ki podpirajo nasprotno stališče (smernice, sprejete na podlagi 113. seje z dne 3. junija 2019, dokument A–taxud.c.1(2019) 6589787–972, in smernice, sprejete na podlagi 118. seje z dne 19. aprila 2021, dokument C–taxud.c.1(2021) 6657618–1018).
- 33 Iz smernic jasno izhaja, da je odbor soglasno menil, da je treba pri polnjenju električnih vozil v vrednostni verigi, ki vključuje upravljavca polnilnih mest in družbo, ki zagotavlja storitve povezovanja polnilnih mest, šteti, da upravljavec dobavlja električno energijo v skladu s členoma 14(1) in 15(1) direktive o DDV družbi za povezovanje polnilnih mest, ta pa jo dobavlja uporabnikom električnih vozil.

#### *Sklep*

- 34 Po mnenju vrhovnega upravnega sodišča ni jasno, kako se predhodne sodbe Sodišča o dobavi goriva nanašajo na položaj v obravnavani zadevi, v kateri obstajajo pogodbe v vsaki fazi, vendar je uporabnik električnega vozila, in ne posredniška družba, tisti, ki ima pravico odločati o vprašanjih, kot so količina, čas nakupa in lokacija polnjenja ter način uporabe električne energije.
- 35 Vrhovno upravno sodišče zato ugotavlja, da je treba pri Sodišču Evropske unije vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.

## Vprašanja

- 36 Glede na zgorajnavedeno vrhovno upravno sodišče prosi za odgovor na ti vprašanja.

*Vprašanje 1:* Ali dobava uporabniku električnega vozila, ki jo sestavlja polnjenje vozila na polnilnem mestu, pomeni dobavo blaga na podlagi členov 14(1) in 15(1) direktive o DDV?

*Vprašanje 2:* Če je odgovor na vprašanje 1 pritrdilen, ali je treba nato šteti, da se taka dobava opravi v vseh fazah verige transakcij, ki vključujejo posredniško družbo, pri čemer verigo transakcij spremlja pogodba v vsaki fazi, vendar ima le uporabnik vozila pravico odločati o vprašanjih, kot so količina, čas nakupa in lokacija polnjenja ter način uporabe električne energije?