

**Zadeva C-282/22**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

26. april 2022

**Predložitevno sodišče:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

**Datum predložitvene odločbe:**

23. februar 2022

**Tožeča stranka:**

P. v W.

**Tožena stranka:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

---

**Predmet postopka pred nacionalnim sodiščem**

Individualna razlaga določb davčne zakonodaje o opredelitvi dejavnosti, ki se opravljajo na polnilnih postajah za električna vozila.

**Predmet in pravna podlaga vprašanja za predhodno odločanje**

Vprašanje, ali je treba dejavnosti, ki se opravljajo na polnilnih postajah za električna vozila, opredeliti kot dobavo blaga v skladu s členom 14(1) Direktive o DDV ali kot opravljanje storitev v skladu s členom 24(1) navedene direktive.

## Vprašanje za predhodno odločanje

Ali storitev, ki se zagotavlja na polnilnih postajah uporabnikom električnih vozil, in ki zajema:

- (a) zagotavljanje opreme za polnjenje (vključno z vključitvijo polnilnega mesta v operacijski sistem vozila),
  - (b) zagotavljanje pretoka električne energije z ustrezno usklajenimi parametri v baterije električnega vozila,
  - (c) potrebno tehnično podporo za uporabnike vozil,
  - (d) zagotavljanje namenske platforme, spletne strani ali aplikacije, ki uporabnikom omogoča rezervacijo določenega priključka, vpogled v zgodovino transakcij in opravljenih plačil ter uporabo t.i. e-denarnice za plačilo posameznega polnjenja
- pomeni dobavo blaga v smislu člena 14(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [...] (ni prevedeno) ali opravljanje storitev v smislu člena 24(1) te direktive?

### Navedena zakonodaja Skupnosti

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV): člena 14(1) in 24(1).

### Navedena nacionalna zakonodaja

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost) (v nadaljevanju: zakon o DDV): člena 7 in 8.

### Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Podjetje P. v W. (v nadaljevanju: tožeča stranka) je Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega urada za davčne informacije) zaprosilo za individualno razlago določb davčne zakonodaje o davku na dodano vrednost. Tožeča stranka je v svoji prošnji za razlago navedla, da namerava opravljati dejavnost na področju tako imenovanih splošno dostopnih polnilnih postaj za električna vozila. V okviru te dejavnosti lahko podjetje namesti in proti plačilu

omogoči uporabo polnilnih postaj, na katerih bodo uporabniki električnih vozil lahko polnili ta vozila na polnilnicah z različnimi standardi in hitrostmi polnjenja.

- 2 Podjetje predvideva, da bodo polnilne postaje opremljene s tako imenovanimi večstandardnimi polnilnicami, ki imajo priključke za hitro polnjenje z enosmernim tokom in priključke za počasno polnjenje z izmeničnim tokom. Standardni čas polnjenja vozila do 80 % zmogljivosti baterije s priključki za hitro polnjenje z enosmernim tokom je praviloma od 20 do 30 minut. Čas polnjenja vozila s priključki za počasno polnjenje z izmeničnim tokom pa je običajno od 4 do 6 ur (odvisno od moči priključka).
- 3 Cena je odvisna zlasti od časa polnjenja in standarda priključka, ki ga uporablja uporabnik. Glede na standard polnjenja se cena izračuna na podlagi časa polnjenja, izraženega v urah (za priključke za počasno polnjenje) ali minutah (za priključke za hitro polnjenje).
- 4 Storitve, ki jih podjetje vsakič zagotovi v okviru storitve polnjenja, lahko glede na potrebe zadevnega uporabnika vključujejo:
  - 5 – zagotavljanje opreme za polnjenje (vključno s priključitvijo polnilnika na operacijski sistem vozila),
  - 6 – zagotavljanje pretoka električne energije z baterijam s parametri ustrezno prilagojenimi električnemu vozilu in
  - 7 – potrebno tehnično podporo uporabnikom vozil.
- 8 Poleg tega namerava podjetje ustvariti tudi posebno platformo, spletno stran ali aplikacijo, prek katere bodo lahko posamezni uporabniki v okviru uporabe polnilnih postaj podjetja rezervirali določen priključek ter si ogledali zgodovino opravljenih transakcij in plačil.
- 9 Plačila za polnjenje vozil se opravijo na podlagi časa polnjenja – odvisno od dogovorov s posameznim uporabnikom se lahko plačila opravijo po vsakem polnjenju ali ob koncu dogovorjenega obračunskega obdobja. Poleg tega je mogoče, da bo podjetje v prihodnosti uvedlo tudi možnost, da uporabniki uporabljajo tako imenovano e-denarnico, s katero bodo lahko izvedli plačila za posamezna polnjenja. Podjetje predvideva, da bodo uporabniki, ki bodo uporabljali tako imenovano e-denarnico, vanjo položili izbrane zneske, ki jih bodo nato lahko uporabili za poravnavo svojih obveznosti do podjetja. V okviru tega sistema poravnave bo podjetje zagotovilo tudi spletno stran ali aplikacijo za identifikacijo zadevnega uporabnika, ki bo lahko preveril tudi trenutno stanje uporabe sredstev, zbranih v e-denarnici. Možno je, da bo podjetje uporabnikom izdalo tudi kartice, s katerimi se bodo lahko identificirali vsakič pred začetkom posameznega polnjenja.
- 10 Vse zgoraj navedene storitve se zaračunajo po enotni ceni, ki jo uporabniki plačajo izključno na podlagi trajanja posameznega polnjenja. Podjetje ne

namerava zaračunavati ločene pristojbine za dodatne storitve, opravljene med polnjenjem, vključno s tehnično podporo, rezervacijo naprave ali dostopom do zgoraj navedenih platforme, spletnega mesta ali aplikacije. Uporaba teh ugodnosti je vključena v ceno polnjenja.

- 11 Glede na zgornji opis je bilo davčnemu organu postavljeno naslednje vprašanje:  
 „Ali vse opisane storitve, ki jih podjetje opravlja v korist uporabnikov električnih vozil, pomenijo eno obdavčljivo dejavnost, to je opravljanje storitev za plačilo iz člena 8(1) zakona o DDV?“
- 12 Podjetje meni, da vse storitve, ki jih opravlja za uporabnike polnilne postaje, pomenijo eno obdavčljivo dejavnost, to je opravljanje storitev za plačilo iz člena 8(1) zakona o DDV.
- 13 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega urada za davčne informacije) je v izpodbijani razlagi navedel, da je stališče tožeče stranke, navedeno v vlogi za individualno razlago, napačno.
- 14 Wojewódzki Sąd Administracyjny (regionalno upravno sodišče, Poljska) v Varšavi je na podlagi pritožbe tožeče stranke s sodbo z dne 6. junija 2018 razveljavilo zgoraj opisano individualno razlago.
- 15 Davčni organ se je zoper sodbo sodišča prve stopnje pritožil v celoti.

#### **Bistvene trditve strank v postopku pred nacionalnim sodiščem**

- 16 Podjetje je v podporo svojemu stališču predstavilo naslednje argumente:
- 17 – z vidika uporabnikov posamezne dejavnosti, ki jih izvajajo podjetja, pomenijo eno storitev, ki jo kupijo od podjetja,
- 18 – glavni namen posameznih uporabnikov je uporaba specializirane opreme polnilne postaje, ki jim omogoča hitrejše in učinkovitejše polnjenje baterije,
- 19 – vse dodatne dejavnosti so namenjene izključno omogočanju uporabe opreme za polnilne postaje ali povečanju privlačnosti ponudbe storitev družbe v zvezi s polnjenjem,
- 20 – uporabnikom se ne zaračunavajo dodatne storitve, ki spremljajo polnjenje na polnilni postaji.
- 21 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega urada za davčne informacije) meni, da je treba na podlagi določb člena 5(1), člena 7(1) in člena 8(1) zakona o DDV in sodne prakse Sodišča Evropske unije za glavno storitev v zadevnem primeru šteti dobavo električne energije, potrebne za polnjenje vozila na električni pogon, medtem ko je treba druge storitve podjetja šteti za pomožne.

- 22 Po mnenju tega organa je treba dejavnosti, ki jih opravlja podjetje, razdeliti na dva dela – dejavnosti, povezane z dobavo električne energije (to je zagotavljanje opreme za polnjenje, sama dobava električne energije in tehnična podpora), in dejavnosti, ki niso povezane z dobavo električne energije (to je zagotavljanje platforme/spletne strani/aplikacije ali e-denarnice).
- 23 Vendar je Wojewódzki Sąd Administracyjny (regionalno upravno sodišče) v Varšavi, ki je odločalo na prvi stopnji, najprej opozorilo na Direktivo 2014/94/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 22. oktobra 2014 o vzpostavitvi infrastrukture za alternativna goriva (v nadaljevanju: Direktiva 2014/94) in navedlo, da v skladu z navedeno direktivo polnjenje električnega vozila na postaji ni povezano s prodajo električne energije kot blaga.
- 24 To sodišče se je strinjalo s tožečo stranko, da je bil glavni namen posameznih uporabnikov polnilnih postaj uporaba naprav, ki jim omogočajo hitro in učinkovito polnjenje njihovih vozil. Tako je z vidika uporabnika glavna storitev podjetja zagotavljanje opreme polnilne postaje (skupaj s potrebno priključitvijo polnilnika na operacijski sistem vozila). Namen storitve ni zagotavljanje električne energije, temveč tehnično naprednih polnilnih naprav, s katerimi so opremljene postaje.
- 25 Po mnenju navedenega sodišča namen storitve ni nakup električne energije, saj bi v tem primeru vsak lastnik električnega vozila namesto polnilne postaje uporabljal domače omrežje ali omrežje na delovnem mestu, v katerem navsezadnje teče enaka električna energija kot v omrežju na postajah tožeče stranke. Uporabnik ne bi imel nobene motivacije za uporabo polnilne postaje. Bistvena razlika je torej v polnilni infrastrukturi.
- 26 Sodišče prepriča tudi trditev tožeče stranke, da uporabnike, ki se odločijo za uporabo polnilne postaje, zanima predvsem dostop do naprav na postaji, brez katerih ne bi mogli napajati svojih vozil ali jih razmeroma hitro napolniti. Zato treba za osnovno potrebo uporabnikov, ki jo izpolnjuje podjetje, šteti možnost uporabe specializiranih in tehnološko naprednih naprav, opremljenih s priključki različnih standardov za polnjenje, in ne dobavljanje energije baterijam. Pri polnilnih postajah je oskrba baterij z električno energijo drugotnega pomena, saj gre za naprave, ki omogočajo hitrejšo in učinkovitejšo polnjenje električnih vozil.
- 27 Navedeno sodišče je tudi poudarilo, da iz dejanskega stanja zadeve ni razvidno, da bi izračun cene temeljil na količini porabljene energije (v vlogi na mestu, kjer je navedeno, od česa naj bi „zlasti“ bila cena odvisna, ni navedena energija). Dejansko stanje zadeve kaže, da ponudnik storitev (tožeča stranka) predvsem zagotavlja dostop do polnilnic z ustreznimi tehničnimi parametri. Nasprotno pa ne dopušča sklepa, da se ponudnik ukvarja z nakupom in poznejšo nadaljnjo prodajo električne energije.
- 28 Dejstvo, da je energija blago v smislu člena 2 točka 6. zakona o DDV, po mnenju tega sodišča ne pomeni, da se dobava blaga, vedno kadar se energija uporablja za

opravljanje storitve, obravnava kot glavna storitev. Privlačnost ponudbe polnilnih postaj za vozila se izraža predvsem v času polnjenja in ne v dostopu do električne energije. Ne glede na to polnjenje vozila na domu vključuje nakup blaga – elektrike, kot ključnega in edinega elementa storitve.

- 29 Po mnenju tega sodišča je storitev polnjenja na postaji, opisana v vlogi, širši pojem od prodaje energije. Sam dostop do električne energije je pomemben, vendar pa prevladujoči element storitve ni poraba električne energije, temveč način te porabe. Sodišče je ugotovilo, da je element omogočanja tehnoloških rešitev proti plačilu, to je storitev dajanja ustrezne infrastrukture na voljo, odločilen in določa naravo polnjenja električnih vozil kot storitve. Na to kažejo koristnost storitve z vidika uporabnika, način izračuna cene in prevlada vključenosti ponudnika pri zagotavljanju infrastrukture za polnjenje nad dejavnostmi, povezanimi s prodajo energije.
- 30 Po mnenju tega sodišča primerjava dejstev tega primera, ki jo je opravil organ za razlago, s položajem točenja goriva na bencinski črpalki, ni pravilna. Z vidika uporabnika električnega vozila ni pomembna vrsta goriva (ker je povsod enaka), ampak standard naprave, ki je na voljo za polnjenje vozila. Zato so za razliko od tradicionalnih bencinskih črpalk v primeru polnilnih postaj za električna vozila elementi, ki odlikujejo ponudbo danega subjekta, posamezne polnilne naprave. Za čas polnjenja baterij vozila je – za razliko od distributerja goriva – zelo pomembna učinkovitost delovanja priključka.
- 31 Zato je sodišče ugotovilo, da v dejanskem stanju, ki ga je opisalo podjetje, njegova storitev ni dobava blaga, temveč storitev, ki v nasprotju s stališčem organa vključuje tudi dajanje na voljo posebne platforme, spletne strani ali aplikacije, ki se uporabljajo za rezervacijo določenega priključka, vpogled v zgodovino transakcij in opravljenih plačil ter možnost uporabe tako imenovane e-denarnice.

### **Kratka obrazložitev predloga**

- 32 Predložitveno sodišče meni, da je za rešitev kasacijske pritožbe davčnega organa potreben odgovor Sodišča EU na vprašanje o razlagi in uporabi člena 14(1) Direktive o DDV in člena 24(1) te direktive.
- 33 V skladu s sodno prakso Sodišča EU je treba načeloma vsako transakcijo za namene DDV obravnavati kot ločeno in neodvisno transakcijo, po drugi strani pa transakcije, ki je z ekonomskega vidika sestavljena iz ene same dobave, ne bi smeli umetno razdeliti, saj bi to poslabšalo delovanje sistema DDV.
- 34 To stališče je bilo izraženo v sodbi Sodišča EU z dne 27. oktobra 2005, C-41/04, v zadevi Levob Verzekeringen BV, ki je potrdila stališče, izraženo v sodbah z dne 25. februarja 1999 v zadevi Card Protection Plan Ltd (CPP), C-349/96, in z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien, C-231/94.

35 V tem primeru je predmet dejavnosti podjetja:

- (1) zagotavljanje opreme za polnjenje (vključno z priključitvijo polnilnika na operacijski sistem vozila),
- (2) zagotavljanje pretoka električne energije z ustreznimi parametri v baterije električnega vozila,
- (3) potrebna tehnična podpora za uporabnike vozil,
- (4) zagotavljanje uporabnikom posebne platforme, spletne strani ali aplikacije za rezervacijo določenega priključka, vpogled v zgodovino transakcij in plačil ter uporabo ti. e-denarnice za plačilo posameznih polnjenj.

Iz zgoraj navedenega izhaja, da so prvi trije elementi storitve podjetja vsekakor potrebni za izvajanje dejavnosti polnjenja vozil in so med seboj tesno povezani. Zato je treba v okoliščinah tega primera dobavo električne energije in dobavo opreme za polnjenje skupaj s tehnično podporo za namene DDV obravnavati kot elemente, ki sestavljajo eno transakcijo.

Dejavnosti, ki sestavljajo četrti element, niso tako tesno povezane z dejavnostjo polnjenja vozila, čeprav lahko uporabnikom nedvomno olajšajo opravljanje te dejavnosti, saj so to pomožne dejavnosti.

- 36 Glede vprašanja, ali je treba tako kompleksno enotno transakcijo opredeliti kot opravljanje storitev, je treba ugotoviti prevladujoče elemente te storitve (glej zlasti zgoraj navedene sodbe): Faaborg Gelting Linien, 12. in 14. točka, ter Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 27).
- 37 Vprašanje je, kaj je za povprečnega potrošnika prevladujoči element zadevne transakcije.
- 38 Po mnenju predložitvenega sodišča je stališče organa prepričljivejše, saj uporabnik vozila ne gre na polnilno mesto (postajo) zato, da bi uporabil polnilno napravo, temveč zato, da bi napolnil baterijo svojega vozila z električno energijo, da bi ga lahko vozil. Tam lahko izbira med hitrimi in počasnimi polnilnimi mesti, ki jih uporablja ne le glede na čas polnjenja, temveč tudi ob upoštevanju značilnosti baterije svojega vozila. Tako se zdi, da zagotavljanje polnilnih naprav za uporabnika vozila ni sama sebi namen, ampak sredstvo za čim boljše izkoriščanje glavne dejavnosti, to je porabe (dobave) električne energije po teh napravah. Zato naj bi bila uporaba polnilne naprave le sredstvo, s katerim bi uporabnik z električno energijo napolnil baterijo svojega vozila.
- 39 Vendar pa je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) opozorilo, da člen 4(8) Direktive 2014/94 določa: „Države članice zagotovijo, da lahko upravljavci javno dostopnih polnilnih mest električno energijo kupujejo od katerega koli dobavitelja električne energije iz Unije v skladu z dogovorom z dobaviteljem. Upravljavci polnilnih mest lahko strankam storitve polnjenja

električnih vozil zagotavljajo na podlagi pogodb, tudi v imenu in za račun drugih ponudnikov storitev.“

- 40 V skladu s to določbo zakonodajalec EU obravnava polnjenje električnih vozil (na polnilnih postajah) kot storitev (vsaj uporablja takšno terminologijo). Upoštevati je treba tudi, da sedanja poslovna praksa kaže, da se pri izračunu pristojbine upoštevata tako merjenje porabljene energije kot tudi pristojbina za čas polnjenja.
- 41 Zato je po mnenju pritožbenega sodišča glede na pomen obravnavanega vprašanja ne le za nacionalne upravljavce polnilnih postaj, temveč za celoten trg EU (med drugim glede določitve kraja opravljanja teh transakcij) pomembno, da se odloči, kako je treba obravnavo storitev opredeliti v smislu Direktive 2006/112/ES – kot dobavo blaga v smislu člena 14(1) te direktive ali kot opravljanje storitev v smislu člena 24(1) te direktive.