

Vec C-282/22

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

26. apríl 2022

Vnútroštátny súd:

Naczelny Sąd Administracyjny

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

23. február 2022

Žalobkyňa:

P. vo W.

Žalovaný:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania

Individuálny výklad predpisov daňového práva vo veci kvalifikácie činností vykonávaných na nabíjaciach staniciach pre elektrické vozidlá.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Otázka, či činnosti vykonávané na nabíjaciach staniciach pre elektrické vozidlá sa majú kvalifikovať ako dodanie tovaru na základe článku 14 ods. 1 smernice o DPH alebo ako poskytovanie služieb na základe článku 24 ods. 1 tejto smernice.

Prejudiciálna otázka

Predstavuje vykonávanie zloženej činnosti na nabíjaciach staniciach v prospech používateľov elektrických vozidiel, ktorá zahŕňa:

- a) sprístupnenie nabíjaciach zariadení (vrátane integrácie nabíjačky do operačného systému vozidla),
- b) zabezpečenie toku elektrickej energie s vhodne nastavenými parametrami do batérií elektrického vozidla,
- c) potrebnú technickú podporu pre používateľov vozidiel,
- d) poskytnutie špeciálnej platformy, webovej stránky alebo aplikácie pre používateľov, prostredníctvom ktorých si možno rezervovať daný konektor, prezerat' históriu transakcií a uskutočnených platieb a tiež používať tzv. elektronickú peňaženku na uskutočňovanie dlhovaných platieb za jednotlivé nabíjacie relácie

- dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty... alebo poskytovanie služieb v zmysle článku 24 ods. 1 tejto smernice?

Relevantné predpisy práva Spoločenstva

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“): Článok 14 ods. 1 a článok 24 ods. 1.

Relevantné vnútroštátne predpisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zákon z 11. marca 2004 o dani z tovaru a služieb, ďalej len „u.p.t.u.“): články 7 a 8.

Krátky opis skutkového stavu a konania

- 1 Spoločnosť P. vo W. (ďalej len „žalobkyňa“) požiadal Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ Štátneho úradu pre daňové informácie) o individuálny výklad predpisov daňového práva v oblasti dane z tovaru a služieb. Vo svojej žiadosti o výklad žalobkyňa uviedla, že má v úmysle začať činnosť v oblasti tzv. verejných nabíjacích staníc pre elektrické vozidlá. V rámci tejto činnosti môže spoločnosť nainštalovať a za poplatok sprístupniť využívanie nabíjacích staníc, kde budú môcť používatelia elektrických vozidiel nabíjať tieto vozidlá zo staníc s rôznymi štandardmi a rýchlosťami nabíjania.
- 2 Spoločnosť predpokladá, že nabíjacie stanice budú vybavené takzvanými multištandardnými nabíjačkami, ktoré budú mať tak rýchlonabíjacie konektory pre jednosmerný prúd ako aj pomalé nabíjacie konektory na striedavý prúd. Štandardný čas nabíjania vozidla na 80 % kapacity batérie pomocou rýchlonabíjacích konektorov na jednosmerný prúd je spravidla približne 20-30 minút. Doba nabíjania vozidla pomocou pomalých konektorov na striedavý prúd je naproti tomu zvyčajne približne 4-6 hodín (v závislosti od výkonu konektora).
- 3 Cena bude závisieť najmä od času nabíjania a štandardu konektora, ktorý daný používateľ bude používať. V závislosti od štandardu nabíjania sa cena vypočíta na základe času nabíjania vyjadreného v hodinách (v prípade konektorov pomalého nabíjania) alebo minútach (v prípade konektorov rýchleho nabíjania).
- 4 Služby poskytované spoločnosťou v rámci nabíjacej relácie môžu v závislosti od potrieb daného používateľa v zásade zahŕňať tieto činnosti:
- 5 - sprístupnenie nabíjacích zariadení (vrátane integrácie nabíjačky do operačného systému vozidla),
- 6 - zabezpečenie toku elektrickej energie s vhodne nastavenými parametrami do batérií elektrického vozidla, a tiež
- 7 - potrebná technická podpora pre používateľov vozidiel.
- 8 Okrem toho spoločnosť plánuje tiež vytvoriť špeciálnu platformu, webovú stránku alebo aplikáciu, prostredníctvom ktorej si jednotliví používatelia pri využívaní nabíjacích staníc spoločnosti budú môcť rezervovať daný konektor, prezerat históriu uskutočnených transakcií a zrealizovaných platieb.
- 9 Účtovanie za nabíjanie vozidiel sa bude uskutočňovať na základe času nabíjania – v závislosti od dohôd s príslušným používateľom sa platby môžu uskutočňovať po

každom nabíjaní alebo na konci stanoveného fakturačného obdobia. Okrem toho nie je vylúčené, že spoločnosť v budúcnosti zavedie aj možnosť, aby používatelia využívali takzvanú elektronickú peňaženku, prostredníctvom ktorej budú môcť uskutočňovať platby dlhované za jednotlivé nabíjacie relácie. Spoločnosť predpokladá, že používatelia, ktorí využijú takzvanú elektronickú peňaženku, vložia do nej sumy podľa vlastného výberu, ktoré potom budú môcť použiť na vyrovnanie svojich dlhov voči spoločnosti. V rámci tohto systému účtovania by spoločnosť sprístupnila aj webovú stránku alebo aplikáciu umožňujúcu identifikáciu príslušného používateľa, ktorý bude tiež skontrolovať aj aktuálny stav použitia finančných prostriedkov zhromaždených v elektronickej peňaženke. Je možné, že spoločnosť bude používateľom takisto vydávať karty, ktoré im umožnia sa identifikovať zakaždým pred začatím jednotlivých nabíjajúcich relácií.

- 10 Všetky uvedené služby budú zahrnuté v jednej cene, ktorú zaplatia používatelia a ktorá sa vypočíta výlučne na základe času každej nabíjacej relácie. Spoločnosť nemá v úmysle účtovať samostatnú odmenu za ďalšie činnosti uskutočňované v rámci danej nabíjacej relácie – ako napr. odmeny z titulu technickej podpory, rezervácie daného zariadenia alebo prístupu k uvedenej platforme, webovej stránke alebo aplikácii. Použitie týchto zariadení je zahrnuté v cene príslušného nabíjania.
- 11 V súvislosti s uvedeným opisom bola daňovému orgánu položená táto otázka:
 „Predstavuje súhrn opísaných služieb, ktoré spoločnosť poskytuje v prospech užívateľov elektrických vozidiel, jediné zdaniteľné plnenie, t. j. poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 8 ods. 1 u.p.t.u.“
- 12 Podľa názoru spoločnosti treba konštatovať, že súhrn služieb, ktoré spoločnosť poskytuje používateľom nabíjajúcich staníc pre elektrické vozidlá, predstavuje jediné zdaniteľné plnenie, t. j. poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 8 ods. 1 u.p.t.u..
- 13 V napadnutom výklade riaditeľ Štátneho úradu pre daňové informácie uviedol, že stanovisko žalobkyne uvedené v jej žiadosti o individuálny výklad je nesprávne.
- 14 Na základe žaloby žalobkyne Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava, Poľsko) rozsudkom zo 6. júna 2018 zrušil vyššie uvedený individuálny výklad.
- 15 Daňový úrad odvolaním v celom rozsahu napadol rozsudok tohto prvostupňového súdu.

Základné tvrdenia účastníkov konania pred vnútroštátnym súdom

- 16 Spoločnosť na podporu svojho stanoviska uviedla tieto argumenty:

- 17 - z pohľadu používateľov predstavujú jednotlivé činnosti vykonávané spoločnosťou jedinú službu získanú od spoločnosti,
- 18 - hlavným cieľom služby je, aby jednotliví používatelia mohli využívať špecializované zariadenia nabíjacích staníc, ktoré im umožnia rýchlejšie a efektívnejšie dobíjanie batérie,
- 19 - všetky doplnkové činnosti sú zamerané výlučne na umožnenie používania zariadení nabíjacích staníc alebo na zvýšenie atraktívnosti ponuky nabíjacích služieb spoločnosti,
- 20 - používatelia nie sú nijako zaťažení poplatkami za dodatočné služby, ktoré sprevádzajú nabíjanie na nabíjacej stanici.
- 21 Riaditeľ Štátneho úradu pre daňové informácie zastáva názor, že na základe ustanovení článku 5 ods. 1, článku 7 ods. 1 a článku 8 ods. 1 u.p.t.u. a judikatúry Súdneho dvora Európskej únie by sa dodávka elektrickej energie potrebnej na nabíjanie elektrického vozidla mala v predmetnej veci považovať za hlavnú službu, zatiaľ čo ostatné služby ponúkané spoločnosťou by sa mali považovať za doplnkové.
- 22 Podľa tohto orgánu treba činnosti vykonávané spoločnosťou rozdeliť do dvoch skupín – a to činnosti súvisiace s dodávkou elektriny (t. j. sprístupnenie nabíjacích zariadení, samotná dodávka elektriny a technická podpora) a činnosti nesúvisiace s dodávkou elektriny (t. j. sprístupnenie platformy/webovej stránky/aplikácie alebo elektronickej peňaženky).
- 23 Vojvodský správny súd Varšava, ktorý medzitým rozhodoval v prvom stupni, v prvom rade upozornil na smernicu Európskeho parlamentu a Rady 2014/94/EÚ z 22. októbra 2014 o zavádzaní infraštruktúry pre alternatívne palivá (ďalej len „smernica 2014/94“) a poukázal na to, že uvedená smernica nespája nabíjanie elektrického vozidla na stanici s predajom elektrickej energie ako tovaru.
- 24 Tento súd súhlasil so žalobkyňou v tom, že hlavným zámerom jednotlivých používateľov nabíjacích staníc je využívanie zariadení, ktoré im umožňujú rýchle a efektívne nabíjanie ich vozidiel. Z pohľadu používateľa je teda hlavnou službou poskytovanou spoločnosťou sprístupnenie zariadení nabíjacej stanice pre vozidlá (spolu s potrebnou integráciou nabíjačky s operačným systémom vozidla). Účelom služby nie je dodávka elektrickej energie, ale ponuka pokročilých technických nabíjacích zariadení, ktorými sú stanice vybavené.
- 25 Podľa názoru uvedeného súdu účelom služby nie je nákup elektriny, pretože v takom prípade by každý majiteľ elektrického vozidla mohol namiesto nabíjacej stanice využívať domácu sieť alebo sieť na pracovisku, v ktorej je dodávaná rovnaká elektrická energia ako v sieti na staniaciach žalobkyne. Zákazník by nemal žiadnu motiváciu používať nabíjajúcu stanicu. Zásadný rozdiel teda spočíva v infraštruktúre nabíjania.

- 26 Podľa súdu je presvedčivé tiež tvrdenie žalobkyne, že zákazníci sa pri rozhodovaní o využití nabíjacej stanice zaujímajú predovšetkým o prístup k zariadeniam nachádzajúcim sa na tejto stanici, bez ktorých by nemohli napojiť svoje vozidlá alebo ich nabíjať v relatívne krátkom čase. Za základnú potrebu zákazníkov, ktorú spoločnosť uspokojuje, by sa preto mala považovať možnosť využívať špecializované a technologicky vyspelé zariadenia vybavené nabíjacími konektormi rôznych štandardov, a nie dodávanie energie do batérií. V prípade nabíjaciech staníc je dodávka elektrickej energie do batérií druhoradá v porovnaní so sprístupnením zariadení umožňujúcich rýchlejšie a účinnejšie nabíjanie elektrických vozidiel.
- 27 Tento súd tiež uviedol, že zo skutkových okolností prípadu nevyplýva, že by základom pre výpočet ceny bolo množstvo odobranej energie (pri uvedení od čoho bude cena „najmä“ závisieť energia nebola uvedená). Zo skutkových okolností prípadu vyplýva snaha poskytovateľa služieb (žalobkyne) predovšetkým zabezpečiť prístup k nabíjačkám s príslušnými technickými parametrami. Na druhej strane neumožňujú dospieť k záveru, že poskytovateľ služby sa zásadne zaoberá nákupom a následne ďalším predajom elektriny.
- 28 To, že energia je tovarom v zmysle článku 2 ods. 6 u.p.t.u., podľa názoru tohto súdu neznamená, že využívanie energie na poskytovanie služby bude v každom prípade znamenať dodanie tovaru ako hlavnú službu. Atraktivnosť ponuky nabíjaciech staníc pre vozidlá sa prejavuje najmä v čase potrebnom na nabitie energiou, a nie v prístupe k elektrickej energii. Bez ohľadu na to, nabíjanie vozidla v domácich podmienkach zahŕňa nákup tovaru – elektrickej energie, ktorá je kľúčovým a jediným prvkom služby.
- 29 Tento súd sa domnieva, že služba nabíjania na stanici, opísaná v návrhu, je pojmovo širšia než predaj energie. Samotný prístup k elektrine je dôležitý, ale dominantným prvkom služby nie je odber elektriny, ale spôsob jej odberu. Súd potvrdil, že rozhodujúcim je element odplatného sprístupnenia technologických riešení, t. j. služba sprístupnenia príslušnej infraštruktúry, ktorý určuje charakter činnosti nabíjania elektrického vozidla ako služby. Svedčí o tom užitočnosť služby z pohľadu zákazníka, spôsob výpočtu ceny a prevaha motivácie poskytovateľa služieb na zabezpečení nabíjacej infraštruktúry nad činnosťami súvisiacimi s predajom energie.
- 30 Podľa tohto súdu nie je relevantným porovnanie skutkového stavu tohto prípadu so situáciou tankovania na čerpacej stanici, ktoré vykonal orgán uskutočňujúci výklad. Z pohľadu používateľa elektrického vozidla nie je dôležitý druh paliva (ktoré je všade rovnaké), ale štandard ponúkaného zariadenia slúžiaceho na nabíjanie vozidla. Na rozdiel od tradičných čerpacích staníc sú teda v prípade nabíjaciech staníc pre elektrické vozidlá charakteristickým znakom ponuky daného prevádzkovateľa jednotlivé nabíjacie zariadenia. Účinnosť konektorov je dôležitá vo vzťahu k času nabíjania batérií vozidla, čo neplatí v prípade výdajného stojana na palivo.

- 31 Uvedený súd preto rozhodol, že za skutkových okolností opísaných spoločnosťou nie je jej plnenie dodaním tovaru, ale službou, ktorá zahŕňa – v rozpore so stanoviskom orgánu – aj sprístupnenie špeciálnej platformy, webovej stránky alebo aplikácie slúžiacej na rezerváciu daného konektora, zobrazenie histórie transakcií a uskutočnených platieb, ako aj možnosť využitia tzv. elektronickej peňaženky.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu

- 32 Podľa vnútroštátneho súdu si rozhodnutie o kasačnej sťažnosti daňového orgánu vyžaduje odpoveď Súdneho dvora EÚ na otázku týkajúcu sa výkladu a zásad uplatňovania článku 14 ods. 1 smernice o DPH a článku 24 ods. 1 tejto smernice.
- 33 Podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ by sa každá transakcia mala v zásade považovať za samostatnú a nezávislú transakciu na účely DPH, avšak na druhej strane by sa transakcia pozostávajúca z jediného plnenia nemala z ekonomického hľadiska umelo rozdeľovať, pretože by sa tým narušila funkčnosť systému DPH.
- 34 Toto stanovisko bolo vyjadrené v rozsudku Súdneho dvora EÚ z 27. októbra 2005, C-41/04 vo veci *Levob Verzekeringen BV*, ktorý potvrdil stanovisko vyjadrené v rozsudkoch z 25. februára 1999 vo veci C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP)* a z 2. mája 1996 vo veci C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien*.
- 35 V tomto prípade je predmetom plnenia spoločnosti:
- 1) sprístupnenie nabíjacích zariadení (vrátane integrácie nabíjačky do operačného systému vozidla),
 - 2) zabezpečenie toku elektrickej energie s vhodne nastavenými parametrami do batérií elektrického vozidla,
 - 3) potrebná technická podpora pre používateľov vozidiel,
 - 4) sprístupnenie špeciálnej platformy, webovej stránky alebo aplikácie pre používateľov, prostredníctvom ktorých si možno rezervovať daný konektor, prezerat' históriu transakcií a uskutočnených platieb a tiež používať tzv. elektronicnú peňaženku na uskutočňovanie dlhovaných platieb za jednotlivé nabíjania.

Z uvedeného vyplýva, že prvé tri prvky plnenia spoločnosti sú určite nevyhnutné na vykonávanie činnosti nabíjania vozidiel, keďže spolu úzko súvisia. Dodanie elektrickej energie a sprístupnenie dobíjacích zariadení spolu s technickou podporou by sa preto za okolností tohto prípadu mali považovať za jednu transakciu na účely DPH.

Činnosti, ktoré tvoria štvrtý prvok, už tak úzko nesúvisia s činnosťou nabíjania vozidla, hoci nepochybne môžu predstavovať pre zákazníkov významné uľahčenie pri vykonávaní tejto činnosti a majú povahu pomocných činností.

- 36 Následne s cieľom určiť, či sa má uvedená zložená transakcia kvalifikovať ako dodanie tovaru alebo ako poskytnutie služieb, je potrebné identifikovať jej dominantné prvky (pozri najmä vyššie uvedené rozsudky vo veci Faaborg Gelting Linien, body 12 a 14, a Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 27).
- 37 Treba odpovedať na otázku, čo predstavuje pre priemerného spotrebiteľa dominantný prvok v spornej transakcii.
- 38 Podľa názoru vnútroštátneho súdu je presvedčivejším názor orgánu, keďže používateľ vozidla neprichádza na nabíjacie miesto (stanicu), aby použil nabíjacie zariadenie, ale aby dobil batériu svojho vozidla elektrickou energiou, aby sa ním mohol pohybovať. Tam má na výber rýchle a pomalé nabíjacie stanice, z ktorých má úžitok nielen vzhľadom na čas nabíjania, ale aj vzhľadom na vlastnosti batérie svojho vozidla. Zdá sa teda, že sprístupnenie dobíjajúcich zariadení nepredstavuje pre používateľa vozidla cieľ sám o sebe, ale prostriedok na to, aby mohol za čo čo najlepších podmienok využívať hlavnú činnosť, ktorou je odber (dodávka) elektrickej energie prostredníctvom týchto zariadení. Vyžívanie nabíjacieho zariadenia by v tejto súvislosti bolo len prostriedkom, ktorý používateľovi umožňuje dobíjať batériu jeho vozidla elektrickou energiou.
- 39 Naczelny Sąd Administracyjny však poznamenáva, že v článku 4 ods. 8 smernice 2014/94 sa uvádza, že: „členské štáty zabezpečia, aby prevádzkovatelia verejne prístupných nabíjajúcich staníc mohli nakupovať elektrickú energiu od ktoréhokolvek dodávateľa elektrickej energie v Únii v súlade s dohodou s dodávateľom. Prevádzkovatelia nabíjajúcich staníc majú povolenie poskytovať služby nabíjania elektrických vozidiel zákazníkom na zmluvnom základe, a to aj v mene a na účet iných poskytovateľov služieb.“
- 40 Z tohto ustanovenia vyplýva, že zákonodarca EÚ považuje nabíjanie (na nabíjajúcich staniciach) elektrických vozidiel za službu (aspoň takú terminológiu používa). Je potrebné mať na pamäti aj to, že súčasná hospodárska prax preukazuje, že pri výpočte dlhovaných poplatkov za nabíjanie sa zohľadňuje tak objem odobratej energie, ako aj čas státia počas nabíjania.
- 41 Podľa vnútroštátneho súdu vzhľadom na význam predmetnej otázky nielen pre vnútroštátnych prevádzkovateľov nabíjajúcich staníc, ale aj pre celý trh EÚ (okrem iného pokiaľ ide o určenie miesta plnenia z titulu vykonávania takýchto činností) je dôležité rozhodnúť o tom, ako má byť predmetné plnenie kvalifikované podľa smernici 2006/112/ES – či ako dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 1 tejto smernice alebo ako poskytovanie služieb v zmysle článku 24 ods. 1 tejto smernice.