

C-282/22. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2022. április 26.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2022. február 23.

Felperes:

W.-i székhelyű P.

Alperes:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Az alapeljárás tárgya

Az elektromos járművek töltőállomásain végzett tevékenységek minősítésére vonatkozó adójogi rendelkezésekkel kapcsolatos egyedi értelmezés.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

Az a kérdés, hogy az elektromos járművek töltőállomásain végzett tevékenységeket a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése alapján termékértékesítésnek vagy ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése alapján szolgáltatásnyújtásnak kell-e minősíteni.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [...] 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítésnek, vagy ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak minősül-e az elektromos járművek használói számára a

töltőállomásokon nyújtott összetett szolgáltatás, amely a következőket foglalja magában:

- a) töltésre szolgáló interfészek biztosítása (beleértve a töltő jármű vezérlőrendszerével való összekapcsolását),
- b) az elektromos jármű akkumulátorai villamosenergia-ellátásának megfelelően kidolgozott paraméterekkel történő biztosítása,
- c) a járműhasználók számára szükséges műszaki támogatás,
- d) adott csatlakozó lefoglalását, korábbi tranzakciók és teljesített fizetések megtekintését, valamint az egyes töltések díjának kifizetésére szolgáló ügynevezett e-pénztárca igénybevételenek lehetőségét biztosító speciális platform, internetes oldal vagy alkalmazás rendelkezésre bocsátása a járműhasználók számára?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv): 14. cikk (1) bekezdése és 24. cikk (1) bekezdése.

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. od podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló, 2004. március 11-i törvény, a továbbiakban: u.p.t.u.): 7. és 8. cikk.

A tényállás és az eljárás rövid ismertetése

- 1 A W.-i székhelyű P. társaság (a továbbiakban: felperes) a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowejtől (a nemzeti adóhatóság igazgatója) a hozzáadottérték-adóra vonatkozó rendelkezésekkel kapcsolatos egyedi értelmezés kiadását kérte. A felperes az értelmezés iránti kérelmében azt állította, hogy az elektromos járművek ügynevezett nyilvános töltőállomásaival kapcsolatos tevékenységet kíván folytatni. E tevékenység keretében a társaság telepíthet olyan töltőállomásokat, amelyeken az elektromos meghajtású járművek használói különböző szabványú és töltési sebességgel rendelkező töltőpontoknál tölthetik fel ezeket a járműveket, és díj ellenében biztosíthatja e töltőállomások használatát.
- 2 A társaság azt tervezi, hogy a töltőállomások ügynevezett többszabványos töltőkkel lesznek felszerelve, amelyek mind egyenáramú gyors töltést, mind pedig váltakozó áramú lassú töltést biztosító csatlakozókkal rendelkeznek majd. A járműnek egyenáramú gyors töltést biztosító csatlakozók használatával az akkumulátor kapacitásának 80%-ára történő feltöltése általában 20–30 percet

igényel. A váltakozó áramú lassú töltést biztosító csatlakozók használatával a jármű feltöltésének ideje azonban általában 4–6 óra (a csatlakozó teljesítményétől függően).

- 3 Az ár különösen a töltési időtől és az adott felhasználó által használt csatlakozó szabványától fog függeni. A töltési szabványtól függően az árat az órákban (lassú töltést biztosító csatlakozók esetében) vagy percekben (gyors töltést biztosító csatlakozók esetében) kifejezett töltési idő alapján számítják ki.
- 4 A társaság által a töltés keretében minden egyes alkalommal nyújtott szolgáltatások az adott felhasználó igényeitől függően főszabály szerint a következő tevékenységeket foglalhatják magukban:
 - 5 – töltésre szolgáló interfészek biztosítása (beleértve a töltő jármű vezérlőrendszerével való összekapcsolását),
 - 6 – az elektromos jármű akkumulátorai villamosenergia-ellátásának megfelelően kidolgozott paraméterekkel történő biztosítása, valamint
 - 7 – a járműhasználók számára szükséges műszaki támogatás.
- 8 A társaság emellett egy olyan speciális platformot, internetes oldalt vagy alkalmazást is létre kíván hozni, amelynek segítségével az egyes felhasználók a társaság töltőállomásainak használata keretében lefoglalhatnak egy adott csatlakozót, valamint megtekinthetik a korábban megvalósult tranzakciókat és teljesített fizetéseket.
- 9 A járművek töltésével kapcsolatos elszámolásra a töltési idő alapján kerül sor; az adott felhasználóval kötött megállapodástól függően a fizetés történhet minden egyes töltést követően vagy egy elfogadott számlázási időszak végén. Ezenkívül nem kizárt, hogy a jövőben a társaság az úgynevezett e-pénztárca használatát is lehetővé teszi a felhasználók számára, amelynek segítségével a felhasználók fizethetnek az egyes töltésekért. A társaság feltételezi, hogy az úgynevezett e-pénztárcát igénybe vevő felhasználók az általuk választott összegeket feltöltik, amelyekkel később rendezhetik a társaság felé fennálló tartozásaikat. Ezen elszámolási rendszer keretében a társaság egy olyan internetes oldalt vagy alkalmazást is biztosítana, amely lehetővé teszi az érintett felhasználó azonosítását, aki egyben ellenőrizni tudja, hogy az e-pénztárcára feltöltött pénzüsszegeből adott időpontban mennyit használt fel. Elképzelhető, hogy a társaság kártyákat is biztosítani fog a felhasználók számára, amelyekkel minden egyes alkalommal azonosítani lehet őket az egyes töltések megkezdése előtt.
- 10 Valamennyi fent említett szolgáltatást magában foglalja a felhasználók által fizetett egységes ár, amelyet kizárólag az egyes töltések ideje alapján számítanak ki. Az adott töltés keretében végzett további tevékenységekért – köztük a műszaki támogatásért, az adott eszköz lefoglalásáért vagy az említett platformhoz, internetes oldalhoz vagy alkalmazáshoz való hozzáférésért – a társaság nem kíván

külön díjat felszámítani. Ezen lehetőségek igénybevételét az adott töltés ára tartalmazza.

- 11 A fenti leírással kapcsolatban az adóhatósághoz a következő kérdéssel fordultak:
 „Egyetlen adóköteles tevékenységnek, azaz az u.p.t.u. 8. cikkének (1) bekezdésében említett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül-e a leírt, a társaság által az elektromos járművek használói részére nyújtott szolgáltatások összessége?”
- 12 A társaság álláspontja szerint el kell ismerni, hogy a társaság által a járművek töltőállomásainak felhasználói részére nyújtott valamennyi szolgáltatás egyetlen adóköteles tevékenységnek, azaz az u.p.t.u. 8. cikkének (1) bekezdésében említett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül.
- 13 A megtámadott értelmezésben a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti adóhatóság igazgatója) megállapította, hogy a felperes egyéni értelmezés iránti kérelmében kifejtett álláspontja téves.
- 14 A felperes keresete nyomán a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) 2018. június 6-i ítéletével hatályon kívül helyezte a fent leírt egyedi értelmezést.
- 15 Az adóhatóság az elsőfokú bíróság ítéletét teljes egészében támadta meg.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 16 A társaság a következő érveket hozta fel álláspontja alátámasztására:
- 17 – a felhasználók szempontjából a társaság által végzett különböző tevékenységek a társaságtól igénybe vett egységes szolgáltatást alkotnak,
- 18 – az egyéni felhasználók alapvető célja az, hogy igénybe vegyék a töltőállomás speciális berendezéseit, ami lehetővé teszi számukra az akkumulátor gyorsabb és hatékonyabb feltöltését,
- 19 – minden további tevékenység kizárólag arra irányul, hogy lehetővé tegye a töltőállomás berendezéseinek igénybevételét, vagy növelje a társaság töltési szolgáltatással kapcsolatos ajánlatainak vonzerejét,
- 20 – a töltőállomáson történő töltéshez kapcsolódó további szolgáltatásokért a felhasználóknak semmilyen módon nem kell fizetniük.
- 21 A Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti adóhatóság igazgatója) úgy véli, hogy az u.p.t.u. 5. cikkének (1) bekezdésében, 7. cikkének (1) bekezdésében és 8. cikkének (1) bekezdésében foglalt rendelkezések és az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata alapján a jelen ügyben főszolgáltatásnak az elektromos meghajtású jármű töltéséhez szükséges

villamosenergia-szolgáltatást kell tekinteni, mellékszolgáltatásnak pedig a társaság által kínált egyéb szolgáltatásokat.

- 22 E hatóság szerint a társaság által végzett tevékenységeket két részre kell osztani: a villamosenergia-szolgáltatáshoz kapcsolódó tevékenységekre (azaz a töltésre szolgáló interfészek biztosítása, maga a villamosenergia-szolgáltatás és a műszaki támogatás) és a villamosenergia-szolgáltatáshoz nem kapcsolódó tevékenységekre (azaz a platform/internetes oldal/alkalmazás vagy e-pénztárca rendelkezésre bocsátása).
- 23 Az első fokon eljáró Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (varsói vajdasági közigazgatási bíróság) ugyanakkor elsőként az alternatív üzemanyagok infrastruktúrájának kiépítéséről szóló, 2014. október 22-i 2014/94/EU európai parlamenti és tanácsi irányelvre (a továbbiakban: 2014/94 irányelv) hívta fel a figyelmet, rámutatva, hogy az említett irányelv nem kapcsolja össze az elektromos jármű töltőállomáson történő töltését a villamos energia, mint áru értékesítésével.
- 24 Az említett bíróság egyetértett a felperessel abban, hogy a töltőállomások egyes használóinak elsődleges szándéka az volt, hogy igénybe vegyék azokat a berendezéseket, amelyek lehetővé teszik a járművek gyors és hatékony feltöltését. Így a felhasználó szempontjából a társaság által nyújtott főszolgáltatás a járművek töltőállomásai berendezéseinek biztosítása (a töltőnek a jármű vezérlőrendszeréhez történő szükséges csatlakozásával együtt). A szolgáltatás nem a villamos energia, hanem műszakilag fejlett olyan töltőberendezések kínálására irányul, amelyekkel a töltőállomásokat felszerelték.
- 25 Az említett bíróság szerint a szolgáltatás nem villamosenergia-vásárlásra irányul, mert ha ez lenne a helyzet, akkor az összes elektromos-járműtulajdonos a töltőállomás használata helyett az otthoni vagy a munkahelyi hálózatot venné igénybe, amelyekben ugyanaz a villamos energia áramlik, mint a felperes állomásainak hálózatában. Az ügyfelet semmi nem ösztönözné a töltőállomás igénybevételére. Az alapvető különbség tehát a töltési infrastruktúrában rejlik.
- 26 A bíróságot a felperes azon állítása is meggyőzte, hogy a töltőállomás használata mellett döntő ügyfelek mindenekelőtt az ezen a töltőállomáson található eszközökhöz való hozzáférésben érdekeltek, amelyek nélkül nem, vagy viszonylag rövid idő alatt tudnák járműveiket feltölteni. Az ügyfelek társaság által kielégített alapvető igényének a különböző szabványú csatlakozókkal felszerelt, speciális és technológiailag fejlett berendezések használatának lehetőségét kell tekinteni, nem pedig az akkumulátorok villamos energiával való ellátását. A töltőállomás esetében az akkumulátorok villamos energiával való ellátása másodlagos jelentőségű az elektromos járművek gyorsabb és hatékonyabb töltését lehetővé tevő berendezések biztosításához képest.
- 27 Az említett bíróság azt is kiemelte, hogy az ügy tényállásában semmi nem utal arra, hogy az ár kiszámításának alapja a vételezett villamos energia mennyisége lenne (a kérelemben annak megjelölésekor, hogy mitől függ „különösen” az ár, a

villamos energiát nem említették). Az ügy tényállása azt mutatja, hogy a szolgáltató (a felperes) mindenekelőtt a megfelelő műszaki paraméterekkel rendelkező töltőkhöz való hozzáférés biztosításában volt érdekelt. Másrészt nem lehet arra következtetni, hogy a szolgáltató nagy mértékben érdekelt lenne a villamos energia beszerzésében és későbbi viszonteladásában.

- 28 Az a tény, hogy a villamos energia az u.p.t.u. 2. cikkének 6. pontja értelmében árunak minősül, e bíróság álláspontja szerint nem jelenti azt, hogy minden olyan esetben, amikor a villamos energiát szolgáltatás nyújtására veszik igénybe, főszolgáltatásként termékértékesítésről van szó. A járművek töltőállomásai kínálatának vonzerejét elsősorban a villamos energia töltéséhez szükséges idő fejezi ki, nem pedig a villamos energiához való hozzáférés. Ettől függetlenül a jármű otthoni feltételek közötti töltése egy áru – a villamos energia – megvásárlását, mint a szolgáltatás kulcsfontosságú és egyetlen elemét foglalja magában.
- 29 Az említett bíróság szerint a töltőállomáson történő töltés kérelemben leírt biztosítása tágabb fogalom, mint a villamos energia értékesítése. Maga a villamos energiához való hozzáférés fontos, azonban nem a villamosenergia-vételezés a szolgáltatás meghatározó eleme, hanem e vételezés módja. A bíróság megállapította, hogy a technológiai megoldások ellenérték fejében történő rendelkezésre bocsátásának eleme, azaz a vonatkozó infrastruktúra rendelkezésre bocsátására irányuló szolgáltatás a meghatározó, és határozza meg az elektromos járművek töltése biztosításának, mint szolgáltatásnak a jellegét. Erre utal a töltés biztosításának hasznossága az ügyfél szempontjából, az ár kiszámításának módja és a szolgáltató töltésre szolgáló infrastruktúra biztosításában való érdekeltségének a villamosenergia-értékesítéssel kapcsolatos tevékenységekkel szembeni döntő jellege.
- 30 Az említett bíróság álláspontja szerint nem megfelelő, hogy az értelmezést kiadó hatóság a jelen ügy tényállását a benzinkútnál történő üzemanyag-feltöltéshez hasonlítja. Az elektromos jármű használójának szempontjából nem az üzemanyag típusa fontos (az ugyanis mindenhol ugyanolyan), hanem a kínált, jármű töltésére szolgáló berendezés színvonala. Következésképpen a hagyományos üzemanyag-töltő állomásoktól eltérően az elektromos járművek töltőállomásai esetében az adott személy ajánlatának megkülönböztető elemét a töltésre szolgáló egyes berendezések jelentik. A csatlakozó működési hatékonysága lényeges a jármű akkumulátorainak töltési ideje szempontjából, míg az üzemanyag-töltő-állomás esetében ez nem így van.
- 31 Következésképpen az említett bíróság elismerte, hogy a társaság által leírt tényállásban a társaság szolgáltatása nem termékértékesítésnek, hanem olyan szolgáltatásnak minősül, amely – a hatóság álláspontjával ellentétben – az adott csatlakozó lefoglalását, korábbi tranzakciók és teljesített fizetések megtekintését, valamint az úgynevezett e-pénztárca igénybevételének lehetőségét is biztosító speciális platform, internetes oldal vagy alkalmazás rendelkezésre bocsátását is magában foglalja.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 32 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint az adóhatóság felülvizsgálati kérelmének elbírálásához a Bíróságnak meg kell válaszolnia a héairányelv 14. cikke (1) bekezdésének és 24. cikke (1) bekezdésének értelmezésével és alkalmazási szabályaival kapcsolatos kérdést.
- 33 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint főszabály szerint a hea szempontjából minden ügyletet elkülönülten és önállóan kell megítélni, másrészt azonban a gazdasági szempontból egyetlen értékesítésnek minősülő ügyletet nem lehet mesterségesen felosztani annak érdekében, hogy a héarendszer működése ne torzuljon.
- 34 Ez az álláspont a Bíróság 2005. október 27-i *Levob Verzekeringen BV* ítéletében (C-41/04) jelenik meg, amely ítélet megerősítette az 1999. február 25-i *Card Protection Plan Ltd (CPP)* ítéletben (C-349/96) és az 1996. május 2-i *Faaborg-Gelting Linien* ítéletben (C-231/94) kifejtett álláspontot.
- 35 Jelen esetben a társaság szolgáltatása a következőkre irányul:
- 1) töltésre szolgáló interfészek biztosítása (beleértve a töltő jármű vezérlőrendszerével való összekapcsolását),
 - 2) az elektromos jármű akkumulátorai villamosenergia-ellátásának megfelelően kidolgozott paraméterekkel történő biztosítása,
 - 3) a járműhasználók számára szükséges műszaki támogatás,
 - 4) adott csatlakozó lefoglalását, korábbi tranzakciók és teljesített fizetések megtekintését, valamint az egyes töltések díjának kifizetésére szolgáló úgynevezett e-pénztárca igénybevételenek lehetőségét biztosító speciális platform, internetes oldal vagy alkalmazás rendelkezésre bocsátása a járműhasználók számára.
- A fentiekből következik, hogy a társaság szolgáltatásának első három eleme minden bizonnyal szükséges a jármű töltésére irányuló tevékenység végzéséhez, mivel szorosan kapcsolódnak egymáshoz. Következésképpen a villamosenergia-szolgáltatást és a töltéshez szükséges berendezés biztosítását a műszaki támogatással együtt a jelen ügy körülményei között a hea szempontjából egységet képező ügyletnek kell tekinteni.
- A negyedik elemet jelentő tevékenységek már nem kapcsolódnak ilyen szorosan a jármű töltésére irányuló tevékenységhez, bár kétségtelenül e tevékenység végzésében jelentős könnyítést jelenthetnek az ügyfelek számára, mivel járulékos jellegű tevékenységekről van szó.
- 36 Ezt követően annak eldöntéséhez, hogy a fenti összetett ügyletet termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni, meg kell

határozni az ügylet meghatározó elemeit (lásd különösen a fent hivatkozott Faaborg-Gelting Linien ügyben hozott ítélet 12 és 14. pontját, valamint a fent hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 27. pontját).

- 37 Meg kell válaszolni, hogy az átlagfogyasztó számára mi képezi a szóban forgó ügylet meghatározó elemét.
- 38 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a hatóság álláspontja meggyőzőbb, mivel a járműhasználó nem azért megy el egy töltőállomásra, hogy a töltőberendezést használja, hanem azért, hogy járművének akkumulátorát villamos energiával töltsse fel annak érdekében, hogy a járművel közlekedni tudjon. E töltőállomáson választhat gyors- és lassútöltő pontok közül, amelyeket nemcsak a töltési időre tekintettel, hanem a járműve akkumulátorának jellemzőit is figyelembe véve vesz igénybe. Úgy tűnik tehát, hogy a töltőberendezések rendelkezésre bocsátása a járműhasználó számára nem önálló célként jelenik meg, hanem arra szolgáló eszközként, hogy a lehető legjobb feltételek mellett vegye igénybe a fő tevékenységet, amely a villamos energia e berendezések közvetítésével történő vételezése (szolgáltatása). Ennek megfelelően a töltőberendezés igénybevétele csupán egy eszköz lenne ahhoz, hogy a felhasználó járművének akkumulátorát villamos energiával töltsse fel.
- 39 A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) azonban megjegyzi, hogy a 2014/94 irányelv 4. cikkének (8) bekezdése úgy rendelkezik, hogy: „[a] tagállamok biztosítják, hogy a nyilvános elektromos töltőállomások üzemeltetői szabadon beszerezhessék a villamos energiát bármely uniós villamosenergia-szolgáltatótól, a szolgáltatóval kötött megállapodás függvényében. Az elektromos töltőállomások üzemeltetői számára lehetővé kell tenni, hogy szerződéses alapon elektromos járművek feltöltésével kapcsolatos szolgáltatásokat nyújtsanak a fogyasztóknak, más szolgáltatók nevében és megbízásából is.”
- 40 Ebből a rendelkezésből következik, hogy az uniós jogalkotó az elektromos járművek (töltőállomásokon történő) töltését szolgáltatásként kezeli (legalábbis ez a használt terminológia). Azt is szem előtt kell tartani, hogy a jelenlegi gazdasági gyakorlat szerint a töltési díj kiszámítása során mind a felhasznált villamos energia mérését, mind a töltés során való parkolásra vonatkozó díjat figyelembe kell venni.
- 41 Ezért a kérdést előterjesztő bíróság szerint – tekintettel a szóban forgó kérdésnek nemcsak a töltőállomások nemzeti üzemeltetői, hanem az egész uniós piac szempontjából (többek között az ilyen tevékenység teljesítési helyének meghatározása vonatkozásában) fennálló jelentőségére – lényeges annak meghatározása, hogy a 2006/112/EK irányelv alapján a szóban forgó szolgáltatást hogyan kell minősíteni – az irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítésnek vagy ezen irányelv 24. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szolgáltatásnyújtásnak.