

Věc C-282/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora**

Datum doručení:

26. dubna 2022

Předkládající soud:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

23. února 2022

Odvolatelka:

P. w W.

Odpůrce:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Předmět původního řízení

Individuální výklad daňověprávních ustanovení týkajících se kvalifikace plnění uskutečňovaných na dobíjecích místech pro elektrická vozidla.

Předmět a právní základ předběžné otázky

Otázkou je, zda mají být plnění uskutečňovaná na dobíjecích místech pro elektrická vozidla kvalifikována jako dodání zboží podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, nebo jako poskytnutí služby podle jejího čl. 24 odst. 1.

Předběžná otázka

Představuje komplexní plnění, které se uskutečňuje na dobíjecích místech pro uživatele elektrických vozidel a zahrnuje:

- a) zpřístupnění dobíjecího zařízení (včetně propojení nabíječky s operačním systémem vozidla),
- b) zajištění přívodu elektrické energie s vhodně nastavenými parametry do baterií elektrického vozidla,
- c) potřebnou technickou podporu pro uživatele vozidel,
- d) zpřístupnění speciální platformy, internetové stránky nebo aplikace, která uživatelům umožňuje rezervovat si daný konektor, prohlížet si historii transakcí a provedených plateb a používat tzv. elektronickou peněženku k placení za jednotlivé nabíjecí relace,

dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, nebo poskytnutí služby ve smyslu jejího čl. 24 odst. 1?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“): čl. 14 odst. 1, čl. 24 odst. 1

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (dále jen „zákon o DPH“): články 7 a 8

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 Společnost P. ve W. (dále jen „žalobkyně“) požádala Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (ředitele Státní finanční informační služby) o individuální výklad daňověprávních ustanovení z oblasti DPH. Ve své žádosti o výklad žalobkyně uvedla, že hodlá vyvíjet činnost v oblasti tzv. obecně přístupných dobíjecích stanic pro elektrická vozidla. V rámci této činnosti může společnost instalovat a za poplatek zpřístupnit využívání dobíjecích stanic, kde budou moci

uživatelé elektrických vozidel tato vozidla dobíjet ze stanic s různými standardy a rychlostmi dobíjení.

- 2 Společnost předpokládá, že dobíjecí stanice budou vybaveny tzv. multistandardními nabíječkami, které mají jak rychlonabíjecí konektory pro stejnosměrný proud, tak pomalé nabíjecí konektory pro střídavý proud. Standardní doba nabíjení vozidla na 80 % kapacity baterie pomocí rychlonabíjecích konektorů pro stejnosměrný proud je zpravidla přibližně 20-30 minut. Doba nabíjení vozidla pomocí pomalých nabíjecích konektorů na střídavý proud je však obvykle přibližně 4-6 hodin (v závislosti na výkonu konektoru).
- 3 Cena závisí zejména na době nabíjení a standardu konektoru, který uživatel používá. V závislosti na standardu nabíjení se cena vypočítá na základě doby nabíjení vyjádřené v hodinách (u konektorů pro pomalé nabíjení) nebo minutách (u konektorů pro rychlé nabíjení).
- 4 Plnění, která společnost uskutečňuje v rámci každé nabíjecí relace, mohou v závislosti na potřebách daného uživatele v zásadě zahrnovat následující činnosti:
 - 5 – zpřístupnění dobíjecího zařízení (včetně propojení nabíječky s operačním systémem vozidla),
 - 6 – zajištění přívodu elektrické energie s vhodně nastavenými parametry do baterií elektrického vozidla a
 - 7 – potřebnou technickou podporu pro uživatele vozidel.
- 8 Kromě toho chce společnost vytvořit speciální platformu, internetovou stránku nebo aplikaci, prostřednictvím které si jednotliví uživatelé budou moci při využívání dobíjecích stanic společnosti rezervovat daný konektor, prohlížet historii provedených transakcí a uskutečněných plateb.
- 9 Účtování bude probíhat na základě doby nabíjení – dle dohody s příslušným uživatelem mohou být platby prováděny po každé nabíjecí relaci nebo na konci stanoveného zúčtovacího období. Kromě toho je možné, že společnost v budoucnu zavede možnost, aby uživatelé využívali tzv. elektronickou peněženku, pomocí které budou moci provádět platby za jednotlivé nabíjecí relace. Společnost předpokládá, že uživatelé, kteří využijí takzvanou elektronickou peněženku, do ní vloží částky podle svého výběru, které pak budou moci použít k uspokojení pohledávek vůči společnosti. V rámci tohoto zúčtovacího systému by společnost rovněž zpřístupnila internetovou stránku nebo aplikaci umožňující identifikaci příslušného uživatele, který bude moci rovněž zkontrolovat aktuální stav čerpání prostředků nashromážděných v elektronické peněženke. Je možné, že společnost bude uživatelům vydávat také karty, které umožní jejich identifikaci pokaždé před zahájením jednotlivých nabíjecích relací.
- 10 Všechna výše uvedená plnění budou zahrnuta v jediné ceně, kterou uživatelé zaplatí a která se vypočítá výhradně na základě doby každého nabíjení. Společnost

nemá v úmyslu účtovat samostatnou odměnu za další činnosti prováděné v rámci dané nabíjecí relace – včetně technické podpory, rezervace daného zařízení nebo přístupu k uvedené platformě, internetové stránce nebo aplikaci. Použití těchto plnění je zahrnuto v ceně dané nabíjecí relace.

- 11 S ohledem na výše uvedený popis byla správci daně položena následující otázka:
- „Představuje souhrn popsaných plnění uskutečňovaných společnostmi ve prospěch uživatelů elektrických vozidel jediné zdanitelné plnění, tj. poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 8 odst. 1 zákona o DPH?“
- 12 Podle názoru společnosti je třeba konstatovat, že veškerá plnění, která společnost poskytuje uživatelům dobíjecí stanice pro vozidla, představují jediné zdanitelné plnění, tj. poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 8 odst. 1 zákona o DPH.
- 13 V napadeném výkladu ředitel Státní finanční informační služby uvedl, že stanovisko žalobkyně uvedené v její žádosti o individuální výklad je nesprávné.
- 14 Žalobkyně se obrátila s žalobou na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správní soud ve Varšavě), který rozsudkem ze dne 6. června 2018 výše popsaný individuální výklad zrušil.
- 15 Správce daně podal proti rozsudku soudu prvního stupně odvolání v plném rozsahu.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 16 Společnost na podporu svého stanoviska uvedla následující argumenty:
- 17 – z pohledu uživatelů představují různé činnosti prováděné společnostmi jedinou službu zakoupenou od společnosti,
- 18 – hlavním cílem jednotlivých uživatelů je využívat specializované dobíjecí stanice, které jim umožní rychlejší a efektivnější dobíjení baterií,
- 19 – všechny doplňkové činnosti jsou zaměřeny výhradně na umožnění používání zařízení dobíjecích stanic nebo na zvýšení atraktivity nabídky nabíjecích služeb společnosti,
- 20 – uživatelé nejsou nijak zpoplatněni za další plnění, která provázejí k nabíjení na dobíjecí stanici.
- 21 Ředitel Státní finanční informační služby je toho názoru, že na základě ustanovení čl. 5 odst. 1, čl. 7 odst. 1, čl. 8 odst. 1 zákona o DPH a judikatury Soudního dvora Evropské unie je třeba v daném případě za hlavní plnění považovat dodání elektřiny potřebné k nabíjení elektrických vozidel, zatímco ostatní služby nabízené společnostmi je třeba považovat za doplňkové.

- 22 Podle tohoto orgánu je třeba činnosti společnosti rozdělit na dvě části – na činnosti související s dodávkou elektřiny (tj. zpřístupnění dobíjecích zařízení, samotná dodávka elektřiny a technická podpora) a na činnosti, které s dodávkou elektřiny nesouvisí (tj. zpřístupnění platformy/internetové stránky/aplikace nebo elektronické peněženky).
- 23 Wojvodský správní soud ve Varšavě, rozhodující v prvním stupni, mezitím nejprve upozornil na směrnici Evropského parlamentu a Rady 2014/94/EU ze dne 22. října 2014 o rozvoji infrastruktury pro alternativní paliva (dále jen „směrnice 2014/94“) a poukázal na to, že uvedená směrnice nespojuje nabíjení elektrického vozidla na stanici s prodejem elektřiny jako zboží.
- 24 Tento soud souhlasil s žalobkyní, že hlavním záměrem jednotlivých uživatelů dobíjecích stanic je využívat zařízení, která jim umožní rychle a efektivně dobít jejich vozidla. Z pohledu uživatele je tedy hlavním plněním uskutečňovaným společností zpřístupnění zařízení pro dobíjecí stanici (spolu s nezbytným propojením nabíječky s operačním systémem vozidla). Účelem plnění není dodávka elektřiny, ale poskytnutí technicky pokročilých dobíjecích zařízení, kterými jsou stanice vybaveny.
- 25 Podle názoru výše uvedeného soudu není účelem plnění nákup elektřiny, neboť v takovém případě by každý majitel elektrického vozidla namísto dobíjecí stanice využíval domácí síť nebo síť pracoviště, v níž proudí stejná elektřina jako v síti na stanicích žalobkyně. Zákazník by neměl žádnou motivaci dobíjecí stanici používat. Zásadní rozdíl tedy spočívá v nabíjecí infrastruktuře.
- 26 Soud je rovněž přesvědčen o tvrzení žalobkyně, že zákazníci, kteří se rozhodují o využití dobíjecí stanice, mají zájem především o přístup k zařízením na stanici, bez nichž by nemohli svá vozidla napájet nebo je nabít v relativně krátkém čase. Za základní potřebu zákazníků, kterou společnost uspokojuje, je proto třeba považovat možnost použití specializovaných a technologicky pokročilých zařízení vybavených nabíjecími konektory různých standardů, a nikoli dodávání energie do baterií. V případě dobíjecí stanice je dodávka elektřiny do baterií druhořadá ve vztahu ke zpřístupnění zařízení umožňujícímu rychlejší a účinnější dobíjení elektrických vozidel.
- 27 Tento soud rovněž uvedl, že ze skutkových okolností případu nevyplývá, že by základem pro výpočet ceny bylo množství spotřebované energie (mezi faktory, na nichž má cena „zejména“ záviset, nebyla v žádosti uvedena energie). Ze skutkových okolností případu vyplývá závazek poskytovatele (žalobkyně) především zajistit přístup k nabíječkám s odpovídajícími technickými parametry. Na druhou stranu neumožňuje učinit závěr, že se poskytovatel významně podílí na nákupu a následném dalším prodeji elektřiny.
- 28 Skutečnost, že energie je zbožím ve smyslu čl. 2 bodu 6 zákona o DPH, podle názoru tohoto soudu neznamená, že v každém případě, kdy je energie použita k poskytnutí služby, se bude jednat o dodání zboží jako hlavního plnění. Atraktivita

nabídky dobíjecích stanic se projevuje především v době potřebné k dobití energie, nikoli v přístupu k elektřině. Nehledě na to v sobě nabíjení vozidla v domácích podmínkách zahrnuje nákup zboží – elektřiny, která je klíčovým a jediným prvkem plnění.

- 29 Podle tohoto soudu je nabíjení na stanici popsané v žádosti širším pojmem než prodej energie. Samotný přístup k elektřině je důležitý, avšak dominantním prvkem plnění není odběr elektřiny, ale způsob tohoto odběru. Soud rozhodl, že poskytování technologických řešení za úplatu, tj. služba zpřístupnění příslušné infrastruktury, je rozhodujícím prvkem a určuje charakter poskytování nabíjení elektrických vozidel jako služby. Svědčí o tom užitečnost výhody z pohledu zákazníka, způsob výpočtu ceny a převaha zapojení poskytovatele do poskytování nabíjecí infrastruktury nad činnostmi souvisejícími s prodejem energie.
- 30 Podle předkládajícího soudu není srovnání skutkových okolností tohoto případu s tankováním na čerpací stanici, jak to učinil výkladový orgán, relevantní. Z pohledu uživatele elektrického vozidla není důležitý druh paliva (to je všude stejné), ale standard nabízeného dobíjecího zařízení. Na rozdíl od tradičních čerpacích stanic jsou tedy v případě dobíjecích stanic pro elektrická vozidla charakteristickým rysem nabídky provozovatele jednotlivá dobíjecí zařízení. Účinnost konektorů je důležitá pro dobu nabíjení baterií vozidla na rozdíl od výdejního stojanu paliva.
- 31 Soud proto rozhodl, že v případě skutkového stavu popsání společností není její plnění dodávkou zboží, ale službou, která zahrnuje – odlišně od stanoviska správního orgánu – také poskytnutí speciální platformy, internetové stránky nebo aplikace sloužící k rezervaci daného konektoru, prohlížení historie transakcí a provedených plateb, jakož i možnost využití tzv. elektronické peněženky.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 32 Podle předkládajícího soudu je pro rozhodnutí o kasační stížnosti správce daně třeba, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku týkající se výkladu a použití čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH a jejího čl. 24 odst. 1.
- 33 Podle judikatury Soudního dvora by se zpravidla každé plnění mělo pro účely DPH považovat za samostatnou a nezávislou transakci, ale na druhou stranu by se neměla uměle rozdělovat transakce, která z ekonomického hlediska tvoří jediné plnění, protože by to narušilo funkčnost systému DPH.
- 34 Tento postoj byl vyjádřen v rozsudku Soudního dvora ze dne 27. října 2005 ve věci C-41/04, *Levob Verzekeringen BV*, který potvrdil postoj vyjádřený v rozsudcích ze dne 25. února 1999 ve věci C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP)*, a ze dne 2. května 1996 ve věci C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien*.
- 35 V tomto případě je předmětem plnění společnosti:

- 1) zpřístupnění dobíjecího zařízení (včetně propojení nabíječky s operačním systémem vozidla),
- 2) zajištění přívodu elektrické energie s vhodně nastavenými parametry do baterií elektrického vozidla a
- 3) potřebná technická podpora pro uživatele vozidel,
- 4) zpřístupnění speciální platformy, internetové stránky nebo aplikace, která uživatelům umožňuje rezervovat si daný konektor, prohlížet si historii transakcí a provedených plateb a používat tzv. elektronickou peněženku k placení za jednotlivé nabíjecí relace.

Z výše uvedeného vyplývá, že první tři prvky plnění společnosti jsou pro výkon činnosti nabíjení vozidel zcela jistě nezbytné a úzce spolu souvisejí. Dodání elektřiny a zpřístupnění dobíjecího zařízení spolu s technickou podporou by proto mělo být za okolností tohoto případu považováno za jediné plnění pro účely DPH.

Činnosti, které tvoří čtvrtý prvek, již s činností nabíjení vozidla tak úzce nesouvisí, i když mohou nepochybně představovat významné usnadnění pro zákazníky při provádění této činnosti a mají povahu pomocných činností.

- 36 Dále je třeba určit, zda má být výše uvedená složená transakce kvalifikována jako dodání zboží, nebo jako poskytnutí služby, a to na základě jejích dominantních prvků (viz zejména výše uvedené rozsudky: Faaborg Gelting Linien, body 12 a 14, a Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 27).
- 37 Je třeba odpovědět na otázku, co pro průměrného spotřebitele představuje dominantní prvek předmětné transakce.
- 38 Podle předkládajícího soudu je stanovisko správního orgánu přesvědčivější, neboť uživatel vozidla nejede k dobíjecímu místu (stanici) s cílem použít dobíjecí zařízení, nýbrž s cílem dobít baterii svého vozidla elektřinou, aby se mohl přemísťovat. Tam má na výběr z rychlého a pomalého nabíjení, které využívá nejen kvůli době nabíjení, ale také s ohledem na vlastnosti baterie svého vozidla. Zdá se tedy, že zpřístupnění dobíjecího zařízení nepředstavuje pro uživatele vozidla cíl sám o sobě, ale prostředek, jak za co nejlepších podmínek těžit z hlavní činnosti, kterou je odběr (dodávka) elektřiny prostřednictvím tohoto zařízení. Použití dobíjecího zařízení by tedy pro uživatele představovalo pouze prostředek k dobití baterie vozidla elektrickou energií.
- 39 Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) však uvádí, že podle čl. 4 bodu 8 směrnice 2014/94 „členské státy zajistí, aby provozovatelé veřejně přístupných dobíjecích stanic mohli volně nakupovat elektřinu od kteréhokoliv dodavatele elektřiny z Unie, pokud s tím dodavatel souhlasí. Provozovatelům dobíjecích stanic je povoleno poskytovat na smluvním základě zákazníkům služby dobíjení elektrických vozidel, a to i jménem a na účet jiných poskytovatelů služeb.

- 40 Z tohoto ustanovení vyplývá, že unijní normotvůrce považuje nabíjení (na dobíjecích místech) elektrických vozidel za službu (alespoň taková je použitá terminologie). Je třeba mít rovněž na paměti, že současná ekonomická praxe ukazuje, že pro výpočet poplatku za nabíjení se bere v úvahu jak měření odebírané energie, tak poplatek za dobu stání během nabíjení.
- 41 Podle předkládajícího soudu je tedy s ohledem na význam dotčené otázky nejen pro vnitrostátní provozovatele dobíjecích stanic, ale pro celý unijní trh (mimo jiné pokud jde o určení místa plnění u takových transakcí) důležité určit, jak má být dotčené plnění kvalifikováno podle směrnice 2006/112/ES – jako dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 1 této směrnice, nebo jako poskytnutí služby ve smyslu jejího čl. 24 odst. 1.