

Predmet C-60/23

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

6. veljače 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

3. veljače 2023.

Žalitelj:

Skatteverket

Druga stranka u žalbenom postupku:

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN (VRHOVNI UPRAVNI SUD, ŠVEDSKA)**
[...]

ZAPISNIK
3.2.2023.

[...]

ŽALITELJ I DRUGA STRANKA U POSTUPKU:

Skatteverket

[...]

DRUGA STRANKA U POSTUPKU I ŽALITELJ:

Digital Charging Solutions GmbH [...]

PREDMET

Porezno mišljenje o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV);
zahtjev za prethodnu odluku Suda Europske unije

[...]

Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) donosi sljedeće

RJEŠENJE

U skladu s člankom 267. UFEU-a, Sudu Europske unije upućuje se zahtjev za prethodnu odluku koji se nalazi u prilogu (prilog zapisniku).

[...]

PRILOG

Prilog zapisniku

Zahtjev za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a koji se odnosi na tumačenje članka 14. stavka 1., članka 15. stavka 1. i članka 24. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

Uvod

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) upućuje zahtjev za prethodnu odluku kako bi se utvrdilo znači li punjenje električnog vozila na mjestu za punjenje da korisnik električnog vozila kupuje električnu energiju, koju u skladu s Direktivom o PDV-u treba smatrati materijalnom imovinom prema kojoj treba postupati kao prema robi, ili se pak korisniku prilikom punjenja vozila isporučuje određeni oblik usluge.
- 2 Ako treba smatrati da je riječ o isporuci robe u obliku električne energije, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) također traži da se pojasni treba li smatrati da je isporuku obavilo društvo koje upravlja mjestom za punjenje (u daljnjem tekstu: operator mjesta za punjenje) izravno korisniku ili da ju je pak obavilo društvo koje korisnicima osigurava mrežu mjesta za punjenje (u daljnjem tekstu: društvo koje upravlja mrežom). Potonja opcija podrazumijeva da se isporuka obavlja u dva koraka, najprije od operatora mjesta za punjenje društvu koje upravlja mrežom, a zatim od društva koje upravlja mrežom korisniku.

- 3 Prethodna pitanja postavljaju se u predmetu koji se odnosi na njemačko društvo koje osigurava mrežu mjesta za punjenje korisnicima električnih vozila u Švedskoj. Odgovor na ta pitanja važan je kako bi se utvrdilo u kojoj se državi na isporuku koju obavlja navedeno društvo treba obračunati porez.

Relevantne odredbe prava Europske unije

- 4 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježe isporuka robe i usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.
- 5 Iz članka 14. stavka 1. navedene direktive proizlazi da „isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik. Na temelju članka 15. stavka 1., električnu energiju treba smatrati materijalnom imovinom.
- 6 U skladu s člankom 24. stavkom 1., „isporuka usluga” znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.
- 7 Ako se električna energija isporučuje oporezivom preprodavatelju, u skladu s člankom 38. stavkom 1. navedene direktive mjestom isporuke treba smatrati mjesto na kojem taj preprodavatelj ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju se roba isporučuje. Ako se električna energija isporučuje osobi koja nije porezni obveznik, u skladu s člankom 39. navedene direktive mjestom isporuke treba smatrati mjesto gdje kupac u stvarnosti koristi i ostvaruje potrošnju robe.
- 8 U slučaju da se isporuku ne može smatrati isporukom električne energije nego usluge, u skladu s primarnim pravilom iz članka 45. Direktive, mjestom gdje se obavlja isporuka usluga treba smatrati mjesto na kojem dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti.

Relevantne odredbe nacionalnog prava

- 9 U skladu s poglavljem 1. člankom 1. prvim stavkom točkom 1. mervärdesskattelagena (1994:200) (Zakon o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: ML), PDV-u načelno podliježe oporeziva isporuka robe ili usluga unutar zemlje koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.
- 10 Na temelju njegova poglavlja 1. članka 6. „roba” znači svu materijalnu imovinu, uključujući nekretnine te plin, energiju za grijanje i hlađenje te električnu energiju. „Usluge” znače sve ostalo što je moguće isporučiti.
- 11 U skladu s poglavljem 2. člankom 1. prvim stavkom točkom 1. i poglavljem 2. člankom 1. trećim stavkom točkom 1. ML-a, isporuka robe znači, među ostalim, isporuka robe uz naknadu, a pružanje usluga znači, među ostalim, isporuka, prijenos ili drugi oblik pružanja usluge određenoj osobi uz naknadu.

- 12 Odredbe koje odgovaraju člancima 38., 39. i 45. [Direktive o PDV-u] prenesene su, uglavnom istim tekstom, u poglavlje 5. članke 2.c, 2.d i 6. ML-a.

Okolnosti spora

- 13 Spor se odnosi na porezno mišljenje Skatterättsnämndena (Komisija za porezno pravo, Švedska) protiv kojeg su Skatteverket (švedska Porezna uprava) i društvo koje je zatražilo porezno mišljenje, Digital Charging Solutions GmbH, podnijeli žalbu Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud). Komisija za porezno pravo smatrala je da isporuka koju obavlja društvo predstavlja složenu isporuku koju prvenstveno obilježava isporuka električne energije i da mjestom isporuke stoga treba smatrati Švedsku.
- 14 Porezna uprava i društvo tvrde da treba smatrati da društvo korisnicima isporučuje električnu energiju, ali se ne slažu u pogledu toga je li riječ o jednoj složenoj isporuci ili o dvjema zasebnim isporukama.
- 15 Činjenice se navode u nastavku.
- 16 Sjedište društva Digital Charging Solutions nalazi se u Njemačkoj i ono nema stalnu poslovnu jedinicu u Švedskoj. Društvo korisnicima električnih vozila u Švedskoj omogućuje pristup mreži mjesta za punjenje. Korisnici preko mreže primaju najnovije informacije o cijenama i dostupnosti mjesta za punjenje u okviru mreže. Mrežne usluge usto uključuju funkcije traženja i pronalaska mjesta za punjenje i planiranja rute.
- 17 Mjestima za punjenje u mreži ne upravlja društvo, nego operatori s kojima je ono sklopilo ugovor. Društvo korisnicima izdaje karticu i pruža aplikaciju za autentifikaciju koja im omogućuje da pune vozila na mjestima za punjenje. Kad korisnik upotrijebi karticu ili aplikaciju, operator registrira punjenje i društvu za to punjenje izdaje račun. Računi se izdaju na mjesečnoj osnovi na kraju svakog kalendarskog mjeseca, a plaćanje se mora izvršiti u roku 30 dana.
- 18 Nakon što društvo od operatora zaprimi račune, korisnicima jednom mjesečno šalje račun za isporučenu količinu električne energije i pristup mrežnoj usluzi. Punjenje i mrežna usluga naplaćuju se zasebno. Račun se mora platiti u roku od 14 dana od njegova primitka. Cijena električne energije se mijenja, ali se za uslugu naplaćuje fiksna naknada. Naknada za uslugu jednaka je neovisno o tome je li korisnik zaista kupio električnu energiju tijekom relevantnog razdoblja. Nije moguće od društva kupiti samo električnu energiju a da se istodobno ne plati naknada za pristup mreži.

Argumenti stranaka

Porezna uprava

- 19 Porezna uprava tvrdi da porezno mišljenje treba potvrditi. Porezna uprava, kao i Komisija za porezno pravo, tvrdi da treba smatrati da isporuka koju obavlja društvo predstavlja isporuku električne energije kojoj je podređena mrežna usluga (što znači da se na sve što društvo isporuči korisniku u Švedskoj može obračunati porez), ali istodobno želi istaknuti činjenicu da nije jasno jesu li relevantne ranije odluke Suda Europske unije u pogledu toga može li se ono što se stvarno isporučuje smatrati isporukom električne energije.
- 20 Švedska Porezna uprava naglašava da je Sud u sličnim slučajevima zapravo smatrao da društvo čija se kreditna kartica upotrebljava za plaćanje goriva imatelju kartice ne isporučuje gorivo, nego odobrava kredit jer društvo ni u kojem trenutku ne može odlučivati o načinu na koji gorivo treba koristiti ni o svrsi njegova korištenja (Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73 i Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

Digital Charging Solutions

- 21 Društvo Digital Charging Solutions također smatra da isporučuje električnu energiju, ali, za razliku od Porezne uprave, navodi da postoje dvije zasebne isporuke: isporuka električne energije i isporuka mrežne usluge. Društvo stoga tvrdi da porezno mišljenje treba izmijeniti i da bi Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) trebao proglasiti da se porez u Švedskoj treba obračunati samo na dio isporuke koju obavlja društvo koji se odnosi na isporuku električne energije.
- 22 Društvo navodi da se činjenice u ovom predmetu razlikuju od činjenica u predmetu Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73). U ovom je slučaju društvo potpisalo zasebne ugovore za isporuku električne energije s korisnicima i s operatorima mjesta za punjenje. Stranke spora slažu se u pogledu toga da se električna energija isporučuje u dva koraka. Još je jedna razlika u tom da se plaćanje ne izvršava unaprijed. Naprotiv, društvo financira svaku kupovinu električne energije, koju kasnije preprodaje korisnicima.

Nužnost zahtjeva za prethodnu odluku

Uvod

- 23 Kako bi mogao donijeti odluku o tome uključuje li transakcija o kojoj je riječ u predmetu jednu isporuku ili više njih, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) treba prvo zauzeti stajalište o tome je li isporuka električne energije uopće dio isporuke koju obavlja društvo. Naime, stranke spora slažu se u pogledu

toga da društvo korisnicima isporučuje električnu energiju, ali postoje argumenti koji idu u prilog suprotnom stajalištu.

Odluka Komisije za porezno pravo

- 24 Komisija za porezno pravo, koja, kao i stranke spora, smatra da društvo isporučuje električnu energiju, tvrdila je da treba smatrati da se električna energija najprije prenosi s operatorâ mjesta za punjenje na društvo, a potom s društva na korisnike električne energije. U prilog svojem stajalištu Komisija za porezno pravo tvrdila je da električnu energiju isporučuju operatori mjesta za punjenje društvu u transakcijskom lancu uz popratne ugovore, da operatori društvu izdaju račune za električnu energiju, a da ono potom na mjesečnoj osnovi izdaje račune korisnicima, te da operatori i korisnici koji kupuju električnu energiju nisu potpisali ugovor o isporuci električne energije.
- 25 Međutim, manji broj članova Komisije za porezno pravo smatrao je da društvo ne kupuje nikakvu električnu energiju od operatora, nego je tvrdio da prilikom punjenja korisnikova vozila operator omogućuje korisniku punjenje ili korisniku isporučuje električnu energiju. Ta je manjina uputila na odluke Suda u predmetima Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412) i Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536) te je pritom smatrala da naknadno izdavanje računa društva ne znači da korisnik električnu energiju kupuje u ime tog društva niti da društvo električnu energiju kupuje za svoj račun kako bi je preprodalo. Manjina je tvrdila da društvo isporučuje administrativne usluge koje uključuju, među ostalim, osiguravanje mreže mjesta za punjenje i naknadno izdavanje računa korisnicima, što obuhvaća i određeno odobravanje kredita.
- 26 Komisija za porezno pravo nije stoga zauzela jednoglasno stajalište u pogledu toga predstavlja li isporuka koju obavlja društvo isporuku električne energije.

Pitanja Nacelnog Sądu Administracyjnego (Visoki upravni sud, Poljska)

- 27 U zahtjevu za prethodnu odluku podnesenom Sudu 26. travnja 2022. Nacelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) zatražio je da se odluči treba li smatrati da složena transakcija s korisnicima električnih vozila na mjestima za punjenje predstavlja isporuku robe ili isporuku usluga (predmet C-282/22 koji se vodi pred Sudom). Sud nižeg stupnja smatrao je da u tom slučaju ne postoji isporuka električne energije.
- 28 Pitanje koje je upućeno u poljskom predmetu relevantno je i za ispitivanje ovog predmeta, ali se odnosi samo na to može li se smatrati da do isporuke električne energije dolazi kad operator mjesta punjenja korisniku izravno omogućuje punjenje električnih vozila. Ako Sud bude smatrao da u takvoj situaciji dolazi do isporuke električne energije, postavlja se pitanje može li se smatrati da do isporuke električne energije dolazi i između posredničkog društva koje upravlja

mrežom i korisnika ako se, kao što je to ovdje slučaj, transakcije uređuju nizom ugovora, a operator i korisnik nisu sklopili ugovor.

Prethodna sudska praksa Suda

- 29 Sud je u prethodnim odlukama u predmetima Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) i Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412) smatrao da društvo krajnjem potrošaču ne isporučuje gorivo ako je potrošaču izdalo karticu koju je on upotrijebio kako bi opskrbio vozilo gorivom od dobavljača goriva. Sud je u tim odlukama utvrdio da krajnji potrošač ima slobodu izbora u pogledu uvjeta kao što su, među ostalim, kakvoća, količina, vrijeme kupnje i način korištenja goriva te da krajnji potrošač snosi sve troškove goriva. Prema mišljenju Suda, ne treba smatrati da je posredničko društvo kupilo gorivo kako bi ga preprodalo, nego da je krajnji potrošač gorivo kupio izravno od dobavljača goriva.
- 30 Osim toga, Sud je u predmetu Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536), koji se odnosio na isporuku goriva brodaru plovila koju obavlja dobavljač goriva na otvorenom moru, jak naglasak stavio na mogućnost raspolaganja gorivom. Isporuke je naručivalo društvo kojem je dobavljač goriva također izdavao račune. Sud je smatrao da društvo djeluje u svoje ime i u pogledu dobavljača i brodarka plovila. Međutim, Sud je odlučio da je, ako se može smatrati da transakcija predstavlja isporuku robe koju obavlja društvo i koja se obavlja u korist društva, nužno da društvo na temelju nje stekne pravo na stvarno raspolaganje gorivom kao da je njegov vlasnik (točke 50. do 52.).
- 31 Osim toga, Sud je, u slučajevima u kojima je smatrao da postoji isporuka električne energije u različitim fazama, osobit naglasak stavio na pitanje tko je kupuje te tko ima slobodu odlučivanja o njezinoj kakvoći i količini (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, t. 26. i 27.).

Smjernice Odbora za porez na dodanu vrijednost

- 32 Neke od činjenica za koje je Sud utvrdio da upućuju na to da treba smatrati da posredničko društvo ne isporučuje gorivo krajnjem potrošaču postoje i u ovom slučaju. Slijedom toga, sudska praksa Suda donekle potkrepljuje tumačenje da društvo ne isporučuje električnu energiju korisnicima. Međutim, Odbor za PDV Unije donio je u lipnju 2019. i travnju 2021. smjernice koje idu u prilog suprotnom stajalištu (Smjernice utvrđene na 113. sastanku održanom 3. lipnja 2019, dokument A–taxud.c.1(2019) 6589787–972 i Smjernice utvrđene na 118. sastanku održanom 19. travnja 2021., dokument C–taxud.c.1(2021) 6657618–1018).
- 33 Iz smjernica Odbora koje su donesene jednoglasno proizlazi da, kad je riječ o punjenju električnog vozila u okviru vrijednosnog lanca koji uključuje operatora mjesta za punjenje i društvo koje isporučuje mrežne usluge, treba smatrati da operator električnu energiju isporučuje društvu koje upravlja mrežom u skladu s

člankom 14. stavkom 1. i člankom 15. stavkom 1. Direktive o PDV-u i da društvo koje upravlja mrežom električnu energiju isporučuje korisnicima električnih vozila.

Zaključak

- 34 Prema mišljenju Högsta förvaltningsdomstolena (Vrhovni upravni sud), nije jasno kako prethodne odluke Suda o isporuci goriva utječu na situaciju o kojoj je riječ o ovom predmetu, u kojoj u svakoj fazi postoje ugovori, ali pravo na odlučivanje o pitanjima kao što su količina, vrijeme kupnje i mjesto punjenja, kao i o načinu korištenja električne energije, ima korisnik električnog vozila, a ne posredničko društvo.
- 35 Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) stoga smatra da je potrebno Sudu Europske unije uputiti zahtjev za prethodnu odluku.

Pitanja

- 36 S obzirom na prethodna razmatranja, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) traži odgovor na sljedeća pitanja.

Prvo pitanje: Predstavlja li isporuka koja se obavlja u korist korisnika električnog vozila i uključuje punjenje vozila na mjestu za punjenje isporuku robe u smislu članka 14. stavka 1. i članka 15. stavka 1. Direktive o PDV-u?

Drugo pitanje: U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li smatrati da takva isporuka onda postoji u svim fazama transakcijskog lanca koji uključuje posredničko društvo, ako je za svaku fazu tog lanca sklopljen ugovor, ali samo korisnik vozila ima pravo odlučiti o pitanjima kao što su količina, vrijeme kupnje i mjesto punjenja, kao i o načinu korištenja električne energije?