Lieta C-60/23

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2023. gada 6. februāris

Iesniedzējtiesa:

Högsta förvaltningsdomstolen (Zviedrija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 3. februāris

Prasītāja:

Skatteverket

Atbildētāja:

Digital Charging Solutions GmbH

HÖGSTA FÖRVALTNINGS-DOMSTOLEN **PROTOKOLS**
03.02.2023
[..]

[..]

PRASĪTĀJA UN ATBILDĒTĀJA

Skatteverket
[..]

ATBILDĒTĀJA UN PRASĪTĀJA

Digital Charging Solutions GmbH [..]

PRASĪBAS PRIEKŠMETS

Iepriekšējs lēmums par PVN; lūgums ES Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu

DARBA VERSIJA

[..]

Högsta förvaltningsdomstolen nolemj:

LĒMUMS

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu Eiropas Savienības Tiesā saskaņā ar pievienoto lūgumu sniegt šādu nolēmumu (protokola pielikums).

[..]

PIELIKUMI

Protokola pielikums

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam par Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīva) 14. panta 1. punkta, 15. panta 1. punkta un 24. panta 1. punkta interpretāciju.

Ievads

1 *Högsta förvaltningsdomstolen* [Augstākā administratīvā tiesa] lūdz sniegt prejudiciālu nolēmumu par to, vai elektriskā transportlīdzekļa uzlāde uzlādes stacijā nozīmē, ka elektriskā transportlīdzekļa lietotājs iegādājas elektroenerģiju, kas saskaņā ar PVN direktīvu ir uzskatāma par materiālu īpašumu un uzskatāma par preci, vai arī uzlāde tomēr ir pakalpojuma veids, kas tiek sniegts lietotājam.

2 Ja piegāde ir uzskatāma par preču piegādi elektroenerģijas veidā, *Högsta förvaltningsdomstolen* vēlas arī noskaidrot, vai piegāde ir uzskatāma par tādu, ko uzlādes stacijas operators (uzlādes stacijas operators) veic tieši lietotājam, vai arī piegāde lietotājam ir uzskatāma par tādu, ko ir veicis uzņēmums, kas lietotājiem nodrošina uzlādes staciju tīklu (tīkla uzņēmums). Otrā minētā pieeja nozīmē, ka piegāde notiek divos posmos – vispirms no uzlādes stacijas operatora tīkla operatoram un pēc tam – no tīkla operatora lietotājam.

3 Interpretācijas jautājumi ir radušies lietā par Vācijas uzņēmumu, kas nodrošina uzlādes staciju tīklu elektrisko transportlīdzekļu lietotājiem Zviedrijā. No atbildēm uz šiem jautājumiem ir atkarīgs tas, kurā valstī par uzņēmuma piegādēm ir jāmaksā nodokļi.

DARBA VERSIJA

Piemērojamās Savienības tiesību normas

4 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu preču piegāde un pakalpojumu sniegšana par atlīdzību ir apliekama ar PVN, ja preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

5 14. panta 1. punktā noteikts, ka preču piegāde ir tiesību rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam nodošana. Saskaņā ar 15. panta 1. punktu elektroenerģija ir pielīdzināma materiālam īpašumam.

6 Saskaņā ar 24. panta 1. punktu pakalpojumu sniegšana ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.

7 Saskaņā ar 38. panta 1. punktu, ja elektroenerģiju piegādā elektroenerģijas tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, tad par piegādes vietu uzskata vietu, kur tirgotājs veic savu saimniecisko darbību vai kur viņam ir pastāvīgs uzņēmums, kuram tiek piegādātas preces. Ja elektroenerģija tiek piegādāta personai, kas nav nodokļa maksātājs, 39. pantā ir noteikts, ka par piegādes vietu uzskata vietu, kur pircējs preces faktiski lieto un patērē.

8 Ja piegādāto elektroenerģiju nevar uzskatīt par elektroenerģijas piegādi, bet gan par pakalpojumu, tad piegādes vieta saskaņā ar 45. panta vispārīgo noteikumu ir vieta, kur pakalpojumu sniedzējam ir saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta.

Piemērojamās valsts tiesību normas

9 Saskaņā ar *mervärdesskattelagen (1994:200)* [Likuma par pievienotās vērtības nodokli (1994:200)] 1. nodaļas 1. iedaļas 1. punkta pirmo daļu PVN valstī ir jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas ir apliekama ar nodokli un ko veic nodokļa maksātājs, kurš rīkojas kā tāds.

10 Saskaņā ar 1. nodaļas 6. pantu "materiālas lietas" ir tostarp nekustamais īpašums, gāze, kā arī apkure, dzesēšana un elektroenerģija. Pakalpojums ir jebkas cits, ko var sniegt.

11 2. nodaļas 1. panta pirmās daļas 1. punkta un trešās daļas pirmajā punktā ir noteikts, ka preču apgrozījums cita starpā ir preču nodošana par atlīdzību un pakalpojumu apgrozījums cita starpā ir pakalpojumu sniegšana, nodošana vai tie kā citādi ir darīti pieejami par atlīdzību.

12 Noteikumi, kas atbilst direktīvas 38., 39. un 45. pantam, ir ieviesti būtībā tādā pašā redakcijā PVN likuma 5. nodaļas 2. iedaļas c), d) punktā un 6. iedaļā.

DARBA VERSIJA

Lietas apstākļi

13 Lieta attiecas uz *Skatterättsnämnden* [Nodokļu tiesību pārvalde] iepriekšējo lēmumu, kuru *Högsta förvaltningsdomstolen* [Augstākajā administratīvajā tiesā] pārsūdzēja gan *Skatteverket* [Ieņēmumu dienests], gan uzņēmums *Digital Charging Solutions GmbH*, kurš lūdza pieņemt iepriekšēju nolēmumu. *Skatterättsnämnden* konstatēja, ka uzņēmuma veiktā piegāde ir salikta piegāde, kas galvenokārt izpaužas kā elektroenerģijas piegāde, un tāpēc par piegādes vietu ir jāuzskata Zviedrija.

14 *Skatteverket* un uzņēmuma ieskatā uzņēmums ir uzskatāms par elektroenerģijas piegādātāju lietotajiem, taču nav vienprātības par to, vai ir notikusi kombinēta piegāde, vai tomēr ir konstatējamas divas atsevišķas piegādes.

15 Turpinājumā aprakstīti lietas faktiskie apstākļi.

16 *Digital Charging Solutions* saimnieciskas darbības vieta ir Vācijā; Zviedrijā tai nav pastāvīga uzņēmuma. *Digital Charging Solutions* nodrošina elektrisko transportlīdzekļu lietotājiem Zviedrijā piekļuvi uzlādes staciju tīklam. Tīkls lietotājiem pastāvīgi sniedz informāciju par cenām tīklā iekļautajās uzlādes stacijās un to pieejamību. Turklāt tīkla pakalpojumā ir iekļautas uzlādes staciju meklēšanas un atrašanas, kā arī maršruta plānošanas funkcijas.

17 Uzlādes stacijas, kas ir tīkla daļa, neapsaimnieko uzņēmums, bet gan operatori, ar kuriem uzņēmums ir noslēdzis līgumus. Lai transportlīdzekļus uzlādētu uzlādes stacijās, uzņēmums nodrošina lietotājiem karti un autentifikācijas lietojumprogrammu. Tiklīdz karte vai lietojumprogramma tiek izmantota, operators reģistrē maksu par uzlādi un izraksta uzņēmumam rēķinu par lietotāju veikto uzlādi. Rēķini tiek izrakstīti reizi mēnesī katra kalendārā mēneša beigās, un to apmaksas termiņš ir 30 dienas.

18 Pēc rēķina saņemšanas no operatoriem uzņēmums ik mēnesi izraksta rēķinu lietotājiem par piegādāto elektroenerģijas daudzumu un piekļuvi tīkla pakalpojumiem. Par uzlādi un tīkla pakalpojumu tiek maksāts atsevišķi. Maksājums ir jāveic 14 dienu laikā pēc rēķina saņemšanas. Elektroenerģijas cena ir mainīga, bet par pakalpojumu tiek iekasēta fiksēta maksa. Maksa par pakalpojumu ir nemainīga neatkarīgi no tā, vai lietotājs attiecīgajā periodā faktiski iegādājas elektroenerģiju vai nē. Nav iespējams iegādāties elektroenerģiju tikai no uzņēmuma, vienlaikus nemaksājot par piekļuvi tīklam.

Lietas dalībnieku nostāja

Skatteverket

19 *Skatteverket* lūdz apstiprināt iepriekšējo lēmumu. *Skatteverket* tieši tāpat kā *Skatterättsnämnden* uzskata, ka uzņēmuma veiktā piegāde ir uzskatāma par elektroenerģijas piegādi, ja tīkla pakalpojums ir pakārtots – kas nozīmē, ka viss,

DARBA VERSIJA

ko uzņēmums sniedz lietotājam, ir jāapliek ar nodokļiem Zviedrijā –, bet vienlaikus norāda, ka nav skaidrs, kāda nozīme ir iepriekšējiem ES Tiesas nolēmumiem jautājumā par to, vai sniegto pakalpojumu tik tiešām var uzskatīt par elektroenerģijas piegādi.

20 *Skatteverket* secina, ka līdzīgās lietās ES Tiesa ir nospriedusi, ka uzņēmums, kura kredītkarte ir izmantota, lai samaksātu par degvielas iegādi, nav nodrošinājis kartes īpašniekam degvielu, bet gan kredītu, jo uzņēmums nekad nav bijis tiesīgs noteikt, kā vai kādiem mērķiem degviela tiks izmantota (spriedumi lietās *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, un *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412).

Digital Charging Solutions

21 Arī *Digital Charging Solutions* uzskata, ka veic elektroenerģijas piegādi, taču atšķirībā no *Skatteverket* apgalvo, ka runa ir par divām atsevišķām piegādēm – elektroenerģijas piegādi un tīkla pakalpojuma nodrošināšanu. Tādēļ uzņēmums lūdza, lai tiktu grozīts iepriekšējais lēmums un lai *Högsta förvaltningsdomstolen* pasludina, ka Zviedrijā ar nodokli ir jāapliek tikai tā uzņēmuma piegādes daļa, kas attiecas uz elektroenerģijas piegādi.

22 Uzņēmums apgalvo, ka apstākļi šajā lietā atšķiras no apstākļiem lietā *Auto Lease Holland*. Izskatāmajā lietā uzņēmums noslēdza atsevišķus līgumus par elektroenerģijas piegādi ar lietotājiem un uzlādes staciju operatoriem. Iesaistītajiem lietas dalībniekiem ir skaidrs, ka elektroenerģijas piegāde notiek divos posmos. Vēl viena atšķirība ir tā, ka nav avansa maksājuma. Gluži pretēji, uzņēmums ir tas, kurš maksā par katru elektroenerģijas iepirkumu un pēc tam pārdod elektroenerģiju tālāk lietotājiem.

Vajadzība pēc prejudiciāla nolēmuma

Ievads

23 Lai noteiktu, vai lietā aplūkotajā darījumā ietilpst viena vai vairākas piegādes, *Högsta förvaltningsdomstolen* vispirms ir jāizvērtē, vai uzņēmuma veiktā piegāde vispār ir elektroenerģijas piegāde. Lai gan lietas dalībnieki ir vienisprātis par to, ka uzņēmums piegādā elektroenerģiju lietotājiem, tomēr ir arī pretēja viedokļa piekritēji.

Skatterättsnämnden lēmums

24 *Skatterättsnämnden*, kas tāpat kā lietas dalībnieki uzskatīja, ka uzņēmums piegādā elektroenerģiju, norādīja, ka elektroenerģija vispirms ir jāuzskata par elektroenerģiju, kas pāriet no uzlādes staciju operatoriem pie uzņēmuma, un pēc tam – no uzņēmuma pie attiecīgajiem lietotājiem. Šīs nostājas pamatojumam *Skatterättsnämnden* norādīja, ka uzlādes staciju operatori elektroenerģiju piegādā

DARBA VERSIJA

uzņēmumam darījumu ķēdē saskaņā ar līgumu par to, uz kura pamata operatori izraksta rēķinus par elektroenerģiju un pēc tam tālāk izraksta ikmēneša rēķinus lietotājiem, un ka starp operatoriem un lietotājiem, kas pērk elektroenerģiju, nav noslēgts līgums par elektroenerģijas piegādi.

25 Tomēr saskaņā ar *Skatterättsnämnden* mazākuma viedokli uzņēmums neiegādājas elektroenerģiju no operatora, bet drīzāk brīdī, kad lietotājs uzlādē transportlīdzekli, vai nu operators nodrošina lietotājam uzlādi, vai viņam piegādā elektroenerģiju. Mazākums, atsaucoties uz ES Tiesas spriedumos lietās *Auto Lease Holland*, *Vega International Car Transport and Logistic* un *Fast Bunkering Klaipéda* (C-526/13, EU:C:2015:536) minēto, uzskatīja, ka sekojoša rēķina izrakstīšana uzņēmumam nenozīmē, ka lietotājs iegādājas elektroenerģiju uzņēmuma uzdevumā vai ka uzņēmums iegādājas elektroenerģiju sev, lai to pārdotu tālāk. Mazākuma ieskatā uzņēmums sniedz administratīvu pakalpojumu, kas cita starpā ietver uzlādes staciju tīkla nodrošināšanu un tai tam sekojošu rēķinu izrakstīšanu lietotājiem, kas ietver arī kredīta zināmu izsniegšanu.

26 Tādēļ *Skatterättsnämnden* nebija vienisprātis jautājumā par to, vai uzņēmuma paveiktais ir uzskatāms par elektroenerģijas piegādi.

Polijas Augstākās administratīvās tiesas jautājums

27 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas ES Tiesai ir iesniegts 2022. gada 26. aprīlī, Polijas Augstākā administratīvā tiesa lūdza precizēt, vai salikts darījums, kas tiek veikts elektrisko transportlīdzekļu lietotājiem uzlādes stacijās, ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana (ES Tiesas spriedums lietā C-282/22). Šajā lietā zemākas instances tiesa ir nolēmusi, ka runa ir par elektroenerģijas piegādi.

28 Polijas lietā uzdotais jautājums ir nozīmīgs arī šīs lietas izskatīšanā, taču tas attiecas tikai uz to, vai elektroenerģiju var uzskatīt par piegādātu, ja uzlādes stacijas operators nepastarpināti lietotājam nodrošina iespēju uzlādēt elektriskos transportlīdzekļus. Ja ES Tiesa atzītu, ka šādā gadījumā ir notikusi elektroenerģijas piegāde, rodas jautājums, vai arī elektroenerģijas piegāde var notikt ķēdē starp tīkla starpniekuzņēmumu un lietotāju, ja – kā šajā gadījumā – darījumi vairākos posmos ir reglamentēti līgumos un starp operatoru un lietotāju līguma nav.

Tiesas agrākā judikatūra

29 Iepriekšējos spriedumos lietās *Auto Lease Holland* un *Vega International Car Transport and Logistic* ES Tiesa ir atzinusi, ka uzņēmums nav piegādājis klientam degvielu , ja uzņēmums ir izsniedzis klientam karti, kuru klients ir izmantojis degvielas uzpildīšanai pie degvielas piegādātājiem. Šajos spriedumos ES Tiesa ir uzsvērusi, ka klients varēja brīvi noteikt tostarp degvielas kvalitāti, daudzumu, iegādes laiku un veidu, kā tā tiks izmantota, un ka klients ir arī atbildīgs par visām degvielas izmaksām. Saskaņā ar ES Tiesas spriedumu tika uzskatīts, ka

DARBA VERSIJA

starpniekuzņēmums nav iegādājies degvielu tālākai pārdošanai, bet gan, ka klients drīzāk iegādājās degvielu tieši no degvielas piegādātāja.

30 Lietā *Fast Bunkering Klaipéda*, kas attiecās uz degvielas uzpildi, ko kuģu operatori veic, piesaistot degvielas piegādātāju atklātā jūrā, ES Tiesa piešķīra nozīmi arī piekļuvei degvielai. Degvielas uzpildes pasūtījumus veica uzņēmums, kuram degvielas piegādātājs arī izrakstīja rēķinu par degvielu. ES Tiesa konstatēja, ka uzņēmums rīkojās savā vārdā iepretim piegādātājam un kuģu operatoriem. Tomēr ES Tiesa uzskatīja, ka, lai darījumu varētu uzskatīt par preču piegādi uzņēmumam un no uzņēmuma, bija nepieciešams, lai tā rezultātā uzņēmumam būtu tiesības faktiski rīkoties ar degvielu kā īpašniekam (50.–52. punkts).

31 Pat lietās, kurās ES Tiesa ir konstatējusi, ka elektroenerģijas piegāde ir notikusi vairākos posmos, ES Tiesa ir vērsusi uzmanību uz to, kas ir veicis iepirkumu un varējis brīvi izvēlēties daudzumu un kvalitāti (spriedums lietā *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, 26. un 27. punkts).

PVN komitejas pamatnostādnes

32 Daži no ES Tiesas konstatētajiem apstākļiem, kas norāda uz to, ka starpniekuzņēmums nav uzskatāms par degvielas piegādātāju klientam, ir konstatējami arī šajā lietā. Tādējādi ES Tiesas judikatūra zināmā mērā apstiprina interpretāciju, saskaņā ar kuru uzņēmums nepiegādā elektroenerģiju lietotājiem. Tomēr 2019. gada jūnijā un 2021. gada aprīlī ES PVN komiteja pieņēma pamatnostādnes, kas liecina par pretēju nostāju (*Guidelines resulting from the 113th meeting of 3 June 2019, document A–taxud.c.1(2019) 6589787–972* un *Guidelines resulting from the 118th meeting of 19 April 2021, document C-taxud.c.1(2021) 6657618–1018).*

33 No pamatnostādnēm izriet, ka komiteja vienprātīgi uzskata – ja elektrisko transportlīdzekļu uzlāde notiek pievienotās vērtības ķēdē, kurā ir uzlādes stacijas operators un uzņēmums, kurš sniedz tīkla pakalpojumus, tad saskaņā ar PVN direktīvas 14. panta 1. punktu un 15. panta 1. punktu operators ir tas, kurš piegādā elektroenerģiju tīkla uzņēmumam, un tīkla uzņēmums – kurš piegādā elektroenerģiju elektriskā transportlīdzekļa lietotājam.

Secinājums

34 *Högsta förvaltningsdomstolen* ieskatā nav skaidrs, kā ES Tiesas iepriekšējie nolēmumi par degvielas piegādi attiecas uz izskatāmo lietu, kur katrā posmā ir spēkā līgumi, bet tieši elektriskā transportlīdzekļa lietotājs, nevis tīkla starpniekuzņēmums kontrolē tādus faktorus kā uzlādes daudzumu, laiku un vietu, kā arī to, kā elektroenerģija tiks izmantota.

35 Tādēļ *Högsta förvaltningsdomstolen* uzskata, ka ir nepieciešams lūgt Eiropas Savienības Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu.

DARBA VERSIJA

Jautājumi

36 Ņemot vērā iepriekšminēto, *Högsta förvaltningsdomstolen* lūdz sniegt atbildes uz šādiem jautājumiem.

1. jautājums: Vai pakalpojums, kas izpaužas kā elektriskā transportlīdzekļa uzlāde, ko uzlādes stacijā veic transportlīdzekļa lietotājs, ir preču piegāde PVN direktīvas 14. panta 1. punkta un 15. panta 1. punkta izpratnē?

2. jautājums: Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai šāda piegāde ir uzskatāma par pastāvošu visos darījumu ķēdes posmos, kuros ir iesaistīts starpniekuzņēmums, ja katrā no šiem darījumu ķēdes posmiem ir spēkā līgumi, bet tikai transportlīdzekļa lietotājs kontrolē tādus faktorus kā uzlādes daudzumu, laiku un vietu un to, kā elektroenerģija tiek izmantota?

DARBA VERSIJA