

Asia C-282/22

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

26.4.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Naczelny Sąd Administracyjny (Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

23.2.2022

Valittaja:

P. w W.

Vastapuoli:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian kohde

Yksittäistapausta koskeva sitova päätös siitä, miten on tulkittava verolainsäädännön säännöksiä sähkökäyttöisten ajoneuvojen latauspisteissä tarjottavien toimintojen luokittelusta.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

Kysymys siitä, tuleeko sähkökäyttöisten ajoneuvojen latauspisteissä tarjottavat toiminnot luokitella arvonlisädirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tavaroiden luovutukseksi vai direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi palvelujen suoritukseksi.

Ennakkoratkaisukysymys

Onko sähkökäyttöisten ajoneuvojen käyttäjille niiden latauspisteissä tarjottavissa moniosaisissa suorituksissa, joihin kuuluvat

- a) latauslaitteiden käyttömahdollisuuden tarjoaminen (sisältäen laturin liittämisen ajoneuvon käyttöjärjestelmään),
- b) sähkökäyttöisten ajoneuvon akkujen ominaisuuksien mukaisen sähkövirran tarjoaminen,
- c) tarvittava tekninen tuki ajoneuvon käyttäjille,
- d) käyttäjille tarjottava erityinen alusta, verkkosivusto tai sovellus tietyn liittimen varaamiseen, tapahtumahistorian ja suoritettujen maksujen tarkasteluun sekä mahdollisuus ns. e-lompakon käyttämiseen, jota käytetään yksittäisten lataustapahtumien maksamiseen,

kyse yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY [– –] 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta tavaroiden luovutuksesta vai direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta palvelujen suorituksesta?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi): 14 artiklan 1 kohta, 24 artiklan 1 kohta.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jäljempänä arvonlisäverolaki): 7 § ja 8 §.

Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian menettelystä

- 1 P. w W. (jäljempänä valittaja) pyysi hakemuksellaan Dyrektor Krajowej informacji Skarbowejilta (Puolan verotietohallinnon pääjohtaja, jäljempänä veroviranomainen) yksittäistapausta koskevaa sitovaa tulkintaa verolainsäädännön säännöksistä, jotka koskevat tavaroista ja palveluista kannettavaa veroa.

Hakemuksessaan valittaja ilmoitti aikovansa harjoittaa toimintaa, joka liittyy ns. julkisiin sähköautojen latausasemiin. Osana tätä toimintaa valittaja voi asentaa ja tarjota käyttöön maksullisia latausasemia, joilla sähkökäyttöisten ajoneuvojen käyttäjät voivat ladata ajoneuvojaan eri latausstandardien ja -nopeuksien latauspisteissä.

- 2 Valittaja ilmoittaa, että latausasemat varustetaan ns. monistandardilatureilla, joissa on liittimet sekä tasavirtaa käyttävää pikalatausta varten että vaihtovirtaa käyttävää hitaampaa latausta varten. Ajoneuvon normaali latausaika 80 prosenttiin akun kapasiteetista tasavirtaa käyttävällä pikalatauksella on pääsääntöisesti noin 20–30 minuuttia. Vaihtovirtaa käyttävällä hitaammalla latauksella ajoneuvon latausaika taas on yleensä noin 4–6 tuntia (riippuen liittimen tehosta).
- 3 Hinta riippuu erityisesti latausajasta ja käyttäjän käyttämän liittimen standardista. Latausstandardista riippuen hinta lasketaan latausajan perusteella ilmaistuna tunteina (hitaampi liitin) tai minuutteina (pikalataukseen käytettävä liitin).
- 4 Valittajan tarjoamat yksittäiset lataustapahtumat voivat käyttäjän tarpeista riippuen sisältää pääasiassa seuraavia toimintoja:
 - 5 – latauslaitteiden käyttömahdollisuuden tarjoaminen (sisältäen laturin liittämisen ajoneuvon käyttöjärjestelmään)
 - 6 – sähkökäyttöisten ajoneuvon akkujen ominaisuuksien mukaisen sähkövirran tarjoaminen sekä
 - 7 – tarvittava tekninen tuki ajoneuvon käyttäjille.
- 8 Lisäksi valittaja aikoo luoda erityisen alustan, verkkosivuston tai sovelluksen, jonka avulla yksittäinen käyttäjä voi valittajan latausasemia käyttäessään varata tietyn liittimen sekä tarkastella tapahtumahistoriaansa ja suoritettuja maksujaan.
- 9 Ajoneuvon lataukset laskutetaan latausajan perusteella – riippuen käyttäjän valinnasta maksut voidaan suorittaa jokaisen latauskerran jälkeen tai sovitun laskutusjakson päätyttyä. Lisäksi on mahdollista, että tulevaisuudessa valittaja ottaa käyttöön myös ns. e-lompakon, jonka avulla käyttäjät voivat suorittaa maksuja yksittäisistä lataustapahtumista. Valittaja kertoo, että ns. e-lompakon käyttäjä maksaa e-lompakkoon valitsemansa summan, jota hän voi sitten käyttää maksuihin valittajalle. Osana maksujärjestelmää valittaja tarjoaisi myös verkkosivun tai sovelluksen, jonka avulla tietty käyttäjä voidaan tunnistaa ja jolla voitaisiin myös tarkistaa e-lompakkoon kertyneiden varojen senhetkinen tilanne. On mahdollista, että valittaja lisäksi antaa käyttäjälle kortin, jonka avulla hänet voidaan tunnistaa aina ennen yksittäisten lataustapahtumien aloittamista.
- 10 Kaikki edellä mainitut suoritukset katetaan yhdellä käyttäjän maksamalla hinnalla, joka lasketaan yksinomaan yksittäisten lataustapahtumien kestoajan perusteella. Valittaja ei aio veloittaa erillistä korvausta tietyn lataustapahtuman osana suoritetuista lisätoiminnoista, kuten teknisestä tuesta, tietyn laitteen varauksesta

tai edellä mainitun alustan, verkkosivuston tai sovelluksen käyttömahdollisuudesta. Näiden toimintojen käyttö sisältyy yksittäisen lataustapahtuman hintaan.

- 11 Edellä esitetyn kuvauksen yhteydessä veroviranomaiselle esitettiin seuraava kysymys:

”Ovatko kuvatut valittajan sähkökäyttöisten ajoneuvojen käyttäjille tarjoamat suoritukset kokonaisuudessaan yhtä veronalaista toimintoa eli arvonlisäverolain 8 §:n 1 momentissa tarkoitettua vastikkeellista palvelujen suoritusta?”

- 12 Valittajan näkemyksen mukaan on katsottava, että kaikki yhtiön ajoneuvojen latauspisteiden käyttäjille tarjoamat suoritukset muodostavat kokonaisuutena yhden veronalaisen toiminnon eli arvonlisäverolain 8 §:n 1 momentissa tarkoitettua vastikkeellisen palvelujen suorituksen.
- 13 Riidanalaisessa veroviranomaisen päätöksessä todettiin, että valittajan hakemuksessaan esittämä näkemys oli virheellinen.
- 14 Valittajan valituksen johdosta Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) kumosi 6.6.2018 antamallaan tuomiolla edellä kuvatun yksittäistapausta koskevan sitovan tulkinnan.
- 15 Veroviranomainen valitti ensimmäisen oikeusasteen tuomiosta kokonaisuudessaan.

Pääasian asianosaisten tärkeimmät perustelut

- 16 Valittaja esitti kantansa tueksi seuraavat perustelut:
- 17 – käyttäjien näkökulmasta valittajan suorittamat yksittäiset toiminnot muodostavat yhden valittajalta ostetun palvelun
- 18 – käyttäjien pääasiallisena tavoitteena on käyttää latausaseman erikoistuneita laitteita, joiden avulla he voivat ladata akut nopeammin ja tehokkaammin
- 19 – kaikki lisätoiminnot on tarkoitettu yksinomaan latausaseman laitteiden käytön mahdollistamiseen tai valittajan latauspalveluihin liittyvän tarjonnan houkuttelevuuden lisäämiseen
- 20 – käyttäjiä ei veloiteta millään tavalla latausasemalla tapahtuvan latauksen yhteydessä suoritetuista lisätoiminnoista.
- 21 Veroviranomaisen mukaan arvonlisäverolain 5 §:n 1 momentin, 7 §:n 1 momentin, 8 §:n 1 momentin sekä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella käsiteltävässä asiassa on pidettävä pääasiallisena suorituksena

sähkökäyttöisten ajoneuvon lataamiseen tarvittavan sähkön toimittamista, ja muita valittajan tarjoamia palveluja on pidettävä liitännäisinä suorituksina.

- 22 Veroviranomaisen mukaan valittajan harjoittama toiminta on jaettava kahteen osaan, joista toinen liittyy sähköntoimitukseen (eli latauslaitteiden käyttömahdollisuuden tarjoaminen, itse sähköntoimitus ja tekninen tuki) ja toinen ei liity sähköntoimitukseen (eli alustan/verkkosivuston/sovelluksen tai sähköisen lompakon käyttömahdollisuuden tarjoaminen).
- 23 Asian ensimmäisenä oikeusasteena ratkaissut Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie sen sijaan kiinnitti ensin huomiota vaihtoehtoisten polttoaineiden infrastruktuurin käyttöönotosta 22.10.2014 annettuun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviin 2014/94/EU (jäljempänä direktiivi 2014/94) ja totesi, ettei sähkökäyttöisten ajoneuvojen lataamista latauspisteessä ja sen yhteydessä tapahtuvaa sähkön myyntiä pidetä direktiivissä tavarana luovutuksena.
- 24 Kyseinen tuomioistuin oli valittajan kanssa samaa mieltä siitä, että latausaseman käyttäjien pääasiallisena tarkoituksena on käyttää laitteita, joiden avulla ajoneuvot voidaan ladata nopeasti ja tehokkaasti. Näin ollen käyttäjän näkökulmasta valittajan toteuttama pääasiallinen suoritus on ajoneuvojen latausaseman laitteiden käyttömahdollisuuden tarjoaminen (ja tarvittava laturin yhdistäminen ajoneuvon käyttöjärjestelmään). Suorituksen tavoitteena ei ole tarjota sähköenergiaa, vaan teknisesti edistyksellisiä latauslaitteita, joilla latausasemat on varustettu.
- 25 Tuomioistuimen mukaan suorituksen tarkoituksena ei ole sähkön ostaminen, sillä jos näin olisi, jokainen sähkökäyttöisen ajoneuvon omistaja käyttäisi latausaseman sijaan kotiverkkoa tai työpaikan verkkoa, joissa kuitenkin virtaa samaa sähköenergiaa kuin valittajan asemien verkossa. Asiakkaalla ei olisi motivaatiota käyttää latausasemaa. Oleellinen ero on siten latausinfrastruktuurissa.
- 26 Tuomioistuimen mielestä vakuuttava on myös valittajan väite siitä, että asiakkaat, jotka päättävät käyttää latausasemaa, ovat ensisijaisesti kiinnostuneita latausasemalla sijaitsevien laitteiden käyttömahdollisuudesta, jota ilman he eivät voisi saada ajoneuvoihinsa virtaa tai ladata niitä kohtuullisen nopeassa ajassa. Siten asiakkaiden perustarpeena, jota valittaja tyydyttää, on pidettävä mahdollisuutta käyttää erikoistuneita ja teknisesti edistyneitä laitteita, jotka on varustettu eri standardien latausliittimillä, eikä sähkön toimittamista asiakkaiden akkuihin. Latausasemien tapauksessa sähkön toimittaminen akkuihin on toissijaista verrattuna sähkökäyttöisten ajoneuvojen nopeamman ja tehokkaamman latauksen mahdollistavien laitteiden käyttömahdollisuuden tarjoamiseen.
- 27 Tuomioistuin totesi myös, että asian tosiseikoista ei käy ilmi, että hinnan laskentaperusteena olisi käytetty kulutetun energian määrää (hakemuksessa mainitaan, mistä hinta ”erityisesti” riippuu, muttei viitata energiaan). Asian tosiseikat viittaavat siihen, että palveluntarjoajan (valittajan) tarkoituksena on ennen kaikkea taata asianmukaisin teknisin parametrein varustettujen latureiden

käyttömahdollisuus. Niiden perusteella ei sen sijaan voida päätellä, että palveluntarjoaja osallistuu oleellisesti sähkön ostoon ja jälleenmyyntiin.

- 28 Se seikka, että energia on arvolisäverolain 2 §:n 6 momentissa tarkoitettu tavara, ei tuomioistuimen mielestä tarkoita, että aina kun palvelun suorittamisessa käytetään energiaa, on kyseessä pääasiallisena suorituksena tavaroiden luovuttaminen. Ajoneuvojen latausasemien tarjonnan houkuttelevuus liittyy pääasiassa energian latausaikaan, ei sähköenergian toimittamiseen. Tästä huolimatta ajoneuvon lataaminen kotona sisältää hyödykkeen – sähköenergian – ostamisen suorituksen keskeisenä ja ainoana osana.
- 29 Tuomioistuimen mielestä hakemuksessa kuvattu lataustapahtuma asemalla on laajempi käsite kuin sähkön myynti. Itse sähkön saatavuudella on merkitystä, mutta suorituksen hallitseva osa ei ole sähkön hankinta, vaan sen hankkimistapa. Tuomioistuin katsoo, että teknisten ratkaisujen käyttömahdollisuuden, eli asianmukaisen infrastruktuurin, vastikkeellisella tarjoamisella on ratkaiseva merkitys ja se määrittää sähkökäyttöisten ajoneuvojen lataustapahtuman luonteen palveluna. Tähän viittaa palvelun hyödyllisyys asiakkaan näkökulmasta, hinnammääräytymistapa ja palveluntarjoajan toiminnan keskittyminen latausinfrastruktuurin tarjoamiseen ennemmin kuin sähkön myyntiin liittyvään toimintaan.
- 30 Tuomioistuimen mielestä päätöksen antaneen viranomaisen suorittama vertailu esillä olevan asian tosiseikkojen ja huoltoasemalla tapahtuvan tankkaustilanteen välillä ei ole onnistunut. Sähkökäyttöisten ajoneuvon käyttäjän näkökulmasta tärkeää ei ole polttoaineen laji (koska se on sama kaikkialla) vaan ajoneuvon lataamiseen tarjottavan laitteen laatu. Toisin kuin perinteisillä huoltoasemilla, sähkökäyttöisten ajoneuvojen latausasemilla tietyn toimijan tarjouksen erottava tekijä on sen tarjoamat latauslaitteet. Laturin toiminnan tehokkuus on tärkeää ajoneuvon akkujen latausajan kannalta, toisin kuin polttoainepumpun tapauksessa.
- 31 Näin ollen tuomioistuin katsoi, että valittajan kuvaamien tosiseikkojen perusteella sen suorituksessa ei ole kyse tavaroiden luovuttamisesta vaan palvelusta, johon sisältyy myös – toisin kuin veroviranomainen katsoi – erityisen alustan, verkkosivuston tai sovelluksen käyttömahdollisuuden tarjoaminen tietyn latauslaitteen varaamiseen, tapahtumahistorian ja suoritettujen maksujen tarkasteluun sekä mahdollisuus ns. e-lompakon käyttämiseen.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteista

- 32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan veroviranomaisen kassaatiovalituksen ratkaiseminen edellyttää unionin tuomioistuimen vastausta kysymykseen arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan tulkinnasta ja soveltamisesta.
- 33 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jokaista liiketoimea on periaatteessa pidettävä erillisenä ja itsenäisenä liiketoimena arvonlisäverotuksessa,

mutta toisaalta taloudellisessa mielessä yhdestä suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei tule keinotekoisesti pilkkoa, koska se heikentäisi arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta.

34 Tällainen kanta esitettiin unionin tuomioistuimen 27.10.2005 antamassa tuomiossa Levob Verzekeringen BV, C-41/04, jolla vahvistettiin 25.2.1999 annetussa tuomiossa Card Protection Plan Ltd (CPP), C-349/96 ja 2.5.1996 annetussa tuomiossa Faaborg-Gelting Linien, C-231/94 ilmaistu kanta.

35 Esillä olevassa asiassa valittajan suorituksen kohteena on tarkoitus olla:

- 1) latauslaitteiden tarjoaminen (sisältäen laturin liittämisen ajoneuvon käyttöjärjestelmään),
- 2) sähkökäyttöisen ajoneuvon akkujen ominaisuuksien mukaisen sähkövirran tarjoaminen,
- 3) tarvittava tekninen tuki ajoneuvon käyttäjille,
- 4) käyttäjille tarjottava erityinen alusta, verkkosivusto tai sovellus tietyn liittimen varaamiseen, tapahtumahistorian ja suoritettujen maksujen tarkasteluun sekä mahdollisuus ns. e-lompakon käyttämiseen, jota käytetään yksittäisten lataustapahtumien maksamiseen.

Edellä esitetystä seuraa, että valittajan suorituksen kolme ensimmäistä elementtiä ovat varmuudella tarpeellisia ajoneuvon lataustoiminnan suorittamiseksi, ja ne liittyvät läheisesti toisiinsa. Näin ollen sähkön toimittamisen ja latauslaitteiden käyttömahdollisuuden tarjoamisen yhdessä teknisen tuen kanssa olisi esillä olevan asian olosuhteissa katsottava muodostavan arvonlisäverotuksessa yhden liiketoimen.

Neljännän elementin muodostavilla toiminnoilla ei ole enää niin läheistä yhteyttä ajoneuvon lastaustoimintaan, vaikka ne voivat epäilemättä suuresti helpottaa asiakkaita tämän toiminnan suorittamisessa. Ne ovat luonteeltaan aputoimintoja.

36 Sen määrittelemiseksi, onko edellä mainittu eri tekijöistä koostuva liiketoimi luokiteltava tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi, on seuraavaksi tunnistettava sen hallitsevat osatekijät (ks. erityisesti edellä mainittu tuomio Faaborg Gelting Linien, 12 ja 14 kohta ja tuomio Levob Verzekeringen ja OV Bank, 27 kohta).

37 On vastattava kysymykseen siitä, mikä muodostaa keskimääräiselle kuluttajalle riidanalaisen liiketoimen hallitsevan tekijän.

38 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä veroviranomaisen kanta on vakuuttavampi, koska ajoneuvon käyttäjä ei matkusta latauspisteelle (-asemalle) käyttääkseen latauslaitetta vaan lataamaan ajoneuvonsa akkua sähköenergialla voidakseen liikkua ajoneuvollaan. Siellä hän voi käyttää nopeaa tai hidasta

latauspistettä, jonka hän valitsee latausajan lisäksi myös ajoneuvonsa akun ominaisuuksien perusteella. Näin ollen vaikuttaa siltä, että latauslaitteiden käyttömahdollisuus ei ole ajoneuvon käyttäjälle päämäärä sinänsä vaan keino hyödyntää päätoimintoa, eli sähköenergian hankkimista (toimittamista) hänen ajoneuvonsa akkuihin näiden laitteiden avulla, parhaissa mahdollisissa olosuhteissa. Latauslaitteen käyttö olisi siten käyttäjälle vain keino ladata ajoneuvonsa akku sähköenergialla.

- 39 Naczelny Sąd Administracyjny huomauttaa kuitenkin, että direktiivin 2014/94 4 artiklassa todetaan, että: ”jäsenvaltioiden on varmistettava, että julkisten latauspisteiden haltijat voivat ostaa sähköä kaikilta unionin sähköntoimittajilta toimittajan suostumuksen mukaisesti. Latauspisteiden haltijoiden on voitava tarjota sähkökäyttöisten ajoneuvojen latauspalveluja asiakkaille sopimukseen perustuen, myös muiden palveluntarjoajien nimissä ja puolesta”.
- 40 Tästä säännöksestä seuraa, että unionin lainsäätävä pitää sähkökäyttöisten ajoneuvojen lataamista (latauspisteissä) palveluna (ainakin tähän viittaa sen käyttämä terminologia). On myös huomattava, että nykyinen käytäntö markkinoilla osoittaa, että lataustapahtuman hinnan laskemisessa huomioidaan sekä käytetyn energian määrä että lataukseen kulunut aika.
- 41 Kun otetaan huomioon riidanalaisen asian merkitys kotimaisten latauspisteiden haltijoiden lisäksi koko unionin markkinoille (muun muassa liittyen näiden toimintojen suorituspaikan määrittämiseen), ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on siten oleellista ratkaista, miten riidanalainen suoritus on luokiteltava direktiivin 2006/112/EY perusteella – direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tavaroiden luovutukseksi vai direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi palvelujen suoritukseksi.