

Kohtuasi C-282/22

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

26. aprill 2022

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

23. veebruar 2022

Kaebaja:

P. linnas W.

Vastustaja:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor)

Põhikohtuasja ese liikmesriigi kohtus

Maksuõiguse üksikjuhtumi tõlgendamine elektriautode laadimispunktides tehtavate toimingute kvalifitseerimise kontekstis.

Eelotsuse küsimuse ese ja õiguslik alus

Küsimus, kas elektrisõidukite laadimispunktides tehtavad toimingud tuleks kvalifitseerida kaupade tarnetena käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt või teenuste osutamisenä selle direktiivi artikli 24 lõike 1 kohaselt.

Eelotsuse küsimus

Kas mitmejärguline kogusooritus, mida osutatakse laadimispunktides elektrisõidukite kasutajatele ja mis hõlmab järgmist:

- a) laadimisseadmete kättesaadavaks tegemine (sh laadija integreerimine sõiduki operatsioonisüsteemi);
- b) asjakohaselt kohandatud parameetritega elektrienergia voolu tagamine elektrisõiduki akudesse;
- c) vajalik tehniline tugi sõidukite kasutajatele;
- d) kasutajatele spetsiaalse platvormi, veebilehe või rakenduse pakkumine konkreetse konnektori reserveerimiseks, tehingute ajaloo ja tehtud maksete vaatamiseks, samuti nn e-rahakoti kasutamise võimaluse pakkumine maksete tegemiseks eri laadimisseanside eest,

– kujutab endast kaupade tarnimist nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi [...], artikli 14 lõike 1 tähenduses või teenuste osutamist selle direktiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“): artikli 14 lõige 1, artikli 24 lõige 1.

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) (edaspidi „käibemaksuseadus“): artiklid 7 ja 8.

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Äriühing P linnas W (edaspidi „kaebaja“) pöördus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor) poole taotlusega anda välja maksuõiguse sätete üksikjuhtumi tõlgendus käibemaksu valdkonnas. Tõlgenduse taotluses märkis kaebaja, et kavatses alustada tegevust elektrisõidukite üldkättesaadavate laadimisjaamade valdkonnas. Selle tegevuse raames võib

äriühing paigaldada ja tasu eest kättesaadavaks teha laadimisjaamad, kus elektritoitega sõidukite kasutajad saavad laadida neid sõidukeid eri laadimisstandardite järgi ja eri laadimiskiirusega.

- 2 Äriühing eeldab, et laadimisjaamad varustatakse nn multistandardi laadimiseadmetega, millel on konnectorid nii kiireks laadimiseks alalisvooluga kui ka aeglaseks laadimiseks vahelduvvooluga. Sõiduki standardne laadimisaeg kuni 80-protsendilise laetuseni on alalisvoolu kiire laadimise konnectorite puhul üldjuhul 20–30 minutit. Sõiduki laadimisaeg vahelduvvoolu aeglase laadimise konnectorite abil on umbes 4–6 tundi (olenevalt konnectori võimsusest).
- 3 Hind sõltub eelkõige laadimisajast ja konkreetse kasutaja kasutatud konnectori standardist. Olenevalt laadimisstandardist arvestatakse hind välja laadimisaja alusel, mis on väljendatud tundides (aeglase laadimise konnectorite puhul) või minutites (kiire laadimise konnectorite puhul).
- 4 Sooritus, mida äriühing iga laadimiseseansi käigus kliendile pakub, võib üldjuhul hõlmata järgmisi toiminguid:
 - 5 – laadimiseadmete kättesaadavaks tegemine (sh laadija integreerimine sõiduki operatsioonisüsteemi);
 - 6 – asjakohaselt kohandatud parameetritega elektrienergia voolu tagamine elektrisõiduki akudesse;
 - 7 – vajalik tehniline tugi sõidukite kasutajatele.
- 8 Lisaks plaanib äriühing luua spetsiaalse platvormi, veebilehe või rakenduse, mille abil saavad kasutajad äriühingu laadimisjaama kasutamise raames reserveerida konkreetse konnectori, vaadata tehingute ajalugu ja tehtud makseid.
- 9 Sõidukite laadimise eest arveldatakse laadimisaja alusel ning olenevalt kokkuleppes konkreetse kasutajaga saab makseid teha kas iga laadimiseseansi eest eraldi või pärast kokkulepitud arveldusperioodi lõppu. Lisaks ei ole välistatud, et tulevikus hakkab äriühing pakkuma kasutajatele ka nn e-rahakoti kasutamise võimalust, mille abil saavad kasutajad tasuda mitme laadimiseseansi eest korraga. Äriühing eeldab, et kasutajad maksavad e-rahakoti abil sisse enda valitud summa ja kasutavad seda siis äriühinguga arveldamiseks. Selle arveldussüsteemi osana teeks äriühing kättesaadavaks ka veebilehe või rakenduse, mis võimaldab kasutaja tuvastada ning mille abil kasutaja saab kontrollida oma e-rahakotti kogunenud vahendite hetkeseisu. Ei ole välistatud, et äriühing hakkab kasutajatele väljastama ka kaarte, mis võimaldavad kasutaja iga kord enne laadimiseseansi algust tuvastada.
- 10 Kõik ülaltoodud sooritused kaetakse ühe kasutaja poolt makstava hinnaga, mis arvestatakse välja ainult üksikute laadimiseseansside aja alusel. Äriühing ei katse võtta eraldi tasu selliste kõnealuse laadimiseseansi käigus osutatavate lisatoimingute eest nagu tehniline tugi, konkreetse seadme reserveerimine,

juurdepääs ülalmainitud platvormile, veebilehele või rakendusele. Nimetatud mugavuste kasutamine kuulub laadimisseansi hinna sisse.

- 11 Arvestades ülaltoodud kirjeldust, pöördus äriühing maksuhalduri poole järgmise küsimusega:

„Kas kõik äriühingu poolt elektrisõidukite kasutajatele pakutavad kirjeldatud sooritused kokku kujutavad endast ühte maksustatavat toimingut ehk tasu eest teenuste osutamist, mida on nimetatud käibemaksuseaduse artikli 8 lõikes 1?“

- 12 Äriühingu hinnangul tuleks asuda seisukohale, et kõik kirjeldatud sooritused kokku, mida äriühing laadimisjaamade kasutajatele pakub, kujutavad endast ühte maksustatavat toimingut ehk tasu eest teenuste osutamist, mida on nimetatud käibemaksuseaduse artikli 8 lõikes 1.
- 13 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor) asus vaidlustatud tõlgenduses seisukohale, et kaebaja seisukoht, mis on esitatud üksikjuhtumi tõlgendamise taotluses, ei ole õige.
- 14 Kaebaja esitatud kaebuse alusel lükkas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varssavi vojevoodkonna halduskohus) oma 6. juuni 2018. aasta otsuses ülalkirjeldatud üksikjuhtumi tõlgenduse tagasi.
- 15 Maksuhaldur kaebas esimese astme kohtu otsuse tervikuna edasi.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid liikmesriigi kohtus

- 16 Äriühing esitas oma seisukoha toetuseks järgmised argumendid:
- 17 – kasutajate seisukohalt moodustavad äriühingu eri toimingud ühe teenuse, mida ostetakse äriühingu käest;
- 18 – üksikkasutajate peamine eesmärk on kasutada spetsiaalseid laadimisjaamaseadmeid, mis võimaldavad neil akut kiiremini ja tõhusamalt laadida;
- 19 – kõigi lisatoimingute eesmärk on ainult laadimisjaama seadmete kasutamise võimaldamine või äriühingu laadimisteenuse pakkumise atraktiivsemaks muutmine;
- 20 – kasutajaid ei koormata mingil viisil laadimisjaamas laadimisega kaasnevate lisateenuste eest.
- 21 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuteabe büroo direktor) on seisukohal, et käibemaksuseaduse artikli 5 lõike 1, artikli 7 lõike 1, artikli 8 lõike 1 ja Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleks kõnealuses asjas lugeda põhisoorituseks elektrisõiduki laadimiseks vajaliku elektrienergia tarnimine, abisooritusteks aga muud äriühingu pakutavad teenused.

- 22 Tema hinnangul tuleks äriühingu tehtavad toimingud jagada kaheks: elektrienergia tarnimisega seotud teenused (sh laadimisseadmete kättesaadavaks tegemine, elektrienergia tarnimine ja tehniline tugi) ning elektrienergia tarnimisega mitteseotud teenused (platvormi/veebilehe/rakenduse või e-rahakoti pakkumine).
- 23 Samas, esimeses kohtuastmes otsuse teinud Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varssavi vojevoodkonna halduskohus) juhtis esmajärjekorras tähelepanu Euroopa Parlamendi ja nõukogu 22. oktoobri 2014. aasta direktiivile 2014/94/EL alternatiivkütuste taristu kasutuselevõtu kohta (edaspidi „direktiiv 2014/94“), viidates, et kõnealune direktiiv ei seosta elektrisõiduki laadimist laadimisjaamas elektrienergia kui kauba müümisega.
- 24 Kõnealune kohus nõustus kaebajaga, et laadimisjaama kasutajate peamine eesmärk on sõidukite kiiret ja tõhusat laadimist võimaldavate seadmete kasutamine. Nii on kasutaja seisukohast äriühingu pakutav peamine sooritus sõidukite laadimisjaamade seadmete kättesaadavaks tegemine (koos laadija vajaliku integreerimisega sõiduki operatsioonisüsteemi). Soorituse eesmärk ei ole pakkuda elektrienergiat, vaid kõrgtehnoloogilisi laadimisseadmeid, millega laadimisjaamad on varustatud.
- 25 Nimetatud kohtu hinnangul ei ole soorituse eesmärk elektrienergia ostmise, sest kui see nii oleks, siis kasutaks iga elektrisõiduki omanik laadimisjaama asemel kodu või töökoha elektrivõrku, milles liigub sama elektrienergia kui kaebaja laadimisjaamades. Kliendil ei oleks mingit motivatsiooni kasutada laadimisjaama. Peamine vahe seisneb seega laadimistaristus.
- 26 Kohtu jaoks on veenev ka kaebaja väide, et klientide jaoks, kes otsustavad kasutada laadimisjaama, on oluline eelkõige ligipääs laadimisjaama seadmetele, ilma milleta nad ei saaks oma sõidukeid laadida või ei saaks laadida neid nii lühikese aja jooksul. Seega tuleb klientide põhivajaduseks, mida äriühing rahuldab, lugeda võimalus kasutada eriotstarbelisi ja kõrgtehnoloogilisi seadmeid, millel on eri standarditega konnektorid, mitte aga elektrienergia tarnimine akudesse. Laadimisjaamade puhul on elektrienergia tarnimine akudesse teisejärgulise tähendusega võrreldes seadmete pakkumisega elektrisõidukite kiiremaks ja tõhusamaks laadimiseks.
- 27 Kõnealune kohus märkis ka, et asja faktilistest asjaoludest ei nähtu, et hinnaarvestuse aluseks oleks kasutatud tarbitud energia kogust (taotluses, kus on märgitud, millest hind „eelkõige“ sõltub, ei ole mainitud elektrienergiat). Asja faktilised asjaolud näitavad soorituse pakkuja (kaebaja) seotust eelkõige juurdepääsu võimaldamisega sobivate tehniliste parameetritega laadimisseadmetele. Ei saa aga väita, et soorituse pakkuja tegeleb olulisel määral elektrienergia ostmise ja edasimüümisega.
- 28 See, et energia on kaup käibemaksuseaduse artikli 2 lõike 6 tähenduses, ei tähenda kõnealuse kohtu hinnangul, et igas olukorras, kus teenuse osutamiseks kasutatakse

elektrienergiat, on tegemist kaubaga kui põhisooritusega. Laadimisjaama pakkumise atraktiivsus seisneb eelkõige energia akudesse laadimise ajas, mitte juurdepääsus elektrienergiale. Olenemata sellest sisaldab sõiduki laadimine kodustes tingimustes kauba ehk elektrienergia ostmist selle soorituse olulise ja ainukese elemendina.

- 29 Kõnealuse kohtu hinnangul on taotluses kirjeldatud laadimistoiming laadimisjaamas laiem mõiste kui energia müümine. Oluline on juurdepääs elektrienergiale, soorituse domineeriv element ei ole aga mitte elektrienergia tarbimine ise, vaid selle tarbimise viis. Kohus kinnitas, et just tehnoloogiliste lahenduste tasulise pakkumise element ehk asjakohase taristu pakkumine on otsustava tähendusega ja määratleb elektrisõiduki laadimise soorituse olemuse teenusena. Sellele viitab soorituse kasulikkus kliendi seisukohast, hinna arvutamise viis ja asjaolu, et soorituse pakkuja tegeleb eelkõige laadimistaristu pakkumisega ja vähem energia müümisega seotud tegevustega.
- 30 Kõnealuse kohtu hinnangul ei ole asjakohane tõlgendada asutuse esitatud võrdlus käesoleva asja faktiliste asjaolude ja bensiinjaamas kütuse tankimise vahel. Elektrisõiduki kasutamise kontekstis ei ole oluline kütuse liik (sest see on alati ühesugune), vaid sõiduki laadimiseks pakutava seadme standard. Seetõttu on erinevalt traditsioonilistest tanklatest elektrisõidukite laadimisjaama puhul konkreetse ettevõtja pakkumist eristavaks elemendiks laadimiseks kasutatavad seadmed. Konnektori töö tõhusus mõjutab märkimisväärselt sõiduki aku laadimise aega, kütusetankuri puhul selline erinevus puudub.
- 31 Seega leidis kõnealune kohus, et äriühingu kirjeldatud asjaolude juures ei ole nende sooritus mitte kaupade tarnimine, vaid teenus, mis hõlmab – vastupidi maksuhalduri seisukohale – spetsiaalse platvormi, veebilehe või rakenduse pakkumist konkreetse konnektori broneerimiseks, tehingute ajaloo ja tehtud maksete vaatamiseks, samuti nn e-rahakoti kasutamist.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on kassatsioonkaebuse lahendamiseks vaja Euroopa Kohtu vastust küsimusele käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 ja selle direktiivi artikli 24 lõike 1 tõlgendamise ja kohaldamise põhimõtete kohta.
- 33 Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb iga tehing käibemaksu kontekstis lugeda eraldiseisvaks ja sõltumatuks tehinguks, aga teisest küljest ei tohiks majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks jagada, sest see vähendaks käibemaksusüsteemi funktsionaalsust.
- 34 Sellist seisukohta on Euroopa Kohus väljendanud oma 27. oktoobri 2005. aasta otsuses *Levob Verzekeringen BV*, C-41/04, milles kohus kinnitas oma 25. veebruari 1999. aasta otsuses *Card Protection Plan Ltd (CPP)*, C-349/96, ja 2. mai 1996. aasta otsuses *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, väljendatud seisukohta.

- 35 Käesoleval juhul peaks äriühingu soorituse esemeks olema järgnev:
- 1) laadimisseadmete kättesaadavaks tegemine (sh laadija integreerimine sõiduki operatsioonisüsteemi);
 - 2) asjakohaselt kohandatud parameetritega elektrienergia voolu tagamine elektrisõiduki akudesse;
 - 3) vajalik tehniline tugi sõidukite kasutajatele;
 - 4) kasutajatele spetsiaalse platvormi, veebilehe või rakenduse pakkumine konkreetse konnektori broneerimiseks, tehingute ajaloo ja tehtud maksete vaatamiseks, samuti nn e-rahakoti kasutamise võimaluse pakkumine maksete tegemiseks eri laadimisseanside eest.

Ülaltoodust tuleneb, et äriühingu soorituse kolm esimest elementi on kindlasti vajalikud sõiduki laadimiseks ja on omavahel tihedalt seotud. Seetõttu tuleks elektrienergia tarnimist ja laadimisseadmete kättesaadavaks tegemist koos tehnilise toega käesoleva asja asjaolude juures lugeda käibemaksu kontekstis ühe tehingu elementideks.

Neljanda elemendi moodustavad toimingud ei ole aga enam nii tihedalt seotud sõiduki laadimise toiminguga, kuigi kahtlemata võivad need kõnealuseid toiminguid tegeva kliendi elu märkimisväärselt lihtsustada, olles olemuselt tugitegevused.

- 36 Järgmiseks, et teha kindlaks, kas ülaltoodud kogutehing tuleks kvalifitseerida kaupade tarnimise või teenuste osutamisenä, tuleks tuvastada selle domineeriv element (vt eelkõige ülaltoodud otsused Faaborg Gelting Linien, punktid 12 ja 14, ning Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 27).
- 37 Tuleb leida vastus küsimusele, mis on keskmise tarbija jaoks kõnealuses tehingus domineeriv element.
- 38 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on veenvam maksuhalduri seisukoht, kuna sõiduki kasutaja ei sõida laadimispunkti (laadimisjaama) mitte laadimisseadme kasutamiseks, vaid oma sõiduki aku laadimiseks elektrienergiaga, et tal oleks võimalik sõidukiga sõita. Seal saab ta valida kiire ja aeglase laadimispunkti vahel, mida ta kasutab mitte ainult laadimisaja alusel, vaid võttes arvesse ka oma sõiduki aku parameetreid. Seega tundub, et laadimisseadmete kättesaadavaks tegemine ei ole sõiduki kasutaja jaoks eesmärk omaette, vaid vahend peamise toimingu jaoks ehk elektrienergia tarbimine (tarnimine) nende seadmete abil võimalikult heades tingimustes. Seetõttu oleks laadimisseadme kasutamine kõigest vahend, mille abil kasutaja laeb elektrienergiat oma sõiduki akusse.
- 39 Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) aga juhib tähelepanu, et direktiivi 2014/94 artikli 4 punktis 8 on sätestatud, et „liikmesriigid

tagavad, et üldkasutatavate laadimispunktide käitajad võivad vabalt valida, milliselt liidu elektritarnijalt tema nõusolekul elektrit osta. Laadimispunktide käitajatel lubatakse lepingu alusel osutada klientidele elektrisõidukite laadimise teenust, sealhulgas muude teenuseosutajate nimel ja huvides“.

- 40 Sellest õigusnormist tuleneb, et Euroopa Liidu seadusandja käsitleb elektrisõidukite laadimist (laadimispunktides) teenusena (vähemalt kasutab ta sellist terminoloogiat). Tuleb ka arvestada, et praegune majanduspraktika näitab, et laadimise eest makstava summa väljaarvutamisel lähtutakse nii kasutatud energia kogusest kui ka tasust sõiduki seismise eest parkimise käigus.
- 41 Seetõttu leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et võttes arvesse vaidlusaluse küsimuse olulisust mitte ainult liikmesriigi laadimispunktide käitajate jaoks, vaid ka kogu Euroopa Liidu turu jaoks (sh soorituse koha määratlemine seoses nende toimingutega), on oluline lahendada küsimus, kuidas tuleks vaidlusalust sooritust kvalifitseerida direktiivi 2006/112/EÜ kohaselt ehk kas kaupade tarnetena käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses või teenuste osutamisenä selle direktiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses.