

**Predmet C-282/22**

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda**

**Datum podnošenja:**

26. travnja 2022.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

23. veljače 2022.

**Tužitelj:**

P. u W.

**Tuženik:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

---

**Predmet glavnog postupka**

Tumačenje odredbi poreznog prava u pojedinačnom predmetu koji se odnosi na kvalifikaciju aktivnosti koje se obavljaju na mjestima za punjenje električnih vozila.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Pitanje treba li aktivnosti koje se obavljaju na mjestima za punjenje električnih vozila kvalificirati kao isporuku robe na temelju članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u ili kao isporuku usluga na temelju članka 24. stavka 1. te direktive.

## **Prethodno pitanje**

Je li složena usluga koja se isporučuje korisnicima električnih vozila na mjestima za punjenje i obuhvaća:

- (a) stavljanje na raspolaganje uređaja za punjenje (uključujući spajanje punjača na operativni sustav vozila),
  - (b) osiguravanje protoka električne energije s odgovarajuće prilagođenim parametrima u baterije električnih vozila,
  - (c) potrebnu tehničku podršku za korisnike vozila,
  - (d) stavljanje na raspolaganje korisnicima vozila posebne platforme, internet stranice ili aplikacije za rezervaciju određenog priključka, pregled povijesti transakcija i izvršenih plaćanja, kao i mogućnost korištenja takozvanog e-portfelja za plaćanje pojedinačnih sesija punjenja,
- isporuka robe u smislu članka 14. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [...] ili isporuka usluga u smislu članka 24. stavka 1. te direktive?

### **Navedene odredbe prava Zajednice**

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u): članak 14. stavak 1., članak 24. stavak 1.

### **Navedene odredbe nacionalnog prava**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge; u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na robu i usluge): članci 7. i 8.

### **Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka**

- 1 Društvo P. u W. (u daljnjem tekstu: tužitelj) podnijelo je Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Porezne uprave, Poljska) zahtjev za tumačenje odredbi poreznog prava u pojedinačnom predmetu koji se odnosi na porez na robu i usluge. U svom zahtjevu za tumačenje tužitelj je naveo da namjerava obavljati djelatnost takozvanih javno dostupnih postaja za punjenje električnih vozila. U

okviru te djelatnosti društvo može ugraditi i stavljati na raspolaganje uz naplatu korištenje postaja za punjenje na kojima će korisnici električnih vozila moći puniti ta vozila na postajama različitih standarda i brzine punjenja.

- 2 Društvo pretpostavlja da će postaje za punjenje biti opremljene takozvanim multistandard punjačima koji imaju priključke za brzo punjenje istosmjernom strujom i priključak za sporo punjenje izmjeničnom strujom. Uobičajeno vrijeme punjenja vozila do 80 % kapaciteta baterije pri korištenju priključaka za brzo punjenje istosmjernom strujom načelno iznosi oko 20 do 30 minuta. S druge strane, vrijeme punjenja vozila pri korištenju priključaka za sporo punjenje izmjeničnom strujom obično iznosi oko 4 do 6 sati (ovisno o snazi priključka).
- 3 Cijena će osobito ovisiti o trajanju punjenja i standardu priključka koji koristi određeni korisnik. Ovisno o standardu punjenja, cijena će se izračunati na temelju trajanja punjenja izraženog u satima (u slučaju priključaka za sporo punjenje) ili minutama (u slučaju priključaka za brzo punjenje).
- 4 Usluge koje društvo svaki put pruža u okviru sesije punjenja, ovisno o potrebama određenog korisnika, načelno mogu obuhvaćati sljedeće aktivnosti:
  - 5 – stavljanje na raspolaganje uređaja za punjenje (uključujući spajanje punjača na operativni sustav vozila),
  - 6 – osiguravanje protoka električne energije s odgovarajuće prilagođenim parametrima u baterije električnih vozila, kao i
  - 7 – potrebnu tehničku podršku za korisnike vozila.
- 8 Osim toga, društvo također namjerava izraditi posebnu platformu, internetsku stranicu ili aplikaciju koja će omogućiti pojedinačnim korisnicima da u okviru korištenja njihove postaje za punjenje rezerviraju određeni priključak, pregledaju povijest izvršenih transakcija i plaćanja.
- 9 Punjenje vozila obračunavat će se na temelju trajanja punjenja, a ovisno o dogovoru s određenim korisnikom plaćanje se može izvršiti nakon svake sesije punjenja ili na kraju dogovorenog obračunskog razdoblja. Osim toga, društvo će u budućnosti možda uvesti i mogućnost da korisnici upotrebljavaju takozvani e-portfelj s pomoću kojeg će moći plaćati pojedinačne sesije punjenja. Društvo pretpostavlja da će korisnici koji upotrebljavaju e-portfelj uplaćivati iznose koje žele i koje će zatim moći koristiti za plaćanje potraživanja društva. U okviru tog sustava obračuna društvo bi stavilo na raspolaganje i internet stranicu ili aplikaciju koja bi omogućivala identifikaciju određenog korisnika koji bi također mogao provjeriti trenutno stanje iskorištenosti sredstava prikupljenih na e-portfelju. Moguće je i da će društvo korisnicima izdavati kartice koje omogućuju da se svaki put identificiraju prije početka pojedinačne sesije punjenja.
- 10 Sve navedene usluge bit će obuhvaćene jedinstvenom cijenom koju će plaćati korisnici izračunanom isključivo na temelju trajanja pojedinačnih sesija punjenja.

Za dodatne aktivnosti izvršene u okviru određene sesije punjenja, uključujući naknadu za tehničku podršku, rezervaciju određenog uređaja ili pristup navedenoj platformi, internetskoj stranici ili aplikaciji, društvo ne namjerava naplaćivati zasebnu naknadu. Korištenje navedenih pogodnosti uračunat će se u cijenu određene sesije punjenja.

- 11 U vezi s navedenim opisom, poreznom je tijelu postavljeno sljedeće pitanje:  
 „Čine li sve opisane usluge koje društvo pruža korisnicima električnih vozila jednu aktivnost koja podliježe oporezivanju, odnosno pružanje usluga uz naknadu iz članka 8. stavka 1. Zakona o porezu na robu i usluge?”
- 12 Prema mišljenju društva, treba smatrati da sve usluge koje društvo pruža korisnicima postaje za punjenje vozila čini jednu aktivnost koja podliježe oporezivanju, odnosno pružanje usluga uz naknadu iz članka 8. stavka 1. Zakona o porezu na robu i usluge.
- 13 Direktor Porezne uprave u pobijanom je mišljenju utvrdio da je tužiteljevo stajalište iz zahtjeva za izdavanje poreznog mišljenja pogrešno.
- 14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska), povodom tužbe koju je podnio tužitelj, presudom od 6. lipnja 2018. poništio je navedeno porezno mišljenje.
- 15 Porezno je tijelo žalbom pobijalo presudu prvostupanjskog suda u cijelosti.

### **Glavni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 16 U prilog svojem stajalištu društvo ističe sljedeće argumente:
- 17 – sa stajališta korisnika, pojedinačne aktivnosti društva čine jednu uslugu koja se stječe od društva,
- 18 – glavni cilj kojem teže pojedinačni korisnici jest korištenje posebnih uređaja postaje za punjenje, što im omogućuje brže i djelotvornije punjenje baterija,
- 19 – sve dodatne aktivnosti usmjerene su isključivo na omogućivanje korištenja uređaja postaje za punjenje ili povećanje privlačnosti ponude društva u području usluga punjenja,
- 20 – korisnicima se ni na koji način ne stavlja na teret financiranje dodatnih usluga koje prate punjenje na postaji za punjenje.
- 21 Direktor Porezne uprave smatra da na temelju odredbi članka 5. stavka 1., članka 7. stavka 1., članka 8. stavka 1. Zakona o porezu na robu i usluge te sudske prakse Suda Europske unije, glavnom uslugom u ovom predmetu treba smatrati isporuku električne energije potrebne za punjenje vozila na električni pogon, a pomoćnima ostale usluge koje pruža društvo.

- 22 To tijelo smatra da aktivnosti koje obavlja društvo treba podijeliti na dva dijela, na one povezane s isporukom električne energije (odnosno stavljanje na raspolaganje uređaja za punjenje, sama isporuka električne energije i tehnička podrška) i one koje nisu povezane s isporukom električne energije (odnosno stavljanje na raspolaganje platforme/internetske stranice/aplikacije ili e-portfelja).
- 23 Međutim, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi), koji odlučuje u prvom stupnju, kao prvo, istaknuo je Direktivu 2014/94/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 22. listopada 2014. o uspostavi infrastrukture za alternativna goriva (u daljnjem tekstu: Direktiva 2014/94) i naveo da se u toj direktivi punjenje električnog vozila na postaji ne povezuje s prodajom električne energije kao robe.
- 24 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) složio se s tužiteljem da je glavna namjera pojedinačnih korisnika postaja za punjenje korištenje uređaja koji omogućuju brzo i djelotvorno punjenje vozila. Stoga, sa stajališta korisnika, glavnu uslugu koju pruža društvo čini stavljanje na raspolaganje uređaja postaje za punjenje vozila (zajedno s potrebnim spajanjem punjača na operativni sustav vozila). Cilj usluge nije nudičenje električne energije, nego naprednih tehničkih uređaja za punjenje kojima su opremljene postaje.
- 25 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) smatra da cilj usluge nije kupnja električne energije jer, da je to slučaj, svaki bi vlasnik električnog vozila umjesto postaje za punjenje koristio kućnu mrežu ili mrežu na radnom mjestu koja, uostalom, provodi istu električnu energiju kao i mreža na postajama za punjenje. Klijent uopće ne bi imao razloga za korištenje postaja za punjenje. Temeljna razlika stoga je u infrastrukturi punjenja.
- 26 Sudu je također uvjerljiva tužiteljeva tvrdnja prema kojoj su klijenti prilikom korištenja postaja za punjenje prije svega zainteresirani za pristup uređajima koji se nalaze na toj postaji bez kojih ne bi mogli opskrbiti svoja vozila, odnosno napuniti ih u relativno kratkom vremenu. Osnovnom potrebom klijenata koju ispunjava društvo stoga treba smatrati mogućnost korištenja posebnih i tehnološki naprednih uređaja opremljenih priključcima različitih standarda, a ne isporuku električne energije za baterije. U slučaju postaja za punjenje, opskrba baterija električnom energijom sekundarna je u odnosu na stavljanje na raspolaganje uređaja koji omogućuju brže i djelotvornije punjenje električnih vozila.
- 27 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) također je istaknuo da činjenice u predmetu ne upućuju na to da je temelj za izračun cijene količina preuzete energije (kada se u zahtjevu navodi o čemu će „osobito” ovisiti cijena, ne navodi se električna energija). Činjenice u predmetu upućuju na to da se pružatelj usluga (tužitelj) prvenstveno bavi osiguravanjem pristupa punjačima s odgovarajućim tehničkim parametrima. Međutim, ne može se smatrati da se pružatelj usluga u bitnome bavi kupnjom i daljnjom preprodajom električne energije.

- 28 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) smatra da to što je energija roba u smislu članka 2. točke 6. Zakona o porezu na robu i usluge ne znači da će uvijek kada se električna energija koristi za pružanje usluge biti riječ o isporuci robe kao glavnoj usluzi. Privlačnost ponude postaje za punjenje vozila uglavnom se očituje u trajanju punjenja energijom, a ne u dostupnosti električne energije. Bez obzira na to, punjenje vozila u kućnim uvjetima uključuje kupnju robe, odnosno električne energije kao ključnog i jedinog elementa usluge.
- 29 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) smatra da je pružanje usluge punjenja na postaji opisano u zahtjevu širi pojam od prodaje električne energije. Važna je sama dostupnost električne energije, ali preuzimanje električne energije nije prevladavajući element usluge, nego način tog preuzimanja. Sud je utvrdio da je to element stavljanja na raspolaganje uz naplatu tehničkih rješenja, odnosno da je usluga stavljanja na raspolaganje odgovarajuće infrastrukture ključna i odlučujuća za prirodu pružanja punjenja električnog vozila kao usluge. Na to upućuje i korisnost usluge sa stajališta klijenta, način izračuna cijene i to što bavljenje pružatelja usluga osiguravanjem infrastrukture za punjenje prevladava u odnosu na aktivnosti povezane s prodajom električne energije.
- 30 Prema stajalištu Wojewódzko Suda Administracyjnog w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi), usporedba poreznog tijela činjenica u ovom predmetu s točenjem goriva na benzinskoj postaji nije točna. Sa stajališta korisnika električnog vozila nije važna vrsta goriva (naime, ono je svugdje isto), nego standard ponuđenog uređaja za punjenje vozila. Stoga, za razliku od tradicionalnih benzinskih postaja, u slučaju postaja za punjenje električnih vozila element koji razlikuje ponudu određenog subjekta su različiti uređaji za punjenje. Djelotvornost priključka ključna je za trajanje punjenja baterije vozila, što nije slučaj kod distributera goriva.
- 31 Slijedom toga, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) utvrdio je da, prema činjenicama koje je navelo društvo, njegovu uslugu ne čini isporuka robe, nego usluga koja uključuje i, unatoč stajalištu tijela, stavljanje na raspolaganje posebne platforme, internet stranice ili aplikacije za rezervaciju određenog priključka, pregled povijesti transakcija i izvršenih plaćanja, kao i mogućnost korištenja takozvanog e-portfelja.

### **Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 32 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, donošenje odluke o žalbi u kasacijskom postupku poreznog tijela zahtijeva odgovor Suda Europske unije na pitanje u pogledu tumačenja i načela primjene članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u i članka 24. stavka 1. te direktive.
- 33 U skladu sa sudskom praksom Suda, za potrebe PDV-a načelno svaku transakciju treba smatrati zasebnom i neovisnom transakcijom, ali, s druge strane, transakciju

koja se u ekonomskom smislu sastoji od jedne usluge ne treba umjetno razdvajati jer bi se time ugrozila funkcionalnost sustava PDV-a.

34 To je stajalište izneseno u presudi Suda od 27. listopada 2005., C-41/04, u predmetu *Levob Verzekeringen BV*, u kojoj je potvrđeno stajalište iz presude od 25. veljače 1999. u predmetu C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP)* i od 2. svibnja 1996. u predmetu C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien*.

35 U ovom slučaju predmet usluge društva treba biti:

1. stavljanje na raspolaganje uređaja za punjenje (uključujući spajanje punjača na operativni sustav vozila),
2. osiguravanje protoka električne energije s odgovarajuće prilagođenim parametrima u baterije električnih vozila,
3. potrebna tehnička podrška za korisnike vozila,
4. stavljanje na raspolaganje korisnicima vozila posebne platforme, internet stranice ili aplikacije za rezervaciju određenog priključka, pregled povijesti transakcija i izvršenih plaćanja, kao i mogućnost korištenja takozvanog e-portfelja za plaćanje pojedinačnih sesija punjenja.

Iz toga slijedi da su prva tri elementa usluge društva zasigurno nužna za obavljanje aktivnosti punjenja vozila, s obzirom na to da su usko povezana. Stoga, u okolnostima ovog predmeta, isporuku električne energije i stavljanje na raspolaganje uređaja za punjenje zajedno s tehničkom podrškom treba, za potrebe PDV-a, smatrati elementima koji čine jednu transakciju.

Aktivnosti koje čine četvrti element nisu tako usko povezane s aktivnosti punjenja vozila, ali nedvojbeno mogu klijentima uvelike olakšati obavljanje te aktivnosti i pomoćne su prirode.

36 Nadalje, kako bi se utvrdilo treba li tu složenu transakciju kvalificirati kao isporuku robe ili kao isporuku usluga, treba utvrditi njezine prevladavajuće elemente (vidjeti osobito presudu u predmetu *Faaborg Gelting Linien*, t. 12. i 14., i u predmetu *Levob Verzekeringen i OV Bank*, t. 27.).

37 Treba odgovoriti što prosječni potrošač smatra prevladavajućim elementom sporne transakcije.

38 Sud koji je uputio zahtjev uvjerljivijim smatra stajalište tijela jer korisnik vozila ne ide na mjesto (postaju) za punjenje kako bi koristio uređaj za punjenje, nego kako bi napunio bateriju svojeg vozila električnom energijom da bi ga mogao voziti. Tamo može birati između brzog i sporog punjenja koje ne koristi samo s obzirom na trajanje punjenja, nego i s obzirom na svojstva baterije njegova vozila. Stoga se čini da stavljanje na raspolaganje uređaja za punjenje za potrošača nije samo po sebi cilj, nego sredstvo za korištenje u najboljim uvjetima glavne

djelatnosti koju čini preuzimanje (isporuka) električne energije pomoću tih uređaja. Stoga bi korištenje uređaja za punjenje bilo samo sredstvo za punjenje korisnikova vozila električnom energijom.

- 39 Međutim, Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) ističe da se člankom 4. točkom 8. Direktive 2014/94 utvrđuje da: „[d]ržave članice osiguravaju da operatori javno dostupnih mjesta za punjenje mogu, podložno pristanku opskrbljivača, slobodno nabavljati električnu energiju od svakog opskrbljivača električnom energijom iz Unije. Operatori mjesta za punjenje mogu kupcima pružati usluge punjenja električnih vozila na ugovornoj osnovi, uključujući u ime i za račun drugih pružatelja usluga”.
- 40 Iz te odredbe proizlazi da zakonodavac Unije smatra punjenje (na mjestima za punjenje) električnih vozila uslugom (barem koristi takvu terminologiju). U obzir treba uzeti i to da dosadašnja poslovna praksa upućuje na to da se za izračun naknade za punjenje u obzir uzima količina potrošene energije, kao i naknada za vrijeme mirovanja tijekom punjenja.
- 41 Sud koji je uputio zahtjev stoga smatra da je, s obzirom na važnost spornog pitanja ne samo za nacionalne operatore mjesta za punjenje, nego i cijelo tržište Unije (među ostalim, u pogledu utvrđivanja mjesta isporuke tih aktivnosti), ključno odlučiti treba li, s obzirom na Direktivu 2006/112/EZ, spornu transakciju kvalificirati kao isporuku robe u smislu članka 14. stavka 1. te direktive ili kao isporuku usluga u smislu članka 24. stavka 1. te direktive.