

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

20 päivänä huhtikuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 14, 15 ja 24 artikla – Sähkökäyttöisten ajoneuvojen latauspisteet – Sähkökäyttöisten ajoneuvojen latauslaitteen käyttömahdollisuuden tarjoaminen, tarvittavan sähkön toimittaminen sekä teknisen avun ja tietotekniikkapalvelujen tarjoaminen – Luokittelu ”tavaroiden luovutukseksi” tai ”palvelujen suoritukseksi”

Asiassa C-282/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 23.2.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.4.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

vastaan

P. w W.,

jossa asian käsittelyyn osallistuu

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. Gratsias (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. Ilešić ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: T. Ćapeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, edustajinaan B. Kołodziej, D. Pach ja T. Wojciechowski,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, edustajanaan P. Chrupek, radca prawny,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja U. Mažecka,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 14 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (verotietoviraston johtaja, Puola; jäljempänä veroviranomainen) ja P. w W. ja jossa on kyse vaatimuksesta kumota 16.5.2017 päivätty verotusta koskeva ennakkoratkaisu (jäljempänä verotusta koskeva ennakkoratkaisu).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

--

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

--”

4 Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

5 Saman direktiivin 15 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut vastaavat rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen.”

6 Saman direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

Direktiivi 2014/94/EU

7 Vaihtoehtoisten polttoaineiden infrastruktuurin käyttöönotosta 22.10.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2014/94/EU (EUVL 2014, L 307, s. 1) 4 artiklan 8 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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.”

Puolan oikeus

8 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U., nro 54, järjestysluku 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 7 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan – – omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtämistä – –”

9 Arvonlisäverolain 8 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla palvelujen suorituksella tarkoitetaan kaikkia luonnolliselle henkilölle tai oikeushenkilölle taikka yksikölle, joka ei ole oikeussubjekti, tehtyjä suorituksia, jotka eivät ole 7 §:ssä tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 P. w W. aikoo harjoittaa toimintaa, joka koostuu sähkökäyttöisten ajoneuvojen julkisten latausasemien asentamisesta ja käyttöön tarjoamisesta. Latausasemat varustetaan niin sanotuilla monistandardilatureilla, joissa on liittimet sekä tasavirtaa käyttävää pikalatausta varten että vaihtovirtaa käyttävää hitaampaa latausta varten. Sähkökäyttöisen ajoneuvon normaali latausaika 80 prosenttiin akun kapasiteetista on pikalatauksella noin 20–30 minuuttia. Hitaammalla latauksella taas ajoneuvon latausaika on noin 4–6 tuntia.

11 Käyttäjiltä laskutettava hinta riippuu erityisesti latausajasta, joka ilmaistaan tunteina hitaampien liittimien osalta tai minuutteina pikalataukseen käytettävien liittimien osalta, sekä käyttäjän valitseman liittimen mallista. Maksut voidaan suorittaa kunkin latauskerran jälkeen tai sovitun laskutusjakson päätyttyä, ja lisäksi tulevaisuudessa on mahdollisuus ottaa käyttöön järjestelmä, joka mahdollistaa kyseisen sähkökäyttöisen ajoneuvon lataukseen käytettävien, digitaaliseen salkkuun kerrytettävien luottojen ostamisen.

12 Yksittäiset lataustapahtumat voivat käyttäjän tarpeista riippuen sisältää pääasiassa seuraavia toimintoja:

- latauslaitteiden käyttömahdollisuuden tarjoaminen, sisältäen laturin liittämisen ajoneuvon käyttöjärjestelmään
- sähkökäyttöisen ajoneuvon akkujen ominaisuuksien mukaisen sähkövirran tarjoaminen ja
- tarvittava tekninen tuki.

13 Lisäksi P. w W. aikoo luoda erityisen alustan, verkkosivuston tai tietoteknisen sovelluksen, jonka avulla yksittäinen käyttäjä voi varata tietyn liittimen sekä tarkastella tapahtumahistoriaansa ja suorittamiaan maksuja.

14 P. w W. aikoo laskuttaa kaikista näistä palveluista yhden ainoan hinnan.

15 P. w W. pyysi veroviranomaiselta ennakkoratkaisua, jossa vahvistetaan, että suunniteltu toiminta on arvonlisäverolain 8 §:ssä tarkoitettu ”palvelujen suoritus”.

16 Veroviranomainen katsoi ennakkoratkaisussa, että sähkökäyttöisen ajoneuvon lataamiseen tarvittavan sähköön toimittamista on pidettävä pääasiallisena suorituksena, kun taas P. w W:n tarjoamia muita palveluja on pidettävä liitännäisinä suorituksina. Tästä seuraa, että sitä, että P. w W. antaa käyttöön sähkökäyttöisten ajoneuvojen pikalatauksen mahdollistavia laitteita, ei voida pitää kyseisen toimenpiteen hallitsevana osatekijänä eikä ajoneuvon lataaminen ole merkitykseltään toissijaista.

17 P. w W:n nostaman kanteen johdosta Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) kumosi ennakkoratkaisun 6.6.2018 antamallaan tuomiolla. Kyseisen tuomioistuimen mukaan latausasemien käyttäjien pääasiallisena tarkoituksena on käyttää laitteita, joiden avulla ajoneuvot voidaan ladata nopeasti ja tehokkaasti. Näin ollen kyseisen käyttäjän näkökulmasta pääasiallinen suoritus on ajoneuvojen latausaseman laitteiden käyttömahdollisuuden tarjoaminen ja tarvittava laturin yhdistäminen ajoneuvon käyttöjärjestelmään. Tällaisen suorituksen tavoitteena ei ole sähköön tarjoaminen, vaan teknisesti edistyneiden latauslaitteiden, joilla latausasemat on varustettu, käyttömahdollisuuden antaminen käyttäjille.

18 Kyseinen tuomioistuin katsoo yhtäältä, että jos kyseisten käyttäjien tarkoituksena olisi ainoastaan ostaa sähkökäyttöisille ajoneuvoilleen sähköä, he käyttäisivät kotiverkkoa tai työpaikkansa verkkoa julkisten latausasemien sijaan. Sen mukaan käyttäjät haluavat käyttää julkisia latausasemia yksinomaan siksi, että ne on varustettu eri standardien latausliittimillä, joiden avulla sähkökäyttöisten ajoneuvojen akut voidaan ladata nopeammin ja tehokkaammin. Toisaalta hintaa ei lasketa kulutetun energian mukaan. Näissä olosuhteissa näiden ajoneuvojen latausasemien tarjonnan houkuttelevuus johtuu pääasiallisesti latausajasta eikä sähköön saatavuudesta sellaisenaan.

19 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan P. w W:n suoritus eroaa perinteisiä polttoaineita tarjoavien huoltoasemien suorituksesta, koska tärkeää ei ole polttoaineiden laji tai laatu, jotka ovat samanlaisia kaikilla toimijoilla, vaan latauksen nopeus ja tehokkuus, joka riippuu kyseisten käyttäjien käyttöön annetun laitteiston ominaisuuksista.

20 Veroviranomainen teki ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen kassaatiovalituksen tämän tuomion 17 kohdassa mainitusta Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawien tuomiosta. Veroviranomainen väittää valituksensa tueksi, että sähkökäyttöisten ajoneuvojen latausasemien vastikkeellisen käyttömahdollisuuden tarjoamisen osalta pääasiallinen suoritus on tavaroiden – eli sähköön – luovutus.

21 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämän tuomion 12 kohdassa kuvatut kolme toimintoa liittyvät läheisesti toisiinsa siten, että ne muodostavat yhden ainoan moniosaisen liiketoimen. Sitä vastoin sellaisen erityisen alustan, verkkosivuston tai tietoteknisen sovelluksen käyttöönotto, jonka avulla asianomainen käyttäjä voi varata tietyn liittimen ja tarkastella tapahtumahistoriaansa ja suorittamiaan maksuja, on liitännäinen suoritus, joka on osa tätä yhtä ainoa moniosaista liiketoimea ja jolla pyritään helpottamaan kuluttajien ajoneuvojen lataamista.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kun otetaan huomioon se, että asiakkaille tarjottu mahdollisuus käyttää latauslaitteita sähkön siirtämiseksi ajoneuvon akkuun asianmukaisin parametrein varustettujen latureiden avulla ei ole sähköntoimituksen liitännäinen osatekijä, on määritettävä tämän tuomion 12 ja 21 kohdassa selostetun yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen hallitseva osatekijä. Kyseinen tuomioistuin täsmentää tässä yhteydessä, että P. w W:n mukaan päätös käyttää tietyn latausaseman palveluja voi perustua haluun lyhentää ajoneuvon lataamiseen tarvittavaa aikaa, jotta matkaa voidaan jatkaa nopeasti. Asianomaisen käyttäjän näkökulmasta ratkaisevaa ei siis ole niinkään energian hinta vaan mahdollisuus käyttää erityistä laitteistoa, joka takaa latausasemalle pysähtymisen lyhyemmän keston.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa tältä osin, että latausasemien käyttö ei ole tavoite sinällään, vaan sillä pyritään mahdollistamaan sähkökäyttöisen ajoneuvon akun lataus. Latausasemien käyttäjillä on siten mahdollisuus valita nopeiden ja hitaiden latauspisteiden välillä paitsi latausajan myös ajoneuvon akun ominaispiirteiden perusteella. Latauslaitteen käyttömahdollisuus on siten keino hyötyä parhaissa olosuhteissa sähköntoimituksesta, joka on pääasiallinen suoritus.

24 Yhtäältä se, että latauksen hintaan sisältyy myös korvaus ajoneuvon pysäköinnistä, ja toisaalta direktiivin 2014/94 4 artiklan 8 kohdassa oleva viittaus ”sähkökäyttöisten ajoneuvojen latauspalveluihin”, joita latauspisteiden ylläpitäjät tarjoavat, saavat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuitenkin epävarmaksi siitä, luokitellaanko pääasiassa kyseessä oleva yksi ainoa suoritus direktiivissä 2006/112 tarkoitetuksi tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi.

25 Naczelny Sąd Administracyjny on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko sähkökäyttöisten ajoneuvojen käyttäjille latauspisteissä tarjottavaa moniosaista suoritusta, johon kuuluvat

- a) latauslaitteiden käyttömahdollisuuden tarjoaminen (sisältäen laturin liittämisen ajoneuvon käyttäjärjestelmään)
- b) sähkökäyttöisen ajoneuvon akkujen ominaisuuksien mukaisen sähkövirran tarjoaminen
- c) tarvittava tekninen tuki ajoneuvon käyttäjille ja
- d) käyttäjille tarjottava erityinen alusta, verkkosivusto tai tietotekninen sovellus tietyn liittimen varaamiseen, tapahtumahistorian ja suoritettujen maksujen tarkasteluun sekä mahdollisuus käyttää niin sanottua e-lompakkoa, jolla voidaan maksaa yksittäisiä lataustapahtumia

pidettävä direktiivin [2006/112] 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena vai direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko direktiiviä

2006/112 tulkittava siten, että yhtenä kokonaisuutena pidettävää moniosaista suoritusta, johon kuuluvat

- latauslaitteiden käyttömahdollisuuden tarjoaminen (sisältäen laturin liittämisen ajoneuvon käyttöjärjestelmään)
- kyseisen ajoneuvon akkujen ominaisuuksien mukaisen sähkövirran tarjoaminen
- tarvittava tekninen tuki ajoneuvon käyttäjille ja
- sellaisten tietoteknisten sovellusten käyttöön antaminen, joiden avulla asianomainen käyttäjä voi varata tietyn liittimen, tarkastella tapahtumahistoriaansa ja ostaa digitaaliseen salkkuun kerrytettäviä, lataustapahtumien maksamiseen käytettäviä luottoja

on pidettävä kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena, vai onko sitä pidettävä kyseisen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena.

27 On todettava, että kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista yhtäältä, onko arvonlisäverotuksen kannalta kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä suorituksesta, ja toisaalta, onko viimeksi mainitussa tapauksessa tämä yksi ainoa suoritus luokiteltava ”tavaroiden luovutukseksi” vai ”palvelujen suoritukseksi” (tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 52 kohta ja tuomio 25.3.2021, Q?GmbH (Eryitysten riskien vakuutus), C?907/19, EU:C:2021:237, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Erityisesti on niin, että vaikka jokaista liiketoimea on direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaisesti tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, taloudelliselta kannalta katsottuna yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta muodostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi. Tässä yhteydessä on katsottava, että kyseessä on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 53 kohta ja tuomio 25.3.2021, Q?GmbH (Eryitysten riskien vakuutus), C?907/19, EU:C:2021:237, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Lisäksi useita muodollisesti erillisiä palvelujen suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita kutakin näin voidaan joko verottaa tai joista kukin voidaan vapauttaa verosta, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä (tuomio 2.12.2010, Everything Everywhere, C?276/09, EU:C:2010:730, 23 kohta).

30 Näin on erityisesti silloin, jos yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas käänteisesti muiden osatekijöiden on katsottava olevan yksi tai useampi liitännäinen suoritus, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä erityisesti silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino hyötyä pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 54 kohta ja tuomio 4.3.2021, Frenetikexito, C?581/19, EU:C:2021:167, 41 kohta).

31 SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on päättää, muodostaako kyseessä oleva suoritus kunkin asian erityisissä olosuhteissa yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen, ja arvioida tältä osin lopullisesti tosiseikkoja (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 55 kohta ja tuomio 25.3.2021, Q?GmbH (Erityisten riskien vakuutus), C?907/19, EU:C:2021:237, 25 ja 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Pääasiassa on kyse sellaisten toimien yhdistelmästä, joka koostuu sähkön toimittamisesta sähkökäyttöisten ajoneuvojen lataukseen ja erilaisten palvelujen tarjoamisesta, kuten latauspisteiden käyttömahdollisuuden järjestämisestä ja niiden käytön helpottamisesta, tarvittavasta teknisestä avusta ja tietoteknisistä sovelluksista, jotka mahdollistavat liittimen varaamisen, liiketoimien seurannan ja niiden maksamisen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kyseessä oleva sähkön toimittaminen ja palvelujen tarjoaminen muodostavat arvonlisäverotuksen kannalta yhden ainoan liiketoimen. Kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen käytettävissä olevat tiedot, ei vaikuta siltä, että tämä luokittelu olisi vastoin jotakin tämän tuomion 27–30 kohdassa mainituista kriteereistä.

33 Direktiivissä 2006/112 tarkoitetusta tavaroiden luovutuksen käsitteestä on todettava, että kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään, että sillä tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Tämä käsite kattaa kaikki sellaiset yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtomuodot, joissa toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin se olisi omaisuuden omistaja (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 59 kohta ja tuomio 23.4.2020, Herst, C?401/18, EU:C:2020:295, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi kyseisen direktiivin 15 artiklan 1 kohdan mukaan sähkö rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen.

34 Direktiivissä 2006/112 tarkoitetusta palvelujen suorituksen käsitteestä on todettava, että kyseisen direktiivin 24 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että tämä käsite kattaa kaikki liiketoimet, jotka eivät ole kyseisen direktiivin 14 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia.

35 Sen määrittämiseksi, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista yhtenä kokonaisuutena pidettävää moniosaista suoritusta pidettävä tavaroiden luovutuksena vai palvelujen suorituksena, on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa liiketoimi suoritetaan, sille tyypillisten seikkojen tutkimiseksi ja hallitsevien osatekijöiden yksilöimiseksi. Kyseiset seikat on määritettävä latauspisteiden keskivertokäyttäjän näkökulman perusteella ja siten, että kokonaisarvioinnissa otetaan huomioon palvelujen suoritusten osien laadullinen eikä pelkästään määrällinen merkitys suhteessa tavaroiden luovuttamisen osien merkitykseen (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 61 ja 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Näin ollen yhtäältä direktiivin 2014/94 4 artiklan 8 kohdassa oleva viittaus ”sähkökäyttöisten ajoneuvojen latauspalveluihin” ei vaikuta siihen, luokitellaanko pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi direktiivissä 2006/112 tarkoitetuksi tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suorituksiksi. Direktiivin 2014/94 1 artiklan mukaan tämän direktiivin tarkoituksena on nimittäin vahvistaa vähimmäisvaatimukset vaihtoehtoisten polttoaineiden infrastruktuurin rakentamiselle, sähkökäyttöisten ajoneuvojen latauspisteet mukaan lukien. Sen tarkoituksena ei siis ole vahvistaa mitään sääntöä, joka koskisi vaihtoehtoisen polttoaineen toimittamisen arvonlisävero-kohtelua.

37 Koska toisaalta tavaran myyntiin liittyy aina jokin vähimmäispalvelu, ainoastaan ne palvelut, jotka ovat tavaran myyntiin välttämättä liittyvistä palveluista erillisiä, voidaan ottaa huomioon arvioitaessa palvelujen suorituksen osuutta sellaisen monitahoisen liiketoimen kokonaisuudessa,

johon sisältyy myös tavaran luovutus (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2011, Bog ym., C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09, EU:C:2011:135, 63 kohta ja tuomio 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C?703/19, EU:C:2021:314, 50 kohta).

38 Tässä yhteydessä on ensinnäkin niin, että sähkön siirtämistä sähkökäyttöisen ajoneuvon akkuun koskeva liiketoimi on tavaroiden luovutus siltä osin kuin tämä liiketoimi oikeuttaa latausaseman käyttäjän käyttämään ajoneuvonsa voimanlähteeksi siirrettyä sähköä, joka rinnastetaan direktiivin 2006/112 15 artiklan 1 kohdan nojalla aineelliseen omaisuuteen.

39 Toiseksi tällainen sähkön toimittaminen sähkökäyttöisen ajoneuvon akkuun edellyttää sellaisen asianmukaisen latauslaitteen käyttöä, johon voi sisältyä ajoneuvon käyttöjärjestelmään liitettävä laturi. Näin ollen käyttöoikeuden myöntäminen tällaiseen laitteeseen on vähimmäispalvelu, joka välttämättä liittyy sähköntoimitukseen, eikä sitä näin ollen voida ottaa huomioon arvioitaessa palvelujen suorituksen osuutta sellaisen moniosaisen liiketoimen kokonaisuudesta, joka sisältää myös tämän sähköntoimituksen.

40 Kolmanneksi tekninen apu, jota kyseiset käyttäjät saattavat tarvita, ei puolestaan ole tavoite sinällään vaan keino hyötyä sähkökäyttöisen ajoneuvon voimanlähteenä tarvittavan sähkön toimituksesta parhaissa olosuhteissa. Se on siis tähän sähköntoimitukseen nähden liitännäinen suoritus.

41 Näin on myös sellaisten tietoteknisten sovellusten käyttömahdollisuuden osalta, joiden avulla asianomainen käyttäjä voi varata liittimen, tarkastella tapahtumahistoriaansa ja ostaa lataustapahtumien maksamiseen käytettäviä luottoja. Tällaiset palvelut näet tarjoavat kyseiselle käyttäjälle tiettyjä käytännöllisiä lisämahdollisuuksia, joiden ainoana tarkoituksena on parantaa hänen ajoneuvonsa lataamiseen tarvittavan sähkön siirtoa ja tarjota katsaus aikaisemmista liiketoimista.

42 Tästä seuraa, että sähkönsiirto on lähtökohtaisesti sille yhtenä kokonaisuutena pidettävälle moniosaiselle suoritukselle, jonka osalta kansallinen tuomioistuin on esittänyt unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön, ominainen ja hallitseva osatekijä.

43 Tätä päätelmää ei kyseenalaista se ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema seikka, jonka mukaan sähkökäyttöisen ajoneuvon lataustapahtuman hintaa laskettaessa voidaan ottaa huomioon paitsi siirretyn sähkön määrä myös korvaus pysäköinnistä latauksen aikana. Tämä merkitsee yksinkertaisesti sitä, että toimitetun tavaran – eli sähkön – yksikköhinta ei muodostu pelkästään sähkön kustannuksista sellaisenaan vaan myös asianomaisten käyttäjien käyttöön annettujen laitteiden käyttöajasta.

44 Tämän tuomion 42 kohdassa esitettyä päätelmää ei voida kumota myöskään silloin, kun asianomainen toimija laskee hinnan pelkästään latauksen keston perusteella. Kun nimittäin otetaan huomioon se, että toimitetun sähkön määrä riippuu siirtoaikana siirretyn sähkön tehosta, myös tällainen laskelma heijastaa kyseisen sähkön yksikköhintaa.

45 Vastaavasti pelkästään se seikka, että tasavirtaa käyttävän pikalatauksen yksikköhinta on hivenen korkeampi kuin vaihtovirtaa käyttävällä hitaammalla latauksella, ei riitä tekemään kyseisen latauksen nopeudesta ja tehokkuudesta asianomaisen käyttäjän näkökulmasta kyseiselle toimelle ominaista ja hallitsevaa osatekijää.

46 Esitettyyn kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että direktiiviä 2006/112 on tulkittava siten, että yhtenä kokonaisuutena pidettävää moniosaista suoritusta, johon kuuluvat

– latauslaitteiden käyttömahdollisuuden tarjoaminen (sisältäen laturin liittämisen ajoneuvon

käyttöjärjestelmään)

- kyseisen ajoneuvon akkujen ominaisuuksien mukaisen sähkövirran tarjoaminen
- tarvittava tekninen tuki ajoneuvon käyttäjille ja
- sellaisten tietoteknisten sovellusten käyttöön antaminen, joiden avulla asianomainen käyttäjä voi varata tietyn liittimen, tarkastella tapahtumahistoriaansa ja ostaa digitaaliseen salkkuun kerrytettäviä, lataustapahtumien maksamiseen käytettäviä luottoja

on pidettävä saman direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena.

Oikeudenkäyntikulut

47 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU,

on tulkittava siten, että

yhtenä kokonaisuutena pidettävää moniosaista suoritusta, johon kuuluvat

- **latauslaitteiden käyttömahdollisuuden tarjoaminen (sisältäen laturin liittämisen ajoneuvon käyttöjärjestelmään)**
- **kyseisen ajoneuvon akkujen ominaisuuksien mukaisen sähkövirran tarjoaminen**
- **tarvittava tekninen tuki ajoneuvon käyttäjille ja**
- **sellaisten tietoteknisten sovellusten käyttöön antaminen, joiden avulla asianomainen käyttäjä voi varata tietyn liittimen, tarkastella tapahtumahistoriaansa ja ostaa digitaaliseen salkkuun kerrytettäviä, lataustapahtumien maksamiseen käytettäviä luottoja**

on pidettävä direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.