

Downloaded via the EU tax law app / web

Esiialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

17. oktoober 2024(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 14 ja 15 – Elektrisõidukite laadimine – Laadimine äriühingu poolt kättesaadavaks tehtud seadmete kaudu, mis võimaldab juurdepääsu laadimispunktide võrgule, mida haldavad erinevad käitajad – Tehingu kvalifitseerimine käibemaksuga maksustamisel – „Kaubatarne“ – Üleandmine komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel

Kohtuasjas C-60/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) 3. veebruari 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. veebruaril 2023, menetluses

Skatteverket

versus

Digital Charging Solutions GmbH,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: neljanda koja president I. Jarukaitis viienda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud D. Gratsias (ettekandja) ja E. Regan,

kohtujurist: T. ?apeta,

kohtusekretär: ametnik A. Lamote,

arvestades kirjalikku menetlust ja 7. veebruari 2024. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Skatteverket, esindaja: A. ?S. Pallasdies,
- Digital Charging Solutions GmbH, esindaja: U. Grefberg,
- Rootsi valitsus, esindajad: H. Eklinder ja F. ?L. Göransson,
- Ungari valitsus, esindajad: Zs. Biró ?Tóth ja Z. Fehér,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Björkland ja M. Herold,

olles 25. aprilli 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artiklite 14 ja 15 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Saksa õiguse alusel asutatud äriühingu Digital Charging Solutions GmbH ja Skatteverketi (Rootsi maksuamet) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab 8. aprillil 2022 vastu võetud maksualase eelotsuse (edaspidi „maksualane eelotsus“) kehtivust.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 teine lõik näeb ette:

„Igaltehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.“

4 Selle direktiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

5 Nimetatud direktiivi artiklis 14 on sätestatud:

„1. „Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena järgmisi tehinguid:

[...]

c) kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.

[...]“.

6 Sama direktiivi artikli 15 lõikes 1 on sätestatud:

„Elektrienergia, gaas, soojus- või jahutusenergia ja muu selline loetakse materiaalseks varaks.“

Rootsi õigus

7 Vastavalt 30. märtsi 1994. aasta käibemaksuseaduse (mervärdesskattelagen (1994:200) (SFS 1994, nr 200), edaspidi „käibemaksuseadus“) 1. peatüki § 1 esimese lõigu punktile 1 tuleb

käibemaksu tasuda maksustatavatelt kaubatarnetelt või teenuste osutamiselt, kui neid sooritab riigi territooriumil maksukohustuslane, kes sellena tegutseb.

8 Käibemaksuseaduse 1. peatüki § 6 kohaselt on kaup materiaalne vara, sealhulgas kinnisvara, gaas, soojus ning jahutus- ja elektrienergia. Selles paragrahvis on lisatud, et teenuste osutamine on mis tahes muu sooritus kui kauba tarnimine.

9 Käibemaksuseaduse 2. peatüki § 1 esimese lõigu punktis 1 on sätestatud, et kaubatarne on muu hulgas kaubatarne tasu eest, samas kui selle peatüki § 1 kolmanda lõigu punktis 1 on ette nähtud, et teenuste osutamine on määratletud kui teenus, mida osutatakse, edastatakse või pakutakse muul viisil tasu eest teisele isikule.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

10 Äriühingu Digital Charging Solutions asukoht on Saksamaa ja Rootsis tal püsivat tegevuskohta ei ole. Rootsis pakub ta elektrisõidukite kasutajatele juurdepääsu laadimispunktide võrgule. Kasutajad saavad korrapäraselt teavet võrgu laadimispunktide hindade ja kättesaadavuse kohta. Lisaks sisaldab pakutav teenus laadimispunktide otsimise ja leidmise ning marsruudi planeerimise funktsioone.

11 Võrku kuuluvaid laadimispunkte ei halda Digital Charging Solutions ise, vaid seda teevad käitajad, kellega äriühing on sõlminud lepingu, mis võimaldab elektriautode kasutajatel neid laadida. Selleks annab Digital Charging Solutions kasutajatele kaardi ja mobiilirakenduse, mille kaudu nad saavad end tuvastada. Kaardi või rakenduse kasutamisel salvestab laadimissessioonid laadimispunktide võrgu käitaja, kes esitab nende sessioonide eest arve Digital Charging Solutionsile. Arveldamine toimub kuupõhiselt iga kuu lõpus ning tasuda tuleb 30 päeva jooksul.

12 Laadimispunktide käitajate väljastatud arvete alusel esitab Digital Charging Solutions kaardi või rakenduse kasutajatele arve eraldi ja samuti igakuiselt esiteks tarnitud elektri koguse eest ning teiseks võrgule ja sellega seotud teenustele juurdepääsu eest. Elektri hind küll varieerub, kuid võrgule ja nendele teenustele juurdepääsu eest võetakse fikseeritud tasu. Tasu võetakse sõltumata sellest, kas kasutaja tegelikult ostis elektrienergiat vaatlusalusel perioodil või mitte. Ainult elektrit ei ole võimalik Digital Charging Solutionsilt osta, ilma et makstaks võrgule juurdepääsu ja nende teenuste eest.

13 Digital Charging Solutions esitas 14. aprillil 2021 Skatterättsnämndenile (maksuõiguse komisjon, Rootsi) taotluse maksualase eelotsuse saamiseks. Nimetatud valitsusasutus tegi 8. aprillil 2022. aastal otsuse, milles leidis, et Digital Charging Solutionsi tegevus kujutab endast ühte mitmest osast koosnevat sooritust, mis eelkõige seisneb elektrienergia tarnimises kasutajatele, ning et tarnekohaks tuleks seetõttu lugeda Rootsi.

14 Rootsi maksuamet esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Högsta förvaltningsdomstolenile (Rootsi kõrgeim halduskohus), taotluse maksualase eelotsuse kinnitamiseks. Digital Charging Solutions pöördus samuti selle kohtu poole, kuid palus seda eelotsust muuta. Digital Charging Solutions väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et käesoleval juhul on tegemist kahe eraldiseisva sooritusega, nimelt elektri tarnimine ja laadimispunktide võrgule juurdepääsu teenuse osutamine, mistõttu peaks Rootsis olema maksustatav üksnes elektri tarnimist hõlmav sooritus.

15 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, on enamik maksuõiguse komisjoni liikmeid seisukohal, et laadimispunktide käitajad tarnivad elektrit Digital Charging Solutionsile, kes omakorda tarnib seda kasutajatele. Seega on tegemist toimingute ahelaga, kus need käitajad ei ole kasutajatega lepinguliselt seotud.

16 Väiksem osa selle komisjoni liikmetest leiab seevastu, et Digital Charging Solutions osutab kasutajatele teenust, mis seisneb eelkõige laadimispunktide võrgu kättesaadavaks tegemises, millega kaasneb arve esitamine, mis tähendab, et see äriühing annab neile elektrienergia ostmiseks teatud vormis krediiti, nagu otsustati ka – ehkki teistsugustel asjaoludel – 6. veebruari 2003. aasta kohtuotsuses Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73) ja 15. mai 2019. aasta kohtuotsuses Vega International Car Transport and Logistic (C?235/18, EU:C:2019:412). See lähenemine võtab eelkõige arvesse asjaolu, et kasutajal on õigus vabalt valida selliste tingimuste vahel nagu eelkõige kvaliteet, kogus, ostuaeg ja elektrienergia kasutamise viis.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tema menetluses oleva vaidluse lahendamisel tekkinud küsimus, millises ulatuses tuleb arvesse võtta nendest kohtuotsustest tulenevat kohtupraktikat.

18 Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas niisugune elektrisõiduki kasutajale pakutav sooritus, mis seisneb sõiduki laadimispunktis laadimises, on [direktiivi 2006/112] artikli 14 lõike 1 ja artikli 15 lõike 1 alusel kaubarne?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas niisugust sooritust tuleb käsitada nii, et see esineb kõigis tehinguahela etappides, mis hõlmavad vahendavat äriühingut, kui tehinguahelaga kaasneb igas etapis leping, kuid ainult sõiduki kasutajal on õigus otsustada selliste küsimuste üle nagu kogus, ostuaeg ja laadimiskoht, samuti elektrienergia kasutamise viis?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

19 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 14 lõiget 1 koostoimes artikli 15 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et elektrienergia tarnimine selleks, et laadida elektrisõidukit avalikku laadimispunktide võrku kuuluvas laadimispunktis, kujutab endast kaubatarnet esimesena nimetatud sätte tähenduses.

20 Tuleb märkida, nagu nähtub esimese küsimuse sõnastusest, et see küsimus puudutab elektrisõiduki laadimise toimingut laadimispunktis, sõltumata nende punktide käitajast eraldiseisva äriühingu sekkumisest, et anda kasutajale juurdepääs nimetatud võrgule, kusjuures niisugune sekkumine on teise küsimuse ese.

21 Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 kohaselt tähendab „kaubarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut. See mõiste hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (20. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Seega tehing, mis seisneb elektrienergia tarnimises elektrisõiduki akule, kujutab endast kaubatarnet, kuna see tehing annab laadimispunkti kasutajale õiguse tarbida oma sõiduki käitamiseks tarnitud elektrienergiat, mida direktiivi 2006/112 artikli 15 lõike 1 kohaselt käsitatakse

materiaalse varana (20. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 38).

23 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 14 lõiget 1 koostoimes direktiivi 2006/112 artikli 15 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et elektrienergia tarnimine selleks, et laadida elektrisõidukit avalikku laadimispunktide võrku kuuluvast laadimispunktis, kujutab endast kaubatarnet esimesena nimetatud sätte tähenduses.

Teine küsimus

24 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 14 koostoimes artikli 15 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et elektrisõiduki laadimine avalikus laadimispunktide võrgus, millele kasutajal on juurdepääs lepingu alusel, mis on sõlmitud muu äriühinguga kui selle võrgu käitaja, tähendab, et kõigepealt tarnib selle võrgu käitaja tarbitava elektri võrgule juurdepääsu pakkuvale äriühingule ja seejärel tarnib nimetatud äriühing selle eespool viidatud kasutajale, isegi kui viimane saab valida laadimise koguse, aja ja koha ning elektrienergia kasutamise viisi.

25 Täpsustades, et elektrisõidukite kasutajad valivad laadimise koguse, aja ja koha ning elektrienergia kasutamise viisi, haakub teine küsimus eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustega käesoleva kohtuotsuse punktis 16 viidatud kohtupraktika ulatuse kohta, mille kohaselt ei saa neid asjaolusid arvestades Digital Charging Solutionsit pidada äriühinguks, kes tegeleb selle kauba tarnimisega nendele kasutajatele, vaid tegelikult hoopis krediidiandjaks nende kasutajate suhtes.

26 Sellega seoses tuleb märkida, et mõiste „kaubatarne“ ei viita omandi üleminekule kehtiva liikmesriigi õigusega ette nähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Evita?K, C?78/12, EU:C:2013:486, punkt 33, ja 21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, punkt 20).

27 Ent materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses ei nõua, et see pool, kellele materiaalne vara üle läheb, peab vara füüsiliselt valdama, ega ka seda, et materiaalne vara veetakse talle füüsiliselt kohale ja/või ta selle füüsiliselt vastu võtab (15. juuli 2015. aasta kohtumäärus Koela?N, C?159/14, EU:C:2015:513, punkt 38).

28 Seega võib sama kaubaga teha kaks järjestikust tarnet direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses, kui see antakse korralduse alusel üle otse esimeselt müüjalt teisele soetajale (vt selle kohta 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, punkt 36).

29 Need hinnangud kehtivad ka elektrienergia kohta, mis käesoleva kohtuotsuse punktis 22 märgitu kohaselt on direktiivi 2006/112 artikli 15 lõike 1 alusel võrdsustatud materiaalse varaga.

30 Samas tuleb teisele küsimusele vastamiseks meenutada, et majandusliku tegelikkuse arvessevõtmine, mis üldjuhul kajastub lepingutes, on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium (vt selle kohta 20. veebruari 1997. aasta kohtuotsus DFDS, C?260/95, EU:C:1997:77, punkt 23, ja 28. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Fenix International, C?695/20, EU:C:2023:127, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Sellega seoses nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, et laadimispunktide võrgu käitajad on lepinguliselt seotud üksnes Digital Charging Solutionsiga ning vastavate kokkulepete kohaselt teeb see äriühing temaga lepingu sõlminud kasutajatele kättesaadavaks kaardid ja autentimisrakenduse, mis annavad sellele võrgule juurdepääsu,

võimaldades seeläbi kasutajatel laadida oma elektrisõidukeid sellesse võrku kuuluvates laadimispunktides. Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 11 ja 12, esitavad laadimispunkte käitavad ettevõtjad igakuiselt Digital Charging Solutionsile selliselt tarnitud elektri hinna eest arve ning viimati nimetatud äriühing esitab samuti igakuiselt kasutajatele arve selle kulu kohta, millele lisandub seotud teenuste maksumus, kuid mille summa ei sõltu tarnitud elektrienergia kogusest ja seega selle elektri hinnast ega ka laadimissessioonide arvust.

32 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 39 sisuliselt märkis, tuleb tõdeda, et põhikohtuasjade asjaolud erinevad nende kohtuasjade asjaoludest, milles tehti 6. veebruari 2003. aasta kohtuotsus *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) ja 15. mai 2019. aasta kohtuotsus *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412).

33 Esimesega seoses tuleb märkida, et selles kohtuasjas kõne all olnud sõiduki tankimise tehing oli osa liisingulepingust ning selles kontekstis leidis Euroopa Kohus – võttes arvesse ka asjaolu, et erinevalt põhikohtuasjas kõne all olevast arve esitamise viisist kujutasid liisinguettevõtjale tehtud igakuised maksed endast üksnes ettemakset, kuna tegelik tarbimine tehti kindlaks aasta lõpus –, et kütuse haldamise leping kujutab endast kas või osaliselt kütuse ostmise rahastamise lepingut ja et liisinguühing täitis tegelikult liisinguvõtja suhtes tarnija ülesandeid (vt selle kohta 6. veebruari 2003. aasta kohtuotsus *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, punktid 35 ja 36). Mis puudutab teist kohtuasja, siis piisab, kui märkida, et käesoleva kohtuasja asjaolud ei ole samuti analoogsed nendega, milles emaettevõtja otsustab, et tema tütarettevõtjate kütuse tankimine toimub kütusekaartidega, mille ta annab neile välja ja mida võib kasutada selle emaettevõtja nimetatud tarnijate teenindusjaamades (15. mai 2019. aasta kohtuotsus *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412, punktid 14 ja 36).

34 Sellise krediidimehhanismi puudumist, mis võimaldaks elektrienergia ostu eelfinantseerida, kinnitab laadimispunktide kasutajate ja Digital Charging Solutionsi vahel kokku lepitud tasu kindlaksmääramise kord. Nimelt, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 31, ei saa see äriühing tasu protsendina arvele märgitud elektritarbimise summast, vaid fikseeritud tasu, mis ei sõltu kasutajale tarnitud elektri kogusest või laadimissessioonide arvust.

35 Sellest tuleneb, et kuigi jääb kasutaja otsustada, millal, kus ja millises koguses ta elektrienergiat ostab – nagu ka kohtuasjades, milles tehti käesoleva kohtuotsuse punktis 33 nimetatud kohtuotsused –, ei ole nendest kohtuotsustest tulenevad juhised siiski põhikohtuasja konteksti ülekantavad.

36 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 52 rõhutas, tähendavad käesoleval juhul ühelt poolt laadimispunktide käitajate ja Digital Charging Solutionsi ning teiselt poolt Digital Charging Solutionsi ja nende laadimispunktide kasutajate vahel kokku lepitud lepingutingimused eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt seda, et just kasutajad algatavad omal äranägemisel elektri tarnimise enda valitud kohas, ajal ja koguses. Digital Charging Solutions omalt poolt ei ole kohustatud selliseid laadimispunkte hõlmava võrgu käitajatelt ostma iseseisvalt ja kasutajate otsustest sõltumatult mis tahes elektrikogust, vaid tal näib olevat, nagu nähtub teise küsimuse sõnastusest, vahendaja positsioon.

37 Seda lepinguliste suhete ülesehitust tuleb neil asjaoludel analüüsida, lähtudes direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punktist c, mis reguleerib kauba üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel ja mis selle direktiivi artikli 14 lõikes 1 sätestatud kaubarne üldise määratluse suhtes kujutab endast *lex specialis*'t, mille kohaldamise tingimused on lõikes 1 sätestatust autonoomsed (vt selle kohta 25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus *Gmina Wrocław* (kasutusvalduse muutmine), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 38 Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti c kohaldamiseks peavad olema täidetud kaks tingimust. Esiteks peab olema antud käsund, mille täitmiseks komisjonär osaleb käsundiandja arvel teenuste osutamises, ja teiseks peavad komisjonäri ostetud teenused ning käsundiandjale müüdnud teenused olema identsed (vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punktid 49 ja 51).
- 39 Kui need kaks tingimust on täidetud, loob direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkt c õigusliku fiktsiooni kahest identsest järjestikusest kaubatarneist, mis kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse. Selle fiktsiooni kohaselt loetakse, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb kaubatarneis, on nimetatud kaubatarneid saanud ja teinud tema ise (vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punktid 49 ja 50 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Sellisel juhul on maksukohustuslasel vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punktile c kindel majanduslik roll kõnealusel kaubatarneis, mis võimaldab teda kvalifitseerida vahendajaks, kes tegutseb enda nimel, kuid teise isiku eest (vt selle kohta 19. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, punktid 35 ja 36).
- 41 Lisaks tuleb märkida, et elektriauto laadimiseks elektrienergia ostmisel komisjonitasu ette nägeva lepingu laadiga on kooskõlas see, et elektri kvaliteedi, koguse, ostuhetke ja kasutamise viisi valik jääb laadimispunkti kasutajale, mitte komisjonärile.
- 42 Käesoleval juhul ei saa välistada, et põhikohtuasjas kõne all olevaid sidemeid võib analüüsida kui komisjonitasu ette nägevat müügilepinguid laadimispunktide võrgu käitajate kui käsundiandjate ja Digital Charging Solutionsi kui komisjonäri vahel, mille raames need ettevõtjad annavad viimasele volituse müüa elektrit enda nimel, kuid nende arvel elektrisõidukite kasutajatele. Igal juhul, kui faktiliste asjaolude kontrollimisest, mida tuleb teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul, ei tulene teisiti, võib põhikohtuasjas kõne all olevaid sidemeid pidada laadimispunktide kasutajate kui käsundiandja ja Digital Charging Solutionsi kui komisjonäri vahel ostu korral komisjonitasu ette nägevateks lepinguteks, mille raames need kasutajad annavad viimasele volituse osta laadimispunktide käitajatelt enda nimel, kuid nende arvel elektrienergiat, mis on mõeldud neile tarnimiseks elektrisõidukite laadimise eesmärgil.
- 43 Sellest järeldub, et direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti c kohaldamise esimene tingimus näib olevat täidetud.
- 44 Selle sätte kohaldamise teine tingimus näib olevat samuti täidetud, kuna komisjonäri soetatud kaubatarneid ja müüdnud või üleantud kauba tarneid on identsed.
- 45 Kuna põhikohtuasi puudutab ka küsimust, kas Digital Charging Solutionsi osutatav teenus kujutab endast ühte mitmest osast koosnevat sooritust, mille iseloomulik ja valdav osa on elektrienergia tarnimine, või koosneb see teenus kahest eraldiseisvast sooritusest, nimelt elektri tarnimisest ja laadimispunktide võrgule juurdepääsu võimaldamise teenusest, siis tuleb kindlaks teha sellise kvalifitseerimise seisukohast määravad asjaolud ja täpsustada, mil määral võib see kvalifitseerimine tuua kaasa võimalikke tagajärgi seoses selle sätte kohaldamise teise tingimusega.
- 46 Meenutagem, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki selle tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et teha esiteks kindlaks, kas käibemaksuga maksustamise seisukohalt on tegemist kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega, ja teiseks, kas viimati nimetatud juhul tuleb see üks sooritus kvalifitseerida „kaubatarneks“ või „teenuste osutamiseks“ (20. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Krajowej

Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Täpsemalt, kuigi iga tehingut tuleb käibemaksu seisukohalt üldjuhul pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 teisest lõigust, ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks jagada, et mitte kahjustada käibemaksusüsteemi toimimist. Sellega seoses tuleb asuda seisukohale, et tegemist on ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile osutatud teenuse osa või toimingut on nii tihedalt seotud, et need moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (20. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Lisaks tuleb teatud asjaoludel mitut vormiliselt eraldiseisvat teenust, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluksid eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa tehinguna, kui need ei ole üksteisest sõltumatud. Ühe teenusega on eelkõige tegemist siis, kui selle ühte või mitut osa tuleb käsitada põhiteenusena, samas kui teenuse ülejäänud osi tuleb vastupidi vaadelda ühe või mitme kõrvalteenusena, mida maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust. Teenust tuleb pidada põhiteenuse kõrvalteenuseks eelkõige siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (20. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punktid 29 ja 30 ning seal viidatud kohtupraktika).

49 ETL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames on liikmesriigi kohtute ülesanne kindlaks teha, kas konkreetse juhtumi asjaoludel kujutab asjaomane teenus endast ühte teenust, ning hinnata selles osas lõplikult fakte (20. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohtu ülesanne on aga anda nendele kohtutele kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada liikmesriigi kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular, C?89/23, EU:C:2024:333, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Kõnesolevas vaidluses, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 12, esitab Digital Charging Solutions iga kuu kasutajatele arve, millel on märgitud esiteks nende poolt sõidukite laadimiseks ostetud elektri maksumus ja teiseks fikseeritud tasu laadimispunktide võrgule juurdepääsu eest, teabe eest elektrihindade ja nende laadimispunktide kättesaadavuse kohta ning nende laadimispunktide otsingu- ja asukoha ning marsruudi planeerimise funktsiooni eest.

51 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 30, on majandusliku tegelikkuse arvessevõtmine, nagu see kajastub põhimõtteliselt lepingulistest kokkulepetes, ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium.

52 Järelikult võib küsimus, kas sellise äriühingu nagu Digital Charging Solutions poolt elektri tarnimine elektriauto laadimiseks moodustab koos käesoleva kohtuotsuse punktis 50 kirjeldatud muude sooritustega ühe mitmest osast koosneva tehingu, sõltuda tingimustest, mille esinemisel muutub tasu selle tarnimise ja teenuste eest sissenõutavaks vastavalt nendega seotud lepingulistele kokkulepetele.

53 Laadimisseadmetele juurdepääsu, tehnilise abi, laadimispunkti reserveerimise, varasemate laadimiste vaatamise või e-rahakotti krediidi kogumise teenuseid, mida ei osutata kindlaksmääratud tasu eest, mis ei sõltu elektri tarnimisest, võib seega pidada koos selle tarnega käibemaksu seisukohast üheks mitmest osast koosnevaks tehinguks (vt selle kohta 20. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punkt 32).

54 Seevastu, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 24–29, et kui muude teenuste eest peab kasutaja maksma tasu eraldi kindlaksmääratud ja igakuiselt makstava tasuna, sõltumata mis tahes elektritarnest, tuleb asuda seisukohale – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei ilmne vastupidist –, et need teenused on eraldiseisvad ja sõltumatud elektrienergia tegelikust tarnimisest.

55 Nimelt, kui asuda neil asjaoludel seisukohale, et kõnealused teenused on elektrienergia tarnimisest lahutamatud või puhtalt selle kõrvalteenused, mistõttu koos selle tarnimisega moodustavad need ühe mitmest osast koosneva tehingu, võib see kunstlikult eirata majanduslikku tegelikkust kahes aspektis. Esiteks puudutab see igakuiseid ajavahemikke, mille jooksul kasutajale elektrit ei tarnita, ent viimane on siiski kohustatud maksma nende teenustega seotud fikseeritud tasu vastavalt lepingutingimustele, mis seovad teda Digital Charging Solutionsiga. Teiseks puudutab see asjaolu, et nende sätete kohaselt ei sõltu selle tasu suurus, mida nõutakse eraldi makseelemendina, kasutajale tarnitava elektri kogusest ega sama kuu jooksul tehtud laadimissessioonide arvust.

56 Lisaks, kui kasutaja võib laadida oma sõidukit mitmes liikmesriigis asuvas laadimispunktide võrgus ja seega võib elektri tarnimise koht varieeruda sõltuvalt erinevatest ostudest, oleks veelgi kunstlikum, kui neid teenuseid majandusliku tegelikkuse seisukohast käsitada ühe mitmest osast koosneva tehingu kõrvalsooritusena, mille põhiteenus seisneb elektri tarnimises.

57 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 68 märkis, ei erine Digital Charging Solutionsi poolt kasutajale tehtud elektritarned kui sellised laadimispunkti käitaja ja selle äriühingu vahelisest elektritarnest, mistõttu on direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti c teine tingimus täidetud.

58 Sellest ei saa siiski järeldada, et teine tingimus jääb täitmata, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks leidma, et Digital Charging Solutionsi osutatav teenus kujutab endast ühte ja mitmest osast koosnevat tehingut, mille iseloomulik ja valdav osa on elektrienergia tarnimine.

59 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktides 47 ja 48 selgitatud, tuleneb selline liigitus asjaolust, et kõnealuse äriühingu pakutavaid muid teenuseid peetakse elektrienergia tarnimisest lahutamatuks või puhtalt abiteenusteks. Järelikult on need teenused, mis põhjendavad vahendaja tasu maksmist, mõeldud ainult selleks, et oleks võimalik tarnida elektri laadimispunkti kasutajale elektrienergiat, mida käsitatakse laadimispunkti käitaja poolt kõnealusele vahendajale tarnitud kaubana.

60 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 14 koostoimes artikli 15 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et elektrisõiduki laadimine avalikus laadimispunktide võrgus, millele kasutajal on juurdepääs lepingu alusel, mis on sõlmitud muu äriühinguga kui selle võrgu käitaja, tähendab, et kõigepealt tarnib selle võrgu käitaja tarbitava elektri võrgule juurdepääsu pakkuvale äriühingule ja seejärel tarnib nimetatud äriühing selle eespool viidatud kasutajale, isegi kui viimane saab valida laadimise koguse, aja ja koha ning elektrienergia kasutamise viisi, kui see äriühing tegutseb enda nimel, kuid kasutaja eest komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel selle direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti c tähenduses.

Kohtukulud

61 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL), artikli 14 lõiget 1 koostoimes direktiivi 2006/112 (muudetud) artikli 15 lõikega 1,**

tuleb tõlgendada nii, et

elektrienergia tarnimine selleks, et laadida elektrisõidukit avalikku laadimispunktide võrku kuuluvast laadimispunktis, kujutab endast kaubatarnet esimesena nimetatud sätte tähenduses.

2. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2009/162) artiklit 14 koostoimes direktiivi 2006/112 (muudetud) artikli 15 lõikega 1**

tuleb tõlgendada nii, et

elektrisõiduki laadimine avalikus laadimispunktide võrgus, millele kasutajal on juurdepääs lepingu alusel, mis on sõlmitud muu äriühinguga kui selle võrgu käitaja, tähendab, et kõigepealt tarnib selle võrgu käitaja tarbitava elektri võrgule juurdepääsu pakkuvale äriühingule ja seejärel tarnib nimetatud äriühing selle eespool viidatud kasutajale, isegi kui viimane saab valida laadimise koguse, aja ja koha ning elektrienergia kasutamise viisi, kui see äriühing tegutseb enda nimel, kuid kasutaja eest komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel direktiivi 2006/112 (muudetud) artikli 14 lõike 2 punkti c tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rootsi.