

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

17. listopada 2024.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 14. i 15. – Punjenje električnih vozila – Punjenje putem opreme koju je na raspolaganje stavilo društvo i kojom se omogućava pristup mreži mjesta za punjenje kojom upravljaju različiti operatori – Kvalifikacija transakcije za potrebe PDV-a – ‚Isporuka robe‘ – Prijenos slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija”

U predmetu C-60/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), odlukom od 3. veljače 2023., koju je Sud zaprimio 6. veljače 2023., u postupku

Skatteverket

protiv

Digital Charging Solutions GmbH,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: I. Jarukaitis, predsjednik četvrtog vijeća, u svojstvu predsjednika petog vijeća, D. Gratsias (izvjestitelj) i E. Regan, suci,

nezavisna odvjetnica: T. Papeta,

tajnik: A. Lamote, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 7. veljače 2024.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Skatteverket, A.-S. Pallasdies, u svojstvu agenta,
- za Digital Charging Solutions GmbH, U. Grefberg,
- za švedsku vladu, H. Eklinder i F.-L. Göransson, u svojstvu agenata,
- za mađarsku vladu, Zs. Biró-Tóth i Z. Fehér, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Björkland i M. Herold, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 25. travnja 2024.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje članaka 14. i 15. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (SL 2010., L 10, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Digital Charging Solutions GmbH, osnovanog u skladu s njemačkim pravom, i Skatteverket (Porezna uprava, Švedska) u vezi s valjanošću poreznog mišljenja od 8. travnja 2022. (u daljnjem tekstu: porezno mišljenje).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 1. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive 2006/112 propisuje se:

„Pri svakoj transakciji se [porez na dodanu vrijednost (PDV)], izražunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.”

4 U skladu s člankom 2. stavkom 1. te direktive:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]”

5 Člankom 14. navedene direktive određuje se:

„1. ‚Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

[...]

(c) prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju.

[...]”

6 U skladu s člankom 15. stavkom 1. iste direktive:

„Električna energija, plin, energija za grijanje i hlađenje i slično smatraju se materijalnom imovinom.”

Švedsko pravo

7 U skladu s člankom 1. prvim stavkom točkom 1. poglavlja 1. mervärdesskattelagena (1994:200) (Zakon (1994:200) o porezu na dodanu vrijednost), od 30. ožujka 1994. (SFS 1994., br. 200) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), PDV-u na temelno podliježe oporeziva isporuka robe ili usluga unutar zemlje koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

8 Člankom 6. tog poglavlja Zakona o PDV-u propisuje se da se robom smatra sva materijalna imovina, uključujući nekretnine, plin, energiju za grijanje i hlađenje te električnu energiju. U tom se članku dodaje da se uslugama smatra sve ostalo što je moguće isporučiti.

9 Člankom 1. prvim stavkom točkom 1. poglavlja 2. Zakona o PDV-u određuje se da se isporuka robe osobito definira kao prijenos robe uz naknadu, dok se člankom 1. trećim stavkom točkom 1. tog poglavlja propisuje da se isporuka usluga definira kao usluga koja je isporučena, prenesena ili na drugi način pružena u nečiju korist uz naknadu.

Glavni postupak i prethodno pitanje

10 Sjedište poslovanja društva Digital Charging Solutions nalazi se u Njemačkoj i ono nema stalnu poslovnu jedinicu u Švedskoj. Ono korisnicima električnih vozila u Švedskoj omogućava pristup mreži mjesta za punjenje. Korisnici primaju najnovije informacije o cijenama i dostupnosti mjesta za punjenje u okviru te mreže. Pružena usluga usto uključuje funkcije traženja i pronalaska mjesta za punjenje i planiranja rute.

11 Mjestima za punjenje koja su dio navedene mreže ne upravlja društvo Digital Charging Solutions, nego operatori s kojima je on sklopio ugovore kako bi korisnicima električnih vozila omogućio njihovo punjenje. U tu svrhu društvo Digital Charging Solutions tim korisnicima stavlja na raspolaganje karticu i informatičku aplikaciju koja im omogućava autentifikaciju. Prilikom upotrebe kartice ili aplikacije, operator mjesta za punjenje registrira punjenje i društvu Digital Charging Solutions za to punjenje izdaje račun. Računi se izdaju na kraju svakog mjeseca, a plaćanje se mora izvršiti u roku od 30 dana.

12 Na osnovi računa koje izdaju operatori mjesta za punjenje, društvo Digital Charging Solutions korisnicima kartice ili aplikacije odvojeno naplaćuje, također na mjesečnoj osnovi, kao prvo, količinu isporučene električne energije i, kao drugo, pristup mreži i povezanim uslugama. Cijena se električne energije mijenja, ali se za pristup mreži i tim uslugama naplaćuje fiksna naknada. Ta naknada naplaćuje se neovisno o činjenici je li korisnik zaista kupio električnu energiju tijekom relevantnog razdoblja. Od društva Digital Charging Solutions nije moguće kupiti samo električnu energiju bez plaćanja naknade za pristup mreži i navedenim uslugama.

13 Društvo Digital Charging Solutions je 14. travnja 2021. Skatterättsnämndenu (Komisija za porezno pravo, Švedska) podnijelo zahtjev za porezno mišljenje. Ta je komisija 8. travnja 2022. usvojila mišljenje prema kojem je isporuka koju je izvršilo društvo Digital Charging Solutions složena transakcija koju prije svega obilježava isporuka električne energije korisnicima i da se za mjesto isporuke treba smatrati da je u Švedskoj.

14 Porezna uprava podnijela je tužbu Högsta förvaltningsdomstolenu (Vrhovni upravni sud, Švedska), sudu koji je uputio zahtjev, zahtijevaju?i potvrdu poreznog mišljenja. Društvo Digital Charging Solutions tako?er je podnijelo tužbu tom sudu, ali zahtijevaju?i izmjenu tog mišljenja. Društvo Digital Charging Solutions je pred sudom koji je uputio zahtjev tvrdilo da u ovom slu?aju postoje dvije odvojene usluge, to jest isporuka elektri?ne energije i pružanje usluga pristupa mreži mjesta za punjenje, tako da bi u Švedskoj valjalo oporezivati samo isporuku elektri?ne energije.

15 Kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, ve?ina ?lanova Komisije za porezno pravo smatra da operatori mjesta za punjenje opskrbljuju elektri?nom energijom društvo Digital Charging Solutions, koji je pak isporu?uje korisnicima. Stoga je rije? o lancu transakcija u okviru kojeg ti operatori nemaju ugovornu obvezu prema korisnicima.

16 Suprotno tomu, manjina ?lanova te komisije smatra da društvo Digital Charging Solutions korisnicima pruža uslugu koja se sastoji, me?u ostalim, od stavljanja na raspolaganje potonjima mreže mjesta za punjenje, konkretiziranog izdavanjem ra?una koje iz toga proizlazi, što podrazumijeva da im se odobrava odre?eni oblik kredita za kupnju elektri?ne energije, kao što je to presu?eno, u druk?ijim ?injenim okolnostima, u presudama od 6. velja?e 2003., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) i od 15. svibnja 2019., Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412). Taj pristup osobito uzima u obzir ?injenicu da korisnik može slobodno birati uvjete poput, me?u ostalim, kvalitete, koli?ine, trenutka kupnje i na?ina uporabe elektri?ne energije.

17 Kako bi riješio spor koji se pred njim vodi, sud koji je uputio zahtjev pita se o dosegu koji treba pridati sudskoj praksi koja proizlazi iz tih presuda.

18 U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Predstavlja li isporuka koja se obavlja u korist korisnika elektri?nog vozila i uklju?uje punjenje vozila na mjestu za punjenje isporuku robe u smislu ?lanka 14. stavka 1. i ?lanka 15. stavka 1. Direktive [2006/112]?

2. U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li smatrati da takva isporuka onda postoji u svim fazama transakcijskog lanca koji uklju?uje posredni?ko društvo, ako je za svaku fazu tog lanca sklopljen ugovor, ali samo korisnik vozila ima pravo odlu?iti o pitanjima kao što su koli?ina, vrijeme kupnje i mjesto punjenja kao i o na?inu upotrebe elektri?ne energije?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

19 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 14. stavak 1. Direktive 2006/112 u vezi s njezinim ?lankom 15. stavkom 1. tuma?iti na na?in da je isporuka elektri?ne energije radi punjenja elektri?nog vozila na mjestu za punjenje koje je dio javne mreže takvih mjesta isporuka robe u smislu prve od tih odredaba.

20 Valja istaknuti da se, kao što to proizlazi iz teksta prvog pitanja, ono odnosi na radnju punjenja elektri?nog vozila na mjestu za punjenje, neovisno o sudjelovanju društva koje nije operator mreže tih mjesta kako bi se korisniku omogu?io pristup navedenoj mreži, pri ?emu je to sudjelovanje predmet drugog pitanja.

21 ?lankom 14. stavkom 1. Direktive 2006/112 odre?uje se da se prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik smatra isporukom robe. Taj pojam obuhva?a sve transakcije

prijenosa materijalne imovine u kojima jedna strana ovlašćuje drugu da njome zapravo raspolaže kao da je vlasnik (presuda od 20. travnja 2023., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, t. 33. i navedena sudska praksa).

22 Tako je transakcija koja se sastoji od protoka električne energije u bateriju električnog vozila isporuka robe s obzirom na to da ta transakcija omogućava korisniku postaje za punjenje da za pogon svojeg vozila troši prenesenu električnu energiju, koja je na temelju članka 15. stavka 1. Direktive 2006/112 izjednačena s materijalnom imovinom (presuda od 20. travnja 2023., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, t. 38.).

23 Slijedom toga, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 14. stavak 1. Direktive 2006/112 u vezi s člankom 15. stavkom 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da je isporuka električne energije radi punjenja električnog vozila na mjestu za punjenje koje je dio javne mreže takvih mjesta isporuka robe u smislu prve od tih odredaba.

Drugo pitanje

24 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 14. Direktive 2006/112 u vezi s njezinim člankom 15. stavkom 1. tumačiti na način da punjenje električnog vozila na mreži javnih mjesta za punjenje kojoj korisnik ima pristup putem pretplate sklopljene s društvom koje nije operator te mreže podrazumijeva da potrošenu električnu energiju isporučuje, prvo, operator navedene mreže društvu koje nudi pristup toj mreži i, zatim, to društvo tom korisniku, čak i ako potonji odabire količinu, vrijeme i mjesto punjenja kao i način korištenja električne energije.

25 Pojašnjavajući da korisnici električnih vozila odabiru količinu, vrijeme i mjesto punjenja kao i način korištenja električne energije, drugo pitanje odgovara upitima tog suda o dosegu sudske prakse navedene u točki 16. ove presude, prema kojoj se, s obzirom na te okolnosti, za društvo Digital Charging Solutions ne može smatrati da isporučuje robu tim korisnicima, nego da zapravo obavlja funkcije pružatelja kredita navedenim korisnicima.

26 U tom pogledu valja utvrditi da se pojam „isporuka robe” ne odnosi na prijenos vlasništva u oblicima koji su predviđeni mjerodavnim nacionalnim pravom, nego on obuhvaća sve transakcije prijena materijalne imovine u kojima jedna stranka ovlašćuje drugu stranku da njome stvarno raspolaže kao da je vlasnik te robe (presude od 18. srpnja 2013., Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, t. 33. i od 21. studenoga 2013., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, t. 20.).

27 Prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik, u smislu članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112, ne zahtijeva da stranka kojoj je ta materijalna imovina prenesena nju fizički posjeduje ni da navedena materijalna imovina bude fizički prevezena prema njoj i/ili da je ona fizički primi (rješenje od 15. srpnja 2015., Koela-N, C-159/14, EU:C:2015:513, t. 38.).

28 Dakle, ista roba može biti predmet dviju uzastopnih isporuka u smislu članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 iako se po nalogu prenosi izravno s prvog prodavatelja drugom stjecatelju (vidjeti u tom smislu presudu od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, t. 36.).

29 Te ocjene vrijede i za električnu energiju koja je, u skladu s onim što je navedeno u točki 22. ove presude, izjednačena s materijalnom imovinom na temelju članka 15. stavka 1. Direktive 2006/112.

30 S obzirom na navedeno, kako bi se odgovorilo na drugo pitanje, valja podsjetiti na to da je uzimanje u obzir gospodarske stvarnosti, koja se na temelje odražava u ugovornim aranžmanima, temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 20. veljače 1997., DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, t. 23. i od 28. veljače 2023., Fenix International, C-

31 U tom pogledu, iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da operatori mreže mjesta za punjenje održavaju ugovorne odnose samo s društvom Digital Charging Solutions i da, u skladu sa sporazumima koji se na njih odnose, to društvo korisnicima koji su se odlučili s njime sklopiti ugovor stavlja na raspolaganje kartice i aplikaciju za autentifikaciju koja daje pristup toj mreži, omogućujući tako tim korisnicima da pune svoja električna vozila na mjestima koja su dio navedene mreže. Kao što je to navedeno u točkama 11. i 12. ove presude, operatori koji upravljaju tim mjestima za punjenje svaki mjesec naplaćuju društvu Digital Charging Solutions trošak tako isporučene električne energije, a potomje društvo korisnicima obračunava, također na mjesečnoj osnovi, taj trošak, kojem se dodaje naknada za povezane usluge, putem naknade čiji iznos ne ovisi ni o količini isporučene električne energije, a time ni o trošku te električne energije, ni o broju punjenja.

32 Kao što je to u biti primijetila nezavisna odvjetnica u točki 39. svojeg mišljenja, valja utvrditi da se okolnosti o kojima je riječ u glavnom postupku razlikuju od onih u predmetima u kojima su donesene presude od 6. veljače 2003., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) i od 15. svibnja 2019., *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412).

33 U tom pogledu, što se tiče prvog od njih, valja napomenuti da je transakcija koja se odnosi na opskrbu gorivom vozila o kojem je riječ u tom predmetu bila obuhvaćena ugovorom o leasingu i da je Sud – u tom kontekstu, uzimajući u obzir ustojenjenicu da su, za razliku od načina izdavanja računa o kojima je riječ u glavnom postupku u ovom predmetu, mjesečne rate isplaćivane leasing društvu bile samo predujam, a stvarna se potrošnja utvrđivala na kraju godine – smatrao da je sporazum o upravljanju gorivom ugovor o financiranju kupnje goriva i da je leasing društvo zapravo u odnosu na primatelja leasinga vozila obavljalo poslove davatelja kredita (vidjeti, u tom smislu, presudu od 6. veljače 2003., *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, t. 35. i 36.). Što se tiče drugog predmeta, dovoljno je istaknuti da ni okolnosti o kojima je riječ u glavnom postupku u ovom predmetu nisu analogne onima u kojima društvo majka odlučuje da će se njezina društva kćeri opskrbljivati gorivom pomoću kartica za kupnju goriva koje im ono isporučuje i koje se mogu koristiti na benzinskim postajama dobavljača koje navede to društvo majka (presuda od 15. svibnja 2019., *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412, t. 14. i 36.).

34 Nepostojanje mehanizma bodova koji bi omogućio pretfinanciranje kupnje električne energije potkrijepljeno je načinima određivanja naknade ugovorene između korisnika mjesta za punjenje i društva Digital Charging Solutions. Naime, kao što je to navedeno u točki 31. ove presude, to društvo ne naplaćuje naknadu u postotku od iznosa fakturirane potrošnje električne energije, nego fiksnu naknadu, neovisno o količini električne energije isporučene korisniku ili o broju punjenja.

35 Iz toga proizlazi da, iako, kao u predmetima u kojima su donesene presude navedene u točki 33. ove presude, korisnik odlučuje kada, gdje i u kojoj količini kupuje električnu energiju, zaključci koji proizlaze iz tih presuda ipak se ne mogu primijeniti u kontekstu glavnog postupka.

36 U ovom slu?aju, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u to?ki 52. svojeg mišljenja, ugovorne odredbe izme?u operatora mjesta za punjenje i društva Digital Charging Solutions, s jedne strane, te izme?u potonjeg i korisnika tih mjesta, s druge strane, prema informacijama koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev, podrazumijevaju da su korisnici ti koji prema vlastitom naho?enju iniciraju isporuku elektri?ne energije na mjestu, u vrijeme i koli?ini koje sami odaberu. Društvo Digital Charging Solutions pak s operatorima mreže takvih mjesta ne ugovara obvezu da ?e samostalno i neovisno o odlukama korisnika kupovati bilo kakvu koli?inu elektri?ne energije, nego, kao što to proizlazi iz samog teksta drugog pitanja, zauzima ulogu posrednika.

37 U tim okolnostima valja ispitati tu konfiguraciju ugovornih odnosa s obzirom na ?lanak 14. stavak 2. to?ku (c) Direktive 2006/112, koji ure?uje prijenos robe na temelju ugovora prema kojem se pla?a provizija na prodaju ili kupnju i koji je, u odnosu na op?u definiciju isporuke robe iz ?lanka 14. stavka 1. te direktive, *lex specialis* ?iji su uvjeti primjene samostalni u odnosu na one iz tog stavka 1. (vidjeti u tom smislu presudu od 25. velja?e 2021., Gmina Wroc?aw (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 55. i navedenu sudsku praksu).

38 Pretpostavka primjene ?lanka 14. stavka 2. to?ke (c) Direktive 2006/112 ispunjenje je dvaju uvjeta. S jedne strane, mora postojati nalog za izvršenje primjenom kojeg komisionar za ra?un komitenta sudjeluje u isporuci robe i, s druge strane, mora postojati istovjetnost izme?u isporuka robe koju je stekao komisionar i isporuka robe koja je prodana ili ustupljena (vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timi?oara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 51.).

39 Ako su ta dva uvjeta ispunjena, ?lankom 14. stavkom 2. to?kom (c) Direktive 2006/112 stvara se pravna fikcija dviju istovjetnih, uzastopnih isporuka robe koje su obuhva?ene podru?jem primjene PDV-a. Na temelju te fikcije, za poreznog obveznika koji u isporuci robe sudjeluje djeluju?i u vlastito ime, ali za drugu osobu, smatrat ?e se da je sam primio i isporu?io robu o kojoj je rije? (vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timi?oara, C-734/19, EU:C:2020:919, t. 49. i 50. i navedenu sudsku praksu).

40 U takvom slu?aju porezni obveznik o kojem je rije? ima, u skladu s ?lankom 14. stavkom 2. to?kom (c) Direktive 2006/112, odre?enu gospodarsku ulogu u isporuci predmetne robe, zbog ?ega ga se može kvalificirati kao posrednika koji djeluje u vlastito ime, ali za ra?un druge osobe (vidjeti u tom smislu presudu od 19. velja?e 2009., Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, t. 35. i 36.).

41 Osim toga, valja istaknuti da je u skladu s prirodom ugovora o proviziji za kupnju elektri?ne energije radi punjenja elektri?nog vozila to da odabir kvalitete, koli?ine, trenutka kupnje i na?ina korištenja elektri?ne energije pripada korisniku mjesta za punjenje, a ne komisionaru.

42 U ovom slu?aju, ne može se isklju?iti da se odnosi o kojima je rije? u glavnom postupku mogu smatrati ugovorima o proviziji na kupnju sklopljenima izme?u operatora mreže mjesta za punjenje kao komitenta i društva Digital Charging Solutions kao komisionara, u okviru kojih ti operatori potonjem daju nalog da korisnicima elektri?nih vozila prodaje elektri?nu energiju, u svoje ime, ali za njihov ra?un. U svakom slu?aju, podložno ?injeni?nim provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, odnosi o kojima je rije? u glavnom postupku mogu se kvalificirati i kao ugovori o proviziji na kupnju sklopljeni izme?u korisnika mjesta za punjenje kao komitenata i društva Digital Charging Solutions kao komisionara, u okviru kojih ti korisnici daju potonjem nalog da od operatora mjesta za punjenje, u vlastito ime, ali za njihov ra?un, kupuje elektri?nu energiju namijenjenu isporuci za potrebe punjenja njihovih elektri?nih vozila.

43 Iz toga slijedi da je prvi uvjet za primjenu članka 14. stavka 2. točke (c) Direktive 2006/112 ispunjen.

44 Što se tiče drugog uvjeta primjene te odredbe, on je također ispunjen, s obzirom na to da su isporuke robe za koje se smatra da ih je stekao komisionar i isporuke robe koje on proda ili prenese istovjetne.

45 U tom pogledu, budući da se glavni postupak odnosi i na pitanje je li usluga koju pruža društvo Digital Charging Solutions složena transakcija čiji je bitan i prevladavajući element isporuka električne energije ili se ta isporuka sastoji od dviju odvojenih usluga, to jest od isporuke električne energije i usluge pristupa mreži mjesta za punjenje, valja utvrditi odlučujuće elemente za takvu kvalifikaciju i pojasniti u kojoj mjeri ta kvalifikacija može dovesti do eventualnih posljedica u pogledu drugog uvjeta primjene navedene odredbe.

46 Valja podsjetiti na to da, kada se transakcija sastoji od skupa elemenata i radnji, u obzir valja uzeti sve okolnosti u kojima se predmetna transakcija odvija, kako bi se utvrdilo, s jedne strane, dovodi li ona u svrhe PDV-a do dviju ili više različitih usluga ili jedne jedinstvene usluge i, s druge strane, treba li u potonjem slučaju tu jedinstvenu uslugu kvalificirati kao „isporuku robe” ili kao „isporuku usluga” (presuda od 20. travnja 2023., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, t. 27. i navedena sudska praksa).

47 Osobito, iako iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive 2006/112 proizlazi da svaku transakciju općenito valja smatrati različitom i neovisnom, transakciju koju ekonomski čini samo jedna usluga ne bi se smjelo umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a. U tom pogledu valja smatrati da je riječ o jedinstvenoj usluzi kada su dva elementa ili više njih ili radnje koje porezni obveznik izvrši klijentu tako usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu uslugu čije bi rastavljanje bilo umjetno (presuda od 20. travnja 2023., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, t. 28. i navedena sudska praksa).

48 Usto, u određenim okolnostima, više formalno različitih isporuka, koje bi mogle biti obavljene odvojeno i na taj način izolirano podlijevati oporezivanju ili poreznom izuzeću, treba smatrati jedinstvenom transakcijom kada nisu samostalne. To je osobito slučaj kada se za jedan element ili više njih mora smatrati da čine glavnu uslugu, dok se, suprotno tomu, druge elemente mora smatrati jednom uslugom ili više pomoćnih usluga koje slijede poreznu sudbinu glavne usluge. Konkretnije, usluga se mora smatrati pomoćnom glavnoj usluzi ako za kupce ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne usluge (presuda od 20. travnja 2023., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, t. 29. i 30. te navedena sudska praksa).

49 U okviru suradnje uspostavljene na temelju članka 267. UFEU-a, zadaća je nacionalnih sudova da utvrde čini li, u okolnostima konkretnog slučaja, predmetna usluga jedinstvenu uslugu i da konačno ocijene sve činjenice s tim u vezi (presuda od 20. travnja 2023., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, t. 31. i navedena sudska praksa). Međutim, Sud mora tim sudovima dati sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za donošenje odluke u postupcima koji se vode pred njima (presuda od 18. travnja 2024., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, t. 38. i navedena sudska praksa).

50 U ovom slučaju, kao što je to navedeno u točki 12. ove presude, društvo Digital Charging Solutions korisnicima mjesečno naplaćuje, s jedne strane, trošak električne energije koju su kupili radi punjenja svojih vozila i, s druge strane, fiksnu naknadu kao naknadu za pristup mreži mjesta za punjenje, za informacije o cijenama električne energije i dostupnosti tih mjesta i za funkcije

traženja i pronalaska navedenih mjesta za punjenje kao i planiranja rute.

51 U tom pogledu, kao što je to navedeno u točki 30. ove presude, uzimanje u obzir gospodarske stvarnosti koja se na?elno odražava u ugovornim aranžmanima temeljni je kriterij za primjenu zajedni?kog sustava PDV-a.

52 Slijedom toga, pitanje je li isporuka elektri?ne energije od strane društva kao što je Digital Charging Solutions radi punjenja elektri?nog vozila, zajedno s drugim uslugama opisanim u točki 50. ove presude, složena jedinstvena transakcija može ovisiti o uvjetima pod kojima se pla?a naknada za tu isporuku i te usluge u skladu s ugovornim aranžmanima koji se na nju odnose.

53 Dakle, za usluge pristupa opremi za punjenje, tehni?ke podrške, rezervacije mjesta za punjenje, pregledavanja povijesti punjenja ili prikupljanja bodova u digitalnom nov?aniku koje se ne pružaju uz pla?anje fiksne naknade i koje su neovisne o bilo kakvoj isporuci elektri?ne energije može se smatrati da, zajedno s tom isporukom, ?ine složenu jedinstvenu transakciju u pogledu PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 20. travnja 2023., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, t. 32.).

54 Nasuprot tomu, kao što je to navela nezavisna odvjetnica u točkama 24. do 29. svojeg mišljenja, kada naknadu za te druge usluge mora platiti korisnik u obliku odvojene fiksne naknade koja se pla?a mjese?no, neovisno o bilo kakvoj isporuci elektri?ne energije, valja smatrati, podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, da su te usluge razli?ite i neovisne o isporuci elektri?ne energije u užem smislu.

55 Naime, kada bi se u takvim okolnostima smatralo da su predmetne usluge neodvojive od isporuke elektri?ne energije ili da su isklju?ivo s njom povezane, tako da zajedno s tom isporukom ?ine složenu jedinstvenu transakciju, time bi se moglo umjetno zanemariti gospodarsku stvarnost u dva pogleda. Prvi se odnosi na mjese?na razdoblja tijekom kojih se korisniku ne isporu?uje elektri?na energija, ali je on ipak dužan, u skladu s ugovornim odredbama sklopljenima s društvom Digital Charging Solutions, platiti fiksnu naknadu za te usluge. Drugi se odnosi na ?injenicu da se u skladu s tim odredbama ta naknada, koja se napla?uje kao odvojeni element, ne mijenja ni s obzirom na koli?inu elektri?ne energije isporu?ene korisniku ni s obzirom na broj punjenja u istom mjese?nom razdoblju.

56 Osim toga, ako korisnik može ponovno puniti svoje vozilo na mrežama mjesta za punjenje smještenima u više država ?lanica i da se stoga mjesto isporuke elektri?ne energije može razlikovati ovisno o razli?itim izvršenim kupnjama, smatrati da su navedene usluge sporedni element složene jedinstvene transakcije ?ija se glavna isporuka sastoji od isporuke elektri?ne energije bilo bi tim više umjetno s gledišta gospodarske stvarnosti.

57 U tim okolnostima, kao što je to primijetila nezavisna odvjetnica u točki 68. svojeg mišljenja, isporuka elektri?ne energije u užem smislu koju je društvo Digital Charging Solutions izvršilo korisniku ne razlikuje se od isporuke elektri?ne energije koju je operator mjesta za punjenje izvršio tom društvu, tako da je drugi uvjet iz ?lanka 14. stavka 2. to?ke (c) Direktive 2006/112 ispunjen.

58 Me?utim, iz toga se ne može zaklju?iti da taj drugi uvjet nije ispunjen ako bi sud koji je uputio zahtjev smatrao da je usluga koju pruža društvo Digital Charging Solutions jedinstvena i složena transakcija ?iji je bitan i prevladavaju?i element isporuka elektri?ne energije.

59 Naime, kao što je to izneseno u točkama 47. i 48. ove presude, takva kvalifikacija proizlazila bi iz ?injenice da se druge usluge koje pruža to društvo smatraju neodvojivima od isporuke elektri?ne energije ili su samo njezin dio. Slijedom toga, cilj je tih usluga, za koje je opravdavano pla?ati naknadu posredniku, samo omogu?iti da se korisniku mjesta za punjenje isporu?i

elektri?na energija koja je predmet isporuke robe za koju se smatra da ju je tom posredniku izvršio operator tog mjesta.

60 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 14. Direktive 2006/112, u vezi s njezinim ?lankom 15. stavkom 1., treba tuma?iti na na?in da punjenje elektri?nog vozila na mreži javnih mjesta za punjenje kojoj korisnik ima pristup putem pretplate sklopljene s društvom koje nije operator te mreže podrazumijeva to da potrošenu elektri?nu energiju isporu?uje, prvo, operator navedene mreže društvu koje nudi pristup toj mreži i, zatim, to društvo tom korisniku, ?ak i ako potonji odabire koli?inu, vrijeme i mjesto punjenja kao i na?in korištenja elektri?ne energije, ako to društvo djeluje u svoje ime, ali za ra?un korisnika u okviru ugovora prema kojem se pla?a provizija u smislu ?lanka 14. stavka 2. to?ke (c) te direktive.

Troškovi

61 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vije?e) odlu?uje:

1. ?lanak 14. stavak 1. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 2009/162/EU od 22. prosinca 2009., u vezi s ?lankom 15. stavkom 1. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena,

treba tuma?iti na na?in da je:

isporuka elektri?ne energije radi punjenja elektri?nog vozila na mjestu za punjenje koje je dio javne mreže takvih mjesta isporuka robe u smislu prve od tih odredaba.

2. ?lanak 14. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/162, u vezi s ?lankom 15. stavkom 1. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena,

treba tuma?iti na na?in da:

punjenje elektri?nog vozila na mreži javnih mjesta za punjenje kojoj korisnik ima pristup putem pretplate sklopljene s društvom koje nije operator te mreže podrazumijeva to da potrošenu elektri?nu energiju isporu?uje, prvo, operator navedene mreže društvu koje nudi pristup toj mreži i, zatim, to društvo tom korisniku, ?ak i ako potonji odabire koli?inu, vrijeme i mjesto punjenja kao i na?in korištenja elektri?ne energije, ako to društvo djeluje u svoje ime, ali za ra?un korisnika u okviru ugovora prema kojem se pla?a provizija u smislu ?lanka 14. stavka 2. to?ke (c) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena.

Potpisi

* Jezik postupka: švedski