

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2024. október 17.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 14. és 15. cikk – Elektromos járművek feltöltése – Valamely társaság által rendelkezésre bocsátott, eltérő üzemeltetők által üzemeltetett töltőállomások hálózatához való hozzáférést lehetővé tevő berendezésen keresztül történő feltöltés – Az ügyletnek a héa szempontjából való minősítése – »Termékértékesítés« – Bizományi szerződések alapján történő átruházás ”

A C-60/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2023. február 6-án érkezett, 2023. február 3-i határozatával terjesztett el

a **Skatteverket**

és

a **Digital Charging Solutions GmbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis, a negyedik tanács elnöke, az ötödik tanács elnökeként eljárva, D. Gratsias (előadó) és E. Regan bírák,

előtanácsnok: T. Papeta,

hivatalvezető: A. Lamote tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2024. február 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Skatteverket képviseletében A. S. Pallasdies, meghatalmazotti minőségben,
- a Digital Charging Solutions GmbH képviseletében U. Grefberg,
- a svéd kormány képviseletében H. Eklinder és F. L. Göransson, meghatalmazotti minőségben,
- a magyar kormány képviseletében Bíró Tóth Zs. és Fehér M. Z., meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében M. Björkland és M. Herold, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2024. április 25?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. december 22?i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 10., 14. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 14. és 15. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Digital Charging Solutions GmbH, német jog szerinti társaság és a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) között egy 2022. április 8?án elfogadott adójogi állásfoglalás (a továbbiakban: adójogi állásfoglalás) érvényessége tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112/EU irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése el?írja:

„A [hozzáadottérték?adót (h?a)] minden ?gylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböz? költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követ?en kell felszámítani. ”

4 Ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A h?a hatálya alá a következ? ?gyletek tartoznak:

a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

5 Az említett irányelv 14. cikke ekképp rendelkezik:

„1. »Termékértékesítés« a birtokba vehet? dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

2. Az (1) bekezdésben említetten kívül termékértékesítésnek min?sülnek a következ?k:

[...]

c) termék vásárlásra vagy eladásra szóló bizományi szerződés alapján történő átadása.

[...]"

6 Ugyanezen irányelv 15. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A villamos energia, a gáz, a hő vagy hőtési energia és hasonló birtokba vehető dolognak minősülnek.”

A svéd jog

7 Az 1994. március 30-ai mervärdesskattelagen (1994:200) [(a hozzáadottértékadóról szóló [1994:200] törvény; [SFS 1994., 200. sz.]; a továbbiakban: héatörvény) 1. fejezete 1. §-a első bekezdésének 1. pontja értelmében héat kell fizetni a szabály szerint az adóalanyként eljáró személy által belföldön teljesített adóköteles termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások után.

8 A héatörvény 1. fejezetének 6. §-a értelmében termék a birtokba vehető dolog, ideértve az ingatlant, a gázt, a hőt és hőtési energiát, valamint a villamos energiát is. E § elírja továbbá, hogy szolgáltatásnyújtásnak minősül minden, a termékekkel kapcsolatos szolgáltatástól eltérő szolgáltatás.

9 A héatörvény 2. fejezete 1. §-a első bekezdésének 1. pontja úgy rendelkezik, hogy a termékértékesítés többek között ellenszolgáltatás fejében történő termékértékesítés, míg a fejezet 1. §-a harmadik bekezdésének 1. pontja úgy rendelkezik, hogy a szolgáltatásnyújtás egy szolgáltatásnak valamely személy részére ellenérték fejében történő nyújtása, átruházása vagy más módon történő teljesítése.

Az alapeljárás és az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés

10 A Digital Charging Solutions székhelye Németországban van, és nem rendelkezik állandó telephellyel Svédországban. E társaság elektromos járművek használói számára biztosít hozzáférést Svédországban egy töltőállomás-hálózathoz. A felhasználók naprakész információkat kapnak a hálózat töltőállomásainak áráiról és rendelkezésre állásáról. A nyújtott szolgáltatás ezenkívül töltőállomások keresésére és megtalálására, valamint útvonaltervezésre szolgáló funkciókat is tartalmaz.

11 Az említett hálózat töltőállomásait nem a Digital Charging Solutions üzemelteti, hanem olyan gazdasági szereplők, amelyekkel a társaság szerződést kötött annak érdekében, hogy az elektromos járművek használói feltölthessék járműveiket. E célból a Digital Charging Solutions egy kártyát és egy informatikai alkalmazást bocsát a felhasználók rendelkezésére azonosítások lehetővé tétele céljából. A kártya vagy az alkalmazás használata során a töltőállomás-hálózat üzemeltetője regisztrálja a töltést, amely ezeket a töltéseket kiszámlázza a Digital Charging Solutionsnek. A számlák kiállítására havonta, az egyes hónapok végén kerül sor, és azokat 30 napon belül kell kiegyenlíteni.

12 A töltőállomások üzemeltetői által kiállított számlák alapján a Digital Charging Solutions, szintén havi alapon, mint elkülönített egységeket kiszámlázza a kártya vagy az alkalmazás felhasználóinak először is a szolgáltatott villamos energia mennyiségét, másodsor pedig a hálózathoz és az ahhoz kapcsolódó szolgáltatásokhoz való hozzáférést. A villamos energia ára változó, de a hálózathoz és az e szolgáltatásokhoz való hozzáférést rögzített díjat kell fizetni. Ezt a díjat attól függetlenül számlázzák ki, hogy a felhasználó az érintett időszakban ténylegesen vásárolta-e villamos energiát, vagy sem. A hálózati hozzáférést és az említett szolgáltatásokért való fizetés nélkül a Digital Charging Solutions-tól nem lehet kizárólag villamos energiát vásárolni.

13 2021. április 14-én a Digital Charging Solutions feltételes adómegállapítás iránti kérelmet nyújtott be a Skatterättnämndenhez (adóügyi bizottság, Svédország). 2022. április 8-án a bizottság feltételes adómegállapítás fogadott el, amelyben megállapította, hogy a Digital Charging Solutions által teljesített ügylet olyan összetett ügyletnek minősül, amelyet első sorban a villamos energia értékesítése jellemez, és hogy az ügylet teljesítési helyének ezért Svédországot kell tekinteni.

14 Az adóhatóság keresetet nyújtott be a Högsta förvaltningsdomstolenhez (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország), a kérdést előterjesztő bírósághoz az adóügyi állásfoglalás helybenhagyását kérve. A Digital Charging Solutions szintén keresetet nyújtott be a bírósághoz, és ezen állásfoglalás módosítását kérte. A Digital Charging Solutions a kérdést előterjesztő bíróság előtt arra hivatkozott, hogy a jelen ügyben két különálló szolgáltatás áll fenn, nevezetesen a villamos energia értékesítése és a töltőállomás-hálózathoz való hozzáférés szolgáltatása, így Svédországban csak a villamosenergia-értékesítést kell adóztatni.

15 Amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, az adóügyi bizottság tagjainak többsége úgy véli, hogy a töltőállomások üzemeltetői villamos energiát szolgáltatnak a Digital Charging Solutions részére, amely pedig azt a felhasználóknak értékesíti. Ügyletek olyan láncolatáról van tehát szó, amelyen belül ezen üzemeltetők nem állnak szerződéses kapcsolatban a felhasználókkal.

16 E bizottság tagjainak kisebb része ezzel szemben úgy véli, hogy a Digital Charging Solutions olyan szolgáltatást nyújt a felhasználóknak, amely többek között töltőállomások hálózatának a felhasználók rendelkezésére bocsátásából áll, amelyet az ebből eredő számlázás konkretizál, ami azt jelenti, hogy a Digital Charging Solutions bizonyos formában hitelt nyújt számukra villamos energia vásárlása céljából, hasonlóképpen ahhoz, mint ami más ténybeli körülmények között megállapításra került az a 2003. február 6-ai Auto Lease Holland ítéletben (C-185/01, EU:C:2003:73) és a 2019. május 15-ai Vega International Car Transport and Logistic ítéletben (C-235/18, EU:C:2019:412). Ez a megközelítés különösen azt a ténytet veszi figyelembe, hogy a felhasználónak az olyan feltételeket illetően, mint például a minőség, a mennyiség, a vásárlás időpontja és a villamos energia felhasználásának módja, szabad választása van.

17 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntése érdekében arra keresi a választ, hogy milyen terjedelmet kell tulajdonítani az ezen ítéletekből eredő ítélkezési gyakorlatnak.

18 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [2006/112 irányelv] 14. cikkének (1) bekezdése és 15. cikkének (1) bekezdése értelmében vett termékértékesítésnek minősül-e az elektromos jármű használója részére teljesített, a jármű töltőállomáson való töltését magában foglaló ügylet?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén úgy kell-e tekinteni az ilyen értékesítést, hogy az az ügyletek közvetítő társaságot is magában foglaló láncolatának minden szakaszában jelen van, ha az ügyletek láncolatát minden szakaszban szerződés kíséri, de csak a jármű használója jogosult dönteni olyan kérdésekben, mint a mennyiség, a vásárlás időpontja[i] és a töltés helye, valamint a villamos energia felhasználásának módja?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

19 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 14. cikkének (1) bekezdését, hogy egy elektromos járműnek az ilyen állomások nyilvános hálózatának részét képező töltőállomáson való töltése céljából történő villamosenergia-szolgáltatás az utóbbi rendelkezés értelmében vett termékértékesítésnek minősül.

20 Meg kell állapítani, hogy – amint az az első kérdés szövegéből kitűnik – ez a kérdés egy elektromos jármű töltőállomáson történő feltöltéséből álló cselekményre vonatkozik, függetlenül az ezen állomások hálózatának üzemeltetésétől elkülönülő társaság annak érdekében történő beavatkozásától, hogy a felhasználó számára hozzáférést biztosítson az említett hálózathoz, amely beavatkozás a második kérdés tárgyát képezi.

21 A 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy a termékértékesítés a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel. E fogalom magában foglalja a materiális javak egyik fél általi minden olyan átruházását, amely feljogosítja a másik felet, hogy a dologgal ténylegesen tulajdonosként rendelkezzen (lásd ebben az értelemben: 2023. április 20-ai Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ítélet, C-282/22, EU:C:2023:312, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Ennek megfelelően, azon ügylet, amely az elektromos jármű akkumulátorának villamos energiával való ellátására irányul, termékértékesítésnek minősül, mivel e művelet feljogosítja a töltőállomás használóját arra, hogy a járműve meghajtása érdekében elfogyassza az átruházott villamos energiát, amely a 2006/112 irányelv 15. cikkének (1) bekezdése értelmében birtokba vehető dolognak minősül (2023. április 20-ai Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ítélet, C-282/22, EU:C:2023:312, 38. pont).

23 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 14. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy egy elektromos járműnek valamely töltőállomások nyilvános hálózatának részét képező töltőállomáson történő töltése céljából történő villamosenergia-szolgáltatás az utóbbi rendelkezés értelmében vett termékértékesítésnek minősül.

A második kérdésről

24 Második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 14. cikkét, hogy egy elektromos jármű nyilvános töltőállomások hálózatán keresztül történő olyan feltöltése, amelyhez a felhasználó az e hálózat üzemeltetésétől eltérő társasággal kötött elfizetés

útján fér hozzá, azt jelenti, hogy az elfogyasztott villamos energiát először is az említett hálózat üzemeltetője értékesíti az e hálózathoz hozzáférést nyújtó társaságnak, majd ezt követően e társaság értékesíti a felhasználó számára, még akkor is, ha ez utóbbi választja meg a feltöltés mennyiségét, időpontját és helyét, valamint a villamos energia felhasználásának módját.

25 Annak pontosításával, hogy az elektromos járművek használói választják meg a feltöltés mennyiségét, idejét és helyét, valamint a villamos energia használatának módját, a második kérdés a bíróságnak a jelen ítélet 16. pontjában ismertetett azon ítélkezési gyakorlat terjedelmére vonatkozó kétségeinek felel meg, amely szerint e körülményekre tekintettel a Digital Charging Solutions tekinthető nem úgy, mint amely terméket értékesít a felhasználók részére, hanem úgy, mint amely valójában hitelszolgáltatói feladatokat lát el az említett felhasználókkal szemben.

26 E tekintetben meg kell állapítani, hogy „termékértékesítés” fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy a javakkal úgy rendelkezzen, mintha azok tulajdonosa lenne (2013. július 18-ai Evita-K ítélet, C-78/12, EU:C:2013:486, 33. pont; 2013. november 21-ai Dixons Retail ítélet, C-494/12, EU:C:2013:758, 20. pont).

27 Márpedig a materiális javak feletti tulajdonjognak a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett átruházása nem követeli meg, hogy az a fél, amelyre a materiális javakat átruházták, fizikailag birtokolja azt, sem pedig azt, hogy az említett birtokba vehető dolgot fizikailag neki szállítsák, és/vagy azt meg is kapja (2015. július 15-ai Koela-N végzés, C-159/14, EU:C:2015:513, 38. pont).

28 Így ugyanazon termék két, a 2006/112 irányelv 14. cikkének (1) bekezdése értelmében vett, egymást követő termékértékesítés tárgyát képezheti, miközben azokat megrendelésre közvetlenül az első eladótól a második vevőhöz szállítják (lásd ebben az értelemben: 2019. július 10-ai Kuršu zeme ítélet, C-273/18, EU:C:2019:588, 36. pont).

29 E megállapítások a villamos energiára is érvényesek, amely a jelen ítélet 22. pontjában kifejtetteknek megfelelően a 2006/112 irányelv 15. cikkének (1) bekezdése értelmében birtokba vehető dolognak minősül.

30 Figyelemmel erre, a második kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a gazdasági valóság figyelembevétele, amelyet főszabály szerint a szerződéses megállapodásokban tükröződik vissza, a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye (lásd ebben az értelemben: 1997. február 20-ai DFDS-ítélet, C-260/95, EU:C:1997:77, 23. pont; 2023. február 28-ai Fenix International ítélet, C-695/20, EU:C:2023:127, 72. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 E tekintetben a kérdést elterjeszt? bíróság által szolgáltatott információkból az t?nik ki, hogy a tölt?állomások hálózatának üzemeltet?i kizárólag a Digital Charging Solutionsszel állnak szerz?dések kapcsolatban, és az erre vonatkozó megállapodások szerint e társaság kártyákat és az e hálózathoz való hozzáférést biztosító hitelesítési alkalmazást bocsát a vele való szerz?dészkötést választó felhasználók rendelkezésére, lehet?vé téve ezáltal e felhasználók számára, hogy elektromos járm?veiket az említett hálózat részét képez? állomásokon töltsék fel. Amint az a jelen ítélet 11. és 12. pontjában kifejtésre került, az e tölt?állomások üzemeltet? gazdasági szerepl?k havonta számlázzák ki a Digital Charging Solutions részére az így szolgáltatott villamos energia költségét, és ez utóbbi társaság szintén havonta számlázza tovább e költséget a felhasználóknak egy olyan díj formájában, amelynek összege nem függ sem a szállított villamos energia mennyiségét?l, és így e villamos energia költségét?l, sem pedig a töltések számától.

32 Amint azt lényegében a f?tanácsnok is megjegyezte indítványának 39. pontjában, meg kell állapítani, hogy az alapügy körülményei különböznek a 2003. február 6?i Auto Lease Holland ítélet (C?185/01, EU:C:2003:73) és a 2019. május 15?i Vega International Car Transport and Logistic ítélet (C?235/18, EU:C:2019:412) alapjául szolgáló ügyek körülményeit?l.

33 E tekintetben az els? kérdést illet?en meg kell jegyezni, hogy az ezen ügyben szóban forgó gépjárm? üzemanyag?feltöltésére vonatkozó ügylet egy lízingszerz?dés keretébe illeszkedett, és ebben az összefüggésben figyelembe kell venni azt a tényt is, hogy a jelen ügyben szóban forgó számlázási módoctól eltér?en a lízingtársaságnak kifizetett havi törleszt?részletek csak el?legnek min?sülnek, mivel a tényleges fogyasztás az év végén nyert megállapítást, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az üzemanyag kezelésére vonatkozó megállapodás – még ha csak részleges is – az üzemanyag megvásárlására irányuló finanszírozási szerz?désnek min?sül, a lízingtársaság pedig valójában hitelez?i szolgáltatásokat nyújtott a gépjárm? lízingbe vev?je számára (lásd ebben az értelemben: 2003. február 6?i Auto Lease Holland ítélet, C?185/01, EU:C:2003:73, 35. és 36. pont). Ami a második ügyet illeti, elegend? arra rámutatni, hogy a jelen ügyben szóban forgó körülmények azokhoz a körülményekhez viszonyítva sem mutatnak analógiát, amelyek között az anyavállalat úgy dönt, hogy a leányvállalatai üzemanyag?feltöltésére az anyavállalat által megjelölt beszállítói benzinkutakon használható üzemanyagkártyák felhasználásával kerül sor (2019. május 15?i Vega International Car Transport and Logistic ítélet, C?235/18, EU:C:2019:412, 14. és 36. pont).

34 A villamos energia vásárlásának el?finanszírozását lehet?vé tév? hitelmechanizmus hiányát a tölt?állomások használói és a Digital Charging Solutions között kikötött díj meghatározásának módjai er?sítik meg. Amint ugyanis a jelen ítélet 31. pontjában kifejtésre került, e társaság nem a kiszámlázott villamosenergia?fogyasztás összegének százalékában kifejezett díjat szedi be, hanem a felhasználónak szolgáltatott villamos energia mennyiségét?l vagy a tölt?állomások számától független, rögzített díjat.

35 Ebb?l következik, hogy bár – amint a jelen ítélet 33. pontjában említett ítéletek alapjául szolgáló ügyekben is – a felhasználó dönti el, hogy mikor, hol és milyen mennyiségben vásárolja meg a villamos energiát, az ezen ítéletekb?l ered? tanulságok azonban nem ültethet?k át az alapügyre.

36 A jelen ügyben, amint azt a f?tanácsnok is hangsúlyozta indítványának 52. pontjában, az egyrészt a tölt?állomások üzemeltet?i és a Digital Charging Solutions közötti, másrészt pedig a Digital Charging Solutions és az ezen állomások felhasználói közötti szerz?dések kikötések a kérdést elterjeszt? bíróság által szolgáltatott információk szerint azt vonják maguk után, hogy a felhasználók saját belátásuk szerint kezdeményezik a villamos energia vásárlását a választásuk szerinti helyen, id?pontban és mennyiségében. A Digital Charging Solutions a maga részér?l nem

vállal kötelezettséget arra, hogy az ilyen állomások hálózatának üzemeltet?it?l önállóan és a felhasználók döntését?l függetlenül bármilyen mennyiség? villamos energiát vásárol, hanem úgy t?nik, hogy – amint az magából a második kérdés szövegéb?l is kit?nik – a közvetít? helyét foglalja el.

37 E körülmények között a szerz?déses jogviszonyok e formáját a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja alapján kell megvizsgálni, amely rendelkezés a termék vételére vagy értékesítésére irányuló bizományi szerz?dés alapján történ? átruházását szabályozza, és amely a termékértékesítés ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános meghatározásához képest olyan *lex specialis*nak min?sül, amelynek alkalmazási feltételei az ezen (1) bekezdésben foglaltakhoz képest önálló jelleg?ek (lásd ebben az értelemben: 2021. február 25?i Gmina Wroc?aw [A haszonélvezeti jog átalakítása] ítélet, C?604/19, EU:C:2021:132, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdése c) pontjának alkalmazásához két feltételnek kell teljesülnie. Egyrészt egy olyan megbízásnak kell fennállnia, amelynek végrehajtása során a bizományos a megbízó javára termékértékesítésben vesz részt, másrészt pedig az szükséges, hogy a bizományos által beszerzett termékek, valamint a megbízó részére értékesített termékek azonosak legyenek (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12?i ITH Comercial Timi?oara ítélet, C?734/19, EU:C:2020:919, 51. pont).

39 Amennyiben e két feltétel teljesül, a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja az egymást követ?en teljesített két azonos termékértékesítés jogi fikcióját állítja fel, amelyek a héa hatálya alá tartoznak. E fikció értelmében azt az adóalanyt, aki a termékértékesítésben saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha a szóban forgó termékeket saját maga kapta volna meg és értékesítette volna (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12?i ITH Comercial Timioara ítélet, C?734/19, EU:C:2020:919, 49. és 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Ilyen esetben a szóban forgó adóalany a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdése c) pontjának megfelelően bizonyos gazdasági szerepet játszik a szóban forgó termékértékesítésben, ami lehetővé teszi, hogy olyan közvetít?nek lehessen min?síteni, aki a saját nevében, de más javára jár el (lásd ebben az értelemben: 2009. február 19?i Athesia Druck ítélet (C?1/08, EU:C:2009:108, 35. és 36. pont).

41 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy az elektromos járm? töltése céljából történ? villamosenergia?vásárlásra vonatkozó bizományi szerz?dés jellegének megfelelően az, hogy a min?ség, a mennyiség, a vásárlás időpontja és a villamos energia felhasználásának megválasztása a tölt?állomás használóját, nem pedig a bizományost illeti meg.

42 A jelen ügyben nem zárható ki, hogy az alapügyben szóban forgó kapcsolatok a tölt?állomások hálózatának gazdasági szerepl?i mint megbízók és a Digital Charging Solutions mint bizományos között létrejött, értékesítési megbízásra vonatkozó szerz?déseknek tekinthet?k, amelyek keretében e gazdasági szerepl?k ez utóbbinak megbízást adnak arra, hogy a saját nevében, de az ? javukra értékesítsen villamos energiát az elektromos járm?vek használói számára. Mindenesetre – a ténybeli vizsgálatokra is figyelemmel, amelyeket a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell elvégeznie – az alapügyben szóban forgó kapcsolatok szintén a tölt?állomások felhasználói mint megbízók és a Digital Charging Solutions mint bizományos között létrejött, megbízási szerz?déseknek min?síthet?k, amelyek keretében e felhasználók ez utóbbinak megbízást adnak arra, hogy a tölt?állomások üzemeltet?it?l saját nevében, de a javukra vásároljon az elektromos járm?vek feltöltése céljából számukra történ? értékesítésre szánt villamos energiát.

43 Ebből következik, hogy a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdése c) pontjának első alkalmazási feltétele teljesültnek tűnik.

44 Ami e rendelkezés alkalmazásának második feltételét illeti, az szintén teljesültnek tűnik, mivel a bizományos által beszerzettnek tekintett értékesített termékek és az általa értékesített vagy átruházott termékek azonosak.

45 E tekintetben, mivel az alapeljárás arra a kérdésre is vonatkozik, hogy a Digital Charging Solutions által nyújtott szolgáltatás olyan összetett ügyletnek minősül-e, amelynek a villamos energia értékesítése a jellemző és meghatározó eleme, vagy e szolgáltatás két különálló szolgáltatásból, azaz a villamosenergia-szolgáltatásból és a töltőállomás-hálózathoz való hozzáférési szolgáltatásból áll, az e minősítés szempontjából meghatározó elemeket kell meghatározni, és pontosítani kell, hogy e minősítés milyen mértékben járhat esetleges következményekkel az említett rendelkezés második alkalmazási feltételét illetően.

46 Emlékeztetni kell arra, hogy ha valamely ügylet több műveletből, illetve cselekményből áll, az ezen ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni egyrészt annak eldöntéséhez, hogy a héa szempontjából két, illetve több vagy egyetlen egységet képező ügyletről van-e szó, másrészt pedig hogy ez utóbbi esetben ezen egyetlen egységet képező ügyletet „termékértékesítésnek” vagy „szolgáltatásnyújtásnak” kell-e tekinteni (2023. április 20-ai, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ítélet, C-282/22, EU:C:2023:312, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Közelebből, jöhetnek a 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani. E tekintetben meg kell állapítani, hogy egyetlen egységet képező ügylet áll fenn, amennyiben az adóalany két vagy több, az ügyfél részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne (2023. április 20-ai Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ítélet, C-282/22, EU:C:2023:312, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Ezenfelül, egyes esetekben több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyeket külön-külön nyújthatnak, és ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Ez az eset áll fenn különösen akkor, ha egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. Ez az eset áll fenn különösen akkor, ha egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek (lásd ebben az értelemben: 2023. április 20-ai Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ítélet, C-282/22, EU:C:2023:312, 29. és 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 Az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködés keretében a nemzeti bíróságok feladata annak megítélése, hogy az adott ügy körülményei között az érintett ügylet egyetlen egységet képező ügyletnek minősül-e, valamint az, hogy e tekintetben érdemben elvégezzék a tények értékelését (2023. április 20-ai Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ítélet, C-282/22, EU:C:2023:312, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bíróság azonban köteles tájékoztatni a nemzeti bíróságokat az uniós jog alá tartozó valamennyi olyan értelmezési szempontról, amely a bíróságok által tárgyalt ügyek eldöntéséhez hasznos lehet (2024. április 18-ai

Companhia União de Crédito Popular ítélet, C?89/23, EU:C:2024:333, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 A jelen ügyben, amint az a jelen ítélet 12. pontjában kifejtésre került, a Digital Charging Solutions havonta számlázza ki a felhasználóknak egyrészt az általuk a járművek újratöltése céljából vásárolt villamos energia költségét, másrészt pedig a töltőállomások hálózatához való hozzáférés díja jogcímén rögzített díjat, a villamosenergiaárakra és az ezen állomások rendelkezésre állására vonatkozó információkat, valamint az említett töltőállomások keresési és helymeghatározási, valamint útvonaltervezési funkcióit.

51 E tekintetben, amint az a jelen ítélet 30. pontjában megállapításra került, a gazdasági valóság figyelembevétele, amint az a szabály szerint a szerződéses megállapodásokban tükröződik, a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye.

52 Következésképpen az a kérdés, hogy valamely, a Digital Charging Solutions-höz hasonló társaság általi, elektromos jármű töltése céljából történő villamosenergia-szolgáltatás a jelen ítélet 50. pontjában leírt többi szolgáltatással együtt egyetlen összetett ügyletnek minősülhet-e, függhet-e azoktól a feltételektől, amelyek mellett e szolgáltatás és e szolgáltatások díjazása a vonatkozó szerződéses megállapodásoknak megfelelően esedékessé válik.

53 Így a töltőberendezésekhez való hozzáférésre, a műszaki segítségnyújtásra, a töltőállomás lefoglalására, a korábbi töltések megtekintésére vagy a kreditek digitális portfólióban való összegyűjtésére irányuló olyan szolgáltatások, amelyeket nem egy rögzített és minden villamosenergia-szolgáltatástól független díj ellenében nyújtanak, úgy tekinthetők, hogy e szolgáltatásnyújtással együtt a hűa szempontjából egyetlen, összetett ügyletet alkotnak (lásd ebben az értelemben: 2023. április 20-ai Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ítélet, C?282/22, EU:C:2023:312, 32. pont).

54 Ezzel szemben, amint azt a tanácsnok is megjegyezte indítványának 24–29. pontjában, amennyiben a felhasználónak ezen egyéb szolgáltatásokért külön rögzített és havonta fizetendő díjat kell fizetnie, függetlenül minden villamosenergia-szolgáltatástól, meg kell állapítani – a kérdést elterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatok fenntartása mellett –, hogy e szolgáltatások elkülönülnek és függetlenek a tulajdonképpeni villamosenergia-szolgáltatástól.

55 Ilyen körülmények között ugyanis annak megállapítása, hogy a szóban forgó szolgáltatások elválaszthatatlanok a villamosenergia-szolgáltatástól, vagy ahhoz viszonyítva pusztán járulékos jellegűek, és így e szolgáltatásnyújtással együtt egyetlen összetett ügyletet alkotnak, két szempontból sértheti mesterségesen a gazdasági valóságot. Ez először is azokra a havi időszakokra vonatkozik, amelyek során a felhasználó nem vásárol villamos energiát, miközben az őt a Digital Charging Solutions-höz kötő szerződéses kikötéseknek megfelelően köteles megfizetni az e szolgáltatásokra vonatkozó rögzített díjat. Ez másodszor arra vonatkozik, hogy e rendelkezések szerint e díj, amelyet külön elemként számláznak ki, nem változik sem a felhasználónak szolgáltatott villamos energia mennyiségétől, sem pedig az ugyanezen havi időszakban végzett töltések számától függetlenül.

56 Egyébiránt, mivel a felhasználó a járművét több tagállamban található töltőállomás-hálózatokon is feltöltheti, és ennél fogva a villamos energia értékesítésének helye a különböző beszerzések függvényében változhat, az említett szolgáltatások oly módon történő kezelése, mint amelyek egy olyan egységet képező összetett ügylet járulékos elemét képezik, amelynek a szolgáltatását a villamosenergia-értékesítés képezi, a gazdasági valóság szempontjából még inkább mesterséges jelleget öltene.

57 E körülmények között, amint arra a tanácsnok is emlékeztetett indítványának 68.

pontjában, a villamos energiának a Digital Charging Solutions által a felhasználó részére történő tényleges értékesítése nem különbözik a töltőállomás üzemeltetője által az e társaság számára végzett villamosenergia-értékesítéstől, így teljesül a 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontjában foglalt második feltétel.

58 Ebből azonban nem lehet arra következtetni, hogy e második feltétel nem teljesül, ha a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítélné meg, hogy a Digital Charging Solutions által nyújtott szolgáltatás olyan egységet képez és összetett ügyletnek minősül, amelynek a villamos energia értékesítése a jellemző és meghatározó eleme.

59 Amint ugyanis az a jelen ítélet 47. és 48. pontjában megállapításra került, egy ilyen minősítés abból a tényből eredne, hogy az e társaság által nyújtott egyéb szolgáltatásokat a villamos energia értékesítésétől elválaszthatatlannak vagy pusztán járulékosnak kellene tekinteni. Következésképpen e szolgáltatások, amelyek igazolják a közvetítő díjazását, kizárólag az olyan villamos energiának a töltőállomás használója számára történő értékesítését teszik lehetővé, amely úgy tekinthető, hogy az ezen állomás üzemeltetője által az e közvetítő számára végzett termékértékesítés tárgyát alkotta.

60 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben értelmezett 14. cikkét úgy kell értelmezni, hogy egy elektromos jármű nyilvános töltőállomások olyan hálózatán keresztül történő feltöltése, amelyhez a felhasználó az e hálózat üzemeltetőjétől eltérő társasággal kötött előfizetés útján fér hozzá, azt jelenti, hogy a fogyasztott villamos energiát először is az említett hálózat üzemeltetője által az e hálózathoz való hozzáférést biztosító társaság számára értékesítettnek kell tekinteni, másodsorban pedig e társaság által a felhasználó számára értékesítettnek, még akkor is, ha ez utóbbi választja meg a feltöltés mennyiségét, időpontját és helyét, valamint a villamos energia felhasználásának módját, amennyiben e társaság a saját nevében, de a felhasználó javára bizományi szerződés keretében jár el ezen irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében véve.

A költségekről

61 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

1) A 2009. december 22-ii 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 14. cikke (1) bekezdésének pontját a módosított 2006/112 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben

a következőképpen kell értelmezni:

egy elektromos járműnek valamely, töltőállomások nyilvános hálózatának részét képező töltőállomáson történő töltése céljából történő villamosenergia-szolgáltatás az utóbbi rendelkezés értelmében vett termékértékesítésnek minősül

2) A 2009/162 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 14. cikkét a módosított 2006/112 irányelv 15. cikkének (1) bekezdésével összefüggésben

a következőképpen kell értelmezni:

egy elektromos jármű nyilvános töltőállomások olyan hálózatán keresztül történő feltöltése, amelyhez a felhasználó az e hálózat üzemeltetőjével eltérő társasággal kötött előfizetés útján fér hozzá, azt jelenti, hogy a fogyasztott villamos energiát először is az említett hálózat üzemeltetője által az e hálózathoz való hozzáférést biztosító társaság számára értékesítettnek kell tekinteni, másodsorban pedig e társaság által a felhasználó számára értékesítettnek, még akkor is, ha ez utóbbi választja meg a feltöltés mennyiségét, időpontját és helyét, valamint a villamos energia felhasználásának módját, amennyiben e társaság a saját nevében, de a felhasználó javára bizományi szerződés keretében jár el a módosított 2006/112 irányelv 14. cikke (2) bekezdésének c) pontja értelmében véve.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.