

## Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. spalio 17 d.(\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 14 ir 15 straipsniai – Elektromobilių krovimas – krovimas naudojant bendrovės suteiktą įrangą, suteikiančią prieigą prie vairių operatorių eksploatuojamų krovimo prieigų tinklo – Sandorio kvalifikavimas PVM tikslais – „Prekių tiekimas“ – Perdavimas pagal komiso sutartis“

Byloje C-60/23

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) 2023 m. vasario 3 d. nutartimi, kurių Teisingumo Teismas gavo 2023 m. vasario 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

### Skatteverket

prieš

### Digital Charging Solutions GmbH

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro penktosios kolegijos pirmininko pareigas einantis ketvirtosios kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis, teisėjai D. Gratsias (pranešėjas) ir E. Regan,

generalinį advokatą T. Ąapeta,

posėdžio sekretorą A. Lamote, administratorų,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2024 m. vasario 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Skatteverket*, atstovaujamos A. S. Pallasdies,
- *Digital Charging Solutions GmbH*, atstovaujamos U. Grefberg,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos H. Eklinder ir F.-L. Göransson,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos Zs. Biró-Tóth ir M. Z. Fehér,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Björkland ir M. Herold,

susipažinęs su 2024 m. balandžio 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

## Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14) (toliau – Direktyva 2006/112), 14 ir 15 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant pagal Vokietijos teis? ?steigtos bendrov?s *Digital Charging Solutions GmbH* ir *Skatteverket* (mokes?i? administratorius, Švedija) gin?? d?l 2022 m. balandžio 8 d. priimto sprendimo d?l mokes?i? (toliau – sprendimas d?l mokes?i?) galiojimo.

## Teisinis pagrindas

### S?jungos teis?

3 Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta:

„Už kiekvien? sandor? [prid?tin?s vert?s mokestis (PVM)] apskai?iuojamas taip – iš PVM, apskai?iuoto preki? ar paslaug? kainai taikant toms prek?ms arba paslaugoms nustatyt? PVM tarif?, atimama ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

4 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) preki? tiekimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c) paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

5 Min?tos direktyvos 14 straipsnyje nurodyta:

„1. „Preki? tiekimas“ – teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio preki? tiekimu laikomas bet kuris iš ši? sandori?:

<...>

c) preki? perdavimas pagal sutart?, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.

<...>“

6 Tos pa?ios direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Elektros energija, dujos, šilumos ar v?sinimo energija ir panaš?s dalykai laikomi materialiuoju turtu.“

## Švedijos teis?

7 Pagal 1994 m. kovo 30 d. *mervärdesskattelagen (1994:200)* (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (1994:200), SFS 1994, Nr. 200; toliau – PVM ?statymas) 1 skyriaus 1 straipsnio pirmos pastraipos 1 punkt? PVM turi b?ti mokamas už šalyje tiekiamas apmokestinamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurias tiekia ar teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

8 Pagal šio PVM ?statymo skyriaus 6 straipsn? prek?s reiškia material?j? turt?, ?skaitant nekilnojam?j? turt?, dujas, šilum?, v?savimo energij? bei elektros energij?. Šiame straipsnyje priduriama, kad paslaug? teikimu laikomas bet koks preki? tiekimas, išskyrus preki? tiekim?.

9 PVM ?statymo 2 skyriaus 1 straipsnio pirmos pastraipos 1 punkte nustatyta, kad preki? tiekimas apibr?žiamas, be kita ko, kaip preki? perleidimas už atlyg?, o šio skyriaus 1 straipsnio tre?ios pastraipos 1 punkte numatyta, kad paslaug? teikimas apibr?žiamas kaip paslauga, suteikta, perleista ar kitaip atlikta asmeniui už atlyg?.

## Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

10 *Digital Charging Solutions* verslo vieta yra Vokietijoje, Švedijoje ji neturi nuolatin?s buvein?s. Ji suteikia galimyb? elektromobili? naudotojams Švedijoje naudotis ?krovimo prieig? tinklu. Naudotojai gauna aktuali? informacij? apie kainas ir galimyb? naudotis šiame tinkle esan?iomis ?krovimo prieigomis. Be to, teikiama paslauga apima ?krovimo prieig? paieškos ir vietos nustatymo, taip pat maršruto planavimo funkcijas.

11 Min?tame tinkle esan?ias ?krovimo prieigas eksploatuoja ne *Digital Charging Solutions*, o operatoriai, su kuriais bendrov? yra sudariusi sutartis tam, kad elektromobili? naudotojai gal?t? juos ?krauti. Šiuo tikslu *Digital Charging Solutions* suteikia naudotojams kortel? ir program?l?, kuri jiems leidžia patvirtinti j? autentiškum?. Naudojant kortel? ar program?l?, ?krovimo sesijas registruoja ?krovimo prieig? tinklo operatorius, kuris už jas išrašo s?skaitas fakt?ras *Digital Charging Solutions*. S?skaitos fakt?ros išrašomos kas m?nes? kiekvieno kalendorinio m?nesio pabaigoje, o mok?jimas turi b?ti atliktas per 30 dien?.

12 Remdamasi ?krovimo prieig? operatori? išrašytais s?skaitomis fakt?romis *Digital Charging Solutions* taip pat kas m?nes? išrašo s?skaitas fakt?ras kortel?s ar program?l?s naudotojams kaip už atskirus elementus, pirma, už patiektos elektros energijos kiek? ir, antra, už prieig? prie tinklo ir susijusias paslaugas. Elektros energijos kaina kinta, ta?iau už prieig? prie tinklo ir susijusias paslaugas imamas fiksuotas mokestis. Šis mokestis imamas neatsižvelgiant ? tai, ar vartotojas per atitinkam? laikotarp? iš tikr?j? pirk? elektros energij?. Iš *Digital Charging Solutions* galima ?sigyti tik elektros energij?, nemokant už prieig? prie tinklo ir už min?tas paslaugas.

13 2021 m. balandžio 14 d. *Digital Charging Solutions* kreip?si ? *Skatterättsnämnden* (Mokes?i? teis?s komisija, Švedija), prašydama priimti sprendim? d?l mokes?i?. 2022 m. balandžio 8 d. ši komisija pri?m? sprendim?, jame nurod?, kad *Digital Charging Solutions* vykdomas tiekimas yra sud?tinis sandoris, kur? daugiausia sudaro elektros energijos tiekimas naudotojams, taigi tiekimo vieta tur?t? b?ti laikoma Švedija.

14 Mokes?i? administratorius pateik? skund? *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija), kuris yra prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, prašydamas patvirtinti sprendim? d?l mokes?i?. *Digital Charging Solutions* taip pat pateik? skund? šiam teismui, ta?iau praš? pakeisti t? sprendim?. *Digital Charging Solutions* prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme teig?, kad šiuo atveju egzistuoja du atskiri tiekimai, t. y. elektros energijos tiekimas ir ?krovimo prieig? tinklo paslaug? teikimas, tod?l

Švedijoje turi būti apmokestinamas tik elektros energijos tiekimas.

15 Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, dauguma Mokesčių teisės komisijos narių mano, kad įkrovimo prieigą operatoriai tiekia elektros energiją *Digital Charging Solutions*, kuri savo ruožtu ją tiekia vartotojams. Taigi tai yra operacijų grandinė, kurioje šie operatoriai pagal sutartį nesusiję su naudotojais.

16 Vis dėlto mažuma šios komisijos narių mano, kad *Digital Charging Solutions* vartotojams teikia paslaugą, kuri sudaro, be kita ko, įkrovimo prieigą tinklo suteikimas naudotojams, o tai reiškia, kad ji suteikia naudotojams tam tikros formos kreditą elektros energijai pirkti, kaip tai buvo nuspręsta atsižvelgiant į kitas faktines aplinkybes 2003 m. vasario 6 d. Sprendime *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) ir 2019 m. gegužės 15 d. Sprendime *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412). Taikant šį požiūrį visų pirma atsižvelgiama į tai, kad naudotojas gali laisvai pasirinkti sąlygas, kaip antai, be kita ko, elektros energijos kokybę, kiekį, pirkimo laiką ir naudojimo būdą.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekdamas išspręsti savo nagrinjamą ginčą, kelia klausimą dėl šiuose sprendimuose suformuotos jurisprudencijos taikymo srities.

18 Šiomis aplinkyboms *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tiekimas elektromobilio naudotojui, kurį sudaro transporto priemonės įkrovimas įkrovimo prieigoje, yra prekės tiekimas pagal [Direktyvos 2006/112] 14 straipsnio 1 dalį ir 15 straipsnio 1 dalį?

2. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tokiu atveju toks tiekimas turi būti laikomas egzistuojančiu visuose sandorių grandinės etapuose, kuriuose dalyvauja tarpininkaujanti bendrovė, kai kiekviename sandorių grandinės etape sudaroma sutartis, tačiau tik transporto priemonės naudotojas turi teisę nuspręsti dėl tokių aspektų, kaip elektros energijos kiekis, pirkimo laikas ir įkrovimo vieta, taip pat dėl elektros energijos naudojimo būdo?“

## **Dėl prejudicinių klausimų**

### ***Dėl pirmojo klausimo***

19 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalis, siejama su jos 15 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinama taip, kad elektros energijos tiekimas siekiant įkrauti elektromobilį įkrovimo prieigoje, kuri yra tokios prieigą viešojo tinklo dalis, yra prekės tiekimas, kaip tai suprantama pagal pirmąjį iš šių nuostatų.

20 Reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš pirmojo klausimo formuluotės, jis susijęs su veiksmu, kai elektromobilis įkraunamas įkrovimo prieigoje, neatsižvelgiant į bendrovę, kuri skiriasi nuo šios prieigą tinklo operatoriaus, dalyvavimą siekiant suteikti naudotojui prieigą prie minėto tinklo, o šis dalyvavimas yra antrojo klausimo dalykas.

21 Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad prekė tiekimas – teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Ši sąvoka apima kiekvieną materialiojo turto perdavimo sandorą, kuriuo viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (2023 m. balandžio 20 d. Sprendimo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

22 Taigi sandoris, kurį sudaro elektros energijos tiekimas elektromobilio akumuliatoriui, yra prekė tiekimas, nes šis sandoris suteikia teisę vartotojui naudoti elektros energiją, kuri pagal Direktyvos 2006/112 15 straipsnio 1 dalį prilyginama materialiajam turtui, savo transporto priemonės veiksmai (2023 m. balandžio 20 d. Sprendimo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, 38 punktas).

23 Taigi pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalis, siejama su Direktyvos 2006/112 15 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinama taip, kad elektros energijos tiekimas siekiant vartoti elektromobilio vartotojui, kuri yra tokia pat priemonė viešojo tinklo dalis, yra prekė tiekimas, kaip tai suprantama pagal pirmąjį iš šių nuostatų.

### **Dėl antrojo klausimo**

24 Antruoju klausimu prašoma priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 14 straipsnis, siejamas su jos 15 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinamas taip, kad elektromobilio vartotojui vartojamas viešajame vartojimo priemonės tinklo, prie kurio naudotojas turi priemonės d. l. abonemento su kita bendrove nei šio tinklo operatorius, reiškia, kad suvartotą elektros energiją tiekia, pirma, minėto tinklo operatorius bendrovei, siūlančiai priemonę prie jo, ir, antra, ši bendrovė šiam naudotojui, net jei pastarasis pasirenka elektros energijos kiekį, vartojimo laiką ir vietą, taip pat elektros energijos naudojimo būdą.

25 Patikslinus, kad elektromobilio naudotojai pasirenka elektros energijos kiekį, laiką, vietą ir naudojimo būdą, antrasis klausimas atitinka šio teismo abejones dėl šio sprendimo 16 punkte nurodytos jurisprudencijos, pagal kurią, atsižvelgiant į šias aplinkybes, *Digital Charging Solutions* gali būti laikoma ne tiekiančia prekes šiems naudotojams, bet faktiškai vykdančia kredito teikimo funkcijas minėto naudotojo atžvilgiu, taikymo srityse.

26 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad „prekė tiekimo“ sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 33 punktas ir 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 20 punktas).

27 Teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį, nereikalauja, kad šalis, kuriai perduodamas šis materialusis turtas, būtų fiziškai ar kad šis materialusis turtas būtų fiziškai jai pergabentas ir (arba) fiziškai jos gautas (2015 m. liepos 15 d. Nutarties *Koala-N*, C-159/14, EU:C:2015:513, 38 punktas).

28 Taigi ta pati prekė gali būti dviejų paeiliui einanti tiekimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį, objektas, jei pirmasis pardavimas nurodymu jį tiesiogiai perduoda antrajam pirkėjui (šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 10 d. Sprendimo Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, 36 punktą).

29 Šie vertinimai taip pat taikomi elektros energijai, kuri, kaip priminta šio sprendimo 22 punkte,

pagal Direktyvos 2006/112 15 straipsnio 1 dalį prilyginama materialiajam turtui.

30 Atsižvelgiant į tai, siekiant atsakyti į antrąjį klausimą, reikia priminti, kad atsižvelgimas į ekonominę tikrovę, kuri iš principo atsispindi sutartyse, yra pagrindinis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus (šiuo klausimu žr. 1997 m. vasario 20 d. Sprendimo DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, 23 punktą ir 2023 m. vasario 28 d. Sprendimo Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, 72 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Šiuo klausimu iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytos informacijos matyti, kad įkrovimo prieigą tinklo operatoriai sutartinius santykius palaiko tik su *Digital Charging Solutions* ir kad pagal su tuo susijusias sutartis ši bendrovė suteikia naudotojams, nusprendusiems su ja sudaryti sutartis, korteles ir autentifikavimo programą, suteikiančią prieigą prie šio tinklo, taip sudarant šiems naudotojams galimybę įkrauti savo elektromobilius prieigose, kurios yra minėto tinklo dalis. Kaip nurodyta šio sprendimo 11 ir 12 punktuose, šias įkrovimo prieigas eksploatuojantys operatoriai kiekvienam iš jų *Digital Charging Solutions* išrašo sėskaitas faktūras už taip patiektą elektros energiją, o ši bendrovė taip pat kas mėnesį už šias išlaidas išrašo sėskaitas faktūras naudotojams, prie kurių pridedamas atlygis už susijusias paslaugas, nustatant mokestį, kurio dydis nepriklauso nei nuo patiektos elektros energijos kiekio, taigi nuo šios elektros energijos kainos, nei nuo įkrovimo sesijų skaičiaus.

32 Kaip savo išvados 39 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybės skiriasi nuo aplinkybių byloje, kurioje priimtas 2003 m. vasario 6 d. Sprendimas *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) ir 2019 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412).

33 Šiuo klausimu, kalbant apie pirmąjį iš jų, reikia pažymėti, kad operacija, susijusi su toje byloje nagrinėtu degalų pylimu į transporto priemonę, buvo vykdoma pagal išperkamosios nuomos sutartį ir kad šiomis aplinkybėmis, be kita ko, atsižvelgiant į tai, kad, skirtingai nuo pagrindinėje byloje nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos, išperkamosios nuomos bendrovei mokamos mėnesinės sumos buvo tik avansas, o faktinis suvartojimas nustatytas metų pabaigoje, Teisingumo Teismas nusprendė, kad degalų valdymo susitarimas buvo numatytas kuro pirkimo finansavimo sutartyje, nors ir iš dalies, ir kad išperkamosios nuomos bendrovė iš tikrųjų vykdė kredito teikimo funkcijas transporto priemonės, įgytos išperkamosios nuomos būdu, gavėjui (šiuo klausimu žr. 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, 35 ir 36 punktus). Kalbant apie antrąjį bylų, pakanka pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybės taip pat nėra tapatinamos, kuriomis patronuojančioji bendrovė nusprendžia, kad degalų papildymas jos patronuojamosioms bendrovėms bus atliekamas naudojant jos išduotas degalų korteles, kurias galima naudoti šios patronuojančiosios bendrovės nurodytose tiekėjų degalinėse (2019 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412, 14 ir 36 punktai).

34 Tai, kad nėra kredito mechanizmo, leidžiančio iš anksto finansuoti elektros energijos pirkimą, patvirtina įkrovimo prieigą naudotojų ir *Digital Charging Solutions* sudaryto atlygio nustatymo tvarka. Iš tiesų, kaip nurodyta šio sprendimo 31 punkte, ši bendrovė gauna ne atlygą, išreikštą procentais nuo suvartotos elektros energijos sumos, o fiksuotą mokestį, kuris nepriklauso nuo naudotojui patiektos elektros energijos kiekio ar nuo įkrovimo sesijų skaičiaus.

35 Iš to matyti, kad nors, kaip byloje, kurioje priimti šio sprendimo 33 punkte minėti sprendimai, būtų naudotojas sprendžia, kada ir kiek jis perka elektros energijos, vis dėlto iš šių sprendimų išplaukiančios išvados negali būti taikomos pagrindinės bylos aplinkybėmis.

36 Nagrinėjamu atveju, kaip savo išvados 52 punkte pažymėjo generalinis advokatas, pagal,

pirma, ?krovimo prieig? operatori? ir *Digital Charging Solutions* bei, antra, pastarosios ir ši? prieig? naudotoj? sutarties s?lygas, remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateikta informacija, reikalaujama, kad b?tent naudotojai savo nuoži?ra inicijuot? reikiam? elektros energijos kiekio tiekim? laiku ir pasirinktoje vietoje. *Digital Charging Solutions* savo ruožtu ne?sipareigoja iš toki? prieig? tinklo operatori? savarankiškai ir nepriklausomai nuo naudotoj? sprendim? pirkti kok? nors elektros energijos kiek?, bet, kaip matyti iš antrojo klausimo formuluot?s, atrodo, užima tarpininko viet?.

37 Šiomis aplinkyb?mis reikia išnagrinti ši? sutartini? santyki? strukt?r? atsižvelgiant ? Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkt?, kuriame reglamentuojamas prekų perleidimas pagal sutart?, pagal kuri? perkant ar parduodant mokamas komisinis atlyginimas, ir kuris, palyginti su bendra prekų tiekimo apibr?žtimi, ?tvirtinta šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje, yra *lex specialis*, o jos taikymo s?lygos skiriasi nuo min?tos 1 dalies taikymo s?lyg? (šiuo klausimu žr. 2021 m. vasario 25 d. Sprendimo Gmina Wroc?aw (žem?s ilgalaik?s nuomos teis?s pakeitimas), C?604/19, EU:C:2021:132, 55 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

38 Tam, kad b?t? galima taikyti Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkt?, turi b?ti ?vykdytos dvi s?lygos. Pirma, turi b?ti ?galiojimas, kur? vykdydamas komisierius komitento naudai dalyvauja tiekiant prekes, ir, antra, komisieriaus ?sigyt? prekų tiekimas ir parduot? ar perleist? prekų tiekimas ir (arba) paslaug? teikimas turi sutapti (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, 51 punkt?).

39 Jei šios dvi s?lygos ?vykdomos, Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punktas sukuria dviej? tapa?i? ? PVM taikymo srit? patenkan?i? paslaug?, teikiam? viena po kitos, teisin? fikcij?. Pagal ši? fikcij? apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja tiekiant prekes, laikomas pats gavusiu ir patiekusiu aptariamąs prekes (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, 49 ir 50 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

40 Tokiu atveju pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkt? aptiriamas apmokestinamasis asmuo atlieka tam tikr? ekonomin? vaidmen? tiekiant aptariamąs prekes, tod?l j? galima laikyti tarpininku, kuris veikia savo vardu, bet kito asmens naudai (šiuo klausimu žr. 2009 m. vasario 19 d. Sprendimo *Athesia Druck*, C?1/08, EU:C:2009:108, 35 ir 36 punktus).

41 Be to, reikia pažym?ti, kad komiso sutarties d?l elektros energijos pirkimo siekiant ?krauti elektromobilų pob?d? atitinka tai, kad elektros energijos kokyb?, kiek?, pirkimo laik? ir naudojimo b?d? pasirenka ?krovimo prieigos naudotojas, o ne tarpininkas.

42 Šiuo atveju negalima atmesti galimyb?s, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamus ryšius galima analizuoti kaip ?krovimo prieig? tinklo operatori?, kaip komitent?, ir *Digital Charging Solutions*, kaip komisieris, sudarytas pardavimo komiso sutartis, pagal kurias šie operatoriai suteikia pastarajai ?galiojim? savo vardu, bet j? s?skaita parduoti elektros energij? elektromobilių naudotojams. Bet kuriuo atveju, su s?lyga, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikrins faktines aplinkybes, pagrindin?je byloje nagrin?jami ryšiai taip pat gali b?ti laikomi pirkimo komiso sutartimis, sudarytomis tarp ?krovimo prieig? naudotoj?, kaip komitent?, ir *Digital Charging Solutions*, kaip komisieris, pagal kurias šie naudotojai suteikia pastarajai ?galiojim? savo vardu, bet j? s?skaita pirkti iš ?krovimo prieig? operatori? elektros energij?, kuri jiems bus tiekiama j? elektromobiliams ?krauti.

43 Darytina išvada, kad pirmoji Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkto taikymo s?lyga yra ?vykdyta.

44 Antroji šios nuostatos taikymo s?lyga taip pat yra ?vykdyta, nes komisieriaus ?sigyt?

preki? tiekimas ir jo parduo? ar perleist? preki? tiekimas yra tapat?s.

45 Šiuo klausimu, kadangi gin?as pagrindin?je byloje taip pat susij?s su klausimu, ar *Digital Charging Solutions* atliktas paslaugos teikimas yra sud?tinis sandoris, kurio elektros energijos tiekimas yra b?dingas ir dominuojantis elementas, ar š? teikim? sudaro dvi atskiros paslaugos, t. y. elektros energijos tiekimas ir leidimas naudotis ?krovimo prieig? tinklu, reikia nustatyti veiksnius, turin?ius lemiam? reikšm? tokiam kvalifikavimui, ir patikslinti, kiek šis kvalifikavimas gali sukelti pasekmi? antrajai min?tos nuostatos taikymo s?lygai.

46 Primintina, kad, kai sandor? sudaro element? ir veism? daugetas, reikia atsižvelgti ? visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar PVM tikslais jis apima du arba daugiau atskir? tiekim? ar teikim? arba vien? tiekim? ar teikim? ir, kita vertus, ar pastaruoju atveju šis vienas tiekimas arba teikimas turi b?ti laikomas „preki? tiekimu“, ar „paslaug? teikimu“ (2023 m. balandžio 20 d. Sprendimo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

47 Konkre?iai kalbant, nors iš Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos matyti, kad kiekvienas sandoris paprastai turi b?ti laikomas atskiru ir savarankišku, sandoris, kur? ekonominiu poži?riu sudaro vienas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, negali b?ti dirbtinai skaidomas, kad neb?t? pakenkta PVM sistemos veikimui. Šiuo klausimu reikia nuspr?sti, kad vienas preki? tiekimas ar paslaug? teikimas yra tada, kai apmokestinamasis asmuo klientui patiekia du ar daugiau element? ar atlieka veism?, kurie yra taip glaudžiai susij?, jog objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? tiekim? ar teikim?, kurio skaidymas b?t? dirbtinis (2023 m. balandžio 20 d. Sprendimo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

48 Be to, tam tikromis aplinkyb?mis keli formaliai skirtingi tiekimai ar teikimai, kurie gali b?ti vykdomi atskirai ir atskirai apmokestinami ar neapmokestinami, turi b?ti laikomi vienu sandoriu, kai jie n?ra savarankiški. Taip yra, be kita ko, tuomet, kai vienas ar keli elementai turi b?ti laikomi sudaran?iais pagrindin? tiekim? ar teikim?, ir, atvirkš?iai, kiti elementai turi b?ti laikomi vienu arba keliais pagalbiniais tiekimais ar teikimais, kuriems taikoma pagrindinio tiekimo ar teikimo apmokestinimo tvarka. Konkre?iai kalbant, tiekimas ar teikimas turi b?ti laikomas pagalbiniu prie pagrindinio tiekimo ar teikimo, kai klientams jis yra ne tikslas savaime, o priemon? geriausiomis s?lygomis pasinaudoti pagrindiniu tiekimu ar teikimu (2023 m. balandžio 20 d. Sprendimo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, 29 ir 30 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

49 Bendradarbiaudami, kaip ?tvirtinta SESV 267 straipsnyje, nacionaliniai teismai iš ties? turi nustatyti, ar nagrin?jamu atveju atitinkamas tiekimas ar teikimas yra vienas tiekimas arba teikimas, ir šiuo atžvilgiu pateikti galutin? faktini? aplinkybi? ?vertinim? (2023 m. balandžio 20 d. Sprendimo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Vis d?lto Teisingumo Teismas turi šiems nacionaliniams teismams nurodyti visus su S?jungos teise susijusius aiškinimo elementus, kurie gali b?ti naudingi priimant sprendim? j? nagrin?jamoje byloje (2024 m. balandžio 18 d. Sprendimo Companhia União de Crédito Popular, C?89/23, EU:C:2024:333, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

50 Nagrin?jamu atveju, kaip nurodyta šio sprendimo 12 punkte, *Digital Charging Solutions* kas m?nes? naudotojams išrašo s?skaitas fakt?ras už, pirma, elektros energijos, kuri? jie ?sigijo siekdami ?krauti savo elektromobilius, kain? ir, antra, fiksuot? mokest? kaip atlyg? už galimyb? naudotis ?krovimo prieig? tinklu, informacij? apie elektros energijos kainas ir galimyb? naudotis šiomis prieigomis, taip pat ši? ?krovimo prieig? paieškos, vietos nustatymo ir maršrut? planavimo funkcijas.



51 Šiuo klausimu, kaip nurodyta šio sprendimo 30 punkte, atsižvelgimas ? ekonomin? tikrov?, kuri iš principo atspindi sutartyse, yra pagrindinis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus.

52 Tod?l klausimas, ar bendrov?s, kaip antai *Digital Charging Solutions*, elektros energijos tiekimas siekiant ?krauti elektromobil? kartu su kitomis šio sprendimo 50 punkte aprašytomis paslaugomis yra vienas sud?tinis sandoris, gali priklausyti nuo s?lyg?, kuriomis atsiranda prievol? mok?ti atlyg? už š? tiekim? ir paslaugas pagal su jomis susijusias sutartis.

53 Taigi prieigos prie ?krovimo ?rangos, technin?s pagalbos, ?krovimo prieigos rezervavimo, paieškos apie ?krovimo istorij? arba kredit? kaupimo skaitmeniniame portfelyje paslaugos, kurios teikiamos ne už fiksuot? mokest?, nepriklausom? nuo bet kokio elektros energijos tiekimo, gali b?ti laikomos kartu su šiuo tiekimu sudaran?iais vien? sud?tin? sandor? PVM atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2023 m. balandžio 20 d. Sprendimo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, 32 punkt?).

54 Vis d?lto, kaip savo išvados 24–29 punktuose pažym?jo generalin? advokat?, kai naudotojas turi mok?ti atlyg? už šias kitas paslaugas kaip fiksuot? mokest?, atskir? ir mok?tin? kas m?nes?, neatsižvelgiant ? bet kok? elektros energijos tiekim?, reikia manyti, su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad šios paslaugos yra atskiros ir nepriklausomos nuo pa?ios elektros energijos tiekimo.

55 Iš ties? tokiomis aplinkyb?mis manant, kad nagrin?jamos paslaugos neatsiejamos nuo elektros energijos tiekimo arba yra tik papildomos, tod?l kartu su šiuo tiekimu sudaro vien? sud?tin? sandor?, galima dirbtinai neatsižvelgti ? ekonomin? tikrov? dviem aspektais. Tai, pirma, susij? su m?nesiniais laikotarpiais, per kuriuos naudotojui elektros energija netiekama, nors pagal j? su *Digital Charging Solutions* siejan?ias sutarties s?lygas jis turi sumok?ti fiksuot? mokest? už šias paslaugas. Antra, tai susij? su tuo, kad pagal šias nuostatas šis mokestis, kuris s?skaitoje fakt?roje nurodytas kaip atskiras elementas, nekinta nei pagal naudotojui teikiamos elektros energijos kiek?, nei atsižvelgiant ? ?krovimo sesij?, susijusi? su tuo pa?iu m?nesiniu laikotarpiu, skai?i?.

56 Be to, jeigu naudotojas gal?t? ?krauti savo transporto priemon? keliose valstyb?se nar?se esan?iose ?krovimo prieigose, ir d?l to elektros energijos tiekimo vieta gali keistis atsižvelgiant ? vykdytus ?vairius pirkimus, šias paslaugas laikyti vieno sud?tinio sandorio, kurio pagrindin? paslaug? sudaro elektros energijos tiekimas, papildomu elementu ekonomin?s tikrov?s poži?riu b?t? dar dirbtiniau.

57 Tokiomis aplinkyb?mis, kaip savo išvados 68 punkte pažym?jo generalin? advokat?, *Digital Charging Solutions* patiekta elektros energija naudotojui nesiskiria nuo elektros energijos tiekimo tarp ?krovimo prieigos operatoriaus ir šios bendrov?s, tod?l Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkto antroji s?lyga yra ?vykdyta.

58 Vis d?lto iš to negalima daryti išvados, kad ši antroji s?lyga netenkinama, jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nuspr?st?, kad *Digital Charging Solutions* teikiama paslauga yra vienas sud?tinis sandoris, kurio elektros energijos tiekimas yra b?dingas ir dominuojantis elementas.

59 Iš tiesų, kaip nurodyta šio sprendimo 47 ir 48 punktuose, tokį kvalifikavimą lemia tai, kad kitos šios bendrovės teikiamos paslaugos laikomos neatskiriamomis nuo elektros energijos tiekimo arba tik jų papildančiomis. Todėl šiomis paslaugomis, kuriomis pateisinamas tarpininko atlygis, siekiama tik leisti tiekti įkrovimo priemonių naudotojui elektros energiją, kuri, kaip laikoma, šios priemonių operatoriaus buvo pateikta šiam tarpininkui.

60 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 2 antrąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 14 straipsnis, siejamas su jos 15 straipsnio 1 dalimi, turi būti aiškinamas taip, kad elektromobilio įkrovimas viešajame įkrovimo priemonių tinkle, prie kurio naudotojas įgyja priemonių sudarydamas abonementą su kita bendrove nei šio tinklo operatorius, reiškia, kad suvartota elektros energija laikoma tiekiama, pirma, minėto tinklo operatoriaus priemonių prie jo siūlančiai bendrovei, antra, šios bendrovės tiekiama šiam naudotojui, net jei pastarasis pasirenka elektros energijos kiekį, įkrovimo laiką, vietą ir naudojimo būdą, kai ši bendrovė veikia savo vardu, bet naudotojo sąskaita pagal komiso sutartį, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

61 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

**1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, 14 straipsnio 1 dalis, siejama su iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 15 straipsnio 1 dalimi,**

**turi būti aiškinama taip:**

**elektros energijos tiekimas siekiant įkrauti elektromobilų įkrovimo priemonėje, kuri yra tokia priemonių viešojo tinklo dalis, yra prekės tiekimas, kaip tai suprantama pagal pirmąjį iš šių nuostatų.**

**2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/162, 14 straipsnis, siejamas su iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 15 straipsnio 1 dalimi,**

**turi būti aiškinamas taip:**

**elektromobilio įkrovimas viešajame įkrovimo priemonių tinkle, prie kurio naudotojas įgyja priemonių sudarydamas abonementą su kita bendrove nei šio tinklo operatorius, reiškia, kad suvartota elektros energija laikoma tiekiama, pirma, minėto tinklo operatoriaus priemonių prie jo siūlančiai bendrovei, antra, šios bendrovės tiekiama šiam naudotojui, net jei pastarasis pasirenka elektros energijos kiekį, įkrovimo laiką, vietą ir naudojimo būdą, kai ši bendrovė veikia savo vardu, bet naudotojo sąskaita pagal komiso sutartį, kaip tai suprantama pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punktą.**

Parašai.

\* Proceso kalba: švedų.