

## Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (pięta izba)

z dnia 17 października 2024 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 14 i 15 – Ładowanie pojazdów elektrycznych – Ładowanie za pomocą urządzeń udostępnionych przez spółki i umożliwiających dostęp do sieci punktów ładowania obsługiwanych przez różnych operatorów – Kwalifikacja transakcji do celów VAT – „Dostawa towarów” – Przekazanie dokonywane na podstawie umów, zgodnie z którymi jest płacona prowizja

W sprawie C-60/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) postanowieniem z dnia 3 lutego 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lutego 2023 r., w postępowaniu:

### Skatteverket

przeciwko

### Digital Charging Solutions GmbH,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes czwartej izby, pełniący funkcję prezesa piątej izby, D. Gratsias (sprawozdawca) i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: T. Žapeta,

sekretarz: A. Lamote, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 lutego 2024 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Skatteverket – A.-S. Pallasdies, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Digital Charging Solutions GmbH – U. Grefberg,
- w imieniu rządu szwedzkiego – H. Eklinder i F.-L. Göransson, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu węgierskiego – Z. Biró-Tóth i Z. Fehér, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Björkland i M. Herold, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 25 kwietnia 2024 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 14 i 15 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 14) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Digital Charging Solutions GmbH, spółką prawa niemieckiego, a Skatteverket (organem podatkowym, Szwecja) w przedmiocie wątpliwości indywidualnej interpretacji podatkowej wydanej w dniu 8 kwietnia 2022 r. (zwanej dalej „interpretacją podatkową”).

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„[Podatek od wartości dodanej (VAT)], obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

4 Zgodnie z art. 2 ust. 1 tej dyrektywy:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

5 Artykuł 14 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

2. Poza czynności, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

[...]

c) przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą przewidziana jest od zakupu lub sprzedaży.

[...]”.

6 Stosownie do art. 15 ust. 1 tej samej dyrektywy:

„Energia elektryczna, gaz, energia cieplna lub chłodnicza i tym podobne są uważane za rzeczy”.

### **Prawo szwedzkie**

7 Zgodnie z § 1 akapit pierwszy pkt 1 rozdziału 1 mervärdeskattelagen (1994:200) [ustawy (1994:200) o podatku od wartości dodanej] z dnia 30 marca 1994 r. (SFS 1994, nr 200) (zwanej dalej „ustawą o VAT”) VAT jest należny z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju, które podlegają opodatkowaniu i są dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze.

8 Paragraf 6 tego rozdziału ustawy o VAT przewiduje, że towary, w tym nieruchomości, gaz, energia cieplna i chłodnicza oraz energia elektryczna, oznaczają rzeczy. Artykuł ten dodaje, że za świadczenie usług uważa się każdą dostawę i nie dostawę towarów.

9 Paragraf 1 akapit pierwszy pkt 1 rozdziału 2 ustawy o VAT stanowi, że dostawa towarów jest między innymi zdefiniowana jako odpłatne przeniesienie towarów, podczas gdy § 1 akapit trzeci pkt 1 tego rozdziału przewiduje, że świadczenie usług jest zdefiniowane jako odpłatne wykonywanie, przeniesienie lub świadczenie w inny sposób usługi na rzecz danej osoby.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

10 Spółka Digital Charging Solutions ma siedzibę swojej działalności gospodarczej w Niemczech i nie ma stałego miejsca prowadzenia działalności w Szwecji. Zapewnia ona użytkownikom pojazdów elektrycznych w Szwecji dostęp do sieci punktów ładowania. Użytkownicy otrzymują aktualne informacje o cenach i dostępności punktów ładowania wchodzących w skład tej sieci. Ponadto świadczona usługa umożliwia korzystanie z funkcji wyszukiwania i lokalizacji punktów ładowania oraz planowania trasy.

11 Należące do tej sieci punkty ładowania są obsługiwane nie przez Digital Charging Solutions, lecz przez operatorów, z którymi spółka ta zawarła umowy w celu umożliwienia użytkownikom pojazdów elektrycznych ładowania tych pojazdów. W tym celu Digital Charging Solutions udostępnia tym użytkownikom kartę i aplikację informatyczną umożliwiającą im uwierzytelnienie się. W przypadku użycia karty lub aplikacji sesje ładowania są rejestrowane przez operatora sieci punktów ładowania, który wystawia Digital Charging Solutions fakturę za te sesje. Wystawianie faktur odbywa się w cyklu miesięcznym, na koniec każdego miesiąca, a termin płatności wynosi 30 dni.

12 Na podstawie faktur wystawianych przez operatorów punktów ładowania Digital Charging Solutions fakturuje, również co miesiąc, użytkownikom karty lub aplikacji, jako oddzielne elementy, po pierwsze, ilość dostarczonej energii elektrycznej, a po drugie, dostęp do sieci i usługi powiązanych. Cena energii elektrycznej jest zmienna, ale za dostęp do sieci i za owe usługi pobierana jest opłata stała. Opłata ta jest fakturowana niezależnie od tego, czy użytkownik faktycznie nabył w danym okresie energii elektrycznej. Zakup wyłącznie energii elektrycznej od Digital Charging Solutions bez ponoszenia opłat za dostęp do sieci i za te usługi nie jest możliwy.

13 W dniu 14 kwietnia 2021 r. Digital Charging Solutions złożyła do Skatterättsnämnden (komisji ds. prawa podatkowego, Szwecja) wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. W dniu 8 kwietnia 2022 r. komisja ta wydała interpretację, stwierdzając, że świadczenie wykonywane przez spółkę Digital Charging Solutions stanowi transakcję z obojętną polegającą zasadniczo na dostawie energii elektrycznej użytkownikom i że należy uznać, iż miejsce dostawy znajduje się w Szwecji.

14 Organ podatkowy wniósł skargę do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja), który jest sądem odsyłającym, wnosząc o utrzymanie w mocy indywidualnej interpretacji podatkowej. Spółka Digital Charging Solutions również wniosła skargę do tego sądu, wnosząc jednak o zmianę tej interpretacji. Spółka ta podniosła przed sądem odsyłającym, że w niniejszej sprawie istnieją dwa odrębne świadczenia, a mianowicie dostawa energii elektrycznej i świadczenie usług dostępu do sieci punktów ładowania, w związku z czym w Szwecji powinna być opodatkowana jedynie dostawa energii elektrycznej.

15 Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, większość członków komisji ds. prawa podatkowego uważa, że operatorzy punktów ładowania dostarczają energię elektryczną spółce Digital Charging Solutions, która z kolei dostarcza ją użytkownikom. Jest to zatem rodzaj transakcji, w którym operatorzy ci nie są związani umową z użytkownikami.

16 Mniejszość członków tej komisji uważa natomiast, że Digital Charging Solutions świadczy na rzecz użytkowników usług polegających w szczególności na udostępnieniu im sieci punktów ładowania, potwierdzony wynikającym z tego fakturowaniem, co oznaczałoby, że spółka ta udziela im pewnej formy kredytu na zakup energii elektrycznej, podobnie jak orzeczono w innych okolicznościach faktycznych w wyrokach z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), i z dnia 15 maja 2019 r., *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412). Podejście to w szczególności uwzględnia okoliczności, że użytkownik ma swobodę wyboru w odniesieniu do takich warunków jak między innymi jakość, ilość, data zakupu i sposób wykorzystania energii elektrycznej.

17 W celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu sąd odsyłający zastanawia się nad zakresem, jaki należy nadać orzecznictwu wynikającemu z tych wyroków.

18 W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy świadczenie na rzecz użytkownika pojazdu elektrycznego polegające na ładowaniu pojazdu w punkcie ładowania stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 i art. 15 ust. 1 dyrektywy [2006/112]?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy należy wówczas przyjąć, że taka dostawa ma miejsce na wszystkich etapach rodzaju transakcji, w którym uczestniczy przedsiębiorstwo pośredniczące, jeżeli każdy etap tego rodzaju transakcji jest uregulowany umową, ale tylko użytkownik pojazdu jest uprawniony do podejmowania decyzji co do kwestii takich jak ilość, data zakupu i miejsce ładowania, a także sposób wykorzystania energii elektrycznej?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

19 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 15 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dostarczanie energii elektrycznej w celu ładowania pojazdu elektrycznego do punktu ładowania stanowi czegoś takiego jak publicznej sieci takich punktów stanowi dostawę towarów w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

20 Należy zauważyć, że jak wynika z brzmienia pytania pierwszego, dotyczy ono czynności

polegającej na ładowaniu pojazdu elektrycznego w punkcie ładowania, niezależnie od udziału spółki odrębnej od operatora sieci tych punktów w celu zapewnienia użytkownikowi dostępu do tej sieci, przy czym udział ten jest przedmiotem pytania drugiego.

21 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi, że dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Pojęcie to oznacza każdą transakcję przeniesienia dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim w taki sposób, jakby była jego właścicielem (wyrok z dnia 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Transakcja polegająca na przepływie energii elektrycznej do akumulatora pojazdu elektrycznego stanowi zatem dostawę towarów, ponieważ transakcja ta upoważnia użytkownika punktu ładowania do konsumpcji, w celu napędu pojazdu, przekazywanej energii elektrycznej, która zgodnie z art. 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jest zrównana z rzeczą (wyrok z dnia 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, pkt 38).

23 W konsekwencji na pytanie pierwsze powinno się odpowiedzieć, że art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostarczanie energii elektrycznej w celu ładowania pojazdu elektrycznego do punktu ładowania stanowi czegoś takiego publiczne sieci takich punktów stanowi dostawę towarów w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

### ***W przedmiocie pytania drugiego***

24 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 14 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 15 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że ładowanie pojazdu elektrycznego w sieci publicznych punktów ładowania, do której użytkownik ma dostęp za pomocą abonamentu wykupionego u spółki innej niż operator tej sieci, oznacza, że zużyta energia elektryczna jest dostarczana najpierw przez operatora tej sieci spółce oferującej dostęp do niej, a następnie przez tę spółkę temu użytkownikowi, nawet jeżeli ten ostatni wybiera ilość, czas i miejsce ładowania oraz sposób korzystania z energii elektrycznej.

25 Uciążliwie, że użytkownicy pojazdów elektrycznych wybierają ilość, czas i miejsce ładowania, a także sposób korzystania z energii elektrycznej, pytanie drugie odpowiada wątpliwościom sądu odsyłającego co do znaczenia orzecznictwa przedstawionego w pkt 16 niniejszego wyroku, zgodnie z którym, zważywszy na te okoliczności, spółka Digital Charging Solutions mogłaby zostać uznana nie za dostarczającą towarów tym użytkownikom, lecz za pełniącą w rzeczywistości funkcję dostawcy kredytu względem tych użytkowników.

26 W tym względzie należy zauważyć, że pojęcie „dostawy towarów” nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem (wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 33; z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 20).

27 Tymczasem przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie wymaga, aby strona, na którą została przeniesiona ta rzecz, posiadała ją fizycznie ani by rzecz ta została fizycznie przetransportowana do niej lub odebrana przez nią fizycznie (postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., Koela-N, C-159/14, EU:C:2015:513, pkt 38).

28 W ten sposób ten sam towar może być przedmiotem dwóch następujących po sobie dostaw w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112, na zamówienie transportowanym bezpośrednio od pierwszego sprzedawcy do drugiego nabywcy (zob. podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 36).

29 Oceny te odnoszą się również do energii elektrycznej, która zgodnie z tym, co zostało przypomniane w pkt 22 niniejszego wyroku, jest zrównana z rzeczą na mocy art. 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

30 Niemniej jednak w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie drugie należy przypomnieć, że uwzględnienie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, które co do zasady znajdują odzwierciedlenie w umowach, stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 lutego 1997 r., DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, pkt 23; z dnia 28 lutego 2023 r., Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W tym względzie z informacji dostarczonych przez sąd odsyłający wynika, że operatorzy sieci punktów ładowania utrzymują powiązania umowne wyłącznie z Digital Charging Solutions i że zgodnie z dotyczącymi ich umowami spółka ta udostępnia użytkownikom, którzy zdecydowali się na zawarcie z nią umów, karty i aplikacji uwierzytelniające zapewniające dostęp do tej sieci, umożliwiając tym samym owym użytkownikom ładowanie ich pojazdów elektrycznych w punktach należących do tej sieci. Jak wskazano w pkt 11 i 12 niniejszego wyroku, operatorzy, którzy obsługują te punkty ładowania, obciążają co miesiąc Digital Charging Solutions kosztem dostarczonej w ten sposób energii elektrycznej, a ta ostatnia spółka fakturuje, również co miesiąc, ów koszt użytkownikom, powiększony o wynagrodzenie za usługi powiązane, za pomocą opłaty, której wysokość nie zależy ani od ilości dostarczonej energii elektrycznej – a zatem od kosztu tej energii elektrycznej – ani od liczby sesji ładowania.

32 Jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 39 opinii, należy stwierdzić, że okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym różnią się od okoliczności spraw, w których zapadły wyroki z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), i z dnia 15 maja 2019 r., Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412).

33 W tym względzie, jeżeli chodzi o pierwszą z nich, należy zauważyć, że będąca przedmiotem tej sprawy transakcja dotycząca tankowania pojazdu wpisująca się w ramy umowy leasingu i że w tym kontekście to właśnie z uwzględnieniem ponadto okoliczności, i w odróżnieniu od sposobów fakturowania rozpatrywanych w postępowaniu głównym rozpatrywane w niniejszej sprawie miesięczne raty płacone spółce leasingowej stanowiły jedynie zaliczkę, ponieważ rzeczywiste zużycie zostało wykazane na koniec roku, Trybunał uznał, że porozumienie dotyczące zarządzania paliwem stanowiło umowę o finansowanie, choćby tylko częściowe, zakupu paliwa i że spółka leasingowa w rzeczywistości wykonywała względem leasingobiorcy funkcję kredytodawcy (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 35, 36). W odniesieniu do drugiej sprawy wystarczy zauważyć, że okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym w niniejszej sprawie również nie są analogiczne do okoliczności, w których spółka dominująca postanawia, że tankowanie paliwa przez jej spółki zależne będzie dokonywane za pomocą dostarczonych im przez nią kart paliwowych, które mogą być wykorzystywane w stacjach usług dostawców wskazanych przez tę spółkę dominującą (wyrok z dnia 15 maja 2019 r., Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, pkt 14, 36).

34 Brak mechanizmu kredytowego umożliwiającego prefinansowanie zakupu energii elektrycznej znajduje potwierdzenie w zasadach ustalania wynagrodzenia uzgodnionego między

użytkownikami punktów ładowania a Digital Charging Solutions. Jak bowiem wskazano w pkt 31 niniejszego wyroku, spółka ta otrzymuje nie wynagrodzenie procentowe od kwoty zafakturowanego zużycia energii elektrycznej, lecz stałą opłatę, niezależną od ilości energii elektrycznej dostarczonej użytkownikowi lub od liczby sesji ładowania.

35 Wynika z tego, że nawet jeżeli, tak jak w sprawach, w których zapadły wyroki wymienione w pkt 33 niniejszego wyroku, to użytkownik decyduje, kiedy, gdzie i w jakiej ilości dokonuje zakupu energii elektrycznej, to jednak wnioski płynące z tych wyroków nie mają zastosowania w kontekście sprawy w postępowaniu głównym.

36 W niniejszej sprawie, jak podkreśliła rzecznik generalna w pkt 52 opinii, postanowienia umowne między operatorami punktów ładowania a Digital Charging Solutions z jednej strony oraz pomiędzy Digital Charging Solutions a użytkownikami tych punktów z drugiej strony oznaczają, zgodnie z informacjami przedstawionymi przez sąd odsyłający, że to użytkownicy inicjują według własnego uznania dostawę energii elektrycznej w wybranych przez siebie miejscu, czasie i ilości. Digital Charging Solutions z kolei nie zobowiązuje się wobec operatorów sieci takich punktów do zakupu, w sposób autonomiczny i niezależny od decyzji użytkowników, jakiegokolwiek ilości energii elektrycznej, lecz, jak wynika z samego brzmienia pytania drugiego, wydaje się zajmować pozycję pośrednika.

37 W tych okolicznościach należy zbadać konfigurację stosunków umownych w świetle art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112, regulującego przekazanie towaru dokonane na podstawie umowy, zgodnie z którą przewidziana jest transakcja od zakupu lub sprzedaży, i stanowi, w stosunku do ogólnej definicji dostawy towarów zawartej w art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, *lex specialis*, którego przesłanki stosowania mają charakter autonomiczny w stosunku do przesłanek owego ust. 1 [zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkownika wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo].

38 Stosowanie art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 wymaga spełnienia dwóch przesłanek. Po pierwsze, musi istnieć zlecenie, w wykonaniu którego agent realizuje na rachunek zlecającego dostawę towaru i/lub świadczenie usług, a po drugie, dostawa towarów i/lub świadczenie usług nabyte przez agenta oraz dostawa towarów i/lub świadczenie usług sprzedane lub zbyte na rzecz zlecającego są identyczne (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 51).

39 Jeżeli te dwie przesłanki są spełnione, to art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 tworzy fikcję prawną dwóch identycznych dostaw towarów dokonywanych kolejno po sobie, które wchodzi w zakres stosowania VAT. Na podstawie tej fikcji przyjmuje się, że podatek, który, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, sam otrzyma i wyświadczy te usługi (zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2016 r. w sprawie C-734/19 ITH Comercial Timișoara, EU:C:2020:919, pkt 49, 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W takim przypadku dany podatek odgrywa, zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112, pewną rolę gospodarczą w danej dostawie towarów, co pozwala uznać go za pośrednika działającego we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lutego 2009 r., Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, pkt 35, 36).

41 Należy ponadto zauważyć, że jest zgodne z charakterem umowy, zgodnie z którą przewidziana jest transakcja od zakupu energii elektrycznej w celu ładowania pojazdu elektrycznego, że wybór jakości, ilości, daty zakupu i sposobu wykorzystania energii elektrycznej przypada użytkownikowi punktu ładowania, a nie agentowi.

42 W niniejszej sprawie nie można wykluczyć, że powołania będące przedmiotem

postępowania głównego mogą być traktowane jako umowy, zgodnie z którymi prowizja płacona jest od sprzedaży, zawarte pomiędzy operatorami sieci punktów ładowania jako zlecciodawcami a Digital Charging Solutions jako agentem, w ramach których to umów operatorzy ci udzielają temu agentowi zlecenia na sprzedaż energii elektrycznej we własnym imieniu, lecz na ich rachunek, użytkownikom pojazdów elektrycznych. W każdym razie, z zastrzeżeniem ustaleń o charakterze faktycznym, których dokonanie należy do sądu odsyłającego, rozpatrywane w postępowaniu głównym powiązania mogą również zostać zakwalifikowane jako umowy, zgodnie z którymi prowizja płacona jest od zakupu, zawarte między użytkownikami punktów ładowania jako zlecciodawcami a Digital Charging Solutions jako agentem, w ramach których to umów użytkownicy ci udzielają temu agentowi zlecenia na zakup od operatorów punktów ładowania, w jego własnym imieniu, lecz na ich rachunek, energii elektrycznej przeznaczonej do dostarczenia im na potrzeby ładowania ich pojazdów elektrycznych.

43 Wynika z tego, że pierwsza przesłanka zastosowania art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 wydaje się spełniona.

44 Druga przesłanka zastosowania tego przepisu również wydaje się spełniona, ponieważ dostawy towarów uznanych za nabyte przez agenta i dostawy sprzedawanych lub zbywanych przez niego towarów są identyczne.

45 W tym względzie, ponieważ spór w postępowaniu głównym dotyczy również kwestii, czy usługa świadczona przez Digital Charging Solutions stanowi złożoną transakcję, której dostawa energii elektrycznej jest elementem charakterystycznym i dominującym, czy też świadczenie to składa się z dwóch odrębnych świadczeń, a mianowicie dostawy energii elektrycznej i usługi dostępu do sieci punktów ładowania, należy określić elementy decydujące dla celów dokonania takiej kwalifikacji i wyjaśnić, w jakim zakresie kwalifikacja ta może pociągać za sobą ewentualne konsekwencje w odniesieniu do drugiej przesłanki stosowania tego przepisu.

46 Należy przypomnieć, że w przypadku gdy transakcja składa się z szeregu elementów i czynności, należy brać pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, po pierwsze, czy do celów VAT transakcja ta prowadzi do co najmniej dwóch odrębnych świadczeń, czy też do jednego świadczenia, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku takie jedno świadczenie należy zakwalifikować jako „dostawę towarów”, czy jako „świadczenie usług” (wyrok z dnia 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 W szczególności, jakkolwiek z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 wynika, iż każda transakcja należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonowania systemu VAT. W tym względzie należy stwierdzić, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyrok z dnia 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Ponadto w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jest tak w szczególności w sytuacji, gdy należy uznać, że co najmniej jeden element stanowi świadczenie główne, natomiast inne elementy stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych traktowanych z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie



stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz s?u?y skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze ?wiadczenia g?ównego (wyrok z dnia 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, pkt 29, 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W ramach wspó?pracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE do s?dów krajowych nale?y ustalenie, czy w szczególnych okoliczno?ciach danej sprawy rozpatrywane ?wiadczenie stanowi jedno ?wiadczenie, oraz dokonanie ca?o?ciowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym wzgl?dzie (wyrok z dnia 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednak?e Trybuna? powinien dostarczy? tym s?dom wszystkich wskazówek w zakresie wyk?adni prawa Unii, które mog? by? przydatne przy rozstrzygni?ciu sprawy zawis?ej przed tymi s?dami (wyrok z dnia 18 kwietnia 2024 r., Companhia Uni?o de Crédito Popular, C?89/23, EU:C:2024:333, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 W niniejszej sprawie, jak wskazano w pkt 12 niniejszego wyroku, Digital Charging Solutions fakturuje co miesi?c u?ytkownikom, po pierwsze, koszt energii elektrycznej, któr? zakupili oni w celu ?adowania swoich pojazdów, a po drugie, sta?? op?at? tytu?em wynagrodzenia za dost?p do sieci punktów ?adowania, za informacj? o cenach energii elektrycznej i dost?pno?ci tych punktów, a tak?e za funkcje wyszukiwania i lokalizacji wspomnianych punktów ?adowania oraz planowania trasy.

51 W tym wzgl?dzie, jak wskazano w pkt 30 niniejszego wyroku, uwzgl?dnienie rzeczywistych zdarze? gospodarczych, które co do zasady znajduj? odzwierciedlenie w umowach, stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT.

52 W konsekwencji kwestia, czy dostawa energii elektrycznej przez spó?k? tak? jak Digital Charging Solutions w celu ?adowania pojazdu elektrycznego stanowi wraz z innymi ?wiadzeniami opisanymi w pkt 50 niniejszego wyroku jedn? z?o?on? transakcj?, mo?e zale?e od warunków, na jakich wynagrodzenie za t? dostaw? i za te us?ugi staje si? nale?ne zgodnie z umowami z nimi zwi?zanymi.

53 W ten sposób us?ugi dost?pu do urz?dze? do ?adowania, pomocy technicznej, rezerwacji punktu ?adowania, sprawdzania historii ?adowania lub gromadzenia punktów w portfelu cyfrowym, które nie s? ?wiadczone za op?at? sta?? i niezale?n? od dostaw energii elektrycznej, mog? zosta? uznane za stanowi?ce, ??cznie z t? dostaw?, jedn? z?o?on? transakcj? z punktu widzenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, pkt 32).

54 Natomiast, jak zauwa?y?a rzecznik generalna w pkt 24–29 opinii, w przypadku gdy wynagrodzenie za te inne us?ugi ma by? wyp?acane przez u?ytkownika w formie sta?ej oddzielnej op?aty uiszczanej miesi?cznie, niezale?nie od dostaw energii elektrycznej, nale?y uzna?, z zastrze?eniem weryfikacji dokonywanej przez s?d krajowy, ?e us?ugi te s? odr?bne i niezale?ne od dostaw energii elektrycznej jako takich.

55 Uznanie w takich okoliczno?ciach, ?e rozpatrywane us?ugi s? nierozzerwalnie zwi?zane z dostaw? energii elektrycznej lub maj? charakter czysto pomocniczy w stosunku do niej, tak ?e wraz z t? dostaw? stanowi? jedn? z?o?on? transakcj?, mog?oby bowiem w sposób sztuczny nie uwzgl?dnia? rzeczywisto?ci gospodarczej pod dwoma wzgl?dami. Dotyczy to, po pierwsze, miesi?cznych okresów, podczas których u?ytkownik nie otrzymuje energii elektrycznej, b?d?c jednocze?nie zobowi?zanym do uiszczenia, zgodnie z postanowieniami umownymi wi???cymi go z Digital Charging Solutions, sta?ej op?aty za te us?ugi. Po drugie, dotyczy to faktu, ?e zgodnie z tymi postanowieniami op?ata ta, która jest fakturowana jako odr?bna pozycja, nie zmienia si? ani w zale?no?ci od ilo?ci energii elektrycznej dostarczonej u?ytkownikowi, ani w zale?no?ci od liczby

sesji ?adowania w tym samym okresie miesi?cznym.

56 Ponadto, poniewa? u?ytkownik mo?e ?adowa? swój pojazd w sieciach punktów ?adowania znajduj?cych si? w wielu pa?stwach cz?onkowskich, a w konsekwencji miejsce dostawy energii elektrycznej mo?e si? ró?ni? w zale?no?ci od ró?nych dokonanych zakupów, traktowanie tych us?ug jako elementu pomocniczego jednej z?o?onej transakcji, której g?ównym ?wiadczeniem jest dostawa energii elektrycznej, by?oby tym bardziej sztuczne z punktu widzenia rzeczywisto?ci gospodarczej.

57 W tych okoliczno?ciach, jak zauwa?y?a rzecznik generalna w pkt 68 opinii, dostawa energii elektrycznej w ?cis?ym znaczeniu dokonywana przez Digital Charging Solutions na rzecz u?ytkownika nie ró?ni si? od dostawy energii elektrycznej dokonanej przez operatora punktu ?adowania na rzecz tej spó?ki, w zwi?zku z czym druga przes?anka z art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 jest spe?niona.

58 Jednak?e nie mo?na z tego wnioskowa?, ?e ta druga przes?anka nie jest spe?niona, je?eli s?d odsy?aj?cy uzna, ?e ?wiadczenie wykonane przez Digital Charging Solutions stanowi jedn? z?o?on? transakcj?, której charakterystycznym i dominuj?cym elementem jest dostawa energii elektrycznej.

59 Jak bowiem wskazano w pkt 47 i 48 niniejszego wyroku, taka kwalifikacja wynika z faktu, ?e inne us?ugi ?wiadczone przez t? spó?k? s? uwa?ane za nierozzerwalnie zwi?zane z dostaw? energii elektrycznej lub za us?ugi czysto pomocnicze wzgl?dem niej. W konsekwencji us?ugi te, które uzasadniaj? wynagrodzenie po?rednika, maj? na celu jedynie umo?liwienie dostarczenia u?ytkownikowi punktu ?adowania energii elektrycznej b?d?cej przedmiotem dostawy towarów uznanej za dokonan? przez operatora tego punktu na rzecz tego po?rednika.

60 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytanie drugie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 14 dyrektywy 2006/112 w zwi?zku z jej art. 15 ust. 1 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e ?adowanie pojazdu elektrycznego w sieci publicznych punktów ?adowania, do której u?ytkownik ma dost?p za pomoc? abonamentu wykupionego u spó?ki innej ni? operator tej sieci, oznacza, ?e zu?yta energia elektryczna jest dostarczana najpierw przez operatora tej sieci spó?ce oferuj?cej dost?p do niej, a nast?pnie przez t? spó?k? temu u?ytkownikowi, nawet je?li ten ostatni wybiera ilo??, czas i miejsce ?adowania oraz sposób korzystania z energii elektrycznej, je?eli spó?ka ta dzia?a we w?asnym imieniu, lecz na rzecz u?ytkownika w ramach umowy, zgodnie z któr? jest p?acona prowizja w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy.

### **W przedmiocie kosztów**

61 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

**1) Artyku? 14 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, zmienionej dyrektyw? Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., w zwi?zku z art. 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112, ze zmianami,**

**nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:**

**dostarczanie energii elektrycznej w celu ?adowania pojazdu elektrycznego do punktu ?adowania stanowi?cego cz??? publicznej sieci takich punktów stanowi dostaw? towarów**

w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

2) Artyku? 14 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektyw? 2009/162, w zwi?zku z art. 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112, ze zmianami,

nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

?adowanie pojazdu elektrycznego w sieci publicznych punktów ?adowania, do której u?ytkownik ma dost?p za pomoc? abonamentu wykupionego u spó?ki innej ni? operator tej sieci, oznacza, ?e zu?yta energia elektryczna jest dostarczana najpierw przez operatora tej sieci spó?ce oferuj?cej dost?p do niej, a nast?pnie przez t? spó?k? temu u?ytkownikowi, nawet je?li ten ostatni wybiera ilo??, czas i miejsce ?adowania oraz sposób korzystania z energii elektrycznej, je?eli spó?ka ta dzia?a we w?asnym imieniu, lecz na rzecz u?ytkownika w ramach umowy, zgodnie z któr? jest p?acona prowizja w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112, ze zmianami.

Podpisy

\* J?zyk post?powania: szwedzki.