

- **Ladowanie pojazdu elektrycznego w punkcie ładowania jako łańcuchowa dostawa towarów - Tomasz Michalik, MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy**

Wyrok TSUE z 17 października 2024 r., C-60/23 Digital Charging Solutions GmbH

- 1) **Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE w związku z art. 15 ust. 1 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że:**

dostarczanie energii elektrycznej w celu ładowania pojazdu elektrycznego do punktu ładowania stanowiącego część publicznej sieci takich punktów stanowi dostawę towarów w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

- 2) **Artykuł 14 dyrektywy 2006/112 w związku z art. 15 ust. 1 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 jeśli ten ostatni wybiera ilość, czas i miejsce ładowania oraz sposób korzystania z energii elektrycznej, jeżeli spółka ta działa we własnym imieniu, lecz na rzecz użytkownika w ramach umowy, zgodnie z którą jest płacona prowizja w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112.

Najważniejsze fragmenty wyroku

Stan faktyczny

Niemiecka spółka Digital Charging Solutions [DCS] zapewnia 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 DCS umożliwia korzystanie z funkcji wyszukiwania i lokalizacji punktów ładowania oraz planowania trasy.

Należące do sieci punkty ładowania są obsługiwane nie przez DCS, lecz przez operatorów, z którymi DCS zawarła umowy w celu umożliwienia użytkownikom ładowanie tych pojazdów. W tym celu DCS udostępnia użytkownikom kartę i aplikację informatyczną. W przypadku użycia karty lub aplikacji sesje ładowania są rejestrowane przez operatora sieci punktów ładowania, który wystawia DCS fakturę za te sesje. Faktury są wystawiane w cyklu miesięcznym, na koniec każdego miesiąca.

Następnie DCS wystawia faktury (ujmując to jako oddzielne elementy) – za dostarczoną energię elektryczną oraz za dostęp do sieci i usługi powiązane. Cena energii jest zmienna, zaś cena za dostęp do sieci i usługi ma charakter stały (i jest fakturowana niezależnie od tego, czy użytkownik faktycznie nabył w danym okresie energię elektryczną). Zakup wyłącznie energii elektrycznej od DCS bez ponoszenia opłat za dostęp do sieci i za te usługi nie jest możliwy.

Pytania prejudycjalne

„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 łańcucha transakcji, w którym uczestniczy przedsiębiorstwo pośredniczące, jeżeli każdy etap tego łańcucha 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?”.

Kluczowe elementy uzasadnienia

Pytanie pierwsze dotyczy czynności polegającej na ładowaniu pojazdu elektrycznego w punkcie ładowania.

Transakcja polegająca na przepływie energii elektrycznej do akumulatora pojazdu elektrycznego stanowi 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.

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 stanowiącego część publicznej sieci takich punktów stanowi dostawę towarów w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

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. Uściślając, 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 wcześniejszego orzecznictwa [*dot. opodatkowania kart paliwowych – AutoLease i Vega*], zgodnie z którym, zważywszy na te okoliczności, spółka DCS mogłaby zostać uznana nie za dostarczającą towar lecz za pełniącą funkcję dostawcy kredytu względem tych użytkowników.

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. Ten sam towar może być przedmiotem dwóch następujących po sobie dostaw w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy, na zamówienie transportowanym bezpośrednio od pierwszego sprzedawcy do drugiego nabywcy.

Operatorzy sieci punktów ładowania utrzymują powiązania umowne wyłącznie z DCS a DCS udostępnia użytkownikom karty i aplikację zapewniające dostęp do tej sieci, umożliwiając tym samym owym użytkownikom ładowanie ich pojazdów elektrycznych w punktach tej sieci. Operatorzy, którzy obsługują te punkty ładowania, obciążają co miesiąc DCS kosztem dostarczonej w ten sposób energii elektrycznej, a ta ostatnia spółka fakturuje, również co miesiąc, ów koszt użytkownikom, powiększony o wynagrodzenie za usługi powiązane (wysokość opłaty nie zależy ani od ilości dostarczonej energii elektrycznej – a zatem od kosztu tej energii elektrycznej – ani od liczby sesji ładowania).

Należy stwierdzić, że okoliczności rozpatrywane w postępowaniu głównym różnią się od okoliczności spraw, w których zapadły wyroki *Auto Lease Holland (C-185/01)* i *Vega International (C-235/18)*.

W tym względzie, jeśli chodzi o pierwszą z nich, należy zauważyć, że będąca przedmiotem tej sprawy transakcja dotycząca tankowania pojazdu wpisywała się w ramy umowy leasingu i że w tym kontekście Trybunał uznał, że porozumienie dotyczące zarządzania paliwem stanowiło umowę o finansowanie zakupu paliwa i że spółka leasingowa w rzeczywistości wykonywała

względem leasingobiorcy funkcję kredytodawcy. 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.

Brak mechanizmu kredytowego umożliwiającego prefinansowanie zakupu energii elektrycznej znajduje potwierdzenie w zasadach ustalania wynagrodzenia uzgodnionego między użytkownikami punktów ładowania a DCS. 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. Wynika z tego, że nawet jeśli 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.

W niniejszej sprawie, postanowienia umowne między operatorami punktów ładowania a DCS oraz pomiędzy DCS a użytkownikami tych punktów oznaczają, że to użytkownicy inicjują według własnego uznania dostawę energii elektrycznej w wybranych przez siebie miejscu, czasie i ilości. DCS nie zobowiązuje się wobec operatorów sieci takich punktów do zakupu, w sposób autonomiczny i niezależny od decyzji użytkowników, jakiegokolwiek ilości energii elektrycznej, lecz wydaje się zajmować pozycję pośrednika.

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 zleceniodawcy 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 zleceniodawcy są identyczne.

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 podatnik, który, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w dostawie towaru.

W niniejszej sprawie nie można wykluczyć, że powiązania będące przedmiotem postępowania głównego mogą być traktowane jako umowy, zgodnie z którymi prowizja płacona jest od sprzedaży, zawarte pomiędzy operatorami sieci punktów ładowania jako zleceniodawcami a DCS 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. Wynika z tego, że pierwsza przesłanka zastosowania art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 wydaje się spełniona.

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.

W niniejszej sprawie DCS fakturuje co miesiąc użytkownikom, po pierwsze, koszt energii elektrycznej, którą zakupili oni w celu ładowania swoich pojazdów, a po drugie, stałą opłatę tytułem wynagrodzenia za dostęp do sieci punktów ładowania, za informację o cenach energii elektrycznej i dostępności tych punktów, a także za funkcje wyszukiwania i lokalizacji wspomnianych punktów ładowania oraz planowania trasy.

Kwestia, czy dostawa energii elektrycznej przez DCS w celu ładowania pojazdu elektrycznego stanowi wraz z innymi świadczeniami jedną złożoną transakcję, może zależeć od warunków, na jakich wynagrodzenie za tę dostawę i za te usługi staje się należne zgodnie z umowami z nimi związanymi.

Uznanie, że rozpatrywane usługi są nierozdzielnie związane z dostawą energii elektrycznej lub mają charakter czysto pomocniczy w stosunku do niej, tak że wraz z tą dostawą stanowią jedną złożoną transakcję, mogłoby bowiem w sposób sztuczny nie uwzględniać rzeczywistości gospodarczej pod dwoma względami. Dotyczy to, po pierwsze, miesięcznych okresów, podczas których użytkownik nie otrzymuje energii elektrycznej, będąc jednocześnie zobowiązanym do

uiszczenia, zgodnie z postanowieniami umownymi wiążącymi go z DCS, stałej opłaty za te usługi. Po drugie, dotyczy to faktu, że zgodnie z tymi postanowieniami opłata ta, która jest fakturowana jako odrębna pozycja, nie zmienia się ani w zależności od ilości energii elektrycznej dostarczonej użytkownikowi, ani w zależności od liczby sesji ładowania w tym samym okresie miesięcznym.

Ponadto, ponieważ użytkownik może ładować swój pojazd w sieciach punktów ładowania znajdujących się w wielu państwach członkowskich, a w konsekwencji miejsce dostawy energii elektrycznej może się różnić w zależności od różnych dokonanych zakupów, traktowanie tych usług jako elementu pomocniczego jednej złożonej transakcji, której głównym świadczeniem jest dostawa energii elektrycznej, byłoby tym bardziej sztuczne z punktu widzenia rzeczywistości gospodarczej.

W tych okolicznościach, dostawa energii elektrycznej w ścisłym znaczeniu dokonywana przez DCS na rzecz użytkownika różni się od dostawy energii elektrycznej dokonanej przez operatora punktu ładowania na rzecz tej spółki, w związku z czym druga przesłanka z art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112 jest spełniona.

Jednakże nie można z tego wnioskować, że ta druga przesłanka nie jest spełniona, jeżeli sąd odsyłający uzna, że świadczenie wykonane przez DCS stanowi jedną złożoną transakcję, której charakterystycznym i dominującym elementem jest dostawa energii elektrycznej. Taka kwalifikacja wynika z faktu, że inne usługi świadczone przez tę spółkę są uważane za nierozdzielnie związane z dostawą energii elektrycznej lub za usługi czysto pomocnicze względem niej. W konsekwencji usługi te, które uzasadniają wynagrodzenie pośrednika, mają na celu jedynie umożliwienie dostarczenia użytkownikowi punktu ładowania energii elektrycznej będącej przedmiotem dostawy towarów uznanej za dokonaną przez operatora tego punktu na rzecz tego pośrednika.

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C-185/01)

Wyrok TSUE z 15 maja 2019 r., Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18).

Wyrok TSUE z 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, (C-282/22)

Wyrok TSUE z 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19,

Przepisy

Dyrektywa 2006/112

Art. 1 ust. 2 akapit drugi

„[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”.

Art. 2 ust. 1

„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;

[...]”.

Art. 14 ust. 1 i 2 lit. c

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

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

[...]

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

[...]”.

Art. 15 ust. 1

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

Główne problemy

Możliwość uznania dostawy energii elektrycznej dokonanej na stosownej stacji, przez podmiot, który pośredniczy między operatorem punktu ładowania a użytkowaniem pojazdu elektrycznego za dwie następujące po sobie dostawy towarów.