



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

TAMARY ČAPETA

přednesené dne 25. dubna 2024¹

Věc C-60/23

Skatteverket

proti

Digital Charging Solutions GmbH

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Zdanění – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 14, 15 a 24 – Dobíjecí body pro elektrická vozidla – Poskytnutí zařízení pro dobíjení elektrických vozidel, dodávka potřebné elektřiny, jakož i poskytování technické podpory a služeb informačních technologií – Kvalifikace jako ‚dodání zboží‘ nebo ‚poskytování služeb‘ – Článek 14 odst. 1, čl. 14 odst. 2 písm. c) a článek 28 – Povaha a úloha poskytovatele zařízení v rámci této dodávky“

I. Úvod

1. Počet registrovaných elektrických vozidel v Evropské unii neustále narůstá². To je v souladu se Zelenou dohodou pro Evropu, jejímž cílem je učinit z Evropské unie do roku 2050 klimaticky neutrální kontinent. Používání elektrických vozidel ze své podstaty vyžaduje doprovodnou infrastrukturu, jako jsou dobíjecí body.

2. Současně se změnami v reálném světě je nutné přijmout nebo (znovu) vyložit již existující právní předpisy za účelem úpravy nových vztahů, které vyplývají z takové změny. Projednávaná věc se týká této problematiky, jelikož vnitrostátní soud žádá o výklad směrnice o DPH³ pro případ, že se použije na plnění, která vyplývají z používání zařízení (jako je karta nebo aplikace) pro dobíjení elektrických vozidel.

¹ – Původní jazyk: angličtina.

² – Viz například Evropská agentura pro životní prostředí, „New registrations of electric vehicles in Europe“, 24. října 2023, dostupné na: <https://www.eea.europa.eu/en/analysis/indicators/new-registrations-of-electric-vehicles>.

³ – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14) (dále jen „směrnice o DPH“).

3. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce vyplynula ze sporu probíhajícího před Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) mezi Digital Charging Solutions GmbH (dále jen „společnost DCS“), společností založenou podle německého práva, a Skatteverket (Švédská daňová správa, Švédsko) ohledně platnosti individuálního výkladového stanoviska této správy ze dne 8. dubna 2022 (dále jen „individuální výkladové stanovisko“).

II. Rámec sporu v původním řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

4. Společnost DCS má sídlo podnikání v Německu a ve Švédsku nemá stálou provozovnu. Tato společnost poskytuje uživatelům elektrických vozidel ve Švédsku přístup k síti dobíjecích bodů. Uživatelé dostávají prostřednictvím této sítě informace o cenách, místech a dostupnosti dobíjecích bodů v reálném čase, a to vedle funkcí pro vyhledávání dobíjecích bodů a plánování trasy.

5. Dobíjecí body v síti neprovozuje společnost DCS, ale provozovatelé dobíjecích bodů, s nimiž společnost DCS uzavřela smlouvu. Společnost DCS poskytuje uživatelům elektrických vozidel kartu a aplikaci ověřující pravost, aby jim umožnila dobíjet jejich vozidla na dobíjecích bodech (dále jen „uživatelé karty/aplikace“). Při použití karty nebo aplikace je nabíjecí relace zaznamenána u provozovatele dobíjecích bodů, který poté fakturuje tuto relaci společnosti DCS. Fakturace probíhá měsíčně na konci každého kalendářního měsíce a platba musí být provedena ve lhůtě 30 dnů.

6. Na základě faktur, které obdrží od provozovatelů dobíjecích bodů, společnost DCS měsíčně fakturuje uživatelům karty/aplikace zaprvé množství dodané elektřiny a za druhé přístup k síti a související služby. Cena za dodanou elektřinu se mění v závislosti na účtovaném množství, ale za přístup k síti a poskytovanou službu je vybírán pevný poplatek, který je účtován bez ohledu na to, zda uživatel v příslušném období skutečně zakoupil elektřinu či nikoliv. Nelze si od společnosti zakoupit pouze elektřinu a současně neplatit za přístup k síti.

7. Dne 14. dubna 2021 společnost DCS požádala Skatterättsnämnden (Komise pro daňové právo, Švédsko) o vydání individuálního výkladového stanoviska. Dne 8. dubna 2022 vydala tato vládní agentura výkladové stanovisko, v němž se uvádí, že dodávka uskutečněná společností DCS představuje komplexní plnění, která se vyznačuje především dodávkou elektřiny uživatelům, a že za místo dodání je třeba považovat Švédsko.

8. Daňová správa podala žalobu k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud), předkládajícemu soudu, a domáhala se potvrzení tohoto individuálního výkladového stanoviska. K tomuto soudu podala odvolání také společnost DCS a domáhala se změny individuálního výkladového stanoviska. Tato společnost před vnitrostátním soudem tvrdila, že se jedná o dvě samostatné dodávky, a to o dodávku elektřiny a o poskytnutí služeb (umožnění přístupu k síti dobíjecích bodů), takže pouze část dodávky, která má být zdaněna ve Švédsku, je část spočívající v dodávce elektřiny.

9. Jak vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, Komise pro daňové právo je nejednotná. Na jedné straně většina jejích členů zastává názor, že provozovatelé dobíjecích bodů dodávají elektřinu společnosti DCS, která ji následně dodává uživatelům. Jedná se tedy o řetězec operací, v němž provozovatelé dobíjecích bodů nejsou ve smluvním vztahu s těmito uživateli.

10. Na druhé straně menšina členů Komise pro daňové právo má za to, že společnost DCS poskytuje uživatelům službu spočívající zejména v poskytování sítě dobíjecích bodů a následné fakturaci, což znamená, že jim poskytuje určitou formu úvěru na nákup elektřiny⁴. Tento přístup zohledňuje zejména skutečnost, že uživatelé mají možnost svobodné volby podmínek, jako jsou kvalita, množství, okamžik nákupu a způsob využití elektřiny.

11. Za těchto podmínek se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Představuje dodávka uživateli elektrického vozidla spočívající v dobíjení vozidla na dobíjecím bodu dodání zboží podle čl. 14 odst. 1 a čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je třeba takové dodání považovat za přítomné ve všech etapách řetězce transakcí, které zahrnují zprostředkující společnost, pokud je řetězec transakcí doprovázen v každé etapě smlouvou, ale pouze uživatel vozidla má právo rozhodovat o otázkách, jako je množství, okamžik nákupu a místo dobíjení, jakož i způsob využití elektřiny?“

12. Písemná vyjádření Soudnímu dvoru předložily společnost DCS, švédská daňová správa, maďarská vláda, jakož i Evropská komise.

13. Dne 7. února 2024 se konalo jednání, na němž přednesly ústní vyjádření švédská vláda a Komise.

III. Právní rámec

14. Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že „Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

15. Článek 14 odst. 2 této směrnice zní takto:

„Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:

[...]

c) převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje.“

16. Článek 28, který se týká poskytování služeb, stanoví:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

17. Soudní dvůr konstatoval, že odůvodnění použité při výkladu článku 28 směrnice o DPH se použije i na dodání zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě, v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH⁵.

⁴ – Viz rozsudky ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, dále jen „rozsudek ve věci Auto Lease Holland“); ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536; dále jen „rozsudek ve věci Fast Bunkering Klaipėda“); a ze dne 15. května 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412; dále jen „rozsudek ve věci Vega International“).

⁵ – Rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 50).

IV. Analýza

18. Článek 15 směrnice o DPH stanoví, že pro účely DPH je elektřina zbožím.
19. Soudní dvůr má za to, že komplexní plnění spočívající v zajištění přívodu elektřiny do baterie vozidla a přístupu k dobíjecím zařízením a nezbytné technické a IT podpoře představuje dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 1 a čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH⁶.
20. Tímto je patrně vyřešena první otázka položena předkládajícím soudem. Na žádost Soudního dvora se tedy toto stanovisko omezuje na analýzu druhé otázky.
21. Druhou otázkou si předkládající soud hlavně přeje zjistit to, jak se směrnice o DPH použije na každou fázi plnění spojeného s dobíjením elektrického vozidla za použití karty nebo aplikace.
22. Pro zodpovězení této otázky je důležité hned na úvod zdůraznit, že základním kritériem pro použití společného systému DPH je hospodářská a obchodní realita. Soudní dvůr to již několikrát zopakoval⁷.
23. Proto je nutné začít analýzu otázkou, jakým způsobem probíhají (probíhá) plnění dotčená (dotčené) v projednávané věci.
24. Mám za to, že společnost DCS uskutečňuje dvě různé dodávky: poskytování služeb a dodání zboží.
25. Poskytování služeb spočívá v tom, že řidiči elektrického vozidla je poskytnuta karta nebo aplikace, která poskytuje informace o síti dobíjecích bodů a umožňuje přístup k ní. Za toto poskytnutí služeb vystavuje společnost DSC (měsíčně) fakturu s pevným poplatkem bez ohledu na to, zda je elektřina nakoupena, či nikoli. Na základě článku 43 směrnice o DPH je místem „poskytnutí“ této služby Německo, protože zde má poskytovatel služby sídlo.
26. Dodání zboží, konkrétně elektřiny, je oddělitelné od prvně uvedeného poskytnutí služeb. Za toto dodání je na konci každého měsíce vystavena faktura v závislosti na množství spotřebované elektřiny.
27. Pokud samostatné faktury nutně nevylučují existenci jediné komplexní dodávky, a tedy jediného plnění⁸, platí, že nejeví-li se dvě dodávky natolik úzce propojeny, že by tvořily jedno neoddělitelné hospodářské plnění, bylo by nepřirozené neponechat je oddělené. Proto musí být pro účely DPH v zásadě považována za oddělená a samostatná plnění⁹.
28. Považovat dodávky ve věci v původním řízení za jediné komplexní plnění, a nikoliv za dvě samostatné dodávky, by podle mého názoru znamenalo nezohlednit relevantní smluvní ujednání, a tudíž opomenout hospodářskou a obchodní realitu¹⁰.

⁶ – Rozsudek ze dne 20. dubna 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

⁷ – Rozsudky ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 23); ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 48); a ze dne 4. května 2023, Balgarska telekomunikacionna kompania (C-127/22, EU:C:2023:381, bod 45 a citovaná judikatura).

⁸ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 26).

⁹ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2015, Mapfre asistencia a Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488, bod 57).

¹⁰ – Soudní dvůr konstatoval, že relevantní smluvní podmínky v zásadě odrážejí hospodářskou a obchodní realitu plnění, a proto představují prvek, který je třeba zohlednit ve snaze určit povahu plnění. Rozsudek ze dne 28. února 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127, bod 72 a citovaná judikatura).

29. Uznání toho, že přístup k síti je nezávislý na dodávkách elektřiny, by podle mého názoru bylo nejrealističtějším právním vyjádřením pro účely zacházení s dotčenými právními vztahy z hlediska DPH. Argumentace, kterou společnost DCS předestřela před předkládajícím soudem (viz bod 8 tohoto stanoviska), se proto jeví jako správná.

30. Komise i švédská vláda se na jednání shodly na tom, že poskytování služeb spočívajících v přístupu k síti, které jsou fakturovány samostatně, není pro projednávanou věc významné. Proto je zde kladen důraz na právní kvalifikaci plnění v rámci druhé dodávky, a sice dodávku elektřiny.

31. Plnění spojená s dodávkou elektřiny se týkají vztahu mezi provozovatelem dobíjecích bodů a společností DCS a vztahu mezi společností DCS a uživatelem karty/aplikace. Mezi provozovatelem dobíjecích bodů a uživatelem karty/aplikace neexistuje žádný přímý vztah, což není v projednávané věci rozporováno.

32. Pro účely DPH lze příslušné vztahy charakterizovat třemi možnými způsoby.

33. První vyplývá z judikatury vycházející z rozsudku ve věci *Auto Lease Holland*¹¹. V rámci této judikatury je plnění mezi společností DCS a uživatelem karty/aplikace považováno za poskytování služeb spočívajících v poskytnutí úvěru [tedy plnění osvobozené od DPH podle čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH]. Takový přístup nepovažují z hlediska zacházení s těmito plněními za vhodný. Nicméně vzhledem k tomu, že tento přístup navrhuje menšina v rámci Komise pro daňové právo, nejprve budu analyzovat tuto možnost v oddílu (A).

34. Druhou možností je zacházet s oběma plněními jako s po sobě následujícími prodeji, na které se vztahuje čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH; to je tzv. „model nákup-prodej“. To je stanovisko většiny členů Komise pro daňové právo, jakož i všech zúčastněných na tomto řízení. Tuto možnost budu analyzovat v oddíle (B).

35. Třetí možností je chápat dotčená plnění jako plnění založená na koncesionářském modelu podle čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH. Tato možnost, přestože nebyla předestřena ani v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, ani zúčastněnými v písemné části řízení, byla předmětem diskuse na jednání. Tato možnost představuje podle mého názoru nejvhodnější charakteristiku plnění dotčených v projednávané věci. Použitím čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH se budu zabývat v oddíle (C).

A. Judikatura vycházející z rozsudku ve věci Auto Lease Holland

36. Rozsudky ve věcech *Auto Lease Holland* a *Vega International* se týkaly zacházení s plněními spojenými s používáním tankovacích karet z hlediska DPH. Okolnosti těchto dvou věcí nejsou totožné, ale mají některé společné rysy. Obě zahrnovaly několik subjektů kromě uživatele karty, vydavatele karty a dodavatele energie a obě se týkaly po sobě následujících prodejů prostřednictvím finanční transakce. V těchto rozsudcích Soudní dvůr kladl menší důraz na dodání zboží (paliva), než na způsoby úhrady za toto dodání¹².

¹¹ – Patří sem rozsudky ve věcech *Auto Lease Holland* a *Vega International*. Budu-li příležitostně odkazovat na rozsudek ve věci *Fast Bunkering Klaipėda*, jak činí většina komentátorů, zvláště této věci, v níž byla řešena otázka, zda dodání pohonných hmot pro loď provozující mezinárodní přepravu podléhá osvobození od DPH, mě vedou k názoru, že tato věc není srovnatelná s oběma ostatními (podobný názor viz Ek, M., „The concept of transfer of goods pursuant to a commission contract in EU VAT“, *Skattenytt*, 2022, body 3 až 26, s. 19).

¹² – *Auto Lease Holland* (body 34 až 36) a *Vega International* (body 39 až 41).

37. Výsledkem rozsudku ve věci Vega International, který je pouze logickým důsledkem rozsudku ve věci Auto Lease Holland, byl závěr, že plnění mezi vydavatelem a uživatelem karty představovalo službu poskytnutí úvěru.

38. Nicméně, jak vyplývá z odborných textů¹³ a diskusí v rámci výboru pro DPH¹⁴, tyto věci vyvolaly jiné obavy. Mnozí kritici namítali skutečnost, že navrhovaný výklad vede ke znevěditelnosti zprostředkovatele.

39. Podle mého názoru lze mít pochybnosti o tom, že konkrétní okolnosti těchto věcí jsou srovnatelné s okolnostmi projednávané věci. Obecně řečeno, obchodní model pro dobíjení elektrických vozidel není stejný jako obchodní model pro tankování pohonných hmot, alespoň nikoliv v současné době. Zatímco v případě neelektrických vozidel je možné tankovat za použití tankovací karty nebo jakékoli jiné karty či hotovosti, a to na kterékoli čerpací stanici, v případě dobíjení elektrických vozidel tomu tak není. Elektrická vozidla používají různé dobíjecí systémy a lze je dobíjet pouze na dobíjecích bodech, které jsou součástí dané sítě. Dobíjení nelze provést bez použití karty/aplikace, která umožňuje přístup k síti. Konečně je obecně známo, že karty/aplikace pro elektrická vozidla nejsou platebními nástroji.

40. Navíc, pokud je plnění mezi vydavatelem karty a uživatelem karty/aplikace odlišným nezdanitelným plněním (poskytnutí úvěru), nebude mít uživatel karty/aplikace možnost uplatnit odpočet DPH, pokud je osobou povinnou k dani, neboť fakturu za elektřinu vystavuje provozovatel dobíjecích bodů pouze vydavateli karty.

41. Závěry judikatury vycházející z rozsudku ve věci Auto Lease Holland proto nelze automaticky přenášet na odlišné obchodní modely a provozování zařízení pro dobíjení elektrických vozidel, a neměly by být proto uplatňovány za jiných okolností, než za nichž byla tato rozhodnutí vydána¹⁵.

B. Model „nákup-prodej“ (článek 14 odst. 1 směrnice o DPH)

42. V rámci modelu „nákup-prodej“ jsou dotčená plnění považována za po sobě následující prodeje v rámci jediného horizontálního řetězce dodávek. Společnost DCS nakupuje elektřinu od provozovatele dobíjecích bodů a poté ji prodává uživateli karty/aplikace.

¹³ – Kirsch, S. a Orban, C., „CJEU confirms that the provision and settlement of fuel cards may constitute a financial service that is exempt from VAT in Vega International case“ *Intertax*, 2019, s. 898 až 900, (s odkazem na „suboptimální důsledky“). Existují i některé ostřejší kritiky (Reiß, W., UR 2003, body 428–441, s. 437, a Wäger, UStG, 2. Auflage 2022, § 3 UStG), který označuje na rozsudek ve věci ve věci Auto Lease Holland za „daňové právo doby kamenné“; Gómez, D. a Echevarría Zubeldia, G., „The VAT conundrum of fuel cards: Thoughts on the ECJ judgment in Vega International“, *Intl. VAT Monitor*, 2019, s. 6; Gamito, P., „A look back at EU VAT developments in 2019 regarding insurance and financial services: Part 1“, *Intl. VAT Monitor*, 2020, s. 222 až 234; Nellen, F., van Doesum, A., Corniejele, S. a van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT law*, 2. vydání, 2020, s. 131; Ek, M.; poznámka pod čarou 11, op. cit.; skupina odborníků na DPH, *Issues arising from recent judgments of the Court of the EU Case C-235/18 Vega International: Fuel cards*, 29. března 2022, dostupné na <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/dbc22ed9-fcdd-485b-bc90-e9a16a6c4a9f/details>.

Pro všechny případy je vhodné zdůraznit, že skupina odborníků na DPH, zřízená rozhodnutím Komise ze dne 26. června 2012 o zřízení skupiny odborníků na daň z přidané hodnoty (Úř. věst. 2012, C 188, s. 2), se liší od výboru pro DPH; výbor pro DPH, „Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union“, pracovní dokument č. 1067, červenec 2023, s. 3; Merks, M., „VAT and business models for charging electric vehicles“, *International VAT Monitor*, 2021, body 275 až 284, s. 281.

¹⁴ – Výbor pro DPH, „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union“, pracovní dokument č. 1008, březen 2021, s. 11; „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union“ pracovní dokument č. 1020, říjen 2021; „Case law“ Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union“, pracovní dokument č. 1046, říjen 2022; „Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union“, pracovní dokument č. 1064 FINAL, březen 2023; „Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union“, pracovní dokument č. 1067, červenec 2023.

¹⁵ – Gómez, D., a Echevarría Zubeldia, G., poznámka pod čarou 13, op. cit.

43. Pro účely DPH tento model vychází z čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH. Každé plnění představuje samostatné dodání zboží, kterým se podle tohoto ustanovení rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem.

44. Jak vysvětlil Soudní dvůr, převod vlastnictví zahrnuje veškeré převody hmotného majetku jednou stranou opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s ním, jako by byla vlastníkem tohoto majetku¹⁶.

45. Uvedené lze chápat tak, že k tomu, aby bylo možné určité plnění kvalifikovat jako dodání zboží, je třeba převést určitou formu kontroly nad zbožím¹⁷. To je zvláště obtížné, pokud je dodávaným zbožím energie, jako je tomu ve věci původním řízení, kterou nelze snadno převádět nebo skladovat¹⁸.

46. Ve srovnání s jiným zbožím (jak vyplývá z čl. 15 odst. 1 a článků 38 a 39 směrnice o DPH) má elektřina zvláštní povahu, přičemž jednou z jejích vlastností je, že je mnohem obtížnější než u jiného zboží sledovat její skutečný tok¹⁹.

47. V případě použití na okolnosti projednávané věci, by byl nutný převod vlastnického práva k elektřině z provozovatele dobíjecích bodů na společnost DCS, aby ji společnost DCS mohla následně prodávat uživateli karty/aplikace. V projednávané věci tomu tak jistě není. Namísto toho je zboží převáděno přímo z provozovatele dobíjecích bodů na uživatele karty/aplikace. Z provozovatele dobíjecích bodů na společnost DCS tedy formálně nepřechází ani faktická držba elektřiny ani právní titul k ní.

48. Právo nicméně umožňuje, aby došlo k fiktivnímu převodu vlastnictví v právním smyslu, aniž by došlo k faktickému převodu.

49. Podle judikatury totiž mohou existovat zákonné důvody, proč zboží nebylo převzato přímo od vystavitele faktury, jako je zejména existence dvou po sobě následujících prodejů téhož zboží, které je na objednávku přepraveno přímo od prvního prodávajícího k druhému pořizovateli, takže dochází ke dvěma po sobě následujícím dodáním ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, avšak jen k jediné skutečné přepravě zboží. Mimoto není nutné, aby se první pořizovatel stal vlastníkem dotčeného zboží v okamžiku této přepravy, jelikož dodání ve smyslu tohoto ustanovení nepředpokládá převod vlastnického práva ke zboží v právním smyslu²⁰.

¹⁶ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 7), a ze dne 27. dubna 2023, *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, bod 35 a citovaná judikatura).

¹⁷ – Ek, M.; poznámka pod čarou 11, op. cit., s. 8.

¹⁸ – Pokud jde o dodávky pohonných hmot, generální advokátka E. Sharpston ve svém stanovisku ve věci *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:156, bod 42) uvedla následující: „Jakmile dojde k dodání pohonných hmot do nádrží lodi užívané k plavbě po volném moři, je mimořádně obtížné si představit jinou možnost „nakládání“ s nimi, než je jejich spotřeba dotčenou lodí (a tedy jejím provozovatelem) za účelem splnění provozních potřeb. Jakékoli jiné skutečné nakládání ze strany vlastníka uvedených pohonných hmot, odlišného od provozovatele lodi, by patrně vyžadovalo čistě teoretický fyzický zásah. [...] V praxi rovněž není pravděpodobné, že by pohonné hmoty nebyly spotřebovány pro potřeby dané lodi, a nejeví se ani věrohodným, že by měl zprostředkovatel zájem po dobu, kdy je případně vlastníkem těchto pohonných hmot, převzít odpovědnost vlastníka (například ve formě nákladů na skladování a pojištění), aby mohl s těmito pohonnými hmotami naložit jiným způsobem.“ Viz rovněž rozsudek ve věci *Fast Bunkering Klaipėda* (bod 52).

¹⁹ – Merckx, M., poznámka pod čarou 13, op. cit., s. 280.

²⁰ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. července 2019, *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588, bod 36 a citovaná judikatura).

50. Okolnosti věci v původním řízení lze tedy chápat tak, že spadají do modelu „nákup-prodej“, který předpokládá po sobě následující prodeje. To vyžaduje uplatnění fikce, dle níž bylo právo nakládat s elektřinou jako vlastník převedeno z provozovatele dobíjecích bodů na společnost DCS, což jí umožňuje následně prodávat toto dotčené zboží.

51. Pro účely DPH jsou obě plnění zdanitelnými plněními. Vzhledem k tomu, že fakturu za elektřinu vystavuje vydavatel karty uživateli karty/aplikace, může uživatel karty/aplikace uplatnit odpočet DPH, pokud je osobou povinnou k dani.

52. Nicméně za okolností projednávané věci společnost DCS neslibuje provozovateli dobíjecích bodů, že nakoupí určité množství elektřiny, ani o jejím nákupu nerozhoduje. Proces nákupu je ve skutečnosti iniciován jednáním uživatele karty/aplikace, když se rozhodne, na jakém dobíjecím bodě bude elektřina objednána a jaké množství elektřiny má být převedeno, a je to vozidlo uživatele, kde dochází k dodávce.

53. Kromě rizika, že uživatel karty/aplikace nezaplatí, nepodstupuje tedy společnost DCS v souvislosti s touto dodávkou elektřiny žádné podnikatelské riziko, neboť v okamžiku fakturace uživateli již byla veškerá elektřina prodána a dodána.

54. Je proto vhodné prozkoumat, zda druhá možnost, tj. podřazení dotčených plnění pod čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, neodpovídá lépe hospodářské realitě dobíjení elektrických vozidel.

C. Koncesionářský model [článek 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH]

55. V rámci koncesionářského modelu by bylo plnění, o které se jedná v projednávané věci, popsáno jako plnění, na němž se podílí komisionář jako zprostředkovatel mezi provozovatelem dobíjecích bodů a uživatelem karty/aplikace.

56. Existují dva typy komisionářského modelu: model komisního prodeje a model komisního nákupu²¹.

57. Pokud jde o model komisního prodeje, komitentem je provozovatel dobíjecích bodů, zatímco komisionářem je poskytovatel zařízení (např. společnost DCS). V rámci tohoto modelu poskytovatel zařízení prodává elektřinu uživateli karty/aplikace svým jménem, ale na účet provozovatele dobíjecích bodů.

58. Pokud jde o model komisního nákupu, komitentem je uživatel karty/aplikace a komisionářem je společnost DCS. V rámci tohoto modelu poskytovatel zařízení (společnost DCS) nakupuje elektřinu od provozovatele dobíjecích bodů svým jménem, ale na účet uživatele karty/aplikace. Tento model nejlépe vystihuje situaci v projednávané věci, neboť k nákupu elektřiny dochází, jak jsem již uvedla (viz bod 52 tohoto stanoviska), z podnětu uživatele karty/aplikace.

²¹ – Gómez, D., a Echevarría Zubeldia, poznámce pod čarou 13, op. cit., s. 6; výbor pro DPH, „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of the Justice of the European Union“, pracovní dokument č. 1046, říjen 2022, s. 7.

59. Z právního hlediska vycházejí oba komisionářské modely z čl. 14 odst. 2 písm. c) a článku 28 směrnice o DPH²². Článek 28 stanoví, že v situaci, kdy osoba jedná jako komisionář, tj. vlastním jménem, avšak na účet někoho jiného, se má za to, že tato osoba obdržela i poskytla dotčenou službu ona sama. I když se článek 28 směrnice o DPH týká pouze poskytování služeb, Soudní dvůr konstatoval, že jej lze použít i na dodání zboží²³.

60. Soudní dvůr dále konstatoval, že článek 14 odst. 2 písm. c) této směrnice vytváří právní fikci dvou totožných dodání zboží uskutečněných postupně, která podléhají DPH²⁴.

61. Aby tedy příslušná plnění odpovídala komisionářskému modelu, musí splňovat dvě podmínky. Zaprvé musí existovat pověření, při jehož výkonu komisionář jedná na účet komitenta při dodání zboží či poskytnutí služeb, a zadruhé musí být dána totožnost mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služeb pořízených komisionářem a dodáním zboží nebo poskytnutím služeb, které jsou prodány komitentovi nebo jsou na něj převedeny²⁵.

62. Na jednání se švédská vláda a Komise shodly na tom, že za okolností věci v původním řízení byly obě tyto podmínky splněny.

63. S tím souhlasím.

64. Pokud jde o první podmínku existence pověření, dotčenou situaci lze přesněji popsat jako převod zboží na základě komisionářské smlouvy, v níž je uživatel karty/aplikace komitentem a společnost DCS komisionářem, než jako po sobě následující dvoustranné dohody. Dokonce i formulace předběžné otázky předložené Soudnímu dvoru připouští, že společnost DCS vystupuje jako zprostředkovatel.

65. Je pravda, že uživatel karty/aplikace při každém dobíjení výslovně nežádá společnost DCS, aby nakoupila elektřinu jeho jménem. Soudní dvůr však již rozhodl, že kupující nemusí komisionáři výslovně udělit zmocnění²⁶. Podpůrně lze jako zmocnění komisionáře k nákupu určitého množství elektřiny chápat použití karty/aplikace na dobíjecím bodě.

66. Pokud jde o druhou podmínku, byly předesťeny argumenty, že dodávka elektřiny ze strany provozovatele dobíjecích bodů poskytovateli zařízení není totožná s dodávkou elektřiny ze strany poskytovatele zařízení uživateli, neboť v druhém případě existují prvky, které dodávku elektřiny doplňují²⁷.

67. To může platit za určitých podmínek²⁸.

²² – Někdy se rovněž vedou diskuse o rozdílech mezi transparentními osobami komitenta a skrytými osobami komitenta, neboť některé členské státy přistupují k jednomu či druhému z hlediska smluvního práva odlišně (Nellen, F., van Doesum, A., Cornieje, S. a van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT law*, 2. vydání, 2020, s. 130). To však přesahuje účel tohoto stanoviska (v tomto ohledu viz Ek, M.; poznámka pod čarou 11, op. cit., s. 10).

²³ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, bod 88) a ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 50).

²⁴ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, body 49 a 50).

²⁵ – Rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 51).

²⁶ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, body 44 a 47).

²⁷ – Merckx, M., poznámka pod čarou 13, op. cit., s. 281.

²⁸ – Platilo by to tehdy, kdyby dodávky elektřiny nebylo možné oddělit od poskytování ostatních souvisejících služeb. Za takových okolností by první dodávka ze strany provozovatele dobíjecích bodů vydavateli karty byla samostatným dodáním (zboží), zatímco druhá dodávka ze strany vydavatele karty uživateli by byla komplexním plněním (dodáním zboží a poskytnutím služeb). Tak tomu patrně bylo v případě okolností věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 20. dubna 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

68. V projednávané věci je však poskytování služeb spojených s používáním karty/aplikace odděleno od dodávek elektřiny (viz bod 29 tohoto stanoviska). Zbývající dodávka elektřiny se v rámci plnění mezi provozovatelem dobíjecích bodů a společností DCS a v rámci plnění mezi společností DCS a uživatelem karty/aplikace neliší.

69. Obě podmínky – existence pověření a totožnost dodávek – jsou za okolností projednávané věci splněny, a tudíž dotčená plnění odpovídají modelu komisního prodeje.

70. Konečně použití komisionářského modelu v takové situaci, jako je situace v projednávané věci, by umožnilo takovému uživateli karty/aplikace, který je osobou povinnou k dani, uplatnit odpočet DPH, pokud od společnosti DCS obdrží fakturu zahrnující DPH.

D. Komisionářský model jako vhodnější možnost za okolností projednávané věci

71. Z výše uvedeného vyplývá, že plnění, která jsou součástí obchodního modelu dotčeného v projednávané věci, lze podřadit jak pod čl. 14 odst. 1, tak pod čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH. Jak model „nákup-prodej“, tak komisionářský model umožňují popsat taková po sobě následující plnění a řetězové dodávky.

72. Otázkou je, které ustanovení je tedy třeba použít?

73. Podle mého názoru je pro takový obchodní model, jako je obchodní model v projednávané věci, nejvhodnějším režimem DPH komisionářský model, který je popsán v čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH.

74. Pokud jde o vztah mezi čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH a čl. 14 odst. 2 písm. c) této směrnice, lze konstatovat, že definice plnění, které je předmětem čl. 14 odst. 2 písm. c), neobsahuje žádný odkaz na „právo nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“, jak je uvedeno v čl. 14 odst. 1. Soudní dvůr tedy konstatoval, že unijní normotvůrce tím, že je sloučil pod tentýž pojem „dodání zboží“, zamýšlel odlišit plnění uvedené v čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH od plnění uvedeného v čl. 14 odst. 1 této směrnice, neboť tato dvě plnění nejsou definována stejným způsobem²⁹. Ačkoli se tedy obě ustanovení týkají pojmu „dodání zboží“, čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH je na čl. 14 odst. 1 této směrnice nezávislý³⁰.

75. Ze znění a struktury článku 14 směrnice o DPH, vyplývá, a judikaturou bylo potvrzeno, že odstavec 2 tohoto ustanovení představuje ve vztahu k obecné definici uvedené v odstavci 1 tohoto článku *lex specialis*, jehož podmínky uplatnění mají samostatnou povahu ve vztahu k podmínkám uplatnění uvedeného odstavce 1³¹.

76. Může-li plnění spadat jak do oblasti působnosti obecného pravidla, tak do oblasti působnosti *lex specialis*, měl by se na něj vztahovat *lex specialis*, jinak není pro existenci zvláštního pravidla důvod.

²⁹ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. října 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, bod 31); ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 35); a ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław (Přeměna práva stavby) (C-604/19, EU:C:2021:132, bod 54).

³⁰ – Nellen, F., van Doesum, A., Cornieje, S. a van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT law*, (2. vydání, 2020), s. 130.

³¹ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 36), a ze dne 27. dubna 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, bod 38 a citovaná judikatura).

77. Kromě toho popis dotčeného vztahu s odkazem na čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH by vyžadoval méně „fikce“ než při použití čl. 14 odst. 1 této směrnice. Použití posledně uvedeného ustanovení totiž vyžaduje předpoklad, že elektřina je dodávána postupně, avšak je přepravována pouze jednou, a přesto měla každá ze zúčastněných stran možnost s ní nakládat jako vlastník. Komisionářský model podle čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH ve spojení s jejím článkem 28 stanoví, že se má za to, že zprostředkovatel elektřinu sám obdržel a poskytl (viz bod 59 tohoto stanoviska). Bylo by tedy pouze nutné navíc předpokládat, že uživatel karty/aplikace udělil společnosti DCS zmocnění k nákupu elektřiny na jeho účet, avšak jejím vlastním jménem, při každém použití karty/aplikace (viz bod 65 tohoto stanoviska).

78. Založení odůvodnění na čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH by vyloučilo veškeré obtíže, pokud jde o nakládání s hmotným majetkem jako vlastník³².

79. Kromě toho, kdyby bylo odůvodnění založeno na témže ustanovení, lépe by odráželo skutečnou povahu takových hospodářských a obchodních transakcí týkajících se dobíjení elektrických vozidel, jako jsou transakce dotčené ve věci v původním řízení.

80. Je pravda, že výbor pro DPH vydal pokyny k zařízení pro dobíjení elektrických vozidel, v nichž navrhuje uplatnění čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH³³. Tyto pokyny však nejsou tak jednoznačné nebo vyčerpávající, jak by se mohlo zdát, nebo jak by se dalo očekávat.

81. Zaprvé se tyto pokyny převážně týkají vztahu mezi provozovatelem dobíjecích bodů a poskytovatelem zařízení³⁴ a nemusí nutně zahrnovat všechny obchodní modely pro dobíjení elektrických vozidel.

82. V případě modelu, v němž jako v projednávané věci existují dvě samostatné dodávky, a tudíž dvě samostatná plnění, jímž je poskytnutí služby, které je zpoplatněno pevnou částkou bez ohledu na to, zda je elektřina nakoupena, či nikoli, a dodání zboží, konkrétně elektřiny, které je fakturováno na konci každého měsíce, lze rovněž použít čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH.

83. Podle mého názoru to svědčí o tom, že společnost DCS nejedná jako skutečný dodavatel elektřiny, protože při této dodávce nepodstupuje žádné podnikatelské riziko. Naopak tato společnost má ve věci v původním řízení *hospodářskou* úlohu při dodání zboží, a může být tedy považována za zprostředkovatele³⁵.

84. V případě, že dochází k po sobě následujícím prodejům téhož zboží tak, že dané zboží, které je na objednávku přepravováno přímo od prvního prodávajícího k pořizovateli, takže dochází ke dvěma odlišným dodáním, považuji z hlediska hospodářské a obchodní reality za správnější mít za to, že prostřední subjekt vystupuje pouze jako zprostředkovatel.

³² – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, body 35 a 41).

³³ – Pokyny vydané během 118. zasedání dne 19. dubna 2021, dokument C-taxud.c.1(2021)6657619-1018.

³⁴ – Podle Merkxe, M. poznámka pod čarou 13, op. cit., s. 279, tyto pokyny „zaujaly stanovisko pouze ve vztahu ke kvalifikaci dodávky ze strany provozovatele dobíjecích bodů“.

³⁵ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. února 2009, Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, bod 36).

85. V neposlední řadě, pokud by byl pro regulaci plnění takového druhu jako v projednávané věci zvolen čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, byl by transparentně zajištěn nárok na odpočet³⁶ pro uživatele karty/aplikace. Navrhované řešení by tedy bylo v souladu se zásadou daňové neutrality³⁷.

86. Proto považuji za nejvhodnější řešení za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, možnost založenou na čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH.

87. Pouze v případě, že by nebyly splněny obě podmínky čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH (existence pověření a totožnost dodávek), byl by ve věci v původním řízení použitelný čl. 14 odst. 1 této směrnice. Ověření splnění těchto podmínek přísluší vnitrostátnímu soudu.

88. Pokud by se použil čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, jak je navrženo v pokynech výboru pro DPH ohledně zařízení pro dobíjení elektrických vozidel (viz bod 80 tohoto stanoviska), byla by potom společnost DCS kvalifikována ve smyslu čl. 38 odst. 2 uvedené směrnice jako „obchodník povinný k dani“ a dodávka elektřiny ze strany provozovatele dobíjecích bodů společnosti DCS by byla považována za dodání uskutečněné v místě, kde má obchodník povinný k dani (společnost DCS) sídlo ekonomické činnosti podle čl. 38 odst. 1 této směrnice. Za okolností projednávané věci by tímto místem bylo Německo.

89. V každém případě podle článku 39 směrnice o DPH musí být dodávka elektřiny ze strany společnosti DCS uživateli karty/aplikace, který dobíjí své elektrické vozidlo, považováno za dodání uskutečněné v místě, kde řidič elektřinu skutečně využívá a spotřebovává, což je v místě, kde se nachází dobíjecí bod. V projednávané věci by tímto místem bylo Švédsko.

90. Na základě výše uvedeného mám za to, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že při dobíjení elektrického vozidla v síti dobíjecích bodů, k nimž má uživatel přístup na základě předplatného sjednaného se společností odlišnou od provozovatele dobíjecích bodů, je spotřebovaná elektřina tomuto uživateli dodávána ze strany tohoto provozovatele a že společnost, která poskytuje přístup k těmto dobíjecím bodům, vystupuje při této dodávce jako komisionář ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) této směrnice.

91. Podpůrně, pokud nejsou splněny obě podmínky čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, je třeba mít za to, že dodávka elektřiny uživateli je považována za dodání uskutečněné společností, která poskytuje uživatelům přístup k síti dobíjecích bodů, ve smyslu čl. 14 odst. 1 této směrnice.

V. Závěry

92. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na předběžnou otázku položenou Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) následovně:

„Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládána v tom smyslu, že

³⁶ – Je však třeba zdůraznit, že projednávaná věc se netýká tohoto nároku.

³⁷ – Pojem „daňová neutralita“ má v teorii daňové vědy zvláštní význam, a proto je v daňovém právu používán vedle a někdy namísto pojmu „rovné zacházení“ [stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Hauptzollamt B (Fakultativní snížení daně) C-100/20, EU:C:2021:387, bod 76].

při dobíjení elektrického vozidla v síti dobíjecích bodů, k nimž má uživatel přístup na základě předplatného sjednaného se společností odlišnou od provozovatele dobíjecích bodů, je spotřebovaná elektřina tomuto uživateli dodávána ze strany tohoto provozovatele a že společnost, která poskytuje přístup k těmto dobíjecím bodům, vystupuje při této dodávce jako komisionář ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) této směrnice.

Podpůrně, pokud nejsou splněny obě podmínky čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice 2006/112, je třeba mít za to, že dodávka elektřiny uživateli je považována za dodání uskutečněné společností, která poskytuje uživatelům přístup k síti dobíjecích bodů, ve smyslu čl. 14 odst. 1 této směrnice.“