Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 20 kwietnia 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 14, 15 i 24 – Punkty ładowania pojazdów elektrycznych – Udostępnienie urządzeń przeznaczonych do ładowania pojazdów elektrycznych, dostawa niezbędnej energii elektrycznej oraz świadczenie wsparcia technicznego i usług informatycznych – Kwalifikacja jako „dostawa towaru" albo „świadczenie usług"

W sprawie C-282/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 23 lutego 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 kwietnia 2022 r., w postępowaniu:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

przeciwko

P. w W.

przy udziale:

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: D. Gratsias (sprawozdawca), prezes izby, M. Ilešič i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: T. Ćapeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – B. Kołodziej, D. Pach oraz T. Wojciechowski,

– w imieniu Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców – P. Chrupek, radca prawny,

* Język postępowania: polski.

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu czeskiego – O. Serdula, M. Smolek oraz J. Vláčil, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia oraz U. Małecka, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 14 ust. 1 i art. 24 ust. 1 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 Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej (Polska) (zwanym dalej „organem podatkowym”) a P. w W. w przedmiocie żądania uchylenia indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 16 maja 2017 r. (zwanej dalej „interpretacją indywidualną”).

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Opodatkowaniu [podatkiem od wartości dodanej (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;

[…]”.

4 Artykuł 14 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

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

5 Zgodnie z brzmieniem art. 15 ust. 1 tej dyrektywy:

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

6 Artykuł 24 ust. 1 tejże dyrektywy stanowi:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

Dyrektywa 2014/94/UE

7 Zgodnie z art. 4 ust. 8 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/94/UE z dnia 22 października 2014 r. w sprawie rozwoju infrastruktury paliw alternatywnych (Dz.U. 2014, L 307, s. 1):

„Państwa członkowskie zapewniają, by operatorzy publicznie dostępnych punktów ładowania mieli swobodę kupowania energii elektrycznej od dowolnego dostawcy energii elektrycznej w Unii, z uwzględnieniem umów z dostawcą. Operatorzy punktów ładowania mogą świadczyć konsumentom usługi w zakresie ładowania pojazdów elektrycznych na podstawie umów, w tym w imieniu i na rzecz innych usługodawców”.

Prawo polskie

8 Artykuł 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535) w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel […]”.

9 Artykuł 8 ust. 1 ustawy o VAT stanowi:

„Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 […]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

10 P. w W. zamierza prowadzić działalność polegającą na instalowaniu i eksploatacji ogólnodostępnych stacji ładowania pojazdów elektrycznych. Stacje ładowania będą wyposażone w tak zwane ładowarki multistandard, które dysponują zarówno konektorami szybkiego ładowania na prąd stały, jak i konektorami wolnego ładowania na prąd przemienny. Standardowy czas ładowania pojazdu do 80 % pojemności baterii przy użyciu konektorów szybkiego ładowania wynosi około 20–30 minut. Natomiast czas ładowania pojazdu przy użyciu konektorów wolnego ładowania wynosi około 4–6 godzin.

11 Cena pobierana od użytkowników będzie uzależniona w szczególności od czasu ładowania wyrażonego w godzinach w przypadku konektorów wolnego ładowania lub w minutach w przypadku konektorów szybkiego ładowania, a także od standardu konektora wybranego przez zainteresowanego użytkownika. Płatności będą mogły być dokonywane po każdym cyklu

ładowania lub po zakończeniu przyjętego okresu rozliczeniowego, przy czym nie jest wykluczona możliwość wprowadzenia systemu umożliwiającego wpłatę środków gromadzonych w portfelu cyfrowym, które mają być wykorzystane do ponownego ładowania danego pojazdu elektrycznego.

12 Świadczenia każdorazowo realizowane przez spółkę w ramach cyklu ładowania, w zależności od potrzeb zainteresowanego użytkownika, mogą obejmować następujące czynności:

– udostępnienie urządzeń do ładowania, w tym integrację ładowarki z systemem operacyjnym pojazdu,

– zapewnienie przepływu energii elektrycznej o odpowiednio dostosowanych parametrach do akumulatorów tego pojazdu,

– niezbędne wsparcie techniczne.

13 P. w W. zamierza również stworzyć specjalną platformę, stronę internetową lub aplikację, umożliwiające zainteresowanym użytkownikom rezerwację danego konektora, podgląd historii transakcji oraz dokonanych płatności.

14 Za wszystkie te świadczenia P. w W. będzie pobierał jednakową opłatę .

15 P. w W. zwrócił się do organu podatkowego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej potwierdzającej, że planowana działalność stanowi „świadczenie usług” w rozumieniu art. 8 ustawy o VAT.

16 W interpretacji indywidualnej organ podatkowy uznał, że dostawę energii elektrycznej niezbędnej do ładowania pojazdu elektrycznego należy uznać za świadczenie główne, podczas gdy inne usługi oferowane przez P. w W. należy uznać za pomocnicze. Wynika z tego, że udostępnienie przez P. w W. urządzeń pozwalających na szybkie ładowanie pojazdów elektrycznych nie powinno być uważane za dominujący element danej transakcji i że ładowanie pojazdu nie ma znaczenia drugorzędnego.

17 Na skutek skargi wniesionej przez P. w W. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polska) wyrokiem z dnia 6 czerwca 2018 r. uchylił interpretację indywidualną. Wedle stanowiska tego sądu główną intencją użytkowników stacji ładowania jest skorzystanie z urządzeń pozwalających na szybkie i efektywne naładowanie pojazdów. Tym samym z perspektywy zainteresowanego użytkownika główne świadczenie polega na udostępnieniu stacji ładowania wraz z niezbędną integracją ładowarki z systemem operacyjnym pojazdu. Celem takiej transakcji nie jest oferowanie energii elektrycznej, ale udostępnienie zainteresowanym użytkownikom zaawansowanych technicznie urządzeń ładowania, w które są wyposażone te stacje.

18 Zdaniem tego sądu, po pierwsze, gdyby zainteresowani użytkownicy mieli na celu jedynie zakup energii elektrycznej dla swoich pojazdów elektrycznych, korzystaliby z sieci domowej lub sieci zakładu pracy zamiast korzystania z publicznych stacji ładowania. Zdecydowali się oni na korzystanie z tych stacji wyłącznie ze względu na konektory o różnym standardzie umożliwiające szybsze i skuteczniejsze ładowanie akumulatorów pojazdów elektrycznych. Po drugie, cena nie jest obliczana na podstawie zużytej energii elektrycznej. W tych okolicznościach atrakcyjność oferty stacji ładowania pojazdów wynika przede wszystkim z czasu ładowania, a nie z dostępu do energii elektrycznej jako takiej.

19 Zdaniem tego sądu świadczenie P. w W. różni się od świadczenia stacji paliw oferujących paliwa tradycyjne, ponieważ nie kładzie ono nacisku na rodzaj lub jakość paliw, które są identyczne u każdego dostawcy, lecz na szybkość i skuteczność ładowania, która zależy od właściwości urządzeń udostępnionych zainteresowanym użytkownikom.

20 Organ podatkowy wniósł do sądu odsyłającego skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, o którym mowa w pkt 17 niniejszego wyroku. Na poparcie tej skargi organ podatkowy podniósł, że w odniesieniu do odpłatnego udostępnienia stacji ładowania pojazdów elektrycznych świadczenie główne polega na dostawie towarów, a mianowicie energii elektrycznej.

21 Zdaniem sądu odsyłającego trzy czynności opisane w pkt 12 niniejszego wyroku są ze sobą ściśle powiązane w taki sposób, że stanowią jedną złożoną transakcję. Natomiast utworzenie specjalnej platformy, strony internetowej lub aplikacji informatycznej, które pozwalają zainteresowanemu użytkownikowi zarezerwować dany konektor oraz przeglądać historię transakcji i dokonanych płatności, stanowi świadczenie pomocnicze będące częścią tej jednej złożonej transakcji i ma na celu ułatwienie konsumentom ładowania swoich pojazdów.

22 Biorąc pod uwagę fakt, że dostęp do urządzeń ładowania oferowany klientom w celu zapewnienia przepływu energii elektrycznej o odpowiednio dostosowanych parametrach do akumulatora pojazdu nie jest elementem pomocniczym w stosunku do dostawy energii elektrycznej, sąd odsyłający uważa, że należy określić dominujący element jednego świadczenia opisanego w pkt 12 i 21 niniejszego wyroku. W tym kontekście sąd ten wyjaśnił, że zdaniem P. w W. decyzja o skorzystaniu z usług danej stacji ładowania może być podyktowana chęcią skrócenia czasu koniecznego do naładowania pojazdu, aby móc szybko kontynuować podróż. Zatem z perspektywy zainteresowanego użytkownika decydująca może być nie tyle cena energii, ile oferowany dostęp do specjalistycznej infrastruktury, zapewniającej krótszy pobyt na stacji ładowania.

23 W tym względzie sąd odsyłający zauważył, że używanie stacji ładowania nie stanowi celu samego w sobie, lecz zmierza do umożliwienia naładowania akumulatora pojazdu elektrycznego. W związku z tym użytkownicy tych stacji mają wybór między punktami szybkiego i wolnego ładowania, którego dokonują nie tylko z uwagi na czas ładowania, lecz także z uwzględnieniem charakterystyki akumulatora pojazdu. Dostęp do urządzeń ładowania stanowi zatem środek umożliwiający korzystanie w lepszych warunkach z dostawy energii elektrycznej, która stanowi świadczenie dominujące.

24 Jednakże, po pierwsze, okoliczność, że cena ładowania obejmuje również opłatę za parkowanie pojazdu, a po drugie, zawarte w art. 4 ust. 8 dyrektywy 2014/94 odniesienie do „usług w zakresie ładowania pojazdów elektrycznych” świadczonych przez operatorów punktów ładowania, budzi wątpliwości sądu odsyłającego co do kwalifikacji jednego świadczenia rozpatrywanego w postępowaniu głównym jako „dostawy towarów” lub „świadczenia usług” w rozumieniu dyrektywy 2006/112.

25 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy świadczenie złożone realizowane na punktach ładowania na rzecz użytkowników pojazdów elektrycznych obejmujące:

a) udostępnienie urządzeń do ładowania (w tym integrację ładowarki z systemem operacyjnym pojazdu),

b) zapewnienie przepływu energii elektrycznej o odpowiednio dostosowanych parametrach do akumulatorów pojazdu elektrycznego,

c) niezbędne wsparcie techniczne dla użytkowników pojazdów,

d) udostępnienie użytkownikom specjalnej platformy, strony internetowej czy aplikacji, służących do rezerwacji danego konektora, podglądu historii transakcji i dokonanych płatności, a także możliwości korzystania z tzw. e-portfela, służącego do dokonywania płatności należności za poszczególne sesje ładowania

stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy [2006/112], czy też świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 tej dyrektywy?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

26 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że „dostawą towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, czy też „świadczeniem usług” w rozumieniu jej art. 24 ust. 1, jest jedno złożone świadczenie składające się z:

– udostępnienia urządzeń do ładowania pojazdów elektrycznych (w tym integracji ładowarki z systemem operacyjnym pojazdu),

– zapewnienia przepływu energii elektrycznej o odpowiednio dostosowanych parametrach do akumulatorów tego pojazdu,

– niezbędnego wsparcia technicznego dla zainteresowanych użytkowników,

– udostępnienia aplikacji informatycznych umożliwiających zainteresowanemu użytkownikowi rezerwację konektora, podgląd historii transakcji oraz wpłatę środków gromadzonych w portfelu cyfrowym celem wykorzystania do płatności za ładowanie.

27 Należy wskazać, 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” [wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 52; z dnia 25 marca 2021 r., Q-GmbH (Ubezpieczenie szczególnego ryzyka), C-907/19, EU:C:2021:237, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo].

28 W szczególności, jakkolwiek z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 wynika, iż każdą transakcję należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, to transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonowania systemu VAT. W związku z tym 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 nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny [zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 53; z dnia 25 marca 2021 r., Q-GmbH (Ubezpieczenie szczególnego ryzyka), C-907/19, EU:C:2021:237, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo].

29 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 (wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 23).

30 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 służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 54; z dnia 4 marca 2021 r., Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, pkt 41).

31 W ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE do sądów krajowych należy ustalenie, czy w szczególnych okolicznościach danej sprawy rozpatrywane świadczenie stanowi jedno świadczenie, oraz dokonanie całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym względzie [zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 55; z dnia 25 marca 2021 r., Q-GmbH (Ubezpieczenie szczególnego ryzyka), C-907/19, EU:C:2021:237, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo].

32 Sprawa w postępowaniu głównym dotyczy połączenia czynności polegających na dostawie energii elektrycznej do celów ładowania pojazdów elektrycznych i na świadczeniu różnych usług, takich jak organizacja dostępu do punktów ładowania i ułatwianie korzystania z nich, niezbędna pomoc techniczna i aplikacje informatyczne umożliwiające rezerwację konektorów, monitorowanie transakcji i zapłatę za nie. Sąd krajowy uważa, że rozpatrywane dostawa i świadczenie stanowią jedną transakcję dla celów VAT. W świetle informacji, którymi dysponuje Trybunał, nie wydaje się, aby kwalifikacja ta naruszała jedno z kryteriów wymienionych w pkt 27–30 niniejszego wyroku.

33 Jeśli chodzi o pojęcie „dostawy towarów” w rozumieniu dyrektywy 2006/112, jej art. 14 ust. 1 stanowi, że za dostawę taką uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Pojęcie to oznacza każdą transakcję przeniesienia rzeczy przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nią, jak gdyby była ona jej właścicielem (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 59; z dnia 23 kwietnia 2020 r., Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto zgodnie z art. 15 ust. 1 tej dyrektywy energia elektryczna jest uważana za rzecz.

34 Jeżeli chodzi o pojęcie „świadczenia usług” w rozumieniu dyrektywy 2006/112, z art. 24 ust. 1 tej dyrektywy wynika, że obejmuje ono każdą transakcję niestanowiącą „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 tej dyrektywy.

35 Ustalenie, czy świadczenie złożone takie jak w postępowaniu głównym, należy zakwalifikować jako „dostawę towarów”, czy też jako „świadczenie usług” w rozumieniu tej dyrektywy, wymaga wzięcia pod uwagę wszelkich okoliczności, w jakich następuje dana transakcja, w celu określenia jej elementów charakterystycznych i dominujących. Elementy, o których mowa, należy określić w oparciu o punkt widzenia przeciętnego użytkownika punktów ładowania wraz z uwzględnieniem, w ramach całościowej oceny, wagi jakościowej, a nie tylko ilościowej, elementów świadczenia usług w stosunku do elementów dostawy towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 61, 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W związku z tym, po pierwsze, zawarte w art. 4 ust. 8 dyrektywy 2014/94 odesłanie do „usług w zakresie ładowania pojazdów elektrycznych” nie przesądza o zakwalifikowaniu transakcji rozpatrywanej w postępowaniu głównym jako „dostawy towarów” lub „świadczenia usług” w rozumieniu dyrektywy 2006/112. Zgodnie bowiem z art. 1 dyrektywy 2014/94 jej celem jest ustanowienie minimalnych wymogów dotyczących rozwoju infrastruktury paliw alternatywnych, w tym punktów ładowania pojazdów elektrycznych. Jej celem nie jest zatem ustanowienie jakiejkolwiek reguły dotyczącej traktowania, z punktu widzenia VAT, zaopatrzenia w paliwo alternatywne.

37 Po drugie, sprzedaży towaru zawsze towarzyszy minimalny zakres świadczonych usług, w związku z czym tylko usługi odrębne od usług nierozerwalnie związanych ze sprzedażą towarów można brać pod uwagę w celu określenia udziału świadczenia usług w świadczeniu złożonym, obejmującym również dostawę tego towaru (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 63; z dnia 22 kwietnia 2021 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, pkt 50).

38 W tym względzie, po pierwsze, transakcja polegająca na przepływie energii elektrycznej do akumulatora pojazdu elektrycznego stanowi dostawę towarów, ponieważ transakcja ta upoważnia użytkownika stacji ładowania do konsumpcji, w celu napędu pojazdu, przekazywanej energii elektrycznej, która zgodnie z art. 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jest zrównana z rzeczą.

39 Po drugie, takie zaopatrzenie w energię elektryczną akumulatora pojazdu elektrycznego zakłada użycie odpowiednich urządzeń do ładowania, które mogą obejmować ładowarkę podlegającą integracji z systemem operacyjnym pojazdu. W konsekwencji przyznanie dostępu do tych urządzeń stanowi minimalne świadczenie usług, które jest nierozerwalnie związane z dostawą energii elektrycznej i z tego względu nie może być brane pod uwagę przy ocenie części, jaką świadczenie usług stanowi w całości złożonej transakcji obejmującej również tę dostawę energii elektrycznej.

40 Po trzecie, wsparcie techniczne, które może być konieczne dla zainteresowanych użytkowników, nie stanowi celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu z dostawy energii elektrycznej niezbędnej do napędu pojazdu elektrycznego. Stanowi ono zatem usługę pomocniczą w stosunku do owej dostawy energii elektrycznej.

41 Ma to również miejsce w przypadku udostępnienia aplikacji informatycznych umożliwiających zainteresowanemu użytkownikowi zarezerwowanie konektora, podgląd historii transakcji i wpłatę środków celem zapłaty za ładowanie. Takie świadczenia oferują bowiem temu użytkownikowi pewne dodatkowe udogodnienia praktyczne, których jedynym celem jest poprawa przekazania energii elektrycznej niezbędnej do ładowania jego pojazdu i przedstawienie przeglądu transakcji przeprowadzonych w przeszłości.

42 Wynika z tego, że co do zasady przepływ energii elektrycznej stanowi charakterystyczny i dominujący element jednego i złożonego świadczenia, w kontekście którego sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału z pytaniem.

43 Wniosku tego nie podważa przywołana przez ten sąd okoliczność, zgodnie z którą w celu obliczenia kwoty należnej z tytułu ładowania pojazdu elektrycznego można uwzględnić nie tylko ilość przekazanej energii elektrycznej, ale także opłatę za okres postoju w trakcie tego ładowania. W szczególności oznacza, że cena jednostkowa dostarczonego towaru, czyli energii elektrycznej, składa się nie tylko z kosztu tej energii, lecz również z kosztu czasu użycia urządzeń udostępnionych zainteresowanym użytkownikom.

44 Wniosku przedstawionego w pkt 42 niniejszego wyroku nie podważa również sytuacja, w której dany podmiot oblicza cenę wyłącznie na podstawie okresu ładowania. Biorąc bowiem pod uwagę fakt, że ilość dostarczonej energii elektrycznej jest uzależniona od mocy przekazywanej w czasie tego transferu, takie obliczenie również odzwierciedla cenę jednostkową energii elektrycznej.

45 Podobnie sam fakt, że cena jednostkowa szybkiego ładowania prądem stałym jest marginalnie wyższa niż cena wolnego ładowania prądem przemiennym, nie wystarcza, aby z punktu widzenia zainteresowanego użytkownika uczynić szybkość i skuteczność rzeczonego ładowania charakterystycznym i dominującym elementem danej transakcji.

46 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stanowi „dostawę towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy jedno złożone świadczenie składające się z:

– udostępnienia urządzeń do ładowania pojazdów elektrycznych (w tym integracji ładowarki z systemem operacyjnym pojazdu),

– zapewnienia przepływu energii elektrycznej o odpowiednio dostosowanych parametrach do akumulatorów tego pojazdu,

– niezbędnego wsparcia technicznego dla zainteresowanych użytkowników oraz

– udostępnienia aplikacji informatycznych umożliwiających zainteresowanemu użytkownikowi rezerwację konektora, podgląd historii transakcji oraz wpłatę środków gromadzonych w portfelu cyfrowym celem wykorzystania do płatności za ładowanie.

W przedmiocie kosztów

47 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienioną dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r.,

należy interpretować w ten sposób, że:

stanowi „dostawę towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ze zmianami jedno złożone świadczenie składające się z:

– **udostępnienia urządzeń do ładowania pojazdów elektrycznych (w tym integracji ładowarki z systemem operacyjnym pojazdu),**

– **zapewnienia przepływu energii elektrycznej o odpowiednio dostosowanych parametrach do akumulatorów tego pojazdu,**

– **niezbędnego wsparcia technicznego dla zainteresowanych użytkowników oraz**

– **udostępnienia aplikacji informatycznych umożliwiających zainteresowanemu użytkownikowi rezerwację konektora, podgląd historii transakcji oraz wpłatę środków gromadzonych w portfelu cyfrowym celem wykorzystania do płatności za ładowanie.**

Gratsias Ilešič Jarukaitis

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 20 kwietnia 2023 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes izby
D. Gratsias