



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ  
TAMARY ČAPETY  
przedstawiona w dniu 25 kwietnia 2024 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-60/23**

**Skatteverket  
przeciwko  
Digital Charging Solutions GmbH**

[Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja)]

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie – 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” – Artykuł 14 ust. 1, art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 – Charakter i rola dostawcy urządzenia we wspomnianej dostawie

### I. Wprowadzenie

1. Liczba zarejestrowanych pojazdów elektrycznych w Unii Europejskiej stale rośnie<sup>2</sup>. Jest to zgodne z Zielonym Ładem, którego celem jest uczynienie Unii Europejskiej kontynentem neutralnym dla klimatu do roku 2050. Korzystanie z pojazdów elektrycznych z istoty rzeczy wymaga infrastruktury towarzyszącej, takiej jak stacje ładowania.

2. Równolegle ze zmianami w świecie rzeczywistym konieczne jest przyjęcie lub (ponowna) interpretacja istniejących przepisów prawa celem zastosowania ich do nowych relacji, które się pojawiają wraz z tą zmianą. Niniejsza dotyczy tego tematu, jako że sąd krajowy zmierza do uzyskania interpretacji dyrektywy VAT<sup>3</sup> w odniesieniu do transakcji wynikających z korzystania z urządzeń (takich jak karta lub aplikacja) do ładowania pojazdów elektrycznych.

3. Niniejsze odesłanie prejudycjalne powstało w wyniku sporu przed Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższym sądem administracyjnym, Szwecja) między Digital Charging Solutions GmbH (DCS), spółką prawa niemieckiego, a Skatteverket (szwedzkim organem

<sup>1</sup> Język oryginału: angielski.

<sup>2</sup> Zobacz na przykład, „New registrations of electric vehicles in Europe”, European Environment Agency, 24 październik 2023 r., dostępne pod adresem <https://www.eea.europa.eu/en/analysis/indicators/new-registrations-of-electric-vehicles>.

<sup>3</sup> Dyrektywa 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), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010 L 10, s. 14) (zwana dalej „dyrektywą VAT”).

podatkowym) w przedmiocie ważności wydanej przez ten ostatni organ indywidualnej interpretacji prawa podatkowego z dnia 8 kwietnia 2022 r. (zwanej dalej „interpretacją indywidualną”).

## **II. Okoliczności powstania sporu w postępowaniu głównym, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem**

4. Spółka DCS ma siedzibę swojej działalności gospodarczej w Niemczech i nie ma stałego miejsca prowadzenia tej działalności w Szwecji. Zapewnia ona użytkownikom pojazdów elektrycznych w Szwecji dostęp do sieci punktów ładowania. Za pośrednictwem sieci użytkownicy otrzymują aktualne informacje o cenach i dostępności punktów ładowania w ramach sieci. Ponadto usługa sieciowa umożliwia korzystanie z funkcji wyszukiwania i lokalizacji punktów ładowania oraz planowania trasy.

5. Punkty ładowania w ramach sieci nie są obsługiwane przez spółkę DCS, lecz przez operatorów punktów ładowania, z którymi spółka zawarła umowy. Spółka DCS dostarcza użytkownikom pojazdów elektrycznych kartę i aplikację uwierzytelniającą, które umożliwiają im ładowanie pojazdów w punktach ładowania (zwanym dalej „użytkownikami kart i aplikacji”). W przypadku użycia karty lub aplikacji sesja ładowania jest rejestrowana przez operatora punktu ładowania, który wystawia spółce DCS fakturę z tytułu zrealizowanej przez użytkownika sesji ładowania. Wystawianie faktur odbywa się w cyklu miesięcznym, na koniec każdego miesiąca kalendarzowego, a termin płatności wynosi 30 dni.

6. Na podstawie faktur otrzymanych od operatorów punktów ładowania spółka DCS co miesiąc wystawia faktury użytkownikom kart i aplikacji z tytułu ilości dostarczonej energii elektrycznej. Spółka DCS oddzielnie wystawia faktury użytkownikom kart i aplikacji z tytułu dostępu do sieci i usług towarzyszących. Cena energii elektrycznej jest zmienna w zależności od załadowanej ilości. Natomiast z tytułu dostępu i usługi pobierana jest stała opłata, która jest naliczana niezależnie od tego, czy użytkownik faktycznie nabył w danym okresie energię elektryczną. Nie jest możliwe nabywanie od spółki energii elektrycznej, bez jednoczesnego uiszczenia opłaty za dostęp do sieci.

7. W dniu 14 kwietnia 2021 r. spółka DCS wystąpiła do Skatterättsnämnden (komisja ds. prawa podatkowego, Szwecja) o wydanie interpretacji indywidualnej. W dniu 8 kwietnia 2022 r., organ podatkowy wydał interpretację, stwierdzając, że świadczenie wykonywane przez spółkę DCS stanowi transakcję złożoną polegającą zasadniczo na dostawie energii elektrycznej użytkownikom oraz że za miejsce dostawy należy przyjąć Szwecję.

8. Skatteverket (szwedzki organ podatkowy) wniósł skargę do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja), który jest sądem odsyłającym, wnosząc o utrzymanie tej interpretacji indywidualnej. Spółka DCS odwołała się do tego samego sądu, wnosząc o zmianę interpretacji indywidualnej. Spółka ta utrzymuje przed sądem krajowym, iż chodzi tutaj o dwa odrębne świadczenia, mianowicie dostawę energii elektrycznej oraz świadczenie usług (ułatwienie dostępu do sieci punktów ładowania), w związku z czym w Szwecji powinna podlegać opodatkowaniu jedynie ta część świadczenia polegająca na dostawie energii elektrycznej.

9. Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Skatterättsnämnden (komisja ds. prawa podatkowego) jest podzielona. Z jednej strony większość jej składu stoi na stanowisku, że operatorzy punktów ładowania dostarczają energię elektryczną do spółki DCS, która z kolei dostarcza ją użytkownikom. Jest to zatem łańcuch operacji, w którym operatorzy punktów ładowania nie są związani umową z użytkownikami.

10. Z drugiej strony, mniejszość składu Skatterättsnämnden (komisji ds. prawa podatkowego) uznała jednak, że spółka DCS świadczy na rzecz użytkowników usługę która w szczególności polega na udostępnianiu sieci punktów ładowania, oraz na wystawianiu faktur użytkownikom na zasadzie ex post, co sugeruje, że udziela ona im pewnej formy kredytu na nabycie energii elektrycznej<sup>4</sup>. Podejście to w szczególności uwzględnia okoliczność, że użytkownik dokonuje swobodnego wyboru w odniesieniu do takich warunków, jak między innymi jakość, ilość, data zakupu i sposób wykorzystania energii elektrycznej.

11. W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości 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 VAT?
- (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?”.

12. Uwagi na piśmie Trybunałowi przedstawiły spółka DCS, Skatteverket (szwedzki organ podatkowy), rząd węgierski i Komisja Europejska.

13. W dniu 7 lutego 2024 r. odbyła się rozprawa, na której rząd szwedzki i Komisja przedstawili argumenty ustnie.

### III. Ramy prawne

14. Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, że „»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

15. Artykuł 14 ust. 2 tej dyrektywy stanowi:

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

[...]

<sup>4</sup> Zob. wyroki: z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, zwanego dalej „wyrokiem Auto Lease Holland”); z dnia 3 września 2015 r., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, zwanego dalej „wyrokiem Fast Bunkering Klaipėda”); z dnia 15 maja 2019 r., Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412, zwanego dalej „wyrokiem Vega International”).

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

16. Artykuł 28, który dotyczy świadczenia usług, stanowi:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.

17. Trybunał orzekł, że rozumowanie zastosowane przy wykładni art. 28 dyrektywy VAT narzuca się również w odniesieniu do dostawy towarów na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu, na mocy art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT<sup>5</sup>.

#### IV. Analiza

18. Artykuł 15 dyrektywy VAT stanowi, że dla potrzeb VAT, energia elektryczna jest towarem.

19. Trybunał uznał, że złożona czynność składająca się z dostawy energii elektrycznej do akumulatora pojazdu i udostępnienia urządzeń do ładowania, niezbędnego wsparcia technicznego i wsparcia informatycznego stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 i art. 15 ust. 1 dyrektywy VAT<sup>6</sup>.

20. Wydaje się to rozstrzygać pytanie pierwsze sądu odsyłającego. W związku z tym, na wniosek Trybunału, niniejsza opinia ogranicza się do analizy pytania drugiego.

21. W pytaniu drugim sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, w jaki sposób dyrektywa VAT ma zastosowanie do każdego etapu transakcji związanej z ładowaniem pojazdu elektrycznego za pomocą karty lub aplikacji do ładowania.

22. Aby udzielić odpowiedzi na to pytanie, należy na wstępie podkreślić, że uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej i handlowej stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT. Trybunał wielokrotnie to powtarzał<sup>7</sup>.

23. Konieczne jest zatem rozpoczęcie analizy od pytania, w jaki sposób transakcja (transakcje) będąca przedmiotem niniejszej sprawy ma (mają) miejsce.

24. Rozumiem, że spółka DCS wykonuje dwie różne dostawy: świadczenia usługi i dostawy towarów.

25. Świadczenie usługi polega na dostarczeniu kierowcy pojazdu elektrycznego karty lub aplikacji, która dostarcza informacji o sieci stacji ładowania i umożliwia dostęp do tej sieci. Za to świadczenie usług spółka DSC wystawia fakturę (co miesiąc) ze stałą ceną, niezależnie od tego, czy energia elektryczna zostanie później zakupiona. Na podstawie art. 43 dyrektywy VAT miejscem „świadczenia” tej usługi są Niemcy, ponieważ tam znajduje się siedziba usługodawcy.

<sup>5</sup> Wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 50).

<sup>6</sup> Wyrok z dnia 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312, zwany dalej „wyrokiem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej”).

<sup>7</sup> Wyroki: z dnia 20 lutego 1997 r., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, pkt 23); z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 48); z dnia 4 maja 2023 r., Balgarska telekomunikatsionna kompania (C-127/22, EU:C:2023:381, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

26. Dostawa towarów, a mianowicie energii elektrycznej, jest dostawą odrębną od pierwszego świadczenia usług. W przypadku tej dostawy faktura jest wystawiana na koniec każdego miesiąca, w zależności od ilości zużytej energii elektrycznej.

27. Jeśli oddzielne faktury niekoniecznie wykluczają pojedynczą złożoną dostawę, a tym samym pojedynczą transakcję<sup>8</sup>, w sytuacji gdy dwie dostawy nie wydają się być tak ściśle powiązane, aby stanowiły niepodzielną dostawę gospodarczą, to brak ich rozdzielenia miałby charakter sztuczny. W konsekwencji do celów VAT należy je zasadniczo uważać za transakcje odrębne i niezależne<sup>9</sup>.

28. Uznanie dostaw w postępowaniu głównym za jedną złożoną dostawę, a nie za dwie odrębne dostawy, pomijałoby, moim zdaniem, odpowiednie uzgodnienia umowne, a tym samym lekceważyłoby realia gospodarcze i handlowe<sup>10</sup>.

29. Uznanie, że dostęp do sieci jest niezależny od dostawy energii elektrycznej, byłoby, moim zdaniem, najbardziej realistycznym odzwierciedleniem prawnym dla celów traktowania pod względem VAT realiów stosunków prawnych. W związku z tym argument DSC przedstawiony przed sądem odsyłającym (zob. pkt 8 niniejszej opinii) wydaje się słuszny.

30. Zarówno Komisja, jak i rząd szwedzki zgodziły się na rozprawie, że świadczenie usług polegających na dostępie do sieci, fakturowanych oddzielnie, nie jest przedmiotem zainteresowania w niniejszej sprawie. Dlatego też w niniejszej sprawie należy skupić się na kwalifikacji prawnej transakcji w ramach drugiej dostawy, polegającej na dostawie energii elektrycznej.

31. Transakcje związane z dostawą energii elektrycznej dotyczą relacji między operatorem punktu ładowania a spółką DCS oraz relacji między spółką DCS a użytkownikiem karty/aplikacji. Nie istnieje bezpośrednia relacja między operatorem punktu ładowania a użytkownikiem karty/aplikacji, ani nie jest to kwestionowane w niniejszej sprawie.

32. Istnieją trzy możliwe sposoby scharakteryzowania danych relacji dla celów VAT.

33. Pierwszy sposób wynika z linii orzecznictwa wytyczonej wyrokiem *Auto Lease Holland*<sup>11</sup>. Ta linia orzecznictwa traktuje transakcję między spółką DCS a użytkownikiem karty/aplikacji jako świadczenie usługi polegającej na przyznaniu kredytu [a zatem zwolnionej z VAT na mocy art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT]. Nie uważam, aby takie podejście było odpowiednie do traktowania niniejszych transakcji. Niemniej jednak, ponieważ takie podejście jest proponowane przez mniejszość składu *Skatterättsnämnden* (komisji ds. prawa podatkowego), najpierw przeanalizuję tę opcję (A).

<sup>8</sup> Zobacz podobnie wyrok z dnia 26 maja 2016 r., *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, pkt 26).

<sup>9</sup> Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., *Mapfre asistencia i Mapfre warranty* (C-584/13, EU:C:2015:488, pkt 57).

<sup>10</sup> Trybunał uznał, że istotne uzgodnienia umowne co do zasady odzwierciedlają realia gospodarcze i handlowe transakcji, w związku z czym są czynnikiem, który należy brać pod uwagę, gdy trzeba ustalić charakter danej transakcji. Zobacz wyrok z dnia 28 lutego 2023 r., *Fenix International* (C-695/20, EU:C:2023:127, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>11</sup> Obejmuje ona wyrok *Auto Lease Holland* i *Vega International*. Jeśli będę miejscami odwoływała się do wyroku *Fast Bunkering Klaipėda*, tak jak czyni to większość komentatorów, specyfika tej sprawy, która dotyczyła kwestii, czy dostawy paliwa dla statków zaangażowanych w transport międzynarodowy podlegały zwolnieniom z VAT, sprawia, że uważam, że ta sprawa nie jest porównywalna z dwiema pozostałymi (podobny pogląd można znaleźć w M. Ek; „The concept of transfer of goods pursuant to a commission contract in EU VAT” w: *Skattenytt*, 2022, s. 3–26, na s. 19).

34. Drugą opcją jest traktowanie tych dwóch transakcji jako następujących po sobie transakcji sprzedaży podlegających art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, tak zwany „model kupna-sprzedaży”. Takie jest stanowisko większości składu Skatterättsnämnden (komisji ds. prawa podatkowego), a także wszystkich uczestników niniejszego postępowania. Opcję tę przeanalizuję w części (B).

35. Trzecią możliwością jest rozumienie przedmiotowych transakcji jako opartych na modelu prowizyjnym na podstawie art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT. Opcja ta, mimo że nie została podniesiona ani w odesłaniu prejudycjalnym, ani przez uczestników w pisemnej części postępowania, została omówiona na rozprawie. Opcja ta stanowi moim zdaniem, najwłaściwszą charakterystykę transakcji, których dotyczy niniejsza sprawa. Zajmę się zastosowaniem art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT w części (C).

#### **A. Linia orzecznictwa wytyczona wyrokiem *Auto Lease Holland***

36. Wyroki *Auto Lease Holland* i *Vega International* dotyczyły traktowania pod względem VAT transakcji związanych z korzystaniem z kart paliwowych. Okoliczności tych dwóch spraw nie są identyczne, ale mają pewne wspólne cechy. Oba dotyczyły wielu podmiotów, poza użytkownikiem karty, dostawcą karty i dostawcą energii, przy czym dotyczyły kolejnych sprzedaży poprzez transakcję finansową. W wyrokach tych Trybunał położył nacisk w mniejszym stopniu na dostawę towarów (gazu), niż na warunki płatności za tę dostawę<sup>12</sup>.

37. Rezultatem wyroku *Vega International*, który jest jedynie logiczną konsekwencją wyroku *Auto Lease Holland*, było stwierdzenie, że transakcja między wystawcą karty a użytkownikiem karty stanowi usługę udzielania kredytu.

38. Jednak, jak wskazuje piśmiennictwo naukowe<sup>13</sup> i dyskusje w ramach komitetu ds. VAT<sup>14</sup>, ta linia spraw wzbudzała różne obawy. Wielu krytyków zarzucało, że proponowana interpretacja prowadzi do niewidoczności pośrednika.

39. Moim zdaniem wątpliwe jest, aby konkretne okoliczności tych spraw były porównywalne z okolicznościami niniejszej sprawy. Ogólnie rzecz biorąc, model biznesowy ładowania pojazdów elektrycznych nie jest taki sam jak model tankowania paliwa, przynajmniej nie w tej chwili. Podczas gdy możliwe jest ładowanie pojazdu nielektrycznego za pomocą karty paliwowej lub

<sup>12</sup> Zobacz pkt 34, 36 wyroku *Auto Lease Holland* oraz pkt 39–41 wyroku *Vega International*.

<sup>13</sup> S. Kirsch, C. Orban, CJEU confirms that the provision and settlement of fuel cards may constitute a financial service that is exempt from VAT in *Vega International Case*, w: *Intertax*, 2019, ss. 898–900 (odnosząc się do „nieoptymalnych konsekwencji”). Istnieje nawet bardziej dosadna krytyka (Reiß, UR 2003, s. 428–441, na s. 437, oraz Wäger w: Wäger, UStG, 2. Auflage 2022, § 3 UStG), odsyłając obu do linii orzecznictwa *Auto Lease Holland* jako do „prawa podatkowego z epoki kamienia łupanego”; D. Gómez, G. Echevarría Zubeldia, The VAT conundrum of fuel cards: Thoughts on the ECJ Judgment in *Vega International*, w: *Intl. VAT Monitor*, 2019, 6; P. Gamito, A look back at EU VAT developments in 2019 Regarding Insurance and Financial Services: Part 1, w: *Intl. VAT Monitor*, 2020, 222–234; F. Nellen, A. van Doesum, S. Cornieje, S i H. van Kesteren, *Fundamentals of EU VAT Law*, (wyd. 2, 2020 r.), 131; M. Ek, cytowany w przypisie 11; VAT Expert Group, *Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the EU*, Case C-235/15 *Vega International*: *Fuel cards*, 29 marca 2022 r., dostępne na stronie internetowej <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/dbc22ed9-fcdb-485b-bc90-e9a16a6c4a9f/details>. [Dla wszelkich potrzeb warto wskazać, że grupa ekspertów ds. VAT (VEG), zinstytucjonalizowana decyzją Komisji z dnia 26 czerwca 2012 r. ustanawiającą grupę ekspertów ds. VAT (Dz.U. 2012, C 188, s. 2–3), jest odrębna od Komitetu ds. VAT.]; Komitet ds. VAT, „Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper N° 1067*, lipiec 2023 r., s. 3; M. Merckx, „VAT and business models for charging electric vehicles” w: *International VAT Monitor*, 2021, s. 275–284, na s. 281.

<sup>14</sup> Komitet ds. VAT, Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union, w: *Working Paper N° 1008*, marzec 2021 r., s. 11; *Idem*, Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union, w: *Working Paper N° 1020*, październik 2021 r., *Idem*, Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union, w: *Working Paper N° 1046*, październik 2022 r.; *Idem*, Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union, *Working Paper N° 1064 FINAL*, 20 marca 2023 r. oraz *Idem*, Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union, w: *Working Paper N° 1067*, lipiec 2023 r.

jakiegokolwiek innej karty lub gotówki i można to zrealizować na dowolnej stacji paliw, nie dotyczy to ładowania pojazdów elektrycznych. Pojazdy elektryczne korzystają z różnych systemów ładowania i mogą być ładowane wyłącznie w punktach ładowania wchodzących w skład sieci będącej przedmiotem niniejszej sprawy. Opłaty nie mogą być pobierane bez użycia karty/aplikacji umożliwiającej dostęp do danej sieci. Wreszcie, nie ulega wątpliwości, że karty/aplikacje związane z pojazdami elektrycznymi nie są instrumentami płatniczymi.

40. Co więcej, jeśli transakcja pomiędzy wystawcą karty a użytkownikiem karty/aplikacji jest inną, niepodlegającą opodatkowaniu transakcją (przyznanie kredytu), ten ostatni nie będzie mógł odliczyć VAT, jeśli jest podatnikiem, ponieważ faktura za energię elektryczną jest wystawiana wyłącznie przez operatora punktu ładowania na wystawcę karty.

41. Dlatego też ustalenia linii orzeczniczej wytyczonej Auto Lease Holland nie podlegają automatycznej transpozycji na inne modele biznesowe i operacje ładowania urządzeń pojazdów elektrycznych. Nie należy ich zatem stosować poza okolicznościami, w których wydano te orzeczenia<sup>15</sup>.

### ***B. Model „kupna-sprzedaży” (art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT)***

42. Model „kupna-sprzedaży” postrzega przedmiotowe transakcje jako następujące po sobie transakcje sprzedaży z pojedynczym, horyzontalnym łańcuchem dostaw. Spółka DCS nabywa energię elektryczną od operatorów punktów ładowania, a następnie sprzedaje ją użytkownikowi karty/aplikacji.

43. Dla celów VAT model ten opiera się na art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT. Każda transakcja stanowi bowiem odrębną dostawę towarów, która zgodnie z tym przepisem oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

44. Jak wyjaśnił Trybunał, przeniesienie własności obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem<sup>16</sup>.

45. Może to być postrzegane jako wymóg, aby pewna forma kontroli nad towarami musiała zostać przeniesiona, aby transakcja mogła zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów<sup>17</sup>. Jest to szczególnie trudne, gdy dostarczany towarem jest energia, tak jak w postępowaniu głównym, której nie można łatwo przesyłać ani przechowywać<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> D. Gómez i G. Echevarría Zubeldia, „The VAT Conundrum of Fuel Cards: Thoughts on the ECJ Judgment in Vega International”, cytowani w przypisie 13.

<sup>16</sup> Zobacz podobnie wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 7); z dnia 27 kwietnia 2023 r., Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>17</sup> M. Ek; „The Concept of Transfer of Goods pursuant to a Commission Contract in EU VAT”, cytowany w przypisie 11, ss 8.

<sup>18</sup> W odniesieniu do dostaw paliwa rzecznik generalna E. Sharpston wypowiedziała się w opinii w sprawie Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:156, pkt 42): „Po dostawie paliwa do zbiorników statku przeznaczonego do żeglugi na pełnym morzu niezwykle trudno wyobrazić sobie inny sposób »rozporządzania« nim niż zużycie przez dany statek (a zatem przez podmiot go eksploatujący) w celu spełnienia wymogów w zakresie zapotrzebowania na energię. Jakikolwiek alternatywne faktyczne rozporządzanie przez prawnego właściciela paliwa, niebędącego podmiotem eksploatującym statek, prawdopodobnie wymagałoby niepraktycznej ingerencji fizycznej [...]. W praktyce nie jest prawdopodobne, że paliwo zostanie wykorzystane w innym celu niż na potrzeby tego statku, przy czym nieprawdopodobna wydaje się okoliczność, że pośrednik, w czasie gdy dysponuje prawnym tytułem własności, chciałby przyjąć obowiązki związane z tytułem własności (w formie, przykładowo, kosztów składowania i ubezpieczenia), aby mieć możliwość rozporządzania paliwem w inny sposób”. Zobacz także wyrok z dnia 3 września 2015 r., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 52).

46. W istocie, w porównaniu z innymi towarami (co ilustrują art. 15 ust. 1, art. 38 i art. 39 dyrektywy VAT), energia elektryczna ma szczególny charakter, którego jedną z cech jest to, że znacznie trudniej niż w przypadku innych towarów jest prześledzić jej fizyczny przepływ<sup>19</sup>.

47. Gdyby zastosować ten model do okoliczności niniejszej sprawy, konieczne byłoby przeniesienie własności energii elektrycznej z operatorów punktów ładowania na spółkę DCS, aby mogła ona ją dalej sprzedawać użytkownikowi karty/aplikacji. To oczywiście nie ma miejsca w okolicznościach niniejszej sprawy. Towary są raczej przekazywane bezpośrednio od operatora punktu ładowania do użytkownika karty/aplikacji. Tak więc ani faktyczne posiadanie energii elektrycznej, ani tytuł prawny do niej nie są formalnie przenoszone z operatorów punktów ładowania na spółkę DCS.

48. Niemniej jednak prawo dopuszcza fikcję prawnego przeniesienia własności bez faktycznego przeniesienia.

49. Zgodnie z orzecznictwem mogą bowiem istnieć zgodne z prawem powody, dla których towary nie zostały otrzymane bezpośrednio od wystawcy faktury, takie jak m.in. istnienie dwóch kolejnych sprzedaży dotyczących tych samych towarów, które zgodnie z poleceniem są transportowane bezpośrednio od pierwszego sprzedawcy do drugiego nabywcy, w taki sposób, że mają miejsce dwie kolejne dostawy w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, lecz tylko jeden rzeczywisty transport. Ponadto nie zachodzi konieczność, aby pierwszy nabywca stał się właścicielem omawianych towarów w chwili tego transportu, ponieważ istnienie dostawy w rozumieniu tego przepisu nie zakłada przeniesienia własności prawnej towaru<sup>20</sup>.

50. W związku z tym sytuacja w postępowaniu głównym może być interpretowana jako mieszcząca się w modelu „kupna-sprzedaży”, który zakłada następujące po sobie sprzedaże. Wymaga to odwołania się do fikcji, że prawo do rozporządzania energią elektryczną jak właściciel zostało przeniesione z operatora punktu ładowania na spółkę DCS, co umożliwia tej ostatniej dalszą sprzedaż towarów będących przedmiotem niniejszej sprawy.

51. Dla celów VAT obie transakcje są transakcjami podlegającymi opodatkowaniu. Ponieważ faktura za energię elektryczną jest wystawiana przez wystawcę karty na użytkownika karty/aplikacji, ten ostatni może odliczyć VAT, jeśli jest podatnikiem.

52. Niemniej jednak w okolicznościach niniejszej sprawy spółka DCS ani nie obiecuje operatorowi punktu ładowania zakupu jakiegokolwiek ilości energii elektrycznej, ani nie decyduje się na jej zakup. W rzeczywistości to działanie użytkownika karty/aplikacji inicjuje proces zakupu, gdy zdecyduje on, w którym punkcie ładowania energia elektryczna ma być zamówiona oraz jaka ilość energii elektrycznej ma być przesłana i to pojazd użytkownika jest miejscem, w którym następuje dostawa.

53. W związku z tym, z wyjątkiem ryzyka braku zapłaty przez użytkownika karty/aplikacji, spółka DCS nie podejmuje żadnego ryzyka związanego z przedsiębiorczością w zakresie wspomnianej dostawy energii elektrycznej, ponieważ wszystko jest już sprzedane i dostarczone, gdy wystawia fakturę użytkownikowi.

<sup>19</sup> M. Merckx, „VAT and Business Models for Charging Electric Vehicles”, cytowana w przypisie 13, s. 280.

<sup>20</sup> Zobacz podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2019 r., Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

54. Warto zatem zbadać, czy druga opcja, tj. subsumcja spornych transakcji w ramach art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, nie pasuje lepiej do rzeczywistości gospodarczej ładowania pojazdów elektrycznych.

### ***C. Model komisanta [Artykuł 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT]***

55. Model komisanta opisywałby transakcję będącą przedmiotem niniejszej sprawy jako obejmującą agenta działającego w charakterze pośrednika między operatorem punktu ładowania a użytkownikiem karty/aplikacji.

56. Mogą istnieć dwa rodzaje modeli komisanta: komisanta sprzedaży i komisanta zakupu<sup>21</sup>.

57. W modelu komisanta sprzedaży zleceniodawcą jest operator punktu ładowania, natomiast agentem jest dostawca urządzenia (np. spółka DCS). W tym modelu dostawca urządzenia sprzedaje energię elektryczną we własnym imieniu, ale na rachunek operatora punktu ładowania użytkownikowi karty/aplikacji.

58. W modelu komisanta zakupu zleceniodawcą jest użytkownik karty/aplikacji, a pośrednikiem jest spółka DCS. W tym modelu dostawca urządzenia (spółka DCS) nabywa energię elektryczną od operatora punktu ładowania we własnym imieniu, ale na rzecz użytkownika karty/aplikacji. Model ten najlepiej opisuje sytuację w niniejszej sprawie, ponieważ zakup energii elektrycznej odbywa się, jak już stwierdziłam (zob. pkt 52 niniejszej opinii), z inicjatywy użytkownika karty/aplikacji.

59. Z prawnego punktu widzenia oba warianty komisanta opierają się na art. 14 ust. 2 lit. c) i art. 28 dyrektywy VAT<sup>22</sup>. Artykuł 28 stanowi, że w przypadku, gdy osoba działa jako agent, to znaczy, we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, przyjmuje się, że osoba ta sama otrzymała i wyświadczyła te usługi. Mimo że art. 28 dyrektywy VAT dotyczy wyłącznie świadczenia usług, Trybunał orzekł, że można go stosować również do dostaw towarów<sup>23</sup>.

60. Trybunał także uznał, że art. 14 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy tworzy fikcję prawną dwóch identycznych dostaw towarów dokonywanych kolejno po sobie, które wchodzą w zakres stosowania VAT<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> D. Gómez, G. Echevarría Zubeldia, *The VAT Conundrum of Fuel Cards: Thoughts on the ECJ Judgment in Vega International*, cytowani w przypisie 13; M. Ek; *The Concept of Transfer of Goods pursuant to a Commission Contract in EU VAT*, cytowany w przypisie 11, ss. 6; Komitet ds. VAT, Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union, w: *Working Paper N° 1046*, październik 2022 r., s. 7.

<sup>22</sup> Niekiedy prowadzone są również dyskusje na temat różnic między komisantami ujawnionymi i nieujawnionymi, ponieważ niektóre państwa członkowskie traktują jednych lub drugich w odmienny sposób pod względem prawa umów (F. Nellen, A. van Doesum, S. Corniejle, H. van Kesteren., *Fundamentals of EU VAT Law*, (wyd. 2, 2020 r.), 130). Wykracza to jednak poza cel niniejszej opinii (w tym względzie zob. M. Ek; *The Concept of Transfer of Goods pursuant to a Commission Contract in EU VAT*, cytowany w przypisie 11, ss. 10).

<sup>23</sup> Zobacz podobnie wyroki: z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 88); z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 50).

<sup>24</sup> Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 49, 50).

61. W związku z tym, aby wchodzić w zakres modelu komisanta, transakcje muszą spełniać dwie przesłanki. Po pierwsze, musi istnieć zlecenie, w wykonaniu którego agent realizuje na rachunek zlecniodawcy 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 zlecniodawcy są identyczne<sup>25</sup>.

62. Podczas rozprawy rząd szwedzki i Komisja zgodziły się, że w okolicznościach związanych z postępowaniem głównym, obie te przesłanki zostały spełnione.

63. Zgadzam się z powyższym.

64. Jeśli chodzi o pierwszą przesłankę zlecenia, przedmiotową sytuację można dokładniej opisać jako przekazanie towarów na podstawie umowy zlecenia, w której użytkownik karty/aplikacji jest zlecniodawcą, a spółka DCS agentem, niż jako szereg umów dwustronnych. Nawet sformułowanie pytania skierowanego do Trybunału potwierdza, że spółka DCS występuje jako pośrednik.

65. Prawdą jest, że brak jest wyraźnego polecenia użytkownika karty/aplikacji skierowanego do spółki DCS w celu zakupu energii elektrycznej na jego rzecz przy sposobności każdego ładowania. Trybunał orzekł już jednak, że nabywca nie musi wyraźnie udzielać upoważnienia komisantowi<sup>26</sup>. Alternatywnie, okazanie karty/aplikacji w punkcie ładowania może być rozumiane jako upoważnienie agenta do zakupu określonej ilości energii elektrycznej.

66. W odniesieniu do drugiej przesłanki podnoszono, że dostawa energii elektrycznej przez operatora punktu ładowania do dostawcy urządzenia nie jest identyczna z dostawą energii elektrycznej przez dostawcę urządzenia do użytkownika, ponieważ w tym drugim przypadku istnieją dodatkowe elementy związane z dostawą energii elektrycznej<sup>27</sup>.

67. W niektórych okolicznościach może to być prawdą<sup>28</sup>.

68. Jednakże w niniejszej sprawie świadczenie usług związanych z korzystaniem z karty/aplikacji jest odrębne od dostawy energii elektrycznej (zob. pkt 29 niniejszej opinii). Pozostała dostawa energii elektrycznej nie różni się w transakcji między operatorem punktu ładowania a spółką DCS i transakcji między spółką DCS a użytkownikiem karty/aplikacji.

69. W związku z tym wydaje się, że obie przesłanki – obecność zlecenia i tożsamość dostaw – są spełnione w okolicznościach niniejszej sprawy i w konsekwencji transakcje będące przedmiotem niniejszej sprawy wpisują się w model komisanta zakupu.

70. Wreszcie, zastosowanie modelu komisanta do sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie pozwoliłoby użytkownikowi karty/aplikacji, który jest podatnikiem, na odliczenie VAT, biorąc pod uwagę, że otrzymuje on fakturę z VAT od spółki DCS.

<sup>25</sup> Wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 51).

<sup>26</sup> Zobacz podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2021 r., UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, pkt 44, 47).

<sup>27</sup> M. Merx, *VAT and Business Models for Charging Electric Vehicles*, cytowana w przypisie 13, ss. 281.

<sup>28</sup> Byłoby to prawdą, gdyby dostawy energii elektrycznej nie można było oddzielić od świadczenia innych powiązanych usług. W takich okolicznościach pierwsza dostawa dokonana przez operatora punktu ładowania na rzecz wystawcy karty byłaby pojedynczą dostawą (towarów), podczas gdy druga dostawa dokonana przez wydawcę karty na rzecz użytkownika byłaby dostawą złożoną (towarów i usług). Tak wydawało się w okolicznościach sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 20 kwietnia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

***D. Model komisanta jako bardziej odpowiednia opcja w okolicznościach niniejszej sprawy***

71. Z powyższego wynika, że transakcje związane z modelem biznesowym będącym przedmiotem niniejszej sprawy mogą być opisane zarówno w kategoriach art. 14 ust. 1, jak i art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT. Zarówno model „kupna-sprzedaży”, jak i model komisanta są w stanie opisać takie następujące po sobie transakcje i dostawy łańcuchowe.

72. Powstaje kwestia, który przepis należy zastosować.

73. Moim zdaniem, w przypadku modelu biznesowego takiego jak w niniejszej sprawie, model komisanta opisany w art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT jest najbardziej odpowiednim sposobem opodatkowania VAT.

74. Jeśli chodzi o relację pomiędzy art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT a jej art. 14 ust. 2 lit. c), można zauważyć, że definicja transakcji będącej przedmiotem art. 14 ust. 2 lit. c) nie zawiera żadnego odniesienia do „prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”, o którym mowa w art. 14 ust. 1. Tym samym Trybunał uznał, że prawodawca Unii Europejskiej, gromadząc je pod tym samym pojęciem „dostawy towarów”, zamierzał odróżnić transakcję, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, od transakcji przewidzianej w art. 14 ust. 1 owej dyrektywy, bowiem te dwie transakcje nie zostały zdefiniowane w taki sam sposób<sup>29</sup>. W związku z tym, chociaż oba dotyczą pojęcia „dostawy towarów”, art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT jest niezależny od jej art. 14 ust. 1<sup>30</sup>.

75. Z brzmienia i struktury art. 14 dyrektywy VAT wynika zatem, co znajduje potwierdzenie w orzecznictwie, że ust. 2 tego artykułu stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnej definicji zawartej w jego ust. 1, której przesłanki stosowania mają charakter niezależny w stosunku do przesłanek ust. 1<sup>31</sup>.

76. Gdy transakcja może wchodzić zarówno w zakres normy ogólnej, jak i w zakres *lex specialis*, powinna podlegać tej drugiej, w przeciwnym razie nie ma powodu, aby istniała norma szczególna.

77. Ponadto, opisanie przedmiotowej relacji poprzez odesłanie do art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT byłoby mniej „fikcyjne” niż oparcie się na art. 14 ust. 1 tej dyrektywy. Oparcie się na tym ostatnim przepisie wymaga założenia, że energia elektryczna jest dostarczana sukcesywnie, ale transportowana tylko raz, a mimo to każdy z zainteresowanych miał możliwość rozporządzania nią jak właściciel. W ramach modelu komisanta, art. 14 ust. 2 lit. c) w związku z art. 28 dyrektywy VAT stanowią, że należy przyjąć, iż pośrednik sam otrzymał i dostarczył energię elektryczną (zob. pkt 59 niniejszej opinii). Konieczne byłoby zatem dodatkowe założenie, że użytkownik karty/aplikacji udzielił spółce DCS upoważnienia do zakupu energii elektrycznej na jego rzecz, ale we własnym imieniu, za każdym razem, gdy korzysta z karty/aplikacji (zob. pkt 65 niniejszej opinii).

78. Oparcie rozumowania na art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT pozwoliłoby uniknąć ewentualnych trudności w odniesieniu do rozporządzania rzeczą jako właściciel<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> Zobacz podobnie wyroki: z dnia 4 października 2017 r., Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, pkt 31); z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 35); z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego) (C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 54).

<sup>30</sup> F. Nellen, A. van Doesum, S. Cornieje, H. van Kesteren, *Fundamentals of EU VAT Law*, (wyd. 2, 2020 r.), 130.

<sup>31</sup> Zobacz podobnie wyroki: z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 36) z dnia 27 kwietnia 2023 r., Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

<sup>32</sup> Zobacz podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 35, 41).

79. Ponadto, oparcie rozumowania na tym przepisie lepiej odzwierciedlałoby rzeczywisty charakter transakcji gospodarczych i handlowych obejmujących ładowanie urządzeń elektrycznych, takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego.

80. Prawdą jest, że Komitet ds. VAT wydał wytyczne w sprawie urządzeń do ładowania pojazdów elektrycznych, sugerując zastosowanie art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT<sup>33</sup>. Wytyczne te nie są jednak tak prostolinijne lub wyczerpujące, jak można by sądzić lub oczekiwać.

81. Po pierwsze, wytyczne te dotyczą zasadniczo relacji między operatorem punktu ładowania a dostawcą urządzenia<sup>34</sup> i niekoniecznie obejmują wszystkie modele biznesowe ładowania pojazdów elektrycznych.

82. W modelu, w którym występują, tak jak w niniejszej sprawie, dwie odrębne dostawy i transakcje, jedno świadczenie usługi, za którą pobierana jest stała opłata, niezależnie od tego, czy energia elektryczna zostanie później zakupiona, oraz jedna dostawa towarów, a mianowicie energii elektrycznej, fakturowana na koniec każdego miesiąca, możliwe jest również zastosowanie art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT.

83. Moim zdaniem wskazuje to na to, że spółka DCS nie działa jako rzeczywisty dostawca energii elektrycznej, ponieważ nie podejmuje żadnego ryzyka związanego z przedsiębiorczością w zakresie tych dostaw. I odwrotnie, spółka ta odgrywa rolę *gospodarczą* w dostawie towarów w postępowaniu głównym, a zatem można ją uznać za pośrednika<sup>35</sup>.

84. Wydaje mi się zatem bardziej trafne z punktu widzenia realiów gospodarczych i handlowych, że jeżeli dochodzi do różnych sprzedaży tych samych towarów w taki sposób, że dany towar, który na polecenie jest transportowany bezpośrednio od pierwszego sprzedawcy do osoby nabywającej towar, w wyniku czego dochodzi do dwóch kolejnych dostaw, to osoba znajdująca się pośrodku działa jedynie jako pośrednik.

85. Wreszcie, jeżeli wybrano by art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT do uregulowania transakcji takiej, jak będącej przedmiotem niniejszej sprawy, prawo do odliczenia<sup>36</sup> zostałoby w przejrzysty sposób zapewnione użytkownikowi karty/aplikacji. W konsekwencji proponowane rozwiązanie byłoby zgodne z zasadą neutralności podatkowej<sup>37</sup>.

86. Uważam zatem opcję opartą na art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT za najbardziej odpowiednie rozwiązanie w okolicznościach takich, jak w postępowaniu głównym.

87. Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT powinien mieć zastosowanie w postępowaniu głównym wyłącznie w sytuacji niespełnienia dwóch przesłanek art. 14 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy (zlecenia i tożsamości dostawy). Weryfikacja, czy przesłanki zostały spełnione, należy do sądu krajowego.

<sup>33</sup> Wytyczne wynikające ze 118 posiedzenia, które odbyło się w dniu 19 kwietnia 2021 r. Dokument C-taxud.c.1(2021)6657619–1018.

<sup>34</sup> Według M. Merx (*VAT and Business Models for Charging Electric Vehicles*, cytowana w przypisie 13, s. 279), wytyczne te „dotyczyły jedynie klasyfikacji dostawy ze strony operatora punktu ładowania.

<sup>35</sup> Zobacz podobnie wyrok z dnia 19 lutego 2009 r., Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, pkt 36).

<sup>36</sup> Należy jednak podkreślić, że niniejsza sprawa nie dotyczy tego prawa.

<sup>37</sup> Pojęcie neutralności podatkowej ma swoje szczególne znaczenie w teorii nauki o podatkach, dlatego jest stosowane na gruncie prawa podatkowego obok, a czasem w miejsce, pojęcia równego traktowania. [Opinia rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawie Hauptzollamt B (Fakultatywne obniżki podatku), C-100/20, EU:C:2021:387, pkt 76].

88. Jeśli zastosowano by art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, jak sugerują wytyczne Komitetu ds. VAT w sprawie urządzeń do ładowania pojazdów elektrycznych (zob. pkt 80 niniejszej opinii), to wówczas spółka DCS zostałaby zakwalifikowana jako podatnik – pośrednik w rozumieniu art. 38 ust. 2 tej dyrektywy, a dostawa energii elektrycznej przez operatora punktu ładowania dla spółki DCS byłaby uznawana za dokonaną w miejscu, w którym podatnik-pośrednik (spółka DCS) ma siedzibę działalności gospodarczej zgodnie z art. 38 ust. 1 owej dyrektywy. W okolicznościach niniejszej sprawy byłyby to Niemcy.

89. W każdym razie, zgodnie z art. 39 dyrektywy VAT, dostawa energii elektrycznej przez spółkę DCS na rzecz użytkownika karty/aplikacji, który ładuje swój pojazd elektryczny, musi być uznana za dokonaną w miejscu, w którym kierowca faktycznie używa i zużywa energię elektryczną, tj. w miejscu, w którym znajduje się punkt ładowania. W niniejszej sprawie byłyby to Szwecja.

90. Na podstawie powyższych rozważań jestem zdania, że dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że ładowanie pojazdu elektrycznego w sieci punktów ładowania, do których użytkownik ma dostęp na podstawie abonamentu zawartego ze spółką inną niż operator punktu ładowania, oznacza, że zużyta energia elektryczna jest dostarczana użytkownikom przez tego operatora, a spółka oferująca dostęp do tych punktów ładowania działa w ramach tej dostawy jako komisant w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy.

91. Alternatywnie, jeżeli nie są spełnione dwie przesłanki określone w art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT, należy uznać, że dostawa energii elektrycznej na rzecz użytkownika jest dokonywana przez spółkę, która zapewnia użytkownikom dostęp do sieci punktów ładowania w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy.

## **V. Wnioski**

92. W świetle powyższego proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości udzielił odpowiedzi na pytania przedłożone przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) w następujący sposób:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że ładowanie pojazdu elektrycznego w sieci punktów ładowania, do których użytkownik ma dostęp na podstawie abonamentu zawartego ze spółką inną niż operator punktu ładowania, oznacza, że zużyta energia elektryczna jest dostarczana użytkownikom przez tego operatora, a spółka oferująca dostęp do tych punktów ładowania działa w ramach tej dostawy jako komisant w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. c) tej dyrektywy.

Alternatywnie, jeżeli nie są spełnione dwie przesłanki określone w art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112, należy uznać, że dostawa energii elektrycznej na rzecz użytkownika jest dokonywana przez spółkę, która zapewnia użytkownikom dostęp do sieci punktów ładowania w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy.