

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

TAMARE ŽAPETA

od 25. travnja 2024.(1)

Predmet C-60/23

Skatteverket

protiv

Digital Charging Solutions GmbH

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 14., 15. i 24. – Mjesta za punjenje električnih vozila – Stavljanje na raspolaganje opreme za punjenje električnih vozila, isporuka potrebne električne energije te pružanje tehničke podrške i informativnih usluga – Kvalifikacija kao 'isporuka robe' ili 'isporuka usluga' – članak 14. stavak 1., članak 14. stavak 2. točka (c) i članak 28. – Priroda i uloga opskrbljivača uređajem u toj isporuci”

I. Uvod

1. Broj registriranih električnih vozila (u daljnjem tekstu: EV) u Europskoj uniji u stalnom je porastu(2). To je u skladu sa Zelenim planom kojim se nastoji ostvariti cilj da Europska unija postane klimatski neutralan kontinent do 2050. Upotreba EV-ova podrazumijeva prateću infrastrukturu, poput mjesta za punjenje.

2. Promjene u stvarnom svijetu zahtijevaju donošenje ili (novo) tumačenje već postojećih prava kojima se uređuju novonastali odnosi koji proizlaze iz takve promjene. Ta se tema javlja u ovom predmetu, s obzirom na to da nacionalni sud zahtijeva tumačenje Direktive o PDV-u(3) kada se primjenjuje na transakcije koje proizlaze iz upotrebe uređaja (poput kartice ili aplikacije) za punjenje EV-ova.

3. Ovaj je zahtjev za prethodnu odluku proizišao iz spora koji se vodi pred Högsta förvaltningsdomstolenom (Vrhovni upravni sud, Švedska) izme?u Digital Charging Solutionsa GmbH (u daljnjem tekstu: DCS), društva osnovanog u skladu s njema?kim pravom, i Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) u vezi s valjanoš?u poreznog mišljenja potonjeg od 8. travnja 2022. (u daljnjem tekstu: porezno mišljenje).

II. Okolnosti spora iz glavnog postupka, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

4. DCS ima sjedište u Njema?koj bez stalne poslovne jedinice u Švedskoj. To društvo korisnicima EV-ova u Švedskoj omogu?ava pristup mreži mjesta za punjenje. Korisnici preko te mreže primaju najnovije informacije o cijenama, lokaciji i dostupnosti mjesta za punjenje, uz funkcije lociranja mjesta za punjenje i planiranja rute.

5. Mrežnim mjestima za punjenje ne upravlja DCS, nego operatori mjesta za punjenje (u daljnjem tekstu: OMP-ovi) s kojima je DCS sklopio ugovor. DCS korisnicima EV-ova daje karticu i pristup aplikaciji za autentifikaciju koja im omogu?ava punjenje njihovih vozila na mjestima za punjenje (u daljnjem tekstu: korisnici kartica/aplikacija). Kad se upotrijebi kartica ili aplikacija, OMP registrira punjenje i zatim za to punjenje DCS-u izdaje ra?un. Ra?uni se izdaju na kraju svakog kalendarskog mjeseca, a pla?anje se mora izvršiti u roku od 30 dana.

6. Na temelju ra?una primljenih od OMP-ova, DCS korisnicima kartice/aplikacije, prvo, napla?uje koli?inu mjese?no isporu?ene elektri?ne energije i, drugo, pristup mreži i prate?im uslugama. Cijena isporu?ene elektri?ne energije mijenja se ovisno o fakturiranoj koli?ini, ali za pristup i pruženu uslugu pla?a se fiksna naknada koja se napla?uje neovisno o tome je li korisnik zaista kupio elektri?nu energiju tijekom relevantnog razdoblja. Nije mogu?e od društva samo kupiti elektri?nu energiju a da se istodobno ne plati naknada za pristup mreži.

7. DCS je 14. travnja 2021. Skatterättsnämndenu (Komisija za porezno pravo, Švedska) podnio zahtjev za porezno mišljenje. Ta je vladina agencija 8. travnja 2022. izdala mišljenje prema kojem je isporuka koju je izvršio DCS složena transakcija koju prije svega obilježava isporuka elektri?ne energije korisnicima i da se za mjesto isporuke treba smatrati da je u Švedskoj.

8. Skatteverket (Švedska porezna uprava) je Högsta förvaltningsdomstolenu (Vrhovni upravni sud), sudu koji je uputio zahtjev, podnio tužbu zahtijevaju?i potvrdu tog poreznog mišljenja. DCS je tako?er podnio tužbu tom sudu zahtijevaju?i izmjenu poreznog mišljenja. To je društvo pred nacionalnim sudom tvrdilo da postoje dvije razli?ite usluge, to jest isporuka elektri?ne energije i pružanje usluga (olakšavanje pristupa mreži mjesta za punjenje), tako da je jedini dio usluge koji bi valjalo oporezivati u Švedskoj onaj koji se sastoji od isporuke elektri?ne energije.

9. Kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, Skatterättsnämnden (Komisija za porezno pravo) je podijeljenog mišljenja. S jedne strane, ve?ina smatra da OMP-ovi isporu?uju elektri?nu energiju DCS-u, koji je pak isporu?uje korisnicima. Stoga je rije? o lancu transakcija u kojem OMP-ovi nemaju ugovornu obvezu prema tim korisnicima.

10. S druge strane, manjina u Skatterättsnämndenu (Komisija za porezno pravo) smatra da DCS korisnicima pruža uslugu koja se sastoji, me?u ostalim, od stavljanja na raspolaganje mreže mjesta za punjenje i naknadnog izdavanja ra?una, što podrazumijeva to da im se odobrava odre?eni oblik kredita za kupnju elektri?ne energije(4). Taj pristup osobito uzima u obzir ?injenicu da korisnici mogu slobodno birati uvjete poput kvalitete, koli?ine, trenutka kupnje i na?ina uporabe elektri?ne energije.

11. U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) odlu?io

prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Predstavlja li isporuka koja se obavlja u korist korisnika [EV-a] i uključuje punjenje vozila na mjestu za punjenje isporuku robe u smislu članka 14. stavka 1. i članka 15. stavka 1. Direktive o PDV-u?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li smatrati da takva isporuka onda postoji u svim fazama transakcijskog lanca koji uključuje posredničko društvo, ako je za svaku fazu tog lanca sklopljen ugovor, ali samo korisnik vozila ima pravo odlučiti o pitanjima kao što su količina, vrijeme kupnje i mjesto punjenja kao i o načinu upotrebe električne energije?”

12. DCS, Skatteverket (Švedska porezna uprava), mađarska vlada i Europska komisija podnijeli su pisana optuživanja Sudu.

13. Rasprava je održana 7. veljače 2024., a tijekom nje švedska vlada i Komisija iznijele su svoja usmena optuživanja.

III. Pravni okvir

14. Člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u propisuje se da „isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

15. Člankom 14. stavkom 2. te direktive određuje se:

„Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

[...]

(c) prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju.”

16. Člankom 28., koji se odnosi na pružanje usluga, određuje se:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime, ali za drugu osobu sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.”

17. Sud je smatrao da se rasuđivanje primijenjeno na tumačenje članka 28. Direktive o PDV-u primjenjuje i na isporuke robe na temelju ugovora prema kojem se komisija plaća na kupnju u skladu s člankom 14. stavkom 2. točkom (c) Direktive o PDV-u(5).

IV. Analiza

18. Člankom 15. Direktive o PDV-u propisuje se da je električna energija za potrebe PDV-a roba.

19. Sud smatra da je složena transakcija koja se sastoji od isporuke električne energije bateriji vozila i pristupa uređajima za punjenje te nužne tehnike i informatičke podrške isporuka robe u smislu članka 14. stavka 1. i članka 15. stavka 1. Direktive o PDV-u(6).

20. Čini se da se time rješava prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev. Stoga se ovo mišljenje, na zahtjev Suda, bavi samo analizom drugog pitanja.

21. Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati kako se Direktiva o PDV-u primjenjuje na svaku fazu transakcije u kojoj se EV puni pomoću kartice ili aplikacije.

22. Kako bi se odgovorilo na to pitanje, najprije valja naglasiti da su temeljni kriteriji za primjenu

zajedničkog sustava PDV-a gospodarska i poslovna stvarnost. Sud je to više puta ponovio(7).

23. Stoga analizu valja započeti pitanjem kako se transakcija/transakcije o kojoj/kojima je riječ u ovom predmetu odvija/odvijaju.

24. Moje je shvaćanje da DCS obavlja dvije različite isporuke: isporuku usluga i isporuku robe.

25. Isporuka usluge sastoji se od davanja vozaču EV-a kartice ili aplikacije koja pruža informacije o mreži mjesta za punjenje i koja omogućava pristup mjestima za punjenje. Za tu isporuku usluga DSC izdaje (mjesečni) račun s fiksnom naknadom, bez obzira na to je li električna energija kupljena. Na temelju članka 43. Direktive o PDV-u, mjesto „isporuke” te usluge je u Njemačkoj jer je to mjesto gdje pružatelj usluga ima poslovni nastan.

26. Isporuka robe, to jest električne energije, isporuka je odvojiva od isporuke usluga. Za potonju se izdaje račun na kraju svakog mjeseca, ovisno o količini upotrijebljene električne energije.

27. Premda postojanje zasebnih računa ne isključuje nužno mogućnost da je riječ o jedinstvenoj složenoj usluzi i stoga jedinstvenoj transakciji(8), kad se dvije isporuke ne čine toliko usko povezanim da čine nerazdvojnu ekonomsku uslugu, bilo bi neprirodno ne razdvojiti ih. Posljedično, načelno ih treba smatrati različitim i neovisnim transakcijama u svrhe PDV-a(9).

28. Smatrati da su usluge u glavnom postupku složena isporuka, a ne dvije odvojene isporuke, bilo bi, prema mojem mišljenju, protivno relevantnim ugovornim odredbama te bi se time zanemarila gospodarska i poslovna stvarnost(10).

29. Kada bi se prihvatilo to da je pristup mreži samostalan u odnosu na isporuku električne energije, to bi, prema mojem mišljenju, bila najstvarnija pravna kvalifikacija za potrebe obračuna PDV-a u pogledu predmetnih pravnih odnosa. Stoga se argument koji je DCS iznio pred sudom koji je uputio zahtjev (vidjeti točku 8. ovog mišljenja) čini točnim.

30. Komisija i švedska vlada su se na raspravi složile da za ovaj predmet nije relevantna isporuka usluga koje se sastoje od pristupa mreži, koji se obračunava zasebno. Ovdje je fokus, dakle, na pravnoj kvalifikaciji transakcija u drugoj isporuci, isporuci električne energije.

31. Transakcije u vezi s isporukom električne energije obuhvaćaju odnos između OMP-a i DCS-a te odnos između DCS-a i korisnika kartice/aplikacije. Između OMP-a i korisnika kartice/aplikacije nema izravnog odnosa i to nije sporno u ovom predmetu.

32. Postoje tri moguća načina kvalifikacije predmetnih odnosa u svrhe PDV-a.

33. Prvi slijedi iz sudske prakse proizišle iz presude Auto Lease Holland(11). Prema toj sudskoj praksi transakcija između DCS-a i korisnika kartice/aplikacije smatra se isporukom usluga odobravanja kredita (dakle izuzetom od PDV-a u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u). Takav mi se pristup ne čini prikladnim za kvalifikaciju tih transakcija. Međutim, budući da taj pristup predlaže manjina u Skatterättsnämndenu (Komisija za porezno pravo), prvo ću analizirati tu mogućnost (A).

34. Druga je mogućnost da se te dvije transakcije kvalificiraju kao uzastopne prodaje koje obje podliježu članku 14. stavku 1. Direktive o PDV-u, to je tzv. „model kupnje i prodaje”. To je stajalište većine u Skatterättsnämndenu (Komisija za porezno pravo) kao i svih sudionika u ovom postupku. Tu ću opciju analizirati pod točkom (B).

35. Treća mogućnost je da se za transakcije o kojima je riječ smatra da se temelje na modelu

provizije u skladu s člankom 14. stavkom 2. točkom (c) Direktive o PDV-u. Iako se ta mogućnost ne spominje ni u zahtjevu za prethodnu odluku niti su je naveli sudionici u pisanom dijelu postupka, o njoj se razgovaralo na raspravi. Ta je mogućnost, prema mojem mišljenju, najprimjerenija kvalifikacija transakcija o kojima je riječ u ovom predmetu. Primjenom članka 14. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u bavit će se pod točkom (C).

A. Sudska praksa proizišla iz presude Auto Lease Holland

36. Presude u predmetima Auto Lease Holland i Vega International odnosile su se na obračun PDV-a na transakcije povezane s korištenjem kartica za kupnju goriva. Okolnosti tih dvaju predmeta nisu istovjetne, ali imaju određene zajedničke značajke. Oba su uključivala nekoliko sudionika uz korisnika kartice, dobavljača kartice i dobavljača energije i oba su se odnosila na uzastopne prodaje uz financijsku transakciju. U tim se presudama Sud više usredotočio na način plaćanja isporuke robe (gorivo), a manje na samu isporuku(12).

37. Zaključak presude Vega International, koji je samo logična posljedica presude Auto Lease Holland, jest utvrđenje da je transakcija između izdavatelja kartice i korisnika kartice usluga odobravanja kredita.

38. Međutim, kao što to pokazuju doktrina(13) i rasprave u okviru Odbora za PDV(14), ti su predmeti potaknuli različita pitanja. Mnogi kritičari zamjerali su činjenicu da je predloženo tumačenje dovelo do nevidljivosti posrednika.

39. Čini mi se malo vjerojatnim da su konkretne okolnosti u tim predmetima usporedive s onima u ovom predmetu. Općenitije, poslovni model punjenja EV-a nije isti kao onaj punjenja gorivom, barem ne zasad. Iako se neelektrično vozilo može napuniti korištenjem kartice za gorivo ili bilo koje druge kartice ili gotovine i to na bilo kojoj benzinskoj postaji, to nije slučaj s punjenjem EV-a. EV-ovi se koriste drukčijim sustavima napajanja i mogu se puniti samo na mjestima za punjenje koja su dio predmetne mreže. Punjenje se ne može izvršiti bez uporabe kartice/aplikacije koja omogućava pristup mreži. Naposljetku, nesporno je da kartice/aplikacije EV-ova nisu platni instrumenti.

40. Nadalje, ako je transakcija između izdavatelja kartice i korisnika kartice/aplikacije različita i neoporeziva transakcija (odobravanje kredita), korisnik neće moći odbiti PDV ako je porezni obveznik jer račun za električnu energiju OMP izdaje isključivo izdavatelju kartice.

41. Stoga se zaključci iz sudske prakse proizišli iz presude Auto Lease Holland ne mogu automatski primijeniti na različite poslovne modele i transakcije punjenja EV-ova te bi ih trebalo primijeniti samo u okolnostima u kojima su te presude donesene(15).

B. Model kupnje i prodaje (članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u)

42. Prema modelu kupnje i prodaje, predmetne transakcije su uzastopne prodaje s jedinstvenim, horizontalnim nizom isporuka. DCS kupuje električnu energiju od OMP-a i zatim ju prodaje korisniku kartice/aplikacije.

43. Za potrebe PDV-a taj se model temelji na članku 14. stavku 1. Direktive o PDV-u. Svaka transakcija zasebna je isporuka robe koja, u skladu s tom odredbom, znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

44. Kao što je Sud razjasnio, prijenos prava vlasništva obuhvaća sve transakcije prijenosa materijalne imovine u kojima jedna stranka ovlašćuje drugu da njome raspolaže kao da je njezin vlasnik(16).
45. Na to bi se moglo gledati na način da se zahtijeva prijenos nekog oblika kontrole nad robom kako bi se transakcija kvalificirala kao isporuka robe(17). To je osobito teško kada je isporučena roba energija, kao u glavnom postupku, koja se ne može jednostavno prenijeti ili skladištiti(18).
46. Doista, u usporedbi s drugom robom (kao što to pokazuju članak 15. stavak 1. te članci 38. i 39. Direktive o PDV-u), električna energija posebne je prirode, pri čemu je jedna od njezinih značajki to da je mnogo teže utvrditi njezino fizičko kretanje u odnosu na bilo koju drugu robu(19).
47. Kad bi se to primijenilo na okolnosti ovog slučaja, da bi DCS mogao dalje prodavati električnu energiju korisniku kartice/aplikacije, vlasništvo nad električnom energijom moralo bi se prenijeti s OMP-a na DCS. To dakako nisu okolnosti ovog slučaja. Naprotiv, roba se prenosi izravno s OMP-a na korisnika kartice/aplikacije. Dakle, ni stvarni posjed električne energije ni pravni temelj vlasništva nad njome nisu formalno preneseni s OMP-a na DCS.
48. Međutim, pravo dopušta fikciju prijenosa vlasništva bez stvarnog prijenosa.
49. Naime, prema sudskoj praksi, mogu postojati legitimni razlozi zašto roba nije primljena izravno od izdavatelja računa, poput, među ostalim, postojanja dviju uzastopnih prodaja iste robe koja se, po nalogu, prenosi izravno od prvog prodavatelja do drugog stjecatelja, tako da postoje dvije uzastopne isporuke u smislu navedenog članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, ali samo jedan stvarni prijenos. Osim toga, nije nužno da prvi stjecatelj postane vlasnik predmetne robe u trenutku tog prijenosa s obzirom na to da postojanje isporuke u smislu te odredbe ne podrazumijeva prijenos prava vlasništva na robu(20).
50. Stoga se na okolnosti u glavnom postupku može gledati na način da potpadaju pod model „kupnje i prodaje”, što podrazumijeva uzastopne prodaje. Zahtijeva primjenu fikcije da je pravo raspolaganja električnom energijom kao vlasnik preneseno s OMP-a na DCS, što potom omogućava da dalje prodaje robu u pitanju.
51. Za potrebe PDV-a obje su transakcije oporezive. Budući da račun za električnu energiju izdavatelj kartice izdaje korisniku kartice/aplikacije, potonji može odbiti PDV ako je porezni obveznik.
52. Ipak, u okolnostima ovog slučaja niti je DCS obećao OMP-u da će kupiti neku količinu električne energije niti ju je stvarno kupio. U biti postupak kupnje započinje djelovanjem korisnika kartice/aplikacije kada odluči od kojeg će mjesta punjenja naručiti električnu energiju i koja će se količina električne energije prenijeti, a isporuka se obavlja vozilu tog korisnika.
53. Dakle, osim rizika da mu korisnik kartice/aplikacije neće platiti, DCS u vezi s tom isporukom električne energije ne preuzima nikakav poduzetnički rizik jer je, kada izdaje račun korisniku, već došlo do prodaje i isporuke.
54. Stoga valja ispitati odgovara li gospodarskoj stvarnosti punjenja EV-ova više druga mogućnost, to jest ona na temelju koje su predmetne transakcije obuhvaćene člankom 14. stavkom 2. točkom (c) Direktive o PDV-u.

C. Komisionarski model (članak 14. stavak 2. točka (c) Direktive o PDV-u)

55. Prema komisionarskom modelu na transakciju o kojoj je riječ u ovom predmetu bi se gledalo tako da uključuje komisionara kao posrednika između OMP-a i korisnika kartice/aplikacije.
56. Postoje dvije vrste komisionarskog modela: model prodajne komisije i model kupovne komisije(21).
57. U modelu prodajne komisije komitent je OMP, dok je komisionar izdavatelj uređaja (npr. DCS). U tom modelu izdavatelj uređaja korisniku kartice/aplikacije prodaje električnu energiju u svoje ime, ali za račun OMP-a.
58. U modelu kupovne komisije komitent je korisnik kartice/aplikacije, a komisionar je DCS. U tom modelu izdavatelj uređaja (DCS) kupuje električnu energiju od OMP-a u svoje ime, ali za račun korisnika kartice/aplikacije. Taj model najbolje opisuje situaciju u ovom slučaju, s obzirom na to da, kao što sam već navela (vidjeti točku 52. ovog mišljenja), do kupnje električne energije dolazi na inicijativu korisnika kartice/aplikacije.
59. U pravnom smislu oba komisionarska modela temelje se na članku 14. stavku 2. točki (c) i članku 28. Direktive o PDV-u(22). Člankom 28. predviđa se da se u situaciji u kojoj osoba djeluje u svojstvu komisionara, to jest u vlastito ime, ali za račun druge osobe, smatra da je ta osoba sama primila i isporučila uslugu o kojoj je riječ. Iako se članak 28. Direktive o PDV-u odnosi samo na isporuke usluga, Sud je presudio da se može primijeniti i na isporuke robe(23).
60. Sud je nadalje smatrao da se člankom 14. stavkom 2. točkom (c) te direktive stvara pravna fikcija dviju istovjetnih, uzastopnih isporuka robe koje su obuhvaćene područjem primjene PDV-a(24).
61. Slijedom toga, da bi bile obuhvaćene komisionarskim modelom, predmetne transakcije moraju ispunjavati dva zahtjeva. Prvo, mora postojati nalog za izvršenje primjenom kojeg komisionar za račun komitenta sudjeluje u isporuci robe i/ili pružanju usluga i, drugo, mora postojati istovjetnost između isporuka robe i/ili usluga koje je stekao komisionar i isporuka robe i/ili usluga koje su prodane ili ustupljene komitentu(25).
62. Švedska vlada i Komisija na raspravi su se složile da su u okolnostima glavnog postupka oba ta zahtjeva bila ispunjena.
63. Slažem se.
64. Što se tiče prvog zahtjeva u pogledu naloga, to nije bi bilo predmetnu situaciju opisati kao prijenos robe koji se temelji na ugovoru o nalogu, u kojem je korisnik kartice/aplikacije komitent, a DCS je komisionar, nego kao niz dvostranih sporazuma. Čak se i u tekstu pitanja upućenog Sudu DCS smatra posrednikom.
65. Točno je da korisnik kartice/aplikacije ne nalaže izričito DCS-u pri svakom punjenju da u njegovo ime kupuje električnu energiju. Međutim, Sud je već presudio da kupac ne mora izričito dati nalog komisionaru(26). Druga je mogućnost da se predočavanje kartice/aplikacije na mjestu za punjenje smatra nalogom komisionaru da kupi određenu količinu električne energije.
66. Što se tiče drugog zahtjeva, tvrdi se da OMP-ova isporuka električne energije izdavatelju uređaja nije istovjetna isporuci električne energije korisniku koju izvrši izdavatelj uređaja jer u potonjem slučaju postoje dodatni elementi uz isporuku električne energije(27).
67. To bi mogao biti slučaj u određenim okolnostima(28).

68. Međutim, u ovom je slučaju isporuka usluga povezanih s uporabom kartice/aplikacije odvojena od isporuke električne energije (vidjeti točku 29. ovog mišljenja). Preostala isporuka električne energije ne razlikuje se od transakcije između OMP-a i DCS-a te transakcije između DCS-a i korisnika kartice/aplikacije.

69. Slijedom toga, čini se da su u okolnostima ovog slučaja ispunjena oba zahtjeva – postojanje naloga i istovjetnost isporuka, zbog čega predmetne transakcije odgovaraju modelu kupovne komisije.

70. Naposljetku, primjena komisionarskog modela na situaciju poput one u ovom slučaju omogućila bi korisniku kartice/aplikacije koji je porezni obveznik da odbije PDV, s obzirom na to da od DCS-a prima račun s PDV-om.

D. Komisionarski model kao prikladnija opcija u okolnostima ovog slučaja

71. Iz prethodno navedenog proizlazi da transakcije uključene u poslovni model o kojem je riječ u ovom slučaju mogu biti obuhvaćene i člankom 14. stavkom 1. i člankom 14. stavkom 2. točkom (c) Direktive o PDV-u. Takve uzastopne transakcije i istovjetne isporuke mogu potpadati pod oba modela, i pod model „kupnje i prodaje” i pod komisionarski model.

72. Pitanje je koju odredbu valja primijeniti?

73. Smatram da je za obračun PDV-a u pogledu poslovnog modela poput onog u ovom slučaju najprikladniji komisionarski model opisan u članku 14. stavku 2. točki (c) Direktive o PDV-u.

74. Što se tiče odnosa između članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u i njezina članka 14. stavka 2. točke (c), treba napomenuti da se u definiciji transakcije koja je predmet članka 14. stavka 2. točke (c) ni na koji način ne spominje „pravo raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik” navedeno u članku 14. stavku 1. Stoga je Sud smatrao da je zakonodavac Unije, iako ih je grupirao pod isti pojam „isporuka robe”, namjeravao razlikovati transakciju iz članka 14. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u od one iz članka 14. stavka 1. te direktive, s obzirom na to da te dvije transakcije nisu definirane na isti način(29). Dakle, iako se oba bave pojmom „isporuka robe”, članak 14. stavak 2. točka (c) Direktive o PDV-u samostalan je u odnosu na njezin članak 14. stavak 1.(30)

75. Iz teksta i strukture članka 14. Direktive o PDV-u o čemu proizlazi, a što potvrđuje sudska praksa, da je stavak 2. tog članka, u odnosu na opću definiciju iz stavka 1. tog članka, *lex specialis* čiji su uvjeti primjene samostalni u odnosu na one iz stavka 1.(31)

76. Kada transakcija može biti obuhvaćena područjem primjene općeg pravila i *lexa specialis*, na nju bi valjalo primijeniti potonji, inače postojanje posebnog pravila ne bi imalo smisla.

77. Osim toga, kada bi se odnos o kojem je riječ svrstao pod članak 14. stavak 2. točku (c) Direktive o PDV-u, to bi bila manja „fikcija” od primjene članka 14. stavka 1. te direktive. Primjena potonje odredbe pretpostavlja da se električna energija isporučuje uzastopno, ali da se prenosi samo jednom, i da je svaka od uključenih osoba imala mogućnost njome raspolagati kao vlasnik. Komisionarski model, iz članka 14. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 28., zahtijeva da se smatra da je posrednik sam primio i isporučio električnu energiju (vidjeti točku 59. ovog mišljenja). Stoga bi usto bilo nužno samo još pretpostaviti da korisnik kartice/aplikacije svaki put kad se koristi karticom/aplikacijom daje nalog DCS-u da kupi električnu energiju za njegov račun, ali u vlastito ime (vidjeti točku 65. ovog mišljenja).

78. Kada bi se obrazloženje temeljilo na toj odredbi, izbjegle bi se sve poteškoće u pogledu

raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik(32).

79. Usto, temeljenjem obrazloženja na ?lanku 14. stavku 2. to?ki (c) Direktive o PDV-u bolje bi se odrazila stvarna priroda gospodarskih i trgova?kih transakcija u vezi s punjenjem EV-ova, poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku.

80. To?no je da je Odbor za PDV objavio smjernice o punjenju EV-ova, u kojima se sugerira primjena ?lanka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u(33). Me?utim, te smjernice nisu toliko jasne ili sveobuhvatne, kako bi se moglo misliti ili o?ekivati.

81. Naime, one uglavnom obuhva?aju odnos izme?u OMP-a i izdavatelja ure?a(34), a ne obuhva?aju nužno sve poslovne modele punjenja EV-ova.

82. U modelu u kojem, kao u ovom slu?aju, postoje dvije odvojene isporuke i stoga dvije odvojene transakcije, to jest jedna isporuka usluge za koju se pla?a fiksna naknada, neovisno o tome je li elektri?na energija kupljena i druga isporuka robe, to jest elektri?ne energije, koja se fakturira na kraju svakog mjeseca, mogu?e je primijeniti i ?lanak 14. stavak 2. to?ku (c) Direktive o PDV-u.

83. Prema mojem mišljenju, na to da DCS ne djeluje kao stvarni isporu?itelj elektri?ne energije upu?uje ?injenica da on u toj isporuci ne preuzima nikakav poduzetni?ki rizik. Suprotno tomu, to društvo ima *gospodarsku* ulogu u isporuci robe u glavnom postupku i stoga se može smatrati posrednikom(35).

84. Tako mi se u okviru gospodarskih i poslovnih stvarnosti ?ini preciznijim da – ako razli?ite prodaje uklju?uju istu robu, tako da se odre?ena roba, po nalogu, prenosi izravno od prvog prodavatelja do kupca koji stje?e robu, zbog ?ega postoje dvije uzastopne isporuke – osoba u sredini djeluje samo kao posrednik.

85. Naposljetku, ali ne i manje važno, ako se za ure?enje transakcije poput one u ovom slu?aju odabere ?lanak 14. stavak 2. to?ka (c) Direktive o PDV-u, pravo na odbitak(36) jasno bi pripalo korisniku kartice/aplikacije. Posljedi?no, predloženo bi rješenje bilo u skladu s na?elom porezne neutralnosti(37).

86. Stoga smatram da je za rješenje u okolnostima poput onih u glavnom postupku najprikladnija opcija koja se temelji na ?lanku 14. stavku 2. to?ki (c) Direktive o PDV-u.

87. ?lanak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u trebalo bi primijeniti samo ako nisu ispunjena dva zahtjeva iz ?lanka 14. stavka 2. to?ke (c) te direktive (nalog i istovjetnost isporuka). Na nacionalnom je sudu da provjeri jesu li ispunjeni zahtjevi.

88. Ako se primjenjuje ?lanak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u, kao što se sugerira u smjernicama Odbora za PDV o napajanju EV-ova (vidjeti to?ku 80. ovog mišljenja), onda bi DCS u smislu ?lanka 38. stavka 2. te direktive bio „oporezivi preprodavatelj”, a za isporuku elektri?ne energije koju OMP izvrši DCS-u smatralo bi se da se odvija tamo gdje oporezivi preprodavatelj (DCS) ima sjedište poslovanja u skladu s ?lankom 38. stavkom 1. te direktive. U okolnostima ovog slu?aja to bi bila Njema?ka.

89. U svakom slu?aju, u skladu s ?lankom 39. Direktive o PDV-u, za DCS-ovu isporuku elektri?ne energije korisniku kartice/aplikacije koji puni svoj EV valja smatrati da se odvija u mjestu u kojem voza? stvarno upotrebljava i troši elektri?nu energiju, to jest u mjestu u kojem se nalazi mjesto punjenja. U ovom bi slu?aju to bila Švedska.

90. Na temelju prethodno navedenog, smatram da Direktivu o PDV-u treba tuma?iti na na?in

da punjenje EV-a u mreži mjesta za punjenje kojoj korisnik ima pristup putem pretplate sklopljene s društvom koje nije OMP podrazumijeva to da taj operator isporučuje potrošenu električnu energiju tom korisniku i da društvo koje nudi pristup tim mjestima punjenja djeluje, u okviru te isporuke, kao komisionar u smislu članka 14. stavka 2. točke (c) te direktive.

91. Podredno, ako dva zahtjeva iz članka 14. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u nisu ispunjena, treba smatrati da isporuku električne energije korisniku izvršava društvo koje korisnicima omogućava pristup mreži mjesta za punjenje u smislu članka 14. stavka 1. te direktive.

V. Zaključak

92. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem Sudu da na sljedeći način odgovori na pitanja koja je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska):

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da punjenje električnih vozila u mreži mjesta za punjenje kojoj korisnik ima pristup putem pretplate sklopljene s društvom koje nije operator mjesta punjenja podrazumijeva to da taj operator isporučuje potrošenu električnu energiju tom korisniku i da društvo koje nudi pristup tim mjestima punjenja djeluje, u okviru te isporuke, kao komisionar u smislu članka 14. stavka 2. točke (c) te direktive.

Podredno, ako dva zahtjeva iz članka 14. stavka 2. točke (c) Direktive 2006/112 nisu ispunjena, treba smatrati da isporuku električne energije korisniku izvršava društvo koje korisnicima omogućava pristup mreži mjesta za punjenje u smislu članka 14. stavka 1. te direktive.

1 Izvorni jezik: engleski

2 Vidjeti, primjerice Europsku agenciju za okoliš, „New registrations of electric vehicles in Europe”, 24. listopada 2023., dostupno na <https://www.eea.europa.eu/en/analysis/indicators/new-registrations-of-electric-vehicles>.

3 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (SL 2010., L 10, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

4 Vidjeti presude od 6. veljače 2003., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73; u daljnjem tekstu: presuda Auto Lease Holland), od 3. rujna 2015., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, u daljnjem tekstu: presuda Fast Bunkering Klaipėda) i od 15. svibnja 2019., Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412, u daljnjem tekstu: presuda Vega International).

5 Presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, t. 50.)

6 Presuda od 20. travnja 2023., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312)

7 Presude od 20. veljače 1997., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, t. 23.), od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, t. 48.) i od 4. svibnja 2023., Balgarska telekomunikacionna kompanija (C-127/22, EU:C:2023:381, t. 45. i navedena sudska praksa)

8 Vidjeti u tom smislu presudu od 26. svibnja 2016., Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, t. 26.).

9 Vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2015., *Mapfre asistencia and Mapfre warranty* (C-584/13, EU:C:2015:488, t. 57.).

10 Sud je smatrao da relevantne ugovorne odredbe na?elno odražavaju gospodarsku i poslovnu stvarnost transakcija i da su stoga ?imbenik koji treba uzeti u obzir pri utvr?ivanju prirode transakcije. Vidjeti presudu od 28. velja?e 2023., *Fenix International* (C-695/20, EU:C:2023:127, t. 72. i navedenu sudsku praksu).

11 To su presude *Auto Lease Holland* i *Vega International*. Iako ?u, kao i ve?ina komentatora, katkad upu?ivati na presudu *Fast Bunkering Klaip?da*, koja se odnosila na pitanje primjenjuju li se izuze?a od PDV-a na isporuke goriva za plovila koja pružaju me?unarodni prijevoz, smatram da zbog posebnosti tog predmeta on nije usporediv s drugim dvama predmetima (za sli?no stajalište vidjeti Ek, M; „The concept of transfer of goods in a commission contract in EU VAT” *Skattenytt*, 2022., str. 3.-26., na str. 19.).

12 Vidjeti presude *Auto Lease Holland* (to?ke 34. i 36.) i *Vega International* (to?ke 39. do 41.).

13 Kirsch, S. i 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., str. 898. do 900. (upu?ivanje na „neoptimalne” posljedice). Postoje i glasniji kriti?ari (Reiß, W., UR 2003., str. 428. do 441., na str. 437. i Wäger, UStG, 2. Auflage 2022., § 3 UStG-a) koji presudu *Auto Lease Holland* smatraju „Stone age tax law” (porezno pravo iz kamenog doba); Gómez, D., i Echevarría Zubeldia, G., „The VAT conundrum of fuel cards: Thoughts on the ECJ judgment in Vega International”, *Intl. VAT Monitor*, 2019., str. 6.; Garnito, P., „A look back at EU VAT developments in 2019 regarding insurance and financial services: Part 1” *Intl. VAT Monitor*, 2020., str. 222. do 234.; Nellen, F., van Doesum, A., Corniejele, S. i van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT law*, 2. izd., 2020., str. 131.; Ek, M; bilješka 11., *op. cit.*; VAT Expert Group, *Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the EU, predmet C-235/18 Vega International: Fuel cards*, 29. ožujka 2022., dostupno na <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/dbc22ed9-fcdb-485b-bc90-e9a16a6c4a9f/details>. U svakom slu?aju, bilo bi dobro napomenuti da Stru?na skupina za PDV, koja je institucionalizirana Odlukom Komisije od 26. lipnja 2012. o osnivanju stru?ne skupine za porez na dodanu vrijednost (SL 2012., C 188, str. 2.), nije dio Odbora za PDV; Odbor za PDV, „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper No 1067*, srpanj 2023., str. 3.; Merkx, M., „VAT and business models for charging electric vehicles”, *International VAT Monitor*, 2021., str. 275. do 284., na str. 281.

14 Odbor za PDV, „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper No 1008*, ožujak 2021., str. 11.; „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union” *Working Paper No 1020*, listopad 2021., „Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union” *Working Paper No 1046*, listopad 2022.; „Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union” *Working Paper N° 1064 FINAL*, ožujak 2023. i „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union” *Working Paper No 1067*, srpanj 2023.

15 Gómez, D. i Echevarría Zubeldia, G., bilješka 13., *op. cit.*

16 Vidjeti u tom smislu presude od 8. velja?e 1990., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, t. 7.) i od 27. travnja 2023., *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

17 Ek, M; „The Concept of Transfer of Goods pursuant to a Commission Contract in EU VAT”, bilješka 11., *op. cit.*, str. 8.

18 Što se tiče isporuke goriva, nezavisna odvjetnica E. Sharpston je u svojem mišljenju u predmetu Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:156, t. 42.) zaključila: „Nakon isporuke goriva u spremnike plovila koja plove na otvorenom moru, teško je zamisliti da se njime može ‚raspolagati‘ na bilo koji drugi način osim da ga odnosno plovilo (a time i njegov brodar) troši za svoje energetske potrebe. Za bilo kakav drugi oblik stvarnog raspolaganja gorivom od strane pravnog vlasnika, a ne brodar plovila, bila bi potrebna praktično neizvediva fizička intervencija. [...] U praksi nije vjerojatno da se gorivo neće potrošiti za potrebe plovila te je malo vjerojatno da će posrednik, tijekom razdoblja u kojem je možda i pravni vlasnik goriva, htjeti preuzeti vlasničke odgovornosti (u obliku, primjerice, skladištenja ili troškova osiguranja) kako bi njime mogao drukčije raspolagati.” Vidjeti također presudu u predmetu Fast Bunkering Klaipėda (t. 52.).

19 Merks, M., bilješka 13., *op. cit.*, str. 280.

20 Vidjeti, u tom pogledu, presudu od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

21 Gómez, D. i Echevarría Zubeldia, G., bilješka 13., *op. cit.*; Ek, M; bilješka 11., *op. cit.*, str. 6.; Odbor za PDV, „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper No 1046*, listopad 2022., str. 7.

22 Također postoje neke rasprave o razlikama između poznatih i nepoznatih komisionara jer neke države planice različito postupaju prema jednima ili drugima s gledišta ugovornog prava (Nellen, F., van Doesum, A., Corniejle, S. i van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT law*, 2. izdanje, 2020., str. 130.). To, međutim, nije predmet ovog mišljenja (vidjeti u tom pogledu Ek, M; bilješka 11., *op. cit.*, str. 10.).

23 Vidjeti u tom smislu presude od 4. svibnja 2017., Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, t. 88.) i od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, t. 50.).

24 U tom smislu vidjeti presudu od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, t. 49. i 50.).

25 Presuda od 12. studenoga 2020., ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, t. 51.).

26 Vidjeti u tom pogledu presudu od 21. siječnja 2021., UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, t. 44. i 47.).

27 Merks, M., bilješka 13., *op. cit.*, str. 281.

28 To bi bilo tako ako se isporuka električne energije ne bi mogla odvojiti od isporuke drugih povezanih usluga. U takvim bi okolnostima prva OMP-ova isporuka izdavatelju kartice bila jedinstvena isporuka (robe), dok bi druga isporuka koju izdavatelj kartice izvrši korisniku bila složena isporuka (robe i usluga). Čini se da je to slučaj u okolnostima presude od 20. travnja 2023., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

29 Vidjeti u tom smislu presude od 4. listopada 2017., Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, t. 31.); od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, t. 35.) i od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja) (C-

604/19, EU:C:2021:132, t. 54.).

30 Nellen, F., van Doesum, A., Corniejle, S. i van Kesteren, H., Fundamentals of EU VAT law, 2. izd., 2020., str. 130.

31 Vidjeti u tom smislu presude od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, t. 36.) i od 27. travnja 2023., Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

32 Vidjeti u tom smislu presudu od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, t. 35. i 41.).

33 Smjernice utvrđene na 118. sastanku od 19. travnja 2021., Dokument C?taxud.c.1(2021)6657619-1018.

34 Prema Merxu, M., bilješka 13., *op. cit.*, str. 279.), u tim se smjernicama „zauzima stajalište samo u pogledu kvalifikacije OMP-ove isporuke” [neslužbeni prijevod].

35 Vidjeti u tom smislu presudu od 19. veljače 2009., Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, t. 36.).

36 Međutim, valja istaknuti da se ovaj predmet ne odnosi na to pravo.

37 Pojam porezne neutralnosti ima svoje posebno značenje u teoriji porezne znanosti, stoga se u poreznom pravu koristi zajedno s konceptom jednakog postupanja, a katkad umjesto njega (mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara u predmetu Hauptzollamt B (Fakultativno sniženje poreza) (C-100/20, EU:C:2021:387, t. 76.)).