

Sprawa C-282/22

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

26 kwietnia 2022 r.

Oznaczenie sądu krajowego:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

23 lutego 2022 r.

Strona skarżąca:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Strona pozwana:

P. w W.

[OMISSIS] P O S T A N O W I E N I E

Dnia **23 lutego 2022 r.**

Naczelny Sąd Administracyjny [OMISSIS]
po rozpoznaniu w dniu **23 lutego 2022 r.**
na rozprawie w **Izbie Finansowej**
skargi kasacyjnej **Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej**
od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie**
z dnia **6 czerwca 2018 r.** [OMISSIS]
w sprawie ze skargi **P. w W.**
na interpretację indywidualną **Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej**
z dnia **16 maja 2017 r.** [OMISSIS]

w przedmiocie **podatku od towarów i usług**

p o s t a n a w i a:

1) na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [OMISSIS] skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

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 Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [OMISSIS], czy też świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 tej dyrektywy?

2) [OMISSIS] [OMISSIS] zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.

UZASADNIENIE

I. Ramy prawne.

Regulacje unijne.

1. Przepisy Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [OMISSIS], dalej: dyrektywa 2006/112/WE:

Artykuł 14

1. „Dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. (...)

Artykuł 24

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

Regulacje krajowe.

1. Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [OMISSIS], dalej: u.p.t.u.:

Artykuł 7

1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również: (...)

Artykuł 8

1. 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, w tym również: (...)

II. Stan faktyczny.

Postępowanie przed organami podatkowymi.

- 1 [...] sp. z o.o. z siedzibą w [...] [OMISSIS] (dalej: spółka, skarżąca) zwróciła się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i

usług. We wniosku o interpretację skarżąca jako wnioskodawca podała, że zamierza zaangażować się w działalność w zakresie tzw. ogólnodostępnych stacji doładowania pojazdów elektrycznych (dalej: „stacje ładowania”). W ramach tej działalności spółka może instalować i udostępniać odpłatnie korzystanie ze stacji ładowania, na których użytkownicy pojazdów o napędzie elektrycznym (dalej: „pojazdy”) będą mogli naładować te pojazdy ze stacji o różnych standardach i prędkościach ładowania.

Spółka zakłada, że stacje ładowania będą wyposażone w tzw. ładowarki multistandard, które dysponują zarówno konektorami szybkiego ładowania na prąd stały jak i konektorem wolnego ładowania na prąd przemienny. Standardowy czas ładowania pojazdu do 80% pojemności baterii przy użyciu konektorów szybkiego ładowania na prąd stały, co do zasady, wynosi około 20-30 minut. Natomiast czas ładowania pojazdu przy użyciu konektorów wolnego ładowania na prąd przemienny wynosi zazwyczaj około 4-6 godzin (w zależności od mocy konektora).

Cena będzie uzależniona w szczególności od czasu ładowania oraz standardu konektora, z którego skorzysta dany użytkownik. W zależności od standardu ładowania cena będzie skalkulowana w oparciu o czas ładowania wyrażony w godzinach (w przypadku konektorów wolnego ładowania) lub minutach (w przypadku konektorów szybkiego ładowania).

Świadczenia każdorazowo realizowane przez spółkę w ramach sesji ładowania, w zależności od potrzeb danego użytkownika, mogą obejmować co do zasady następujące czynności:

- 1) udostępnienie urządzeń do ładowania (w tym integrację ładowarki z systemem operacyjnym pojazdu),
- 2) zapewnienie przepływu energii elektrycznej o odpowiednio dostosowanych parametrach do akumulatorów pojazdu elektrycznego, a także
- 3) niezbędne wsparcie techniczne dla użytkowników pojazdów.

Dodatkowo spółka zamierza również stworzyć specjalną platformę, stronę internetową lub aplikację, za pomocą której poszczególni użytkownicy, w ramach korzystania ze stacji ładowania spółki, będą mieli możliwość rezerwacji danego konektora, podglądu historii zrealizowanych transakcji oraz dokonanych płatności.

Rozliczenia z tytułu ładowania pojazdów będą dokonywane w oparciu o czas ładowania - w zależności od ustaleń z danym użytkownikiem płatności mogą być realizowane po każdej sesji ładowania lub po zakończeniu przyjętego okresu rozliczeniowego. Dodatkowo niewykluczone, iż w przyszłości spółka wprowadzi również możliwość korzystania przez użytkowników z tzw. e-portfela, za pomocą którego będą mogli dokonywać płatności należności za poszczególne sesje ładowania. Spółka zakłada, że użytkownicy korzystający z tzw. e-portfela będą

wpłacać wybrane przez siebie kwoty, które następnie będą mogli wykorzystać do rozliczenia należności względem spółki. W ramach tego systemu rozliczeń spółka udostępniaby również platformę/stronę internetową/aplikację, pozwalającą na identyfikację danego użytkownika, który będzie mógł również sprawdzić aktualny stan wykorzystania środków zgromadzonych w e-portfelu. Niewykluczone, że spółka będzie również wydawać użytkownikom karty pozwalające na ich każdorazową identyfikację przed rozpoczęciem poszczególnych sesji ładowania.

Wszystkie wyżej wymienione świadczenia będą objęte jedną ceną uiszczaną przez użytkowników skalkulowaną wyłącznie w oparciu o czas poszczególnych sesji ładowania. Z tytułu dodatkowych czynności realizowanych w ramach danej sesji ładowania - w tym z tytułu wsparcia technicznego, rezerwacji danego urządzenia czy dostępu do wspomnianej platformy, strony internetowej lub aplikacji spółka nie zamierza pobierać odrębnego wynagrodzenia. Skorzystanie ze wspomnianych udogodnień będzie wliczone w cenę danej sesji ładowania.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy całość opisanych świadczeń realizowanych przez spółkę na rzecz użytkowników pojazdów elektrycznych stanowi jedną czynność podlegającą opodatkowaniu, tj. odpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 u.p.t.u.

W ocenie spółki, w świetle wytycznych zawartych w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), należy uznać, że w przypadku zdarzenia będącego przedmiotem niniejszego wniosku, całość świadczeń realizowanych przez spółkę na rzecz użytkowników stacji ładowania pojazdów stanowi jedną czynność podlegającą opodatkowaniu, tj. odpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 u.p.t.u., gdyż:

- z perspektywy użytkowników poszczególne czynności realizowane przez Spółkę stanowią jedną usługę nabywaną od spółki,
- głównym celem przyświecającym poszczególnym użytkownikom jest skorzystanie ze specjalistycznych urządzeń stacji ładowania, co umożliwia im szybsze i bardziej efektywne naładowanie akumulatora,
- wszystkie dodatkowe czynności mają na celu wyłącznie umożliwienie, skorzystania z urządzeń stacji ładowania lub zwiększenie atrakcyjności oferty spółki w zakresie usług ładowania,
- użytkownicy nie są w jakikolwiek sposób obciążani z tytułu dodatkowych świadczeń towarzyszących ładowaniu na stacji ładowania.

- 2 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w zaskarżonej interpretacji stwierdził, że stanowisko skarżącej przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jest nieprawidłowe. W uzasadnieniu powołując się na przepisy art. 5 ust. 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 u.p.t.u. oraz orzecznictwo Trybunału

Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdzono, że za świadczenie główne w rozpatrywanej sprawie należy uznać dostawę energii elektrycznej niezbędnej do naładowania pojazdu o napędzie elektrycznym, natomiast za pomocnicze - pozostałe usługi oferowane przez spółkę. Powyższe oznacza, że nie można zgodzić się ze stwierdzeniami spółki, że „(...) za czynność o dominującym charakterze należy uznać udostępnienie przez spółkę urządzeń pozwalających na szybkie ładowanie pojazdów elektrycznych” oraz „(...) dostarczenie energii elektrycznej do akumulatora zamontowanego w pojeździe ma drugorzędne znaczenie i nie stanowi głównej potrzeby użytkowników”.

Czynności dokonywane przez spółkę należy rozdzielić na dwie części - związane z dostawą energii elektrycznej (tj. udostępnienie urządzeń do ładowania, samą dostawą energii elektrycznej oraz wsparcie techniczne) oraz niezwiązane z dostawą energii elektrycznej (tj. udostępnienie platformy/strony internetowej/aplikacji czy e-portfela).

Wyrok Sądu pierwszej instancji (WSA).

- 3 Na skutek skargi skarżącego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 6 czerwca 2018 r. [OMISSIS] uchylił opisaną wyżej interpretację indywidualną.

Sąd w pierwszej kolejności zwrócił uwagę na Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/94/UE z dnia 22 października 2014 r. w sprawie rozwoju infrastruktury paliw alternatywnych (dalej - dyrektywa 2014/94/UE) wskazując, że wspomniana dyrektywa nie wiąże ładowania pojazdu elektrycznego na stacji ze sprzedażą energii elektrycznej, jako towaru.

Sąd zgodził się ze skarżącą, że główną intencją poszczególnych użytkowników stacji ładowania jest skorzystanie z urządzeń pozwalających na szybkie i efektywne naładowanie pojazdów. Tym samym z perspektywy użytkownika głównym świadczeniem realizowanym przez spółkę jest udostępnienie urządzeń stacji ładowania pojazdów (wraz z niezbędną integracją ładowarki z systemem operacyjnym pojazdu). Celem świadczenia nie jest oferowanie energii elektrycznej, ale zaawansowanych technicznie urządzeń ładowania, w które są wyposażone stacje.

Celem świadczenia nie jest zakup energii elektrycznej, gdyż gdyby tak było, to każdy właściciel pojazdu elektrycznego zamiast korzystać ze stacji ładowania korzystałby z sieci domowej lub sieci zakładu pracy, w których płynie przecież taka sama energia elektryczna jak w sieci na stacjach skarżącej. Klient nie miałby żadnej motywacji do korzystania ze stacji ładowania. Zasadnicza różnica tkwi zatem w infrastrukturze ładowania.

Przekonujące również dla Sądu jest twierdzenie skarżącej, że klienci decydując się na skorzystanie ze stacji ładowania są zainteresowani przede wszystkim dostępem do urządzeń znajdujących się na tej stacji, bez których nie mogliby

zasilić swoich pojazdów, bądź naładować ich w stosunkowo krótkim czasie. Za podstawową potrzebę klientów zaspokajaną przez Spółkę należy więc uznać możliwość wykorzystania specjalistycznych i zaawansowanych technologicznie urządzeń wyposażonych w konektory ładowania o różnym standardzie, a nie dostarczenie energii do akumulatorów. W przypadku stacji ładowania dostarczenie energii elektrycznej do akumulatorów ma drugorzędne znaczenie względem udostępnienia urządzeń pozwalających na szybsze i bardziej efektywne naładowanie pojazdów elektrycznych.

Sąd podniósł także, że stan faktyczny sprawy nie wskazuje, aby podstawą kalkulacji ceny była ilość pobranej energii (wskazując we wniosku od czego cena będzie „w szczególności” uzależniona nie wskazano energii). Stan faktyczny sprawy wskazuje na zaangażowanie świadczeniodawcy (skarżącej) przede wszystkim w zapewnienie dostępu do ładowarek o odpowiednich parametrach technicznych. Nie pozwala natomiast uznać, że świadczeniodawca jest istotnie zaangażowany w nabywanie i następnie odsprzedaż energii elektrycznej.

To, że energia jest towarem w rozumieniu art. 2 pkt 6 u.p.t.u. nie oznacza, że w każdym przypadku wykorzystania energii do wykonania usługi będziemy mieli do czynienia z dostawą towaru, jako świadczeniem głównym. Atrakcyjność oferty stacji ładowania pojazdów wyraża się głównie w czasie ładowania energii, a nie w dostępie do energii elektrycznej. Niezależnie od tego, ładowanie pojazdu w warunkach domowych zawiera w sobie zakup towaru - energii elektrycznej, jako kluczowy i jedyny element świadczenia.

Zdaniem Sądu, opisane we wniosku świadczenie ładowania na stacji jest pojęciem szerszym niż sprzedaż energii. Sam dostęp do energii elektrycznej ma znaczenie, ale to nie pobór energii elektrycznej jest dominującym elementem świadczenia, ale sposób tego poboru. Sąd stwierdził, że to element odpłatnego udostępnienia rozwiązań technologicznych, tj. usługa udostępnienia stosownej infrastruktury ma decydujące znaczenie i decyduje o charakterze świadczenia ładowania pojazdu elektrycznego jako usługi. Wskazuje na to użyteczność świadczenia z perspektywy klienta, sposób kalkulacji ceny i dominacja zaangażowania świadczeniodawcy w zapewnienie infrastruktury do ładowania nad czynnościami związanymi ze sprzedażą energii.

Porównania, przez organ interpretacyjny, stanu faktycznego tej sprawy do sytuacji tankowania paliwa na stacji benzynowej tylko pozornie mogą wydawać się trafione. Głębsza analiza wskazuje, że w przypadku stacji ładowania pojazdów elektrycznych paliwo, w które zasilany jest dany pojazd (czyli energia elektryczna), jest zasadniczo takie samo. Nie mniej, stacje ładowania pojazdów elektrycznych w tym aspekcie znacznie różnią się od tradycyjnych stacji paliw, które oferują paliwo o zróżnicowanych parametrach i cenie. Dlatego też w przypadku tradycyjnych stacji paliw możemy mówić o dostawie towarów w postaci paliwa, gdyż w tym przypadku użytkownik ma wpływ na rodzaj nabywanego paliwa i dokonując wyboru danej stacji może kierować się w szczególności parametrami paliwa oferowanego w danym punkcie. Natomiast z

perspektywy użytkownika pojazdu elektrycznego nieważny jest rodzaj paliwa (to bowiem wszędzie jest takie samo), lecz standard oferowanego urządzenia służącego do naładowania pojazdu. Dlatego też w odróżnieniu od tradycyjnych stacji paliw (gdzie towarem charakteryzującym dostawcę jest oferowane przez niego paliwo), w przypadku stacji ładowania pojazdów elektrycznych elementem wyróżniającym ofertę danego podmiotu są poszczególne urządzenia służące do ładowania.

W przypadku stacji paliw, szybkość działania dystrybutora jest kwestią zupełnie pomijalną i nie ma wpływu na wybór stacji paliwa; są to urządzenia (pompy) technologicznie identyczne. Inaczej jest w przypadku konektorów ładowania elektrycznego, których efektywność działania zależy od tego, czy przewodzą prąd stały, czy zmienny. Inaczej niż w przypadku dystrybutora na stacji paliw, na komfort i stopień zadowolenia użytkownika ze świadczenia decydujący wpływ ma czas poboru energii, a to nie zależy od rodzaju energii tylko od charakterystyki urządzenia ładującego.

Efektywność działania konektora ma więc istotne znaczenie dla czasu ładowania akumulatorów pojazdu, inaczej niż w przypadku dystrybutora paliwa.

W konsekwencji Sąd uznał, że w stanie faktycznym opisanym przez spółkę jej świadczenie nie jest dostawą towarów, a usługą obejmującą także - wbrew stanowisku organu - udostępnienie 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.

Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

- 4 Organ zaskarżył wyrok Sądu pierwszej instancji w całości. W skardze kasacyjnej organ zarzucił Sądowi naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 i z art. 8 ust. 1 u.p.t.u. poprzez błędną wykładnię polegającą na uznaniu przez Sąd, iż w rozpoznawanej sprawie w przypadku ładowania samochodów elektrycznych mamy do czynienia z jednym kompleksowym świadczeniem, które na gruncie ustawy o VAT należy traktować jako odpłatne świadczenie usług, podczas gdy prawidłowa wykładnia skarżonych przepisów winna doprowadzić do uznania, iż na stacjach ładowania pojazdów elektrycznych głównym świadczeniem realizowanym jest odpłatna dostawa towaru, jakim jest zgodnie z art. 2 pkt 6 energia elektryczna.

Organ w uzasadnieniu tego zarzutu zasadniczo powtórzył swoją argumentację przedstawioną w interpretacji.

III. Powody wystąpienia Sądu krajowego (NSA) z pytaniem prejudycjalnym.

- 5 W ocenie NSA, rozstrzygnięcie skargi kasacyjnej organu podatkowego, o której mowa wyżej, wymaga odpowiedzi TSUE na pytanie w zakresie wykładni oraz zasad stosowania art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE oraz art. 24 ust. 1 tej dyrektywy.
- 6 W skardze kasacyjnej sformułowano zarzut naruszenia art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 u.p.t.u. które stanowią implementację art. 14 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

[OMISSIS] [podstawa odesłania – art. 267 TFUE] [OMISSIS] W kwestii pytania prejudycjalnego.

- 7 Spór w tej sprawie sprowadza się do odpowiedzi, czy świadczone w punktach ładowania czynności, takie jak opisane we wniosku o interpretację spółki, powinny być klasyfikowane jako dostawa towarów (art. 14 ust. 1 dyrektywy), czy jako świadczenie usług (art. 24 ust. 1 dyrektywy).
- 8 Zgodnie z orzecznictwem TSUE, co do zasady, każda transakcja powinna być dla celów VAT uznawana za odrębną i niezależną transakcją, lecz z drugiej strony, transakcja składająca się z jednego świadczenia w aspekcie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, gdyż pogarszałoby to funkcjonalność systemu VAT.
- 9 Stanowisko takie zostało wyrażone w wyroku z dnia 27 października 2005 r., [OMISSIS] C-41/04 w sprawie Levob Verzekeringen BV, w którym Trybunał stwierdził, iż jeżeli dwie lub więcej niż dwie czynności (typu: dostawa towarów lub/i świadczenie usług) dokonane przez podatnika na rzecz nabywcy są tak ściśle ze sobą związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałyby sztuczny charakter, to wszystkie te czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania podatku VAT (czyli albo dostawę określonego towaru, albo świadczenie konkretnej usługi), i to nawet wówczas, gdy następuje to za zapłatą dwóch lub wielu odrębnych cen.
- 10 TSUE potwierdził tym samym stanowisko wyrażone w wyrokach: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) i z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, w których stwierdził, że jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja, celem określenia, po pierwsze, czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne, czy też jednolite świadczenie, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jednolite świadczenie powinno zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług.
- 11 W niniejszym przypadku przedmiotem świadczenia spółki ma być:

- 1) udostępnienie urządzeń do ładowania (w tym integrację ładowarki z systemem operacyjnym pojazdu),
- 2) zapewnienie przepływu energii elektrycznej o odpowiednio dostosowanych parametrach do akumulatorów pojazdu elektrycznego,
- 3) niezbędne wsparcie techniczne dla użytkowników pojazdów,
- 4) 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.

Z powyższego wynika, że na pewno trzy pierwsze elementy świadczenia spółki są niezbędne dla wykonania czynności ładowania pojazdu, będąc ze sobą ściśle związane. W konsekwencji dostawa energii elektrycznej i udostępnienie urządzeń do ładowania wraz ze wsparciem technicznym, w okolicznościach tej sprawy powinny być, dla celów podatku VAT, uznane za elementy tworzące jedną transakcję.

Czynności składające się na czwarty element nie mają już takiego ścisłego związku z czynnością ładowania pojazdu, aczkolwiek niewątpliwie stanowią one mogą duże ułatwienie dla klientów w dokonywaniu tej czynności, mając charakter czynności pomocniczych.

- 12** Następnie, w celu określenia, czy powyższa transakcja złożona, powinna zostać zakwalifikowana jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług, należy zidentyfikować jej elementy dominujące (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Faaborg Gelting Linien, pkt 12 i 14 oraz w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 27).

W przypadku jednej, złożonej transakcji dane świadczenie musi być uznane za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla klientów celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C 308/96 i C 94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I 6229, pkt 24 oraz ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30).

- 13** Niewątpliwie udostępnienie klientowi urządzeń do ładowania w celu zapewnienia przepływu energii elektrycznej o odpowiednio dostosowanych parametrach do akumulatora pojazdu elektrycznego nie stanowi elementu pomocniczego względem dostawy energii elektrycznej.
- 14** Należy zatem odpowiedzieć, co stanowi dla przeciętnego konsumenta element dominujący w spornej transakcji.

W tym zakresie mamy zasadniczy spór pomiędzy stronami.

Organ podatkowy uważa, że to pobór energii, a nie wybór infrastruktury jest zasadniczym celem działań klientów. Wykorzystanie specjalnego dystrybutora (stacji) do naładowania pojazdu jest wprawdzie niezbędne, ale mimo wszystko drugorzędne i służy jedynie jako środek do skorzystania ze świadczenia głównego. W takim przypadku mielibyśmy do czynienia z dostawą towarów.

Zdaniem natomiast spółki, które podzielił Sąd pierwszej instancji, nie zawsze dla klientów celem zasadniczym jest naładowanie pojazdu, gdyż decyzja o skorzystaniu z usług konkretnej stacji ładowania może być podyktowana chęcią skrócenia czasu niezbędnego do naładowania pojazdu, w celu szybkiego kontynuowania jazdy. Zatem z perspektywy klienta decydująca może być nie tyle cena energii, co oferowany dostęp do specjalistycznej infrastruktury, zapewniającej krótszy pobyt na stacji ładowania.

- 15 Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego bardziej przekonującym jest stanowisko organu, gdyż użytkownik pojazdu nie jedzie do punktu (stacji) ładowania w celu korzystania z urządzenia do ładowania, lecz w celu naładowania energią elektryczną akumulatora swojego pojazdu, aby móc się nim poruszać. Tam ma do wyboru punkty szybkiego i wolnego ładowania, z których korzysta nie tylko z uwagi na czas ładowania, lecz także z uwzględnieniem charakterystyki akumulatora swojego pojazdu. Tym samym wydaje się, że udostępnienie urządzeń do ładowania nie stanowi dla użytkownika pojazdu celu samego w sobie, lecz środek do skorzystania na jak najlepszych warunkach z głównej czynności jaką jest pobór (dostawa) energii elektrycznej za pośrednictwem tych urządzeń. Wskazywałoby to, że korzystanie z urządzenia ładującego jest jedynie środkiem do naładowania przez użytkownika energią elektryczną akumulatora jego pojazdu.

Jednak Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że w art. 4 pkt 8 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/94/UE z dnia 22 października 2014 r. w sprawie rozwoju infrastruktury paliw alternatywnych [OMISSIS], postanowiono, że: „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.”

Z przepisu tego wynika, że unijny ustawodawca traktuje ładowanie (na punktach ładowania) pojazdów elektrycznych jako usługę (taką przynajmniej posługuje się terminologią). Należy mieć także na uwadze, że obecna praktyka gospodarcza wskazuje, że dla kalkulacji należności za ładowanie uwzględnia się zarówno pomiar zużytej energii, jak również opłatę od czasu postoju w trakcie ładowania.

Zatem zdaniem Sądu pytającego, mając na uwadze wagę spornego zagadnienia nie tylko dla krajowych operatorów punktów ładowania, lecz dla całego rynku unijnego (m.in. w zakresie określenia miejsca świadczenia z tytułu tych czynności), istotnym jest rozstrzygnięcie, jak sporne świadczenie powinno być

kwalfikowane na gruncie dyrektywy 2006/112/WE - czy jako dostawa towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy, czy też świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 tej dyrektywy?

16 [OMISSIS] [formułki końcowe]

[OMISSIS]