

**Asia C-60/23**

**Ennakkoratkaisupyyntö**

**Jättämispäivä:**

6.2.2023

**Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Ruotsi)

**Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

3.2.2023

**Valittaja:**

Skatteverket

**Vastapuoli:**

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA  
FÖRVALTNINGS-  
DOMSTOLEN**

**PÖYTÄKIRJA**  
3.2.2023  
[--]

[--]

**VALITTAJA JA VASTAPUOLI**

Skatteverket  
[--]

**VASTAPUOLI JA VALITTAJA**

Digital Charging Solutions GmbH [--]

**ASIA**

Arvonlisäveroa koskeva ennakkoratkaisu; ennakkoratkaisupyyntön esittäminen unionin tuomioistuimelle

[– –]

Högsta förvaltningsdomstolenin (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi)

## PÄÄTÖS

Unionin tuomioistuimelta pyydetään SEUT 267 artiklan mukaisesti ennakkoratkaisua liitteenä olevan ennakkoratkaisupyynnön mukaisesti (pöytäkirjan liite).

[– –]

## LIITE

### Pöytäkirjan liite

**SEUT 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 14 artiklan 1 kohdan, 15 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan tulkinnasta**

### Johdanto

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen pyrkii ennakkoratkaisupyynnöllä selvittämään, merkitseekö sähkökäyttöisten ajoneuvojen lataaminen latauspisteessä sitä, että sähkökäyttöisen ajoneuvon käyttäjä hankkii sähköä – joka rinnastetaan arvonlisäverodirektiivin mukaan aineelliseen omaisuuteen ja jota pidetään kyseisen direktiivin mukaan tavarana –, vai merkitseekö lataaminen sen sijaan sitä, että käyttäjälle tarjotaan jonkinlaista palvelua.
- 2 Jos suoritusta on pidettävä sähkön muodossa olevan tavaran luovutuksena, Högsta förvaltningsdomstolen pyrkii myös selvittämään, onko katsottava, että latauspistettä ylläpitävä yhtiö (latauspisteoperaattori) luovuttaa tavaran suoraan käyttäjälle, vai onko sen sijaan katsottava, että latauspisteverkosta käyttäjille tarjoava yhtiö (verkonhaltija) luovuttaa tavaran käyttäjälle. Viimeksi mainittu lähestymistapa merkitsee sitä, että luovutus tapahtuu kahdessa osassa eli ensin latauspisteoperaattorilta verkkonhaltijalle ja tämän jälkeen verkkonhaltijalta käyttäjälle.
- 3 Ennakkoratkaisukysymykset esitetään asiassa, joka koskee saksalaista yhtiötä, joka tarjoaa latauspisteverkosta Ruotsissa oleville sähkökäyttöisten ajoneuvojen

käyttäjille. Kysymyksiin annettavalla vastauksella on merkitystä sen kannalta, missä maassa yhtiön suoritukset on verotettava.

### **Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt**

- 4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan mukaan arvonlisävero on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.
- 5 Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan 14 artiklan 1 kohdan mukaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Sähkö rinnastetaan 15 artiklan 1 kohdan mukaan aineelliseen omaisuuteen.
- 6 Palvelujen suorituksella tarkoitetaan 24 artiklan 1 kohdan mukaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus.
- 7 Jos sähköä luovutetaan verovelvolliselle sähkön jälleenmyyjälle, 38 artiklan 1 kohdan mukaan luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa kyseisellä jälleenmyyjällä on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, johon kyseinen tavara luovutetaan. Jos sähköä luovutetaan muulle kuin verovelvolliselle henkilölle, 39 artiklan mukaan luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa hankkija tosiasiallisesti käyttää ja kuluttaa sähkön.
- 8 Jos suoritusta ei voida pitää sähkön luovutuksena vaan sitä on pidettävä palvelun suorituksena, 45 artiklan sisältyvän pääsäännön mukaan palvelujen suorituspaiikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

### **Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt**

- 9 Ruotsin arvonlisäverolain (mervärdesskattelagen (1994:200), jäljempänä arvonlisäverolaki) 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisävero maksetaan lähtökohtaisesti sellaisista verollisista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, jotka verovelvollinen suorittaa tässä ominaisuudessaan maan alueella.
- 10 Tavaralla tarkoitetaan 1 luvun 6 §:n mukaan aineellisia esineitä, joihin kuuluvat kiinteistöjen ja kaasun ohella lämpö, kylmyys ja sähköenergia. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, jota voidaan suorittaa.
- 11 Lain 2 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdasta ja 3 momentin 1 kohdasta käy ilmi, että tavaran luovutuksella tarkoitetaan muun muassa sitä, että tavara luovutetaan vastiketta vastaan, ja palvelun suorituksella tarkoitetaan muun muassa sitä, että palvelu suoritetaan tai luovutetaan tai sitä muulla tavalla tarjotaan jollekin vastiketta vastaan.

- 12 Direktiivin 38, 39 ja 45 artiklaa vastaavat säännökset on sisällytetty olennaisilta osiltaan samanlaisina arvonlisäverolain 5 luvun 2 c §:ään, 2 d §:ään ja 6 §:ään.

### **Asian tosiseikat**

- 13 Asia koskee Skatterättsnämndenin (Ruotsin keskusverolautakunta) antamaa ennakkoratkaisua, josta sekä Skatteverket (Ruotsin verohallinto) että ennakkoratkaisua pyytänyt yhtiö Digital Charging Solutions GmbH ovat valittaneet Högsta förvaltningsdomstoleniin. Skatterättsnämnden katsoi, että yhtiön suoritus muodostaa moniosaisen suorituksen, jossa on pääasiallisesti kyse sähkön luovutuksesta, ja että näin ollen suorituspaikkana on pidettävä Ruotsia.
- 14 Sekä Skatteverket että yhtiö katsovat, että yhtiön on katsottava luovuttavan sähköä käyttäjille, mutta niillä on erilainen käsitys siitä, onko kyse moniosaisesta suorituksesta vai kahdesta erillisestä suorituksesta.
- 15 Olosuhteet ovat seuraavat.
- 16 Digital Charging Solutionsin liiketoiminnan kotipaikka on Saksassa, ja sillä ei ole kiinteää toimipaikkaa Ruotsissa. Yhtiö tarjoaa latauspisteverkosta Ruotsissa oleville sähkökäyttöisten ajoneuvojen käyttäjille. Verkoston kautta käyttäjät saavat jatkuvaa tietoa hinnoista verkostoon kuuluvilla latauspisteillä ja kyseisten latauspisteiden käytettävyydestä. Lisäksi verkostopalveluun kuuluu toimintoja, joiden avulla voi etsiä ja löytää latauspisteitä, ja toimintoja, joiden avulla voi suunnitella reittejä.
- 17 Yhtiö ei ylläpidä verkostoon kuuluvia latauspisteitä, vaan niitä ylläpitävät operaattorit, joiden kanssa yhtiö on tehnyt sopimuksen. Jotta käyttäjät voivat ladata ajoneuvoja latauspisteillä, yhtiö antaa käyttäjien käyttöön kortin ja tunnistautumissovelluksen. Kun korttia tai sovellusta käytetään, operaattori rekisteröi latauksen, ja operaattori laskuttaa yhtiötä käyttäjien suorittamista latauksista. Laskutus tapahtuu kuukausittain kunkin kalenterikuukauden lopussa ja maksut on suoritettava 30 päivän kuluessa.
- 18 Sen jälkeen, kun yhtiö on saanut laskun operaattoreilta, yhtiö laskuttaa käyttäjiä kuukausittain luovutetun sähkön määrästä ja pääsystä verkostopalveluun. Lataus ja verkostopalvelu laskutetaan erikseen. Maksu on suoritettava 14 päivän kuluessa laskun vastaanottamisesta. Sähkön hinta vaihtelee, mutta palvelusta peritään kiinteä maksu. Palvelusta perittävä maksu on sama siitä riippumatta, ostaako käyttäjä tosiasiallisesti sähköä kyseessä olevana ajanjaksona vai ei. Yhtiöltä ei ole mahdollista ostaa vain sähköä ilman, että samanaikaisesti maksetaan pääsystä verkostoon.

## Asiansaisten lausumat

### *Skatteverket*

- 19 Skatteverket vaatii, että ennakkoratkaisu pysytetään. Skatteverket katsoo Skatterättsnämndenin tavoin, että yhtiön suoritusta on pidettävä sähkön luovutuksena, jossa verkostopalvelu on liitännäispalvelu – mikä merkitsee sitä, että kaikki yhtiön suoritukset käyttäjälle on verotettava Ruotsissa –, mutta korostaa samalla sitä, että on epäselvää, mikä merkitys unionin tuomioistuimen aikaisemmillä ratkaisuilla on sen kysymyksen kannalta, voidaanko suoritusta todella pitää sähkön luovutuksena.
- 20 Skatteverket toteaa, että unionin tuomioistuin on nimittäin katsonut samankaltaisissa tapauksissa, että yhtiö, jonka luottokorttia on käytetty maksamiseen polttoaineen ostamisen yhteydessä, ei ole tarjonnut kortin haltijalle polttoainetta vaan pikemminkin antanut luottoa, koska yhtiöllä ei ole ollut missään vaiheessa valtaa päättää siitä, miten polttoainetta on käytettävä tai mihin tarkoitukseen tämä käyttäminen tapahtuu (tuomio Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73 ja tuomio Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

### *Digital Charging Solutions*

- 21 Vaikka Digital Charging Solutions katsoo, että se luovuttaa sähköä, se on sitä mieltä, toisin kuin Skatteverket, että kyse on kahdesta erillisestä suorituksesta eli sähkön luovutuksesta ja verkostopalvelun suorituksesta. Tämän vuoksi yhtiö vaatii, että ennakkoratkaisua muutetaan ja että Högsta förvaltningsdomstolen toteaa, että vain se osa yhtiön suorituksesta, jossa on kyse sähkön luovutuksesta, on verotettava Ruotsissa.
- 22 Yhtiö katsoo, että esillä olevan asian olosuhteet poikkeavat asiassa Auto Lease vallinneista olosuhteista. Esillä olevassa asiassa yhtiö on tehnyt erilliset sopimukset sähkön luovutuksesta käyttäjien ja latauspisteoperaattoreiden kanssa. Asianosaisille on selvää, että sähkön luovutus tapahtuu kahdessa osassa. Toinen ero on se, ettei suoriteta ennakkomaksua. Sitä vastoin yhtiö kustantaa kaikki sähkön ostot ja myy tämän jälkeen sähkön edelleen käyttäjille.

## Ennakkoratkaisupyynnön tarve

### *Johdanto*

- 23 Jotta Högsta förvaltningsdomstolen voi myöhemmin ratkaista, muodostuuko asiassa kyseessä oleva liiketoimi yhdestä vai useasta suorituksesta, sen on ensin otettava kantaa siihen, sisältykö sähkön luovutus ylipäänsä yhtiön suoritukseen. Asianosaiset ovat kyllä yhtä mieltä siitä, että yhtiö luovuttaa sähköä käyttäjille, mutta on myös päinvastaista kantaa puoltavia tahoja.

*Skatterättsnämndenin ratkaisu*

- 24 Skatterättsnämnden, joka asianosaisten tavoin katsoi, että yhtiö luovuttaa sähköä, oli sitä mieltä, että sähköä voidaan katsoa luovutettavan ensin latauspisteoperaattoreiden ja yhtiön välillä ja sen jälkeen yhtiön ja käyttäjien välillä. Tämän kannan tueksi Skatterättsnämnden esitti, että latauspisteoperaattorit toimittavat sähköä yhtiölle sellaisessa liiketoimiketjussa, johon liittyy sopimuksia, että operaattorit laskuttavat yhtiötä sähköstä ja yhtiö laskuttaa tämän jälkeen käyttäjiä kuukausittain ja että operaattoreiden ja sähköä ostavien käyttäjien välillä ei ole tehty sähkön luovutusta koskevia sopimuksia.
- 25 Vähemmistö Skatterättsnämndenissä kuitenkin katsoi, että yhtiö ei hanki sähköä operaattorilta, vaan oli sitä mieltä, että kun käyttäjä lataa ajoneuvon, operaattori joko tarjoaa käyttäjälle latausta tai luovuttaa sähköä käyttäjälle. Vähemmistö viittasi unionin tuomioistuimen asioissa *Auto Lease Holland*, *Vega International Car Transport and Logistic* ja *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536) tekemiin toteamuksiin ja katsoi, että yhtiön jälkikäteen suorittama laskutus ei merkitse sitä, että käyttäjä hankkii sähköä yhtiön lukuun tai että yhtiö hankkii sähköä itselleen myydäkseen sitä eteenpäin. Vähemmistö oli sitä mieltä, että yhtiö tarjoaa hallinnollista palvelua, joka muodostuu muun muassa latauspisteverkoston tarjoamisesta ja käyttäjien laskuttamisesta jälkikäteen, mihin sisältyy tietynlaista luotonantoa.
- 26 Skatterättsnämnden ei siis ollut yhtä mieltä siitä, onko yhtiön suorituksessa kyse sähkön luovutuksesta.

*Puolan ylimmän hallintotuomioistuimen esittämä kysymys*

- 27 Ennakkoratkaisupyyntö, joka esitettiin unionin tuomioistuimelle 26.4.2022, Puolan ylin hallintotuomioistuin pyrkii selvittämään, onko sähkökäyttöisten ajoneuvojen käyttäjille niiden latauspisteissä tarjottavissa moniosaisissa suorituksissa kyse tavaroiden luovutuksesta vai palvelujen suorituksista (unionin tuomioistuimen asia C-282/22). Alempi tuomioistuin on katsonut kyseisessä asiassa, että kyseessä ei ole sähkön luovutus.
- 28 Puolalaisessa asiassa esitetty kysymys on merkityksellinen myös esillä olevan asian tutkimisen yhteydessä, mutta kyseinen kysymys koskee vain sitä, voidaanko katsoa, että sähköä luovutetaan, kun latauspisteoperaattori tarjoaa suoraan käyttäjälle mahdollisuutta ladata sähkökäyttöisiä ajoneuvoja. Jos unionin tuomioistuin katsoo, että tällaisessa tapauksessa on kyse sähkön luovutuksesta, herää kysymys siitä, voidaanko myös välissä olevan verkonhaltijan ja käyttäjän välisessä osassa katsoa olevan kyse sähkön luovutuksesta, kun, kuten esillä olevassa asiassa, liiketoimia säännellään sopimusperusteisesti useassa osassa ja operaattorin ja käyttäjän välillä ei ole tehty sopimusta.

*Unionin tuomioistuimen aikaisempi oikeuskäytäntö*

- 29 Unionin tuomioistuin on katsonut aiemmissä ratkaisuisaan, tuomioissa *Auto Lease Holland* ja *Vega International Car Transport and Logistic*, että yhtiö ei ole luovuttanut polttoainetta loppuasiakkaalle, kun yhtiö on myöntänyt asiakkaalle kortin, jota asiakas on käyttänyt tankkaukseen polttoaineen toimittajilla. Unionin tuomioistuin on näissä ratkaisuisa todennut, että loppuasiakas pystyi vapaasti valitsemaan muun muassa sellaisia seikkoja kuin polttoaineen laadun, määrän ja ostohetken ja sen, miten polttoainetta käytetään, ja että loppuasiakas myös vastasi kaikista polttoainekustannuksista. Unionin tuomioistuin katsoi, että välissä oleva yhtiö ei ostanut polttoainetta myydäkseen sen edelleen, vaan loppuasiakas osti polttoaineen suoraan polttoaineen toimittajalta.
- 30 Myös asiassa *Fast Bunkering Klaipėda*, joka koski alusten käyttäjille suoritettavaa polttoaineen tankkausta, jonka polttoaineen toimittaja suoritti avomerellä, unionin tuomioistuin korosti polttoainetta koskevaa määräysvaltaa. Tankkausta koskevat tilaukset saatiin yhtiöltä, jolta polttoaineen toimittaja myös laskutti polttoaineen. Unionin tuomioistuin totesi, että kyseinen yhtiö toimi omissa nimissään suhteessa toimittajaan ja suhteessa alusten käyttäjiin. Unionin tuomioistuin katsoi kuitenkin, että jotta liiketoiminta voitaisiin pitää tavaroiden luovutuksena yhtiölle ja yhtiöltä, oli tarpeen, että kyseinen liiketoiminta johti siihen, että kyseinen yhtiö sai tosiasiallisesti määräysvallan polttoaineeseen omistajana (50–52 kohta).
- 31 Unionin tuomioistuin on myös ottanut asiassa, jossa tuomioistuin katsoi, että kyse oli useassa osassa tapahtuneesta sähköä luovutuksesta, huomioon sen, kuka suoritti oston ja pystyi vapaasti valitsemaan määrän ja laadun (tuomio *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, 26 ja 27 kohta).

*Arvonlisäverokomitean suuntaviivat*

- 32 Myös esillä olevassa asiassa on kyse joistakin niistä olosuhteista, jotka unionin tuomioistuin on maininnut olosuhteina, jotka puhuvat sen puolesta, että välissä olevan yhtiön ei katsota tarjoavan polttoainetta loppuasiakkaalle. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö tukee siis jossain määrin tulkintaa siitä, että kyseinen yhtiö ei luovuta sähköä käyttäjille. EU:n arvonlisäverokomitea on kuitenkin antanut kesäkuussa 2019 ja huhtikuussa 2021 suuntaviivat, jotka puoltavat päinvastaista kantaa (Guidelines resulting from the 113th meeting of 3 June 2019, document A–taxud.c.1(2019) 6589787–972 ja Guidelines resulting from the 118th meeting of 19 April 2021, document C–taxud.c.1(2021) 6657618–1018).
- 33 Kyseisistä suuntaviivoista käy ilmi, että arvonlisäverokomitea katsoo yksimielisesti, että kun sähkökäyttöisiä ajoneuvoja ladataan arvoketjussa, johon kuuluu latauspisteoperaattori ja verkostopalveluja tarjoava yhtiö, operaattorin on katsottava toimittavan sähköä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan ja 15 artiklan 1 kohdan mukaisesti verkonhaltijalle ja verkonhaltijan on katsottava toimittavan sähköä sähkökäyttöisen ajoneuvon käyttäjälle.

*Päätelmä*

- 34 Högsta förvaltningsdomstolenin mukaan ei ole selvää, mikä on unionin tuomioistuimen aiempien polttoaineen toimittamista koskevien ratkaisujen suhde käsiteltävänä olevaan tilanteeseen, jossa kustakin osasta on tehty sopimuksia mutta sähkökäyttöisen ajoneuvon käyttäjällä on määräysvalta sellaisiin seikkoihin kuin määrä, ajankohta ja latauspaikka ja siihen, miten sähköä käytetään, eikä välissä olevalla verkonhaltijalla ole tällaista määräysvaltaa.
- 35 Högsta förvaltningsdomstolen pitää näin ollen ennakkoratkaisupyynnön esittämistä unionin tuomioistuimelle välttämättömänä.

**Ennakkoratkaisukysymykset**

- 36 Högsta förvaltningsdomstolen pyytää edellä esitetyillä perusteilla ratkaisua seuraaviin kysymyksiin.

*Kysymys 1:* Onko suoritus, joka muodostuu sähkökäyttöisen ajoneuvon lataamisesta ajoneuvon käyttäjälle latauspisteellä, arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa ja 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaran luovutus?

*Kysymys 2:* Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko katsottava, että välissä olevan yhtiön sisältävän liiketoimien ketjun kaikissa osissa on kyse on tällaisesta luovutuksesta, kun liiketoimien ketjuun liittyy kustakin osasta tehtyjä sopimuksia mutta vain ajoneuvon käyttäjällä on määräysvalta sellaisiin seikkoihin kuin määrä, ajankohta ja latauspaikka ja siihen, miten sähköä käytetään?