

Zaak C-60/23

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

6 februari 2023

Verwijzende rechter:

Högsta förvaltningsdomstolen (Zweden)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 februari 2023

Eiser tot cassatie:

Skatteverket

Verweerster in cassatie:

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA
FÖRVALTNINGEN-
DOMSTOLEN**

MINUTEN
3.2.2023
[...]

[...]

APPELLANT EN GEÏNTEERDE

Skatteverket
[...]

GEÏNTEERDE EN APPELLANT

Digital Charging Solutions GmbH [...]

VOORWERP

Ruling inzake de belasting over de toegevoegde waarde („btw”); aan het Hof van Justitie van de Europese Unie gericht verzoek om een prejudiciële beslissing

[...]

De Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) geeft de volgende

Beschikking

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt krachtens artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing overeenkomstig het als bijlage gevoegde verzoek om een prejudiciële beslissing (bijlage bij de uitspraak).

[...]

BIJLAGE

Bijlage bij de uitspraak

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU betreffende de uitlegging van de artikelen 14, lid 1, 15, lid 1, en 24, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)

Inleiding

- 1 De hoogste bestuursrechtbank verzoekt om een prejudiciële beslissing teneinde te verduidelijken of het opladen van elektrische voertuigen aan een oplaadpunt betekent dat de gebruiker van het elektrische voertuig elektriciteit koopt – die overeenkomstig de btw-richtlijn gelijk wordt gesteld met een lichamelijke zaak en als goederen wordt behandeld – dan wel of de gebruiker bij het opladen van het voertuig in plaats daarvan een soort dienst ontvangt.
- 2 Indien de levering moet worden beschouwd als een levering van goederen in de vorm van elektriciteit, wenst de hoogste bestuursrechter tevens te verduidelijken of de levering moet worden geacht rechtstreeks door de onderneming die het oplaadpunt exploiteert („de exploitant van het oplaadpunt”) te zijn verricht aan de gebruiker, dan wel of de levering aan de gebruiker moet worden geacht te zijn verricht door de onderneming die een netwerk van oplaadpunten ter beschikking stelt van de gebruikers („het netwerkbedrijf”). Deze laatste opvatting impliceert dat de levering in twee stappen plaatsvindt, eerst van de exploitant van het oplaadpunt naar het netwerkbedrijf en vervolgens van het netwerkbedrijf naar de gebruiker.
- 3 De gestelde vragen zijn gerezen in een zaak betreffende een Duitse vennootschap die een netwerk van oplaadpunten aanbiedt aan gebruikers van elektrische

voertuigen in Zweden. Het antwoord op de vragen is van belang voor de vraag in welk land de door het bedrijf gedane levering moet worden belast.

Toepasselijke bepalingen van Unierecht

- 4 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn is de levering van goederen en diensten onder bezwarende titel op het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige aan btw onderworpen.
- 5 Uit artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn volgt dat onder „levering van goederen” moet worden verstaan de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Krachtens artikel 15, lid 1, moet elektriciteit gelijk worden gesteld met lichamelijke zaken.
- 6 Overeenkomstig artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn wordt onder „dienst” verstaan elke handeling die geen levering van goederen is.
- 7 In het geval van levering van elektriciteit aan een belastingplichtige wederverkoper wordt overeenkomstig artikel 38, lid 1, van die richtlijn als plaats van levering aangemerkt de plaats waar deze wederverkoper de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de goederen worden geleverd. Wanneer de elektriciteit wordt geleverd aan een niet-belastingplichtige wordt overeenkomstig artikel 39 van die richtlijn als plaats van levering aangemerkt de plaats waar de afnemer het werkelijke gebruik en verbruik van de goederen heeft.
- 8 Ingeval de levering niet als een levering van elektriciteit, maar als een dienst is aan te merken, is de plaats van dienst overeenkomstig de hoofdregel van artikel 45 van de richtlijn de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

Toepasselijke nationale bepalingen

- 9 Overeenkomstig hoofdstuk 1, § 1, eerste alinea, punt 1, van de mervärdesskattelag (1994:200) (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; „de ML”) moet in beginsel btw worden betaald over de belastbare handelingen die in het binnenland in verband met goederen en diensten worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige.
- 10 In hoofdstuk 1, § 6, van de ML wordt onder „goederen” verstaan lichamelijke zaken, zoals onroerende goederen, alsook gas, warmte, koude en elektrische energie. Onder „diensten” wordt verstaan al het andere dat kan worden geleverd.
- 11 Overeenkomstig hoofdstuk 2, § 1, eerste alinea, punt 1, en derde alinea, punt 1, van de ML wordt onder levering van goederen onder meer verstaan een levering van goederen onder bezwarende titel en wordt onder het verrichten van diensten

onder meer verstaan dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht ten behoeve van, wordt overgedragen aan of anderszins ter beschikking wordt gesteld van een ander.

- 12 De bepalingen die overeenkomen met de artikelen 38, 39 en 45 van de [btw-richtlijn] zijn – grotendeels in dezelfde bewoordingen – omgezet in hoofdstuk 5, § 2c, § 2d en § 6, van de ML.

Feiten van het geding

- 13 De zaak betreft een ruling van de Skatterättsnämnd (commissie voor fiscale rulings, Zweden) waartegen beroep is ingesteld bij de hoogste bestuursrechter door zowel de Skatteverket (belastingdienst, Zweden) als de onderneming die om de prejudiciële beslissing heeft verzocht, Digital Charging Solutions GmbH. De commissie voor fiscale rulings heeft geoordeeld dat de levering door de onderneming een complexe levering is die hoofdzakelijk wordt gekenmerkt door de levering van elektriciteit, en dat de plaats van de levering derhalve moet worden geacht in Zweden te zijn gelegen.
- 14 Zowel de belastingdienst als de onderneming stelt dat de onderneming moet worden geacht elektriciteit te leveren aan de gebruikers, maar zij zijn het niet eens over de vraag of dit één enkele complexe levering is of twee afzonderlijke leveringen.
- 15 De feiten zijn als volgt.
- 16 Digital Charging Solutions is gevestigd in Duitsland en heeft geen vaste inrichting in Zweden. De onderneming biedt gebruikers van elektrische voertuigen in Zweden toegang tot een netwerk van oplaadpunten. Via het netwerk ontvangen de gebruikers actuele informatie over prijzen en beschikbaarheid van de oplaadpunten van het netwerk. Daarnaast omvat de netwerkdienst functies voor het zoeken en vinden van oplaadpunten en routeplanning.
- 17 De oplaadpunten die behoren tot het netwerk worden niet door de onderneming beheerd, maar door exploitanten waarmee de onderneming een contract heeft gesloten. De onderneming verstrekt de gebruikers een kaart en een authenticatietoepassing waarmee zij hun voertuigen aan de oplaadpunten kunnen opladen. Wanneer de kaart of de toepassing wordt gebruikt, wordt de laadsessie geregistreerd bij een exploitant, die de onderneming factureert voor de laadsessie van de betreffende gebruikers. De facturering vindt maandelijks plaats aan het eind van elke kalendermaand en de betaling moet binnen 30 dagen plaatsvinden.
- 18 Nadat de onderneming de factuur van de exploitanten heeft ontvangen, factureert zij de gebruikers maandelijks voor de hoeveelheid geleverde elektriciteit en de toegang tot het netwerk. De laadsessie en de netwerktoegang worden afzonderlijk gefactureerd. De betaling moet plaatsvinden binnen 14 dagen na ontvangst van de factuur. De prijs voor de elektriciteit is variabel, maar voor de dienstverlening

wordt een vast bedrag gevraagd. De vergoeding voor de dienstverlening is dezelfde, ongeacht of de gebruiker tijdens de betrokken periode daadwerkelijk elektriciteit heeft afgenomen of niet. Het is niet mogelijk om alleen elektriciteit van de onderneming te kopen zonder tegelijkertijd voor de toegang tot het netwerk te betalen.

Standpunten van de partijen

Belastingdienst

- 19 De belastingdienst stelt dat de ruling moet worden bevestigd. De belastingdienst is, evenals de Skatterättsnämnd (commissie voor fiscale rulings, Zweden), van mening dat de door de onderneming gedane levering moet worden beschouwd als een levering van elektriciteit waaraan de netwerktoegang ondergeschikt is – hetgeen betekent dat alles wat de onderneming aan de gebruiker levert, in Zweden belastbaar is – maar wenst tegelijkertijd te benadrukken dat de relevantie van de eerdere arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie voor de vraag of hetgeen daadwerkelijk wordt geleverd, kan worden beschouwd als een levering van elektriciteit, onduidelijk is.
- 20 De Zweedse belastingdienst merkt op dat het Hof van Justitie in soortgelijke gevallen inderdaad heeft geoordeeld dat een onderneming waarvan de betaalkaart is gebruikt om de aankoop van brandstof te betalen, geen brandstof aan de kaarthouder heeft geleverd, maar krediet heeft verstrekt, aangezien de onderneming op geen enkel moment bevoegd was om te beslissen over de wijze waarop of het doel waarvoor de brandstof moest worden gebruikt (Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, en Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

Digital Charging Solutions

- 21 Ook Digital Charging Solutions stelt dat zij elektriciteit levert, maar betoogt, anders dan de belastingdienst, dat er sprake is van twee afzonderlijke leveringen: levering van elektriciteit en levering van netwerkdiensten. De onderneming stelt derhalve dat de ruling moet worden gewijzigd en dat de hoogste bestuursrechter dient te oordelen dat alleen het deel van de door haar gedane levering dat betrekking heeft op de levering van elektriciteit, in Zweden moet worden belast.
- 22 De onderneming voert aan dat de feiten in de onderhavige zaak verschillen van die in de zaak Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73). In de onderhavige zaak heeft de onderneming afzonderlijke overeenkomsten voor de levering van elektriciteit gesloten met gebruikers en met de exploitanten van oplaadpunten. Voor de betrokken partijen is het duidelijk dat de levering van elektriciteit in twee stappen plaatsvindt. Een ander verschil is dat er geen sprake is van vooruitbetaling. Integendeel, het is de onderneming die elke aankoop van

elektriciteit financiert en vervolgens de elektriciteit doorverkoopt aan de gebruikers.

Noodzaak van een prejudiciële beslissing

Inleiding

- 23 Alvorens zich te kunnen uitspreken over de vraag of de in het geding zijnde handeling bestaat uit een of meer leveringen, moet de hoogste bestuursrechter zich eerst uitspreken over de vraag of het leveren van elektriciteit überhaupt deel uitmaakt van de levering door de onderneming. De partijen in het geding zijn het er immers over eens dat de onderneming elektriciteit levert aan de gebruikers, maar er zijn argumenten die pleiten voor de tegenovergestelde opvatting.

Ruling van de commissie voor fiscale rulings

- 24 De commissie voor fiscale rulings, die zich evenals de partijen in het geding op het standpunt stelt dat de vennootschap elektriciteit levert, betoogt dat de elektriciteit eerst moet worden geacht te zijn overgedragen tussen de exploitanten van de oplaadpunten en de onderneming en vervolgens tussen de onderneming en haar gebruikers. Ter ondersteuning van haar standpunt heeft de commissie voor fiscale rulings aangevoerd dat de levering van elektriciteit door de exploitanten van de oplaadpunten aan de onderneming plaatsvindt in een op contracten gebaseerde keten van transacties, dat de onderneming voor de elektriciteit facturen ontvangt van de exploitanten en vervolgens maandelijks aan de gebruikers facturen stuurt, en dat er geen overeenkomst voor de levering van elektriciteit bestaat tussen de exploitanten en de gebruikers die de elektriciteit afnemen.
- 25 Een minderheid in de commissie voor fiscale rulings was echter van mening dat de onderneming geen elektriciteit van de exploitant koopt, en stelde dat wanneer de gebruiker het voertuig oplaadt, de exploitant laadsessies verstrekt aan de gebruiker dan wel elektriciteit aan hem levert. Deze minderheid was, onder verwijzing naar de vaststellingen van het Hof van Justitie in de zaken *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) en *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), van mening dat de latere facturering van de onderneming niet betekent dat de gebruiker elektriciteit koopt voor rekening van de onderneming of dat de onderneming de elektriciteit voor eigen rekening koopt om deze door te verkopen. Volgens die minderheid verleent de onderneming administratieve diensten die onder meer bestaan uit het verstrekken van een netwerk van oplaadpunten en het achteraf factureren van de gebruikers, wat een zekere vorm van kredietverstrekking inhoudt.
- 26 De commissie voor fiscale rulings was het dus niet eens over de vraag of hetgeen door de onderneming wordt verstrekt een levering van elektriciteit is.

Vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny in Polen

- 27 In een op 26 april 2022 bij het Hof van Justitie ingediend verzoek om een prejudiciële beslissing verzoekt de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een uitspraak over de vraag of de samengestelde prestaties die bij oplaadpunten ten behoeve van gebruikers van elektrische voertuigen worden verricht, moeten worden aangemerkt als leveringen van goederen of als diensten (zaak C-282/22 die aanhangig is bij het Hof van Justitie). Een lagere rechter heeft in deze zaak geoordeeld dat er geen sprake is van levering van elektriciteit.
- 28 De in de Poolse zaak opgeworpen vraag is ook relevant voor het onderzoek van de onderhavige zaak, maar betreft uitsluitend de vraag of er sprake is van levering van elektriciteit wanneer een exploitant van een oplaadpunt de gebruiker rechtstreeks de mogelijkheid biedt om een elektrisch voertuig op te laden. Indien het Hof zou oordelen dat er in een dergelijke situatie sprake is van levering van elektriciteit, rijst de vraag of er ook sprake is van levering van elektriciteit tussen het netwerkbedrijf dat als tussenpersoon fungeert en de gebruiker wanneer, zoals in casu, de transacties onderdeel zijn van een keten van overeenkomsten en er geen overeenkomst bestaat tussen de exploitant en de gebruiker.

Eerdere rechtspraak van het Hof van Justitie

- 29 In eerdere arresten in de zaken *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) en *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) heeft het Hof van Justitie het standpunt ingenomen dat er geen sprake is van levering van brandstof door een onderneming aan een eindverbruiker wanneer de onderneming de consument een kaart heeft verstrekt waarmee de consument heeft getankt bij brandstofleveranciers. In deze arresten stelt het Hof van Justitie dat de eindverbruiker een vrije keuze heeft met betrekking tot voorwaarden zoals onder meer de kwaliteit, de hoeveelheid, het tijdstip van aankoop en de wijze waarop de brandstof wordt gebruikt, en dat de eindverbruiker de kosten van de brandstof volledig voor zijn rekening neemt. Volgens het Hof van Justitie wordt de tussenpersoon niet geacht de brandstof te hebben gekocht om deze door te verkopen, maar is het de eindverbruiker die de brandstof rechtstreeks van de brandstofleverancier heeft gekocht.
- 30 Daarnaast heeft het Hof van Justitie in de zaak *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), die betrekking had op het leveren van brandstof aan exploitanten van schepen door een brandstofleverancier op volle zee, belang gehecht aan de mogelijkheid om al dan niet over de brandstof te beschikken. De desbetreffende bestellingen werden geplaatst door een onderneming waaraan de brandstofleverancier de verkopen factureerde. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de onderneming in eigen naam handelde, zowel jegens de leverancier als jegens de exploitanten van de schepen. Het Hof van Justitie was evenwel van oordeel dat, wil de transactie als een levering van goederen aan en door de onderneming kunnen worden aangemerkt, het noodzakelijk was dat de

onderneming de macht had om als eigenaar daadwerkelijk over de brandstof te beschikken (punten 50 tot en met 52).

- 31 In zaken waarin het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat er sprake was van levering van elektriciteit in een aantal fasen, heeft het Hof bovendien bijzonder belang gehecht aan wie de aankoop deed en een vrije keuze had ten aanzien van de kwaliteit en de hoeveelheid ervan (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punten 26 en 27).

Richtsnoeren van het btw-comité

- 32 Bepaalde feiten die volgens het Hof van Justitie erop wijzen dat de tussenonderneming niet moet worden geacht brandstof aan de eindverbruiker te leveren, doen zich ook in het onderhavige geval voor. Bijgevolg geeft de rechtspraak van het Hof van Justitie enige steun aan de uitlegging dat de onderneming geen elektriciteit levert aan de gebruikers. Het btw-comité van de EU heeft echter in juni 2019 en april 2021 richtsnoeren vastgesteld die de tegenovergestelde opvatting ondersteunen [richtsnoeren die voortvloeien uit de 113e vergadering van 3 juni 2019, document A-taxud.c.1(2019) 6589787-972, en richtsnoeren die voortvloeien uit de 118e vergadering van 19 april 2021, document C-taxud.c.1(2021) 6657618-1018].
- 33 Uit de richtsnoeren blijkt dat het comité unaniem van oordeel was dat bij het opladen van elektrische voertuigen in een waardeketen waarbij een exploitant van oplaadpunten en een onderneming die netwerkdiensten levert betrokken zijn, de exploitant geacht moet worden elektriciteit te leveren overeenkomstig artikel 14, lid 1, en artikel 15, lid 1, van de btw-richtlijn aan de netwerkonderneming en de netwerkonderneming geacht moet worden elektriciteit te leveren aan de gebruikers van elektrische voertuigen.

Conclusie

- 34 Volgens de hoogste bestuursrechter is het niet duidelijk hoe de eerdere arresten van het Hof van Justitie inzake de levering van brandstof zich verhouden tot de in casu aan de orde zijnde situatie, waarin er in elke fase overeenkomsten zijn, maar waarin het de gebruiker van het elektrische voertuig en niet de tussenpersoon is die de macht heeft om te beslissen over zaken als hoeveelheid, tijdstip van aankoop en oplaadlocatie, alsmede over de wijze waarop de elektriciteit wordt gebruikt.
- 35 De hoogste bestuursrechter acht het daarom noodzakelijk het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing te verzoeken.

Vragen

- 36 De hoogste bestuursrechter verzoekt, gelet op de hierboven geschetste achtergrond, om een antwoord op de volgende vragen.

Vraag 1: Is een levering aan de gebruiker van een elektrisch voertuig, bestaande in het opladen van het voertuig aan een oplaadpunt, een levering van goederen overeenkomstig artikel 14, lid 1, en artikel 15, lid 1, van de btw-richtlijn?

Vraag 2: Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord, moet een dergelijke levering dan worden geacht te bestaan in alle schakels van een transactieketen waarbij een tussenbedrijf is betrokken, wanneer er in elke schakel van de transactieketen sprake is van een overeenkomst, maar alleen de gebruiker van het voertuig de macht heeft om te beslissen over zaken als hoeveelheid, tijdstip van aankoop en oplaadplaats, alsmede over de wijze waarop de elektriciteit wordt gebruikt?

WERKDOCUMENT