

Sag C-282/22

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

26. april 2022

Forelæggende ret:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Afgørelse af:

23. februar 2022

Sagsøger:

P. w.

Sagsøgte:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Hovedsagens genstand

Bindende svar vedrørende afgiftsbestemmelserne om kvalificering af transaktioner, der leveres ved ladestandere for elektriske køretøjer.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Spørgsmål om de transaktioner, som ydes ved ladestandere for elektroniske køretøjer, skal kvalificeres som levering af varer i henhold til artikel 14, stk. 1, i momsdirektivet, eller som levering af ydelser i henhold til direktivets artikel 24, stk. 1.

Præjudicielle spørgsmål

Udgør en sammensat ydelse, som leveres ved ladestandere for brugere af elektriske køretøjer, som omfatter:

- a) tilvejebringelse af genopladningsgrænseflader (herunder integration af opladeren med køretøjets styresystem),
 - b) sikring af elektricitetsstrømmen, hvis parametre er passende tilpasset til de elektriske køretøjers batterier,
 - c) ydelse af den nødvendige tekniske support til køretøjernes brugere,
 - d) tilrådighedsstillelse af en særlig platform, hjemmeside eller applikation for brugerne, hvorigennem de vil kunne reservere et givent stik, se historikken over gennemførte transaktioner og gennemførte betalinger, samt have mulighed for at anvende en såkaldt e-tegnebog, ved hjælp af hvilken de vil være i stand til at foretage betalinger for de pågældende opladningssessioner
- levering af varer som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november om det fælles merværdiafgiftssystem [...], eller som levering af ydelser i henhold til direktivets artikel 24, stk. 1?

Anførte EU-retlige retsfor skrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«): artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1.

Anførte nationale retsfor skrifter

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11. marts 2004 lov om moms på varer og ydelser) (herefter »momsloven«): artikel 7 og artikel 8.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsfor handlingerne

- 1 Selskabet P. i W. (herefter sagsøgeren) henvendte sig til Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed) med en anmodning om et bindende svar vedrørende afgiftsbestemmelserne for så vidt angår moms på varer og ydelser. Sagsøgeren oplyste i sin anmodning om bindende svar, at selskabet havde til hensigt at udøve

sig i virksomhed i form af såkaldte offentligt tilgængelige ladestanderer for elektroniske køretøjer. Som led i denne virksomhed ville selskabet kunne installere og mod betaling stille ladestanderer til rådighed, hvorfra brugere af elektriske køretøjer ville kunne oplade deres køretøjer fra standerne med forskellige opladningsstandarder og -hastigheder.

- 2 Selskabet forudsatte, at ladestanderne ville blive udstyret med såkaldte multistandard-opladere, der både har hurtigladestik til jævnstrøm og langsomme ladestik til vekselstrøm. Standardtiden for opladningen af et køretøj til 80% af batterikapaciteten ved brug af et hurtigopladningsjævnstrømsstik er som regel omkring 20-30 minutter. Det tager dog normalt 4-6 timer at oplade et køretøj ved brug af langsomme vekselstrømsopladningsstik (afhængigt af stikkets effekt).
- 3 Prisen afhænger særligt af opladningstiden og standarden af det stik, som brugeren anvender. Afhængigt af opladningsstandarder vil prisen blive beregnet på grundlag af opladningstiden udtrykt i timer (for langsomt opladende stik) eller minutter (for hurtigt opladende stik).
- 4 De ydelser, som selskabet leverer ved hver opladningssession, vil afhængigt af den pågældende brugers behov i princippet kunne omfatte følgende handlinger:
 - 5 – tilvejebringelse af genopladningsgrænseflader (herunder integration af opladeren med køretøjets styresystem),
 - 6 – sikring af elektricitetsstrømmen, hvis parametre er passende tilpasset til de elektriske køretøjers batterier, samt
 - 7 – ydelse af den nødvendige tekniske support til køretøjernes brugere.
- 8 Derudover havde selskabet ligeledes til hensigt at oprette en særlig platform, hjemmeside eller en applikation, hvorigennem de pågældende brugere, mens de ville bruge selskabets ladestanderer, ville kunne reservere et givent stik, se historikken over gennemførte transaktioner samt gennemførte betalinger.
- 9 Afregning for opladningen af køretøjerne vil blive beregnet på baggrund af opladningstiden – afhængigt af aftalen med den pågældende bruger vil betaling kunne ske efter hver opladningssession eller ved udgangen af en accepteret faktureringsperiode. Derudover kan det ikke udelukkes, at selskabet i fremtiden også vil indføre mulighed for, at brugerne vil kunne anvende en såkaldt e-tegnebog, ved hjælp af hvilken de vil være i stand til at foretage betalinger for de pågældende opladningssessioner. Selskabet forudsætter også, at de brugere, der vil anvende e-tegnebogen, vil indbetale beløb efter eget valg, som de dernæst vil kunne bruge til at afregne tilgodehavender overfor selskabet. I forbindelse med dette afregningssystem vil selskabet ligeledes stille en hjemmeside eller en applikation til rådighed, som vil gøre det muligt at identificere den pågældende bruger, som også vil kunne tjekke den aktuelle status for brugen af midler, der er akkumuleret i e-tegnebogen. Det er heller ikke udelukket, at selskabet ligeledes vil

udstede kort til brugerne, så vil kunne identificerede dem hver gang før begyndelsen af en individuel opladningssession.

- 10 Samtlige ovennævnte ydelser ville være dækket af en samlet pris, som ville blive betalt af brugerne, og som udelukkende vil blive beregnet på grundlag af den tid hver opladningssession varer. Selskabet havde ikke til hensigt at opkræve særskilt vederlag for yderligere transaktioner, der udføres som led i en given opladningssession – herunder teknisk bistand, reservation af en bestemt grænseflade eller adgang til den nævnte platform, hjemmeside eller applikation. Brugen af disse faciliteter ville være inkluderet i prisen for den pågældende opladningssession.
- 11 I forbindelse med ovenstående beskrivelse blev afgiftsmyndigheden stillet følgende spørgsmål:

»Udgør alle de beskrevne ydelser, som selskabet yder til brugere af elektriske køretøjer, en samlet afgiftspligtig transaktion, dvs. levering af ydelser mod vederlag, som omhandlet i momslovens artikel 8, stk. 1?«
- 12 Efter selskabets opfattelse burde det fastslås, at samtlige ydelser, som selskabet leverer til brugerne af ladestandere for køretøjer, udgør én afgiftspligtig transaktion, dvs. levering af ydelser mod vederlag, som omhandlet i momslovens artikel 8, stk. 1.
- 13 Dyrektor Krajowej Informacji (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed) fastslog i det anfægtede bindende svar, at den opfattelse, som sagsøgeren havde givet udtryk for i anmodningen om forhåndsafgørelse, var forkert.
- 14 I et søgsmål anlagt af sagsøgeren ophævede Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen) ved dom af 6. juni 2018 den ovennævnte forhåndsafgørelse.
- 15 Afgiftsmyndigheden har iværksat appel til prøvelse af dommen fra retten i første instans i sin helhed.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 16 Selskabet har fremført følgende argumenter til støtte for sin påstand:
 - 17 – set fra brugernes synspunkt udgør de forskellige transaktioner, der leveres af selskabet, én ydelse, som købes af selskabet,
 - 18 – de pågældende brugeres hovedformål er at bruge de specialiserede grænseflader på ladestanderne, som giver dem mulighed for at oplade deres batterier hurtigere og mere effektivt,

- 19 – alle yderligere transaktioner har udelukkende til formål at gøre brugen af grænsefladerne på ladestanderne mulig eller at gøre selskabets tilbud om opladningstjenester mere attraktivt,
- 20 – brugerne betaler på ingen måde for de ekstra ydelser i forbindelse med opladningen ved ladestanderne.
- 21 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed) er af den opfattelse, at i henhold til momslovens artikel 5, stk. 1, artikel 7, stk. 1, og artikel 8, stk. 1, samt Domstolens praksis, skal leveringen af elektricitet, som er nødvendig for at oplade de elektriske køretøjer, anses for at udgøre hovedydelsen i den foreliggende sag, mens de resterende ydelser, som selskabet leverer, er sekundære.
- 22 Ifølge myndigheden skal de transaktioner, som udføres af selskabet, deles op i to dele – transaktioner, som er forbundet med levering af elektricitet (dvs. tilvejebringelse af genopladningsgrænseflader, selve leveringen af elektricitet samt teknisk support) og transaktioner, som ikke er forbundet med leveringen af elektricitet (dvs. tilvejebringelse af en platform/hjemmeside/applikation eller en e-tegnebog).
- 23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa), som traf afgørelse i første instans, henledt indledningsvis opmærksomheden på Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/94/EU af 22. oktober 2014 om etablering af infrastruktur for alternative brændstoffer (herefter »direktiv 2014/94«) og har angivet, at det pågældende direktiv ikke forbinder opladning af elektriske køretøjer på standere med salg af elektricitet med en vare.
- 24 Denne ret var således enig med sagsøgeren i, at de pågældende brugeres hovedformål med brugen af ladestanderne var at anvende grænsefladerne, som gjorde det muligt at oplade køretøjerne hurtigt og effektivt. Fra brugerens perspektiv er hovedydelsen, som selskabet leverer, tilvejebringelse af ladestandernes grænseflader med henblik på opladning af køretøjer (inklusiv den nødvendige integration af opladerne i køretøjets styresystem). Formålet med ydelsen er ikke at tilbyde elektricitet, men at tilbyde avancerede tekniske grænseflader til opladning, som ladestanderne er udstyret med.
- 25 Efter den ovennævnte rets opfattelse er formålet med ydelserne ikke indkøb af elektricitet, for hvis dette var tilfældet, ville enhver ejer af et elektrisk køretøj i stedet for at bruge ladestanderne benytte sig af hjemmenettet eller nettet på arbejdspladsen, der trods alt fører den samme strøm, som nettet på sagsøgerens standere. Kunderne ville ikke have noget incitament til at benytte sig af ladestanderne. Den grundlæggende forskel ligger således i infrastrukturen for opladning.
- 26 Retten blev også overbevist af sagsøgerens påstand om, at kunderne, når de beslutter sig for at benytte en ladestander, først og fremmest er interesserede i

adgangen til de grænseflader, som standeren er udstyret med, uden hvilke de ikke ville være i stand til at forsyne deres køretøjer med strøm eller at oplade dem på relativt kort tid. Muligheden for at anvende specialiserede og teknologisk avancerede grænseflader, som er udstyret med opladningsstik af forskellige standarder, bør derfor betragtes som et grundlæggende behov hos kunderne, som selskabet opfylder, i stedet for levering af strøm til batterierne. For ladestanderne er strømforsyningen til batterierne af sekundær betydning i forhold til tilvejebringelsen af grænsefladerne, der muliggør en hurtigere og mere effektiv opladning af elektroniske køretøjer.

- 27 Denne ret anførte ligeledes, at det ikke fremgår af sagens faktiske omstændigheder, at grundlaget for beregningen af prisen blev udgjort af mængden af forbrugt strøm (under angivelse af, at strøm ikke blev nævnt ved angivelsen af hvad prisen »særligt« vil være afhængig af i anmodningen). Sagens faktiske omstændigheder angiver derimod leverandørens (sagsøgerens) forpligtelse til primært at sikre adgang til opladere med passende tekniske parametre. Dette giver dog ikke mulighed for at fastslå, at leverandøren er væsentligt involveret i køb og dernæst videresalg af elektricitet.
- 28 Den omstændighed, at strøm udgør en vare, jf. momslovens artikel 2, nr. 6, er ifølge denne ret ikke ensbetydende med, at der hver gang der bruges strøm på at udføre en ydelse, er tale om levering af en vare, som udgør hovedydelsen. Det attraktive ved ladestanderens tilbud til køretøjerne kommer hovedsageligt til udtryk i den tid, det tager at lade strømmen op, og ikke i adgangen til elektricitet. Uanset heraf omfatter opladning af et køretøj i hjemmet køb af en vare – elektricitet, som udgør det vigtigste og eneste element i ydelsen.
- 29 Ifølge denne ret udgør den i ansøgningen beskrevne ydelse i form af opladning ved standerne, et bredere begreb end salg af strøm. Selve adgangen til elektricitet har betydning, men det er ikke forbruget af elektricitet, der er det dominerende element i ydelsen, men måden, hvorpå elektriciteten forbruges. Retten fandt, at det er elementet i form af tilvejebringelse af teknologiske løsninger mod betaling, dvs. ydelsen i form af at levere den relevante infrastruktur, er af afgørende betydning, og som er udslagsgivende for karakteren af leveringen af opladning af elektriske køretøjer som en ydelse. Dette godtgøres af ydelsens nytteværdi set fra kundens synspunkt, af metoden til beregning af prisen og af tjenesteyderens forpligtelse til at levere infrastrukturen til opladning for transaktioner forbundet med salg af strøm.
- 30 Ifølge denne ret er den fortolkende myndigheds sammenligning af de faktiske omstændigheder i denne sag med situationen med brændstofpåfyldning på en tankstation ikke korrekt. Fra en bruger af et elektrisk køretøjs perspektiv er brændstoffypen ikke vigtig (fordi den er den samme overalt), men standarden for de tilvejebragte grænseflader, der anvendes til at oplade køretøjet. I modsætning til traditionelle tankstationer, er det derfor i tilfælde af ladestanderne til elektriske køretøjer, det element, der adskiller tilbuddet fra en given enhed, den pågældende genopladningsgrænseflade. Effektiviteten af stikkene er væsentlig for

opladningstiden for køretøjets batterier end tilfældet er hos en brændstofdistributør.

- 31 Som følge her af fandt denne ret, at ydelsen i de faktiske omstændigheder, som selskabet havde beskrevet, ikke udgjorde levering af varer, men en ydelse, som også – i modsætning til myndighedens opfattelse – omfatter tilvejebringelse af en særlig platform, hjemmeside eller applikation, som anvendes til at reservere et bestemt stik, se historikken over gennemførte transaktioner og gennemførte betalinger, samt muligheden for at bruge den såkaldte e-tegnebog.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 32 Efter den forelæggende rets vurdering kræver afgørelsen af myndighedens kassationsanke Domstolens besvarelse af spørgsmål om fortolkningen og principperne for anvendelsen af momsdirektivets artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1.
- 33 Ifølge Domstolens praksis bør hver transaktion som hovedregel betragtes som en særskilt og uafhængig transaktion i momsmæssig henseende, men på den anden side bør en transaktion, der består af en enkelt levering i økonomisk henseende, ikke adskilles kunstigt, da dette ville forringe momssystemets funktionalitet.
- 34 Denne opfattelse kom til udtryk i Domstolens dom af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen BV, som bekræftede opfattelsen, der kom til udtryk i dommene af 25.2.1999, sag C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) og af 2.5.1996, sag C-231/94 Faaborg-Gelting Linien.
- 35 I det foreliggende tilfælde er formålet med selskabet ydelse følgende:
- 1) tilvejebringelse af genopladningsgrænseflader (herunder integration af opladeren med køretøjets styresystem),
 - 2) sikring af elektricitetsstrømmen, hvis parametre er passende tilpasset til de elektriske køretøjers batterier,
 - 3) ydelse af den nødvendige tekniske support til køretøjernes brugere,
 - 4) tilrådighedsstillelse af en særlig platform, hjemmeside eller applikation for brugerne, hvorigennem man vil kunne reservere et givent stik, se historikken over gennemførte transaktioner og gennemførte betalinger, samt muligheden for at anvende en såkaldt e-tegnebog ved hjælp af hvilken de vil være i stand til at foretage betalinger for de pågældende opladningssessioner.

Det fremgår af ovenstående, at de tre første elementer i selskabets ydelse utvivlsomt er nødvendige for udførelsen af køretøjets opladning, idet de er tæt forbundet med hinanden. Levering af elektricitet og levering af genopladningsgrænseflader sammen med teknisk support bør følgelig under de

foreliggende omstændigheder i momsmæssig henseende anses for at udgøre en samlet transaktion.

De aktiviteter, der indgår i det fjerde element, er ikke længere så tæt forbundet med opladning af køretøjet, selv om de utvivlsomt kan være en væsentlig hjælp for kunderne i forbindelse med udøvelsen af denne transaktion, idet de har karakter af accessoriske transaktioner.

- 36 For at afgøre, om den ovennævnte sammensatte transaktion skal klassificeres som levering af varer eller levering af ydelser, skal de dominerende elementer identificeres (jf. i særdeleshed de ovennævnte domme i sagen Faaborg Gelting Linien, præmis 12 og 14 samt i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 27).
- 37 Det er nødvendigt at besvare spørgsmålet om, hvad der for gennemsnitsforbrugeren udgør det dominerende element i den pågældende transaktion.
- 38 Efter den forelæggende rets opfattelse er myndighedens synspunkt mere overbevisende, idet brugeren af et køretøj ikke kører til et opladningspunkt (en stander) for at bruge en genopladningsgrænseflade, men for at oplade køretøjets batteri med strøm for at kunne bevæge sig rundt i køretøjet. Her har brugen valgt mellem en hurtig og langsom opladning, som han ikke kun benytter sig af henset til den tid, opladningen tager, men også henset til egenskaberne ved bilens batteri. Det fremgår således, at tilvejebringelsen af genopladningsgrænseflader ikke udgør et mål i sig selv for brugeren af køretøjet, men et middel til på de bedst mulige betingelser at drage fordel af hovedydelsen, som er forbruget (leveringen) af elektricitet ved hjælp af disse grænseflader. Brugen af genopladningsgrænsefladerne vil derfor kun være et middel for brugeren til at oplade bilens batteri med elektricitet.
- 39 Dog har Naczelny Sąd Administracyjny (domstol i forvaltningsretlige sager) påpeget, at det følger af direktivets artikel 4, stk. 8, at »[m]edlemsstaterne sørger for, at operatører af offentligt tilgængelige ladestander frit kan købe elektricitet fra enhver elektricitetsleverandør i Unionen, forudsat at leverandøren er indforstået hermed. Operatører af ladestander skal have mulighed for at levere tjenester i form af opladning af elektriske køretøjer til kunder på kontraktbasis, herunder i andre tjenesteleverandørers navn og på deres vegne.«
- 40 Det fremgår af denne bestemmelse, at EU-lovgiver behandler opladning (ved ladestander) af elbiler som en tjeneste (det er i det mindste den anvendte terminologi). Det bør også tages i betragtning, at den nuværende økonomiske praksis viser, at der ved beregningen af afgiftsprisen tages hensyn til både målingen af den forbrugte strøm og afgiften på stilstandsperioden under opladningen.
- 41 I betragtning af vigtigheden af det omtvistede spørgsmål, ikke kun for nationale operatører af ladestander, men for hele det indre marked (bl.a. for så vidt angår

fastlæggelsen af leveringsstedet for disse handlinger), er det således ifølge den forelæggende ret vigtigt at fastslå, hvordan den omtvistede ydelse skal klassificeres i henhold til direktiv 2006/112/EF – levering af varer i henhold til artikel 14, stk. 1, eller som levering af ydelser i henhold til direktivets artikel 24, stk. 1.

ARBEJDSDOKUMENT