

Mål C-282/22

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

26 april 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

23 februari 2022

Sökanden i första instans:

P. med säte i W.

Motpart:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Saken i det nationella målet

Individuell tolkning av skattelagstiftningens bestämmelser om kvalificering av verksamhet som tillhandahålls vid laddningsstationer för elfordon.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Frågan är om den verksamhet som tillhandahålls vid laddningsstationer för elfordon ska klassificeras som tillhandahållande av varor enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet eller som tillhandahållande av tjänster enligt artikel 24.1 i det direktivet.

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Ska en sammansatt transaktion som tillhandahålls användare av elfordon vid laddningsstationer, och som omfattar

- a) tillhandahållande av laddningsutrustning (inklusive integrering av laddaren med fordonets operativsystem),
- b) säkerställande av att överföring av el sker med lämpligt anpassade parametrar till elfordonets batterier,
- c) nödvändigt tekniskt stöd till fordonsanvändarna, och
- d) tillhandahållande av en särskild plattform, webbplats eller applikation där användarna kan boka ett visst laddningsuttag, se historiken över transaktioner och gjorda betalningar samt har möjlighet att använda en så kallad e-plånbok för att betala för enskilda laddningssessioner,

anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ..., eller ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i samma direktiv?

De unionsrättsliga bestämmelser som åberopas

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet): artiklarna 14.1 och 24.1

Anförda nationella bestämmelser

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lag av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster (nedan kallad mervärdesskattelagen): artiklarna 7 och 8

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Bolaget P. med säte i W. (nedan kallad sökanden) ansökte hos Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktören för den nationella skatteupplysningen) (nedan kallad skattemyndigheten) om en individuell tolkning av bestämmelserna i

skattelagstiftningen om skatt på varor och tjänster. I sin begäran om tolkning angav sökanden att bolaget avsåg att bedriva verksamhet inom området för så kallade allmänt tillgängliga laddningsstationer för elfordon. Inom ramen för denna verksamhet kan bolaget installera och mot avgift tillhandahålla laddningsstationer där användare av elfordon kan ladda dessa fordon från stationer med olika laddningsstandarder och hastigheter.

- 2 Bolaget utgår från att laddningsstationerna kommer att vara utrustade med så kallade multistandardladdare som har både snabbbladdningsuttag för likström och uttag för växelström för långsam laddning. Standardtiden för att ladda ett fordon till 80 procent av batterikapaciteten med hjälp av likströmsuttag för snabbbladdning är i regel cirka 20–30 minuter. Laddningstiden för fordonet med hjälp av växelströmsuttag för långsam laddning är dock vanligtvis 4–6 timmar (beroende på uttagets effekt).
- 3 Priset beror framför allt på laddningstiden och standarden på det uttag som användaren använder. Beroende på laddningsstandard beräknas priset på grundval av laddningstiden uttryckt i timmar (för uttag för långsam laddning) eller minuter (för snabbbladdningsuttag).
- 4 De leveranser som företaget tillhandahåller vid varje laddningstillfälle kan, beroende på användarens behov, i princip omfatta följande aktiviteter:
 - tillhandahållande av laddningsutrustning (inklusive integrering av laddaren med fordonets operativsystem),
 - säkerställa elöverföring med lämpligt anpassade parametrar till batterierna i ett elfordon, och
 - tillhandahålla nödvändigt tekniskt stöd till fordonsanvändarna.
- 5 Dessutom avser bolaget att skapa en särskild plattform, webbplats eller applikation genom vilken enskilda användare, i samband med att de använder bolagets laddningsstationer, kommer att kunna boka ett visst laddningsuttag, se historik över genomförda transaktioner och gjorda betalningar.
- 6 Fakturering av laddningen av fordon kommer att ske på grundval av laddningstid – beroende på avtalet med den berörda användaren kan betalningen ske efter varje laddningstillfälle eller i slutet av en accepterad faktureringsperiod. Dessutom är det möjligt att bolaget i framtiden också kommer att införa en möjlighet för användarna att använda en så kallad e-plånbok, med vars hjälp de kan betala för enskilda laddningstillfällen. Företaget antar att användare som använder den så kallade e-plånboken kommer att sätta in valfria belopp som de sedan kan använda för att betala bolagets fordringar. Inom ramen för detta faktureringsystem skulle företaget också tillhandahålla en webbplats eller en applikation som gör det möjligt att identifiera den berörda användaren, som också kommer att kunna kontrollera den aktuella kontoställningen för användningen av medlen i e-plånboken. Det är inte uteslutet att bolaget också kommer att ge användarna kort

som gör att de kan identifieras vid varje tillfälle innan den individuella laddningssessionen påbörjas.

- 7 Alla ovan nämnda tjänster kommer att täckas av ett enda pris som betalas av användarna och som beräknas enbart på grundval av tiden för den enskilda laddningssessionen. Bolaget har inte för avsikt att ta ut separat ersättning för ytterligare verksamhet som utförs under ett visst laddningstillfälle – såsom teknisk support, bokning av en viss enhet eller tillgång till nämnda plattform, webbplats eller applikation. Användningen av dessa hjälpmedel ingår i priset för den aktuella laddningssessionen.
- 8 Med anledning av ovanstående beskrivning ställdes följande fråga till skattemyndigheten:

”Utgör samtliga beskrivna leveranser som företaget tillhandahåller till förmån för användare av elfordon en enda skattepliktig transaktion, det vill säga ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 8.1 i mervärdesskattelagen?”
- 9 Bolaget drar slutsatsen att alla leveranser som bolaget tillhandahåller användarna av laddningsstationerna utgör en enda beskattningsbar transaktion, det vill säga ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i enlighet med artikel 8.1 i mervärdesskattelagen.
- 10 I den ifrågasatta tolkningen konstaterade skattemyndigheten att sökandens ståndpunkt som presenterats i ansökan om individuell tolkning är felaktig.
- 11 Till följd av sökandens klagomål upphävde Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Warszawa) i dom av den 6 juni 2018 ovannämnda individuella tolkning.
- 12 Skattemyndigheten överklagade domen från första instans i sin helhet.

Parternas huvudargument i det nationella målet

- 13 Bolaget anförde följande argument till stöd för sin ståndpunkt:
 - Ur användarnas synvinkel utgör de olika verksamheterna som bolaget tillhandahåller en enda tjänst som köps av bolaget.
 - Det viktigaste målet för enskilda användare är att använda de specialiserade laddningsstationerna, så att de kan ladda sina batterier snabbare och effektivare.
 - All ytterligare verksamhet syftar uteslutande till att möjliggöra användningen av laddningsstationen eller öka attraktionskraften hos de laddningstjänster som bolaget erbjuder.

- Användarna debiteras inte för tilläggstjänster som följer med laddningen vid laddningsstationen.
- 14 Skattemyndigheten anser med stöd av bestämmelserna i artikel 5.1, 7.1 och 8.1 i mervärdesskattelagen och EU-domstolens rättspraxis att den huvudsakliga tjänsten i det aktuella fallet bör anses vara leverans av el som är nödvändig för att ladda ett elfordon, medan andra tjänster som företaget erbjuder bör anses vara sidotjänster.
 - 15 Enligt skattemyndigheten bör de transaktioner som bolaget genomför delas upp i två delar – dels de som är kopplade till elleveransen (det vill säga tillhandahållande av laddningsutrustning, själva elleveransen och teknisk support), dels de som inte är kopplade till elleveransen (det vill säga tillhandahållande av en plattform/webbplats/app eller e-plånbok).
 - 16 Samtidigt påpekade Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Warszawa i sin dom i första instans för det första att Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/94/EU av den 22 oktober 2014 om utbyggnad av infrastrukturen för alternativa bränslen (nedan kallat direktiv 2014/94) inte kopplar laddningen av ett elfordon vid en station till försäljning av el som en vara.
 - 17 Nämnda domstol höll med sökanden om att den huvudsakliga avsikten för de enskilda användarna av laddningsstationerna var att använda anläggningar som möjliggör en snabb och effektiv laddning av fordon. Ur användarens synvinkel är således bolagets huvudsakliga tjänst tillhandahållandet av laddningsstationer (tillsammans med den nödvändiga integrationen av laddaren med fordonets operativsystem). Syftet med transaktionen är inte att tillhandahålla el utan att erbjuda den sofistikerade laddningsutrustning som stationerna är utrustade med.
 - 18 Enligt ovannämnda domstol är syftet med transaktionen inte att köpa el, eftersom varje ägare av ett elfordon i så fall, i stället för att använda laddningsstationen, skulle använda hemmanätet eller nätet på arbetsplatsen, där samma el är tillgänglig som i nätet vid sökandens stationer. Kunden skulle inte ha något incitament att använda laddningsstationen. Den grundläggande skillnaden ligger därför i laddningsinfrastrukturen.
 - 19 Denna domstol finner även sökandens påstående övertygande att kunderna, när de beslutar sig för att använda en laddningsstation, i första hand är intresserade av att få tillgång till den utrustning som finns på stationen, utan vilken de inte skulle kunna driva sina fordon eller ladda dem på relativt kort tid. Möjligheten att använda specialiserad och tekniskt avancerad utrustning med laddningsuttag av olika standarder, och inte leverans av el till batterierna, bör därför betraktas som ett grundläggande behov hos kunderna som bolaget uppfyller. När det gäller en laddningsstation är elleverans till batterierna av underordnad betydelse i förhållande till tillhandahållandet av utrustning som möjliggör snabbare och effektivare laddning av elfordon.

- 20 Den domstolen hävdade också att fakta i fallet inte tydde på att grunden för prisberäkningen var den förbrukade energimängden (när man i ansökan angav vad priset ”i synnerhet” skulle bero på angavs ingen energi). Av omständigheterna i ärendet framgår att leverantören (sökanden) i första hand har åtagit sig att säkerställa tillgången till laddare med lämpliga tekniska parametrar. Å andra sidan är det inte möjligt att dra slutsatsen att leverantören i någon väsentlig utsträckning är involverad i köp och efterföljande försäljningen av el.
- 21 Det faktum att el är en vara i den mening som avses i artikel 2.6 i mervärdesskattelagen innebär inte, enligt denna domstol, att det i varje fall där el används för att tillhandahålla en tjänst kommer att vara fråga om ett tillhandahållande av varor som huvudtjänst. Hur attraktivt utbudet av laddningsstationer är uttrycks främst i den tid det tar att ladda el snarare än i tillgången till el. Bortsett från detta innebär laddning av ett fordon i hemmet att man måste köpa en vara – elektricitet – som den enda och viktigaste delen av leveransen.
- 22 Enligt nämnda domstol är leveransen i form av laddning vid den station som beskrivs i ansökan ett vidare begrepp än försäljning av el. Tillgången till el i sig är viktig, men det är inte överföringen av el som är det dominerande inslaget i leveransen, utan sättet som överföringen sker. Nämnda domstol ansåg att det är den del av tillhandahållandet av tekniska lösningar mot ersättning, det vill säga tillhandahållandet av den relevanta infrastrukturen, som är avgörande och som avgör om tillhandahållandet av laddning av elfordon är en tjänst. Detta framgår av nyttan av transaktionen ur kundens synvinkel, av det sätt på vilket priset beräknas och av att leverantörens inblandning i tillhandahållandet av laddningsinfrastruktur dominerar över verksamheten i samband med försäljning av el.
- 23 Enligt den hänskjutande domstolen är tolkningsmyndighetens jämförelse av de faktiska omständigheterna i detta fall med tankning vid en bensinstation inte relevant. Ur elbilsanvändarens perspektiv är det inte bränsletypen som spelar roll (den är densamma överallt), utan standarden på den laddningsanordning som erbjuds. Till skillnad från traditionella bensinstationer är det alltså de enskilda laddningsanordningarna som är utmärkande för en operatörs erbjudande när det gäller laddningsstationer för elfordon. Laddningsuttagets effektivitet är viktig för laddningstiden för fordonsbatterierna, till skillnad från vad som är fallet med en bränslepump.
- 24 Följaktligen ansåg den hänskjutande domstolen att mot bakgrund av de omständigheter som företaget beskrivit är dess prestationer inte en leverans av varor utan ett tillhandahållande av en tjänst som även – i motsats till skattemyndighetens ståndpunkt – omfattar tillhandahållandet av en särskild plattform, webbplats eller applikation som används för att boka ett visst laddningsuttag, se historiken över transaktioner och gjorda betalningar samt innebär en möjlighet att använda den så kallade e-plånboken.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 25 Enligt den hänskjutande domstolen är det nödvändigt för att avgöra skattemyndighetens överklagande till högsta instans att EU-domstolen besvarar frågan om tolkningen och tillämpningen av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet och artikel 24.1 i samma direktiv.
- 26 Enligt EU-domstolens rättspraxis bör varje transaktion i regel betraktas som en separat och oberoende transaktion för mervärdesskatteändamål, men å andra sidan bör en transaktion som består av en enda leverans ur ekonomisk synvinkel inte delas upp på konstgjord väg, eftersom detta skulle försämra mervärdesskattesystemets funktion.
- 27 Denna ståndpunkt uttrycktes i EU-domstolens dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen BV, som bekräftade den ståndpunkt som uttrycktes i domarna av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), och av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien.
- 28 I förevarande fall är syftet med företagets leverans följande:
- 1) Tillhandahållande av laddningsutrustning (inklusive integrering av laddaren med fordonets operativsystem).
 - 2) Överföring av el med lämpligt anpassade parametrar till elfordonets batterier.
 - 3) Nödvändigt tekniskt stöd till fordonsanvändarna.
 - 4) Tillhandahållande av en särskild plattform, webbplats eller applikation där användarna kan reservera ett visst laddningsuttag, se historiken över transaktioner och gjorda betalningar och använda en så kallad e-plånbok för att betala för enskilda laddningssessioner.

Av ovanstående följer att de tre första delarna av företagets leveranser är nödvändiga för att utföra fordonsladdningsverksamheten, eftersom de är nära förbundna med varandra. Följaktligen bör leveransen av elektricitet och tillhandahållandet av laddningsutrustning tillsammans med tekniskt stöd i detta fall anses utgöra en enda transaktion i mervärdesskattehänseende.

Den verksamhet som ingår i den fjärde delen har inte ett så nära samband med laddningen av fordonet, även om den utan tvekan kan utgöra en viktig hjälp för kunderna att utföra denna verksamhet, eftersom den har karaktären av sidoverksamhet.

- 29 För att avgöra om den ovan nämnda sammansatta transaktionen ska klassificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster måste dess dominerande beståndsdelar identifieras (se särskilt de ovan nämnda domarna i målen Faaborg-

Gelting Linien, punkterna 12 och 14, samt Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 27).

- 30 Det är nödvändigt att svara på frågan vad som för genomsnittskonsumenten utgör den dominerande beståndsdelen i den aktuella transaktionen.
- 31 Enligt den hänskjutande domstolen är myndighetens ståndpunkt mer övertygande, eftersom fordonsanvändaren inte åker till ett laddningsställe (station) för att använda en laddningsanordning, utan för att ladda fordonets batteri med elektricitet för att kunna använda fordonet. Där kan fordonsanvändaren välja mellan snabba och långsamma laddningsuttag, som fordonsanvändaren använder inte bara på grund av laddningstiden utan också med hänsyn till egenskaperna hos fordonets batteri. Det förefaller således som om tillhandahållandet av laddningsutrustning för fordonsanvändaren inte utgör ett ändamål i sig, utan ett medel för att på bästa möjliga villkor kunna dra nytta av huvudverksamheten, det vill säga överföring (leveransen) av el med hjälp av denna utrustning. Användningen av en laddningsanordning utgör därför endast vara ett medel för användaren att ladda fordonets batteri med el.
- 32 Naczelný Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) noterar emellertid att det i artikel 4.8 i direktiv 2014/19 anges följande: ”Medlemsstaterna ska se till att driftansvariga för laddningsstationer som är tillgängliga för allmänheten får köpa elektricitet från varje elleverantör inom unionen, under förutsättning att elleverantörerna samtycker. Driftansvariga för laddningsstationer ska tillåtas att tillhandahålla laddningstjänster för elfordon till kunder på grundval av ett avtalsförhållande, inbegripet laddningstjänster i andra tjänsteleverantörers namn och på andra tjänsteleverantörers vägnar”.
- 33 Av denna bestämmelse följer att unionslagstiftaren betraktar laddning av elfordon (vid laddningsstationer) som en tjänst (det är åtminstone den terminologi som används). Man bör också komma ihåg att nuvarande ekonomisk praxis visar att man vid beräkningen av laddningsavgiften tar hänsyn till både mätningen av den förbrukade energin och avgiften för stilleståndstiden under laddningen.
- 34 Enligt den hänskjutande domstolen är det således, med hänsyn till frågans betydelse inte bara för nationella operatörer av laddningsstationer utan för hela unionsmarknaden (det vill säga när det gäller att fastställa platsen för tillhandahållande av sådana transaktioner), viktigt att avgöra hur leveransen i fråga ska klassificeras enligt direktiv 2006/112/EG – antingen som en leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 i det direktivet eller som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i nämnda direktiv.