

Sag C-60/23

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

6. februar 2023

Forelæggende ret:

Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige)

Afgørelse af:

3. februar 2023

Sagsøger:

Skatteverket

Indstævnt:

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA
FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN**

PROTOKOL
2023-02-03
[Udelades]

[Udelades]

Sagsøger

Skatteverket
[Udelades]

Indstævnte

Digital Charging Solutions GmbH [Udelades]

SAGENS GENSTAND

Bindende svar om moms; spørgsmål om præjudiciel forelæggelse for Domstolen

[Udelades]

Högsta förvaltningsdomstolen har truffet følgende:

AFGØRELSE

Anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF forelægges Domstolen i overensstemmelse med den vedlagte anmodning om præjudiciel afgørelse (bilag til protokollen).

[Udelades]

BILAG

Bilag til retsbogen

Anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrørende fortolkningen af artikel 14, stk. 1, artikel 15, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (momsdirektivet)

Indledning

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) anmoder om en præjudiciel afgørelse af, om opladning af et elkøretøj ved en ladestation udgør en erhvervelse af elektricitet for brugeren af elkøretøjet - som i henhold til momsdirektivet skal behandles som et materielt aktiv og behandles som en vare – eller om opladningen i stedet udgør en levering af en tjenesteydelse til brugeren.
- 2 Hvis det pågældende tilbud skal anses for at være en levering af en vare i form af elektricitet, ønsker Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) også at få afklaret, om leveringen skal anses for at blive foretaget af det selskab, der driver ladestationen (ladestationsoperatøren) direkte til brugeren, eller om leveringen til brugeren i stedet skal anses for at blive foretaget af et selskab, der stiller et net af ladestationer til rådighed for brugerne (netværksselskabet). Sidstnævnte fremgangsmåde indebærer, at leveringen sker i to faser, først fra operatøren af ladestationen til netoperatøren og derefter fra netværksoperatøren til brugeren.

- 3 De præjudicielle spørgsmål er opstået i en sag vedrørende en tysk virksomhed, der leverer et netværk af ladestationer til brugere af elbiler i Sverige. Svaret på spørgsmålene har betydning for, hvor virksomhedens leverancer skal beskattes.

EU-retlige forskrifter

- 4 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), er leveringer af varer og ydelser mod vederlag momspligtige, når leveringen foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.
- 5 Det fremgår af direktivets artikel 14, stk. 1, at der ved levering af varer forstås »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. I henhold til artikel 15, stk. 1, skal elektricitet behandles på samme måde som materielle ydelser.
- 6 I henhold til direktivets artikel 24, stk. 1, forstås der ved levering af ydelser enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.
- 7 Såfremt elektricitet leveres til en momspligtig videreforhandler af elektricitet, skal »leveringsstedet« i henhold til artikel 38, stk. 1, anses for at være »levering af elektricitet til en afgiftspligtig elektricitetsforhandler for at være det sted, hvor forhandleren har etableret sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvortil varerne leveres«. Hvis elektriciteten leveres til en ikke-momspligtig person, skal leveringsstedet i henhold til artikel 39, anses for at være det sted, hvor kundens faktiske anvendelse og forbrug finder sted.
- 8 Hvis leveringen ikke kan betragtes som levering af elektricitet, men som en tjenesteydelse, er leveringsstedet i henhold til den generelle regel i artikel 45, det sted, hvor leverandøren har etableret sin virksomhed.

Nationale retsforskrifter

- 9 Moms skal i henhold til kapitel 1, § 1, stk. 1, første afsnit, i merværdesskattelagen (1994:200) (momsloven) som udgangspunkt betales moms af omsætning i landet ved levering af varer eller tjenesteydelser, som er afgiftspligtig og afholdes af en afgiftspligtig person, der handler som sådan.
- 10 Ved »varer« forstås i henhold til momslovens kapitel 1, § 6, materielle ting, herunder fast ejendom og gas, samt varme, kulde og elektricitet. Ved »tjenesteydelse« forstås ethvert andet middel, der kan leveres.
- 11 I kapitel 2, § 1, stk. 1, samt stk. 3, første led, fremgår det, at der ved »salg af varer« skal forstås bl.a. som præstation af varer mod vederlag, og at der ved »salg af tjenesteydelser« skal forstås bl.a. som udførelse, overførsel eller anden præstation af en tjenesteydelse mod vederlag.

- 12 Bestemmelser svarende til direktivets artikel 38, 39 og 45, er blevet indført i momslovens kapitel 5, § 2, litra c) og d), og § 6 med stort set samme ordlyd.

Sagens faktiske omstændigheder

- 13 Tvisten i hovedsagen vedrører et bindende svar fra Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet), som både Skatteverket og det selskab, der ansøgte om forhåndsbeskeden, Digital Charging Solutions GmbH, har anket til Högsta förvaltningsdomstolen. Skatterättsnämnden fandt, at selskabets levering udgør en sammensat ydelse, der hovedsagelig er kendetegnet ved levering af elektricitet, og at leveringsstedet derfor skulle anses for at være i Sverige.
- 14 Både Skatteverket og selskabet mener, at selskabet skal betragtes som leverandør af elektricitet til brugerne, men har ikke samme opfattelse af, om der er tale om en samlet ydelse eller to særskilte ydelser.
- 15 Omstændighederne er som følger.
- 16 Digital Charging Solutions har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Tyskland og har intet fast forretningssted i Sverige. Virksomheden giver brugere af elbiler i Sverige adgang til et netværk af opladningsstationer. Brugere får via netværket løbende oplysninger om prisen og tilgængeligheden af de opladningsstationer, der er med i netværket. Desuden indeholder netværkstjenesten funktioner til at søge og finde ladestationer samt til ruteplanlægning.
- 17 De ladestationer, der indgår i netværket, drives ikke af selskabet, men af operatører som selskabet har indgået kontrakter med. For at kunne oplade køretøjer ved ladestationerne giver virksomheden brugerne et kort og en godkendelsesapplikation. Når kortet eller applikationen anvendes, registrerer operatøren opkrævningen og fakturerer selskabet for brugernes opladninger. Fakturering finder sted hver måned ved udgangen af hver kalendermåned, og betaling skal ske inden for 30 dage.
- 18 Efter at have modtaget fakturaen fra operatørerne fakturerer selskabet brugerne hver måned for den leverede mængde elektricitet og adgangen til netværkstjenesten. Opkrævningen og netværkstjenesten faktureres separat. Betalingen skal ske senest 14 dage efter modtagelse af fakturaen. Prisen på elektricitet er variabel, men der opkræves en fast afgift for tjenesteydelsen. Afgiften for tjenesteydelsen er den samme, uanset om brugeren rent faktisk køber elektricitet i perioden eller ej. Det er ikke muligt kun at købe elektricitet fra selskabet uden samtidig at betale for adgang til netværket.

Parternes argumenter

Skatteverket

- 19 Skatteverket anmoder om, at det bindende svar stadfæstes. Skatteverket er enig med Skatterättsnämnden i, at selskabets ydelse skal betragtes som en levering af elektricitet, hvor netværkstjenesten er underordnet – hvilket betyder, at alt det, som selskabet leverer til brugeren, skal beskattes i Sverige – men påpeger samtidig, at det er uklart, hvilken betydning de tidligere domme fra Domstolen har for spørgsmålet om, hvorvidt det leverede virkelig kan betragtes som en levering af elektricitet.
- 20 Skatteverket konstaterer, at Domstolen i lignende sager har fastslået, at et selskab, hvis kreditkort er blevet brugt til at betale for køb af brændstof, ikke har leveret brændstof til kortindehaveren, men snarere en kredit, da selskabet aldrig har haft beføjelse til at bestemme, hvordan eller til hvilket formål brændstoffet skulle bruges (Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73 og Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

Digital Charging Solutions

- 21 Digital Charging Solutions mener også, at selskabet leverer elektricitet, men i modsætning til Skatteverket hævder det, at der er tale om to separate ydelser, nemlig levering af elektricitet og levering af en netværkstjeneste. Selskabet anmodede derfor om at få ændret det bindende svar og få Högsta förvaltningsdomstolen til at fastslå, at kun den del af selskabets leverancer, der vedrører levering af elektricitet, skal beskattes i Sverige.
- 22 Virksomheden hævder, at omstændighederne i den foreliggende sag adskiller sig fra de omstændigheder, som forelå i Auto Lease-sagen. I den foreliggende sag har virksomheden indgået særskilte kontrakter om levering af elektricitet med brugere henholdsvis operatører af ladestationer. Det er for de involverede parter tydeligt, at elektricitetsforsyningen foregår i to faser. En anden forskel er, at der ikke er nogen forudbetaling. Det er derimod selskabet, der betaler for hvert køb af elektricitet, og som efterfølgende videresælger elektriciteten til brugerne.

Behovet for en præjudiciel afgørelse

Indledning

- 23 For efterfølgende at kunne afgøre om den i sagen omhandlede transaktion består af en eller flere leveringer, skal Högsta förvaltningsdomstolen først tage stilling til, om selskabets levering overhovedet omfatter en levering af elektricitet. Søgsmålets parter er ganske vist enige om, at selskabet leverer el til brugerne, men der findes fortalerefor en anden opfattelse.

Afgørelse fra Skatterättsnämnden

- 24 Skatterättsnämnden, der ligesom sagens parter anså, at selskabet leverer elektricitet, fastslog, at elektriciteten først skal anses for at være handlet mellem ladestationsoperatørerne og selskabet, og dernæst mellem selskabet og de respektive brugere. Til støtte for dette synspunkt har Skatterättsnämnden anført, at elektriciteten leveres af operatørerne af ladestationerne til selskabet i en kæde af transaktioner, der er ledsaget af en kontrakt, og at selskabet faktureres for elektriciteten af operatørerne og derefter fakturerer brugerne på månedlig basis, og at der ikke er nogen kontrakt om levering af elektricitet mellem operatørerne og de brugere, der køber elektriciteten.
- 25 Et mindretal i Skatterättsnämnden mente imidlertid, at selskabet ikke erhverver elektricitet fra operatøren, men mente, at det, der sker, når brugeren oplader køretøjet, er, at operatøren enten stiller elektricitet til rådighed for brugeren eller leverer elektricitet til brugeren. Mindretallet fandt under henvisning til Domstolens udtalelser i *Auto Lease Holland*, *Vega International Car Transport and Logistic* og *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), at den efterfølgende fakturering til selskabet ikke indebærer, at brugeren erhverver elektricitet på vegne af selskabet, eller at selskabet erhverver elektriciteten for egen regning med henblik på videresalg. Mindretallet fandt, at selskabet leverer en administrativ tjenesteydelse, der bl.a. består i at stille et netværk af ladestationer til rådighed og efterfølgende fakturering af brugerne, hvilket omfatter en vis kreditgivning.
- 26 Skatterättsnämndens medlemmer var derfor ikke enige om, hvorvidt det, som selskabet leverer, udgør en levering af elektricitet.

Spørgsmål fra den øverste forvaltningsdomstol i Polen

- 27 I en anmodning om præjudiciel afgørelse, der blev indgivet til Domstolen den 26. april 2022, har [Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen)] anmodet om at få afklaret, om en sammensat transaktion, der stilles til rådighed for brugere af elbiler ved ladestationer, udgør en levering af varer eller tjenesteydelser (sag C-282/22). I den pågældende sag har en lavere domstol fastslået, at der ikke er tale om elforsyning.
- 28 Det spørgsmål, der blev rejst i den polske sag, er også relevant for undersøgelsen i den foreliggende sag, men vedrører kun spørgsmålet om, hvorvidt elektricitet kan anses for at være leveret, når en operatør af en ladestation giver brugeren direkte mulighed for at oplade elkøretøjer. Hvis Domstolen skulle fastslå, at der i et sådant tilfælde er tale om levering af elektricitet, opstår spørgsmålet, om der også kan være tale om levering af elektricitet i kæden mellem den mellemliggende netværkssvirkomhed og brugeren, når transaktionerne som i den foreliggende sag er reguleret af kontrakter i flere led, og der ikke er nogen kontrakt mellem operatøren og brugeren.

Domstolens tidligere praksis

- 29 Domstolen har i tidligere domme, *Auto Lease Holland* og *Vega International Car Transport and Logistic*, fastslået, at der ikke er tale om levering af brændstof fra en virksomhed til en slutkunde, når virksomheden har udleveret et kort til kunden, som kunden har brugt til at tanke brændstof hos brændstofleverandører. I disse domme har Domstolen understreget, at slutkunden frit kunne bestemme kvaliteten, mængden, købstidspunktet og brugen af brændstoffet, og at slutkunden også var ansvarlig for alle brændstofomkostningerne. Ifølge Domstolen blev den formidlende virksomhed ikke anset for at have købt brændstoffet med henblik på videresalg, men den endelige kunde købte brændstoffet direkte af brændstofleverandøren.
- 30 I *Fast Bunkering Klaipėda*-sagen, der vedrørte skibsoperatørers optankning af brændstof hos en brændstofleverandør på åbent hav, lagde Domstolen også vægt på bortskaffelsen af brændstoffet. Tankordrerne blev afgivet af et selskab, som også blev faktureret for brændstoffet af brændstofleverandøren. Domstolen fandt, at selskabet handlede i eget navn over for leverandøren og over for skibsoperatørerne. Domstolen fastslog imidlertid, at en forudsætning for, at transaktionen kunne betragtes som en levering af varer til og fra selskabet, var, at den resulterede i, at selskabet faktisk havde beføjelse til at disponere over brændstoffet som ejer (præmis 50-52).
- 31 Selv i sager, hvor Domstolen har fastslået, at der var tale om en levering af elektricitet i flere etaper, har den taget hensyn til, hvem der foretog købet og frit kunne vælge mængde og kvalitet (*Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, præmis 26 og 27).

Retningslinjer fra Momsudvalget

- 32 Nogle af de omstændigheder, som Domstolen har identificeret som grundlag for at antage, at det mellemliggende selskab ikke bør anses for at levere brændstof til den endelige kunde, er også til stede i den foreliggende sag. Domstolens praksis giver således en vis støtte til fortolkningen af, at selskabet ikke leverer elektricitet til brugerne. I juni 2019 og april 2021 vedtog Momsudvalget imidlertid retningslinjer, der antyder den modsatte holdning (Guidelines resulting from the 113th meeting of 3 June 2019, document A-taxud.c.1(2019) 6589787–972 og Guidelines resulting from the 118th meeting of 19 April 2021, document C-taxud.c.1(2021) 6657618–1018).
- 33 I retningslinjerne hedder det, at udvalget enstemmigt mener, at i tilfælde af opladning af elbiler i en værdikæde, hvor der er en operatør af en ladestation og et selskab, der leverer netværkstjenester, anses operatøren for at levere elektricitet i henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 1, og artikel 15, stk. 1, til netværksselskabet, og netværksselskabet anses for at levere elektricitet til brugeren af elbilen.

Konklusion

- 34 Efter Högsta förvaltningsdomstolens opfattelse er det ikke klart, hvordan Domstolens tidligere domme om brændstofforsyning forholder sig til den nuværende situation, hvor der er indgået kontrakter på hvert trin, men hvor det er brugeren af elbilen og ikke det formidlende netværksselskab, der har kontrol over forhold som mængde, tidspunkt og sted for opladning, og hvordan elektriciteten skal anvendes.
- 35 Högsta förvaltningsdomstolen finder det derfor nødvendigt at anmode om en præjudiciel afgørelse fra Domstolen.

Præjudicielle spørgsmål

- 36 Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ønsker på foreliggende grundlag en besvarelse af følgende spørgsmål:

»Spørgsmål 1: Udgør en levering, der består af opladning af et elkøretøj ved en ladestation til brugeren af køretøjet, en levering af en vare i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, og artikel 15, stk. 1?

»Spørgsmål 2: Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal en sådan levering da anses at foreligge på alle stadier i en transaktionskæde, der involverer et formidlende selskab, når transaktionskæden er ledsaget af kontrakter på hvert enkelt stadie, men kun brugeren af køretøjet har kontrol over omstændigheder såsom mængden, tidspunktet og stedet for opladning og hvordan elektriciteten skal anvendes?