

Zaak C-282/22

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

26 april 2022

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

23 februari 2022

Verzoekende partij:

P., gevestigd te W.

Verwerende partij:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Individuele voorafgaande beslissing betreffende de kwalificatie van bij oplaadpunten voor elektrische voertuigen verrichte werkzaamheden.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vraag

Vraag of werkzaamheden die bij oplaadpunten voor elektrische voertuigen worden verricht moeten worden aangemerkt als leveringen van goederen krachtens artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn of als diensten krachtens artikel 24, lid 1, daarvan.

Prejudiciële vraag

Vormen de samengestelde prestaties die bij oplaadpunten ten behoeve van gebruikers van elektrische voertuigen worden verricht en die bestaan in:

- a) het beschikbaar stellen van laadapparatuur (met inbegrip van het integreren van de gebruikte oplader met het besturingssysteem van het betreffende voertuig),
 - b) het zorgen voor toevoer van elektrische energie met de vereiste parameters voor de accu's van elektrische voertuigen;
 - c) het bieden van de noodzakelijke technische ondersteuning voor de voertuiggebruikers,
 - d) het aan de gebruikers beschikbaar stellen van een gespecialiseerd platform, een gespecialiseerde website of een gespecialiseerde applicatie voor het reserveren van een bepaalde connector, het raadplegen van het overzicht van eerdere transacties en betalingen, en de gebruikmaking van een zogenoemde e-wallet om de voor de verschillende laadsessies verschuldigde bedragen te voldoen
- leveringen van goederen in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [...] of diensten in de zin van artikel 24, lid 1, van deze richtlijn?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”): artikel 14, lid 1, en artikel 24, lid 1.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (hierna: „u.p.t.u.”): artikelen 7 en 8.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 De te W. gevestigde vennootschap P. (hierna: „verzoekster”) heeft de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „Dyrektor”) in het kader van vooroverleg

verzocht om een voorafgaande beslissing betreffende de belasting over de toegevoegde waarde. In haar verzoek om een beslissing heeft verzoekster aangegeven dat zij voornemens is om een activiteit op het gebied van zogenoemde algemeen toegankelijke laadstations voor elektrische voertuigen op te starten. In het kader van deze activiteit zal de vennootschap mogelijk laadstations installeren en deze tegen vergoeding beschikbaar stellen. Gebruikers van elektrische voertuigen zullen er hun voertuig kunnen opladen bij stations met verschillende laadstandaarden en -snelheden.

- 2 De vennootschap gaat ervan uit dat haar laadstations zullen zijn uitgerust met zogenoemde multistandard-opladers met zowel snelle laadconnectoren die werken op gelijkstroom als een langzame laadconnector die werkt op wisselstroom. De standaardtijd voor het opladen van een voertuig tot 80 % van de accucapaciteit met behulp van snelle laadconnectoren met gelijkstroom bedraagt gewoonlijk 20 à 30 minuten, terwijl het opladen van een voertuig met behulp van langzame laadconnectoren met wisselstroom gewoonlijk 4 à 6 uur duurt (afhankelijk van het vermogen van de betreffende connector).
- 3 De prijs zal met name afhangen van de laadtijd en de standaard van de door de klant gebruikte connector. Afhankelijk van de laadstandaard zal de prijs worden berekend op basis van de laadtijd, uitgedrukt in uren (in het geval van langzame laadconnectoren) of minuten (in het geval van snelle laadconnectoren).
- 4 Naargelang van de behoeften van de betrokken gebruiker kunnen de prestaties van de vennootschap in het kader van de betreffende laadsessies in beginsel de volgende deelwerkzaamheden omvatten:
 - 5 - het beschikbaar stellen van laadapparatuur (met inbegrip van het integreren van de gebruikte oplader met het besturingssysteem van het betreffende voertuig),
 - 6 - het zorgen voor toevoer van elektrische energie met de vereiste parameters voor de accu's van elektrische voertuigen, alsmede
 - 7 - het bieden van de noodzakelijke technische ondersteuning voor de voertuiggebruikers.
- 8 Daarnaast is de vennootschap voornemens om een gespecialiseerd platform, een gespecialiseerde website of een gespecialiseerde applicatie te creëren waarmee individuele gebruikers bij de gebruikmaking van de laadstations een bepaalde connector zullen kunnen reserveren en een overzicht van hun eerdere transacties en betalingen zullen kunnen raadplegen.
- 9 De kosten voor het opladen van de voertuigen zullen worden afgerekend op basis van de laadtijd – afhankelijk van de overeenkomst met de betrokken gebruiker kunnen betalingen worden verricht na elke laadsessie of aan het eind van een overeengekomen afrekenperiode. Daarnaast valt niet uit te sluiten dat de vennootschap aan de gebruikers in de toekomst tevens de mogelijkheid zal bieden om gebruik te maken van een zogenoemde e-wallet, waarmee zij de voor de

verschillende laadsessies verschuldigde bedragen zullen kunnen voldoen. De vennootschap gaat ervan uit dat gebruikers die gebruikmaken van een zogenoemde e-wallet de door hen gekozen bedragen zullen storten en deze vervolgens zullen kunnen gebruiken om de aan de vennootschap verschuldigde bedragen af te rekenen. In het kader van dit afrekenstelsel zou de vennootschap tevens een website of een applicatie beschikbaar stellen waarmee de betrokken gebruiker kan worden geïdentificeerd en deze de actuele stand van het gebruik van de in zijn e-wallet verzamelde geldmiddelen kan nagaan. Het valt niet uit te sluiten dat de vennootschap tevens kaarten aan de gebruikers zal verstrekken waarmee zij voorafgaand aan elke laadsessie kunnen worden geïdentificeerd.

- 10 Voor alle hierboven genoemde prestaties zal een door de gebruikers betaalde eenheidsprijs van toepassing zijn, die uitsluitend zal worden berekend op basis van de duur van de verschillende laadsessies. De vennootschap is niet voornemens om een afzonderlijke vergoeding in rekening te brengen voor bijkomende handelingen in het kader van een laadsessie, zoals technische ondersteuning, het reserveren van bepaalde apparatuur of de toegang tot het genoemde platform, de genoemde website of de genoemde applicatie. Het gebruik van deze faciliteiten zal worden opgenomen in de prijs van de betreffende laadsessie.
- 11 Naar aanleiding van deze omschrijving heeft de belastingautoriteit de volgende vraag gesteld:

„Vormt het geheel van de beschreven prestaties van de vennootschap ten behoeve van de gebruikers van elektrische voertuigen een enkele belastbare werkzaamheid, namelijk een onder bezwarende titel verrichte dienst als bedoeld in artikel 8, lid 1, u.p.t.u.?”
- 12 Volgens de vennootschap moeten alle door haar verrichte prestaties ten behoeve van de gebruikers van de laadstations voor voertuigen worden geacht een enkele belastbare werkzaamheid te vormen, namelijk een onder bezwarende titel verrichte dienst als bedoeld in artikel 8, lid 1, u.p.t.u.
- 13 In de bestreden uitlegging heeft de Dyrektor vastgesteld dat het in het verzoek om een voorafgaande beslissing uiteengezette standpunt van verzoekster onjuist is.
- 14 Op beroep van verzoekster heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen; hierna: „WSA”) de voorafgaande beslissing bij vonnis van 6 juni 2018 nietig verklaard.
- 15 De belastingautoriteit is opgekomen tegen het volledige vonnis van de rechter in eerste aanleg.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 16 Tot staving van haar standpunt heeft de vennootschap de volgende argumenten aangevoerd:

- 17 - vanuit het oogpunt van de gebruikers vormen de verschillende werkzaamheden van de vennootschap een enkele van de vennootschap gekochte dienst,
- 18 - het voornaamste doel van elke gebruiker is het gebruik van de gespecialiseerde apparatuur van de laadstations, waarmee zij hun accu sneller en efficiënter kunnen opladen,
- 19 - alle bijkomende werkzaamheden hebben uitsluitend tot doel om het gebruik van de voorzieningen van de laadstations mogelijk te maken of om het aanbod van de vennootschap op het gebied van oplaaddiensten aantrekkelijker te maken,
- 20 - de gebruikers worden voor de bijkomende prestaties waarmee het opladen van hun voertuig bij een laadstation gepaard gaat op geen enkele wijze belast.
- 21 De Dyrektor is van mening dat het bepaalde in artikel 5, lid 1, artikel 7, lid 1, en artikel 8, lid 1, u.p.t.u. en de rechtspraak van het Hof inhouden dat het leveren van de elektrische energie die nodig is voor het opladen van een elektrisch voertuig in de onderhavige zaak als de hoofdprestatie moet worden beschouwd, terwijl de overige door de vennootschap aangeboden diensten als nevendiensten moeten worden opgevat.
- 22 Volgens deze autoriteit moeten de door de vennootschap uitgevoerde werkzaamheden worden opgesplitst in twee delen, namelijk een deel dat verband houdt met de levering van elektrische energie (namelijk het beschikbaar stellen van laadapparatuur, het leveren van de elektrische energie als zodanig en de technische ondersteuning) en een deel dat geen verband houdt met de levering van elektrische energie (namelijk het beschikbaar stellen van een platform/website/applicatie of e-wallet).
- 23 Tegelijk heeft de WSA in eerste aanleg in de eerste plaats gewezen op richtlijn 2014/94/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 betreffende de uitrol van infrastructuur voor alternatieve brandstoffen (hierna: „richtlijn 2014/94”) en aangegeven dat deze richtlijn het opladen van elektrische voertuigen bij een laadstation niet in verband brengt met de verkoop van elektrische energie als handelswaar.
- 24 Deze rechter heeft in zoverre ingestemd met het standpunt van verzoekster dat de individuele gebruikers van laadstations hoofdzakelijk de bedoeling van hebben gebruik te maken van apparatuur waarmee zij hun voertuig snel en efficiënt kunnen opladen. Vanuit het oogpunt van de gebruiker is de voornaamste prestatie van de vennootschap het beschikbaar stellen van de apparatuur van de laadstations (met inbegrip van de daarvoor noodzakelijke integratie van de gebruikte oplader met het besturingssysteem van het betreffende voertuig). Het doel van de prestatie is niet het leveren van elektrische energie, maar het aanbieden van de technisch geavanceerde laadapparatuur van de laadstations.
- 25 Naar het oordeel van de rechter is het doel van de dienst niet de aankoop van elektrische energie, want in dat geval zou elke eigenaar van een elektrisch

voertuig in plaats van een laadstation te gebruiken ook gebruik kunnen maken van het stroomnet thuis of op het werk, dat immers dezelfde elektrische energie levert als de laadstations van verzoekster. De klant heeft geen stimulans om gebruik te maken van een laadstation. Het fundamentele verschil is derhalve gelegen in de laadinfrastructuur.

- 26 De rechter is tevens overtuigd door verzoeksters bewering dat klanten die ervoor kiezen om gebruik te maken van een laadstation in de eerste plaats geïnteresseerd zijn in toegang tot de apparatuur van het station, zonder welke zij hun voertuig niet in een relatief korte tijd van elektrische energie zouden kunnen voorzien of zouden kunnen opladen. Derhalve moet de mogelijkheid om gebruik te maken van gespecialiseerde en technologisch geavanceerde apparatuur met laadconnectoren met verschillende standaarden en niet de levering van elektrische energie voor de accu's als de door de vennootschap gelenigde basisbehoefte van de klant worden beschouwd. In het geval van een laadstation is het opladen van de accu's ondergeschikt aan het beschikbaar stellen van apparatuur waarmee elektrische voertuigen sneller en efficiënter kunnen worden opgeladen.
- 27 De rechter heeft tevens opgemerkt dat uit de feiten van de onderhavige zaak niet volgt dat de prijs zal worden berekend op basis van de hoeveelheid verbruikte elektrische energie (waar in het verzoek wordt gewezen op de aspecten waarvan de prijs „met name” zal afhangen wordt niet verwezen naar elektrische energie). Uit de feiten van de zaak volgt dat de verstrekker (verzoekster) zich vooral wil bezighouden met het verlenen van toegang tot opladers met passende technische parameters. Op grond van deze feiten kan niet worden aangenomen dat de verstrekker zich in wezenlijke zin zal bezighouden met het kopen en doorverkopen van elektrische energie.
- 28 Dat energie handelswaar is in de zin van artikel 2, punt 6, u.p.t.u. betekent volgens de rechter niet dat in alle gevallen waarin energie wordt gebruikt voor de verrichting van een dienst sprake is van de levering van deze handelswaar als hoofdprestatie. De aantrekkelijkheid van het aanbod van de laadstations voor voertuigen komt vooral tot uiting bij het laden zelf en niet bij het verkrijgen van toegang tot elektrische energie. Los daarvan omvat het thuis opladen van een voertuig de aankoop van de handelswaar: elektrische energie als voornaamste en enige onderdeel van de betreffende prestatie.
- 29 Volgens deze rechter vormt de in het verzoek beschreven laadprestatie bij een laadstation een ruimer begrip dan de verkoop van energie. De eigenlijke toegang tot de elektrische energie is relevant, maar het overheersende bestanddeel van de prestatie is niet het verbruik ervan, maar de wijze waarop de elektrische energie wordt verbruikt. De rechter heeft vastgesteld dat het aspect van het tegen vergoeding beschikbaar stellen van technologische oplossingen, namelijk de dienst van het beschikbaar stellen van geschikte infrastructuur, van doorslaggevend belang is en bepalend is voor de aard van een laadprestatie als dienst. Dit volgt uit het nut van deze prestatie vanuit het oogpunt van de klant, alsmede uit de wijze van berekening van de prijs en uit het feit dat de

betrokkenheid van de verstrekker bij het beschikbaar stellen van de laadinfrastructuur overheersend is in vergelijking met de werkzaamheden in verband met de verkoop van stroom.

- 30 Naar het oordeel van de rechter is de vergelijking die de autoriteit die de beslissing heeft afgegeven heeft gemaakt tussen de feiten van deze zaak en het tanken bij een benzinstation niet juist. Vanuit het oogpunt van de gebruiker van een elektrisch voertuig telt niet het type brandstof (dat is namelijk overal hetzelfde) maar de standaard van de aangeboden laadapparatuur. Mede daarom onderscheidt het aanbod van een marktdeelnemer zich in het geval van laadstations voor elektrische voertuigen, anders dan bij traditionele tankstations, door het specifieke karakter van de verschillende soorten beschikbare laadapparatuur. De goede werking van de connector is van essentieel belang voor de laadtijd, iets wat bij een brandstofdispenser niet het geval is.
- 31 Bijgevolg heeft de rechter geoordeeld dat de prestatie van de vennootschap in de door haar beschreven feitelijke situatie geen levering van goederen vormt maar een dienst die, anders dan door de autoriteit wordt beweerd, tevens bestaat in het beschikbaar stellen van een gespecialiseerd platform, een gespecialiseerde website of een gespecialiseerde applicatie voor het reserveren van een bepaalde connector en het raadplegen van het overzicht van eerdere verrichtingen en de betalingen en de gebruikmaking van een zogenoemde e-wallet.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 32 Naar oordeel van de verwijzende rechter is voor de beslechting van het door de belastingautoriteit ingestelde cassatieberoep een antwoord van het Hof op de vraag naar de uitlegging en de wijze van toepassing van artikel 14, lid 1, en artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn noodzakelijk.
- 33 Volgens de rechtspraak van het Hof moet elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd, maar mag de handeling die economisch gezien uit een prestatie bestaat niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald, omdat anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast.
- 34 Dit standpunt komt tot uiting in het arrest van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, dat het standpunt bevestigt dat is ingenomen in de arresten van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, en 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184.
- 35 In het onderhavige geval heeft de prestatie van de vennootschap tot doel:
- 1) laadapparatuur beschikbaar te stellen (met inbegrip van het integreren van de gebruikte oplader met het besturingssysteem van het betreffende voertuig),

- 2) te zorgen voor toevoer van elektrische energie met de vereiste parameters voor de accu's van elektrische voertuigen;
- 3) de noodzakelijke technische ondersteuning voor de voertuiggebruikers te bieden,
- 4) een gespecialiseerd platform, een gespecialiseerde website of een gespecialiseerde applicatie beschikbaar te stellen voor het reserveren van een bepaalde connector, het raadplegen van het overzicht van de eerdere verrichtingen en betalingen en de gebruikmaking van een zogenoemde e-wallet om de voor de verschillende laadsessies verschuldigde bedragen te voldoen.

Hieruit volgt dat de eerste drie bestanddelen van de prestatie van de vennootschap onontbeerlijk zijn voor het opladen van het voertuig, daar zij nauw met elkaar verbonden zijn. Bijgevolg moeten het leveren van elektrische energie en het beschikbaar stellen van laadapparatuur, inclusief de noodzakelijke technische ondersteuning, in de omstandigheden van het onderhavige geval voor btw-doeleinden als een enkele handeling worden beschouwd.

De werkzaamheden waaruit het vierde onderdeel bestaat, houden geen nauw verband meer met het opladen van een voertuig, hoewel zij bij de verrichting van deze handeling, als nevenactiviteiten, ongetwijfeld een grote vergemakkelijking voor de klanten kunnen vormen.

- 36 Om uit te maken of voornoemde samengestelde handeling als levering van goederen dan wel als dienst moet worden gekwalificeerd, moeten de overheersende bestanddelen ervan worden bepaald (zie met name reeds aangehaalde arresten *Faaborg-Gelting Linien*, punten 12 en 14, en *Levob Verzekeringen en OV Bank*, punt 27).
- 37 De vraag die moet worden beantwoord is wat voor de gemiddelde consument het overheersende bestanddeel van de litigieuze handeling is.
- 38 Volgens de verwijzende rechter is het standpunt van de autoriteit aannemelijker, aangezien voertuiggebruikers niet naar een oplaadpunt of laadstation rijden om er gebruik te maken van de laadapparatuur, maar om de accu van hun voertuig op te laden om met hun voertuig te kunnen rijden. Daar hebben zij de keuze uit snelle en langzame oplaadpunten, waarvan zij niet alleen gebruikmaken wegens de laadtijd, maar ook met het oog op de kenmerken van de accu van hun voertuig. Het beschikbaar stellen van laadapparatuur is voor de voertuiggebruiker derhalve geen doel op zich, maar een middel om optimaal te kunnen profiteren van de primaire handeling, namelijk van het verbruik (de levering) van elektrische energie via deze apparatuur. Het gebruik van de laadapparatuur is voor de gebruiker derhalve slechts een middel om de accu van zijn voertuig op te laden.
- 39 De *Naczelny Sąd Administracyjny* (hoogste bestuursrechter, Polen) merkt evenwel op dat in artikel 4, punt 8, van richtlijn 2014/94 is bepaald dat de lidstaten ervoor zorgen dat het de exploitanten van publiek toegankelijke

oplaadpunten vrij staat elektriciteit aan te kopen van alle elektriciteitsleveranciers uit de Unie, behoudens de toestemming van de leverancier. De exploitanten van oplaadpunten zullen op contractuele basis oplaaddiensten voor elektrische voertuigen mogen verlenen aan klanten, ook in naam en voor rekening van andere dienstverleners.

- 40 Uit deze bepaling volgt dat de Uniewetgever het opladen van elektrische voertuigen (bij een oplaadpunt) als een dienst beschouwt (dat is althans de gebruikte terminologie). Ook moet voor ogen worden gehouden dat de huidige economische praktijk aantoont dat bij de berekening van de laadkosten rekening wordt gehouden met zowel de hoeveelheid verbruikte elektrische energie als de vergoeding voor de periode van stilstand tijdens het opladen.
- 41 Gelet op het belang van de litigieuze kwestie, niet alleen voor de nationale exploitanten van laadstations maar ook voor de Uniemarkt in haar totaliteit (onder meer wat betreft de vaststelling van de plaats van verrichting van deze handelingen), is de verwijzende rechter derhalve van oordeel dat het van belang is om te weten te komen hoe de litigieuze prestatie moet worden gekwalificeerd in het licht van de btw-richtlijn, namelijk als levering van goederen in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn dan wel als dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van deze richtlijn.

WERKDOCU