



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 17 oktober 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 14 och 15 – Laddning av elfordon – Laddning genom utrustning som tillhandahålls av ett bolag och som ger tillgång till ett nätverk av laddningsstationer som drivs av olika operatörer – Kvalificering av transaktionen i mervärdesskattessyfte – ’Leverans av varor’ – Överföring i enlighet med kommissionsavtal”

I mål C-60/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 3 februari 2023, som inkom till domstolen den 6 februari 2023, i målet

Skatteverket

mot

Digital Charging Solutions GmbH,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen I. Jarukaitis, tillika tillförordnad ordförande på femte avdelningen, och domarna D. Gratsias (referent) och E. Regan,

generaladvokat: T. Čapeta,

justitiesekreterare: handläggaren A. Lamote,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 februari 2024,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Skatteverket, genom A.-S. Pallasdies, i egenskap av ombud,
- Digital Charging Solutions GmbH, genom U. Grefberg,
- Sveriges regering, genom H. Eklinder och F.-L. Göransson, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: svenska.

– Ungerns regering, genom Zs. Biró-Tóth och Z. Fehér, båda i egenskap av ombud,
– Europeiska kommissionen, genom M. Björkland och M. Herold, båda i egenskap av ombud,
och efter att den 25 april 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 14 och 15 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14) (nedan kallat direktiv 2006/112).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Digital Charging Solutions GmbH, ett bolag bildat enligt tysk rätt, och Skatteverket (Sverige) angående giltigheten av ett förhandsbesked om skatt som meddelades den 8 april 2022 (nedan kallat förhandsbeskedet).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Artikel 1.2 andra stycket i direktiv 2006/112 har följande lydelse:
”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”
- 4 I artikel 2.1 i detta direktiv föreskrivs följande:
”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:
a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
...
c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
...”
- 5 I artikel 14 i direktivet anges följande:
”1. Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

...

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.

...”

6 Artikel 15.1 i samma direktiv har följande lydelse:

”El, gas, värme eller kyla och liknande ska likställas med materiella tillgångar.”

Svensk rätt

7 Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) av den 30 mars 1994 (nedan kallad mervärdesskattelagen) betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap.

8 Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § mervärdesskattelagen materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. I samma paragraf anges också att det med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas.

9 Enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 i samma lag förstås med omsättning av vara att en vara överläts mot ersättning, medan 2 kap. 1 § tredje stycket 1 föreskriver att omsättning av tjänst ska förstås så, att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Digital Charging Solutions har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Tyskland och saknar fast etableringsställe i Sverige. Bolaget tillhandahåller användare av elfordon i Sverige tillgång till ett laddningsstationsnätverk. Genom nätverket får användarna löpande information om pris och tillgänglighet för de laddningsstationer som ingår i nätverket. Dessutom ingår i nätverkstjänsten funktioner för att söka och hitta laddningsstationer samt för ruttplanering.

11 De laddningsstationer som ingår i nätverket drivs inte av Digital Charging Solutions utan av laddningsstationsoperatörer som bolaget har ingått avtal med. Digital Charging Solutions förser användarna med ett kort och en it-applikation för autentisering. När kortet eller applikationen används registreras laddningen hos laddningsstationsoperatören, som fakturerar Digital Charging Solutions för användarnas laddningar. Faktureringen sker månadsvis i slutet av varje kalendermånad med krav på betalning inom 30 dagar.

12 Efter det att Digital Charging Solutions erhållit fakturan från laddningsstationsoperatörerna fakturerar nämnda bolag användarna av kortet eller applikationen, likaså månadsvis, för dels den levererade mängden el, dels tillgången till nätverk och tillhörande tjänster, som två separata poster. Priset för elen är rörligt men det tas ut en fast avgift för tjänsten. Avgiften för tjänsten är densamma oavsett om användaren faktiskt köper någon el under perioden eller inte. Det är inte möjligt att enbart köpa el från Digital Charging Solutions utan att samtidigt betala för tillgång till nätverket och tillhörande tjänster.

- 13 Den 14 april 2021 ansökte Digital Charging Solutions om ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden (Sverige). Skatterättsnämnden meddelade den 8 april 2022 ett förhandsbesked och fann att det som bolaget tillhandahåller utgör ett sammansatt tillhandahållande som huvudsakligen präglas av leverans av el och att platsen för tillhandahållandet därför ska anses vara i Sverige.
- 14 Skatteverket har yrkat att Högsta förvaltningsdomstolen, som är den hänskjutande domstolen, ska fastställa förhandsbeskedet. Digital Charging Solutions har också överklagat förhandsbeskedet till samma domstol och yrkat att det ska ändras. Bolaget har inför den hänskjutande domstolen gjort gällande att det är fråga om två separata tillhandahållanden, nämligen en leverans av el och ett tillhandahållande av tjänster (tillgång till laddningsstationsnätverket) och att den enda del av tillhandahållandet som ska beskattas i Sverige är leveransen av el.
- 15 Som framgår av begäran om förhandsavgörande ansåg majoriteten i Skatterättsnämnden att laddningsstationsoperatörerna levererar el till Digital Charging Solutions, som i sin tur levererar den till användarna. Det rör sig således om en transaktionskedja där operatörerna inte har något avtalsförhållande med användarna.
- 16 En minoritet i Skatterättsnämnden ansåg däremot att Digital Charging Solutions tillhandahåller användarna en tjänst som bland annat består i att tillhandahålla ett laddningsstationsnätverk och att i efterhand fakturera användarna, vilket inkluderar en viss kreditgivning för köp av el, i likhet med vad domstolen funnit – under andra faktiska omständigheter – i domen av den 6 februari 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), och i domen av den 15 maj 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412). Detta synsätt tar särskilt hänsyn till att användarna fritt kan bestämma omständigheter som bland annat kvalitet, kvantitet, inköpstidpunkt och hur elen ska användas.
- 17 För att den hänskjutande domstolen ska kunna avgöra det nationella målet, önskar den få klarlagt vilken räckvidd som rättspraxis enligt dessa domar har.
- 18 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
 - ”1) Utgör ett tillhandahållande som består av laddning av ett elfordon i en laddningsstation till användaren av fordonet en leverans av en vara enligt artiklarna 14.1 och 15.1 i [direktiv 2006/112]?
 - 2) Om svaret på fråga 1 är ja, ska då en sådan leverans anses föreligga i alla led i en transaktionskedja som innefattar ett mellanliggande företag där transaktionskedjan åtföljs av avtal i varje led, men endast användaren av fordonet förfogar över omständigheter som kvantitet, tidpunkt och plats för laddningen samt hur elen ska användas?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 14.1, jämförd med artikel 15.1, i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att leverans av el för laddning av ett elfordon vid en laddningsstation som ingår i ett publikt nätverk av sådana laddningsstationer utgör en leverans av varor i den mening som avses i den förstnämnda av dessa bestämmelser.
- 20 Det ska påpekas att den första frågan, såsom framgår av dess lydelse, avser den handling som består i att ladda ett elfordon vid en laddningsstation, oberoende av om ett bolag som är åtskilt från den operatör som driver nätverket av laddningsstationer har medverkat för att ge användaren tillgång till nämnda nätverk. Den medverkan är föremålet för den andra frågan.
- 21 Enligt artikel 14.1 i direktiv 2006/112 avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Detta begrepp innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han eller hon var ägare till den (dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 22 Transaktionen att överföra el till batteriet i ett elfordon utgör således en leverans av varor, eftersom denna transaktion ger användaren av laddningsstationen rätt att, för att driva sitt fordon, konsumera den överförda elen, vilken enligt artikel 15.1 i direktiv 2006/112 ska likställas med materiell egendom (dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punkt 38).
- 23 Den första frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Artikel 14.1, jämförd med artikel 15.1, i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att leverans av el för laddning av ett elfordon vid en laddningsstation som ingår i ett publikt nätverk av sådana laddningsstationer utgör en leverans av varor i den mening som avses i den förstnämnda av dessa bestämmelser.

Den andra frågan

- 24 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 14, jämförd med artikel 15.1, i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att laddning av ett elfordon via ett nätverk av publika laddningsstationer, som användaren har tillgång till genom abonnemang tecknat hos ett annat bolag än nätoperatören, innebär att den el som förbrukas ska anses först levereras från nätoperatören till det bolag som ger tillgång till nätverket och sedan från detta bolag till användaren, även om användaren väljer kvantitet, tidpunkt och plats för laddningen och hur elen ska användas.
- 25 Genom att precisera att användarna av elfordonen väljer kvantitet, tidpunkt och plats för laddningen och hur elen ska användas, motsvarar den andra frågan den hänskjutande domstolens spörsmål om räckvidden av den rättspraxis som nämns i punkt 16 ovan, enligt vilken Digital Charging Solutions, med hänsyn till dessa omständigheter, skulle kunna anses inte leverera en vara till dessa användare utan i själva verket fungera som kreditgivare till dessa användare.

- 26 Det ska påpekas att begreppet ”leverans av varor” inte hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren rätt att faktiskt förfoga över egendomen som om han eller hon var ägare till den (dom av den 18 juli 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 33, och dom av den 21 november 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 20).
- 27 Överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom, i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 2006/112, kräver dock inte att den part till vilken den materiella egendomen överförs fysiskt innehar den, eller att den materiella egendomen fysiskt transporteras till denna part och/eller fysiskt tas emot av denne (beslut av den 15 juli 2015, *Koela-N*, C-159/14, EU:C:2015:513, punkt 38).
- 28 En och samma vara kan således bli föremål för två på varandra följande leveranser i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 2006/112, samtidigt som varan på beställning överförs direkt från den första säljaren till den andra förvärvaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juli 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 36).
- 29 Dessa bedömningar gäller även för el, som såsom det erinras om i punkt 22 ovan likställs med materiella tillgångar enligt artikel 15.1 i direktiv 2006/112.
- 30 Med detta sagt ska det, för att besvara den andra frågan, erinras om att hänsynen till den ekonomiska verkligheten – som i princip återspeglas i avtalen – är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 februari 1997, *DFDS*, C-260/95, EU:C:1997:77, punkt 23, och dom av den 28 februari 2023, *Fenix International*, C-695/20, EU:C:2023:127, punkt 72 och där angiven rättspraxis).
- 31 Det framgår av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att de operatörer som driver nätverket av laddningsstationer endast har ett avtalsförhållande med Digital Charging Solutions och att sistnämnda bolag enligt avtal ställer kort och en autentiseringsapplikation som ger tillgång till detta nätverk till förfogande för de användare som valt att ingå avtal med det bolaget, vilket gör det möjligt för användarna att ladda sina elfordon vid de laddningsstationer som ingår i nätverket. Såsom anges i punkterna 11 och 12 ovan fakturerar de operatörer som driver dessa laddningsstationer varje månad Digital Charging Solutions för kostnaden för den el som levererats. Sistnämnda bolag vidarefakturerar sedan, även det månadsvis, användarna för denna kostnad, till vilken läggs en ersättning för de därmed sammanhängande tjänsterna, i form av en avgift vars storlek är oberoende av den mängd el som levereras, och således av kostnaden för denna el, liksom av antalet laddningstillfällen.
- 32 I likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande, konstaterar domstolen att omständigheterna här skiljer sig från omständigheterna i målen *Auto Lease Holland* (dom av den 6 februari 2003, C-185/01, EU:C:2003:73), och *Vega International Car Transport and Logistic* (dom av den 15 maj 2019, C-235/18, EU:C:2019:412).
- 33 Vad gäller det första av de målen skedde transaktionen avseende tankning av fordonet inom ramen för ett leasingavtal. Det beaktades också att de månatliga belopp som betalades till leasingföretaget – till skillnad från de faktureringsmetoder som är i fråga i förevarande mål – endast utgjorde ett förskott, eftersom den faktiska förbrukningen fastställdes i slutet av året. Domstolen fann därför att avtalet om bränslehantering utgjorde ett avtal om finansiering, om än

endast delvis, av inköpet av bränsle och att leasingföretaget i själva verket fungerade som kreditgivare i förhållande till leasetagaren (se, i detta avseende, dom av den 6 februari 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punkterna 35 och 36). Vad gäller det andra målet räcker det att påpeka att omständigheterna i förevarande fall inte heller motsvarar det fallet att ett moderbolag beslutar att bränsle till dess dotterbolag ska levereras med hjälp av de bensinkort som det tillhandahåller dotterbolagen och som kan användas vid bensinstationer hos de leverantörer som moderbolaget angett (dom av den 15 maj 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, punkterna 14 och 36).

- 34 Att det inte föreligger någon kreditmekanism för att förfinansiera inköp av el bekräftas av hur ersättningen mellan användarna av laddningsstationerna och Digital Charging Solutions fastställs. Såsom angetts i punkt 31 ovan tar det bolaget nämligen inte ut en ersättning motsvarande en procentandel av den fakturerade elkonsumtionen, utan en fast avgift som är oberoende av den mängd el som levererats till användaren och antalet laddningstillfällen.
- 35 Det betyder att även om det, liksom i de ovan i punkt 33 nämnda målen, är användaren som bestämmer tidpunkten, platsen och i vilken kvantitet han eller hon köper el, kan lärdomarna från dessa domar emellertid inte överföras på omständigheterna i förevarande fall.
- 36 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 52 i sitt förslag till avgörande innebär villkoren i avtalen mellan dels operatörerna av laddningsstationerna och Digital Charging Solutions, dels sistnämnda företag och användarna av laddningsstationerna, enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat, att det är användarna som efter eget gottfinnande tar initiativ till leverans av el på den plats, vid den tidpunkt och i den kvantitet de önskar. Digital Charging Solutions åtar sig inte att, från de operatörer som driver nätverket av laddningsstationer, självständigt och oberoende av användarnas beslut köpa någon som helst mängd el, utan tycks, enligt själva lydelsen av den andra frågan, ha ställning som mellanhand.
- 37 Under dessa omständigheter ska denna utformning av avtalsförhållandena prövas mot bakgrund av artikel 14.2 c i direktiv 2006/112, som reglerar överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning och som i förhållande till den allmänna definitionen av leverans av varor i artikel 14.1 i direktivet ska anses utgöra *lex specialis*, vars tillämpningsvillkor skiljer sig från dem i artikel 14.1 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omvandling av nyttjanderätten), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 55 och där angiven rättspraxis).
- 38 Två villkor måste vara uppfyllda för att artikel 14.2 c i direktiv 2006/112 ska vara tillämplig. För det första ska det finnas en fullmakt enligt vilken kommissionären för kommittentens räkning medverkar vid leverans av varor. För det andra ska leveranserna av de varor som kommissionären förvärvat vara identiska med de leveranser av varor som sålts eller överlåtits (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 51).
- 39 Om dessa två villkor är uppfyllda skapar artikel 14.2 c i direktiv 2006/112 en rättslig fiktion om två identiska varuleveranser efter varandra, vilka omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Enligt denna fiktion ska en beskattningsbar person, som genom att agera i eget namn men för någon annans räkning är mellanhand vid en leverans av varor, anses ha personligen mottagit och levererat varorna i fråga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkterna 49 och 50 och där angiven rättspraxis).

- 40 I ett sådant fall deltar den beskattningsbara personen i fråga, i enlighet med artikel 14.2 c i direktiv 2006/112, i leveransen av de aktuella varorna på ett sätt som är av klar ekonomisk betydelse, vilket gör det möjligt att kvalificera denne som en mellanhand som handlar i eget namn men för någon annans räkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 februari 2009, Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, punkterna 35 och 36).
- 41 Det ska för övrigt påpekas att det är förenligt med karaktären hos ett kommissionsavtal om köp av el för att ladda ett elfordon att det är användaren av laddningsstationen, och inte kommissionären, som väljer kvalitet, kvantitet, inköpstidpunkt och hur elen ska användas.
- 42 I förevarande fall kan det inte uteslutas att de förbindelser som är aktuella i målet kan anses utgöra kommissionsavtal om försäljning, vilka ingåtts mellan operatörerna av nätverket av laddningsstationer, i egenskap av kommittenter, och Digital Charging Solutions, i egenskap av kommissionär, och genom vilka operatörerna ger Digital Charging Solutions i uppdrag att sälja el, i eget namn men för deras räkning, till användare av elfordon. Med förbehåll för den prövning av de faktiska omständigheterna som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, kan förbindelserna i målet under alla omständigheter även kvalificeras som kommissionsavtal om köp som ingåtts mellan användarna av laddningsstationerna, i egenskap av kommittenter, och Digital Charging Solutions, i egenskap av kommissionär, genom vilka användarna ger Digital Charging Solutions fullmakt att från operatörerna av laddningsstationerna, i eget namn men för deras räkning, köpa el avsedd att levereras till dem för laddning av deras elfordon.
- 43 Av detta följer att det första villkoret för tillämpning av artikel 14.2 c i direktiv 2006/112 tycks vara uppfyllt.
- 44 Även det andra villkoret för att denna bestämmelse ska vara tillämplig tycks vara uppfyllt, eftersom leveranserna av de varor som anses ha förvärvats av kommissionären och leveranserna av de varor som denne sålt eller överlåtit är identiska.
- 45 Det nationella målet avser även frågan huruvida det tillhandahållande som utförts av Digital Charging Solutions utgör en sammansatt transaktion där leveransen av el är den karakteristiska och dominerande beståndsdelen, eller om detta tillhandahållande består av två fristående tillhandahållanden, nämligen leverans av el och tillhandahållande av tillgång till nätverket av laddningsstationer. Domstolen ska därför identifiera de omständigheter som är avgörande för hur transaktionen ska kvalificeras och precisera i vilken mån denna kvalificering kan påverka det andra villkoret för tillämpning av nämnda bestämmelse.
- 46 Det ska påpekas att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det ska kunna avgöras dels om det i mervärdesskattehänseende rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande, dels, i det sistnämnda fallet, om detta enda tillhandahållande ska kvalificeras som "leverans av varor" eller som "tillhandahållande av tjänster" (dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 47 Även om det följer av artikel 1.2 andra stycket i direktiv 2006/112 att varje transaktion i regel ska anses som fristående och självständig, gäller dock att en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande inte får delas upp på ett konstlat sätt, så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Det ska anses föreligga ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför

för en kund har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det därför vore konstlat att skilja dem åt (dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

- 48 Under vissa omständigheter ska dessutom flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara beskattningsbara eller undantagna från beskattning, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Så är bland annat fallet när en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga prestationen, medan andra delar däremot ska betraktas som en eller flera underordnade prestationer som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som huvudprestationen. En tjänst ska särskilt betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punkterna 29 och 30 och där angiven rättspraxis).
- 49 Inom ramen för det samarbete som har införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på de nationella domstolarna att, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, avgöra om det aktuella tillhandahållandet utgör ett enda tillhandahållande och att göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna (dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punkt 31 och där angiven rättspraxis). Det ankommer emellertid på EU-domstolen att tillhandahålla de nationella domstolarna alla uppgifter om unionsrättens tolkning som dessa kan behöva när de ska avgöra de mål som anhängiggjorts vid dem (dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 50 I förevarande fall fakturerar Digital Charging Solutions, såsom nämns i punkt 12 ovan, varje månad användarna dels för kostnaden för den el som de har köpt för att ladda sina fordon, dels en fast avgift. I den fast avgiften ingår ersättning för tillgång till nätverket av laddningsstationer, för information om elpriser och om tillgång till laddningsstationerna, för sök- och lokaliseringsfunktioner för dessa laddningsstationer och för ruttplanering.
- 51 Som angetts i punkt 30 ovan är den ekonomiska verkligheten, såsom denna i princip återspeglas i avtalen, ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.
- 52 Frågan huruvida leverans av el för laddning av elfordon från ett sådant bolag som Digital Charging Solutions, tillsammans med de övriga tjänster som beskrivs i punkt 50 ovan, utgör en enda sammansatt transaktion kan följaktligen bero på under vilka villkor ersättning för leveransen och tjänsterna kan utkrävas i enlighet med de relevanta avtalen.
- 53 Tjänster avseende tillgång till laddningsutrustning, teknisk assistans, bokning av laddningsstationer, tillgång till laddningshistorik eller ackumulering av krediter i en digital portfölj kan således, tillsammans med leveransen av el, anses utgöra en enda sammansatt transaktion i mervärdesskattehänseende, när nämnda tjänster inte tillhandahålls mot betalning av en fast avgift som är oberoende av elleveranserna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punkt 32).

- 54 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 24–29 i sitt förslag till avgörande gäller däremot att när en avgift för dessa andra tjänster ska betalas av användaren i form av en fast separat avgift som ska erläggas månadsvis, oberoende av elleveranser, ska dessa tjänster, med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, anses vara fristående från och oberoende av elleveransen i strikt bemärkelse.
- 55 Att under sådana omständigheter anse att de aktuella tjänsterna inte kan skiljas från elleveransen eller är helt underordnade denna, så att de tillsammans med själva elleveransen utgör en enda sammansatt transaktion, skulle nämligen innebära att man på ett konstlat sätt bortser från den ekonomiska verkligheten i två avseenden. För det första ska beaktas de månader då användaren inte får någon el levererad, samtidigt som denne, i enlighet med avtalsvillkoren mellan honom eller henne och Digital Charging Solutions, är skyldig att betala den fasta avgiften för tjänsterna. För det andra ska beaktas den omständigheten att denna avgift, som faktureras som en separat post, enligt dessa avtalsvillkor varken varierar beroende på den kvantitet el som levereras till användaren eller beroende på antalet laddningstillfällen under månaden.
- 56 Eftersom användaren kan ladda sitt fordon via laddningsstationer inom nätverket i flera medlemsstater och platsen för leveransen av el följaktligen kan variera beroende på de olika köp som görs, skulle det dessutom vara än mer konstlat att behandla dessa tjänster som en underordnad del i en enda sammansatt transaktion vars huvudsakliga tillhandahållande utgörs av elleveransen, sett till den ekonomiska verkligheten.
- 57 Under dessa omständigheter skulle, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 68 i sitt förslag till avgörande, elleveransen i strikt bemärkelse från Digital Charging Solutions till användaren inte skilja sig från elleveransen från den operatör som driver laddningsstationen till nämnda bolag. Det andra villkoret i artikel 14.2 c i direktiv 2006/112 skulle i så fall vara uppfyllt.
- 58 Det går emellertid inte att av detta dra slutsatsen att det andra villkoret inte är uppfyllt om den hänskjutande domstolen skulle finna att det tillhandahållande som utförts av Digital Charging Solutions utgör en enda, sammansatt transaktion där elleveransen är den karakteristiska och dominerande beståndsdel.
- 59 Såsom angetts i punkterna 47 och 48 ovan följer en sådan kvalificering nämligen av att de övriga tjänster som detta bolag tillhandahåller inte kan skiljas från leveransen av el eller är helt underordnade denna. Dessa tjänster, som motiverar ersättningen till mellanhanden, syftar följaktligen endast till att möjliggöra leverans från en laddningsstation till användaren av den el som är föremål för den leverans av varor som anses ha utförts till denna mellanhand av den operatör som är ansvarig för laddningsstationen.
- 60 Av vad som anförts följer att den andra frågan ska besvaras på följande sätt. Artikel 14, jämförd med artikel 15.1, i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att laddning av ett elfordon via ett nätverk av publika laddningsstationer som användaren har tillgång till genom abonnemang tecknat hos ett annat bolag än nätoperatören innebär att den el som förbrukas ska anses först levereras från nätoperatören till det bolag som ger tillgång till nätverket och sedan från detta bolag till användaren, även om användaren väljer kvantitet, tidpunkt och plats för laddningen och hur elen ska användas, när nämnda bolag agerar i eget namn men för användarens räkning inom ramen för ett kommissionsavtal i den mening som avses i artikel 14.2 c i direktivet.

Rättegångskostnader

- 61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 14.1, jämförd med artikel 15.1, i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009,**

ska tolkas så,

att leverans av el för laddning av ett elfordon till en laddningsstation som ingår i ett publikt nätverk av sådana laddningsstationer utgör en leverans av varor i den mening som avses i den förstnämnda av dessa bestämmelser.

- 2) **Artikel 14, jämförd med artikel 15.1, i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/162,**

ska tolkas så,

att laddning av ett elfordon via ett nätverk av publika laddningsstationer som användaren har tillgång till genom abonnemang tecknat hos ett annat bolag än nätoperatören innebär att den el som förbrukas ska anses först levereras från nätoperatören till det bolag som ger tillgång till nätverket och sedan från detta bolag till användaren, även om användaren väljer kvantitet, tidpunkt och plats för laddningen och hur elen ska användas, när nämnda bolag agerar i eget namn men för användarens räkning inom ramen för ett kommissionsavtal i den mening som avses i artikel 14.2 c i direktiv 2006/112 i ändrad lydelse.

Jarukaitis

Gratsias

Regan

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 17 oktober 2024.

A. Calot Escobar
Justitiesekreterare

K. Lenaerts
Ordförande