



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

T. ČAPETA

fremSAT den 25. april 2024¹

Sag C-60/23

**Skatteverket
mod**

Digital Charging Solutions GmbH

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (den øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 14, 15 og 24 – ladestationer til elkøretøjer – tilvejebringelse af udstyr til opladning af elkøretøjer, levering af den nødvendige elektricitet samt ydelse af teknisk bistand og IT-tjenester – kvalificering som »levering af varer« eller »levering af ydelser« – artikel 14, stk. 1, artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28 – leverandøren af udstyrets karakter og rolle ved leveringen«

I. Indledning

1. Antallet af registrerede elkøretøjer i Den Europæiske Union stiger til stadighed². Dette er i overensstemmelse med den europæiske grønne pagt, der har til formål at gøre EU til et klimaneutralt kontinent inden år 2050. Brugen af elkøretøjer kræver i sagens natur en ledsagende infrastruktur, såsom ladestationer.

2. Sideløbende med de forandringer, der sker ude i den virkelige verden, er det nødvendigt at vedtage eller (om)fortolke de love, der allerede findes, for at regulere de nye retsforhold, der opstår i forbindelse med sådanne forandringer. Den foreliggende sag omhandler disse spørgsmål, idet den nationale ret har anmodet om en fortolkning af momsdirektivet³, når det anvendes på transaktioner, der følger af anvendelsen af udstyr til opladning af elkøretøjer (f.eks. et kort eller en applikation).

¹ – Originalsprog: engelsk.

² – Jf. f.eks. Det Europæiske Miljøagentur, »New registrations of electric vehicles in Europe«, 24.10.2023 (findes på <https://www.eea.europa.eu/en/analysis/indicators/new-registrations-of-electric-vehicles>).

³ – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22.12.2009 (EUT 2010, L 10, s. 14) (herefter »momsdirektivet«).

3. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse udspringer af en tvist, der verserer for Högsta förvaltningsdomstolen (den øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) mellem Digital Charging Solutions GmbH (herefter »DCS«), der er et tysk selskab, og Skatteverket (skattemyndighederne, Sverige) vedrørende gyldigheden af sidstnævntes bindende svar i form af en forhåndsbesked af 8. april 2022 (herefter »forhåndsbeskeden«).

II. Baggrund for tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

4. DCS har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Tyskland og har intet fast forretningssted i Sverige. Virksomheden giver brugere af elkøretøjer i Sverige adgang til et netværk af ladestationer. Gennem netværket får brugerne informationer i realtid om pris, beliggenhed og adgang til ladestationer, ligesom netværkstjenesten omfatter funktioner, der gør det muligt at søge efter og finde ladestationer samt planlægge ruter.

5. De ladestationer, der indgår i netværket, drives ikke af DCS, men af ladestationsoperatører, som selskabet har indgået kontrakt med. For at kunne oplade køretøjer ved ladestationerne giver virksomheden brugerne et kort og en godkendelsesapplikation (herefter »kort-/applikationsbrugerne«). Når kortet eller applikationen anvendes, registrerer ladestationsoperatøren opladningen og fakturerer DCS for brugerens opladning. Fakturering finder sted månedligt ved udgangen af hver kalendermåned, og betaling skal ske inden for 30 dage.

6. Efter at have modtaget fakturaerne fra ladestationsoperatørerne fakturerer DCS kort-/applikationsbrugerne en gang om måneden for dels den leverede mængde elektricitet, dels adgangen til netværket og de accessoriske ydelser. Prisen på den leverede elektricitet varierer, alt efter hvor stor en mængde elektricitet der oplades, men der opkræves en fast afgift for adgangen til tjenesteydelsen. Afgiften for tjenesteydelsen er den samme, uanset om brugeren rent faktisk køber elektricitet i den pågældende periode eller ej. Det er ikke muligt kun at købe elektricitet fra selskabet uden samtidig at betale for adgang til netværket.

7. Den 14. april 2021 indgav DCS en anmodning om et bindende svar til Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet, Sverige). Den 8. april 2022 meddelte Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet) en forhåndsbesked, hvorefter leveringen foretaget af DCS udgjorde en sammensat ydelse, som hovedsagelig var kendetegnet ved levering af elektricitet til brugerne, og at leveringsstedet skulle anses for at være i Sverige.

8. Skatteverket (skattemyndighederne) har anket denne afgørelse til Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige), der er den forelæggende ret, med anmodning om at få det nævnte bindende svar stadfæstet. DCS ankede ligeledes afgørelsen ved samme ret med anmodning om at få ændret det bindende svar. Selskabet har for den forelæggende ret gjort gældende, at der er tale om to separate ydelser, nemlig levering af elektricitet og levering af ydelser (levering af adgang til netværket af ladestationer), således at den eneste del af ydelsen, der skal beskattes i Sverige, er den del, der består i at levere elektricitet.

9. Som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, er der ikke enighed i Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet). På den ene side er et flertal af medlemmerne af den opfattelse, at ladestationsoperatørerne leverer elektricitet til DCS, som så leverer den videre til brugerne. Der er således tale om en kæde af transaktioner, hvor ladestationsoperatørerne ikke er kontraktligt forbundet med brugerne.

10. På den anden side er et mindretal i Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet) af den opfattelse, at DCS leverer en ydelse til brugerne, der navnlig består i at stille et netværk af ladestationer til rådighed og efterfølgende at fakturere brugerne, hvilket omfatter en vis kreditgivning til køb af elektricitet⁴. Denne synsvinkel tager særligt hensyn til den omstændighed, at brugerne frit kan bestemme vilkår, såsom kvalitet, mængde, købstidspunkt, og hvordan elektriciteten skal anvendes.

11. På denne baggrund har Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle 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?

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?»

12. DCS, Skatteverket (skattemyndighederne), den ungarske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen.

13. Der blev afholdt retsmøde den 7. februar 2024, hvor den svenske regering og Kommissionen afgav mundtlige indlæg.

III. Retsgrundlag

14. I henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 1, forstås ved »levering af varer« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

15. Direktivets artikel 14, stk. 2, fastsætter:

»Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

[...]

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.«

16. Artikel 28, der vedrører ydelser, bestemmer:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

⁴ – Jf. dom af 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) (herefter »dommen i sagen Auto Lease Holland«), af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536) (herefter »dommen i sagen Fast Bunkering Klaipėda«), og af 15.5.2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412) (herefter »Vega International-dommen«).

17. Domstolen har fastslået, at det ræsonnement, der blev anvendt ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 28, også gør sig gældende for så vidt angår levering af varer i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c)⁵.

IV. Bedømmelse

18. Momsdirektivets artikel 15 bestemmer, at elektricitet i momsmæssig henseende er en vare.

19. Domstolen har fastslået, at en sammensat transaktion, der består i overførsel af elektricitet til et køretøjs batteri og adgang til opladningsudstyr og den nødvendige tekniske support og IT-support udgør levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, og artikel 15, stk. 1⁶.

20. Dette synes at besvare den forelæggende rets første spørgsmål. På Domstolens anmodning begrænser dette forslag til afgørelse sig derfor til en analyse af det andet spørgsmål.

21. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvordan momsdirektivet finder anvendelse på hvert enkelt trin i den transaktion, der består i at oplade et elkøretøj ved hjælp af et kort eller en applikation.

22. For at besvare dette spørgsmål skal det indledningsvis fremhæves, at de grundlæggende kriterier for anvendelsen af det fælles momssystem er den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed. Domstolen har gentagne gange fastslået dette⁷.

23. Det er derfor nødvendigt at indlede bedømmelsen med at undersøge, hvordan transaktionen eller transaktionerne i den foreliggende sag finder sted.

24. Som jeg forstår det, udfører DCS to forskellige leveringer, nemlig en levering af ydelser og en levering af varer.

25. Leveringen af ydelser består i at stille et kort eller en applikation til rådighed for føreren af et elkøretøj, som giver information om og adgang til netværket af ladestationer. For denne levering af ydelser udsteder DCS en (månedlig) faktura med en fast pris, uanset om der købes elektricitet eller ej. I henhold til momsdirektivets artikel 43 er stedet for »levering« af denne ydelse Tyskland, da det er her, tjenesteleverandøren er etableret.

26. Levering af en vare, nærmere bestemt elektricitet, er en levering, der kan adskilles fra leveringen af ydelser. For denne levering udstedes der ved udgangen af hver måned en faktura, som afhænger af den anvendte mængde elektricitet.

⁵ – Dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 50).

⁶ – Dom af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

⁷ – Dom af 20.2.1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, præmis 23), af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 48), og af 4.5.2023, Balgarska telekomunikatsionna kompania (C-127/22, EU:C:2023:381, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

27. Selv om særskilte fakturaer ikke nødvendigvis udelukker, at der er tale om en enkelt sammensat ydelse og dermed en enkelt transaktion⁸, ville det være kunstigt ikke at holde to leveringer, der ikke synes at være så tæt forbundne med hinanden, at de udgør en udelelig økonomisk ydelse, adskilt fra hinanden. I momsmæssig henseende skal de derfor principielt anses for at være særskilte og uafhængige transaktioner⁹.

28. Skulle ydelserne i hovedsagen betragtes som en sammensat ydelse snarere end to særskilte ydelser, ville dette efter min opfattelse være i strid med de relevante kontraktlige aftaler og således tilsidesætte den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed¹⁰.

29. En retlig kvalificering, hvorefter det anerkendes, at adgang til netværket er en ydelse, som er uafhængig af leveringen af elektricitet, vil efter min opfattelse komme tættest på virkeligheden med henblik på den momsmæssige behandling af de aktuelle retlige forhold. Følgelig forekommer det argument, som DCS har fremført for den forelæggende ret (jf. punkt 8 i dette forslag til afgørelse), at være korrekt.

30. Både Kommissionen og den svenske regering medgav i retsmødet, at leveringen af ydelser i form af adgang til netværket, som faktureres separat, er uden betydning i den foreliggende sag. Kernen i den foreliggende sag er således den retlige kvalificering af transaktionerne i forbindelse med den anden ydelse, som består i at levere elektricitet.

31. De transaktioner, der er forbundet med leveringen af elektricitet, vedrører forholdet mellem ladestationsoperatøren og DCS og forholdet mellem DCS og kort-/applikationsbrugeren. Der findes ikke noget direkte forhold mellem ladestationsoperatøren og kort-/applikationsbrugeren, og dette er ubestridt i den foreliggende sag.

32. Der er tre måder, hvorpå de pågældende forhold kan karakteriseres i momsmæssig henseende.

33. Den første følger af den retspraksis, som bygger på dommen i sagen Auto Lease Holland¹¹. Denne retspraksis behandler transaktionen mellem DCS og kort-/applikationsbrugeren som en levering af tjenester, der indebærer ydelse af lån [som således er fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b)]. Efter min opfattelse er en sådan tilgang ikke hensigtsmæssig for behandlingen af de foreliggende transaktioner. Da et mindretal i Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet) imidlertid har foreslået denne tilgang, vil jeg starte med at analysere denne mulighed i afsnit A.

⁸ – Jf. i denne retning dom af 26.5.2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, præmis 26).

⁹ – Jf. i denne retning dom af 16.7.2015, Mapfre asistencia og Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488, præmis 57).

¹⁰ – Domstolen har fastslået, at de relevante kontraktvilkår principielt udtrykker transaktionernes økonomiske og forretningsmæssige virkelighed og således udgør et forhold, der skal tages i betragtning, når det drejer sig om at identificere en transaktions karakter. Jf. dom af 28.2.2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis).

¹¹ – Dette omfatter dommen i sagen Auto Lease Holland og Vega International-dommen. Selv om jeg i visse forbindelser vil henvise til dommen i sagen Fast Bunkering Klaipėda, således som der i vid udstrækning gøres i retslitteraturen, mener jeg ikke, at de særlige omstændigheder i den sag, som vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt levering af brændstof til fartøjer, der udførte international transport, var omfattet af afgiftsfritagelse, kan sammenlignes med de to andre sager (jf. for en tilsvarende opfattelse M. Ek, »The concept of transfer of goods pursuant to a commission contract in EU VAT«, *Skattenytt*, 2022, s. 3-26, på s. 19).

34. Den anden mulighed er at behandle de to transaktioner som to på hinanden følgende leveringer, som begge er omfattet af momsdirektivets artikel 14, stk. 1 – den såkaldte køb-salg-model. Det er den opfattelse, som deles af flertallet af medlemmerne i Skatteråtsnämnden (skatteretsnævnet) og af alle procesdeltagerne i den foreliggende sag. Jeg vil analysere denne mulighed under afsnit B.

35. Den tredje mulighed er at betragte de pågældende transaktioner som værende baseret på en kommissionsaftale som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra c). Denne mulighed er ganske vist hverken blevet nævnt i anmodningen om bindende svar eller af deltagerne i retsforhandlingernes skriftlige del, men blev drøftet i retsmødet. Denne mulighed er efter min opfattelse den mest hensigtsmæssige kvalificering af de i den foreliggende sag omhandlede transaktioner. Jeg vil behandle anvendelsen af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), under afsnit C.

A. Retspraksis på grundlag af dommen i sagen Auto Lease Holland

36. Dommen i sagen Auto Lease Holland og Vega International-dommen vedrørte den momsmæssige behandling af transaktioner i forbindelse med brugen af tankkort. Omstændighederne i de to sager er ikke identiske, men har visse fællestræk. De involverede begge flere aktører ud over kortbrugeren, kortleverandøren og energileverandøren, og begge vedrørte flere på hinanden følgende salg med en finansiel transaktion. I disse domme lagde Domstolen mindre vægt på leveringen af et gode (brændstof) end på betalingsbetingelserne for den pågældende levering¹².

37. Konklusionen i Vega International-dommen, som blot er den logiske følge af dommen i sagen Auto Lease Holland, var, at transaktionen mellem kortudstederen og kortbrugeren udgjorde en ydelse af lån.

38. Som det fremgår af retsvidenskabelige artikler¹³ og drøftelser i momsudvalget¹⁴, giver denne retspraksis imidlertid anledning til forskellige betænkeligheder. Mange kritikere har anført, at den foreslåede fortolkning fører til, at formidleren gøres usynlig.

¹² – Jf. dommen i sagen Auto Lease Holland, præmis 34-36, og Vega International-dommen, præmis 39-41.

¹³ – S. Kirsch og C. Orban, »CJEU confirms that the provision and settlement of fuel cards may constitute a financial service that is exempt from VAT in Vega International case«, *Intertax*, 2019, s. 898-900 (som henviser til »suboptimale følger«). Visse kritikere har udtrykt sig endnu skarpere (W. Reiß, UR 2003, s. 428-441, på s. 437, og C. Wäger, UStG, 2. oplag, 2022, § 3, UStG), som kalder den retspraksis, der bygger på dommen i sagen Auto Lease Holland, for »skattelovgivning fra stenalderen«, D. Gómez og G. Echevarría Zubeldia, »The VAT conundrum of fuel cards: Thoughts on the ECJ judgment in Vega International«, *Intl. VAT Monitor*, 2019, s. 6, P. Gamito, »A look back at EU VAT developments in 2019 regarding insurance and financial services: Part 1«, *Intl. VAT Monitor*, 2020, s. 222-234, F. Nellen, A. van Doesum, S. Cornieje og H. van Kesteren, *Fundamentals of EU VAT law*, 2. udgave, 2020, s. 131, M. Ek, fodnote 11, op. cit., Momsekspertgruppen, »Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the EU case C-235/18, Vega International: Fuel cards«, 29.3.2022, som findes på <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/dbc22ed9-fcdb-485b-bc90-e9a16a6c4a9f/details> (for alle tilfælde skyld er det værd at fremhæve, at Momsekspertgruppen, der blev nedsat ved Kommissionens afgørelse af 26.6.2012 om nedsættelse af en ekspertgruppe vedrørende merværdiafgift (EUT 2012, C 188, s. 2-3), ikke er det samme som Momsudvalget), Momsudvalget, »Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union«, *Working Paper No 1067*, juli 2023, s. 3, M. Merckx, »VAT and business models for charging electric vehicles«, *International VAT Monitor*, 2021, s. 275-284, på s. 281.

¹⁴ – Momsudvalget, »Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union«, *Working Paper No 1008*, marts 2021, s. 11, »Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union«, *Working Paper No 1020*, oktober 2021, »Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union«, *Working Paper No 1046*, oktober 2022, »Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union«, *Working Paper No 1064 FINAL*, marts 2023, og »Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union«, *Working Paper No 1067*, juli 2023.

39. Efter min opfattelse er det tvivlsomt, om de konkrete omstændigheder i disse sager kan sammenlignes med omstændighederne i den foreliggende sag. Mere generelt er forretningsmodellen for opladning af elkøretøjer ikke den samme som forretningsmodellen for tankning af brændstof, i hvert fald ikke på nuværende tidspunkt. Mens det er muligt at tanke et ikke-elektrisk køretøj med et tankkort eller et andet kort eller kontanter på en hvilken som helst tankstation, gælder dette ikke ved opladning af elkøretøjer. Elkøretøjer anvender forskellige opladningssystemer og kan kun oplades på de ladestationer, der indgår i det pågældende netværk. Uden et kort eller en applikation, som giver adgang til netværket, kan køretøjet ikke oplades. Endelig er det ubestridt, at kort/applikationer til elkøretøjer ikke er et betalingsinstrument.

40. Hvis transaktionen mellem kortudstederen og kort-/applikationsbrugeren er en anden, ikke-afgiftspligtig transaktion (kreditgivning), vil brugeren desuden ikke kunne fratrække momsen, hvis denne er en afgiftspligtig person, da fakturaen for elektriciteten kun udstedes af ladestationsoperatøren til kortudstederen.

41. Konklusionerne i den retspraksis, som bygger på dommen i sagen Auto Lease Holland, kan således ikke automatisk overføres til andre forretningsmodeller og transaktioner i forbindelse med opladning af elkøretøjer og bør derfor ikke anvendes uden for de omstændigheder, hvorunder disse afgørelser blev truffet¹⁵.

B. Køb-salg-modellen (momsdirektivets artikel 14, stk. 1)

42. I henhold til køb-salg-modellen betragtes de omhandlede transaktioner som på hinanden følgende salg med en horisontal leveringskæde. DCS køber elektricitet fra ladestationsoperatøren og sælger den derefter til kort-/applikationsbrugeren.

43. I momsmæssig henseende er denne model baseret på momsdirektivets artikel 14, stk. 1. Hver enkelt transaktion udgør en separat levering af varer, hvilket i henhold til denne bestemmelse betyder, at retten til som ejer at råde over et materielt gode overdrages.

44. Som Domstolen har forklaret, omfatter overdragelsen af ejendomsret enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet¹⁶.

45. Dette kunne ses som et krav om, at en eller anden form for kontrol over varerne skal overdrages, for at en transaktion kan kvalificeres som en levering af varer¹⁷. Dette er særlig vanskeligt, når den leverede vare er energi, såsom i hovedsagen, som det ikke er let at overdrage eller lagre¹⁸.

¹⁵ – D. Gómez og G. Echevarría Zubeldia, fodnote 13, op.cit.

¹⁶ – Jf. i denne retning dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 7), og af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁷ – M. Ek, fodnote 11, op.cit., s. 8.

¹⁸ – Hvad angår levering af brændstof anførte generaladvokat Sharpston i sit forslag til afgørelse i sagen Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:156, punkt 42): »Når først brændstoffet er leveret til tankene i et fartøj, der bruges til sejlads i rum sø, er det yderst vanskeligt at forestille sig, at der bliver »rådet over« det til andet end forbrug i det pågældende fartøj (og således af dets driftsherre) med henblik på at opfylde dets behov for brændstof. Enhver alternativ anvendelse foretaget af en juridisk ejer af brændstoffet, som ikke er fartøjets driftsherre, synes at kræve en fysisk og upraktisk indgriben. [...] Der er i praksis ingen sandsynlighed for, at brændstoffet ikke vil blive anvendt til fartøjets drift, og det synes usandsynligt, at formidleren, i den tid denne er den juridiske ejer, vil ønske at påtage sig ansvaret for ejerskabet (i form af f.eks. udgifter til oplagring og forsikring) for at kunne anvende brændstoffet til andre formål«. Jf. også dommen i sagen Fast Bunkering Klaipėda, præmis 52.

46. I sammenligning med andre varer (såsom de varer, der opregnes i momsdirektivets artikel 15, stk. 1, og artikel 38 og 39) er elektricitet af en særlig karakter, idet et af kendetegnene er, at det er langt sværere at spore dets fysiske strømme, end det er for alle andre varer¹⁹.

47. Hvis modellen blev anvendt på omstændighederne i den foreliggende sag, ville det være nødvendigt at overføre ejendomsretten til elektricitet fra ladestationsoperatøren til DCS, for at DCS kunne sælge den videre til kort-/applikationsbrugeren. Dette er naturligvis ikke tilfældet under omstændighederne i den foreliggende sag, da varerne overføres direkte fra ladestationsoperatøren til kort-/applikationsbrugeren. Hverken den faktiske besiddelse af elektricitet eller den retlige ejendomsret hertil overføres således formelt fra ladestationsoperatøren til DCS.

48. Loven tillader imidlertid en fiktiv retlig overdragelse af ejendomsretten, uden at der sker en faktisk overdragelse.

49. Ifølge retspraksis kan der således foreligge legitime grunde til, at varer ikke er blevet modtaget direkte fra den, der har udstedt fakturaen. Det kan eksempelvis dreje sig om to på hinanden følgende salg af de samme varer, som efter instruks transporteres direkte fra den første sælger til den anden erhverver, således at der er tale om to på hinanden følgende leveringer som omhandlet i momsdirektivet artikel 14, stk. 1, men kun én faktisk transport. Det er desuden ikke nødvendigt, at den første erhverver er blevet ejer af de pågældende varer på tidspunktet for denne transport, da spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en levering som omhandlet i denne bestemmelse, ikke forudsætter, at der foreligger overdragelse af den retlige ejendomsret til varen²⁰.

50. Situationen i hovedsagen kan derfor forstås således, at den er omfattet af køb-salg-modellen, hvilket indebærer flere på hinanden følgende salg. Det kræver, at man lægger den fiktion til grund, at retten til at disponere over elektriciteten som ejer blev overført fra ladestationsoperatøren til DCS, hvilket gør det muligt for sidstnævnte at videresælge de pågældende varer.

51. I momsmæssig henseende er begge transaktioner afgiftspligtige transaktioner. Da fakturaen for elektricitet udstedes af kortudstederen til kort-/applikationsbrugeren, kan sidstnævnte fratrække momsen, hvis denne er en afgiftspligtig person.

52. Under omstændighederne i den foreliggende sag hverken lover DCS ladestationsoperatøren at købe en vis mængde elektricitet eller træffer beslutning om at købe en vis mængde elektricitet. Det er faktisk den handling, som kort-/applikationsbrugeren foretager, der igangsætter købsprocessen, når han eller hun beslutter, hvilken ladestation elektriciteten skal bestilles fra, og hvilken mængde elektricitet der skal overføres, og det er til denne brugers køretøj, at leveringen sker.

53. Bortset fra risikoen for, at brugeren af kortet/applikationen ikke betaler, påtager DCS sig således ingen forretningsmæssig risiko i forbindelse med denne levering af elektricitet, eftersom den allerede er solgt og leveret, når brugeren faktureres.

54. Det er derfor værd at undersøge, om ikke den anden mulighed, dvs. at subsumere de pågældende transaktioner under momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), stemmer bedre overens med de økonomiske realiteter i forbindelse med opladning af elkøretøjer.

¹⁹ – M. Merckx, fodnote 13, op.cit., s. 280.

²⁰ – Jf. i denne retning dom af 10.7.2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

C. Kommissionærmodellen [momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c)]

55. I kommissionærmodellen ville den transaktion, der er tale om i den foreliggende sag, blive beskrevet således, at den involverer en agent som formidler mellem ladestationsoperatøren og kort-/applikationsbrugeren.

56. Der kan være tale om to typer af kommissionærmodeller: salgskommissionærmodellen og indkøbskommissionærmodellen²¹.

57. I salgskommissionærmodellen er ladestationsoperatøren kommittenten, mens den, der stiller opladningsudstyret til rådighed (dvs. kort-/applikationsudstederen, her DCS), er agenten. I den model sælger kortudstederen elektricitet til kort-/applikationsbrugeren i eget navn, men for ladestationsoperatørens regning.

58. I indkøbskommissionærmodellen er kort-/applikationsbrugeren kommittenten og DCS agenten. I den model køber den, der stiller opladningsudstyret til rådighed (DCS), elektricitet fra ladestationsoperatøren i eget navn, men for kort-/applikationsbrugers regning. Denne model beskriver situationen i den foreliggende sag bedst, eftersom købet af elektricitet, som allerede anført (jf. punkt 52 i dette forslag til afgørelse), sker på kort-/applikationsbrugers initiativ.

59. Retligt set bygger begge kommissionærmodeller på momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 28²². Artikel 28 bestemmer, at i en situation, hvor en person optræder som agent, dvs. i eget navn, men for tredjemands regning, anses denne person for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse. Momsdirektivets artikel 28 vedrører ganske vist kun levering af ydelser, men Domstolen har fastslået, at det samme kan gælde for levering af varer²³.

60. Domstolen har endvidere fastslået, at direktivets artikel 14, stk. 2, litra c), skaber den retlige fiktion, at to identiske varer leveres efter hinanden, hvilket er omfattet af momsens anvendelsesområde²⁴.

61. For at være omfattet af kommissionærmodellen skal de pågældende transaktioner derfor opfylde to krav. For det første skal der foreligge en fuldmagt, i henhold til hvilken kommissionæren for kommittentens regning medvirker ved leveringen af en vare og/eller ydelse, og for det andet skal leveringen af varer og/eller ydelser, som er erhvervet af kommissionæren, og leveringen af varer og/eller ydelser, der er solgt eller overdraget til kommittenten, være identiske²⁵.

62. I retsmødet medgav den svenske regering og Kommissionen, at begge disse vilkår var opfyldt under omstændighederne i hovedsagen.

63. Jeg deler denne opfattelse.

²¹ – Jf. D. Gómez og G. Echevarría Zubeldia, fodnote 13, op.cit., M. Ek, fodnote 11, op.cit. s. 6, Momsudvalget, »Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union«, *Working Paper No 1046*, oktober 2022, s. 7.

²² – Undertiden har forskellene mellem åbne og skjulte handler foretaget af kommissionærer også været genstand for diskussion, da nogle medlemsstater behandler disse forskelligt i aftaleretlig henseende (F. Nellen, A. van Doesum, S. Corniejle og H. van Kesteren, *Fundamentals of EU VAT law*, 2. udgave, 2020, s. 130). Dette rækker dog ud over formålet med dette forslag til afgørelse (jf. i denne retning M. Ek, fodnote 11, op.cit., s. 10).

²³ – Jf. i denne retning dom af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 88), og af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 50).

²⁴ – Jf. i denne retning dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 49 og 50).

²⁵ – Dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 51).

64. Hvad angår den første betingelse om, at der skal foreligge en fuldmagt, kan den omhandlede situation nærmere bestemt beskrives som en overførsel af varer på grundlag af fuldmagtsaftalen, hvor kort-/applikationsbrugeren er kommittenten, og DCS er agenten, frem for flere på hinanden følgende bilaterale aftaler. Selv ordlyden af det præjudicielle spørgsmål anerkender, at DCS optræder som formidler.

65. Kort-/applikationsbrugeren retter ganske vist ikke nogen udtrykkelig anmodning til DCS om at købe elektricitet for dennes regning ved hver opladning. Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at køberen ikke udtrykkeligt skal give kommissionæren fuldmagt²⁶. Alternativt kan forevisningen af kortet/applikationen ved ladestationen forstås som en fuldmagt til kommissionæren om at købe en bestemt mængde elektricitet.

66. Hvad angår den anden betingelse er det blevet gjort gældende, at ladestationsoperatørens levering af elektricitet til den, der stiller udstyret til rådighed (dvs. kort-/applikationsudstederen), ikke er identisk med leveringen af elektricitet fra den, der stiller udstyret til rådighed til brugeren, fordi der i sidstnævnte tilfælde er tale om yderligere elementer ud over leveringen af elektricitet²⁷.

67. Dette kan under visse omstændigheder være tilfældet²⁸.

68. I det foreliggende tilfælde adskiller leveringen af de ydelser, der er knyttet til brugen af kortet/applikationen, sig imidlertid fra leveringen af elektricitet (jf. punkt 29 i dette forslag til afgørelse). Den resterende levering af elektricitet adskiller sig ikke i transaktionen mellem ladestationsoperatøren og DCS og transaktionen mellem DCS og kort-/applikationsbrugeren.

69. Det ser derfor ud til, at begge betingelser – at der skal være tale om et agentur, og at ydelserne skal være identiske – er opfyldt under omstændighederne i den foreliggende sag og følgelig, at de pågældende transaktioner stemmer overens med indkøbskommissionærmodellen.

70. Endelig vil anvendelsen af kommissionærmodellen på en situation som i den foreliggende sag gøre det muligt for kort-/applikationsbrugeren at fradrage momsen, da denne modtager fakturaen med moms fra DCS.

D. Kommissionærmodellen som en mere hensigtsmæssig løsning under omstændighederne i den foreliggende sag

71. Det følger af det ovenstående, at de transaktioner, der indgår i den forretningsmodel, som det drejer sig om i den foreliggende sag, kan kvalificeres under både momsdirektivet artikel 14, stk. 1, og artikel 14, stk. 2, litra c). Både køb-salg-modellen og kommissionærmodellen kan omfatte sådanne på hinanden følgende transaktioner og kædeleveringer.

72. Spørgsmålet er, hvilken bestemmelse der skal anvendes.

²⁶ – Jf. i denne retning dom af 21.1.2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, præmis 44 og 47).

²⁷ – M. Merckx, fodnote 13, op.cit., s. 281.

²⁸ – Det ville være tilfældet, hvis leveringen af elektricitet ikke kunne adskilles fra leveringen af andre dermed forbundne ydelser. Under sådanne omstændigheder vil den første levering fra ladestationsoperatøren til kortudstederen være en enkelt levering (af varer), mens den anden levering fra kortudstederen til brugeren vil være en sammensat levering (af varer og ydelser). Dette syntes at være tilfældet under de omstændigheder, der lå til grund for dom af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

73. Efter min opfattelse er den kommissionærmodel, som er beskrevet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), den mest hensigtsmæssige til den momsmæssige behandling under omstændigheder som i den foreliggende sag.

74. For så vidt angår forholdet mellem momsdirektivets artikel 14, stk. 1, og artikel 14, stk. 2, litra c), kan det anføres, at definitionen af den transaktion, som er reguleret ved artikel 14, stk. 2, litra c), ikke henviser til »retten til som ejer at råde over et materielt gode«, således som artikel 14, stk. 1, gør. Domstolen har således fastslået, at EU-lovgiver ved at samle disse transaktioner under det samme begreb, »levering af varer«, har villet sondre mellem den i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), omhandlede transaktion og den i dette direktivs artikel 14, stk. 1, omhandlede transaktion, idet disse to transaktioner ikke er defineret med den samme ordlyd²⁹. Selv om de begge omhandler begrebet »levering af varer«, er momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), af selvstændig karakter i forhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 1³⁰.

75. Det fremgår af ordlyden og opbygningen af momsdirektivets artikel 14 – og er bekræftet i retspraksis – at denne artikels stk. 2 i forhold til den generelle definition i artiklens stk. 1 udgør en *lex specialis*, hvis anvendelsesbetingelser har en selvstændig karakter i forhold til anvendelsesbetingelserne for det nævnte stk. 1³¹.

76. Når en transaktion både kan være omfattet af anvendelsesområdet for hovedreglen og anvendelsesområdet for *lex specialis*, bør den reguleres af sidstnævnte, idet der ellers ikke ville være nogen grund til at have den særlige regel.

77. Desuden vil det kræve mindre »fiktion« at kvalificere det pågældende forhold i henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), end at kvalificere det i henhold til direktivets artikel 14, stk. 1. En forudsætning for at anvende sidstnævnte bestemmelse er nemlig, at elektriciteten leveres successivt, men kun transporteres én gang, samtidig med at hver af de involverede parter har haft mulighed for at råde over den som ejer. Kommissionærmodellen i henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), sammenholdt med momsdirektivets artikel 28, kræver, at formidleren selv anses for at have modtaget og leveret elektriciteten (jf. punkt 59 i dette forslag til afgørelse). Det ville således kun være nødvendigt yderligere at antage, at kort-/applikationsbrugeren gav DCS fuldmagt til at købe elektricitet for dennes regning, hver gang vedkommende bruger kortet/applikationen (jf. punkt 65 i dette forslag til afgørelse).

78. Ved at lade begrundelsen hvile på momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), undgås alle vanskeligheder med hensyn til at råde over et materielt gode som ejer³².

79. Derudover vil det også afspejle den faktiske karakter af økonomiske og forretningsmæssige transaktioner i forbindelse med opladning af elkøretøjer, såsom de i hovedsagen omhandlede.

80. Momsudvalget har ganske vist udstedt retningslinjer for opladningsstationer til elkøretøjer, hvori det foreslås at anvende momsdirektivets artikel 14, stk. 1³³. Disse retningslinjer er imidlertid ikke så enkle og så udtømmende, som man kunne tro eller forvente.

²⁹ – Jf. i denne retning dom af 4.10.2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, præmis 31), af 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 35), og af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Overførsel af brugsret) (C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 54).

³⁰ – F. Nellen, A. van Doesum, S. Cornieje og H. van Kesteren, *Fundamentals of EU VAT law*, 2. udgave 2020, s. 130.

³¹ – Jf. i denne retning dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 36), og af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

³² – Jf. i denne retning dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 35 og 41).

³³ – Retningslinjer fra det 118. møde den 19.4.2021, dok. C-taxud.c.1(2021)6657619-1018.

81. For det første dækker disse retningslinjer nemlig i det væsentlige forholdet mellem ladestationsoperatøren og kortudstederen³⁴ og dækker ikke nødvendigvis alle forretningsmodeller for opladning af elkøretøjer.

82. I en model, hvor der, som i den foreliggende sag, foreligger to særskilte leveringer og dermed to særskilte transaktioner, nemlig en levering af ydelser, for hvilken der opkræves en fast takst, uanset om der købes elektricitet eller ej, og en levering af varer, nemlig elektricitet, der faktureres ved udgangen af hver måned, er det ligeledes muligt at anvende momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c).

83. Efter min opfattelse viser den omstændighed, at DCS ikke tager nogen forretningsmæssig risiko i forbindelse med leveringen, at denne ikke handler som en egentlig leverandør af elektricitet. Derimod spiller dette selskab en *økonomisk* rolle i leveringen af varer i hovedsagen og kan derfor betragtes som en formidler³⁵.

84. Det forekommer mig således, at det på grundlag af den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed vil være mere korrekt at fastslå, at hvis der er tale om flere forskellige salg af de samme varer, så de pågældende varer efter instruks transporteres direkte fra den første sælger til den person, der erhverver varerne, med den følge, at der er tale om to på hinanden følgende leveringer, handler virksomheden, som er skudt ind imellem dem, kun som formidler.

85. Sidst, men ikke mindst sikres kort-/applikationsbrugerens fradragsret³⁶ på en transparent måde, hvis det vælges at lade momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), regulere de transaktioner, som er omhandlet i den foreliggende sag. Den foreslåede løsning vil følgelig være i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet³⁷.

86. Efter min opfattelse er den mulighed, der bygger på momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), derfor den bedste løsning under de omstændigheder, der gør sig gældende i hovedsagen.

87. Kun hvis de to betingelser i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c) (at der er tale om et agentur og at leveringerne er identiske), ikke er opfyldt, vil momsdirektivets artikel 14, stk. 1, finde anvendelse i hovedsagen. Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt.

88. Hvis momsdirektivets artikel 14, stk. 1, anvendes, således som det foreslås i momsudvalgets retningslinjer om opladningsstationer til elkøretøjer (jf. punkt 80 i dette forslag til afgørelse), vil DCS skulle kvalificeres som en »afgiftspligtig videreforhandler« som omhandlet i direktivets artikel 38, stk. 2, og leveringsstedet for ladestationsoperatørens levering af elektricitet til DCS vil så blive anset for at være der, hvor den afgiftspligtige videreforhandler (DCS) har etableret hjemstedet for sin virksomhed i overensstemmelse med direktivets artikel 38, stk. 1. Under omstændighederne i den foreliggende sag ville det være i Tyskland.

³⁴ – Ifølge M. Merx, fodnote 13, op.cit., s. 279 tog disse retningslinjer »kun stilling til kvalificeringen af ladestationsoperatørens leveringer«.

³⁵ – Jf. i denne retning dom af 19.2.2009, Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, præmis 36).

³⁶ – Det skal imidlertid fremhæves, at den foreliggende sag ikke vedrører denne ret.

³⁷ – Begrebet afgiftsneutralitet har en særlig betydning i skatte- og afgiftsteorien og anvendes således på skatterettens område sammen med og undertiden i stedet for begrebet ligebehandling (generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Hauptzollamt B (Fakultativ afgiftsnedsættelse), C-100/20, EU:C:2021:387, punkt 76).

89. Under alle omstændigheder skal DCS' levering af elektricitet til en kort-/applikationsbruger, der oplader sit elkøretøj, anses for at ske der, hvor føreren faktisk anvender og forbruger elektriciteten, dvs. på det sted, hvor ladestationen er placeret. I den foreliggende sag ville det være i Sverige.

90. På baggrund af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at momsdirektivet skal fortolkes således, at opladning af et elkøretøj via et netværk af ladestationer, som brugeren har adgang til via et abonnement, der er indgået med en anden virksomhed end ladestationsoperatøren, indebærer, at den elektricitet, der forbruges, leveres af denne operatør til brugeren, og at den virksomhed, som tilbyder adgang til disse ladestationer, i forbindelse med denne levering handler i egenskab af kommissionær som omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 2, litra c).

91. Alternativt, hvis de to betingelser i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), ikke er opfyldt, bør det i stedet lægges til grund, at leveringen af elektricitet til brugeren er foretaget af den virksomhed, der giver brugeren adgang til et netværk af ladestationer som omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 1.

V. Forslag til afgørelse

92. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

opladning af et elkøretøj via et netværk af ladestationer, som brugeren har adgang til via et abonnement, der er indgået med en anden virksomhed end ladestationsoperatøren, indebærer, at den elektricitet, der forbruges, leveres af denne operatør til brugeren, og at den virksomhed, der tilbyder adgang til disse ladestationer, i forbindelse med denne levering handler som kommissionær som omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 2, litra c).

Alternativt, hvis de to betingelser i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), ikke er opfyldt, bør det i stedet lægges til grund, at leveringen af elektricitet til brugeren er foretaget af den virksomhed, der giver brugeren adgang til et netværk af ladestationer som omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 1.«