

**BILAGA**Mål nr  
2678-22**Protokollsbilaga****Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF angående tolkningen av artiklarna 14.1, 15.1 och 24.1 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)****Inledning**

1. Högsta förvaltningsdomstolen önskar genom förhandsavgörande få klarlagt om laddning av elfordon i en laddningsstation innebär att användaren av elfordonet förvärvar el – som enligt mervärdesskattedirektivet ska likställas med en materiell tillgång och behandlas som en vara – eller om laddningen i stället innebär att användaren tillhandahålls någon form av tjänst.
2. Om tillhandahållandet ska anses utgöra en leverans av vara i form av el önskar Högsta förvaltningsdomstolen även få klarhet i om leveransen ska anses ske av det företag som driver laddningsstationen (laddningsstationsoperatören) direkt till användaren eller om leveransen till användaren i stället ska anses ske av ett företag som tillhandahåller ett laddningsstationsnätverk till användarna (nätverksföretaget). Det sistnämnda synsättet innebär att leveransen sker i två led, först från laddningsstationsoperatören till nätverksföretaget och sedan från nätverksföretaget till användaren.
3. Tolkningsfrågorna har uppkommit i ett mål som rör ett tyskt bolag som tillhandahåller ett laddningsstationsnätverk till användare av elfordon i Sverige. Svaret på frågorna har betydelse för i vilket land som bolagets tillhandahållanden ska beskattas.

**BILAGA**Mål nr  
2678-22**Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser**

4. Enligt artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet ska leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning vara föremål för mervärdesskatt om leveransen eller tillhandahållandet görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
5. Av artikel 14.1 framgår att med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. El ska enligt artikel 15.1 likställas med materiella tillgångar.
6. Med tillhandahållande av tjänster avses enligt artikel 24.1 varje transaktion som inte utgör leverans av varor.
7. Om el levereras till en beskattningsbar återförsäljare av el ska enligt artikel 38.1 platsen för leveransen anses vara den plats där återförsäljaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket varan levereras. Om elen levereras till en icke beskattningsbar person ska enligt artikel 39 platsen för leveransen i stället anses vara den plats där förvärvarens faktiska användning och förbrukning äger rum.
8. Om det som tillhandahålls inte kan anses utgöra en leverans av el, utan en tjänst, ska enligt huvudregeln i artikel 45 platsen för tillhandahållandet vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

**Tillämpliga nationella bestämmelser**

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

**BILAGA**Mål nr  
2678-22

10. Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas.
11. Av 2 kap. 1 § första stycket 1 samt tredje stycket 1 framgår att med omsättning av vara förstås bl.a. att en vara överlåts mot ersättning och med omsättning av tjänst förstås bl.a. att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.
12. Bestämmelser som motsvarar artiklarna 38, 39 och 45 i direktivet har med i huvudsak samma lydelse införts i 5 kap. 2 c, 2 d och 6 §§ mervärdesskattelagen.

**Omständigheterna i målet**

13. Målet gäller ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden som har överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen av både Skatteverket och det bolag som ansökte om förhandsbesked, Digital Charging Solutions GmbH. Skatterättsnämnden 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. Såväl Skatteverket som bolaget anser att bolaget ska anses leverera el till användarna, men har inte samma uppfattning när det gäller frågan om det rör sig om ett sammansatt tillhandahållande eller två separata tillhandahållanden.
15. Förutsättningarna är följande.
16. Digital Charging Solutions har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Tyskland och saknar fast etableringsställe i Sverige. Bolaget tillhandahåller användare av

**BILAGA**Mål nr  
2678-22

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.

17. Laddningsstationerna som ingår i nätverket drivs inte av bolaget utan av operatörer som bolaget har ingått avtal med. För att ladda fordon vid laddningsstationerna förser bolaget användarna med ett kort och en applikation för autentisering. När kortet eller applikationen används registreras laddningen hos operatören som fakturerar bolaget för användarnas laddningar. Faktureringen sker månadsvis i slutet av varje kalendermånad med krav på betalning inom 30 dagar.
18. Efter att bolaget erhållit fakturan från operatörerna fakturerar bolaget användarna månadsvis för levererad mängd el och tillgången till nätverkstjänsten. Laddningen och nätverkstjänsten faktureras separat. Betalning ska ske inom 14 dagar från mottagande av fakturan. 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 bolaget utan att samtidigt betala för tillgång till nätverket.

**Parternas ståndpunkter***Skatteverket*

19. Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas. Skatteverket anser liksom Skatterättsnämnden att bolagets tillhandahållande bör anses utgöra en leverans av el där nätverkstjänsten är underordnad – vilket medför att allt som bolaget tillhandahåller användaren ska beskattas i Sverige – men framhåller samtidigt att det är oklart vilken betydelse EU-domstolens tidigare avgöranden

**BILAGA**Mål nr  
2678-22

har för frågan om det som tillhandahålls verkligen kan anses utgöra en leverans av el.

20. EU-domstolen har nämligen, konstaterar Skatteverket, i likartade fall ansett att ett bolag vars kreditkort har använts för betalning vid köp av bränsle inte har tillhandahållit bränslet till kortinnehavaren utan snarare en kredit, eftersom bolaget inte vid något tillfälle har haft befogenhet att bestämma på vilket sätt eller till vad bränslet skulle användas (Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73 och Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

*Digital Charging Solutions*

21. Även Digital Charging Solutions anser att det levererar el men menar, till skillnad från Skatteverket, att det är fråga om två separata tillhandahållanden; en leverans av el och ett tillhandahållande av en nätverkstjänst. Bolaget yrkar därför att förhandsbeskedet ska ändras och att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att det endast är den del av bolagets tillhandahållande som avser leverans av el som ska beskattas i Sverige.
22. Bolaget menar att förutsättningarna i nu aktuellt mål skiljer sig från de förutsättningar som förelåg i Auto Lease-målet. I nu aktuellt mål har bolaget ingått separata avtal om leverans av el med användare respektive laddningsstationsoperatörer. Det är tydligt för inblandade parter att elleveransen sker i två led. En annan skillnad är att det inte sker någon förskottsbetalning. Det är tvärtom bolaget som bekostar varje inköp av el och som därefter säljer elen vidare till användarna.

**BILAGA**Mål nr  
2678-22**Behovet av förhandsavgörande***Inledning*

23. För att senare kunna avgöra om transaktionen som det är fråga om i målet består av ett eller flera tillhandahållanden måste Högsta förvaltningsdomstolen först ta ställning till om det i bolagets tillhandahållande över huvud taget ingår en leverans av el. Parterna i målet är visserligen eniga om att bolaget levererar el till användarna, men det finns förespråkare för en motsatt uppfattning.

*Skatterättsnämndens avgörande*

24. Skatterättsnämnden, som i likhet med parterna i målet ansåg att bolaget levererar el, menade att elen först får anses vara omsatt mellan laddningsstationsoperatörerna och bolaget och därefter mellan bolaget och respektive användare. Till stöd för det ställningstagandet framhöll Skatterättsnämnden att elen tillhandahålls från laddningsstationsoperatörerna till bolaget i en transaktionskedja som åtföljs av avtal, att bolaget faktureras för elen av operatörerna och därefter fakturerar användarna månadsvis samt att det inte finns något avtal om elleverans mellan operatörerna och användarna som köper elen.
25. En minoritet i Skatterättsnämnden ansåg dock att bolaget inte förvärvar någon el från operatören, utan menade att det som händer när användaren laddar fordonet är att operatören antingen tillhandahåller användaren laddning eller levererar el till användaren. Minoriteten ansåg, med hänvisning till EU-domstolens uttalanden i målen Auto Lease Holland, Vega International Car Transport and Logistic och Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536), att den efterföljande faktureringen till bolaget inte innebär att användaren förvärvar el för bolagets räkning eller att bolaget förvärvar elen för egen del för att sälja den vidare. Minoriteten menade att bolaget tillhandahåller en administrativ tjänst som består av bl.a. ett tillhandahållande av ett laddnings-

**BILAGA**Mål nr  
2678-22

stationsnätverk och att i efterhand fakturera användarna, vilket inkluderar en viss kreditgivning.

26. Skatterättsnämnden var alltså inte enig i fråga om det som bolaget tillhandahåller utgör en leverans av el.

*Fråga från Högsta förvaltningsdomstolen i Polen*

27. I en begäran om förhandsavgörande som gavs in till EU-domstolen den 26 april 2022 vill Högsta förvaltningsdomstolen i Polen få besked om huruvida en sammansatt transaktion som tillhandahålls användare av elfordon vid laddningsstationer ska anses utgöra leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster (EU-domstolens mål C-282/22). En underinstans har i det målet ansett att det inte är fråga om leverans av el.
28. Den fråga som ställs i det polska målet är relevant även för prövningen i nu aktuellt mål, men avser endast frågan om el kan anses levereras när en laddningsstationsoperatör direkt till användaren tillhandahåller möjlighet att ladda elfordon. Om EU-domstolen skulle anse att det sker en leverans av el i ett sådant fall inställer sig frågan om det också kan anses vara en leverans av el i ledet mellan det mellanliggande nätverksföretaget och användaren när, som i nu aktuellt fall, transaktionerna regleras genom avtal i flera led och det inte föreligger något avtal mellan operatören och användaren.

*EU-domstolens tidigare praxis*

29. EU-domstolen har i tidigare avgöranden, Auto Lease Holland och Vega International Car Transport and Logistic, ansett att det inte skett någon leverans av bränsle från ett företag till en slutkund när företaget har tillhandahållit kunden ett kort som kunden använt för tankning hos bränsleleverantörer. EU-domstolen har i dessa avgöranden framhållit att slutkunden fritt kunde

**BILAGA**Mål nr  
2678-22

bestämna omständigheter som bl.a. kvalitet, kvantitet, inköpstidpunkt och hur bränslet skulle användas samt att slutkunden också stod för alla kostnader för bränslet. Det mellanliggande företaget ansågs enligt EU-domstolen inte ha köpt bränslet för att sälja det vidare, utan det var i stället slutkunden som köpte bränslet direkt från bränsleleverantören.

30. Även i målet *Fast Bunkering Klaipėda*, som gällde fartygsoperatörers tankning av bränsle som gjordes hos en bränsleleverantör på öppet hav, har EU-domstolen lagt vikt vid förfogandet över bränslet. Beställningarna av tankning gjordes av ett företag som också fakturerades för bränslet av bränsleleverantören. EU-domstolen konstaterade att företaget handlade i eget namn mot leverantören och mot fartygsoperatörerna. EU-domstolen ansåg dock att om transaktionen skulle kunna anses utgöra en leverans av varor till och från företaget var det nödvändigt att den ledde till att företaget hade befogenhet att faktiskt förfoga över bränslet som ägare (punkterna 50–52).
31. EU-domstolen har även i mål där domstolen funnit att det skett en leverans av el i flera led tagit fasta på vem som genomfört inköpet och fritt kunnat välja kvantitet och kvalitet (*Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, punkterna 26 och 27).

*Riktlinjer från mervärdesskattekommittén*

32. Vissa av de omständigheter som EU-domstolen har pekat ut som omständigheter som talar för att det mellanliggande bolaget inte ska anses tillhandahålla bränsle till slutkunden föreligger även i nu aktuellt mål. EU-domstolens praxis ger alltså visst stöd för tolkningen att bolaget inte levererar el till användarna. EU:s mervärdesskattekommitté har emellertid i juni 2019 och april 2021 antagit riktlinjer som talar för en motsatt ståndpunkt (*Guidelines resulting from the 113th meeting of 3 June 2019, document A–taxud.c.1(2019) 6589787–972*



**BILAGA**Mål nr  
2678-22

och Guidelines resulting from the 118th meeting of 19 April 2021, document C–taxud.c.1(2021) 6657618–1018).

33. Av riktlinjerna framgår att kommittén enhälligt anser att vid laddning av elfordon i en värdekedja där det finns en laddningsstationsoperatör och ett företag som tillhandahåller nätverkstjänster ska operatören anses tillhandahålla el enligt artiklarna 14.1 och 15.1 i mervärdesskattedirektivet till nätverksföretaget och nätverksföretaget anses tillhandahålla el till användaren av elfordonet.

*Slutsats*

34. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det inte klart hur EU-domstolens tidigare avgöranden om bränsleleveranser förhåller sig till nu aktuell situation, där det finns avtal i varje led men det är användaren av elfordonet och inte det mellanliggande nätverksföretaget som förfogar över omständigheter som kvantitet, tidpunkt och plats för laddningen samt hur elen ska användas.
35. Högsta förvaltningsdomstolen finner därför att det är nödvändigt att begära förhandsavgörande från EU-domstolen.

**Frågor**

36. Högsta förvaltningsdomstolen önskar, mot nu angiven bakgrund, få svar på följande frågor.

*Fråga 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 mervärdesskattedirektivet?

**BILAGA**Mål nr  
2678-22

*Fråga 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?