



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2678-22

meddelad i Stockholm den 10 februari 2025

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Digital Charging Solutions GmbH, 502081-3670

Ombud: Ulrika Grefberg
Svalner Skatt & Transaktion KB
Box 16115
103 23 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 8 april 2022 i ärende dnr 9-21/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att Digital Charging Solutions GmbH:s transaktioner består av separata tillhandahållanden i form av dels leverans av el, dels tillhandahållande av en tjänst som ger köparna tillgång till ett nätverk av laddningsstationer.

Högsta förvaltningsdomstolen visar målet åter till Skatterättsnämnden för fortsatt prövning i enlighet med vad som anges i punkt 24.

BAKGRUND

1. Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt. Vid bedömningen av om en transaktion ska anses vara gjord inom landet måste beaktas bl.a. vilken typ av transaktion det är fråga om. Om det i en transaktion ingår flera delar måste det som ett led i bedömningen också avgöras om varje del är ett separat tillhandahållande eller om delarna utgör ett sammansatt tillhandahållande.
2. Digital Charging Solutions GmbH är ett tyskt bolag utan fast etableringsställe i Sverige. Bolaget tillhandahåller användare av elfordon i Sverige tillgång till ett nätverk av laddningsstationer. Genom bolagets tjänst får användarna löpande information om pris och tillgänglighet för de laddningsstationer som ingår i nätverket. Dessutom ingår i tjänsten funktioner för att söka och hitta laddningsstationer samt för att planera resväg.
3. Laddningsstationerna drivs inte av bolaget utan av operatörer som bolaget har ingått avtal med. För att användarna ska kunna ladda fordon vid stationerna förser bolaget dem med ett kort och en it-applikation för autentisering. När kortet eller applikationen används registreras laddningen hos operatören som fakturerar bolaget för laddningarna i slutet av varje kalendermånad. Bolaget fakturerar därefter i sin tur användarna månadsvis för den levererade mängden el. Bolaget tar vidare ut en fast avgift för tillgången till nätverket av laddningsstationer. Den levererade elen och tillgången till nätverket faktureras separat.
4. Genom en ansökan om förhandsbesked ville bolaget få veta om dess transaktioner utgör sammansatta tillhandahållanden eller om de består av separata tillhandahållanden samt om transaktionerna ska anses tillhandahållna inom landet.

5. Skatterättsnämnden ansåg att bolagets tillhandahållande enligt ansökan utgör ett sammansatt tillhandahållande som huvudsakligen präglas av leverans av el till kunden och som görs inom landet.
6. Högsta förvaltningsdomstolen har inhämtat ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 13–22 nedan.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.
8. *Digital Charging Solutions GmbH* yrkar att förhandsbeskedet ska undanröjas och att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att bolagets tillhandahållande av tillgång till nätverket utgör ett separat tillhandahållande.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättslig reglering m.m.

9. Den 1 juli 2023 upphävdes mervärdesskattelagen (1994:200) och ersattes av en ny mervärdesskattelag (2023:200) som trädde i kraft samma dag. Av övergångsbestämmelserna följer att den nya lagen – med undantag för vissa här inte aktuella situationer – gäller för förhållanden som hänför sig till tiden från och med ikraftträdandet. I nu aktuella avseenden innebär den nya lagen inte några ändringar i sak. Nedan återges tillämpliga bestämmelser i den nya mervärdesskattelagen.
10. Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är enligt 3 kap. 1 § 1 och 3 transaktioner som är föremål för mervärdesskatt.

11. I 5 kap. regleras vad som avses med leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Med leverans av varor avses enligt 3 § första stycket överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Även överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning anses enligt andra stycket 3 utgöra leverans av varor. Av 7 § framgår att el likställs med materiella tillgångar. Med tillhandahållande av tjänster avses enligt 26 § varje transaktion som inte utgör leverans av varor.
12. Bestämmelserna har sina motsvarigheter i artiklarna 2.1 a och c, 14.1, 14.2 c, 15.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Förhandsavgörande från EU-domstolen

13. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen i syfte att få klarlagt om laddning av ett elfordon utgör en leverans av el och därmed av en vara samt – i så fall – om det i den situation som beskrivs i ansökan om förhandsbesked ska anses ske en leverans av en vara såväl i ledet mellan operatören och bolaget som i ledet mellan bolaget och användaren.
14. I begäran om förhandsavgörande ställdes 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?

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?

15. EU-domstolen besvarade frågorna genom dom i mål C-60/23 (EU:C:2024:896).

Första frågan till EU-domstolen

16. När det gällde den första frågan framhöll EU-domstolen att transaktionen att överföra el till batteriet i ett elfordon ger användaren rätt att konsumera den överförda elen, vilken ska likställas med materiell egendom (punkt 22).
17. Domstolen besvarade därefter fråga 1 på följande sätt. Artikel 14.1, jämförd med artikel 15.1, i mervärdesskattedirektivet 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.

Andra frågan till EU-domstolen

18. När det gällde den andra frågan noterade EU-domstolen att det är användarna som efter eget gottfinnande tar initiativ till leverans av el till den plats, vid den tidpunkt och i den kvantitet de önskar. Bolaget åtar sig inte att från operatörerna självständigt och oberoende av användarnas beslut köpa någon som helst mängd el, utan tycks ha ställning som mellanhand. Under dessa omständigheter ska avtalsförhållandena enligt domstolen prövas mot bakgrund av artikel 14.2 c i direktivet som reglerar överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning (punkterna 36 och 37).
19. EU-domstolen konstaterade att det inte kan uteslutas att de förbindelser som är aktuella i målet kan anses utgöra kommissionsavtal om försäljning som ingåtts mellan operatörerna och bolaget, men att de under alla omständigheter även kan kvalificeras som kommissionsavtal om köp som ingåtts mellan användarna och bolaget. Domstolen hänvisade till att användarna ger bolaget fullmakt att från operatörerna, i eget namn men för deras räkning, köpa el som är avsedd

för laddning av deras elfordon samt till att leveranserna av de varor som bolaget har förvärvat respektive sålt är identiska (punkterna 42–44).

20. Domstolen besvarade därefter fråga 2 på följande sätt. Artikel 14 jämförd med artikel 15.1 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 mervärdes-skattedirektivet.

Ett eller flera tillhandahållanden

21. I domen uttalade sig EU-domstolen också om huruvida bolagets transaktion ska anses utgöra ett sammansatt tillhandahållande där leveransen av el är den karakteristiska och dominerande beståndsdelen, eller om transaktionen består av två fristående tillhandahållanden i form av dels leverans av el, dels en tjänst som ger användaren tillgång till ett nätverk av laddningsstationer.
22. Av EU-domstolens uttalanden framgår att eftersom användaren betalar för tjänsten i form av en fast separat avgift som ska erläggas månadsvis, oberoende av elleveransen, ska tjänsten anses vara fristående från och oberoende av elleveransen. Att under sådana omständigheter anse att tjänsten inte kan skiljas från elleveransen eller att den är helt underordnad denna skulle enligt domstolen innebära att man på ett konstlat sätt bortser från den ekonomiska verkligheten. Man skulle då nämligen inte beakta att användaren är skyldig att betala avgiften även de månader då användaren inte får någon el levererad eller att avgiften är densamma oberoende av vilken kvantitet el som levereras och antalet laddningstillfällen (punkterna 54 och 55).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

23. Genom EU-domstolens dom står det klart att bolaget levererar el till användarna av elfordon när de laddar fordonen i laddningsstationerna. Mot bakgrund av EU-domstolens uttalanden i domen står det också klart att bolagets tillhandahållande av tjänsten som ger tillgång till nätverket är ett separat tillhandahållande i förhållande till leveransen av el. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed ändras.
24. Skatterättsnämnden har inte haft anledning att ta ställning till om bolagets leverans av varor och tillhandahållande av tjänster görs inom landet utifrån de nya förutsättningar som gäller för den prövningen med anledning av EU-domstolens avgörande och denna dom. Målet ska därför visas åter till nämnden för behandling av den frågan.

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Per Classon, Inga-Lill Askersjö, Mats Anderson och Magnus Medin.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Sofia Karlsson Wramsmyr.