

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

17. oktober 2024 (*)

» Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 14 og 15 – opladning af elkøretøjer – opladning via udstyr, der stilles til rådighed af et selskab, og som giver adgang til et netværk af ladestationer, der drives af forskellige operatører – transaktionens kvalificering i momsmæssig henseende – »levering af varer« – overdragelse i henhold til kommissionsaftaler «

I sag C-60/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) ved afgørelse af 3. februar 2023, indgået til Domstolen den 6. februar 2023, i sagen

Skatteverket

mod

Digital Charging Solutions GmbH,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden for Fjerde Afdeling, I. Jarukaitis, som fungerende afdelingsformand for Femte Afdeling, og dommerne D. Gratsias (refererende dommer) og E. Regan,

generaladvokat: T. ?apeta,

justitssekretær: fuldmægtig A. Lamote,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. februar 2024,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Skatteverket ved A.-S. Pallasdies, som befuldmægtiget,
- Digital Charging Solutions GmbH ved U. Grefberg,
- den svenske regering ved H. Eklinder og F.-L. Göransson, som befuldmægtigede,
- den ungarske regering ved Zs. Biró-Tóth og M.Z. Fehér, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved M. Björkland og M. Herold, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. april 2024,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 14 og 15 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 (EUT 2010, L 10, s. 14) (herefter »direktiv 2006/112«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem det tyske selskab, Digital Charging Solutions GmbH, og Skatteverket (skattemyndighed, Sverige) vedrørende gyldigheden af en afgiftsmæssig forhåndsbesked udstedt den 8. april 2022 (herefter »forhåndsbeskeden«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 1, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

4 Dette direktivs artikel 2, stk. 1, er affattet således:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

5 Det nævnte direktivs artikel 14 bestemmer:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

2. 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.

[...]«

6 Samme direktivs artikel 15, stk. 1, er affattet således:

»Elektricitet, gas, varme eller kulde og lignende sidestilles med materielle goder.«

Svensk ret

7 Moms skal i henhold til kapitel 1, § 1, stk. 1, nr. 1, i merværdesskattelagen (1994:200) (lov (1994:200) om merværdiafgift) af 30. marts 1994 (SFS 1994, nr. 200) (herefter »momsloven«) som udgangspunkt betales af omsætning i landet ved levering af varer eller tjenesteydelser, som er afgiftspligtig og udføres af en afgiftspligtig person, der handler som sådan.

8 Ved varer forstås i henhold til momslovens kapitel 1, § 6, materielle goder, herunder fast ejendom og gas, samt varme, kulde og elektricitet. I samme paragraf tilføjes det, at der ved tjenesteydelse forstås alt andet, der kan leveres.

9 Momslovens kapitel 2, § 1, stk. 1, nr. 1, bestemmer, at omsætning af varer bl.a. skal forstås som overdragelse af varer mod vederlag, mens dette kapitels § 1, stk. 3, nr. 1, fastsætter, at omsætning af tjenesteydelser skal forstås som en tjenesteydelse, der udføres, overdrages eller på anden måde stilles til rådighed for en person mod vederlag.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 Digital Charging Solutions' hjemsted for dets økonomiske virksomhed er i Tyskland, og selskabet har intet fast forretningssted i Sverige. Virksomheden giver brugere af elkøretøjer i Sverige adgang til et netværk af ladestationer. Brugerne får løbende oplysninger om prisen og tilgængeligheden af de ladestationer, der indgår i netværket. Desuden omfatter netværkstjenesten funktioner til at søge efter og finde ladestationer samt til ruteplanlægning.

11 De ladestationer, der indgår i netværket, drives ikke af Digital Charging Solutions, men af operatører, som selskabet har indgået en aftale med for at give brugere af elkøretøjer mulighed for at oplade deres køretøjer. Digital Charging Solutions giver således brugerne et kort og en IT-applikation til autentificering. Når kortet eller applikationen anvendes, registrerer ladestationsoperatøren opladningerne og fakturerer Digital Charging Solutions for brugernes opladninger. Fakturering finder sted månedligt ved udgangen af hver kalendermåned, og betaling skal ske inden for 30 dage.

12 Efter at have modtaget fakturaerne fra ladestationsoperatørerne fakturerer Digital Charging Solutions kort-/applikationsbrugere en gang om måneden for dels den leverede månedlige mængde elektricitet, dels adgangen til netværket og tilknyttede ydelser, som to separate dele. Prisen på elektricitet varierer, men der opkræves et fast gebyr for adgangen til netværket og til disse ydelser. Dette gebyr faktureres, uanset om brugeren rent faktisk køber elektricitet i den pågældende periode eller ej. Det er ikke muligt kun at købe elektricitet fra Digital Charging Solutions uden samtidig at betale for adgang til netværket og for de nævnte ydelser.

13 Den 14. april 2021 indgav Digital Charging Solutions en anmodning om en forhåndsbesked til Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet, Sverige). Den 8. april 2022 meddelte dette nævn en forhåndsbesked, hvorefter leveringen foretaget af Digital Charging Solutions udgjorde en sammensat transaktion, som hovedsagelig var kendetegnet ved levering af elektricitet til brugere, og at leveringsstedet skulle anses for at være i Sverige.

14 Skattemyndigheden har anlagt søgsmål ved Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige), som er den forelæggende ret, med påstand om, at forhåndsbeskeden opretholdes. Digital Charging Solutions har iværksat kontraanke ved samme retsinstans og nedlagt påstand om ændring af denne forhåndsbesked. Digital Charging Solutions

har for den forelæggende ret gjort gældende, at der er tale om to særskilte ydelser, nemlig levering af elektricitet og levering af tjenesteydelsen vedrørende adgangen til netværket af ladestationer, således at det kun er leveringen af elektricitet, der skal afgiftspålægges i Sverige.

15 Som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, finder flertallet af medlemmerne af skatteretsnævnet, at ladestationsoperatørerne leverer elektricitet til Digital Charging Solutions, som derefter leverer det til brugerne. Der er således tale om en kæde af transaktioner, hvor ladestationsoperatørerne ikke er kontraktligt forbundet med brugerne.

16 Et mindretal af skatteretsnævnets medlemmer finder derimod, at Digital Charging Solutions leverer en tjenesteydelse til brugerne, der bl.a. består i, at der stilles et netværk af ladestationer til rådighed for brugerne, og denne tilrådighedsstilling konkretiseres ved den heraf følgende fakturering, hvilket betyder, at virksomheden giver brugerne en form for kredit til køb af elektricitet i lighed med det, som – under andre faktiske omstændigheder – blev fastslået i dom af 6. februar 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), og af 15. maj 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412). Denne synsvinkel tager især hensyn til den omstændighed, at brugerne frit kan bestemme forhold såsom kvaliteten, mængden, købstidspunktet, og hvordan elektriciteten skal anvendes.

17 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvilken rækkevidde der skal tillægges retspraksis i disse domme ved afgørelsen af den verserende tvist.

18 På denne baggrund har Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) 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 [...] artikel 14, stk. 1, og artikel 15, stk. 1[, i direktiv 2006/112]?

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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

19 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 15, stk. 1, skal fortolkes således, at levering af elektricitet med henblik på at oplade et elkøretøj ved en ladestation, der indgår i et offentligt netværk af ladestationer, er en levering af varer i den første af disse bestemmelsers forstand.

20 Det skal bemærkes, at det første spørgsmål, således som det fremgår af dets ordlyd, vedrører den handling, der består i at oplade et elektrisk køretøj ved en ladestation, uafhængigt af den handling, som foretages af et andet selskab end operatøren af netværket af ladestationer, med henblik på at give brugeren adgang til nævnte netværk, idet denne handling er genstand for det andet spørgsmål.

21 Direktivets artikel 14, stk. 1, bestemmer, at der ved levering af varer forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Dette begreb omfatter enhver form for

overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (dom af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

22 Den transaktion, der består i overførsel af elektricitet til et elkøretøjs batteri, udgør således en levering af varer, for så vidt som denne transaktion bemyndiger brugeren af ladestationen til med henblik på at køre i sit køretøj at forbruge den overførte elektricitet, som i henhold til artikel 15, stk. 1, i direktiv 2006/112 sidestilles med et materielt gode (dom af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, præmis 38).

23 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 15, stk. 1, skal fortolkes således, at levering af elektricitet med henblik på at oplade et elkøretøj ved en ladestation, der indgår i et offentligt netværk af ladestationer, er en levering af varer i den første af disse bestemmelsers forstand.

Det andet spørgsmål

24 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 14 i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 15, stk. 1, skal fortolkes således, at opladning af et elkøretøj hos et netværk af offentlige ladestationer, som brugeren har adgang til gennem et abonnement, der er tegnet hos et andet selskab end operatøren af dette netværk, indebærer, at den forbrugte elektricitet først leveres af operatøren af det nævnte netværk til det selskab, der tilbyder adgang hertil, og dernæst af dette selskab til brugeren, selv om brugeren vælger mængden, tidspunktet og stedet for opladningen samt måden, hvorpå elektriciteten anvendes.

25 Da det i det andet spørgsmål præciseres, at brugerne af elkøretøjer vælger mængden, tidspunktet og stedet for opladningen samt måden, hvorpå elektriciteten anvendes, modsvarer dette spørgsmål denne rets tvivl vedrørende rækkevidden af den retspraksis, der er anført i denne doms præmis 16, i henhold til hvilken Digital Charging Solutions, henset til disse omstændigheder, måske ikke vil kunne anses for at levere en vare til disse brugere, men i virkeligheden fungerer som kreditgiver i forhold til de nævnte brugere.

26 Det bemærkes i denne henseende, at begrebet »levering af varer« ikke henviser til overdragelse af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at det omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (dom af 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 33, og af 21.11.2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 20).

27 Overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 kræver imidlertid ikke, at den person, til hvem dette materielle gode overdrages, fysisk er i besiddelse af dette gode, eller at det nævnte materielle gode fysisk transporteres til denne og/eller fysisk modtages af denne (kendelse af 15.7.2015, Koela-N, C-159/14, EU:C:2015:513, præmis 38).

28 Den samme vare kan således være genstand for to på hinanden følgende leveringer som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112, samtidig med at den, efter instruks, overdrages direkte fra den første sælger til den anden erhverver (jf. i denne retning dom af 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 36).

29 Disse betragtninger gælder ligeledes for elektricitet, der i overensstemmelse med det i denne doms præmis 22 anførte sidestilles med et materielt gode i henhold til artikel 15, stk. 1, i direktiv 2006/112.

30 Med henblik på at besvare det andet spørgsmål skal det imidlertid bemærkes, at hensyntagen til den økonomiske virkelighed, som i princippet er afspejlet i de kontraktlige aftaler, er et grundlæggende kriterium for anvendelsen af det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 20.2.1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, præmis 23, og af 28.2.2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, præmis 72 og den deri nævnte retspraksis).

31 I denne henseende fremgår det af den forelæggende rets oplysninger, at de operatører, som driver netværket af ladestationer, har kontraktlige forbindelser med Digital Charging Solutions, og at dette selskab i henhold til de relevante aftaler forsyner de brugere, der har valgt at tilmelde sig, med kort og en autentificeringsapplikation, der giver adgang til dette netværk, således at disse brugere kan oplade deres elkøretøjer ved de ladestationer, der indgår i nævnte netværk. Som anført i nærværende doms præmis 11 og 12 fakturerer de operatører, der driver disse ladestationer, omkostningerne til den således leverede elektricitet månedligt til Digital Charging Solutions, og sidstnævnte selskab viderefakturerer ligeledes på månedsbasis denne omkostning til brugerne, hvortil kommer et vederlag for tilknyttede ydelser, i form af et gebyr, hvis størrelse hverken afhænger af den leverede mængde elektricitet og dermed heller ikke af omkostningerne til denne elektricitet eller af antallet af opladninger.

32 I lighed med, hvad generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, skal det fastslås, at de i hovedsagen omhandlede omstændigheder adskiller sig fra omstændighederne i de sager, der gav anledning til dom af 6. februar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), og af 15. maj 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412).

33 I denne henseende bemærkes for så vidt angår den første af disse sager, at den transaktion vedrørende påfyldning af køretøjet, som var omhandlet i den pågældende sag, var en del af en leasingkontrakt, og at det i denne sammenhæng desuden var under hensyntagen til den omstændighed, at de månedlige beløb, som blev betalt til leasingselskabet, til forskel fra den i den foreliggende sag omhandlede faktureringsmetode, kun udgjorde forskud, idet det faktiske forbrug blev fastlagt ved årets udgang, at Domstolen fandt, at aftalen om brændstofadministration, om end kun delvis, udgjorde en kontrakt om finansiering af køb af brændstof, og at leasingselskabet i virkeligheden fungerede som kreditgiver i forhold til leasingtageren (jf. i denne retning dom af 6.2.2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, præmis 35 og 36). Hvad angår den anden sag er det tilstrækkeligt at bemærke, at de omstændigheder, der er omhandlet i hovedsagen i den foreliggende sag, heller ikke er analoge med faktiske omstændigheder, hvor et moderselskab beslutter, at brændstofforsyningen af dets datterselskaber skal foretages ved hjælp af brændstoffkort, som moderselskabet giver dem, og som kan anvendes på servicestationer tilhørende leverandører, som dette moderselskab har udpeget (dom af 15.5.2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, præmis 14 og 36).

34 Fremgangsmåden for fastsættelse af det vederlag, der er aftalt mellem brugerne af ladestationerne og Digital Charging Solutions, bekræfter, at der ikke findes en kreditmekanisme, der gør det muligt at forudfinansiere køb af elektricitet. Som anført i nærværende doms præmis 31 modtager dette selskab nemlig ikke et vederlag, som er en procentdel af det fakturerede elforbrug, men et fast gebyr, der er uafhængigt af den mængde elektricitet, der leveres til brugeren, og af antallet af ladninger.

35 Det følger heraf, at selv om det, ligesom i de sager, der gav anledning til de domme, der er

nævnt i nærværende doms præmis 33, er brugeren, der beslutter, hvornår, hvor og i hvilken mængde vedkommende køber elektricitet, kan resultatet i disse domme imidlertid ikke overføres på tvisten i hovedsagen.

36 Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 52 i forslaget til afgørelse, indebærer kontraktvilkårene mellem ladestationsoperatørerne og Digital Charging Solutions på den ene side og mellem sidstnævnte og brugerne af ladestationerne på den anden side, ifølge de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at det er brugerne, der efter eget valg påbegynder leveringen af elektricitet på det sted, på det tidspunkt og i den mængde, de ønsker. Digital Charging Solutions forpligter sig ikke over for netværkets ladestationsoperatører til selvstændigt og uafhængigt af brugernes beslutninger at købe en mængde elektricitet, men synes at indtage en rolle som formidler, således som det fremgår af selve ordlyden af det andet spørgsmål.

37 Under disse omstændigheder skal denne form for kontraktforhold undersøges i lyset af artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112, der regulerer overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg, og som i forhold til den generelle definition af levering af varer i dette direktivs artikel 14, stk. 1, udgør en *lex specialis*, hvis betingelser for, at den finder anvendelse, er selvstændige i forhold til betingelserne i stk. 1 (jf. i denne retning dom af 25.2.2021, *Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret)*, C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

38 Anvendelsen af artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112 kræver, at to betingelser er opfyldt. For det første skal der foreligge en fuldmagt, i henhold til hvilken kommissionæren for kommittentens regning medvirker ved leveringen af varer, og for det andet skal de leveringer af varer, som kommissionæren har erhvervet, og de leveringer af varer, der er solgt eller overdraget, være identiske (jf. i denne retning dom af 12.11.2020, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 51).

39 Hvis disse to betingelser er opfyldt, skaber artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112 en retlig fiktion om to identiske vareleveringer, som leveres efter hinanden, og som henhører under momsens anvendelsesområde. I henhold til denne fiktion anses en afgiftspligtig person, der optræder som formidler i forbindelse med en levering af varer, idet vedkommende handler i eget navn, men for tredjemands regning, for selv at have modtaget og leveret de omhandlede varer (jf. i denne retning dom af 12.11.2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 49 og 50 samt den deri nævnte retspraksis).

40 I et sådant tilfælde spiller den pågældende afgiftspligtige person i overensstemmelse med artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112 en klar økonomisk rolle i forbindelse med leveringen af de omhandlede varer, hvilket gør det muligt at kvalificere vedkommende som en formidler, der handler i eget navn, men for tredjemands regning (jf. i denne retning dom af 19.2.2009, *Athesia Druck* (C-1/08, EU:C:2009:108, præmis 35 og 36).

41 Det skal i øvrigt bemærkes, at det er i overensstemmelse med karakteren af en kommissionsaftale om køb af elektricitet med henblik på opladning af et elkøretøj, at valget af kvalitet, mængde, købstidspunktet og måden, hvorpå elektriciteten skal anvendes, tilkommer brugeren af ladestationen og ikke kommissionæren.

42 I det foreliggende tilfælde kan det ikke udelukkes, at de i hovedsagen omhandlede relationer kan anses for at være kommissionsaftaler om salg, der er indgået mellem operatørerne af ladestationsnetværket som kommittenter og Digital Charging Solutions som kommissionær, hvorved disse operatører giver sidstnævnte fuldmagt til at sælge elektricitet i eget navn, men for deres regning, til brugerne af elkøretøjer. Med forbehold for den efterprøvelse af de faktiske omstændigheder, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, kan de i hovedsagen

omhandlede relationer under alle omstændigheder ligeledes kvalificeres som kommissionsaftaler om køb indgået mellem brugerne af ladestationer som kommittenter og Digital Charging Solutions som kommissionær, hvorved disse brugere giver sidstnævnte fuldmagt til i eget navn, men for deres regning, at købe den elektricitet hos ladestationsoperatørerne, der skal leveres til dem med henblik på opladning af deres elkøretøjer.

43 Det følger heraf, at den første betingelse for anvendelse af artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112 synes at være opfyldt.

44 Hvad angår den anden betingelse for anvendelse af denne bestemmelse synes den ligeledes at være opfyldt, for så vidt som de leveringer af varer, der anses for at være erhvervet af kommissionæren, og leveringerne af de af denne kommissionær solgte eller overdragne varer er identiske.

45 Eftersom tvisten i hovedsagen ligeledes vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den ydelse, som Digital Charging Solutions leverer, udgør en sammensat transaktion, hvor leveringen af elektricitet er det karakteristiske og fremherskende element, eller om denne ydelse består af to særskilte ydelser, nemlig levering af elektricitet og levering af adgang til netværket af ladestationer, skal de afgørende elementer med henblik på en sådan kvalificering identificeres, og det skal præciseres, i hvilket omfang denne kvalificering kan have eventuelle konsekvenser for så vidt angår den anden betingelse for anvendelse af den nævnte bestemmelse.

46 Det er indres, at når en transaktion består af en flerhed af elementer og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, dels om der i momsmæssig henseende foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse, dels om denne ydelse i sidstnævnte tilfælde må anses for en »levering af varer« eller »levering af ydelser« (dom af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

47 Selv om hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, således som det følger af artikel 1, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112, må en transaktion, der i økonomisk henseende er én enkelt ydelse, navnlig ikke kunstigt opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng. Herved må det antages, at der er tale om én enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin ordregiver, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

48 Desuden skal en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, således i visse tilfælde anses for at udgøre en enkelt transaktion, såfremt ydelserne ikke er uafhængige af hinanden. Dette er navnlig tilfældet, hvor et eller flere elementer må anses for at udgøre hovedydelsen, mens andre elementer omvendt skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den for kunderne ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, præmis 29 og 30 samt den deri nævnte retspraksis).

49 I forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, tilkommer det de nationale retter at afgøre, om den pågældende ydelse under omstændighederne i den særlige sag udgør en sammensat ydelse, og herved at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder (dom af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22,

EU:C:2023:312, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis). Det påhviler imidlertid Domstolen at oplyse de nævnte retter om alle de forhold, der angår fortolkning af EU-retten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af de sager, som verserer for disse (dom af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

50 Som det anføres i denne doms præmis 12, fakturerer Digital Charging Solutions i det foreliggende tilfælde således brugerne dels omkostningerne til den elektricitet, som de har købt med henblik på at oplade deres køretøjer, dels et fast gebyr som vederlag for adgangen til netværket af ladestationer, information om elpriserne og om tilgængeligheden af ladestationerne samt for funktioner til at søge efter og finde ladestationer og til ruteplanlægning.

51 I denne forbindelse bemærkes, at hensyntagen til den økonomiske virkelighed, således som den i princippet kommer til udtryk i de kontraktlige aftaler, udgør et grundlæggende kriterium for anvendelsen af det fælles momssystem, således som det er anført i denne doms præmis 30.

52 Spørgsmålet om, hvorvidt leveringen af elektricitet fra et selskab som Digital Charging Solutions med henblik på opladning af et elkøretøj sammen med de øvrige tjenesteydelser, der er beskrevet i denne doms præmis 50, udgør en enkelt sammensat transaktion, kan derfor afhænge af betingelserne for, at vederlaget for denne levering og for disse tjenesteydelser forfalder i overensstemmelse med de dertil knyttede kontraktlige aftaler.

53 Tjenesteydelser vedrørende adgang til opladningsudstyr, teknisk bistand, reservation af en ladestation, konsultation i en digital portefølje af opladningshistorik eller af akkumulering af kreditter, der ikke leveres mod betaling af et fast gebyr, og som er uafhængige af enhver levering af elektricitet, kan således anses for, sammen med denne levering, at udgøre en enkelt sammensat transaktion i momsmæssig henseende (jf. i denne retning dom af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312, præmis 32).

54 Som generaladvokaten har anført i punkt 24-29 i forslaget til afgørelse, forholder det sig derimod således, at når et vederlag for disse andre tjenesteydelser skal betales af brugeren i form af et separat fast gebyr, der skal betales månedligt uafhængigt af enhver form for levering af elektricitet, må det med forbehold af den efterprøvelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, antages, at disse ydelser er adskilt fra og uafhængige af selve leveringen af elektricitet.

55 Hvis det under sådanne omstændigheder antages, at de omhandlede tjenesteydelser er uadskillelige fra leveringen af elektricitet eller blot knyttet hertil, således at de sammen med denne levering udgør en enkelt sammensat transaktion, vil den økonomiske virkelighed på kunstig vis blive underkendt i to henseender. For det første i henseende til de månedlige perioder, hvor brugeren ikke får leveret elektricitet, samtidig med at brugeren i overensstemmelse med kontraktvilkårene mellem denne og Digital Charging Solutions er forpligtet til at betale det faste gebyr for disse tjenesteydelser. For det andet i henseende til den omstændighed, at dette gebyr, der faktureres som et særskilt element, ifølge disse kontraktvilkår hverken varierer i forhold til den mængde elektricitet, der leveres til brugeren, eller i forhold til antallet af ladninger, der foretages i den samme månedlige periode.

56 Eftersom brugeren kan oplade sit køretøj hos et netværk af ladestationer, der er beliggende i flere medlemsstater, og stedet for levering af elektricitet derfor kan variere i forhold til de forskellige køb, der foretages, vil det i øvrigt være så meget desto mere kunstigt ud fra et økonomisk synspunkt at behandle de nævnte ydelser som et sekundært element i en enkelt sammensat transaktion, hvis hovedydelse udgøres af leveringen af elektricitet.

57 Under disse omstændigheder vil den egentlige levering af elektricitet fra Digital Charging Solutions til brugeren, således som generaladvokaten også har anført i punkt 68 i forslaget til

afgørelse, ikke frembyde nogen forskel i forhold til leveringen af elektricitet fra ladestationsoperatøren til dette selskab, og den anden betingelse i artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112 vil derfor være opfyldt.

58 Heraf kan det imidlertid ikke udledes, at denne anden betingelse ikke er opfyldt, såfremt den forelæggende ret måtte finde, at den ydelse, som Digital Charging Solutions leverer, udgør en enkelt og sammensat transaktion, hvor leveringen af elektricitet er det karakteristiske og fremherskende element.

59 Som anført i nærværende doms præmis 47 og 48, er en sådan kvalificering nemlig resultatet af den omstændighed, at de øvrige tjenesteydelser, som dette selskab leverer, anses for ikke at kunne adskilles fra leveringen af elektricitet eller for blot at være sekundære i forhold til denne. Disse tjenesteydelser, som begrundet formidlerens vederlag, har følgelig udelukkende til formål at muliggøre leveringen fra en ladestation til brugeren af den elektricitet, som udgør genstanden for den varelevering, der anses for at være foretaget af den pågældende ladestationsoperatør til denne formidler.

60 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 14 i direktiv 2006/112, sammenholdt med dette direktivs artikel 15, stk. 1, skal fortolkes således, at opladning af et elkøretøj hos et netværk af offentlige ladestationer, som brugeren har adgang til gennem et abonnement, der er tegnet hos et andet selskab end operatøren af dette netværk, indebærer, at den forbrugte elektricitet skal anses for først at blive leveret af operatøren af det nævnte netværk til det selskab, der tilbyder adgang hertil, og dernæst af dette selskab til brugeren, selv om brugeren vælger mængden, tidspunktet og stedet for opladningen samt måden, hvorpå elektriciteten anvendes, når dette selskab handler i eget navn, men for brugerens regning inden for rammerne af en kommissionsaftale som omhandlet i dette direktivs artikel 14, stk. 2, litra c).

Sagsomkostninger

61 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

1) **Artikel 14, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009, sammenholdt med artikel 15, stk. 1, i direktiv 2006/112, som ændret,**

skal fortolkes således, at

levering af elektricitet med henblik på at oplade et elkøretøj ved en ladestation, der indgår i et offentligt netværk af ladestationer, er en levering af varer i den første af disse bestemmelsers forstand.

2) **Artikel 14 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/162, sammenholdt med artikel 15, stk. 1, i direktiv 2006/112, som ændret,**

skal fortolkes således, at

opladning af et elkøretøj hos et netværk af offentlige ladestationer, som brugeren har adgang til gennem et abonnement, der er tegnet hos et andet selskab end operatøren af dette netværk, indebærer, at den forbrugte elektricitet skal anses for først at blive leveret af operatøren af det nævnte netværk til det selskab, der tilbyder adgang hertil, og dernæst af dette selskab til denne bruger, selv om brugeren vælger mængden, tidspunktet og stedet

for opladningen samt måden, hvorpå elektriciteten anvendes, når dette selskab handler i eget navn, men for brugerens regning inden for rammerne af en kommissionsaftale som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112, som ændret.

Underskrifter

* Processprog: svensk.