

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

17 päivänä lokakuuta 2024 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 14 ja 15 artikla – Sähkökäyttöisten ajoneuvojen lataaminen – Lataaminen sellaisen välineen avulla, jonka yhtiö antaa käyttäjän käyttöön ja joka mahdollistaa pääsyn eri operaattorien ylläpitämien latauspisteiden verkostoon – Liiketoimen luokittelu arvonlisäverotuksessa – Tavaroiden luovutus – Tavaroiden siirto osto ? tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella

Asiassa C?60/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto?oikeus, Ruotsi) on esittänyt 3.2.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.2.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Skatteverket

vastaan

Digital Charging Solutions GmbH,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: neljännen jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit D. Gratsias (esittelevä tuomari) ja E. Regan,

julkisasiamies: T. ?apeta,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Lamote,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.2.2024 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Skatteverket, asiamiehenään A.?S. Pallasdies,
- Digital Charging Solutions GmbH, edustajanaan U. Grefberg,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinään H. Eklinder ja F.?L. Göransson,
- Unkarin hallitus, asiamiehinään Zs. Biró?Tóth ja Z. Fehér,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Björkland ja M. Herold,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.4.2024 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 14 ja 15 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtiö Digital Charging Solutions GmbH ja Skatteverket (Ruotsin verohallinto) ja joka koska 8.4.2022 annetun ennakkoratkaisun (jäljempänä ennakkoratkaisu) lainmukaisuutta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

4 Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

--

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

--”

5 Direktiivin 14 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

--

c) tavaroiden siirtoa osto ? tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella.

--”

6 Direktiivin 15 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sähkö ja kaasun sekä lämpö ? ja jäähdytysenergia ja muut vastaavat rinnastetaan aineelliseen

omaisuuteen.”

Ruotsin oikeus

7 Ruotsin 30.3.1994 annetun arvonlisäverolain (1994:200; mervärdesskattelagen; jäljempänä arvonlisäverolaki) 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa maksetaan sellaisista verollisista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, jotka verovelvollinen suorittaa tässä ominaisuudessaan maan alueella.

8 Arvonlisäverolain 1 luvun 6 §:n mukaan tavarella tarkoitetaan aineellisia esineitä, joihin kuuluvat kiinteistöt ja kaasua sekä lämpö, kylmyys ja sähköenergia. Samassa pykälässä säädetään lisäksi, että palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, jota voidaan suorittaa.

9 Arvonlisäverolain 2 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan tavaran luovutuksella tarkoitetaan sitä, että tavara luovutetaan vastiketta vastaan, ja saman luvun 1 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan palvelun suorituksella tarkoitetaan sitä, että palvelu suoritetaan, luovutetaan tai tarjotaan muulla tavalla jollekin vastiketta vastaan.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Digital Charging Solutionsin liiketoiminnan kotipaikka on Saksassa, eikä sillä ole kiinteää toimipaikkaa Ruotsissa. Yhtiö tarjoaa pääsyä latauspisteverkostoon Ruotsissa oleville sähkökäyttöisten ajoneuvojen käyttäjille. Käyttäjät saavat jatkuvasti tietoa verkostoon kuuluvien latauspisteiden hinnoista ja siitä, ovatko latauspisteet käytettävissä. Tarjottuun palveluun kuuluu lisäksi toimintoja latauspisteiden etsimistä ja paikantamista sekä reittisuunnittelua varten.

11 Verkostoon kuuluvia latauspisteitä ei ylläpidä Digital Charging Solutions vaan operaattorit, joiden kanssa yhtiö on tehnyt sopimuksia tarjotakseen sähkökäyttöisten ajoneuvojen käyttäjille mahdollisuuden ladata ajoneuvojaan. Digital Charging Solutions antaa tässä tarkoituksessa käyttäjien käyttöön kortin ja sovelluksen, joiden avulla nämä voivat tunnistautua. Kun korttia tai sovellusta käytetään, latauspisteverkoston operaattori rekisteröi latauksen ja laskuttaa Digital Charging Solutionsia käyttäjien suorittamista latauksista. Laskutus tapahtuu kuukausittain kunkin kuukauden lopussa ja maksut on suoritettava 30 päivän kuluessa.

12 Digital Charging Solutions laskuttaa kuukausittain kortin tai sovelluksen käyttäjiä yhtäältä heille toimitetun sähkön määrästä latauspisteoperaattoreilta saamiensa laskujen perusteella ja toisaalta edellä mainitusta erillisenä eränä pääsystä verkostoon ja siihen liittyvistä suorituksista. Sähkön hinta vaihtelee, mutta verkostoon pääsystä ja suoritetuista palveluista peritään kiinteähintainen maksu. Kyseinen maksu laskutetaan siitä riippumatta, onko käyttäjä tosiasiallisesti ostanut sähköä kyseisenä ajanjaksona vai ei. Digital Charging Solutionsilta ei voi ostaa vain sähköä maksamatta samalla pääsystä verkostoon ja kyseisistä palveluista.

13 Digital Charging Solutions haki 14.4.2021 Skatterättsnämndeniltä (keskusverolautakunta, Ruotsi) ennakkoratkaisua. Kyseinen lautakunta antoi 8.4.2022 ennakkoratkaisun, jossa se katsoi, että Digital Charging Solutions tarjoaa moniosaista suoritusta, jossa on pääasiallisesti kyse sähkön luovuttamisesta käyttäjille, ja että suorituspaikkana oli pidettävä Ruotsia.

14 Verohallinto on hakenut Skatterättsnämndenin ennakkoratkaisun vahvistamista Högsta förvaltningsdomstolenilta (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien. Digital Charging Solutions on valittanut Högsta förvaltningsdomstoleniin, mutta se vaatii, että Skatterättsnämndenin ennakkoratkaisua muutetaan. Digital Charging Solutions on esittänyt ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että tässä tapauksessa on kyse kahdesta erillisestä suorituksesta, nimittäin sähkön luovutuksesta sekä pääsyn tarjoamisesta

latauspisteverkoston koskevan palvelun suorituksesta, joten Ruotsissa tulee verottaa vain sähkön luovutusta.

15 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Skatterättsnämndenin enemmistö katsoo, että latauspisteoperaattorit luovuttavat sähköä Digital Charging Solutionsille, joka puolestaan luovuttaa sitä käyttäjille. Kyse on siten liiketoimien ketjusta, jossa latauspisteoperaattorit eivät ole sopimussuhteessa käyttäjiin.

16 Skatterättsnämndenin jäsenten vähemmistö sitä vastoin katsoo, että Digital Charging Solutions suorittaa käyttäjille palvelun, joka muodostuu erityisesti pääsyn tarjoamisesta latauspisteverkoston, kuten tästä johtuva laskutus havainnollistaa, mikä tarkoittaa sitä, että se antaa käyttäjille eräänlaisia luottoja sähkön ostamista varten, kuten erilaisten tosiasiallisten olosuhteiden vallitessa on katsottu 6.2.2003 annetussa tuomiossa Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73) ja 15.5.2019 annetussa tuomiossa Vega International Car Transport and Logistic (C?235/18, EU:C:2019:412). Vähemmistön mukaan tässä lähestymistavassa otetaan erityisesti huomioon se, että käyttäjä voi vapaasti valita muun muassa sähkön laadun, määrän ja ostoajankohdan sekä sen, miten sähköä käytetään.

17 Ratkaistakseen sen käsiteltäväksi saatetun asian, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, miten laajalle edellä mainittuihin tuomioihin perustuvan oikeuskäytännön vaikutus on ulotettava.

18 Tässä tilanteessa Högsta förvaltningsdomstolen on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko suoritus, joka muodostuu sähkökäyttöisen ajoneuvon lataamisesta ajoneuvon käyttäjälle latauspisteellä, [direktiivin 2006/112] 14 artiklan 1 kohdassa ja 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko katsottava, että välissä olevan yhtiön sisältävän liiketoimien ketjun kaikissa osissa on kyse tällaisesta luovutuksesta, kun liiketoimien ketjuun liittyy kustakin osasta tehtyjä sopimuksia mutta vain ajoneuvon käyttäjällä on määräysvalta sellaisiin seikkoihin kuin määrä, ajankohta ja latauspaikka ja siihen, miten sähköä käytetään?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

19 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lähinnä, onko direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 15 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että sähkön luovutus sähkökäyttöisen ajoneuvon lataamiseksi yleisön käytössä olevaan latauspisteverkoston kuuluvalla latauspisteellä on ensiksi mainitussa säännöksessä tarkoitettu tavaroiden luovutus.

20 On huomattava, että, ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee, kuten kysymyksen sanamuodosta ilmenee, toimenpidettä, jossa sähkökäyttöinen ajoneuvo ladataan latauspisteellä, riippumatta siitä, onko latauspisteverkoston operaattorista erillinen yhtiö myötävaikuttanut pääsyn tarjoamiseen kyseiseen verkostoon kyseiselle käyttäjälle, mistä on kyse toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä.

21 Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdan mukaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Tämä käsite kattaa kaikki

sellaiset yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtomuodot, joissa toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin se olisi omaisuuden omistaja (tuomio 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Siten sähkön siirtämistä sähkökäyttöisen ajoneuvon akkuun koskeva liiketoimi on tavaroiden luovutus siltä osin kuin tämä liiketoimi oikeuttaa latauspisteen käyttäjän käyttämään ajoneuvonsa voimanlähteeksi siirrettyä sähköä, joka rinnastetaan direktiivin 2006/112 15 artiklan 1 kohdan nojalla aineelliseen omaisuuteen (tuomio 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, 38 kohta).

23 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 2006/112 15 artiklan 1 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että sähkön luovutus sähkökäyttöisen ajoneuvon lataamiseksi yleisön käytössä olevaan latauspisteverkostoon kuuluvalla latauspisteellä on ensiksi mainitussa säännöksessä tarkoitettu tavaroiden luovutus.

Toinen kysymys

24 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lähinnä, onko direktiivin 2006/112 14 artiklaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 15 artiklan 1 kohdan kanssa, tulkittava siten, että sähkökäyttöisen ajoneuvon lataaminen yleisön käytössä olevassa latauspisteverkostossa, johon käyttäjällä on pääsy muun yhtiön kuin latauspisteverkoston operaattorin kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella, merkitsee, että kulutettu sähkö luovutetaan ensin kyseisen verkoston operaattorilta yhtiölle, joka tarjoaa pääsyn latauspisteverkostoon, ja sen jälkeen kyseiseltä yhtiöltä kyseiselle käyttäjälle, vaikka käyttäjä valitsee sähkön määrän, latausajankohdan ja ?paikan sekä sen, miten sähköä käytetään.

25 Koska toisessa kysymyksessä täsmennetään, että sähkökäyttöisten ajoneuvojen käyttäjät valitsevat sähkön määrän, latausajankohdan ja ?paikan sekä sen, miten sähköä käytetään, tämä kysymys liittyy ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pohdintaan, joka koska sitä, miten laaja ulottuvuus on tämän tuomion 16 kohdassa selostetulla oikeuskäytännöllä, jonka perusteella voitaisiin edellä mainitut olosuhteet huomioon ottaen katsoa, että Digital Charging Solutions ei luovuta tavaraa kyseisille käyttäjille, vaan että se tosiasiasa toimii luotonantajana suhteessa näihin käyttäjiin.

26 Tältä osin on todettava, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin hän olisi sen omistaja (tuomio 18.7.2013 Evita K, C?78/12, EU:C:2013:486, 33 kohta ja tuomio 21.11.2013, Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, 20 kohta).

27 Direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräysvallan siirto ei edellytä, että osapuolella, jolle tämä aineellinen omaisuus siirretään, on se fyysisesti hallussaan, eikä sitä, että se kuljetetaan fyysisesti tälle osapuolelle tai että tämä osapuoli vastaanottaa sen fyysisesti (määräys 15.7.2015, Koela?N, C?159/14, EU:C:2015:513, 38 kohta).

28 Sama tavara voi siten olla kahden peräkkäisen direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksen kohteena, vaikka se välitetään annettujen ohjeiden mukaan suoraan ensimmäiseltä myyjältä toiselle ostajalle (ks. vastaavasti tuomio 10.7.2019, Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, 36 kohta).

29 Nämä päätelmät soveltuvat yhtä lailla sähkөөn, joka tämän tuomion 22 kohdassa todetun mukaisesti rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen direktiivin 2006/112 15 artiklan 1 kohdan nojalla.

30 Toiseen kysymykseen vastaamiseksi on kuitenkin muistutettava, että taloudellisten realiteettien, joita sopimukset lähtökohtaisesti heijastavat, huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytyksiä (ks. vastaavasti tuomio 20.2.1997, DFDS, C?260/95, EU:C:1997:77, 23 kohta ja tuomio 28.2.2023, Fenix International, C?695/20, EU:C:2023:127, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamista tiedoista ilmenee, että latauspisteverkoston operaattorit ovat sopimussuhteissa ainoastaan Digital Charging Solutionsiin ja että näiden sopimusten mukaan kyseinen yhtiö antaa käyttäjien, jotka ovat päättäneet tehdä sen kanssa sopimuksen, käyttöön kortin ja tunnistautumissovelluksen, joiden avulla nämä käyttäjät saavat pääsyn latauspisteverkoston, johon kuuluvilla latauspisteillä he voivat siten ladata sähkökäyttöisiä ajoneuvojaan. Kuten tämän tuomion 11 ja 12 kohdasta ilmenee, kyseisiä latauspisteitä ylläpitävät operaattorit laskuttavat kuukausittain Digital Charging Solutionsilta toimitetun sähkön hinnan, ja viimeksi mainittu yhtiö laskuttaa sekin kuukausittain käyttäjiltä sähkön hinnan lisättynä sähkön toimitukseen liittyvistä suorituksista maksettavalla korvauksella, jonka määrä ei ole riippuvainen toimitetun sähkön määrästä eikä siten kyseisen sähkön hinnasta eikä liioin latauskertojen lukumäärästä.

32 Kuten julkisasiamies on olennaisilta osin katsonut ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa, on todettava, että pääasiassa kyseessä olevat olosuhteet eroavat olosuhteista niissä asioissa, jotka johtivat tuomion 6.2.2003, Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73) ja tuomion 15.5.2019, Vega International Car Transport and Logistic (C?235/18, EU:C:2019:412) antamiseen.

33 Ensiksi mainitun asian osalta on tältä osin todettava, että siinä kyseessä olleen ajoneuvon tankkaamista koskeva liiketoimi liittyi leasingsopimukseen ja että tuossa kontekstissa otettiin lisäksi huomioon se, että leasingyhtiölle suoritettavat kuukausimaksut olivat vain – toisin kuin nyt kyseessä olevan pääasian laskutusmenettelyjen kohdalla – ennakkomaksuja ja todellinen kulutus kartoitettiin vuoden lopussa, että unionin tuomioistuin katsoi polttoaineen hallinnointia koskevan sopimuksen olevan polttoaineen ostamisen rahoittamista – joskin vain osittain – koskeva sopimus ja että leasingyhtiö tosiasiallisesti toimi luotonantajana leasingajoneuvon vuokralleottajanaan nähden (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2003, Auto Lease Holland, C?185/01, EU:C:2003:73, 35 ja 36 kohta). Toiseksi mainitun asian osalta on riittävää todeta, etteivät nyt käsiteltävän pääasian olosuhteet rinnastu myöskään olosuhteisiin, joissa emoyhtiö päättää, että sen tytäryhtiöt tankkaavat polttoainetta käyttäen polttoainekortteja, jotka emoyhtiö antaa niille ja joita voidaan käyttää emoyhtiön osoittamien toimittajien huoltoasemilla (tuomio 15.5.2019, Vega International Car Transport and Logistic, C?235/18, EU:C:2019:412, 14 ja 36 kohta).

34 Latauspisteiden käyttäjien ja Digital Charging Solutionsin väliset vastikkeen määräytymistä koskevat säännöt osoittavat, ettei sähkön ostojen esirahoittamiseksi ole olemassa rahoitusmekanismia. Kuten tämän tuomion 31 kohdassa on selostettu, kyseinen yhtiö ei nimittäin saa korvausta prosenttiosuutena sähköstä laskutetusta määrästä, vaan kiinteähintaisen maksun, joka ei ole riippuvainen käyttäjälle toimitetun sähkön määrästä eikä latauskertojen lukumäärästä.

35 Tästä seuraa, että vaikka käyttäjä päättää – kuten tämän tuomion 33 kohdassa mainittuihin

tuomioihin johtaneissa asioissa – milloin, missä ja miten paljon hän ostaa sähköä, kyseisissä tuomioissa esitettyjä päätelmiä ei voida soveltaa nyt kyseessä olevassa pääasiassa.

36 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 52 kohdassa korostanut, tässä tapauksessa yhtäältä latauspisteoperaattorien ja Digital Charging Solutionsin välisten sopimusten määräykset ja toisaalta kyseisen yhtiön ja latauspisteiden käyttäjien välisten sopimusten määräykset osoittavat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan, että sähköntoimitus käynnistyy käyttäjien valinnan mukaan paikassa, ajankohtana ja määrästä, jonka he itse valitsevat. Digital Charging Solutions ei puolestaan sitoudu itsenäisesti ja käyttäjien päätöksistä riippumatta ostamaan latauspisteverkoston operaattoreilta minkäänlaista määrää sähköä, vaan se näyttää olevan, kuten jo toisen kysymyksen sanamuodosta ilmenee, välikäden asemassa.

37 Tässä tilanteessa kyseistä sopimussuhteiden asetelmaa on arvioitava ottaen huomioon direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan, jossa säädetään tavaroiden siirrosta osto ? tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella ja joka on saman direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa olevaan tavaroiden luovutusta koskevaan yleiseen määritelmään nähden erityissännös, jonka soveltamisedellytykset ovat itsenäisiä 1 kohdan soveltamisedellytyksiin nähden (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2021, Gmina Wroc?aw (Käyttöoikeuden muuttuminen), C?604/19, EU:C:2021:132, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltaminen edellyttää, että kaksi edellytystä täyttyy. Yhtäältä on oltava toimeksianto, jonka täytäntöönpanossa komissionsaaja toimii komissionantajan lukuun tavaroiden luovutuksessa, ja toisaalta komissionsaajan hankkimien tavaroiden luovutusten ja myytyjen tai siirrettyjen tavaroiden luovutusten on oltava samoja (ks. vastaavasti tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, 51 kohta).

39 Jos nämä edellytykset täyttyvät, direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa luodaan oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäisestä identtisestä tavaroiden luovutuksesta, jotka kuuluvat arvonlisäverotuksen piiriin. Tämän fiktion perusteella verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu tavaroiden luovutukseen, katsotaan itse vastaanottaneen ja luovuttaneen kyseiset tavarat (ks. vastaavasti tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, 49 ja 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Tällaisessa tapauksessa kyseessä olevalla verovelvollisella on direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti tietty taloudellinen rooli kyseisten tavaroiden luovutuksessa, minkä takia sitä voidaan pitää välikätenä, joka toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun (ks. vastaavasti tuomio 19.2.2009, Athesia Druck, C?1/08, EU:C:2009:108, 35 ja 36 kohta).

41 Lisäksi on todettava, että on sähkökäyttöisen ajoneuvon lataamiseen käytettävän sähkön osto koskevan komissiosopimuksen luonteen mukaista, että sähkön laadusta, määrästä, ostoajankohdasta ja siitä, miten sähköä käytetään, päättää latauspisteen käyttäjä eikä komissionsaaja.

42 Tässä tapauksessa ei voida sulkea pois sitä, että pääasiassa kyseessä olevia suhteita voitaisiin tarkastella latauspisteverkoston operaattorien komissionantajina ja Digital Charging Solutionsin komissionsaajana tekeminä myyntikomissiosopimuksina, joiden puitteissa kyseiset operaattorit antavat yhtiölle toimeksiannon myydä sähköä sähkökäyttöisten ajoneuvojen käyttäjille omissa nimissään mutta operaattorien lukuun. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä olevista tosiasioista koskevista tarkistuksista muuta johdu, pääasiassa kyseessä olevia suhteita voidaan joka tapauksessa myös pitää latauspisteiden käyttäjien komissionantajina ja Digital Charging Solutionsin komissionsaajana tekeminä ostokomissiosopimuksina, joiden puitteissa käyttäjät antavat yhtiölle toimeksiannon ostaa latauspisteoperaattoreilta omissa

nimissään mutta käyttäjien lukuun sähköä, joka on toimitettava käyttäjille näiden sähkökäyttöisten ajoneuvojen lataamista varten.

43 Näin ollen näyttää siltä, että ensimmäinen direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltamisedellytyksistä täyttyy.

44 Kyseisen säännöksen toinen soveltamisedellytys näyttäisi sekin täyttyvän, koska tavaroiden luovutukset, jotka komissionsaajan katsotaan hankkineen, ja sen myymät tai siirtämät tavaroiden luovutukset ovat samoja.

45 Koska pääasian oikeusriita koskee myös kysymystä siitä, onko Digital Charging Solutionsin suorittama palvelu moniosainen liiketoimi, jonka luonteenomainen ja pääasiallinen osa on sähkön luovutus, vai koostuuko kyseinen suoritus kahdesta erillisestä suorituksesta, nimittäin sähkön luovutuksesta sekä pääsyn tarjoamisesta latauspisteverkostoon, on tässä suhteessa yksilöitävä tällaisen luokittelun kannalta määräävät tekijät ja täsmennettävä, miltä osin tällaisesta luokittelusta voi aiheutua mahdollisia seurauksia edellä mainitun säännöksen toisen soveltamisedellytyksen osalta.

46 On todettava, että kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista yhtäältä, onko arvonlisäverotuksen kannalta kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä suorituksesta, ja toisaalta, onko viimeksi mainitussa tapauksessa tämä yksi ainoa suoritus luokiteltava tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi (tuomio 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Erityisesti on niin, että vaikka jokaista liiketoimea on direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaisesti tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, taloudelliselta kannalta katsottuna yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta muodostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi. Tässä yhteydessä on katsottava, että kyseessä on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista (tuomio 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Lisäksi useita muodollisesti erillisiä palvelujen suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita kutakin näin voidaan joko verottaa tai joista kukin voidaan vapauttaa verosta, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Näin on erityisesti silloin, jos yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas käänteisesti muiden osatekijöiden on katsottava olevan yksi tai useampi liitännäinen suoritus, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä erityisesti silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino hyötyä pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, 29 ja 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on päättää, muodostaako kyseessä oleva suoritus kunkin asian erityisissä olosuhteissa yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen, ja arvioida tältä osin lopullisesti tosiseikkoja (tuomio 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuimen tulee kuitenkin esittää näille tuomioistuimille

kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät näkökohdat, jotka saattavat olla hyödyllisiä niiden ratkaistessa käsiteltävänä olevaa asiaa (tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C?89/23, EU:C:2024:333, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Kuten tämän tuomion 12 kohdasta ilmenee, tässä tapauksessa Digital Charging Solutions laskuttaa kuukausittain käyttäjiltä yhtäältä näiden ajoneuvojensa lataamiseksi ostaman sähkön hinnan ja toisaalta kiinteähintaisen maksun korvauksena pääsystä latauspisteverkostoon ja tiedoista, jotka koskevat sähkön hintaa ja sitä, ovatko latauspisteet käytettävissä, sekä latauspisteiden etsimistä ja paikantamista sekä reittisuunnittelua koskevista toiminnoista.

51 Kuten tämän tuomion 30 kohdassa on tältä osin todettu, taloudellisten realiteettien huomioon ottaminen, sellaisena kuin ne lähtökohtaisesti heijastuvat sopimuksista, on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys.

52 Näin ollen vastaus kysymykseen siitä, onko Digital Charging Solutionsin kaltaisen yhtiön sähkökäyttöisen ajoneuvon lataamiseksi suorittama sähkön luovutus yhdessä muiden tämän tuomion 50 kohdassa kuvattujen suoritusten kanssa yksi moniosainen liiketoimi, voi riippua siitä, millä edellytyksillä tästä luovutuksesta ja näistä suorituksista maksettava korvaus eräänä maksettavaksi niitä koskevien sopimusten mukaisesti.

53 Pääsyn tarjoamista latauslaitteisiin, teknistä tukea, latauspisteen varaamista, lataushistorian tarkastelua tai pisteiden kertymistä sähköiseen lompakkoon koskevien palvelujen, joita ei tarjota kiinteähintaista ja sähkön luovutuksesta täysin riippumatonta maksua vastaan, voidaan siten katsoa muodostavan yhdessä sähkön luovutuksen kanssa yhden moniosaisen liiketoimen arvonlisäverotuksen kannalta (ks. vastaavasti tuomio 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, 32 kohta).

54 Kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 24–29 kohdassa, jos käyttäjän on suoritettava korvaus näistä muista palveluista erillisenä kiinteähintaisena maksuna, joka on maksettava kuukausittain täysin sähkön luovutuksesta riippumatta, näiden palvelujen on sen sijaan katsottava olevan varsinaisesta sähkön luovutuksesta erillisiä ja itsenäisiä palveluja, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä olevista tarkistuksista muuta johdu.

55 Jos nimittäin tässä tilanteessa katsottaisiin, että kyseessä olevat palvelut ovat sähkön luovutuksesta erottamattomia tai puhtaasti siitä riippuvaisia siten, että ne yhdessä sähkön luovutuksen kanssa muodostavat yhden moniosaisen liiketoimen, taloudelliset realiteetit saatettaisiin sivuuttaa kahdessa suhteessa. Tämä koskee ensinnäkin niitä kuukausia, joina käyttäjä ei hanki sähköä, mutta on Digital Charging Solutionsin kanssa tekemänsä sopimuksen ehtojen mukaan velvollinen maksamaan kiinteähintaisen maksun kyseessä olevista palveluista. Toiseksi tämä liittyy siihen seikkaan, että mainittujen sopimusmääräysten mukaan kyseinen maksu, joka laskutetaan erillisenä eränä, ei vaihtelee käyttäjälle luovutetun sähkön määrän mukaan eikä saman kuukauden mittaisen jakson aikana toteutuneiden latauskertojen mukaan.

56 Sikäli kuin käyttäjä voisi ladata ajoneuvonsa useissa jäsenvaltioissa sijaitsevilla latauspisteverkostoissa ja sähkön luovutuspaikka voisi siten vaihdella toteutuneista sähkön ostoista riippuen, olisi lisäksi taloudellisten realiteettien kannalta sitäkin keinotekoisempaa kohdella kyseisiä palveluja yhden moniosaisen liiketoimen, jonka pääasiallisen suorituksen muodostaa sähkön luovutus, liittäjänä osana.

57 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 68 kohdassa, tässä tilanteessa varsinainen sähkön luovutus Digital Charging Solutionsilta käyttäjälle ei eroa sähkön luovutuksesta latauspisteoperaattorilta kyseiselle yhtiölle, joten direktiivin 2006/112 14 artiklan 2 kohdan c alakohdan toinen edellytys täyttyy.

58 Tästä ei kuitenkaan voida päätellä, ettei toinen edellytys täytyisi, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoisi, että Digital Charging Solutionsin toteuttama suoritus muodostaa yhden ainoan moniosaisen liiketoimen, jonka luonteenomainen ja pääasiallinen osa sähkön luovutus on.

59 Kuten tämän tuomion 47 ja 48 kohdasta ilmenee, tällainen luonnehdinta johtuisi nimittäin siitä seikasta, että kyseisen yhtiön suorittamia muita palveluja pidettäisiin sähkön luovutuksesta erottamattomina tai siitä täysin riippuvaisina. Näin ollen näillä palveluilla, joiden perusteella välikädelle suoritetaan korvaus, pyrittäisiin ainoastaan mahdollistamaan se, että sähkö, jonka katsottaisiin olleen latauspisteoperaattorin ja kyseisen välikäden välisen tavaroiden luovutuksen kohteena, luovutetaan latauspisteen käyttäjälle.

60 Edellä sanottu huomioon ottaen toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 14 artiklaa, luettuna yhdessä saman direktiivin 15 artiklan 1 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että sähkökäyttöisen ajoneuvon lataaminen yleisön käytössä olevassa latauspisteverkostossa, johon käyttäjällä on pääsy muun yhtiön kuin latauspisteverkoston operaattorin kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella, merkitsee, että kulutettu sähkö katsotaan luovutetuksi ensin kyseisen verkoston operaattorilta yhtiölle, joka tarjoaa pääsyn latauspisteverkoston, ja sen jälkeen kyseiseltä yhtiöltä kyseiselle käyttäjälle, vaikka käyttäjä valitsee sähkön määrän, latausajankohdan ja paikan sekä sen, miten sähköä käytetään, kun kyseinen yhtiö toimii omissa nimissään mutta käyttäjän lukuun kyseisen direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitetun komissiosopimuksen puitteissa.

Oikeudenkäyntikulut

61 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU, 14 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 15 artiklan 1 kohdan kanssa,**

on tulkittava siten, että

sähkön luovutus sähkökäyttöisen ajoneuvon lataamiseksi yleisön käytössä olevaan latauspisteverkoston kuuluvalla latauspisteellä on ensiksi mainitussa säännöksessä tarkoitettu tavaroiden luovutus.

2) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/162, 14 artiklaa, luettuna yhdessä direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 15 artiklan 1 kohdan kanssa,**

on tulkittava siten, että

sähkökäyttöisen ajoneuvon lataaminen yleisön käytössä olevassa latauspisteverkostossa, johon käyttäjällä on pääsy muun yhtiön kuin latauspisteverkoston operaattorin kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella, merkitsee, että kulutettu sähkö katsotaan luovutetuksi ensin kyseisen verkoston operaattorilta yhtiölle, joka tarjoaa pääsyn latauspisteverkoston, ja sen jälkeen kyseiseltä yhtiöltä kyseiselle käyttäjälle, vaikka käyttäjä valitsee sähkön määrän, latausajankohdan ja paikan sekä sen, miten sähköä käytetään, kun kyseinen yhtiö toimii omissa nimissään mutta käyttäjän lukuun direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna, 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitetun komissiosopimuksen puitteissa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.