

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

17 oktober 2024 (\*)

„ Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 14 en 15 – Opladen van elektrische voertuigen – Opladen door middel van faciliteiten die door een onderneming zijn verstrekt en die toegang geven tot een netwerk van oplaadpunten die door verschillende exploitanten worden beheerd – Kwalificatie van de handeling voor btw-doeleinden – ‚Levering van goederen’ – Overdracht ingevolge commissieovereenkomsten ”

In zaak C-60/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) bij beslissing van 3 februari 2023, ingekomen bij het Hof op 6 februari 2023, in de procedure

### **Skatteverket**

tegen

**Digital Charging Solutions GmbH,**

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis, president van de Vierde kamer, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, D. Gratsias (rapporteur) en E. Regan, rechters,

advocaat-generaal: T. ?apeta,

griffier: A. Lamote, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 februari 2024,

gelet op de opmerkingen van:

- Skatteverket, vertegenwoordigd door A. ?S. Pallasdies als gemachtigde,
- Digital Charging Solutions GmbH, vertegenwoordigd door U. Grefberg,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door H. Eklinder en F. ?L. Göransson als gemachtigden,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door Zs. Biró-Tóth en Z. Fehér als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Björkland en M. Herold als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 april 2024,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 14 en 15 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 (PB 2010, L 10, blz. 14) (hierna: „richtlijn 2006/112”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Digital Charging Solutions GmbH, een vennootschap naar Duits recht, en de Skatteverket (belastingdienst, Zweden) over de geldigheid van een fiscale ruling die op 8 april 2022 is afgegeven (hierna: „fiscale ruling”).

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

3 Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Bij elke handeling is de [belasting over de toegevoegde waarde (btw)], berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

4 In artikel 2, lid 1, van deze richtlijn staat het volgende te lezen:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

5 Artikel 14 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

[...]

c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.

[...]"

6 Artikel 15, lid 1, van die richtlijn luidt als volgt:

„Elektriciteit, gas, warmte of koude en soortgelijke zaken worden met ‚lichamelijke zaken‘ gelijkgesteld.”

### **Zweeds recht**

7 Volgens hoofdstuk 1, § 1, eerste alinea, punt 1, van de mervärdesskattelag (1994:200) [wet (1994:200) betreffende de belasting over de toegevoegde waarde] van 30 maart 1994 (SFS 1994, nr. 200) (hierna: „btw-wet”) moet btw worden betaald over de belastbare handelingen die in het binnenland in verband met goederen en diensten worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige.

8 Volgens hoofdstuk 1, § 6, van de btw-wet wordt onder „goederen” verstaan lichamelijke zaken, met inbegrip van onroerende goederen, alsook gas, warmte, koude en elektrische energie. Die paragraaf bepaalt verder dat „diensten” alle andere dan goederenleveringen zijn.

9 Hoofdstuk 2, § 1, eerste alinea, punt 1, van de btw-wet bepaalt dat onder „levering van goederen” onder meer wordt verstaan een levering van goederen onder bezwarende titel, en volgens hoofdstuk 2, § 1, derde alinea, punt 1, van deze wet wordt onder het „verrichten van diensten” verstaan dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht ten behoeve van, overgedragen aan of anderszins ter beschikking gesteld van een ander.

### **Hoofdeding en prejudiciële vraag**

10 Digital Charging Solutions is gevestigd in Duitsland en heeft geen vaste inrichting in Zweden. Zij biedt gebruikers van elektrische voertuigen in Zweden toegang tot een netwerk van oplaadpunten. De gebruikers ontvangen permanent informatie over de prijzen en de beschikbaarheid van de oplaadpunten van dit netwerk. Daarnaast omvat deze dienst functies voor het zoeken en vinden van oplaadpunten en routeplanning.

11 De oplaadpunten die tot dat netwerk behoren worden niet door Digital Charging Solutions beheerd maar door exploitanten met wie zij een contract heeft gesloten teneinde gebruikers van elektrische voertuigen de mogelijkheid te bieden deze op te laden. Daartoe verstrekt Digital Charging Solutions deze gebruikers een kaart en een authenticatie-app. Wanneer de kaart of de app wordt gebruikt, wordt de laadsessie geregistreerd bij de betrokken exploitant van het netwerk van oplaadpunten, die Digital Charging Solutions daarvoor een factuur uitreikt. De facturering vindt plaats aan het einde van elke maand en de factuur moet binnen de 30 dagen worden betaald.

12 Op basis van de facturen die Digital Charging Solutions van de exploitanten van de oplaadpunten ontvangt, brengt zij de kaart- of appgebruikers – eveneens maandelijks – afzonderlijk ten eerste de hoeveelheid geleverde elektriciteit en ten tweede de toegang tot het netwerk en de bijbehorende diensten in rekening. De prijs voor de elektriciteit is variabel, maar voor de toegang en die diensten wordt een vaste vergoeding gevraagd. Deze vergoeding wordt aangerekend ongeacht of de gebruiker tijdens de betrokken periode daadwerkelijk elektriciteit heeft afgenomen of niet. Het is niet mogelijk enkel elektriciteit af te nemen bij Digital Charging Solutions zonder ook voor de toegang tot het netwerk en voor die diensten te betalen.

13 Op 14 april 2021 heeft Digital Charging Solutions de Skatterättsnämnd (commissie voor fiscale rulings, Zweden) verzocht om een fiscale ruling. Op 8 april 2022 heeft deze commissie een ruling afgegeven volgens welke de levering door Digital Charging Solutions een samengestelde

handeling vormde die hoofdzakelijk werd gekenmerkt door de levering van elektriciteit aan gebruikers, en de plaats van levering moest worden geacht in Zweden te zijn gelegen.

14 De belastingdienst heeft beroep ingesteld bij de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden), de verwijzende rechter, met het verzoek de fiscale ruling te bevestigen. Ook Digital Charging Solutions heeft beroep ingesteld bij deze rechter, maar dan met het verzoek deze ruling te wijzigen. Digital Charging Solutions heeft bij de verwijzende rechter aangevoerd dat er in casu sprake is van twee afzonderlijke prestaties: een levering van elektriciteit en een dienstverrichting die bestaat in het verschaffen van toegang tot het netwerk van oplaadpunten, zodat alleen de levering van elektriciteit in Zweden zou mogen worden belast.

15 Zoals uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt, meent de meerderheid van de leden van de commissie voor fiscale rulings dat de exploitanten van de oplaadpunten elektriciteit leveren aan Digital Charging Solutions, die deze op haar beurt aan de gebruikers levert. Dit vormt volgens hen dus een keten van transacties waarbij die exploitanten niet contractueel gebonden zijn jegens de gebruikers.

16 Een minderheid van de leden van deze commissie is daarentegen van mening dat Digital Charging Solutions aan de gebruikers een dienst verstrekt, meer bepaald hun een netwerk van oplaadpunten ter beschikking stelt waarvoor zij vervolgens facturen uitreikt, wat inhoudt dat zij hun een vorm van krediet voor de aankoop van elektriciteit verleent, zoals in andere feitelijke omstandigheden ook is geoordeeld in de arresten van 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), en 15 mei 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412). Bij deze benadering wordt in het bijzonder rekening gehouden met het feit dat gebruikers vrij kunnen kiezen met betrekking tot voorwaarden zoals de kwaliteit, de hoeveelheid, het tijdstip van aankoop en de wijze waarop de elektriciteit wordt gebruikt.

17 Met het oog op de beslechting van het bij hem aanhangige geding vraagt de verwijzende rechter zich af wat de draagwijdte is van de uit die arresten voortvloeiende rechtspraak.

18 In deze omstandigheden heeft de Högsta förvaltningsdomstol de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is een levering aan de gebruiker van een elektrisch voertuig, bestaande in het opladen van het voertuig aan een oplaadpunt, een levering van goederen overeenkomstig artikel 14, lid 1, en artikel 15, lid 1, van [richtlijn 2006/112]?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moet een dergelijke levering dan worden geacht te bestaan in alle schakels van een transactieketen waarbij een tussenbedrijf is betrokken, wanneer er in elke schakel van die keten sprake is van een overeenkomst, maar alleen de gebruiker van het voertuig kan beslissen over zaken als hoeveelheid, tijdstip van aankoop en oplaadplaats, alsmede over de wijze waarop de elektriciteit wordt gebruikt?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### ***Eerste vraag***

19 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 15, lid 1, ervan, aldus moet worden uitgelegd dat de levering van elektriciteit voor het opladen van een elektrisch voertuig aan een oplaadpunt dat deel uitmaakt van een publiek toegankelijk netwerk van dergelijke oplaadpunten een levering van goederen vormt als bedoeld in eerstgenoemde bepaling.

20 Er dient te worden opgemerkt dat de eerste vraag blijkens de bewoordingen ervan gaat over de handeling die bestaat in het opladen van een elektrisch voertuig aan een oplaadpunt, los van de tussenkomst van een andere onderneming dan de exploitant van dat netwerk van oplaadpunten om de gebruiker toegang tot dat netwerk te geven. Deze tussenkomst maakt het voorwerp uit van de tweede vraag.

21 Artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt dat de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken als levering van goederen wordt beschouwd. Dat begrip strekt zich uit tot elke overdrachtshandeling met betrekking tot een lichamelijke zaak door een partij waarbij de wederpartij ertoe wordt gemachtigd over die zaak feitelijk als een eigenaar te beschikken (arrest van 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Aldus vormt de handeling bestaande in de toelevering van elektriciteit naar de accu van een elektrisch voertuig een levering van goederen, aangezien deze handeling de gebruiker van het oplaadpunt in staat stelt om de overgedragen elektriciteit, die krachtens artikel 15, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt gelijkgesteld met een lichamelijke zaak, voor de aandrijving van zijn voertuig te verbruiken (arrest van 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punt 38).

23 Bijgevolg dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 15, lid 1, van richtlijn 2006/112, aldus moet worden uitgelegd dat de levering van elektriciteit voor het opladen van een elektrisch voertuig aan een oplaadpunt dat deel uitmaakt van een publiek toegankelijk netwerk van dergelijke oplaadpunten een levering van goederen vormt als bedoeld in eerstgenoemde bepaling.

### ***Tweede vraag***

24 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 14 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 15, lid 1, ervan, aldus moet worden uitgelegd dat het opladen van een elektrisch voertuig bij een publiek toegankelijk netwerk van oplaadpunten waar de gebruiker toegang toe heeft op basis van een abonnement dat is afgesloten bij een andere onderneming dan de exploitant van dat netwerk, inhoudt dat de verbruikte elektriciteit eerst wordt geleverd door de exploitant van dat netwerk aan de onderneming die de toegang tot dat netwerk aanbiedt, en daarna door deze laatste onderneming aan de gebruiker, ook al kiest deze laatste de hoeveelheid, het tijdstip en de plaats van aankoop alsook de wijze waarop de elektriciteit wordt gebruikt.

25 Door in zijn tweede vraag te preciseren dat de gebruikers van elektrische voertuigen de hoeveelheid, het tijdstip en de plaats van aankoop kiezen alsook de wijze waarop de elektriciteit wordt gebruikt, geeft deze rechter aan dat hij zich afvraagt welke draagwijdte moet worden toegekend aan de in punt 16 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, volgens welke Digital Charging Solutions gelet op die omstandigheden zou kunnen worden geacht geen goed aan die gebruikers te leveren maar in werkelijkheid ten aanzien van hen als een kredietverstrekker te handelen.

26 Er zij in dit verband aan herinnerd dat het begrip „levering van goederen” niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht vastgelegde vormen, maar elke handeling tot overdracht van een lichamelijke zaak door een partij omvat, die de andere partij in staat stelt er daadwerkelijk over te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak (arresten van 18 juli 2013, *Evita-K*, C?78/12, EU:C:2013:486, punt 33, en 21 november 2013, *Dixons Retail*, C?494/12, EU:C:2013:758, punt 20).

27 De overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 vereist echter niet dat de partij aan wie deze lichamelijke zaak wordt overgedragen, deze fysiek in haar bezit heeft, noch dat die lichamelijke zaak fysiek naar haar wordt vervoerd en/of door haar fysiek wordt ontvangen (beschikking van 15 juli 2015, *Koela-N*, C?159/14, EU:C:2015:513, punt 38).

28 Zo kan een en hetzelfde goed het voorwerp uitmaken van twee opeenvolgende leveringen als bedoeld in artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 en – in opdracht – rechtstreeks van de eerste verkoper aan de tweede afnemer worden overgedragen (zie in die zin arrest van 10 juli 2019, *Kuršu zeme*, C?273/18, EU:C:2019:588, punt 36).

29 Dit geldt ook voor elektriciteit, die, zoals in punt 22 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, krachtens artikel 15, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt gelijkgesteld met een lichamelijke zaak.

30 Desalniettemin moet er bij de beantwoording van de tweede vraag op worden gewezen dat de inaanmerkingneming van de economische realiteit, die in beginsel in de contractuele regelingen wordt weergegeven, een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt (zie in die zin arresten van 20 februari 1997, *DFDS*, C?260/95, EU:C:1997:77, punt 23, en 28 februari 2023, *Fenix International*, C?695/20, EU:C:2023:127, punt 72 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Zo blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte inlichtingen dat de exploitanten van het netwerk van oplaadpunten enkel contractuele banden onderhouden met Digital Charging Solutions en dat deze onderneming volgens de betreffende overeenkomsten aan de gebruikers die ervoor hebben gekozen om met haar samen te werken een kaart en een authenticatie-app verstrekt waarmee zij toegang tot dat netwerk krijgen en aldus hun elektrische voertuigen kunnen opladen bij de oplaadpunten van dat netwerk. Zoals in de punten 11 en 12 van het onderhavige arrest is uiteengezet, brengen de exploitanten van die oplaadpunten de kosten van de aldus geleverde elektriciteit maandelijks in rekening aan Digital Charging Solutions, die deze op haar beurt eveneens maandelijks in rekening brengt aan de gebruikers. Daarbij komt nog een vergoeding voor de bijbehorende diensten, waarvan het bedrag niet afhangt van de hoeveelheid geleverde elektriciteit, en dus de kosten daarvan, noch van het aantal laadsessies.

32 Zoals ook de advocaat-generaal in punt 39 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, dient te worden vastgesteld dat de omstandigheden van het hoofdgeding verschillen van die van de zaken die tot de arresten van 6 februari 2003, *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73), en 15 mei 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C?235/18, EU:C:2019:412), hebben geleid.

33 Wat de eerste van deze zaken betreft, moet worden opgemerkt dat de handeling in verband met het van brandstof voorzien van het voertuig onderdeel vormde van een leasingovereenkomst, en dat het Hof in die context – bovendien rekening houdend met het feit dat de maandelijkse betalingen aan de leasingmaatschappij, anders dan de factureringsregeling in het onderhavige hoofdgeding, slechts een voorschot vormden en dat het werkelijke verbruik aan het einde van het

jaar werd vastgesteld – heeft geoordeeld dat de overeenkomst inzake brandstofadministratie minstens ten dele een overeenkomst inzake de financiering van de aankoop van brandstof was en dat de leasingmaatschappij in werkelijkheid ten aanzien van de lessee van het voertuig handelde als een kredietverstrekker (zie in die zin arrest van 6 februari 2003, *Auto Lease Holland*, C?185/01, EU:C:2003:73, punten 35 en 36). Wat de tweede zaak betreft, volstaat het vast te stellen dat de omstandigheden van het onderhavige hoofdgeding evenmin vergelijkbaar zijn met de situatie waarin een moedermaatschappij beslist dat haar dochterondernemingen van brandstof zullen worden voorzien door middel van tankkaarten die zij hun verstrekt en die mogen worden gebruikt bij de tankstations van de door haar aangewezen leveranciers (arrest van 15 mei 2019, *Vega International Car Transport and Logistic*, C?235/18, EU:C:2019:412, punten 14 en 36).

34 Dat er geen sprake is van een voorfinancieringsregeling voor de aankoop van elektriciteit wordt bevestigd door de wijze waarop de tussen de gebruikers van de oplaadpunten en Digital Charging Solutions bedongen vergoeding is vastgesteld. Zoals in punt 31 van het onderhavige arrest is uiteengezet, ontvangt deze onderneming als vergoeding immers geen percentage op het bedrag van het aangerekende elektriciteitsverbruik, maar een vaste vergoeding, ongeacht de hoeveelheid aan de gebruiker geleverde elektriciteit of het aantal laadsessies.

35 Hieruit volgt dat de lering uit de in punt 33 van het onderhavige arrest aangehaalde arresten niet toepasbaar is in de context van het hoofdgeding, ook al is het zoals in de zaken die tot die arresten hebben geleid de gebruiker die beslist waar, wanneer en in welke hoeveelheid hij elektriciteit afneemt.

36 Zoals de advocaat-generaal in punt 52 van haar conclusie heeft uiteengezet, houden de contractuele bedingen tussen de exploitanten van oplaadpunten en Digital Charging Solutions enerzijds en tussen deze laatste en de gebruikers van die oplaadpunten anderzijds volgens de door de verwijzende rechter verstrekte inlichtingen in casu in dat de gebruikers vrij beslissen om op de plaats en op het tijdstip van hun keuze een door hen gekozen hoeveelheid elektriciteit af te nemen. Digital Charging Solutions verbindt zich er van haar kant jegens de exploitanten van oplaadpunten niet toe om zelf, los van de beslissingen van de gebruikers, enige hoeveelheid elektriciteit aan te kopen, maar vervult blijkens de bewoordingen zelf van de tweede vraag de rol van tussenpersoon.

37 In deze omstandigheden dient dit samenspel van contractuele betrekkingen te worden onderzocht in het licht van artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112, dat de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie regelt en dat ten opzichte van de algemene definitie van „levering van goederen” van artikel 14, lid 1, van deze richtlijn een *lex specialis* vormt, waarvan de toepassingsvoorwaarden losstaan van die van dat lid 1 [zie in die zin arrest van 25 februari 2021, *Gmina Wrocław (Omzetting van het recht van vruchtgebruik)*, C?604/19, EU:C:2021:132, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

38 Voor de toepassing van artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112 moeten twee voorwaarden vervuld zijn. Ten eerste moet er een lastgeving bestaan ter uitvoering waarvan de commissionair voor rekening van de opdrachtgever optreedt bij de levering van goederen, en ten tweede moeten de door de commissionair ontvangen goederenleveringen identiek zijn aan de leveringen van de verkochte of overgedragen goederen (zie in die zin arrest van 12 november 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C?734/19, EU:C:2020:919, punt 51).

39 Indien aan die twee voorwaarden is voldaan, creëert artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112 een juridische fictie van twee identieke goederenleveringen die achtereenvolgens worden verricht en die binnen de werkingssfeer van de btw vallen. Volgens deze fictie wordt een belastingplichtige die in eigen naam maar voor rekening van een ander een levering van goederen verricht, geacht deze goederen zelf te hebben afgenomen en te hebben geleverd (zie in die zin

arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punten 49 en 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 In dat geval staat vast dat de betrokken belastingplichtige overeenkomstig artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112 een economische rol bij de levering van de betrokken goederen speelt zodat hij kan worden aangemerkt als een tussenpersoon die in eigen naam maar voor rekening van een ander handelt (zie in die zin arrest van 19 februari 2009, Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, punten 35 en 36).

41 Voorts dient te worden opgemerkt dat het in overeenstemming met de aard van een overeenkomst tot aankoop in commissie van elektriciteit voor het opladen van een elektrisch voertuig is dat de keuze van de kwaliteit, de hoeveelheid, het tijdstip van aankoop en de wijze waarop de elektriciteit wordt gebruikt, toekomt aan de gebruiker van het oplaadpunt en niet aan de commissionair.

42 In de onderhavige zaak valt niet uit te sluiten dat de contractuele verhoudingen in het hoofdgeding kunnen worden aangemerkt als overeenkomsten tot verkoop in commissie tussen de exploitanten van de oplaadpunten, als opdrachtgevers, en Digital Charging Solutions, als commissionair, waarbij die exploitanten aan deze laatste opdracht geven om in eigen naam maar voor hun rekening elektriciteit te verkopen aan de gebruikers van elektrische voertuigen. Hoe dan ook kunnen de contractuele verhoudingen in het hoofdgeding, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten feitelijke verificaties, ook worden aangemerkt als overeenkomsten tot aankoop in commissie tussen de gebruikers van de oplaadpunten, als opdrachtgevers, en Digital Charging Solutions, als commissionair, waarbij die gebruikers aan deze laatste opdracht geven om bij de exploitanten van oplaadpunten in eigen naam maar voor hun rekening elektriciteit aan te kopen die aan hen moet worden geleverd voor het opladen van hun elektrische voertuigen.

43 Hieruit volgt dat aan de eerste toepassingsvoorwaarde van artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112 lijkt te zijn voldaan.

44 Aan de tweede toepassingsvoorwaarde van deze bepaling lijkt eveneens te zijn voldaan, voor zover de leveringen van de goederen die worden geacht door de commissionair te zijn aangekocht en de leveringen van door hem verkochte of overgedragen goederen identiek zijn.

45 Aangezien het hoofdgeding ook betrekking heeft op de vraag of de door Digital Charging Solutions verrichte prestatie een samengestelde handeling vormt waarvan de levering van elektriciteit het kenmerkende en overheersende bestanddeel is, dan wel of deze prestatie bestaat uit twee afzonderlijke prestaties, namelijk een levering van elektriciteit en het geven van toegang tot het netwerk van oplaadpunten, dient te worden bepaald wat de beslissende factoren zijn om deze kwalificatie te kunnen verrichten, en moet nader worden bepaald in hoeverre die kwalificatie mogelijk gevolgen kan hebben voor de tweede toepassingsvoorwaarde van voornoemde bepaling.

46 Er zij aan herinnerd dat, wanneer een handeling uit een reeks aspecten en verrichtingen bestaat, rekening moet worden gehouden met alle omstandigheden waarin die handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of deze handeling voor de toepassing van de btw aanleiding geeft tot twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel tot één enkele prestatie, en of, in dit laatste geval, deze prestatie als „levering van goederen” dan wel als „dienst” moet worden gekwalificeerd (arrest van 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 In het bijzonder volgt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 weliswaar dat elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd,



maar mag de handeling die economisch gezien uit één enkele prestatie bestaat niet kunstmatig worden opgesplitst omdat anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast. Dienaangaande moet worden geoordeeld dat er sprake is van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige aan de klant levert of voor hem verricht, zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn om die uit elkaar te halen (arrest van 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Bovendien moeten meerdere, formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, in bepaalde omstandigheden als één enkele prestatie worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn. Dat is met name het geval wanneer een of meer bestanddelen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere bestanddelen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet in het bijzonder als ondergeschikt aan een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie (arrest van 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punten 29-30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 In het kader van de krachtens artikel 267 VWEU ingevoerde samenwerking staat het aan de nationale rechterlijke instanties om te bepalen of de betrokken prestatie in de omstandigheden van het concrete geval één enkele prestatie vormt en om alle definitieve feitelijke vaststellingen dienaangaande te doen (arrest van 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het is echter de taak van het Hof om die rechterlijke instanties alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de bij hen aanhangige zaak (arrest van 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Zoals in punt 12 van het onderhavige arrest is uiteengezet, brengt Digital Charging Solutions in casu de gebruikers elke maand het volgende in rekening: ten eerste, de kosten van de elektriciteit die zij hebben aangekocht om hun wagens op te laden; ten tweede, een vaste vergoeding voor de toegang tot het netwerk van oplaadpunten, de informatie over de elektriciteitsprijzen en de beschikbaarheid van de oplaadpunten, en de functies voor het zoeken en lokaliseren van oplaadpunten en routeplanning.

51 Zoals in punt 30 van het onderhavige arrest is opgemerkt, vormt de inaanmerkingneming van de economische realiteit, zoals die in beginsel is weergegeven in de contractuele regelingen, een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

52 Bijgevolg kan het antwoord op de vraag of de levering van elektriciteit door een onderneming als Digital Charging Solutions voor het opladen van een elektrisch voertuig samen met de andere in punt 50 van het onderhavige arrest beschreven diensten één enkele samengestelde handeling vormt afhangen van de voorwaarden waaronder de vergoeding voor die levering en die diensten volgens de desbetreffende contactuele regelingen opeisbaar wordt.

53 Zo kunnen diensten met betrekking tot toegang tot de oplaadapparatuur, technische ondersteuning, reservatie van een oplaadpunt, raadpleging van de historiek van de laadsessies of vergaren van credits in een digitale portefeuille, die niet worden verstrekt tegen betaling van een vaste vergoeding die ook verschuldigd is als er geen elektriciteit is geleverd, worden geacht samen met die levering één enkele samengestelde handeling te vormen voor de toepassing van de btw (zie in die zin arrest van 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22,

54 Zoals de advocaat-generaal in de punten 24 tot en met 29 van haar conclusie heeft opgemerkt, moeten dergelijke andere diensten, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, daarentegen worden geacht afzonderlijk en los van de eigenlijke levering van elektriciteit te worden verstrekt wanneer de gebruiker daar afzonderlijk een vaste maandelijkse vergoeding voor moet betalen ongeacht of er elektriciteit is geleverd.

55 Zou er in die omstandigheden van worden uitgegaan dat de diensten in kwestie onlosmakelijk met de levering van elektriciteit zijn verbonden of daar louter bijkomstig aan zijn, en zodoende samen met die levering één enkele samengestelde handeling vormen, dan kan namelijk in twee opzichten op een kunstmatige manier aan de economische realiteit worden voorbijgegaan. Ten eerste moet de gebruiker in de maanden waarin hij geen elektriciteit afneemt, volgens de contractuele bedingen waaraan hij ten aanzien van Digital Charging Solutions is gebonden wel de vaste vergoeding voor die diensten betalen. Ten tweede wordt deze vergoeding volgens die bedingen afzonderlijk aangerekend en varieert deze noch naargelang van de hoeveelheid aan de gebruiker geleverde elektriciteit noch naargelang van het aantal laadsessies in die maand.

56 Voor zover de gebruiker zijn voertuig bij netwerken van oplaadpunten in verschillende lidstaten kan opladen, en de plaats van levering van de elektriciteit bijgevolg van aankoop tot aankoop kan verschillen, zou het vanuit het oogpunt van de economische realiteit overigens des te kunstmatiger zijn om die diensten te behandelen als een bijkomstig aspect van één enkele samengestelde handeling waarbij de levering van elektriciteit de hoofdprestatie vormt.

57 In die omstandigheden verschilt de eigenlijke levering van elektriciteit aan de gebruiker door Digital Charging Solutions niet van de levering van elektriciteit door de exploitant van het oplaadpunt aan deze onderneming, zoals de advocaat-generaal in punt 68 van haar conclusie heeft opgemerkt, zodat aan de tweede voorwaarde van artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112 is voldaan.

58 Daaruit kan evenwel niet worden afgeleid dat niet aan deze tweede voorwaarde zou zijn voldaan indien de verwijzende rechter de door Digital Charging Solutions verrichte prestatie zou aanmerken als één enkele samengestelde handeling waarvan de levering van elektriciteit het kenmerkende en overheersende bestanddeel is.

59 Zoals in de punten 47 en 48 van het onderhavige arrest is uiteengezet, zou een dergelijke kwalificatie immers voortvloeien uit het feit dat de andere door deze onderneming verstrekte diensten worden geacht onlosmakelijk met de levering van elektriciteit te zijn verbonden of daaraan louter bijkomstig te zijn. Die diensten, die de vergoeding van de tussenpersoon rechtvaardigen, zouden er dan enkel toe strekken ervoor te zorgen dat de elektriciteit die het voorwerp heeft uitgemaakt van een goederenlevering die wordt geacht te zijn verricht door de exploitant van een oplaadpunt aan die tussenpersoon, aan de gebruiker van het oplaadpunt kan worden geleverd.

60 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 14 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 15, lid 1, ervan, aldus moet worden uitgelegd dat het opladen van een elektrisch voertuig bij een publiek toegankelijk netwerk van oplaadpunten waar de gebruiker toegang toe heeft op basis van een abonnement dat is afgesloten bij een andere onderneming dan de exploitant van dat netwerk, inhoudt dat de verbruikte elektriciteit wordt geacht eerst te worden geleverd door de exploitant van dat netwerk aan de onderneming die de toegang tot dat netwerk aanbiedt en vervolgens door deze laatste onderneming aan de gebruiker – ook al kiest deze laatste de hoeveelheid, het tijdstip en de plaats van aankoop alsook de wijze waarop de elektriciteit wordt gebruikt – wanneer die onderneming in eigen naam maar

voor rekening van de gebruiker handelt in het kader van een commissieovereenkomst als bedoeld in artikel 14, lid 2, onder c), van deze richtlijn.

## **Kosten**

61 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009, gelezen in samenhang met artikel 15, lid 1, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd,**

**moet aldus worden uitgelegd dat**

**de levering van elektriciteit voor het opladen van een elektrisch voertuig aan een oplaadpunt dat deel uitmaakt van een publiek toegankelijk netwerk van dergelijke oplaadpunten een levering van goederen vormt als bedoeld in eerstgenoemde bepaling.**

2) **Artikel 14 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162, gelezen in samenhang met artikel 15, lid 1, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd,**

**moet aldus worden uitgelegd dat**

**het opladen van een elektrisch voertuig bij een publiek toegankelijk netwerk van oplaadpunten waar de gebruiker toegang toe heeft op basis van een abonnement dat is afgesloten bij een andere onderneming dan de exploitant van dat netwerk, inhoudt dat de verbruikte elektriciteit wordt geacht eerst te worden geleverd door de exploitant van dat netwerk aan de onderneming die de toegang tot dat netwerk aanbiedt en vervolgens door deze laatste onderneming aan de gebruiker – ook al kiest deze laatste de hoeveelheid, het tijdstip en de plaats van aankoop alsook de wijze waarop de elektriciteit wordt gebruikt – wanneer die onderneming in eigen naam maar voor rekening van de gebruiker handelt in het kader van een commissieovereenkomst als bedoeld in artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Zweeds.