

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

T. APETA

van 25 april 2024 (1)

Zaak C-60/23

Skatteverket

tegen

Digital Charging Solutions GmbH

[verzoek van de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belastingheffing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 14, 15 en 24 – Oplaadpunten voor elektrische voertuigen – Beschikbaar stellen van faciliteiten voor het opladen van elektrische voertuigen, leveren van de nodige elektrische energie alsook verlenen van technische ondersteuning en ICT-diensten – Kwalificatie als ‚goederenlevering‘ of als ‚dienst‘ – Artikel 14, lid 1, artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 – Aard en rol van de leverancier van de faciliteiten bij die levering”

I. Inleiding

1. Het aantal geregistreerde elektrische voertuigen (EV's) in de Europese Unie groeit gestaag.⁽²⁾ Dit strookt met de Europese Green Deal, die ernaar streeft de Europese Unie tegen uiterlijk 2050 klimaatneutraal te maken. Voor het gebruik van EV's is vanzelfsprekend een bijbehorende infrastructuur, zoals laadpunten, vereist.

2. Parallel met de veranderingen die in de echte wereld plaatsvinden, is het noodzakelijk om wetgeving vast te stellen die van toepassing zal zijn op de nieuwe rechtsverhoudingen die uit dergelijke veranderingen ontstaan, of om reeds bestaande wetgeving met het oog daarop (opnieuw) uit te leggen. Dat is het thema van de onderhavige zaak, waarin de nationale rechter verzoekt om uitlegging van de btw-richtlijn⁽³⁾ wanneer deze wordt toegepast op handelingen die voortvloeien uit het gebruik van faciliteiten voor het opladen van EV's (zoals een kaart of een app).

3. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend naar aanleiding van een voor de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) aanhangig geding tussen Digital Charging Solutions GmbH (hierna: „DCS”), een vennootschap naar Duits recht, en de Skatteverket (belastingdienst, Zweden) over de geldigheid van de taxruling die door deze

belastingdienst op 8 april 2022 is afgegeven (hierna: „taxruling”).

II. Feiten van het hoofdgeding, prejudiciële vragen en procedure bij het Hof

4. DCS is een in Duitsland gevestigde onderneming, die geen vaste inrichting in Zweden heeft. Zij biedt gebruikers van EV's in Zweden toegang tot een netwerk van oplaadpunten. Via dat netwerk ontvangen gebruikers realtimeinformatie over de prijzen, de locatie en de beschikbaarheid van oplaadpunten, en kunnen zij met behulp van bepaalde functies oplaadpunten lokaliseren en hun route plannen.

5. De oplaadpunten die tot het netwerk behoren worden niet door DCS beheerd, maar door exploitanten van oplaadpunten (hierna: „EOP's”) waarmee DCS contracten heeft gesloten. DCS verstrekt EV-gebruikers een kaart en een authenticatie-app (hierna: „kaart- of appgebruikers”) waarmee zij hun voertuigen aan de oplaadpunten kunnen opladen. Wanneer de kaart of de app wordt gebruikt, wordt de laadsessie geregistreerd bij een EOP, die DCS voor die sessie factureert. De facturering vindt plaats aan het einde van elke kalendermaand en de betaling moet binnen 30 dagen worden gedaan.

6. Op basis van de facturen die DCS van de EOP's heeft ontvangen, brengt zij de kaart- of appgebruikers behalve de hoeveelheid elektriciteit die maandelijks is geleverd, ook de toegang tot het netwerk en bijbehorende diensten in rekening. De prijs van de elektriciteit varieert naargelang van de hoeveelheid die wordt afgenomen, maar voor de toegang en de dienstverlening wordt een vast bedrag gevraagd, dat in rekening wordt gebracht ongeacht of de gebruiker tijdens de betrokken periode daadwerkelijk elektriciteit heeft afgenomen. Elektriciteit kan bij de onderneming enkel worden gekocht indien ook toegang tot het netwerk wordt betaald.

7. Op 14 april 2021 heeft DCS de Skatterättsnämnd (commissie voor fiscale rulings, Zweden) verzocht om een taxruling. Op 8 april 2022 heeft de Skatterättsnämnd een ruling afgegeven volgens welke de levering door DCS 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.

8. De Skatteverket heeft zich tot de Högsta förvaltningsdomstol, de verwijzende rechter, gewend met het verzoek die taxruling te bevestigen. Ook DCS heeft zich tot die nationale rechterlijke instantie gericht, maar dan met het verzoek de taxruling te wijzigen. Daartoe voerde zij aan dat er sprake was van twee afzonderlijke leveringen, namelijk een levering van elektriciteit en een levering van diensten (faciliteren van toegang tot het netwerk van oplaadpunten), zodat alleen het deel bestaande in de levering van elektriciteit in Zweden zou mogen worden belast.

9. Blijkens het verzoek om een prejudiciële beslissing zijn de meningen binnen de Skatterättsnämnd verdeeld. De meerderheid van de leden ervan is van mening dat de EOP's elektriciteit leveren aan DCS, die ze doorlevert aan de gebruikers. Dit vormt derhalve een keten van transacties waarbij de EOP's niet contractueel gebonden zijn jegens de gebruikers.

10. Een minderheid in de Skatterättsnämnd is daarentegen van mening dat DCS gebruikers een dienst verleent waarbij zij met name een netwerk van oplaadpunten verstrekt en vervolgens facturen uitreikt, hetgeen inhoudt dat zij een zekere vorm van krediet voor de aankoop van elektriciteit verstrekt.(4) Bij die 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.

11. 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 [EV], 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 de btw-richtlijn?

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?”

12. Bij het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door DCS, de Skatteverket, de Hongaarse regering en de Europese Commissie.

13. Ter terechtzitting van 7 februari 2024 hebben de Zweedse regering en de Commissie pleidooi gehouden.

III. Toepasselijke bepalingen

14. Artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

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

15. Artikel 14, lid 2, van die richtlijn luidt als volgt:

„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.”

16. Artikel 28, dat gaat over het verrichten van diensten, bepaalt het volgende:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

17. Het Hof heeft geoordeeld dat de redenering die wordt gevolgd voor de uitlegging van artikel 28 van de btw-richtlijn ook geldt voor de levering van goederen ingevolge een overeenkomst tot koop in commissie overeenkomstig artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn.(5)

IV. Analyse

18. Artikel 15 van de btw-richtlijn bepaalt dat elektriciteit, vanuit het oogpunt van de btw, een goed is.

19. Het Hof is van oordeel dat een samengestelde handeling bestaande in de toelevering van elektriciteit naar de accu van een voertuig, het beschikbaar stellen van laadapparatuur en het verlenen van de noodzakelijke technische en ICT-ondersteuning een levering van goederen vormt in de zin van artikel 14, lid 1, en artikel 15, lid 1, van de btw-richtlijn.(6)
20. Hiermee lijkt de eerste vraag van de verwijzende rechter te zijn beantwoord. Derhalve zal ik in deze conclusie, op verzoek van het Hof, alleen ingaan op de tweede vraag.
21. Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen hoe de btw-richtlijn moet worden toegepast op elke schakel van de transactieketen met betrekking tot het opladen van een EV met behulp van een oplaadkaart of een app.
22. Ter beantwoording van deze vraag moet vooraf worden benadrukt dat de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt. Het Hof heeft dit meermaals herhaald.(7)
23. Bijgevolg moet ik mijn analyse beginnen met de vraag hoe de betreffende handeling/handelingen in casu plaatsvindt/plaatsvinden.
24. Zoals ik het begrijp verricht DCS twee verschillende leveringen: een levering van diensten en een levering van goederen.
25. De diensten bestaan erin dat aan een bestuurder van een EV een kaart of app wordt verstrekt die informatie geeft over en toegang biedt tot het netwerk van laadpunten. Voor die diensten reikt DCS (maandelijks) een factuur uit voor een vast bedrag, ongeacht of er elektriciteit wordt afgenomen. Op grond van artikel 43 van de btw-richtlijn ligt de plaats waar die dienst wordt „geleverd” in Duitsland, omdat de dienstverrichter daar zijn zetel heeft.
26. De levering van goederen, te weten elektriciteit, is een levering die losstaat van die van de diensten. De goederenlevering wordt aan het einde van elke maand gefactureerd op basis van de hoeveelheid gebruikte elektriciteit.
27. Afzonderlijke facturen sluiten weliswaar niet noodzakelijkerwijs uit dat er sprake is van één enkele samengestelde levering en dus van één enkele handeling(8), maar wanneer twee leveringen niet zo nauw verbonden lijken dat zij een onlosmakelijke economische prestatie vormen, zou het kunstmatig zijn om ze niet uit elkaar te houden en moeten ze derhalve vanuit het oogpunt van de btw in beginsel worden beschouwd als onderscheiden en zelfstandige handelingen.(9)
28. Wanneer de leveringen in het hoofdgeding als één samengestelde levering in plaats van twee afzonderlijke leveringen worden beschouwd, zou mijns inziens worden voorbijgegaan aan de betreffende contractuele regelingen en dus aan de economische en commerciële realiteit.(10)
29. Wanneer wordt erkend dat het verlenen van toegang tot het netwerk losstaat van de levering van elektriciteit zou dit, naar mijn mening, de betreffende rechtsverhoudingen, met het oog op de btw-behandeling ervan, juridisch gezien het meest realistisch weerspiegelen. Het betoog van DCS voor de verwijzende rechter (zie punt 8 van deze conclusie) lijkt dan ook juist.
30. De Commissie en de Zweedse regering waren het er ter terechtzitting over eens dat de afzonderlijk gefactureerde levering van diensten, bestaande in het verlenen van toegang tot het netwerk, in casu niet van belang is. De focus ligt derhalve op de juridische kwalificatie van de handelingen bij de tweede levering, te weten de levering van elektriciteit.

31. De handelingen bij de levering van elektriciteit betreffen de verhouding tussen de EOP en DCS en de verhouding tussen DCS en de kaart- of appgebruiker. Er is geen sprake van een directe verhouding tussen de EOP en de kaart- of appgebruiker. Dat wordt in casu ook niet betwist.

32. De betreffende verhoudingen kunnen voor de toepassing van de btw op drie mogelijke manieren worden gekenschetst.

33. De eerste benadering volgt uit de rechtspraak in de zaak Auto Lease Holland.⁽¹¹⁾ Volgens deze lijn in de rechtspraak wordt de handeling tussen DCS en de kaart- of appgebruiker aangemerkt als een levering van diensten waarbij krediet wordt verleend [die derhalve is vrijgesteld van btw op grond van artikel 135, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn]. Mijns inziens ligt een dergelijke benadering voor de handelingen in kwestie niet voor de hand. Daar een minderheid in de Skatterättsnämnd deze benadering heeft voorgesteld, zal ik deze optie niettemin eerst analyseren, in onderdeel A.

34. Bij de tweede optie worden de twee handelingen beschouwd als opeenvolgende verkopen die beide zijn onderworpen aan artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn – dit is het zogenaamde „koop-verkoopmodel”. De meerderheid van de Skatterättsnämnd en alle deelnemers in deze procedure achten dit model in casu van toepassing. Ik zal die optie analyseren in onderdeel B.

35. Bij de derde mogelijkheid wordt ervan uitgegaan dat de betreffende handelingen berusten op een commissionairmodel krachtens artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn. Ter terechtzitting is deze optie besproken, hoewel zij noch in de prejudiciële verwijzing noch door de deelnemers aan de schriftelijke behandeling aan de orde is gesteld. Naar mijn mening worden de handelingen in de onderhavige zaak met deze optie het best gekenschetst. Ik zal ingaan op de toepassing van artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn in onderdeel C.

A. Auto Lease Holland-rechtspraak

36. De arresten Auto Lease Holland en Vega International hadden betrekking op de btw-behandeling van handelingen in verband met het gebruik van tankkaarten. Deze twee zaken zijn qua omstandigheden anders, maar hebben toch bepaalde kenmerken gemeen. Bij beide zaken waren naast de kaartgebruiker, de kaartverstrekker en de energieleverancier meerdere actoren betrokken en ging het om opeenvolgende verkopen via een financiële transactie. Het Hof heeft in die arresten minder het accent gelegd op de levering van goederen (brandstof) dan op de wijze van betaling van die levering.⁽¹²⁾

37. In het arrest Vega International, dat gewoon het logische gevolg van het arrest Auto Lease Holland is, is vastgesteld dat de handeling tussen de kaartverstrekker en de kaartgebruiker neerkwam op een dienst in de vorm van kredietverlening.

38. Blijkens wetenschappelijke publicaties⁽¹³⁾ en discussies in het kader van het btw-comité⁽¹⁴⁾ hebben die arresten echter verschillende vragen opgeworpen. Veel critici hebben het verwijt geuit dat de voorgestelde uitlegging ertoe leidde dat de tussenpersoon onzichtbaar was.

39. Naar mijn mening is het onzeker of de concrete omstandigheden van die zaken vergelijkbaar zijn met die van de onderhavige zaak. Meer in het algemeen verschilt het bedrijfsmodel voor het opladen van EV's van dat van tanken, althans op dit moment. Terwijl een niet-elektrisch voertuig van brandstof kan worden voorzien met een tankkaart of een andere kaart dan wel met contanten en dit bij elk tankstation mogelijk is, geldt dat niet voor het opladen van een EV. EV's gebruiken andere oplaadsystemen en kunnen uitsluitend worden opgeladen bij de oplaadpunten van het betreffende netwerk. Opladen is niet mogelijk zonder gebruik van de kaart

of app die toegang biedt tot het netwerk. Tot slot staat vast dat kaarten of apps voor het opladen van EV's geen betaalinstrumenten zijn.

40. Voorts kan de kaart- of appgebruiker die een belastingplichtige is, indien de transactie tussen de kaartverstrekker en de kaart- of appgebruiker een andere, niet-belastbare handeling vormt (kredietverlening), geen btw aftrekken, aangezien de EOP slechts aan de kaartverstrekker een factuur voor de elektriciteit uitreikt.

41. Derhalve kunnen de vaststellingen van de Auto Lease Holland-rechtspraak niet automatisch worden toegepast op andere bedrijfsmodellen en handelingen met betrekking tot faciliteiten voor het opladen van EV's. Zij mogen dus niet worden toegepast buiten het kader van de omstandigheden waarin die beslissingen zijn gegeven.(15)

B. Koop-verkoopmodel (artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn)

42. Bij het koop-verkoopmodel worden de handelingen in kwestie beschouwd als opeenvolgende verkopen binnen één enkele, horizontale keten van leveringen. DCS koopt elektriciteit van de EOP en verkoopt die door aan de kaart- of appgebruiker.

43. Voor de toepassing van de btw is dat model gebaseerd op artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn. Elke handeling vormt een afzonderlijke levering van goederen die volgens die bepaling wordt beschouwd als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over de lichamelijke zaak te beschikken.

44. Zoals het Hof heeft toegelicht omvat de eigendomsoverdracht elke handeling tot overdracht van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij machtigt daar feitelijk als een eigenaar over te beschikken.(16)

45. Dit kan aldus worden opgevat dat een bepaalde vorm van zeggenschap over de goederen moet worden overgedragen opdat een handeling als een levering van goederen kan worden aangemerkt.(17) Dit is met name problematisch wanneer het geleverde goed, zoals in het hoofdgeding, energie is die niet gemakkelijk kan worden overgedragen of opgeslagen.(18)

46. In vergelijking met andere goederen (zoals blijkt uit artikel 15, lid 1, en de artikelen 38 en 39 van de btw-richtlijn) is elektriciteit specifiek van aard en is een van de kenmerken ervan dat de fysieke stroom ervan veel moeilijker te volgen is dan in het geval van andere goederen.(19)

47. Bij toepassing van dit model op de omstandigheden van de onderhavige zaak zou de eigendom van de elektriciteit moeten worden overgedragen van de EOP naar DCS, zodat DCS deze kan doorverkopen aan de kaart- of appgebruiker. Dat is in de onderhavige omstandigheden uiteraard niet aan de orde. De goederen worden immers rechtstreeks overgedragen van de EOP naar de kaart- of appgebruiker. Derhalve wordt noch het feitelijke bezit van elektriciteit noch de juridische eigendom ervan formeel overgedragen van de EOP naar DCS.

48. Niettemin is op grond van de wet een fictieve overdracht van de juridische eigendom toegestaan, zonder dat er sprake is van een feitelijke overdracht.

49. Volgens de rechtspraak kunnen er geldige redenen zijn waarom goederen niet rechtstreeks zijn ontvangen van degene die de factuur heeft opgesteld, zoals met name het bestaan van twee opeenvolgende verkopen van dezelfde goederen die – in opdracht – rechtstreeks van de eerste verkoper naar de tweede afnemer worden vervoerd, waardoor er sprake is van twee opeenvolgende leveringen in de zin van artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn, maar van één daadwerkelijk transport. Bovendien is het niet noodzakelijk dat de eerste afnemer op het moment

van dat transport eigenaar van de betrokken goederen is geworden, aangezien het feit dat er sprake is van een levering in de zin van die bepaling niet veronderstelt dat de juridische eigendom van het goed is overgedragen.(20)

50. Derhalve kan worden aangenomen dat de omstandigheden in het hoofdgeding vallen onder het koop-verkoopmodel, dat opeenvolgende verkopen impliceert. Hiervoor moet worden uitgegaan van de fictie dat het recht om als eigenaar over elektriciteit te beschikken is overgedragen van de EOP naar DCS, die daardoor de betreffende goederen kan doorverkopen.

51. Vanuit het oogpunt van de btw zijn beide handelingen belastbare handelingen. Aangezien de kaartverstrekker de elektriciteitsfactuur naar de kaart- of appgebruiker stuurt, kan de laatstgenoemde, indien hij een belastingplichtige is, de btw aftrekken.

52. In de omstandigheden van deze zaak doet DCS echter geen toezeggingen aan de EOP om een bepaalde hoeveelheid elektriciteit af te nemen en neemt zij evenmin beslissingen om elektriciteit te kopen. Het koopproces wordt pas gestart wanneer de kaart- of appgebruiker actie onderneemt, namelijk wanneer hij beslist bij welk oplaadpunt elektriciteit wordt afgenomen en hoeveel elektriciteit moet worden overgedragen, waarbij de levering plaatsvindt in zijn voertuig.

53. DCS neemt bij die levering van elektriciteit dus geen enkel ondernemersrisico, met uitzondering van het risico dat de kaart- of appgebruiker haar niet betaalt, omdat alles reeds is verkocht en geleverd wanneer zij de gebruiker factureert.

54. Bijgevolg is het interessant om te onderzoeken of de andere optie, waarbij de handelingen in kwestie onder artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, worden gebracht, niet beter aansluit bij de economische realiteit van het opladen van EV's.

C. Commissionairmodel [artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn]

55. Volgens het commissionairmodel zou de handeling in de onderhavige zaak worden omschreven als een transactie waarbij een commissionair is betrokken die handelt als tussenpersoon tussen de EOP en de kaart- of appgebruiker.

56. Er zijn twee soorten commissionairmodellen mogelijk: het verkoopcommissionairmodel en het inkoopcommissionairmodel.(21)

57. In het verkoopcommissionairmodel is de EOP de opdrachtgever en is de verstrekker van de faciliteiten (zoals DCS) de commissionair. Volgens dat model verkoopt de verstrekker van de faciliteiten in eigen naam maar voor rekening van de EOP elektriciteit aan de kaart- of appgebruiker.

58. In het inkoopcommissionairmodel is de kaart- of appgebruiker de opdrachtgever en is DCS de commissionair. Volgens dat model koopt de verstrekker van de faciliteiten (DCS) in eigen naam maar voor rekening van de kaart- of appgebruiker elektriciteit van de EOP. De situatie in deze zaak wordt het best omschreven in dat model, aangezien de aankoop van elektriciteit, zoals ik reeds heb uiteengezet (zie punt 52 van deze conclusie), op initiatief van de kaart- of appgebruiker plaatsvindt.

59. Uit juridisch oogpunt zijn beide commissionairmodellen gebaseerd op artikel 14, lid 2, onder c), en artikel 28 van de btw-richtlijn.(22) Artikel 28 bepaalt dat een belastingplichtige die als commissionair optreedt, dat wil zeggen handelt in eigen naam maar voor rekening van een ander, wordt geacht de betreffende dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht. Hoewel in artikel 28 van de btw-richtlijn slechts sprake is van de levering van diensten, heeft het Hof

geoordeeld dat hetzelfde ook voor de levering van goederen kan gelden.(23)

60. Voorts heeft het Hof geoordeeld dat artikel 14, lid 2, onder c), van die richtlijn de juridische fictie creëert van twee identieke goederenleveringen die achtereenvolgens worden verricht en binnen de werkingssfeer van de btw vallen.(24)

61. Derhalve vallen de betreffende handelingen onder het commissionairmodel indien aan twee voorwaarden is voldaan. Ten eerste moet er een lastgeving bestaan ter uitvoering waarvan de commissionair voor rekening van de opdrachtgever optreedt bij de levering van het goed en/of de verrichting van de dienst, en ten tweede moeten de door de commissionair afgenomen goederenleveringen en/of diensten identiek zijn aan die welke aan de opdrachtgever zijn verkocht of overgedragen.(25)

62. Ter terechtzitting waren de Zweedse regering en de Commissie het erover eens dat in de omstandigheden in het hoofdgeding aan beide voorwaarden was voldaan.

63. Ik sluit me daarbij aan.

64. Wat de eerste voorwaarde (lastgeving) betreft, is het juist om de situatie in casu te omschrijven als een overdracht van goederen op basis van een commissieovereenkomst waarbij een kaart- of appgebruiker de opdrachtgever en DCS de commissionair is, dan als een opeenvolging van bilaterale overeenkomsten. Ook uit de bewoordingen van de aan het Hof voorgelegde vragen blijkt dat DCS als tussenpersoon optreedt.

65. De kaart- of appgebruiker verzoekt DCS weliswaar niet bij elke laadsessie uitdrukkelijk om namens hem elektriciteit te kopen, maar het Hof heeft reeds geoordeeld dat de koper niet expliciet een volmacht aan de commissionair hoeft te geven.(26) Daarnaast kan het aanbieden van de kaart of app bij het oplaadpunt worden opgevat als een volmacht aan de commissionair om een specifieke hoeveelheid elektriciteit te kopen.

66. Wat de tweede voorwaarde betreft, is gesteld dat de levering van elektriciteit door de EOP aan de verstrekker van de faciliteiten niet identiek is aan de levering van elektriciteit door deze laatste aan de gebruiker, omdat de levering in het laatste geval wordt aangevuld met andere elementen.(27)

67. Dat kan in bepaalde omstandigheden juist zijn.(28)

68. In deze zaak staan de diensten in verband met het gebruik van de kaart of app echter los van de levering van elektriciteit (zie punt 29 van deze conclusie). De levering van elektriciteit in de transactie tussen de EOP en DCS is niet anders dan in de transactie tussen DCS en de kaart- of appgebruiker.

69. Derhalve lijkt het erop dat in casu is voldaan aan beide voorwaarden, te weten het bestaan van lastgeving en overeenstemming tussen de leveringen. De handelingen in kwestie sluiten dan ook aan bij het inkoopcommissionairmodel.

70. Tot slot zou, bij toepassing van het commissionairmodel op een situatie als in casu, de kaart- of appgebruiker die een belastingplichtige is, de btw kunnen aftrekken aangezien hij de factuur met btw ontvangt van DCS.

D. Commissionairmodel als de betere optie in de omstandigheden van deze zaak

71. Uit het voorgaande volgt dat de handelingen in het bedrijfsmodel waarvan in casu sprake is zowel onder artikel 14, lid 1, als onder artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn kunnen

worden gebracht. Zowel het koop-verkoopmodel als het commissionairmodel kan dergelijke opeenvolgende handelingen en ketenleveringen beschrijven.

72. De vraag is dan welke bepaling moet worden toegepast.

73. Mijns inziens biedt het commissionairmodel zoals beschreven in artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn de btw-behandeling die het best past bij een bedrijfsmodel als dat in de onderhavige zaak.

74. Wat betreft de relatie tussen artikel 14, lid 1, en artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn kan worden opgemerkt dat in de definitie van de in artikel 14, lid 2, onder c), bedoelde handeling geen gewag wordt gemaakt van „de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” waarvan sprake is in artikel 14, lid 1. Het Hof was dan ook van oordeel dat de wetgever van de Europese Unie deze handelingen weliswaar onder hetzelfde begrip „levering van goederen” heeft gebracht, maar toch een onderscheid heeft willen maken tussen de handeling van artikel 14, lid 2, onder c), en die van artikel 14, lid 1, die immers niet in dezelfde termen zijn gedefinieerd.⁽²⁹⁾ Hoewel beide bepalingen betrekking hebben op het begrip „levering van goederen”, staat artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn dus los van artikel 14, lid 1, ervan.⁽³⁰⁾

75. Zoals uit de bewoordingen en de opzet van artikel 14 van de btw-richtlijn blijkt en in de rechtspraak wordt bevestigd, vormt lid 2 van die bepaling een *lex specialis* ten opzichte van de algemene definitie in lid 1, waarvan de toepassingsvoorwaarden onafhankelijk zijn van die van lid 1.⁽³¹⁾

76. Wanneer een handeling zowel binnen de werkingssfeer van de algemene regel als binnen die van de *lex specialis* kan vallen, zou zij onder laatstgenoemde moeten worden gebracht, anders zou er geen reden voor het bestaan van de bijzondere regel zijn.

77. Voorts zou een beschrijving van de verhouding in kwestie op basis van artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn minder „fictief” zijn dan een beschrijving op grond van artikel 14, lid 1, van die richtlijn. Wanneer de laatstgenoemde bepaling als uitgangspunt wordt genomen, moet worden aangenomen dat er sprake is van opeenvolgende leveringen van elektriciteit, die echter slechts eenmaal is vervoerd, en dat elk van de betrokken partijen er toch als eigenaar over heeft kunnen beschikken. Volgens het commissionairmodel overeenkomstig artikel 14, lid 2, onder c), in samenhang met artikel 28 van de btw-richtlijn, moet de tussenpersoon worden geacht de elektriciteit zelf te hebben ontvangen en geleverd (zie punt 59 van deze conclusie). In aanvulling hierop zou dus nog slechts moeten worden aangenomen dat de kaart- of appgebruiker bij elk gebruik van zijn kaart of app aan DCS volmacht heeft gegeven om voor zijn rekening, maar in eigen naam, elektriciteit te kopen (zie punt 65 van deze conclusie).

78. Wanneer de redenering wordt gebaseerd op artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, zou dit eventuele moeilijkheden kunnen voorkomen ten aanzien van het als eigenaar beschikken over de lichamelijke zaak.⁽³²⁾

79. Bovendien zou een redenering op basis van diezelfde bepaling het werkelijke karakter van economische en commerciële handelingen met betrekking tot het opladen van EV's zoals aan de orde in het hoofdgeding beter weergeven.

80. Het klopt dat het btw-comité richtsnoeren voor faciliteiten voor het opladen van EV's heeft uitgevaardigd en heeft voorgesteld om artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn te gebruiken.(33) Die richtsnoeren zijn echter niet zo duidelijk of uitputtend als kan worden gedacht of mag worden verwacht.

81. Ten eerste hebben die richtsnoeren hoofdzakelijk betrekking op de verhouding tussen de EOP en de verstrekker van de faciliteiten(34) en bestrijken zij niet noodzakelijkerwijs alle bedrijfsmodellen voor het opladen van EV's.

82. In een model waarin er, zoals in casu, sprake is van twee afzonderlijke leveringen en dus twee verschillende handelingen – namelijk een levering van diensten waarvoor een vast bedrag in rekening wordt gebracht ongeacht of elektriciteit wordt afgenomen, en een levering van goederen, te weten elektriciteit, die aan het einde van elke maand wordt gefactureerd – kan ook artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn worden toegepast.

83. Het is mijns inziens kenmerkend dat DCS niet optreedt als een echte leverancier van elektriciteit omdat zij bij die levering geen enkel ondernemersrisico neemt. Deze onderneming speelt daarentegen een *economische* rol bij de levering van goederen in het hoofdgeding en kan derhalve worden aangemerkt als tussenpersoon.(35)

84. In het geval van verschillende verkopen van dezelfde goederen, die in opdracht rechtstreeks van de eerste verkoper naar de afnemer worden vervoerd, waardoor er sprake is van twee opeenvolgende leveringen, lijkt het mij uit het oogpunt van de economische en commerciële realiteit derhalve correcter ervan uit te gaan dat de partij in het midden slechts als tussenpersoon optreedt.

85. Tot slot, maar daarom niet minder belangrijk, zou – indien ervoor wordt gekozen om artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn een handeling als in casu aan de orde te laten regelen – het recht op aftrek(36) op transparante wijze aan de kaart- of appgebruiker worden gegarandeerd. Bijgevolg zou de voorgestelde oplossing stroken met het beginsel van fiscale neutraliteit.(37)

86. Ik ben dan ook van mening dat de optie op basis van artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn het best aansluit bij omstandigheden als die van het hoofdgeding.

87. Alleen indien niet is voldaan aan de twee voorwaarden van artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn (bestaan van lastgeving en overeenstemming tussen de leveringen), zou artikel 14, lid 1, ervan in het hoofdgeding van toepassing zijn. Het is aan de nationale rechter om te bepalen of aan de voorwaarden is voldaan.

88. Indien artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt toegepast, zoals het btw-comité heeft voorgesteld in zijn richtsnoeren voor faciliteiten voor het opladen van EV's (zie punt 80 van deze conclusie), zou DCS worden aangemerkt als een „belastingplichtige wederverkoper” in de zin van artikel 38, lid 2, van die richtlijn en zou de levering van elektriciteit door de EOP aan DCS worden geacht te geschieden waar de belastingplichtige wederverkoper (DCS) de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd overeenkomstig artikel 38, lid 1, van die richtlijn. Dat zou in de omstandigheden van deze zaak Duitsland zijn.

89. Hoe dan ook moet de levering van elektriciteit door DCS aan een kaart- of appgebruiker die zijn EV oplaadt, op grond van artikel 39 van de btw-richtlijn worden geacht te geschieden op de plaats waar de bestuurder het werkelijke gebruik en verbruik van de elektriciteit heeft, dat wil zeggen daar waar zich het oplaadpunt bevindt. Dat zou in casu Zweden zijn.

90. Op basis van het voorgaande ben ik van mening dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het opladen van een EV binnen een netwerk van oplaadpunten waartoe een gebruiker toegang heeft middels een abonnement dat hij bij een andere onderneming dan de EOP heeft afgesloten, inhoudt dat de elektriciteit die wordt verbruikt aan die gebruiker wordt geleverd door de EOP en dat de onderneming die toegang tot die oplaadpunten biedt bij die levering optreedt als commissionair in de zin van artikel 14, lid 2, onder c), van die richtlijn.

91. Indien aan de twee voorwaarden van artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn niet is voldaan, moet de levering van elektriciteit aan de gebruiker daarentegen overeenkomstig artikel 14, lid 1, ervan worden geacht te geschieden door de onderneming die toegang biedt tot een netwerk van oplaadpunten aan gebruikers.

V. Conclusie

92. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Högsta förvaltningsdomstol te beantwoorden als volgt:

„Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moet aldus worden uitgelegd dat het opladen van een elektrisch voertuig binnen een netwerk van oplaadpunten waartoe een gebruiker toegang heeft middels een abonnement dat hij bij een andere onderneming dan de exploitant van het oplaadpunt heeft afgesloten, inhoudt dat de elektriciteit die wordt verbruikt aan die gebruiker wordt geleverd door de exploitant en dat de onderneming die toegang tot die oplaadpunten biedt bij die levering optreedt als commissionair in de zin van artikel 14, lid 2, onder c), van die richtlijn.

Indien aan de twee voorwaarden van artikel 14, lid 2, onder c), van richtlijn 2006/112 niet is voldaan, moet de levering van elektriciteit aan de gebruiker daarentegen overeenkomstig artikel 14, lid 1, ervan worden geacht te geschieden door de onderneming die toegang biedt tot een netwerk van oplaadpunten aan gebruikers.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Zie bijvoorbeeld Europees Milieuagentschap, „New registrations of electric vehicles in Europe”, 24 oktober 2023, beschikbaar op <https://www.eea.europa.eu/en/analysis/indicators/new-registrations-of-electric-vehicles>

3 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: „btw-richtlijn”).

4 Zie de arresten van 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73; hierna: „Auto Lease Holland”); 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536; hierna: „Fast Bunkering Klaipėda”), en 15 mei 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412; hierna: „Vega International”).

5 Arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 50).

6 Arrest van 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

7 Arresten van 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punt 23); 12 november

2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 48), en 4 mei 2023, Balgarska telekomunikatsioonina kompania (C-127/22, EU:C:2023:381, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 Zie in die zin arrest van 26 mei 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punt 26).

9 Zie in die zin arrest van 16 juli 2015, Mapfre asistencia en Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488, punt 57).

10 Het Hof was van oordeel dat de betreffende contractuele regelingen in beginsel de economische en commerciële realiteit van de handelingen weergeven en derhalve een in aanmerking te nemen factor vormen wanneer wordt getracht de aard van een handeling te achterhalen. Zie arrest van 28 februari 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127, punt 72 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 Hieronder vallen Auto Lease Holland en Vega International. Af en toe verwijs ik naar de zaak Fast Bunkering Klaipėda, zoals de meeste auteurs, maar vanwege de bijzonderheden van die zaak, die ging over de vraag of voor de levering van brandstof aan schepen in het internationale vervoer btw-vrijstellingen golden, ben ik van mening dat zij niet vergelijkbaar is met de andere twee zaken (zie voor een vergelijkbare opvatting Ek, M., „The concept of transfer of goods pursuant to a commission contract in EU VAT”, *Skattenytt*, 2022, blz. 3-26, blz. 19).

12 Zie arrest Auto Lease Holland (punten 34-36) en arrest Vega International (punten 39-41).

13 Kirsch, S., en Orban, C., „CJEU confirms that the provision and settlement of fuel cards may constitute a financial service that is exempt from VAT in Vega International case”, *Intertax*, 2019, blz. 898-900 (zij verwijzen naar „suboptimale consequenties”). Er zijn ook enkele meer verbale kritieken (Reiß, W., *UR* 2003, blz. 428-441, blz. 437, en Wäger, *UStG*, 2e druk, 2022, § 3, UStG), die naar het arrest Auto Lease Holland verwijzen als „Stone age tax law”; Gómez, D., en Echevarría Zubeldia, G., „The VAT conundrum of fuel cards: Thoughts on the ECJ judgment in Vega International”, *Intl. VAT Monitor*, 2019, blz. 6; Garnito, P., „A look back at EU VAT developments in 2019 regarding insurance and financial services: Part 1”, *Intl. VAT Monitor*, 2020, blz. 222-234; Nellen, F., van Doesum, A., Corniejle, S., en van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT law*, 2e druk, 2020, blz. 131; Ek, M., voetnoot 11, op.cit.; VAT Expert Group, *Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the EU Case C-235/18 Vega International: Fuel cards*, 29 maart 2022, te vinden op <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/dbc22ed9-fcdb-485b-bc90-e9a16a6c4a9f/details>. Hierbij zij erop gewezen dat de VAT Expert Group, die is ingesteld bij besluit van de Commissie van 26 juni 2012 tot oprichting van een deskundigengroep op het gebied van de btw (PB 2012, C 188, blz. 2-3), losstaat van het btw-comité; btw-comité, „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *werkdokument nr. 1067*, juli 2023, blz. 3; Merckx, M., „VAT and business models for charging electric vehicles”, *International VAT Monitor*, 2021, blz. 275-284, blz. 281.

14 Btw-comité, „Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *werkdokument nr. 1008*, maart 2021, blz. 11; „Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *werkdokument nr. 1020*, oktober 2021; „Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *werkdokument nr. 1046*, oktober 2022; „Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *werkdokument nr. 1064 FINAL*, maart 2023, en „Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *werkdokument nr. 1067*, juli 2023.

15 Gómez, D., en Echevarría Zubeldia, G., voetnoot 13, op.cit.

16 Zie in die zin arresten van 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, punt 7), en 27 april 2023, *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

17 Ek, M., voetnoot 11, op.cit., blz. 8.

18 Ten aanzien van de levering van brandstof overwoog advocaat-generaal Sharpston in haar conclusie in de zaak *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:156, punt 42) het volgende: „[...] Wanneer brandstof eenmaal is geleverd in de tanks van een schip voor de vaart op volle zee, is het buitengewoon moeilijk voor te stellen hoe daarover anders valt ‚te beschikken‘ dan door verbruik voor de energiebehoeften van het betrokken schip (door de exploitant ervan, dus). Elke andere vorm van daadwerkelijke beschikking door een andere juridische eigenaar van de brandstof dan de exploitant van het schip lijkt een fysieke interventie te vereisen van onpraktische aard. [...] Het is in de praktijk onwaarschijnlijk dat de brandstof niet voor de behoeften van het schip zal worden gebruikt, en het lijkt onaannemelijk dat de tussenpersoon, zolang hij de juridische eigenaar is, de verantwoordelijkheden van een eigenaar op zich zal willen nemen (zoals het betalen van de kosten van opslag en verzekering) teneinde er op andere wijze over te kunnen beschikken.” Zie ook arrest *Fast Bunkering Klaipėda* (punt 52).

19 Merx, M., voetnoot 13, op.cit., blz. 280.

20 Zie in die zin arrest van 10 juli 2019, *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Gómez, D., en Echevarría Zubeldia, G., voetnoot 13, op.cit.; Ek, M., voetnoot 11, op.cit., blz. 6; btw-comité, „Case law: Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *werkdokument nr. 1046*, oktober 2022, blz. 7.

22 Er zijn soms ook discussies over de verschillen tussen nader en niet nader genoemde commissionairs, aangezien sommige lidstaten de een of de ander op grond van het contractenrecht anders behandelen (Nellen, F., van Doesum, A., Corniejle, S., en van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT law*, 2e druk, 2020, blz. 130). Dat aspect valt echter buiten het bestek van deze conclusie (zie in dat verband Ek, M., voetnoot 11, op.cit., blz. 10).

23 Zie in die zin arresten van 4 mei 2017, *Commissie/Luxemburg* (C-274/15, EU:C:2017:333, punt 88), en 12 november 2020, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 50).

24 Zie in die zin arrest van 12 november 2020, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, punten 49 en 50).

25 Arrest van 12 november 2020, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 51).

26 Zie in die zin arrest van 21 januari 2021, *UCMR – ADA* (C-501/19, EU:C:2021:50, punten 44 en 47).

27 Merx, M., voetnoot 13, op.cit., blz. 281.

28 Dat zou kloppen indien de levering van elektriciteit niet kan worden losgekoppeld van de levering van andere daarmee samenhangende diensten. In die omstandigheden zou de eerste levering door de EOP aan de kaartverstrekker één enkele levering (van goederen) vormen en zou

de tweede levering door de kaartverstrekker aan de gebruiker een samengestelde levering (van goederen en diensten) vormen. Hiervan leek sprake te zijn in het arrest van 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

29 Zie in die zin arresten van 4 oktober 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, punt 31); 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punt 35), en 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omzetting van het recht van vruchtgebruik) (C-604/19, EU:C:2021:132, punt 54).

30 Nellen, F., van Doesum, A., Corniejle, S., en van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT law*, 2e druk, 2020, blz. 130.

31 Zie in die zin arresten van 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punt 36), en 27 april 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Zie in die zin arrest van 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punten 35 en 41).

33 Richtsnoeren die voortvloeien uit de 118e vergadering van 19 april 2021, document C-taxud.c.1(2021)6657619?1018.

34 Volgens Merx, M., voetnoot 13, op.cit., blz. 279, is in die richtsnoeren „alleen een standpunt ingenomen ten aanzien van de kwalificatie van de levering door de EOP”.

35 Zie in die zin arrest van 19 februari 2009, Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, punt 36).

36 Hierbij moet er echter op worden gewezen dat de onderhavige zaak niet gaat over dat recht.

37 Het begrip „fiscale neutraliteit” heeft een eigen, bijzondere betekenis in de belastingwetenschap. Daarom wordt het in het belastingrecht gebruikt naast en soms in plaats van het begrip „gelijke behandeling” [conclusie van advocaat-generaal Szpunar in de zaak Hauptzollamt B (Facultatieve belastingverlaging), C-100/20, EU:C:2021:387, punt 76].