MARTIN CARLSSON

C-60/23, Digital Charging Solutions – vägledande förhandsavgörande från EU-domstolen

EU-domstolen har lämnat ett förhandsavgörande avseende moms vid laddning av elfordon. Förhandsavgörandet är vägledande för momshanteringen under vissa omständigheter, men enligt författaren kvarstår en del oklarheter. Dessutom anser författaren att vissa av EU-domstolens bedömningar kan ifrågasättas och att omständigheterna i det enskilda fallet kan medföra att utgången blir en annan än den som EU-domstolen nådde i förhandsavgörandet.

1 BAKGRUND

Bolaget Digital Charging Solutions GmbH (DCS) hade säte i Tyskland och saknade fast etablering i Sverige. DCS tillhandahöll svenska användare av elfordon tillgång till ett laddningsstationsnätverk. Tillgången till nätverket gjorde det möjligt för användarna att ladda elfordon, men de gavs även löpande prisinformation och information om laddningsstationernas tillgänglighet. Användarna hade också möjlighet att söka och hitta laddningsstationer och att planera sina rutter. Enligt avtalet skulle DCS även fakturera användarna för den förvärvade elen, något DCS också gjorde.

DCS hade ingått avtal med ett antal laddningsstationsoperatörer, här kallade CPO:er,[1] om laddning av elfordon och fakturering. Av avtalen framgick att DCS inte hade åtagit sig att självständigt och oberoende av användarnas beslut köpa någon el från CPO:erna. DCS hade även ingått avtal med användarna och försett dem med ett kort och en app som möjliggjorde laddning av elfordon. CPO:erna och användarna hade inte ingått några avtal med varandra.

När användarna hade autentiserat sig hos en CPO med användning av sitt kort eller sin DCS-app, kunde användarna ladda sina elfordon.[2] CPO:erna fakturerade månatligen DCS för de laddningar av el som skett

1 Charge Point Operator.

2 Bolag med DCS:s roll i laddningsnätverk kallas ofta för eMSP:er (eMobility Service Providers).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

under en viss period och DCS fakturerade först därefter, också månatligen, användarna. DCS fakturerade användarna för laddningarna, men även för tillgången till laddningsnätverket med tillhörande tjänster. Faktureringen för tillgången till laddningsnätverket och tillhörande tjänster skedde oavsett om användarna hade laddat några fordon under perioden eller inte. Det var inte heller möjligt att köpa el på detta sätt utan att samtidigt betala för tillgången till nätverk och tillhörande tjänster. Användarna initierade laddningarna av el och styrde ensidigt över när, var och till vilken kvantitet som el skulle levereras.

DCS hade ansökt om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och frågat om dess tillhandahållanden utgjorde ett sammansatt tillhandahållande eller två separata tillhandahållanden, och i det fall det rörde sig om ett sammansatt tillhandahållande, om det skulle anses utgöra en leverans av en vara ur momssynpunkt.[3]

Skatterättsnämnden fann att DCS tillhandahöll användarna både laddning av el och tillgång till laddningsnätverket. Det rörde sig enligt Skatterättsnämnden om ett sammansatt tillhandahållande där laddningen (dvs. leveransen av el) var den del som huvudsakligen efterfrågades av användarna. Tillgången till laddningsstationsnätverket med tillhörande tjänster var endast ett medel för att ge användarna möjlighet att ladda sina elfordon. Två av Skatterättsnämndens ledamöter var skiljaktiga och anförde att DCS inte kunde anses köpa in och sälja el vidare till användarna, utan att elen i stället levererades direkt från CPO:erna till användarna och att DCS tillhandahöll användarna ett sammansatt tillhandahållande, vilket bestod av tillgång till laddningsnätverket med tillhörande tjänster samt viss kreditgivning. De skiljaktiga ledamöterna ansåg att det rörde sig om en administrativ huvudregelstjänst, dvs. inte en undantagen finansiell tjänst eller en elektronisk tjänst.[4]

DCS och Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked till Högsta förvaltningsdomstolen som begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Högsta förvaltningsdomstolen bad EU-domstolen svara på om ett tillhandahållande som bestod i att möjliggöra laddning av ett elfordon ansågs vara en leverans av en vara och, om det var

3 DCS frågade även Skatterättsnämnden om dess tjänster, i det fall det var fråga om separat tillhandahållna tjänster, skulle beskattas i Sverige som elektroniska tjänster. EU-domstolen har inte uttalat sig i denna fråga varför jag inte har kommenterat den vidare. HFD:s kommande dom skulle dock kunna aktualisera frågan.

4 Skatterättsnämndens förhandsbesked den 8 april 2022, dnr 9-21/I.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

fallet, om en sådan leverans skulle anses föreligga mellan CPO:erna och DCS och mellan DCS och användarna, när det endast var användarna som förfogade över omständigheter som kvantitet, tidpunkt och plats för laddningen, samt hur elen skulle användas.[5]

Den 17 oktober 2024 meddelade EU-domstolen sitt förhandsavgörande. Målet avgjordes av Högsta förvaltningsdomstolen först efter att denna artikel hade färdigställts (HFD 2025 not. 9). Målet återförvisades till Skatterättsnämnden för fortsatt prövning.

2 EU-DOMSTOLENS FÖRHANDSAVGÖRANDE

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet[6] anger att leverans av varor avser överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. EU-domstolen hänvisade därefter till ett tidigare förhandsavgörande och anförde att begreppet *leverans av varor* ska anses innefatta samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Vidare konstaterade domstolen att transaktionen att överföra el till batteriet i ett elfordon utgjorde leverans av vara samt att el ska likställas med materiella tillgångar enligt artikel 15.1 i mervärdesskattedirektivet.[7] EU-domstolen besvarade därefter Högsta förvaltningsdomstolens första fråga med att överföringen av el till batterier i elfordon utgjorde leverans av vara.[8]

Därefter konstaterade EU-domstolen att det var möjligt att en och samma vara kan vara föremål för två på varandra följande leveranser, även när varan överförs från den första parten direkt till den tredje parten i en transaktionskedja och att detta även gällde leveranser av el. Den ekonomiska verkligheten, som följde av avtalen, behövde dock beaktas för att det skulle kunna avgöras om CPO:erna levererade el till DCS och om DCS levererade elen vidare till användarna.[9]

Eftersom användarna enligt eget gottfinnande tog initiativ till leveransen av el, på den plats, vid den tidpunkt och i den kvantitet de önskade och

5 Högsta förvaltningsdomstolens protokoll den 3 februari 2023, mål nr 2678-22.

6 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

7 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 20 och 21 med hänvisning till C-282/22 ”Dyrektor Krajowej” p. 33 och 38.

8 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 22 och 23.

9 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 28, 29 och 30.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

DCS inte hade åtagit sig att självständigt, och oberoende av operatörerna, köpa någon el, ansåg dock EU-domstolen att DCS tycktes vara en mellanhand.[10] EU-domstolen ansåg således att CPO:erna inte kunde anses leverera el till DCS, utan att leveranserna i stället gjordes direkt till användarna.

Enligt EU-domstolen kunde DCS emellertid inte anses tillhandahålla finansiella tjänster (kreditgivning) till användarna. Omständigheterna i det här aktuella fallet skiljde sig, enligt EU-domstolen, nämligen från de omständigheter som förelåg i de tidigare förhandsavgörandena ”Auto Lease Holland”[11] och ”Vega International”[12] på följande sätt:

- Affärsmodellen för att ladda elfordon är inte den samma som vid tankning av bränsle. Laddning av ett elfordon förutsätter medlemskap i ett laddningsnätverk medan bränsle kan köpas på valfri bensinstation med användning av ett drivmedelskort, något annat kort eller med kontanter. Kort och appar för elfordon är inte heller betalningsmedel.[13]
- ”Auto Lease Holland” avsåg försäljning av bränsle inom ett leasingförhållande, och den betalning som slutkunden erlade var endast ett förskott, eftersom slutligt pris fastställdes efter årets slut. ”Vega International” avsåg ett moderbolag som beslutade att bränsle till dess dotterbolag skulle levereras med hjälp av ett bensinkort som moderbolaget tillhandahöll dotterbolagen och som kunde användas vid bensinstationer hos leverantörer som moderbolaget angett.[14]
- Det förelåg inte någon kreditmekanism för att förfinansiera inköp av el, vilket framgick av att DCS inte tog ut en ersättning motsvarande en procentandel av den fakturerade elkonsumtionen, utan en fast avgift som var oberoende av den mängd el som levererats till användaren och antalet laddningstillfällen.[15]

EU-domstolen ansåg att det i stället skulle prövas om DCS var kommissionär i ett kommissionsavtal där DCS sålde eller köpte in el för kommittenternas räkning. I ett sådant fall skulle artikel 14.2 c i mervärdesskatte-

10 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 36.
11 C-185/01.
12 C-235/18.
13 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 32 och Generaladvokatens förslag till avgörande p. 39.
14 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 33.
15 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 34.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

direktivet medföra att DCS ur momssynpunkt ändå skulle anses köpa in elen från CPO:erna och sälja den vidare till användarna. Detta förutsatte dock att DCS hade fullmakt att medverka i leveransen för kommittenternas räkning och att de varor som DCS skulle förvärva var identiska med de varor som såldes vidare.[16]

Därefter konstaterade EU-domstolen att det var förenligt med karaktären hos kommissionsavtal om köp av el för laddning av elfordon att det var användarna som valde kvalitet, kvantitet, inköpstidpunkt och hur elen skulle användas.[17]

EU-domstolen överlät till Högsta förvaltningsdomstolen att avgöra om det faktiskt var fråga om ett kommissionärsförhållande, men anförde att villkoren för att tillämpa artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet *tycktes* vara uppfyllda. Vidare angav EU-domstolen att det inte kunde uteslutas att det var fråga om ett kommissionärsförhållande med CPO:erna som kommittenter (försäljningskommission), men att förbindelserna i målet under alla omständigheter även kunde kvalificeras som kommissionsavtal om köp med användarna som kommittenter (inköpskommission).[18]

EU-domstolen uttalade även att de tjänster som DCS tillhandahöll till användarna (tillgång till laddningsnätverket med tillhörande tjänster) inte kunde anses vara en del av ett sammansatt tillhandahållande med den levererade elen, eftersom det skulle bortse från den ekonomiska verkligheten. Användarna var nämligen skyldiga att betala den fasta avgiften för tjänsterna även de månader då någon el inte levererades och då avgiftens storlek inte varierade med kvantiteten el som levererades eller med antalet laddningstillfällen.[19]

3 KOMMENTARER

EU-domstolen har tidigare prövat om bränsle levereras till mellanmän eller direkt till slutkunder. I ”Auto Lease Holland” bedömde EU-domstolen att bränsle inte kunde anses ha levererats till en mellanman, eftersom det var utrett att slutkunderna kunde förfoga över bränslet som ägare då dessa mottog bränslet direkt vid en bensinstation och mellanmannen inte

16 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 37, 38 och 39 och Generaladvokatens förslag till avgörande p. 52.

17 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 40.

18 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 42, 43 och 44.

19 C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 54 och 55.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

vid något tillfälle hade befogenhet att bestämma på vilket sätt och till vad bränslet skulle användas.[20]

I ”Fast Bunkring Klaipėda”[21] fann EU-domstolen att bränsle inte kunde anses ha sålts till mellanmän och därefter vidare till slutkunderna, när den första säljaren direkt fyllde på bränslet i slutkundernas tankar och därefter fakturerade mellanmännen, eftersom det var först när tankningen var avslutad som den exakta mängden levererat bränsle kunde fastställas. Trots att äganderätten övergick till mellanmännen förfogade aldrig mellanmännen över bränslet som ägare och bränslet kunde därför inte anses ha levererats till mellanmännen. Bränslet ansågs därför ha levererats direkt till slutkunden.[22] EU-domstolen uttalade dock aldrig vad mellanmännens aktiviteter utgjorde; aktiviteter som mellanmännen uppbar betalning för.

I ”Vega International” fann EU-domstolen att en mellanman inte förfogade över bränsle såsom ägare, eftersom bränslet köptes av slutkunden direkt från leverantören efter eget gottfinnande. Det var slutkunden som bestämde hur bränsleinköpen skulle gå till, eftersom slutkunderna kunde välja från vilken bensinstation, bland de som angetts av mellanmannen, bränslepåfyllningen skulle ske, och fritt bestämma kvalitet, kvantitet, typ av bränsle och tidpunkt för inköp samt hur bränslet skulle användas.[23]

Enligt min mening följde EU-domstolen, i här aktuellt förhandsavgörande, så långt de tidigare förhandsavgörandena. Det är i sammanhanget värt att notera likheten i motivering i här aktuellt förhandsavgörande och i ”Vega International”. I bägge målen anfördes att leverans gjordes efter slutkundernas eget gottfinnande och att slutkunderna bestämde bl.a. kvantitet och tidpunkt för leveransen.[24]

Bedömningen är dock inte självklar. Mervärdesskattekommittén yttrade sig 2019 enhälligt och anförde att CPO:er skulle anses leverera el till eMSP:er och eMSP:er skulle anses leverera el i enlighet med artikel 14.1 och 15.1 i mervärdesskattedirektivet.[25]

Med anledning av EU-domstolens förhandsavgörande bedömer jag att el inte kan levereras från en CPO till en eMSP och sedan från en eMSP till

20 C-185/01 ”Auto Lease Holland” p. 34.

21 C-526/13.

22 C-526/13 ”Fast Bunkring Klaipėda” p. 47, 50, 51 och 52.

23 C-235/18 ”Vega International” p. 36.

24 Jfr C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 36 och C-235/18 ”Vega International” p. 36.

25 P. 1 i Guidelines resulting from the 118th meeting of 19 April 2021, document C taxud.c. 1(2021) 6657618—1018. Se not 2 angående förkortningen eMSP.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

en användare, med mindre än att eMSP:en delvis har kontroll över leveransen av el. Det är enligt min mening inte heller omöjligt att en eMSP styr över bl.a. kvantitet och laddningstidpunkt vid vissa former av laddning av elfordon. Det skulle t.ex. kunna vara fallet om användaren önskar att laddning ska ske till förmånligast möjliga pris under en viss tidsperiod och en eMPS säkerställer att så sker.

Enligt min mening kan EU-domstolens motivering till varför DCS inte ansågs tillhandahålla undantagna finansiella tjänster (kreditgivning) till CPO:erna ifrågasättas, åtminstone delvis.

EU-domstolen anförde (med hänvisning till generaladvokatens förslag till avgörande) att affärsmodellen för att ladda elfordon inte är densamma som för tankning av bränsle. För det första kan jag inte se att aktuell affärsmodell, i sig, skulle omöjliggöra ett tillhandahållande av finansiella tjänster. För det andra har Europaparlamentet och rådet beslutat att anta den s.k. AFIR (Alternative Fuels Infrastructure Regulation).[26] Enligt AFIR ska slutanvändare ges möjligheten att engångsladda sina elfordon. Från den 13 april 2024 ska därför alla nya elfordonsladdare som är öppna för allmänheten ha kortläsare (eller liknande) och från den 1 januari 2027 ska alla befintliga elfordonsladdare som är öppna för allmänheten ha kortläsare (eller liknande). Enligt min mening kan således affärsmodellen för elfordonsladdning inte generellt anses skilja sig från affärsmodellen för tankning av fordon. I vart fall inte i framtiden.

De yttre omständigheterna i här aktuellt förhandsavgörande skiljer sig uppenbarligen från omständigheterna i ”Auto Lease Holland” och ”Vega International”. Att en leverans sker från en leasegivare till en leasetagare eller från ett moderbolag till ett dotterbolag eller att slutkundens betalningar endast är förskott som reglerades efter årets slut, borde enligt min mening, i sig, inte indikera att det är fråga om kreditgivning.

Att betalning för tillgång till laddningsnätverket med tillhörande tjänster utgick oavsett om någon el hade levererats eller inte borde, enligt min mening, dock vara avgörande. En betalning kan svårligen avse en kredit om någon kredit aldrig har lämnats. Enligt min bedömning är det således inte omöjligt att EU-domstolen hade kommit till en annan slutsats om DCS hade tagit betalt för sina tjänster endast för de perioder då el hade

26 Europaparlamentet och Rådets förordning (eu) 2023/1804 av den 13 september 2023 om utbyggnad av infrastruktur för alternativa drivmedel och om upphävande av direktiv 2014/94/EU (AFIR).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

levererats. Det är i sammanhanget värt att notera att EU-domstolen i rubricerat avgörande först bedömde om det var fråga om kreditgivning liknande den som bedömdes föreligga i ”Auto Lease Holland” och ”Vega International”. Därefter fastslog EU-domstolen att DCS hade ställning som mellanman och inledde bedömningen av om art. 14.2 c i mervärdesskattedirektivet var tillämplig.[27]

Att betalning för tillgång till laddningsnätverket med tillhörande tjänster utgick, oavsett om någon el hade levererats eller inte, förefaller vidare vara det bärande argumentet för att tjänsterna inte skulle anses vara del av ett sammansatt tillhandahållande med leveransen av el.[28] I annat fall torde tjänsterna, som i tidigare förhandsavgörande,[29] kunna ha varit underordnade leveransen av el.

Enligt min mening ger EU-domstolens förhandsavgörande, på samma sätt som tidigare förhandsavgöranden,[30] ledning för när en mellanman i en försäljningskedja inte kan anses köpa in och sälja en vara vidare enligt art 14.1 i mervärdesskattedirektivet. Förhandsavgörandet tydliggör även när en överföring av en vara under ett kommissionsavtal ska anses utgöra en leverans av en vara. I denna del torde förhandsavgörandet ha ett vidare tillämpningsområde än just vid försäljning av el.

Däremot anser jag inte att förhandsavgörandet medför att mellanmän i leveranser av el, inte kan anses vara kreditgivare till slutkunder på samma sätt som i tidigare förhandsavgörandena om försäljning av bränsle.[31] Det är enligt min mening även troligt att AFIR kommer leda till en förändring av affärsmodellerna för elfordonsladdning och att situationer som mer liknar dem i ”Auto Lease Holland” och ”Vega International” kommer bli vanligare.

EU-domstolens förhandsavgörande medför inte heller att tillgång till laddningsnätverk med tillhörande tjänster alltid ska ses som separata tillhandahållanden. Avgörande för bägge frågor förefaller vara när och hur mellanmannen tar betalt för sina tjänster.

27 Se C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 34, 35 och 36.

28 Se C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 54 och 55.

29 Se C-282/22 ”Dyrektor Krajowej” p. 32 och C-60/23 ”Digital Charging Solutions” p. 53.

30 C-526/13 ”Fast Bunkring Klaipėda”, C-185/01 ”Auto Lease Holland” och C-235/18 ”Vega International”.

31 C-185/01 ”Auto Lease Holland” och C-235/18 ”Vega International”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23

Det är också värt att notera att Högsta förvaltningsdomstolen ännu inte bedömt om det, i det aktuella fallet, faktiskt rör sig om ett sådant kommissionärsförhållande som avses i art 14.2 c i mervärdesskattedirektivet.

Enligt min mening kan omständigheterna i det enskilda fallet och avtalsvillkoren mellan inblandade parter således leda till högst olikartade utfall. Momshanteringen får även fortsättningsvis avgöras från fall till fall.

Martin Carlsson är verksam som skattejurist vid EY.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:23