

## **Hof van Justitie: e-mobility service provider verricht voor de btw goederenlevering bij EV-laadtransactie**

Op 17 oktober 2024 heeft het Hof van Justitie van de EU (HvJ) in de zaak Digital Charging Solutions (C-60/23) arrest gewezen over de btw-gevolgen van het laden van een elektrisch voertuig (EV) bij een oplaadpunt van een *charging point operator* (CPO) met behulp van een laadpas van een e-mobility service provider (e-MSP). Hierbij gaat het HvJ specifiek in op de vraag hoe de leveringsketen voor de btw in elkaar steekt.

Het HvJ oordeelt dat sprake is van de levering van een goed (elektriciteit) en dat deze levering door de werking van de zogeheten *commissionairsfictie* niet direct door de CPO aan de EV-gebruiker wordt verricht, maar via de tussenschakel van de e-MSP verloopt. Dit oordeel sluit aan bij de huidige Nederlandse praktijk en zorgt voor meer rechtszekerheid.

### **Feiten van de zaak**

Digital Charging Solutions GmbH (DCS) is een in Duitsland gevestigde e-MSP. Zij biedt EV-gebruikers ook in Zweden toegang tot een netwerk van oplaadpunten. DCS verstrekt EV-gebruikers hierbij een laadpas en authenticatieapp waarmee zij hun voertuigen bij de oplaadpunten kunnen opladen. Hierbij kunnen de EV-gebruikers de hoeveelheid, het tijdstip en de plaats van laden kiezen, net als de wijze waarop de elektriciteit wordt gebruikt.

De oplaadpunten die tot het netwerk behoren zijn niet van DCS, maar van CPO's waarmee DCS contracten heeft gesloten. Wanneer de EV-gebruiker de kaart of app gebruikt, wordt de laadsessie geregistreerd bij de CPO. Deze factureert vervolgens DCS voor die sessie. DCS factureert op basis van deze facturen maandelijks de EV-gebruiker. Daarnaast brengt DCS ook een vast abonnementsbedrag in rekening voor de toegang tot het netwerk en bijbehorende diensten.

De Zweedse belastingdienst vraagt zich af of de prestatie bestaande uit het laden van EV's een levering of dienst is voor de btw en of DCS moet worden beschouwd als verrichter van deze prestatie of dat dit direct door de betrokken CPO aan de EV-gebruiker gebeurt. Deze vragen zijn aan het HvJ gesteld.

### **Oordelen HvJ**

Het HvJ oordeelt op de eerste plaats dat de laadprestatie voor de btw moet worden beschouwd als de levering van een goed (de elektriciteit) en niet als een laaddienst. Dit is geen verrassende uitkomst meer na het gelijksoortige oordeel in HvJ 20 april 2023, C-282/22 (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej).

Belangwekkender is het antwoord van het HvJ op de tweede vraag over de leveringsketen. Eerder heeft het HvJ namelijk tot twee keer toe geoordeeld dat in het geval van het tanken van reguliere brandstof met een tankpas de leveringsketen niet via de verstrekker van de tankpas loopt, maar rechtstreeks van het benzinestation aan de eindverbruiker. De verstrekker van de tankpas zou dan een financieringsdienst verrichten (HvJ 6 februari 2003, C-185/01 (Auto Lease Holland) en HvJ 15 mei 2019, C-235/18 (Vega International)). Het HvJ oordeelde dat de kaartverstrekker nooit als

eigenaar over de brandstof heeft kunnen beschikken, omdat de autobezitter zelf besliste over de hoeveelheid, het tijdstip en de plaats van tanken, net als de wijze waarop de brandstof werd gebruikt.

Het HvJ vindt de situatie in die zaken echter niet vergelijkbaar met de feiten in de DCS zaak, onder meer omdat in dit geval geen sprake is van een leasemaatschappij die werkt met brandstofvoorschotten (zoals bij Auto Lease Holland) of van een moedermaatschappij die tankkaarten aan haar dochterondernemingen verstrekt en de brandstof voorfinanciert. DCS doet niet aan voorfinanciering. Dit leidt het HvJ ook af uit het feit dat zij geen procentuele opslag op de laadkosten berekent.

Het HvJ sluit principieel niet uit dat in de situatie van DCS sprake is van een reguliere aan-en-door-levering. Evenwel oordeelt het HvJ dat op basis van de economische realiteit de tussen de partijen gemaakte afspraken het beste lijken te begrijpen langs de lijnen van de zogeheten commissairsfictie. Deze fictie houdt in dit geval in dat DCS op eigen naam, maar voor rekening van de EV-gebruiker de elektriciteit afneemt bij de CPO en (als identieke levering) doorzet aan de EV-gebruiker. Als de afspraken zo worden begrepen, is het immers logisch (aldus het HvJ) dat enerzijds de EV-gebruiker beslist over de hoeveelheid, kwaliteit enzovoorts van het laden, terwijl anderzijds DCS de contracten sluit met de CPO's.

Het gevolg van de commissairsfictie in de btw is dat de CPO btw-technisch de elektriciteit aan DCS levert en DCS vervolgens aan de EV-gebruiker. DCS heeft in dat geval dus terecht een factuur voor de levering van elektriciteit uitgereikt aan de EV-gebruiker. In het verlengde van dit oordeel bepaalt het HvJ nog dat de apart in rekening gebrachte abonnementsgelden de vergoeding vormen voor een aparte dienst van DCS aan de EV-gebruiker, omdat deze niet afhankelijk zijn van de vraag of, waar en hoeveel de EV-gebruiker laadt.

Tot slot, en voor de praktijk niet onbelangrijk door de onduidelijkheid die hierover was ontstaan vanwege de andersluidende conclusie van A-G Čapeta in dezelfde zaak, oordeelt het HvJ dat, zelfs als er wel bijkomstige dienstverlening van DCS zou opgaan in de levering van de elektriciteit, dit niet in de weg staat aan toepassing van de commissairsfictie. Ook dan blijft de levering van elektriciteit van DCS namelijk identiek aan die van de CPO, omdat de levering van elektriciteit het kenmerkende en overheersende bestanddeel is van de door DCS verrichte prestatie.

### **Observaties KPMG Meijburg & Co en gevolgen voor de praktijk**

Voor de partijen betrokken in de leveringsketen van EV-laadprestaties is dit in onze visie een wenselijke uitkomst die in de meeste gevallen aansluit bij de huidige praktijk, maar wel meer rechtszekerheid biedt, zeker ook in internationale situaties. Bij een andere uitkomst bestond het risico dat de CPO voortaan zou moeten gaan factureren aan de afzonderlijke EV-gebruikers, maar dit is niet het geval. Uiteraard dienen de betrokken partijen wel te beoordelen of de eigen contractuele situatie voldoende aanknopingspunten biedt voor eenzelfde uitkomst als in deze zaak. Een bijzonder aandachtspunt daarbij is dat EV-laadketens in de praktijk vaak langer zijn dan drie partijen zoals in de DCS-zaak, bijvoorbeeld wanneer sprake is van een geleasede auto.

Het is opmerkelijk dat het HvJ – zonder hierover iets op te merken – voor dezelfde oplossing kiest (de commissionaarsfictie) die het Btw-comité in niet-bindende richtsnoeren eerder ook vrijwel unaniem heeft aangenomen voor de leveringsketen bij reguliere brandstofkaarten om de in de praktijk onwenselijke uitkomsten van de eerdere arresten van het HvJ over dit onderwerp te ‘repareren’. Mogelijk nuanceert het HvJ met dit arrest ook zijn eerdere oordelen voor reguliere brandstofkaarten en staat het ook daar de commissionaarsfictie toe. Het feit dat het HvJ deze eerdere arresten ‘klein’ maakt door te wijzen op de zeer specifieke omstandigheden inzake voorfinanciering lijkt dit te ondersteunen. Hoewel de Nederlandse praktijk zich bij reguliere brandstof op dit moment doorgaans al redt door goedkeurend beleid van de Belastingdienst, biedt dit in onze visie EU-breed wel mogelijkheden.

Dit wordt nog versterkt door de soepele benadering van het HvJ met betrekking tot de commissionaarsfictie. Aan de vereisten van lastgeving (‘voor rekening van’) en identieke prestaties geeft het HvJ een ruime invulling. Die maakt het mogelijk dat zelfs als er twee ‘gewone’ leveringsovereenkomsten zijn afgesproken (zoals in deze zaak het geval lijkt), toch de commissionaarsfictie kan worden toegepast. Praktisch is ook het oordeel dat bijkomstige prestaties van de tussenpersoon kunnen opgaan in diens (commissionaars)hoofdprestatie en dat dit niet in de weg staat aan het toepassen van de fictie. Er is dan nog steeds sprake van identieke prestaties. Deze versoepelingen bieden in onze visie uitgevers van reguliere brandstofkaarten ook ruime mogelijkheden (wellicht ruimer dan het Btw-comité al bedacht had) om de commissionaarsfictie toe te passen en zijn ook belangrijk in andere gevallen waarin ondernemers de commissionaarsfictie willen toepassen.

Tot slot merken wij op dat het HvJ onbehandeld laat of de e-MSP die op basis van de commissionaarsfictie wordt geacht elektriciteit in te kopen en vervolgens door te leveren, is aan te merken als een zogeheten wederverkoper in het kader van de plaatsbepalingsregels voor de levering van elektriciteit. Dat had nog meer duidelijkheid gegeven over de btw-gevolgen van de leveringsketen, in het bijzonder bij internationale transacties. Hierover was echter geen vraag gesteld aan het HvJ.

Als u naar aanleiding van dit arrest verder wilt overleggen over de gevolgen voor uw leveringsketens, al dan niet met betrekking tot elektrisch laden, neem dan contact op met uw gebruikelijke Meijburgadviseur of de bij dit alert genoemde adviseurs..

KPMG Meijburg & Co  
18 oktober 2024

*De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.*