

**Processo C-282/22****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

26 de abril de 2022

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

**Data da decisão de reenvio:**

23 de fevereiro de 2022

**Recorrente:**

P. em W.

**Recorrido:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

**Objeto do processo principal**

Informação vinculativa relativa à interpretação das disposições do direito fiscal quanto à qualificação da atividade prestada nos pontos de carregamento de veículos elétricos.

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Questão de saber se uma atividade prestada em pontos de carregamento de veículos elétricos deve ser qualificada de entrega de bens na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, ou de prestação de serviços na aceção do artigo 24.º, n.º 1, dessa diretiva.

## **Questão prejudicial**

Uma prestação complexa, efetuada em pontos de carregamento, a utilizadores de veículos elétricos, que inclui:

- a) a disponibilização de equipamento para o carregamento (incluindo a integração do carregador no sistema operativo do veículo),
  - b) a garantia do fluxo de eletricidade com parâmetros adaptados às baterias de um veículo elétrico,
  - c) o apoio técnico necessário aos utilizadores dos veículos e
  - d) a disponibilização aos utilizadores de uma plataforma especial, de uma página na Internet ou de uma aplicação para reservar um determinado conector, consultar o histórico de transações e os pagamentos efetuados, bem como a possibilidade de utilizar a chamada carteira eletrónica para pagar os montantes devidos pelas sessões de carregamento
- constitui uma entrega de bens na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ou uma prestação de serviços na aceção do artigo 24.º, n.º 1, dessa diretiva?

## **Disposições de direito da União invocadas**

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»): artigo 14.º, n.º 1, e artigo 24.º, n.º 1.

## **Disposições de direito nacional invocadas**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre bens e serviços] (a seguir «u.p.t.u.»): artigo 7.º e artigo 8.º

## **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A sociedade P. em W. (a seguir «recorrente») apresentou ao Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal) um pedido de informação vinculativa relativa à interpretação das disposições do direito fiscal em matéria de imposto sobre bens e serviços. No seu pedido de informação

vinculativa relativa à interpretação, a recorrente declarou que pretende exercer uma atividade no domínio das chamadas estações públicas de carregamento de veículos elétricos. No âmbito dessa atividade, a sociedade pode instalar e disponibilizar a título oneroso a utilização de estações de carregamento nas quais os utilizadores de veículos com motor elétrico podem carregá-los em estações com diferentes tipos e velocidades de carregamento.

- 2 A sociedade pressupõe que as estações de carregamento serão equipadas com os chamados carregadores *multistandard* que têm tanto conectores de carregamento rápido para corrente contínua como conectores de carregamento lento para corrente alternada. Em média, o carregamento de um veículo até 80 % da capacidade da bateria utilizando conectores de carregamento rápido em corrente contínua, regra geral, demora cerca de 20 a 30 minutos. Por sua vez, o carregamento de veículos utilizando conectores de carregamento lento em corrente alternada demora, normalmente, cerca de 4 a 6 horas (dependendo da potência do conector).
- 3 O preço depende, em particular, da duração do carregamento e do modelo de conector utilizado pelo utilizador. Dependendo do padrão de carregamento, o preço é calculado com base na duração do carregamento expressa em horas (para conectores de carregamento lento) ou em minutos (para conectores de carregamento rápido).
- 4 As prestações efetuadas em cada sessão de carregamento pela sociedade, dependendo das necessidades do utilizador em questão, podem, em princípio, incluir as seguintes atividades:
  - 5 – a disponibilização de equipamento para o carregamento (incluindo a integração do carregador no sistema operativo do veículo),
  - 6 – a garantia do fluxo de eletricidade com parâmetros adaptados às baterias de um veículo elétrico; e
  - 7 – o apoio técnico necessário aos utilizadores dos veículos.
- 8 Além disso, a sociedade planeia ainda criar uma plataforma especial, uma página na Internet ou uma aplicação através da qual os diferentes utilizadores, ao utilizarem as estações de carregamento da sociedade, vão poder reservar um conector específico, consultar o histórico de transações realizadas e os pagamentos efetuados.
- 9 O pagamento pelo carregamento dos veículos efetua-se com base na duração do carregamento, e dependendo das modalidades acordadas com o utilizador em causa, pode ser feito após cada sessão de carregamento ou no termo de um determinado período de cobrança fixado. Além disso, não está excluído que, de futuro, a sociedade introduza também a possibilidade de os utilizadores efetuarem o pagamento dos montantes devidos por sessões individuais de carregamento com a chamada carteira eletrónica. A sociedade prevê que os utilizadores que utilizem

a chamada carteira eletrónica depositem montantes à sua escolha, que poderão em seguida utilizar para liquidar os montantes devidos à sociedade. No âmbito deste sistema de pagamento, a sociedade também disponibilizaria uma página na Internet ou uma aplicação que permitisse identificar o utilizador em causa, o qual poderia verificar o estado atual da utilização do saldo acumulado na carteira eletrónica. Não está excluído que a sociedade emita ainda cartões que permita aos utilizadores identificarem-se antes do início de cada sessão de carregamento individual.

- 10 Todas as prestações acima mencionadas estão sujeitas a um preço único pago pelos utilizadores, calculado exclusivamente com base na duração das sessões de carregamento individuais. A sociedade não pretende cobrar uma remuneração separada a título de atividades adicionais realizadas numa sessão, no âmbito do apoio técnico, da reserva de determinado equipamento ou do acesso à referida plataforma, página na Internet ou aplicação. A utilização destas facilidades será incluída no preço de cada sessão de carregamento.
- 11 Tendo em conta o acima descrito, foi submetida à autoridade tributária a seguinte questão:

«A totalidade das prestações descritas, prestadas pela sociedade aos utilizadores de veículos elétricos, constitui uma única operação tributável, ou seja, uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 8.º, n.º 1, da u.p.t.u?»
- 12 Na opinião da sociedade, há que considerar que todas as prestações efetuadas pela sociedade aos utilizadores da estação de carregamento de veículos constitui uma operação tributável única, ou seja, uma prestação de serviços a título oneroso, a que se refere o artigo 8.º, n.º 1, da u.p.t.u.
- 13 Na informação vinculativa impugnada, o Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal) considerou incorreta a posição da recorrente apresentada no seu pedido.
- 14 Em resultado do recurso da recorrente, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo do Voivodato de Varsóvia) anulou, por Decisão de 6 de junho de 2018, a informação vinculativa acima descrita.
- 15 A autoridade tributária impugnou na íntegra a decisão do órgão jurisdicional de primeira instância.

### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 16 A sociedade apresentou os seguintes argumentos em apoio da sua posição:
- 17 – da perspetiva dos utilizadores, as várias operações realizadas pela sociedade constituem um único serviço adquirido à sociedade,

- 18 – o principal objetivo prosseguido por cada utilizador é utilizar os equipamentos especializados das estações de carregamento, o que lhes permite carregar a bateria de forma mais rápida e eficiente,
- 19 – todas as atividades adicionais destinam-se exclusivamente a possibilitar a utilização do equipamento das estações de carregamento ou a aumentar a atratividade da oferta da sociedade no domínio dos serviços de carregamento,
- 20 – não é cobrado aos utilizadores nenhum valor pelas prestações adicionais que acompanham o carregamento na estação de carregamento.
- 21 O Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal) é de opinião que, com base nas disposições dos artigos 5.º, n.º 1, 7.º, n.º 1, e 8.º, n.º 1, da u.p.t.u., e na jurisprudência do Tribunal de Justiça no presente processo o fornecimento da eletricidade necessária para carregar um veículo com motor elétrico deve ser considerado a prestação principal, ao passo que os outros serviços prestados pela sociedade devem ser considerados acessórios.
- 22 Segundo esta autoridade, as operações efetuadas pela sociedade devem ser divididas em duas partes, as relacionadas com o fornecimento de eletricidade (isto é, a disponibilização de equipamento de carregamento, o fornecimento da eletricidade em si e a assistência técnica) e as não relacionadas com o fornecimento de eletricidade (isto é, a disponibilização da plataforma/página na Internet/aplicação ou carteira eletrónica).
- 23 Entretanto, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo do Voivodato de Varsóvia), pronunciando-se em primeira instância, chamou, em primeiro lugar, a atenção para a Diretiva 2014/94/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro de 2014, relativa à criação de uma infraestrutura para combustíveis alternativos (a seguir «Diretiva 2014/94»), indicando que essa diretiva não relaciona o carregamento de um veículo elétrico numa estação com a venda de eletricidade como um bem.
- 24 Este órgão jurisdicional concordou com a recorrente que a intenção principal dos vários utilizadores de uma estação de carregamento é utilizar equipamento que permita carregar os veículos de forma rápida e eficaz. Assim, da perspectiva do utilizador, a principal prestação efetuada pela sociedade é a disponibilização de equipamento nas estações de carregamento (juntamente com a necessária integração do carregador no sistema operativo do veículo). O objetivo da prestação não é fornecer eletricidade, mas sim equipamento tecnicamente avançado de carregamento com o qual as estações estão equipadas.
- 25 Na opinião do referido órgão jurisdicional, o objetivo da prestação não é a compra de eletricidade, uma vez que, se assim fosse, qualquer proprietário de um veículo elétrico, em vez de utilizar a estação de carregamento, utilizaria a rede doméstica ou a rede do local de trabalho na qual flui a mesma eletricidade da rede das estações da recorrente. O cliente não teria nenhum incentivo para utilizar a estação

de carregamento. A diferença fundamental reside, portanto, na infraestrutura de carregamento.

- 26 O órgão jurisdicional também é persuadido pela afirmação da recorrente de que os clientes quando optam por utilizar uma estação de carregamento têm, antes de mais, interesse em ter acesso ao equipamento situado nessa estação, sem o qual não poderiam abastecer os seus veículos, ou carregá-los num período de tempo relativamente curto. Por conseguinte, há que considerar que a possibilidade de utilizar equipamento especializado e tecnologicamente avançado com conectores de carregamento de diferentes tipos, e não o fornecimento de eletricidade para as baterias, constitui a necessidade fundamental dos clientes satisfeita pela sociedade. No caso de uma estação de carregamento, o fornecimento de eletricidade para as baterias é secundário relativamente à disponibilização de dispositivos que permitem um carregamento mais rápido e eficaz de veículos elétricos.
- 27 Esse órgão jurisdicional também salientou que os factos do caso em apreço não indicam que a base para calcular o preço era a quantidade de energia consumida (ao mencionar no pedido de que é que o preço dependeria «em particular» não é referida a energia). Os factos do processo mostram o compromisso do prestador (a recorrente) sobretudo em assegurar o acesso a carregadores com parâmetros técnicos adequados. Em contrapartida, não permitem considerar que o prestador esteja substancialmente comprometido na compra e subsequente revenda da eletricidade.
- 28 Para esse órgão jurisdicional, o facto de a energia ser um bem, na aceção do artigo 2.º, ponto 6, da u.p.t.u., não significa que, em todos os casos, a utilização da energia para a prestação de um serviço seja uma entrega de bens como prestação principal. A atratividade da oferta das estações de carregamento de veículos traduz-se principalmente no tempo de carregamento da energia, e não no acesso à eletricidade. Independentemente disso, o carregamento do veículo em casa implica a aquisição de um bem, a eletricidade, como elemento-chave e único da prestação.
- 29 Segundo esse órgão jurisdicional, o serviço de carregamento numa estação, descrito no pedido, é um conceito mais amplo do que a venda de energia. O acesso à eletricidade em si é importante, mas o consumo de eletricidade não é o elemento predominante da prestação, sendo-o antes a forma como é consumida. O órgão jurisdicional considerou que é o elemento da disponibilização a título oneroso de soluções tecnológicas, a saber, o serviço de disponibilização de infraestrutura adequada, que determina a natureza da prestação de carregamento do veículo elétrico como serviço. Isto é demonstrado pela utilidade da prestação da perspectiva do cliente, pelo modo de cálculo do preço e pela predominância do compromisso do prestador em assegurar a infraestrutura para o carregamento sobre as atividades relacionadas com a venda de energia.

- 30 Segundo esse órgão jurisdicional, a comparação, pelo órgão interpretativo, dos factos deste processo com a situação do abastecimento de combustível numa estação de serviço não é acertada. Da perspetiva do utilizador de um veículo elétrico, não é o tipo de combustível que importa (porque é o mesmo em todo o lado), mas o modelo do equipamento para o carregamento do veículo disponibilizado. Assim, ao contrário das estações de serviço tradicionais, no caso de uma estação de carregamento de veículos elétricos o elemento distintivo da oferta do operador são os vários equipamentos individuais de carregamento. A eficácia do funcionamento do conector é importante para a duração do carregamento das baterias do veículo, ao contrário do que acontece no caso de um dispensador de combustível.
- 31 Por conseguinte, este órgão jurisdicional considerou que, na situação de facto descrita pela sociedade, a sua prestação não é uma entrega de bens mas um serviço que abrange igualmente, ao contrário do que sustenta a autoridade, a disponibilização de uma plataforma especial, uma página na Internet ou uma aplicação para reservar um determinado conector, consultar o histórico das operações e os pagamentos efetuados, bem como a possibilidade de utilizar a chamada carteira eletrónica.

#### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 32 Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, para decidir do recurso de cassação interposto pela autoridade tributária é necessária uma resposta do TJUE à questão da interpretação e das modalidades de aplicação do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA e do artigo 24.º, n.º 1, dessa diretiva.
- 33 Segundo a jurisprudência do TJUE, em princípio, qualquer operação deve ser considerada uma operação distinta e independente para efeitos de IVA, mas, por outro lado, uma operação constituída por uma prestação única no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, uma vez que tal prejudicaria a funcionalidade do sistema do IVA.
- 34 Esta posição foi expressa no Acórdão do TJUE de 27 de outubro de 2005, C-41/04, no processo Levob Verzekeringen BV, no qual foi confirmada a posição expressa nos Acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, no processo C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP) e de 2 de maio de 1996, no processo C-231/94, Faaborg-Gelting Linien.
- 35 No caso em apreço, o objeto da prestação de sociedade será:
- 1) a disponibilização de equipamento para o carregamento (incluindo a integração do carregador no sistema operativo do veículo),
  - 2) a garantia do fluxo de eletricidade com parâmetros adaptados às baterias de um veículo elétrico,

- 3) o apoio técnico necessário aos utilizadores dos veículos e,
- 4) a disponibilização aos utilizadores de uma plataforma especial, de uma página na Internet ou de uma aplicação para reservar um determinado conector, consultar o histórico de transações e os pagamentos efetuados, bem como a possibilidade de utilizar a chamada carteira eletrónica para pagar os montantes devidos pelas sessões de carregamento.

Resulta do acima exposto que os três primeiros elementos da prestação da sociedade são com certeza indispensáveis à realização das operações de carregamento do veículo, estando estreitamente relacionados entre si. Consequentemente, nas circunstâncias do caso em apreço, deve considerar-se que o fornecimento de eletricidade e a disponibilização de equipamento para o carregamento, juntamente com o apoio técnico, constituem uma operação única para efeitos de IVA.

As atividades que constituem o quarto elemento já não têm essa relação estreita com a operação de carregamento do veículo, mas podem sem dúvida ser uma grande comodidade para o cliente que realiza essa operação, tendo a natureza de uma atividade acessória.

- 36 Em seguida, para determinar se essa operação complexa deve ser qualificada de entrega de bens ou de prestação de serviços, há que identificar os seus elementos predominantes (v., em especial, os Acórdãos, já referidos, no processo Faaborg Gelting Linien, n.ºs 12 e 14, e no processo Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 27).
- 37 Há que responder à questão de saber o que constitui, para o consumidor médio, o elemento predominante na operação controvertida.
- 38 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a posição da autoridade é mais convincente, uma vez que o utilizador do veículo não se dirige ao ponto (estação) de carregamento para utilizar o equipamento de carregamento, mas sim para recarregar o seu veículo com eletricidade para poder deslocar-se. Aí tem à escolha pontos de carregamento rápidos e lentos, que utiliza não só tendo em conta a duração do carregamento mas também as características da bateria do seu veículo. Assim, afigura-se que a disponibilização de equipamento de carregamento não constitui para o utilizador do veículo um fim em si, mas um meio para beneficiar, nas melhores condições, da atividade principal que é o consumo (o fornecimento) de eletricidade através desse equipamento. Por conseguinte, a utilização de equipamento de carregamento mais não é do que um meio para o utilizador recarregar a bateria do seu veículo com eletricidade.
- 39 No entanto, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) observa que o artigo 4.º, n.º 8, da Diretiva 2014/94 dispõe que: «[o]s Estados-Membros asseguram que os operadores dos pontos de carregamento acessíveis ao público tenham a liberdade de adquirir eletricidade a qualquer fornecedor de eletricidade da União, sob reserva de acordo do fornecedor. Os

operadores dos pontos de carregamento são autorizados a prestar serviços de carregamento de veículos elétricos a clientes numa base contratual, nomeadamente em nome de outros prestadores de serviços ou por conta destes.»

- 40 Resulta desta disposição que o legislador da União considera o carregamento (nos pontos de carga) de veículos elétricos um serviço (pelo menos, esta é a terminologia que utiliza). Deve também ter-se em conta que na prática económica atual, para calcular os montantes devidos pelo carregamento, se tem em conta tanto a medição da energia consumida como a taxa pelo tempo de paragem durante o carregamento.
- 41 Assim, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta a importância da questão controvertida não só para os operadores nacionais dos pontos de carregamento, mas também para todo o mercado da União (nomeadamente, no que respeita à determinação do lugar das prestações a título dessas operações), importa saber como deve a prestação controvertida ser classificada nos termos da Diretiva 2006/112/CE, se de entrega de bens, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da diretiva, se de prestação de serviços, na aceção do artigo 24.º, n.º 1, da diretiva.

DOCUMENTO DE TRABALHO