

Affaire C-60/23

Renvoi préjudiciel

Date de dépôt :

6 février 2023

Jurisdiction de renvoi :

Högsta förvaltningsdomstolen (Suède)

Date de la décision de renvoi :

3 février 2023

Partie requérante et partie défenderesse :

Skatteverket

Partie défenderesse et partie requérante :

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA
FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN**

PROCÈS-VERBAL
3 février 2023
[...]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

PARTIE REQUÉRANTE ET PARTIE DÉFENDERESSE

Skatteverket
[OMISSIS]

PARTIE DÉFENDERESSE ET PARTIE REQUÉRANTE

Digital Charging Solutions GmbH

[OMISSIS]

OBJET DE L'AFFAIRE

Rescrit en matière de taxe sur la valeur ajoutée ; question de la saisine de la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel

[OMISSIS]

Le Högsta förvaltningsdomstolen [la Cour suprême administrative, Suède ; ci-après la « juridiction de céans »] rend la présente

ORDONNANCE

Une procédure préjudicielle sera engagée devant la Cour de justice de l'Union européenne en vertu de l'article 267 TFUE, selon les termes de la demande de décision préjudicielle ci-jointe (annexe au procès-verbal).

[signature]

[OMISSIS]

ANNEXE

Annexe au procès-verbal

Demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE concernant l'interprétation des articles 14, paragraphe 1, 15, paragraphe 1, et 24, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

Introduction

- 1 La juridiction de céans soumet une demande de décision préjudicielle afin de savoir si la recharge d'un véhicule électrique à un point de recharge implique que l'utilisateur du véhicule achète de l'électricité – qui, selon la directive TVA, doit être considérée comme un bien corporel et traitée comme un bien – ou si la recharge implique plutôt que l'utilisateur reçoit une certaine forme de service.
- 2 Pour le cas où la fourniture devrait être considérée comme une livraison d'un bien consistant en électricité, la juridiction de céans demande aussi des éclaircissements sur le point de savoir si la fourniture doit être considérée comme effectuée directement aux utilisateurs par l'entreprise exploitant les points de recharge (l'« opérateur de points de recharge ») ou si la fourniture aux utilisateurs est plutôt considérée comme effectuée par la société qui met à leur disposition un

réseau de points de recharge (la « société gestionnaire du réseau »). Ce dernier point de vue implique que la fourniture s'effectue en deux étapes, d'abord de l'opérateur de points de recharge à la société gestionnaire du réseau, puis de ladite société à l'utilisateur.

- 3 Les questions d'interprétation surviennent dans une affaire concernant une société allemande qui fournit l'accès à un réseau de points de recharge aux utilisateurs de véhicules électriques en Suède. La réponse aux questions est importante pour déterminer dans quel pays la fourniture effectuée par ladite société doit être soumise à la taxe.

Dispositions pertinentes du droit de l'Union

- 4 Selon l'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive TVA, les livraisons de biens et les prestations de services à titre onéreux sont soumises à la TVA lorsqu'elles sont effectuées sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.
- 5 L'article 14, paragraphe 1, de la directive dispose qu'est considéré comme une livraison de biens le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. En vertu de l'article 15, paragraphe 1, l'électricité est assimilée à un bien corporel.
- 6 L'article 24, paragraphe 1, de la directive prévoit qu'est considérée comme une prestation de services toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.
- 7 Lorsque de l'électricité est fournie à un assujetti-revendeur d'électricité, le lieu de la livraison est, en vertu de l'article 38, paragraphe 1, de la directive, réputé se situer à l'endroit où le revendeur a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable pour lequel les biens sont livrés. Dans le cas où l'électricité est fournie à un non-assujetti, l'article 39 prévoit, en revanche, que le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où l'acquéreur l'utilise et la consomme effectivement.
- 8 Si une fourniture doit être considérée non pas comme une livraison d'électricité, mais comme une prestation de services, alors, en vertu de la règle générale énoncée à l'article 45 de la directive, le lieu de la prestation est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique.

Dispositions pertinentes du droit national

- 9 Selon les termes de l'article 1^{er}, premier alinéa, point 1, du chapitre 1 de la *mervärdesskattelagen (1994:200)* (la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée ; ci-après la « loi sur la TVA »), la TVA est due pour les livraisons de biens ou les prestations de services sur le territoire national qui sont imposables et sont effectuées par un assujetti agissant en tant que tel.

- 10 L'article 6 du même chapitre de la loi prévoit que sont considérés comme des biens les objets corporels, en ce compris les biens immeubles, le gaz, la chaleur, le froid et le courant électrique. Est considérée comme prestation de services toute fourniture autre que portant sur des biens.
- 11 Selon les termes de l'article 1^{er}, premier alinéa, point 1, et troisième alinéa, point 1, respectivement, du chapitre 2 de la loi sur la TVA, la livraison de biens est, notamment, définie comme une cession de biens effectuée à titre onéreux, et la prestation de service comme un service fourni, cédé ou autrement presté en faveur de quelqu'un à titre onéreux.
- 12 Les dispositions des articles 38, 39 et 45 de la directive TVA ont été mises en œuvre, avec essentiellement le même contenu, dans les articles 2c, 2d et 6 du chapitre 5 de la loi sur la TVA.

Les circonstances de l'affaire

- 13 Le litige concerne un rescrit fiscal émis par le Skatterättsnämnden [la commission du droit fiscal, Suède ; ci-après la « commission du droit fiscal »] contre lequel un recours a été introduit devant la juridiction de céans aussi bien par le Skatteverket (l'administration fiscale suédoise) que par la société qui a sollicité le rescrit en cause, à savoir Digital Charging Solutions GmbH. La commission du droit fiscal a conclu que la fourniture effectuée par la société constitue une opération complexe principalement caractérisée par la livraison d'électricité et que le lieu de la livraison doit donc être considéré comme se situant en Suède.
- 14 Tant le Skatteverket que la société estiment que celle-ci doit être considérée comme fournissant de l'électricité aux utilisateurs, mais ils ne sont pas d'accord sur la question de savoir s'il s'agit d'une seule fourniture complexe ou de deux fournitures distinctes.
- 15 Les faits sont les suivants.
- 16 Digital Charging Solutions a le siège de son activité économique en Allemagne et n'a pas d'établissement stable en Suède. La société fournit aux utilisateurs de véhicules électriques en Suède l'accès à un réseau de points de recharge. Par le biais du réseau, les utilisateurs reçoivent en continu des informations sur les prix et sur la disponibilité des points de recharge faisant partie du réseau. En outre, le service de réseau comprend des fonctions de recherche et de localisation de points de recharge ainsi que de planification d'itinéraire.
- 17 Les points de recharge faisant partie du réseau ne sont pas exploités par la société, mais par des opérateurs avec lesquels celle-ci a conclu des contrats. En vue de permettre aux utilisateurs de recharger les véhicules aux points de recharge, la société leur fournit une carte et une application d'authentification. Lors de l'utilisation de la carte ou de l'application, la session de recharge est enregistrée chez l'opérateur, lequel facture les sessions de recharge des utilisateurs à la

société. La facturation a lieu sur une base mensuelle à la fin de chaque mois civil et le paiement doit être effectué dans un délai de 30 jours.

- 18 Après avoir reçu les factures des opérateurs, la société facture mensuellement aux utilisateurs la quantité d'électricité fournie et l'accès au service de réseau. Les sessions de recharge et le service de réseau sont facturés séparément. Le paiement doit être effectué dans les 14 jours suivant la réception de la facture. Le prix de l'électricité est variable, mais une redevance fixe est perçue pour le service. Le montant de la redevance pour le service reste inchangé, que l'utilisateur ait effectivement acheté de l'électricité pendant la période considérée ou non. Il n'est pas possible d'acheter de l'électricité à la société sans payer en même temps pour l'accès au réseau.

Argumentation des parties

Point de vue du Skatteverket

- 19 Le Skatteverket demande que le rescrit soit confirmé. Il est d'avis, tout comme la commission du droit fiscal, que la fourniture effectuée par la société devrait être considérée comme une livraison d'électricité à laquelle le service de réseau est subordonné – ce qui implique que tout ce que la société fournit à l'utilisateur doit être imposé en Suède –, mais il fait, en même temps, observer que l'incidence des décisions antérieures de la Cour de justice de l'Union européenne sur le point de savoir si la fourniture en question peut effectivement être considérée comme une livraison d'électricité n'est pas claire.
- 20 Le Skatteverket relève que la Cour de justice a, en effet, estimé, dans des affaires comparables, qu'une entreprise mettant à disposition une carte de crédit qui a été utilisée pour payer l'achat de carburant n'a pas fourni le carburant au titulaire de la carte, mais lui a plutôt octroyé un crédit puisque l'entreprise n'a, à aucun moment, eu le pouvoir de décider quelle était la manière dont le carburant devait être utilisé ou à quelles fins devait avoir lieu cette utilisation (arrêts du 6 février 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73 et du 15 mai 2019, *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412).

Point de vue de Digital Charging Solutions

- 21 Digital Charging Solutions estime, elle aussi, qu'elle fournit de l'électricité, mais, à la différence du Skatteverket, elle soutient qu'il est question de deux fournitures distinctes : une livraison d'électricité et une prestation de service de réseau. La société demande donc que le rescrit soit modifié et que la juridiction de céans déclare que seule la partie de la fourniture effectuée par la société consistant dans la livraison d'électricité doit être taxée en Suède.
- 22 La société soutient que les circonstances de la présente espèce diffèrent de celles de l'affaire *Auto Lease Holland* (C-185/01) précitée. En l'espèce, la société a

conclu des contrats distincts en matière de fourniture d'électricité avec, d'une part, les utilisateurs et, d'autre part, les opérateurs de points de recharge. Il est clair pour les parties concernées que la fourniture d'électricité s'effectue en deux étapes. Une autre différence est qu'il n'y a pas de paiement anticipé. Au contraire, c'est la société qui supporte le coût de chaque achat d'électricité et qui revend ensuite l'électricité aux utilisateurs.

Nécessité d'un renvoi préjudiciel

Introduction

- 23 Afin de pouvoir se prononcer sur la question de savoir si l'opération en cause consiste en une ou plusieurs fournitures, la juridiction de céans doit d'abord trancher celle de savoir si la fourniture effectuée par la société comprend, au fond, une livraison d'électricité. Certes, les parties au litige s'accordent à dire que la société fournit de l'électricité aux utilisateurs, mais il existe des partisans d'un point de vue opposé.

La décision de la commission du droit fiscal

- 24 La commission du droit fiscal, qui, à l'instar des parties au litige, estime que la société fournit de l'électricité, a déclaré qu'il y a lieu de considérer qu'il y a fourniture d'électricité d'abord entre les opérateurs de points de recharge et la société, et ensuite entre la société et les divers utilisateurs. À l'appui de sa position, la commission a fait valoir que l'électricité est fournie par les opérateurs de points de recharge à la société dans le cadre d'une chaîne d'opérations assortie de contrats, que la société est facturée pour l'électricité par les opérateurs et envoie ensuite des factures aux utilisateurs sur une base mensuelle, et qu'aucun contrat prévoyant la fourniture d'électricité n'existe entre les opérateurs et les utilisateurs qui achètent celle-ci.
- 25 Toutefois, une minorité au sein de la commission du droit fiscal a estimé que la société n'achète pas d'électricité à l'opérateur, et a plutôt considéré que ce qui se passe lorsque l'utilisateur recharge le véhicule est que l'opérateur fournit à l'utilisateur soit des sessions de recharge, soit de l'électricité. Cette minorité – se référant à la jurisprudence de la Cour de justice dans ses arrêts du 6 février 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), du 15 mai 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), et du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536) – a estimé que la facturation subséquente à la société n'implique pas que l'utilisateur achète de l'électricité pour le compte de la société ou que la société achète l'électricité pour son propre compte afin de la revendre. Selon la minorité, la société fournit un service administratif qui consiste, entre autres, dans la mise à disposition d'un réseau de points de recharge et dans la facturation subséquente aux utilisateurs, ce qui inclut une certaine forme d'octroi de crédit.

- 26 Il n'y a donc pas eu d'unanimité au sein de la commission du droit fiscal sur la question de savoir si ce qui est fourni par la société constitue une livraison d'électricité.

La question préjudicielle posée par le Naczelny Sąd Administracyjny de Pologne

- 27 Dans une demande de décision préjudicielle présentée à la Cour de justice le 26 avril 2022, le Naczelny Sąd Administracyjny (la Cour suprême administrative de Pologne) demande à celle-ci de statuer sur la question de savoir si une prestation complexe fournie aux utilisateurs de véhicules électriques aux points de recharge doit être considérée comme constituant une livraison de biens ou une prestation de services (affaire C-282/22). Une juridiction inférieure a estimé, dans cette affaire, qu'il n'est pas question de fourniture d'électricité.
- 28 La question posée dans la procédure polonaise est également pertinente pour l'examen de la présente affaire, mais elle concerne uniquement la question de savoir si l'on peut considérer qu'il y a livraison d'électricité lorsqu'un opérateur de points de recharge fournit directement à l'utilisateur la possibilité de recharger des véhicules électriques. Si la Cour de justice devait considérer qu'il y a livraison d'électricité dans une telle situation, la question se pose de savoir si l'on peut également considérer qu'il y a une livraison d'électricité entre la société intermédiaire gestionnaire du réseau et l'utilisateur lorsque, comme c'est le cas en l'espèce, les opérations sont régies par des contrats existant à plusieurs étapes et qu'il n'y a pas de contrat entre l'opérateur et l'utilisateur.

La jurisprudence de la Cour de justice

- 29 Dans les arrêts antérieurs rendus dans les affaires précitées *Auto Lease Holland* (C-185/01) et *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18), la Cour de justice a estimé qu'il n'y a pas de livraison de carburant d'une entreprise à un client final lorsque l'entreprise a fourni audit client une carte que celui-ci a utilisée pour ravitailler un véhicule auprès de fournisseurs de carburant. Dans ces arrêts, la Cour a mis en évidence que le client final avait le libre choix quant aux conditions telles que, notamment, la qualité, la quantité, le moment de l'achat et la manière d'utiliser le carburant, et que le client final supportait aussi intégralement les coûts du carburant. L'entreprise intermédiaire n'a pas été considérée par la Cour de justice comme ayant acheté le carburant pour le revendre, mais c'était, au contraire, le client final qui avait acheté le carburant directement auprès du fournisseur de carburant.
- 30 Dans le cas également de l'affaire *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13), précitée, qui concernait l'avitaillement en carburant d'exploitants de bateaux qui était effectué par un fournisseur de carburant en haute mer, la Cour de justice a mis l'accent sur le pouvoir de disposer du carburant. Les commandes d'avitaillement ont été passées par une entreprise qui a aussi été facturée pour le carburant par le fournisseur de carburant. La Cour de justice a constaté que l'entreprise avait agi en son nom propre à l'égard tant du fournisseur que des exploitants des bateaux.

Toutefois, elle a estimé que, pour que l'opération puisse être qualifiée de livraison de biens à et par l'entreprise, il était nécessaire qu'elle ait pour effet de conférer à ladite entreprise le pouvoir de disposer en fait du carburant comme si celle-ci en était le propriétaire (voir points 50 à 52 de l'arrêt rendu dans cette affaire).

- 31 Dans des cas aussi où la Cour de justice a conclu qu'il s'était produit une livraison en plusieurs étapes portant sur de l'électricité, elle a considéré le point de savoir quelle personne a effectué l'achat et a pu librement en choisir la qualité et la quantité (voir arrêt du 16 avril 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, points 26 et 27).

Lignes directrices du Comité de la TVA

- 32 Certaines des circonstances que la Cour de justice a mises en évidence comme tendant à suggérer que l'entreprise intermédiaire ne doit pas être considérée comme fournissant du carburant au client final existent également en l'espèce. En conséquence, la jurisprudence de la Cour étaye dans une certaine mesure l'interprétation selon laquelle la société en cause ne fournit pas d'électricité aux utilisateurs. Toutefois, le comité de la TVA de l'Union européenne a, en juin 2019 et en avril 2021, adopté des lignes directrices qui tendent vers un point de vue opposé [lignes directrices découlant de la 113^e réunion du 3 juin 2019, document A – taxud.c.1(2019)6589787 – 972, et lignes directrices découlant de la 118^e réunion du 19 avril 2021, document C – taxud.c.1(2021)6657618 – 1018].
- 33 Il ressort desdites lignes directrices que le Comité a considéré à l'unanimité que, dans une chaîne de valeur type dans laquelle les véhicules électriques sont chargés à un endroit où il y a un opérateur de points de recharge et une société fournissant un service de réseau, l'opérateur est considéré comme livrant à la société gestionnaire du réseau de l'électricité au sens de l'article 14, paragraphe 1, et de l'article 15, paragraphe 1, de la directive TVA, tandis que ladite société gestionnaire est considérée comme effectuant une livraison d'électricité à l'utilisateur de véhicule électrique.

Conclusion

- 34 Selon la juridiction de céans, il n'y a pas de rapport clair entre les arrêts antérieurs de la Cour de justice relatifs à la fourniture de carburant et la situation en cause dans la présente affaire, où il existe un contrat à chacune des étapes, mais où c'est l'utilisateur du véhicule électrique et non la société intermédiaire gestionnaire du réseau qui a le pouvoir de décider de questions telles que la quantité, les moment et lieu de la recharge, et la manière d'utiliser l'électricité.
- 35 La juridiction de céans estime donc qu'il est nécessaire de demander à la Cour de justice de se prononcer par voie de décision préjudicielle.

Questions préjudicielles

- 36 La juridiction de céans prie la Cour de justice de l'Union européenne, à la lumière du contexte exposé ci-dessus, de répondre aux questions qui suivent.

Question 1 : Une fourniture à l'utilisateur d'un véhicule électrique consistant dans la recharge dudit véhicule à un point de recharge constitue-t-elle une livraison de bien au sens des articles 14, paragraphe 1, et 15, paragraphe 1, de la directive TVA ?

Question 2 : En cas de réponse affirmative à la question 1, une telle livraison doit-elle être considérée comme existant à toutes les étapes d'une chaîne d'opérations où intervient une société intermédiaire, lorsque la chaîne d'opérations est assortie d'un contrat à chaque étape, mais que seul l'utilisateur du véhicule a le pouvoir de décider de questions telles que la quantité, les moment et lieu de la recharge, et la manière d'utiliser l'électricité ?

DOCUMENT DE TRAVAIL