

Cauza C-60/23

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

6 februarie 2023

Instanța de trimitere:

Högsta förvaltningsdomstolen (Suedia)

Data deciziei de trimitere:

3 februarie 2023

Apelantă:

Skatteverket

Intimată:

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA
FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN**

PROCES-VERBAL
3.2.2023
[...]

[...]

APELANTĂ-PĂRĂTĂ

Skatteverket

[...]

INTIMATĂ-RECLAMANTĂ

Digital Charging Solutions GmbH [...]

OBIECT:

Decizie fiscală anticipată privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”); cerere de decizie preliminară adresată Curții de Justiție a Uniunii Europene

[...]

Högsta förvaltningsdomstolen [Curtea Administrativă Supremă, Suedia] pronunță următoarea

ORDONANȚĂ

Curtea de Justiție a Uniunii Europene este sesizată, conform articolului 267 TFUE, cu o cerere de decizie preliminară, astfel cum figurează în anexa la cererea de decizie preliminară (anexa la procesul-verbal).

[...]

ANEXĂ

Anexă la procesul-verbal

Cerere de decizie preliminară în temeiul articolului 267 TFUE privind interpretarea articolului 14 alineatul (1), a articolului 15 alineatul (1) și a articolului 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)

Introducere

- 1 Curtea Administrativă Supremă solicită pronunțarea unei decizii preliminare în scopul stabilirii aspectului dacă încărcarea vehiculelor electrice la un punct de încărcare înseamnă că utilizatorul vehiculului electric achiziționează electricitate – care, în conformitate cu Directiva TVA, trebuie considerată un bun corporal și asimilată bunurilor – sau dacă, la încărcarea vehiculului, utilizatorul beneficiază în schimb de o anumită formă de prestare de servicii.
- 2 În ipoteza în care livrarea ar trebui considerată ca reprezentând o livrare de bunuri sub formă de electricitate, Curtea Administrativă Supremă solicită de asemenea să se precizeze dacă livrarea trebuie considerată efectuată direct către utilizator de societatea care exploatează punctul de încărcare (denumită în continuare „operatorul punctului de încărcare”) sau dacă livrarea către utilizator trebuie să fie considerată mai degrabă ca fiind efectuată de către o societate care furnizează

utilizatorilor o rețea de puncte de încărcare (denumită în continuare „societatea de rețea”). Această din urmă ipoteză implică faptul că furnizarea se face în două etape, mai întâi de la operatorul punctului de încărcare către societatea de rețea și, ulterior, de la societatea de rețea către utilizator.

- 3 Întrebările preliminare au fost adresate în cadrul unui litigiu privind o societate germană care pune la dispoziția utilizatorilor de vehicule electrice o rețea de puncte de încărcare în Suedia. Răspunsul la întrebări este important din perspectiva țării în care trebuie supusă impozitării livrarea efectuată de societate.

Dispoziții relevante ale dreptului Uniunii

- 4 Potrivit articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA, sunt supuse TVA-ului livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.
- 5 Din articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată reiese că „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. Potrivit articolului 15 alineatul (1), electricitatea este considerată bun corporal.
- 6 În conformitate cu articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112, „prestare de servicii” înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.
- 7 În cazul livrării de electricitate către un comerciant persoană impozabilă, locul livrării este, în conformitate cu articolul 38 alineatul (1) din directiva menționată, locul în care comerciantul respectiv și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix pentru care sunt livrate bunurile. În cazul în care electricitatea este livrată unei persoane neimpozabile, în temeiul articolului 39, locul livrării este considerat a fi locul unde clientul utilizează și consumă efectiv bunurile.
- 8 În cazul în care livrarea nu poate fi considerată o livrare de electricitate, ci o prestare de servicii, atunci, în conformitate cu norma principală prevăzută la articolul 45 din directivă, locul prestării de servicii este locul unde prestatorul și-a stabilit locul de desfășurare a activității sale economice.

Dispoziții relevante ale dreptului național

- 9 În conformitate cu articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din capitolul 1 din *mervärdesskattelagen* (1994:200) (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „ML”), TVA-ul este datorat, în principiu, pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii care sunt supuse taxei și sunt efectuate de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

- 10 Potrivit articolului 6 din capitolul 1 din aceasta, prin „bunuri” se înțelege bunuri corporale, inclusiv bunuri imobile și gaz, căldură, agent frigorific și electricitate. „Servicii” înseamnă toate celelalte servicii care pot fi prestate.
- 11 Potrivit articolului 1 primul paragraf punctul 1 și paragraful 3 punctul 1 din capitolul 2 din ML, prin livrare de bunuri se înțelege, printre altele, o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros, iar prestarea de servicii înseamnă, printre altele, o livrare, un transfer sau o altă prestare de servicii efectuată cu titlu oneros.
- 12 Dispozițiile care corespund articolelor 38, 39 și 45 din Directiva [TVA] au fost transpuse, în mare cu aceeași formulare, în articolele 2c, 2d și 6 din capitolul 5 din ML.

Situația de fapt din litigiul principal

- 13 Cauza se referă la o decizie fiscală anticipată emisă de Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia), împotriva căreia atât Skatteverket (administrația fiscală, Suedia), cât și societatea care a solicitat decizia fiscală anticipată, Digital Charging Solutions GmbH, au introdus o cale de atac la Curtea Administrativă Supremă. Comisia de drept fiscal a constatat că livrarea efectuată de către societate constituie o livrare complexă caracterizată în principal prin livrarea de electricitate și că, prin urmare, locul livrării ar trebui să fie considerat a fi în Suedia.
- 14 Atât administrația fiscală, cât și societatea susțin că trebuie să se considere că societatea livrează electricitate utilizatorilor, dar nu sunt de acord cu privire la aspectul dacă este vorba despre o livrare complexă unică sau despre două livrări separate.
- 15 Faptele sunt prezentate în continuare.
- 16 Digital Charging Solutions are sediul de desfășurare a activității în Germania și nu dispune de un sediu comercial fix în Suedia. Societatea oferă utilizatorilor de vehicule electrice din Suedia acces la o rețea de puncte de încărcare. Prin intermediul rețelei, utilizatorii primesc informații actualizate privind prețurile și disponibilitatea punctelor de încărcare din rețea. În plus, serviciul de rețea include funcții de căutare și identificare a punctelor de încărcare și de planificare a traseului.
- 17 Punctele de încărcare din rețea nu sunt exploatate de societate, ci de operatori cu care societatea a încheiat un contract. Societatea pune la dispoziția utilizatorilor un card și o aplicație de autentificare pentru a le permite să încarce vehicule la punctele de încărcare. Atunci când se utilizează cardul sau aplicația, sesiunea de încărcare este înregistrată la un operator, care facturează societății sesiunea de încărcare a utilizatorilor. Facturarea are loc lunar la sfârșitul fiecărei luni calendaristice, iar plata trebuie efectuată în termen de 30 de zile.

- 18 După ce societatea primește factura de la operatori, aceasta facturează lunar utilizatorilor cantitatea de electricitate livrată și accesul la serviciul de rețea. Sesiunea de încărcare și serviciul de rețea sunt facturate separat. Plata trebuie efectuată în termen de 14 zile de la primirea facturii. Prețul electricității este variabil, dar se percepe o taxă fixă pentru serviciu. Taxa pentru serviciu este aceeași, indiferent dacă utilizatorul a achiziționat efectiv electricitate în perioada relevantă sau nu. Nu este posibilă numai achiziționarea de electricitate de la societate, fără a plăti în același timp accesul la rețea.

Argumentele părților

Administrația fiscală

- 19 Administrația fiscală solicită confirmarea deciziei fiscale anticipate. Administrația fiscală, la fel ca Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia), consideră că livrarea efectuată de societate ar trebui considerată ca fiind o livrare de electricitate căreia îi este subordonat serviciul de rețea – ceea ce înseamnă că toate livrările efectuate de societate către utilizator sunt supuse impozitării în Suedia – dar, în același timp, dorește să sublinieze că relevanța hotărârilor anterioare ale Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru întrebarea dacă ceea ce este efectiv livrat poate fi considerat o livrare de electricitate este neclară.
- 20 Administrația fiscală suedeză arată că, de fapt, Curtea de Justiție a considerat, în cauze similare, că o societate al cărei card de credit a fost utilizat pentru plata carburantului nu a furnizat carburant titularului cardului, ci a furnizat credit, întrucât societatea nu a avut în niciun moment dreptul de a decide modul sau scopul în care ar trebui să fie utilizat carburantul (Hotărârea Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, și Hotărârea Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

Digital Charging Solutions

- 21 Digital Charging Solutions susține de asemenea că livrează electricitate, dar, spre deosebire de administrația fiscală, susține că există două livrări distincte: o livrare de electricitate și o prestare a unui serviciu de rețea. Prin urmare, societatea susține că decizia fiscală anticipată ar trebui modificată și că Curtea Administrativă Supremă ar trebui să declare că numai acea parte a livrării societății care se referă la livrarea de electricitate ar trebui să fie impozitată în Suedia.
- 22 Societatea arată că situația de fapt din prezenta cauză este diferită de cea din cauza în care a fost pronunțată Hotărârea Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73). În speță, societatea a încheiat contracte separate de livrare de electricitate cu utilizatorii și cu operatorii punctelor de încărcare. Este clar pentru părțile implicate că livrarea de electricitate are loc în două etape. O altă diferență constă în faptul că nu există nicio plată în avans. Dimpotrivă, societatea este cea

care finanțează fiecare achiziție de electricitate și care revinde ulterior electricitatea utilizatorilor.

Prezentarea motivării trimiterii preliminare

Introducere

- 23 Pentru a se putea pronunța ulterior cu privire la aspectul dacă operațiunea în discuție în prezenta cauză constă în una sau mai multe livrări, Curtea Administrativă Supremă trebuie să se pronunțe mai întâi cu privire la aspectul dacă livrarea efectuată de societate include de fapt și o livrare de electricitate. Într-adevăr, părțile în litigiu sunt de acord cu privire la faptul că societatea livrează electricitate utilizatorilor, însă există argumente în favoarea unei teze contrare.

Hotărârea Comisiei de drept fiscal

- 24 Comisia de drept fiscal, care, la fel ca părțile în cauză, a considerat că societatea livrează electricitate, a declarat că electricitatea trebuie considerată mai întâi ca fiind transferată între operatorii punctelor de încărcare și societate și, ulterior, între societate și utilizatorii săi. În susținerea poziției sale, Comisia de drept fiscal a susținut că electricitatea a fost furnizată societății de operatorii de puncte de încărcare într-un lanț de operațiuni care este însoțit de contracte, că electricitatea este facturată societății de către operatori și că societatea o refacturează lunar utilizatorilor, precum și că nu există niciun contract de livrare a electricității între operatori și utilizatorii care achiziționează electricitatea.
- 25 Cu toate acestea, la nivelul Comisiei de drept fiscal, o opinie minoritară a fost aceea că societatea nu a achiziționat electricitate de la operator, ci, în schimb, atunci când utilizatorul încarcă vehiculul, operatorul îi livrează utilizatorului sesiunile de încărcare, fie livrează utilizatorului electricitate. Făcând referire la constatările Curții în Hotărârile *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) și *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), acești membri ai comisiei care au formulat o opinie separată au considerat că facturarea ulterioară de către societate nu înseamnă că utilizatorul achiziționează electricitate în numele societății sau că societatea achiziționează electricitate în nume propriu pentru a o revinde. Aceștia au afirmat că societatea furnizează un serviciu administrativ care constă, printre altele, în furnizarea unei rețele de puncte de încărcare și în emiterea ulterioară de facturi către utilizatori, ceea ce presupune o anumită creditare.
- 26 Prin urmare, hotărârea Comisiei de drept fiscal nu a fost unanimă în ceea ce privește aspectul dacă livrarea efectuată de societate constituie o livrare de electricitate.

Întrebare adresată de Naczelny Sąd Administracyjny din Polonia

- 27 Printr-o cerere de decizie preliminară adresată Curții la 26 aprilie 2022, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) solicită să se stabilească dacă un serviciu complex furnizat la punctele de reîncărcare utilizatorilor de vehicule electrice trebuie considerat ca fiind o livrare de bunuri sau o prestare de servicii (cauza C-282/22 pendinte în fața Curții de Justiție). În această cauză, o instanță inferioară a considerat că nu există livrare de electricitate.
- 28 Întrebarea adresată în cauza din Polonia este de asemenea relevantă pentru examinarea prezentei cauze, dar se referă numai la aspectul dacă se poate considera că există livrare de electricitate atunci când un operator de puncte de încărcare acordă direct utilizatorului posibilitatea de a încărca vehicule electrice. În cazul în care Curtea ar considera că există livrare de electricitate într-o asemenea situație, se ridică problema dacă poate exista și o livrare de electricitate între societatea de rețea intermediară și utilizator atunci când, precum în speță, operațiunile sunt reglementate de un lanț de contracte și nu există un contract între operator și utilizator.

Jurisprudența anterioară a Curții de Justiție

- 29 În hotărârile anterioare pronunțate în cauzele Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) și Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), Curtea de Justiție a considerat că nu există o livrare de carburant de la o întreprindere către un consumator final în cazul în care societatea a pus la dispoziția consumatorului un card pe care consumatorul l-a utilizat pentru a alimenta un vehicul la furnizorii de carburant. În aceste hotărâri, Curtea de Justiție a statuat că consumatorul final avea libertatea de a alege condiții precum, printre altele, calitatea, cantitatea, momentul achiziționării și modul în care combustibilul va fi utilizat și că consumatorul final suportă integral costurile carburantului. În opinia Curții de Justiție, nu se consideră că societatea intermediară a achiziționat carburantul pentru a-l revinde; dimpotrivă, consumatorul final a fost cel care a achiziționat carburantul direct de la furnizorul de carburant.
- 30 În plus, în cauza Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536), care privea aprovizionarea cu combustibil a operatorilor de nave, care a fost efectuată de un furnizor de carburant în largul mării, Curtea a acordat importanță dreptului de a dispune de carburant. Comenzile de aprovizionare au fost efectuate de o societate căreia i-a fost de asemenea facturat carburantul de către furnizorul de carburant. Curtea de Justiție a constatat că societatea a acționat în nume propriu atât în ceea ce privește furnizorul, cât și operatorii navelor. Cu toate acestea, Curtea a considerat că, dacă operațiunea putea fi considerată o livrare de bunuri către și dinspre societate, era necesar ca aceasta să confere societății dreptul de a dispune în mod efectiv de carburant în calitate de proprietar (punctele 50-52).

- 31 În plus, în cauzele în care Curtea a statuat că exista o livrare de electricitate în mai multe etape, Curtea a acordat o importanță deosebită persoanei care achiziționat electricitatea și care avea libertatea de a alege calitatea și cantitatea acesteia (Hotărârea Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punctele 26 și 27).

Liniile directoare ale Comitetului TVA

- 32 Anumite elemente factuale pe care Curtea de Justiție le-a identificat ca fiind susceptibile de a sugera că societatea intermediară nu ar trebui să fie considerată drept furnizor de carburant către consumatorul final subzistă și în prezenta cauză. Astfel, jurisprudența Curții confirmă interpretarea potrivit căreia întreprinderea nu furnizează electricitate utilizatorilor. Cu toate acestea, Comitetul TVA al Uniunii Europene a adoptat, în iunie 2019 și în aprilie 2021, linii directoare care tind să susțină un punct de vedere opus [Linii directoare adoptate în urma celei de a 113-a reuniuni din 3 iunie 2019, documentul A-taxud.c.1(2019) 6589787-972 și Linii directoare adoptate în urma celei de a 118-a reuniuni din 19 aprilie 2021, documentul C-taxud.c.1(2021) 6657618-1018].
- 33 Din liniile directoare reiese că Comitetul a considerat în unanimitate că, la încărcarea vehiculelor electrice într-un lanț valoric care implică un operator de puncte de încărcare și o societate care furnizează servicii de rețea, se consideră că operatorul livrează electricitate în conformitate cu articolul 14 alineatul (1) și cu articolul 15 alineatul (1) din Directiva TVA societății de rețea, iar societatea de rețea este considerată că livrează electricitate utilizatorilor de vehicule electrice.

Concluzie

- 34 În opinia Curții Supreme Administrative, nu este clar care este legătura dintre hotărârile anterioare ale Curții de Justiție privind furnizarea de carburant și situația în discuție în prezenta cauză, în care există contracte în fiecare etapă, dar în care utilizatorul vehiculului electric, iar nu societatea intermediară, este cel care are dreptul de a decide cu privire la aspecte precum cantitatea, momentul achiziționării și locul de încărcare, precum și cu privire la modul de utilizare a energiei electrice.
- 35 Prin urmare, Curtea Supremă Administrativă consideră că este necesar să sesizeze Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară.

Întrebările preliminare

- 36 Curtea Supremă Administrativă solicită, având în vedere contextul prezentat mai sus, un răspuns la întrebările enunțate în continuare.

Prima întrebare: Livrarea efectuată către utilizatorul unui vehicul electric care constă în încărcarea vehiculului la un punct de încărcare constituie o livrare de

bunuri în sensul articolului 14 alineatul (1) și al articolului 15 alineatul (1) din Directiva TVA?

A doua întrebare: În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, trebuie să se considere că o astfel de livrare este prezentă în toate etapele unui lanț de operațiuni care include o societate intermediară, în cazul în care lanțul de operațiuni este însoțit de un contract în toate etapele, dar numai utilizatorul vehiculului are dreptul de a decide cu privire la aspecte precum cantitatea, momentul achiziționării și locul de încărcare, precum și cu privire la modul de utilizare a electricității?

DOCUMENT DE LUCRU