

Processo C-60/23

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

6 de fevereiro de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia)

Data da decisão de reenvio:

3 de fevereiro de 2023

Recorrente:

Skatteverket

Recorrida:

Digital Charging Solutions GmbH

**HÖGSTA
FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN**

ATA
3.2.2023
[Omissis]

[Omissis]

RECORRENTE E RECORRIDA

Skatteverket
[Omissis]

RECORRIDA E RECORRENTE

Digital Charging Solutions GmbH [omissis]

OBJETO

Decisão fiscal prévia relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»); pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia

[Omissis]

O Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) profere o seguinte

DESPACHO

Será apresentado ao Tribunal de Justiça da União Europeia um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, conforme consta do pedido de decisão prejudicial em anexo (anexo à ata).

[Omissis]

ANEXO

Anexo à ata

Pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE que tem por objeto a interpretação dos artigos 14.º, n.º 1, 15.º, n.º 1, e 24.º, n.º 1 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»)

Introdução

- 1 O Supremo Tribunal Administrativo submete um pedido de decisão prejudicial para esclarecer se o carregamento de veículos elétricos num posto de carregamento implica que o utilizador do veículo elétrico adquire eletricidade – a qual, em conformidade com a Diretiva IVA, deve ser equiparada a um bem corpóreo e ser tratada como um bem – ou se, quando o veículo é carregado, é em vez disso prestado um qualquer tipo de serviço ao utilizador.
- 2 Se se considerar que a prestação constitui uma entrega de um bem sob a forma de eletricidade, o Supremo Tribunal Administrativo pretende igualmente obter esclarecimentos sobre a questão de saber se se deve considerar que a entrega é feita pela empresa que explora o posto de carregamento (a seguir «operador do posto de carregamento») diretamente ao utilizador ou se se deve considerar, em vez disso, que a entrega é feita por uma empresa que disponibiliza uma rede de postos de carregamento (a seguir «empresa da rede») aos utilizadores. Esta última perspetiva implica que o fornecimento seja feito em duas fases, primeiro do

operador do posto de carregamento para a empresa da rede e em seguida da empresa da rede para o utilizador.

- 3 As questões submetidas surgiram no âmbito de um processo relativo a uma sociedade alemã que disponibiliza uma rede de postos de carregamento aos utilizadores de veículos elétricos na Suécia. A resposta às questões é importante para determinar em que país se deve tributar a prestação da sociedade.

Disposições de direito da União pertinentes

- 4 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.
- 5 Resulta do artigo 14.º, n.º 1, da mesma diretiva que se entende por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário. Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, a eletricidade é equiparada a «bens corpóreos».
- 6 Entende-se por «prestação de serviços», nos termos do artigo 24.º, n.º 1, qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.
- 7 Em caso de fornecimento de eletricidade a um sujeito passivo revendedor, o lugar da entrega é, conforme previsto no artigo 38.º, n.º 1, da mesma diretiva, o lugar onde esse sujeito passivo revendedor tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens. Se a eletricidade for fornecida a pessoas que não são sujeitos passivos, considera-se que o lugar da entrega é o lugar onde o adquirente utiliza e consome efetivamente os bens nos termos do artigo 39.º da diretiva.
- 8 No caso de não se considerar que está em causa um fornecimento de eletricidade mas sim uma prestação de serviços, o lugar da prestação será, nos termos da regra geral do artigo 45.º, o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica.

Direito nacional

- 9 Nos termos do capítulo 1, § 1, primeiro parágrafo, ponto 1, da *mervärdesskattelagen* (1994:200) (Lei Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ML»), é devido IVA, em princípio, a título das entregas de bens e das prestações de serviços que estão sujeitas a imposto efetuadas em território nacional por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.
- 10 Nos termos do capítulo 1, § 6 da mesma lei, entende-se por «bens» os bens corpóreos, incluindo bens imóveis e gás, calor, frio e energia elétrica. Entende-se por «serviços» tudo o resto que possa ser prestado.

- 11 Resulta do capítulo 2, § 1, primeiro parágrafo, ponto 1, bem como do terceiro parágrafo, ponto 1, da ML, que se entende por entrega de bens, nomeadamente, a transmissão de bens a título oneroso e por prestação de serviços, nomeadamente, a prestação, transmissão ou disponibilização de um serviço a uma pessoa a título oneroso.
- 12 As disposições correspondentes aos artigos 38.º, 39.º e 45.º da Diretiva [IVA] foram transpostas, substancialmente com a mesma redação, para o capítulo 5, §§ 2c, 2d e 6 da ML.

Matéria de facto do processo

- 13 O processo diz respeito a uma decisão fiscal prévia da Skatterättsnämnden (Comissão de Direito Fiscal, Suécia), que foi objeto de recursos interpostos no Supremo Tribunal Administrativo tanto pela Skatteverket (Administração Fiscal sueca) como pela sociedade que pediu a decisão fiscal prévia, a Digital Charging Solutions GmbH. A Comissão de Direito Fiscal considerou que a prestação efetuada pela sociedade constitui uma prestação complexa caracterizada principalmente pelo fornecimento de eletricidade e que se deve, por conseguinte, considerar que o lugar da entrega se situa na Suécia.
- 14 Tanto a Administração Fiscal como a sociedade sustentam que se deve considerar que a sociedade fornece eletricidade aos utilizadores, mas discordam quanto à questão de saber se se trata de uma única prestação complexa ou de duas prestações separadas.
- 15 Os factos são os seguintes.
- 16 A Digital Charging Solutions tem a sede da sua atividade económica na Alemanha e não dispõe de um estabelecimento estável na Suécia. A sociedade disponibiliza na Suécia acesso a uma rede de postos de carregamento aos utilizadores de veículos elétricos. Através da rede, os utilizadores recebem informações atualizadas sobre preços e disponibilidade dos postos de carregamento que fazem parte da rede. Além disso, o serviço da rede inclui funções para procurar e encontrar postos de carregamento bem como para planear itinerários.
- 17 Os postos de carregamento que fazem parte da rede não são explorados pela sociedade mas por operadores com os quais a sociedade celebrou contratos. A sociedade fornece aos utilizadores um cartão e uma aplicação para autenticação para permitir que estes carreguem os veículos nos postos de carregamento. Quando o cartão ou a aplicação são utilizados, o carregamento é registado junto do operador, que fatura à sociedade os carregamentos feitos pelos utilizadores. A faturação é feita mensalmente no fim de cada mês civil e o pagamento deve ser efetuado no prazo de 30 dias.
- 18 Depois de receber a fatura dos operadores, a sociedade fatura mensalmente aos utilizadores a quantidade de eletricidade fornecida e o acesso ao serviço da rede.

O carregamento e o serviço da rede são faturados separadamente. O pagamento deve ser efetuado no prazo de 14 dias a contar da receção da fatura. O preço da eletricidade é variável mas é cobrada uma taxa fixa pelo serviço. A taxa pelo serviço é a mesma independentemente de o utilizador ter ou não efetivamente adquirido eletricidade durante o período em causa. Não é possível comprar apenas eletricidade à sociedade sem que em simultâneo se pague pelo acesso à rede.

Argumentos das partes

Administração Fiscal

- 19 A Administração Fiscal alega que a decisão fiscal prévia deve ser confirmada. A Administração Fiscal considera, à semelhança da Skatterättsnämnden (Comissão de Direito Fiscal), que a prestação da sociedade deve ser considerada um fornecimento de eletricidade em que o serviço de rede é secundário – o que significa que tudo o que a sociedade fornece ao utilizador é tributável na Suécia – mas salienta em simultâneo que não é clara a pertinência das decisões anteriores do Tribunal de Justiça da União Europeia para a questão de saber se o que é prestado pode efetivamente ser considerado um fornecimento de eletricidade.
- 20 A Administração Fiscal sueca observa que o Tribunal de Justiça considerou efetivamente, em casos semelhantes, que uma sociedade cujo cartão de crédito era utilizado para pagar aquisição de combustível não fornecia o combustível ao titular do cartão, mas concedia crédito, uma vez que a sociedade não dispunha em nenhum momento de poder para decidir de que modo nem com que finalidades esse combustível devia ser utilizado (Acórdão Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, e Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

Digital Charging Solutions

- 21 A Digital Charging Solutions também sustenta que fornece eletricidade, mas declara, ao contrário da Administração Fiscal, que estão em causa duas prestações separadas: um fornecimento de eletricidade e uma prestação de um serviço de rede. A sociedade pede assim que a decisão fiscal prévia seja alterada e que o Supremo Tribunal Administrativo declare que só a parte da prestação da sociedade que diz respeito ao fornecimento de eletricidade deve ser tributada na Suécia.
- 22 A sociedade considera que as circunstâncias do presente processo diferem das que existiam no processo Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73). No presente processo, a sociedade celebrou distintos contratos de fornecimento de eletricidade com os utilizadores e com os operadores das estações de carregamento. É claro para as partes envolvidas que o fornecimento de eletricidade é feito em duas fases. Outra diferença é que não existe pagamento antecipado. Pelo contrário, é a

sociedade que financia cada compra de eletricidade e que subsequentemente revende a eletricidade aos utilizadores.

Necessidade de submeter um pedido de decisão prejudicial

Introdução

- 23 Para poder posteriormente decidir se a transação em causa no presente processo consiste numa ou mais prestações, o Supremo Tribunal Administrativo deve primeiro pronunciar-se sobre a questão de saber se a prestação efetuada pela sociedade inclui sequer um fornecimento de eletricidade. É certo que é facto assente entre as partes no processo que a sociedade fornece eletricidade aos utilizadores, mas existem defensores da tese oposta.

Decisão da Comissão de Direito Fiscal

- 24 A Comissão de Direito Fiscal, que, à semelhança das partes no processo, considerou que a sociedade fornece eletricidade, declarou que se deve considerar que a eletricidade é em primeiro lugar transferida entre os operadores dos postos de carregamento e a sociedade e, em seguida, entre a sociedade e os seus utilizadores. Em apoio da sua posição, a Comissão de Direito Fiscal sustentou que a eletricidade é fornecida a partir dos operadores dos postos de carregamento à sociedade numa cadeia de operações que é acompanhada de contratos, que a eletricidade é faturada pelos operadores à sociedade que depois fatura os utilizadores mensalmente e que não existe um contrato de fornecimento de eletricidade entre os operadores e os utilizadores que compram a eletricidade.
- 25 Uma minoria na Comissão de Direito Fiscal considerou, todavia, que a sociedade não compra nenhuma eletricidade ao operador, entendendo antes que aquilo que se passa quando o utilizador carrega o veículo é que o operador ou presta o serviço de carregamento ao utilizador ou fornece eletricidade ao utilizador. Esta minoria, remetendo para as constatações feitas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia nos processos *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412) e *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), considerou que o facto de a sociedade ser posteriormente faturada não significa que o utilizador compra eletricidade por conta da sociedade ou que a sociedade compra eletricidade por conta própria para a revender. A minoria declarou que a sociedade presta um serviço administrativo que consiste, nomeadamente, na disponibilização de uma rede de postos de carregamento e na subsequente faturação aos utilizadores, o que inclui uma determinada concessão de crédito.
- 26 Por conseguinte, a Comissão de Direito Fiscal não chegou a uma decisão unânime quanto à questão de saber se aquilo que é prestado pela sociedade constitui um fornecimento de eletricidade.

Questão do Naczelny Sąd Administracyjny na Polónia

- 27 Num pedido de decisão prejudicial submetido ao Tribunal de Justiça em 26 de abril de 2022, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) pede ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre a questão de saber se se deve considerar que uma prestação complexa feita a utilizadores de veículos elétricos em postos de carregamento constitui uma entrega de bens ou uma prestação de serviços (processo C-282/22 que se encontra pendente no Tribunal de Justiça). Um tribunal inferior considerou nesse processo que não estava em causa um fornecimento de eletricidade.
- 28 A questão suscitada no processo polaco também é relevante para o exame do presente processo, mas diz unicamente respeito à questão de saber se se pode considerar que é fornecida eletricidade quando um operador de posto de carregamento faculta diretamente ao utilizador a possibilidade de carregar veículos elétricos. Se o Tribunal de Justiça considerar que existe um fornecimento de eletricidade em tal situação, coloca-se a questão de saber se também se pode considerar que existe um fornecimento de eletricidade entre a empresa de rede intermediária e o utilizador quando, como sucede no caso em apreço, as operações são reguladas por uma cadeia de contratos e não exista nenhum contrato entre o operador e o utilizador.

Jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça

- 29 Em decisões anteriores nos processos *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) e *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), o Tribunal de Justiça considerou que não existe entrega de combustível por parte de uma empresa a um consumidor final quando a empresa tenha fornecido ao consumidor um cartão que este utilizava para abastecer um veículo junto dos fornecedores de combustível. Nessas decisões, o Tribunal de Justiça declarou que o consumidor final podia decidir livremente condições como, nomeadamente, a qualidade, a quantidade, o momento da compra e a maneira de utilizar o combustível e que o consumidor final suportava integralmente os custos do combustível. Segundo o Tribunal de Justiça, não se considera que a empresa intermediária compra o combustível para o revender; em vez disso, é o consumidor final que compra o combustível diretamente ao fornecedor de combustível.
- 30 Também no processo *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), que dizia respeito ao abastecimento de combustível a operadores de embarcações que era efetuado por um fornecedor de combustíveis no alto-mar, o Tribunal de Justiça atribuiu importância à possibilidade de dispor do combustível. As encomendas de abastecimento eram efetuadas por uma empresa à qual o combustível também era faturado pelo fornecedor de combustível. O Tribunal de Justiça concluiu que a empresa atuava em nome próprio tanto no que respeita ao fornecedor como aos operadores das embarcações. Todavia, o Tribunal de Justiça considerou que para que a transação pudesse ser considerada uma entrega de bens de e para a empresa,

era necessário que conferisse à empresa o direito de dispor efetivamente do combustível como se fosse o proprietário (n.ºs 50 a 52).

- 31 Além disso, em processos nos quais o Tribunal de Justiça decidiu que existia um fornecimento de eletricidade em várias fases, o Tribunal de Justiça deu especial importância à questão de saber quem fez a compra e teve a possibilidade de escolher livremente a qualidade e a quantidade (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C 42/14, EU:C:2015:229, n.ºs 26 e 27).

Orientações do Comité do IVA

- 32 Algumas das circunstâncias que o Tribunal de Justiça identificou no sentido de sugerirem que não se deve considerar que a sociedade intermediária entrega combustível ao consumidor final verificam-se também no presente processo. A jurisprudência do Tribunal de Justiça permite assim suportar, de certo modo, a interpretação segundo a qual a sociedade não fornece eletricidade aos utilizadores. Todavia, o Comité do IVA da União adotou, em junho de 2019 e em abril de 2021, orientações que apontam em sentido contrário [*Guidelines resulting from the 113th meeting of 3 June 2019, document A-taxud.c.1(2019) 6589787–972 e Guidelines resulting from the 118th meeting of 19 April 2021, document C-taxud.c.1(2021) 6657618–1018*].
- 33 Resulta das orientações que o Comité entendeu unanimemente, no caso de carregamentos de veículos elétricos numa cadeia de valor em que existe um operador de um posto de carregamento e uma empresa que presta serviços de rede, que se deve considerar que o operador fornece eletricidade em conformidade com o disposto nos artigos 14.º, n.º 1, e 15.º, n.º 1, da Diretiva IVA à empresa de rede e que a empresa de rede fornece a eletricidade aos utilizadores de veículos elétricos.

Conclusão

- 34 Na opinião deste Supremo Tribunal Administrativo, não é claro que as anteriores decisões do Tribunal de Justiça sobre o fornecimento de combustível se relacionam com a situação em causa no presente processo, em que existem contratos em todas as fases mas no qual é o utilizador do veículo elétrico e não a empresa de rede intermediária que tem o direito de decidir sobre questões como a quantidade, o momento e o local de carregamento, bem como o modo como a eletricidade será utilizada.
- 35 Por conseguinte, o Supremo Tribunal Administrativo considera que é necessário submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

Questões prejudiciais

- 36 O Supremo Tribunal Administrativo pretende, à luz do contexto acima exposto, obter resposta às seguintes questões.

Questão 1: A prestação ao utilizador de um veículo elétrico que consiste no carregamento do veículo num posto de carregamento constitui uma entrega de bens na aceção dos artigos 14.º, n.º 1, e 15.º, n.º 1, da Diretiva IVA?

Questão 2: Em caso de resposta afirmativa à questão 1, deve considerar-se que essa entrega existe em todas as fases de uma cadeia de transações que inclui uma empresa intermediária, em que a cadeia de transações é acompanhada por contratos em todas as fases, mas só o utilizador do veículo tem o direito de decidir sobre questões como a quantidade, o momento e o local de carregamento, bem como o modo como a eletricidade será utilizada?

DOCUMENTO DE TRABALHO