

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

17 octombrie 2024(*)

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 14 și 15 – Încărcarea vehiculelor electrice – Încărcare prin intermediul unui echipament pus la dispoziție de o societate, care permite accesul la o rețea de puncte de încărcare exploatare de diferiți operatori – Calificarea operațiunii în scopuri de TVA – «Livrare de bunuri» – Transmitere efectuată în temeiul unor contracte de comision ”

În cauza C-60/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 3 februarie 2023, primită de Curte la 6 februarie 2023, în procedura

Skatteverket

împotriva

Digital Charging Solutions GmbH,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul M. I. Jarukaitis, președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea, domniile D. Gratsias (raportor) și E. Regan, judecători,

avocat general: doamna T. Šapeta,

grefier: doamna A. Lamote, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 februarie 2024,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Skatteverket, de A.Š. Pallasdies, în calitate de agent;
- pentru Digital Charging Solutions GmbH, de U. Grefberg;
- pentru guvernul suedez, de H. Eklinder și F.Š. Göransson, în calitate de agenți;
- pentru guvernul maghiar, de Zs. Biró-Tóth și Z. Fehér, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Björkland și M. Herold, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 25 aprilie 2024,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 14 și 15 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14) (denumit în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Digital Charging Solutions GmbH, o societate de drept german, pe de o parte, și Skatteverket (administrația fiscală, Suedia), pe de altă parte, în legătură cu validitatea unei decizii fiscale anticipate adoptate la 8 aprilie 2022 (denumit în continuare „decizia fiscală anticipată”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 prevede:

„La fiecare operațiune, [taxa pe valoarea adăugată (TVA)], calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

4 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din această directivă:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

5 Articolul 14 din directiva menționată prevede:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[...]

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

[...]”

6 Potrivit articolului 15 alineatul (1) din aceeași directivă:

„Electricitatea, gazul, energia destinat încălzirii sau răcirii și bunurile de aceeași natură sunt

considerate bunuri corporale.”

Dreptul suedez

7 Conform articolului 1 primul paragraf punctul 1 din capitolul 1 din *mervärdesskattelagen* (1994:200) [Legea (1994:200) privind taxa pe valoarea adăugată] din 30 martie 1994 (SFS 1994, nr. 200) (denumit în continuare „Legea privind TVA-ul”), TVA-ul este datorat pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe teritoriul național care sunt impozabile și sunt efectuate de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

8 Articolul 6 din acest capitol din Legea privind TVA-ul prevede că sunt considerate bunuri obiectele corporale, inclusiv bunurile imobile, gazul, încălzirea, răcirea și curentul electric. Acest articol adaugă că este considerată prestare de servicii orice altă furnizare decât cea referitoare la bunuri.

9 Articolul 1 primul paragraf punctul 1 din capitolul 2 din Legea privind TVA-ul prevede că livrarea de bunuri este definită printre altele ca o cesiune de bunuri efectuată cu titlu oneros, în timp ce articolul 1 al treilea paragraf punctul 1 din acest capitol prevede că prestarea de servicii este definită ca fiind un serviciu furnizat, cesionat sau efectuat în alt mod în favoarea unei persoane cu titlu oneros.

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Digital Charging Solutions are sediul activității sale în Germania și nu dispune de un sediu comercial fix în Suedia. Ea oferă utilizatorilor de vehicule electrice din Suedia acces la o rețea de puncte de încărcare. Utilizatorii primesc informații actualizate privind prețurile și disponibilitatea punctelor de încărcare care fac parte din această rețea. În plus, serviciul furnizat include funcții de căutare și localizare a punctelor de încărcare, precum și de planificare a traseului.

11 Punctele de încărcare care fac parte din rețeaua menționată nu sunt exploatate de Digital Charging Solutions, ci de operatori cu care aceasta a încheiat contracte pentru a permite utilizatorilor de vehicule electrice să le încarce. În acest scop, Digital Charging Solutions pune la dispoziția acestor utilizatori un card și o aplicație informatică care le permite să se autentifice. Atunci când se utilizează cardul sau aplicația, sesiunile de încărcare sunt înregistrate la operatorul rețelei de puncte de încărcare, care facturează societății Digital Charging Solutions aceste sesiuni. Facturarea are loc lunar, la sfârșitul fiecărei luni, iar plata trebuie efectuată în termen de 30 de zile.

12 Pe baza facturilor emise de operatorii punctelor de încărcare, Digital Charging Solutions facturează de asemenea lunar utilizatorilor cardului sau ai aplicației, ca elemente separate, în primul rând, cantitatea de electricitate furnizată și, în al doilea rând, accesul la rețea și la prestațiile conexe. Prețul electricității variază, dar se percepe o redevență fixă pentru accesul la rețea și la aceste prestații. Această redevență este percepută indiferent de faptul că utilizatorul a achiziționat efectiv electricitate în perioada relevantă sau nu. Nu este posibil să se achiziționeze numai electricitate de la Digital Charging Solutions fără a plăti pentru accesul la rețea și pentru prestațiile menționate.

13 La 14 aprilie 2021, Digital Charging Solutions a sesizat Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia) cu o cerere de decizie fiscală anticipată. La 8 aprilie 2022, această comisie a adoptat o decizie anticipată potrivit căreia furnizarea efectuată de Digital Charging Solutions constituia o operațiune complexă caracterizată în principal prin livrarea de electricitate către utilizatori, iar locul livrării trebuia considerat ca fiind situat în Suedia.

14 Administrația fiscală a formulat o acțiune la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), care este instanța de trimitere, solicitând confirmarea deciziei fiscale anticipate. Digital Charging Solutions a formulat de asemenea o acțiune în fața acestei instanțe, solicitând însă modificarea acestei decizii anticipate. Digital Charging Solutions a susținut în fața instanței de trimitere că există în speță două prestații distincte, și anume o livrare de electricitate și o prestare de servicii de acces la rețeaua de puncte de încărcare, astfel încât numai livrarea de electricitate ar trebui să fie impozitată în Suedia.

15 Astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară, majoritatea membrilor Comisiei de drept fiscal consideră că operatorii punctelor de încărcare furnizează electricitate societății Digital Charging Solutions, care, la rândul său, o livrează utilizatorilor. Prin urmare, ar fi vorba despre un lanț de operațiuni în cadrul căruia acești operatori nu ar avea obligații contractuale față de utilizatori.

16 O minoritate a membrilor acestei comisii apreciază în schimb că Digital Charging Solutions furnizează utilizatorilor un serviciu care constă printre altele în punerea la dispoziția acestora din urmă a unei rețele de puncte de încărcare, concretizat prin facturarea care decurge din aceasta, ceea ce ar implica faptul că ea le acordă o anumită formă de credit pentru achiziționarea de electricitate, în mod similar cu ceea ce s-a statuat, în alte împrejurări de fapt, în Hotărârea din 6 februarie 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), și în Hotărârea din 15 mai 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412). Această abordare ar ține seama în special de faptul că utilizatorul are libertatea de alegere în ceea ce privește condițiile precum printre altele calitatea, cantitatea, momentul achiziționării și modul de utilizare a electricității.

17 Or, pentru a soluționa litigiul pendinte în fața sa, instanța de trimitere ridică problema domeniului de aplicare care trebuie atribuit jurisprudenței rezultate din aceste hotărâri.

18 În aceste condiții, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) 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 2006/112]?”

2) 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?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 15 alineatul (1) din aceasta trebuie interpretat în sensul că furnizarea de electricitate pentru încărcarea unui vehicul electric la un punct de încărcare care face parte dintr-o rețea publică de asemenea puncte constituie o livrare de bunuri, în sensul celei dintâi dintre aceste dispoziții.

20 Trebuie ar?tat c?, astfel cum reiese din modul de redactare a primei întreb?ri, aceasta prive?te actul care const? în înc?rcarea unui vehicul electric la un punct de înc?rcare, independent de interven?ia unei societ??i distincte de operatorul re?elei de aceste puncte de înc?rcare pentru a furniza utilizatorului accesul la re?eaua men?ionat?, aceast? interven?ie f?când obiectul celei de a doua întreb?ri.

21 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede c? livrare de bunuri înseamn? transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. Aceast? no?iune include orice opera?iune de transfer al unui bun corporal de c?tre o parte care abilitiaz? cealalt? parte s? dispun? în fapt de acest bun ca ?i cum ar fi proprietarul s?u (Hot?rârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punctul 33 ?i jurispruden?a citat?).

22 Astfel, opera?iunea care const? în transferul de electricitate c?tre bateria unui vehicul electric constituie o livrare de bunuri în m?sura în care aceast? opera?iune abilitiaz? utilizatorul punctului de înc?rcare s? consume în scopul propulsiei vehiculului s?u electricitatea transferat? care, în temeiul articolului 15 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este asimilat? unui bun corporal (Hot?rârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punctul 38).

23 În consecin??, este necesar s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? furnizarea de electricitate pentru înc?rcarea unui vehicul electric la un punct de înc?rcare care face parte dintr?o re?ea public? de asemenea puncte constituie o livrare de bunuri, în sensul celei dintâi dintre aceste dispozi?ii.

Cu privire la a doua întrebare

24 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 14 din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 15 alineatul (1) din aceasta trebuie interpretat în sensul c? înc?rcarea unui vehicul electric de la o re?ea de puncte publice de înc?rcare la care utilizatorul are acces prin intermediul unui abonament încheiat cu o alt? societate decât operatorul acestei re?ele implic? faptul c? electricitatea consumat? este livrat?, într?o prim? etap?, de operatorul re?elei men?ionate societ??ii care ofer? accesul la aceasta ?i, într?o a doua etap?, de aceast? societate utilizatorului respectiv, chiar dac? acesta din urm? alege cantitatea, momentul ?i locul înc?rc?rii, precum ?i modul de utilizare a electricit??ii.

25 Prin precizarea c? utilizatorii vehiculelor electrice aleg cantitatea, momentul ?i locul înc?rc?rii, precum ?i modul de utilizare a electricit??ii, a doua întrebare reflect? îndoielile acestei instan?e cu privire la domeniul de aplicare al jurispruden?ei expuse la punctul 16 din prezenta hot?râre, potrivit c?reia, ?inând seama de aceste împrejur?ri, s?ar putea considera c? Digital Charging Solutions nu livreaz? un bun acestor utilizatori, ci exercit? în realitate func?ii de furnizor de credit fa?? de utilizatorii men?iona?i.

26 Este necesar s? se arate, în aceast? privin??, c? no?iunea de „livrare de bunuri” nu se refer? la transferul de proprietate în formele prev?zute de dreptul na?ional aplicabil, ci include orice opera?iune de transfer al unui bun corporal de c?tre o parte care abilitiaz? cealalt? parte s? dispun? de acesta în fapt ca ?i cum ar fi proprietarul bunului respectiv (Hot?rârea din 18 iulie 2013, Evita?K, C?78/12, EU:C:2013:486, punctul 33, ?i Hot?rârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, punctul 20).

27 Or, transferul dreptului de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar, în sensul

articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, nu impune ca partea c?reia îi este transferat acest bun corporal s? îl de?in? fizic, nici ca bunul corporal men?ionat s? fie transportat fizic c?tre ea ?i/sau s? fie primit fizic de ea (Ordonan?a din 15 iulie 2015, Koela?N, C?159/14, EU:C:2015:513, punctul 38).

28 Astfel, acela?i bun poate face obiectul a dou? livr?ri succesive în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, fiind în acela?i timp transmis, la ordin, direct de la primul vânz?tor la cel de al doilea cump?r?tor (a se vedea în acest sens Hot?r?rea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, punctul 36).

29 Aceste aprecieri sunt valabile ?i pentru electricitate, care, în conformitate cu cele amintite la punctul 22 din prezenta hot?r?re, este asimilat? unui bun corporal în temeiul articolului 15 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

30 Cu toate acestea, pentru a r?spunde la a doua întrebare, trebuie amintit c? luarea în considerare a realit??ii economice, care este în principiu reflectat? în acordurile contractuale, constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?r?rea din 20 februarie 1997, DFDS, C?260/95, EU:C:1997:77, punctul 23, ?i Hot?r?rea din 28 februarie 2023, Fenix International, C?695/20, EU:C:2023:127, punctul 72, precum ?i jurispruden?a citat?).

31 În aceast? privin??, din indica?iile furnizate de instan?a de trimitere reiese c? operatorii re?elei de puncte de înc?rcare au leg?turi contractuale numai cu Digital Charging Solutions ?i c?, potrivit acordurilor aferente, societatea respectiv? pune la dispozi?ia utilizatorilor care au ales s? contracteze cu ea carduri ?i o aplica?ie de autentificare care confer? acces la aceast? re?ea, permi?ând astfel utilizatorilor respectivi s? î?i încarce vehiculele electrice la punctele care fac parte din re?eaua men?ionat?. Dup? cum s?a ar?tat la punctele 11 ?i 12 din prezenta hot?r?re, operatorii care exploateaz? aceste puncte de înc?rcare factureaz? lunar societ??ii Digital Charging Solutions costul electricit??ii astfel livrate, iar aceast? din urm? societate refactureaz?, tot lunar, acest cost utilizatorilor, la care se adaug? o remunera?ie pentru presta?iile conexe, prin intermediul unei redeven?e al c?rei quantum nu depinde nici de cantitatea de electricitate livrat? ?i, prin urmare, de costul acestei electricit??ii, nici de num?rul sesiunilor de înc?rcare.

32 Astfel cum a observat în esen?? doamna avocat? general? la punctul 39 din concluzii, trebuie s? se constate c? împrejur?rile în discu?ie în litigiul principal sunt diferite de cele din cauzele în care s?au pronun?at Hot?r?rea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73), ?i Hot?r?rea din 15 mai 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C?235/18, EU:C:2019:412).

33 În aceast? privin??, în ceea ce prive?te prima dintre ele, trebuie observat c? opera?iunea privind alimentarea vehiculului în discu?ie în aceast? cauz? se înscria în cadrul unui contract de leasing ?i c?, în acest context, Curtea a ?inut seama în plus de faptul c?, spre deosebire de modalit??ile de facturare în discu?ie în litigiul principal din prezenta cauz?, ratele lunare pl?tite societ??ii de leasing nu reprezentau decât un avans întrucât consumul real era stabilit la sfâr?itul anului, atunci când a considerat c? acordul privind gestionarea carburantului constituie un contract de finan?are, fie ?i numai par?ial?, a achizi?ion?rii carburantului ?i c? societatea de leasing exercita în realitate func?ii de furnizor de credit în raport cu locatarul vehiculului în leasing (a se vedea în acest sens Hot?r?rea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland, C?185/01, EU:C:2003:73, punctele 35 ?i 36). În ceea ce prive?te a doua cauz?, este suficient s? se arate c? împrejur?rile în discu?ie în litigiul principal din prezenta cauz? nu sunt analoge nici cu cele în care o societate?mam? decide c? alimentarea cu carburant a filialelor sale va fi efectuat? prin intermediul cardurilor de carburant pe care le furnizeaz? acestora ?i care pot fi utilizate la sta?iile de servicii ale furnizorilor indica?i de aceast? societate?mam? (Hot?r?rea din 15 mai 2019, Vega

International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, punctele 14 și 36).

34 Lipsa unui mecanism de creditare care să permită refinanțarea achiziționării de electricitate este confirmat de modalitățile de stabilire a remunerației stipulate între utilizatorii punctelor de încărcare și Digital Charging Solutions. Astfel, după cum s-a arătat la punctul 31 din prezenta hotărâre, această societate nu percepe o retribuție procentuală din quantumul consumului de electricitate facturat, ci o redevență fixă, independentă de cantitatea de electricitate furnizată utilizatorului sau de numărul de sesiuni de încărcare.

35 Rezultatul, deși, precum în cauzele în care s-au pronunțat hotărârile menționate la punctul 33 din prezenta hotărâre, utilizatorul este cel care decide când, unde și în ce cantitate achiziționează electricitatea, concluziile care decurg din aceste hotărâri nu pot fi însă transpuse în contextul cauzei principale.

36 În speță, după cum a subliniat doamna avocat general la punctul 52 din concluzii, stipulațiile contractuale dintre operatorii punctelor de încărcare și Digital Charging Solutions, pe de o parte, și între aceasta din urmă și utilizatorii acestor puncte, pe de altă parte, implică, potrivit informațiilor furnizate de instanța de trimitere, că utilizatorii sunt cei care inițiază, la discreția lor, livrarea de electricitate în locul, la momentul și în cantitatea pe care le aleg. La rândul său, Digital Charging Solutions nu se angajează să achiziționeze de la operatorii rețelei de astfel de puncte, în mod autonom și independent de deciziile utilizatorilor, vreo cantitate de electricitate, ci pare să ocupe, după cum reiese din însuși modul de redactare a celei de a doua întrebări, o poziție de intermediar.

37 În aceste condiții, trebuie să se examineze această configurație a raporturilor contractuale din perspectiva articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112, care reglementează transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare și care constituie, în raport cu definiția generală a livrării de bunuri prevăzută la articolul 14 alineatul (1) din această directivă, o *lex specialis* ale cărei condiții de aplicare au un caracter autonom în raport cu cele ale alineatului (1) menționat [a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2021, Gmina Wrocław (Conversiunea dreptului de uzufruct), C-604/19, EU:C:2021:132, punctul 55 și jurisprudența citată].

38 Aplicarea articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112 necesită îndeplinirea a două condiții. Pe de o parte, trebuie să existe un mandat în temeiul căruia comisionarul intervine în contul comitentului în livrarea de bunuri și, pe de altă parte, să existe o identitate între livrările de bunuri achiziționate de comisionar și livrările de bunuri vândute sau cedate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 51).

39 Dacă sunt întrunite aceste două condiții, articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112 creează o ficțiune juridică a două livrări de bunuri identice efectuate consecutiv, care intră în domeniul de aplicare al TVA-ului. În temeiul acestei ficțiuni, se consideră că o persoană imposibilă care, acționând în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o livrare de bunuri a primit și a livrat ea însăși bunurile respective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctele 49 și 50, precum și jurisprudența citată).

40 Într-un asemenea caz, persoana impozabilă în discuție joacă, conform articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112, un rol economic cert în livrarea de bunuri în cauză, ceea ce permite calificarea acesteia drept intermediar care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 februarie 2009, Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, punctele 35 și 36).

41 Pe de altă parte, trebuie arătat că este conform cu natura unui contract de comision privind achiziționarea de electricitate în vederea încărcării unui vehicul electric ca alegerea calității, a cantității, a momentului achiziționării și a modului de utilizare a electricității și revin utilizatorului punctului de încărcare, iar nu comisionarului.

42 În speță, nu se poate exclude ca legăturile în discuție în litigiul principal să poată fi analizate drept contracte de comision la vânzare încheiate între operatorii rețelei de puncte de încărcare, în calitate de comitenți, și Digital Charging Solutions, în calitate de comisionar, în cadrul căroră operatorii respectivi dau acesteia din urmă mandat să vândă electricitate în nume propriu, dar în contul lor, utilizatorilor de vehicule electrice. În orice caz, sub rezerva verificărilor de ordin factual pe care trebuie să le efectueze instanța de trimitere, legăturile în discuție în litigiul principal pot fi de asemenea calificate drept contracte de comision la cumpărare încheiate între utilizatorii de puncte de încărcare, în calitate de comitenți, și Digital Charging Solutions, în calitate de comisionar, în cadrul căroră utilizatorii respectivi dau acesteia din urmă mandat să cumpere de la operatori de puncte de încărcare în nume propriu, dar în contul lor, electricitate destinată să le fie livrată pentru necesitățile încărcării vehiculelor lor electrice.

43 Rezultă că prima condiție de aplicare a articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112 pare să fie îndeplinită.

44 În ceea ce privește a doua condiție de aplicare a acestei dispoziții, aceasta pare de asemenea să fie îndeplinită, în măsura în care livrările de bunuri considerate ca fiind achiziționate de comisionar și livrările bunurilor vândute sau cedate de el sunt identice.

45 În această privință, din moment ce litigiul principal privește de asemenea problema dacă prestația efectuată de Digital Charging Solutions constituie o operațiune complexă al cărei element caracteristic și predominant este livrarea de electricitate sau dacă această prestație este compusă din două prestații distincte, și anume o livrare de electricitate și o prestație de acces la rețeaua de puncte de încărcare, trebuie să se identifice elementele decisive în vederea unei asemenea calificări și să se precizeze în ce măsură această calificare este susceptibilă să determine eventuale consecințe în ceea ce privește a doua condiție de aplicare a dispoziției menționate.

46 Trebuie amintit că, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară această operațiune cu scopul de a determina, pe de o parte, dacă operațiunea menționată dă naștere, în scopuri de TVA, la două sau la mai multe prestații distincte sau la o prestație unică și, pe de altă parte, dacă, în acest din urmă caz, această prestație unică trebuie calificată ca fiind „livrare de bunuri” sau „prestare de servicii” (Hotărârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punctul 27 și jurisprudența citată).

47 În special, deși din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 rezultă că fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA. În această privință, este necesar să se considere că există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente sau

acte furnizate clientului de persoana impozabil? sunt atît de strîns legate între ele, încît formeaz?, în mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial (Hot?rîrea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punctul 28 ?i jurispruden?a citat?).

48 În plus, în anumite împrejur?ri, mai multe opera?iuni distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat ?i care ar da na?tere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie s? fie considerate o opera?iune unic? dac? nu sunt independente. Aceasta este situa?ia în special atunci când unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentînd presta?ia principal?, în timp ce, invers, alte elemente trebuie s? fie privite ca una sau mai multe presta?ii accesorii care au acela?i tratament fiscal precum presta?ia principal?. În special, o presta?ie trebuie s? fie considerat? ca fiind accesorie unei presta?ii principale atunci când nu constituie pentru clientel? un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condi?ii de presta?ia principal? (Hot?rîrea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punctele 29 ?i 30, precum ?i jurispruden?a citat?).

49 În cadrul cooper?rii instituite în temeiul articolului 267 TFUE, revine instan?elor na?ionale sarcina de a stabili dac?, în împrejur?rile spe?ei concrete, presta?ia în cauz? constituie o presta?ie unic? ?i de a efectua toate aprecierile de fapt definitive în această privin?? (Hot?rîrea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?). Revine îns? Cur?ii sarcina de a furniza instan?elor men?ionate toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru solu?ionarea cauzei cu care sunt sesizate (Hot?rîrea din 18 aprilie 2024, Companhia Uni?o de Crédito Popular, C?89/23, EU:C:2024:333, punctul 38 ?i jurispruden?a citat?).

50 În spe??, astfel cum s?a ar?tat la punctul 12 din prezenta hot?rîre, Digital Charging Solutions factureaz? lunar utilizatorilor, pe de o parte, costul electricit??ii pe care au achizi?ionat?o pentru a??i înc?rca vehiculele ?i, pe de alt? parte, o redeven?? fix? cu titlu de remunera?ie pentru accesul la re?eaua de puncte de înc?rcare, pentru informa?iile privind pre?urile electricit??ii ?i disponibilitatea acestor puncte ?i pentru func?iile de c?utare ?i de localizare a punctelor de înc?rcare men?ionate, precum ?i de planificare a traseului.

51 În această privin??, dup? cum s?a ar?tat la punctul 30 din prezenta hot?rîre, luarea în considerare a realit??ii economice, astfel cum este reflectat? în principiu în acordurile contractuale, constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA?ului.

52 În consecin??, aspectul dac? furnizarea de electricitate de c?tre o societate precum Digital Charging Solutions pentru a înc?rca un vehicul electric formeaz?, împreun? cu celelalte presta?ii descrise la punctul 50 din prezenta hot?rîre, o opera?iune complex? unic? poate depinde de condi?iile în care remunera?ia pentru această furnizare ?i pentru aceste servicii devine exigibil? în conformitate cu acordurile contractuale aferente.

53 Astfel, serviciile de acces la echipamente de înc?rcare, de asisten?? tehnic?, de rezervare a unui punct de înc?rcare, de consultare a istoricului înc?rc?rii sau de acumulare de credite într?un portofoliu digital care nu sunt furnizate în schimbul pl??ii unei redeven?e fixe ?i independente de orice furnizare de electricitate se poate considera c? formeaz? împreun? cu această furnizare o opera?iune complex? unic? în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hot?rîrea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, punctul 32).

54 În schimb, dup? cum a observat doamna avocat? general? la punctele 24-29 din concluzii, atunci când o remunera?ie pentru aceste alte presta?ii trebuie pl?tit? de utilizator sub forma unei redeven?e fixe separate ?i pl?tibile lunar, independent de orice furnizare de electricitate, este necesar s? se considere, sub rezerva verific?rilor care trebuie efectuate de instan?a de trimitere,

c? aceste servicii sunt distincte ?i independente de furnizarea propriu?zis? de electricitate.

55 Astfel, a considera în asemenea condi?ii c? serviciile în discu?ie sunt indisociabile de furnizarea de electricitate sau pur accesorii acesteia, a?a încât s? formeze împreun? cu această furnizare o opera?iune complex? unic?, ar putea ignora în mod artificial realitatea economic? din dou? puncte de vedere. Aceasta prive?te, în primul rând, perioadele lunare în care utilizatorul nu prime?te livr?ri de electricitate, fiind în acela?i timp obligat s? pl?teasc?, în conformitate cu stipula?iile contractuale de care este ?inut fa?? de Digital Charging Solutions, redeven?a fix? aferent? acestor servicii. În al doilea rând, aceasta prive?te faptul c?, potrivit stipula?iilor men?ionate, redeven?a respectiv?, care este facturat? ca element separat, nu variaz? nici în func?ie de cantitatea de electricitate furnizat? utilizatorului, nici în func?ie de num?rul sesiunilor de înc?rcare aferente aceleia?i perioade lunare.

56 Pe de alt? parte, în m?sura în care utilizatorul î?i poate înc?rca vehiculul la re?ele de puncte de înc?rcare situate în mai multe state membre ?i, prin urmare, locul de livrare a electricit??ii este susceptibil s? varieze în func?ie de diferitele achizi?ii efectuate, a considera c? serviciile men?ionate formeaz? elementul accesoriu al unei opera?iuni unice complexe a c?rei presta?ie principal? ar fi constituit? din livrarea de electricitate ar prezenta un caracter ?i mai artificial din punctul de vedere al realit??ii economice.

57 În aceste condi?ii, dup? cum a observat doamna avocat? general? la punctul 68 din concluzii, livrarea propriu?zis? de electricitate efectuat? de Digital Charging Solutions c?tre utilizator nu ar prezenta nicio diferen?? fa?? de livrarea de electricitate efectuat? de operatorul punctului de înc?rcare c?tre această societate, a?a încât a doua condi?ie prev?zut? la articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112 ar fi îndeplinit?.

58 Totu?i, nu se poate deduce de aici c? această a doua condi?ie nu este îndeplinit? în cazul în care instan?a de trimitere ar aprecia c? presta?ia efectuat? de Digital Charging Solutions constituie o opera?iune unic? ?i complex? al c?rei element caracteristic ?i predominant este livrarea de electricitate.

59 Astfel, dup? cum s?a ar?tat la punctele 47 ?i 48 din prezenta hot?râre, o asemenea calificare ar rezulta din faptul c? celelalte servicii furnizate de această societate ar fi considerate indisociabile de livrarea de electricitate sau pur accesorii acesteia. În consecin??, aceste servicii, care justific? remunera?ia intermediarului, nu ar urm?ri decât s? permit? livrarea c?tre utilizatorul unui punct de înc?rcare a electricit??ii care a f?cut obiectul livr?rii de bunuri considerate efectuat? de operatorul acestui punct c?tre intermediarul respectiv.

60 Având în vedere ceea ce preced?, este necesar s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolul 14 din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 15 alineatul (1) din aceasta trebuie interpretat în sensul c? înc?rcarea unui vehicul electric de la o re?ea de puncte publice de înc?rcare la care utilizatorul are acces prin intermediul unui abonament încheiat cu o alt? societate decât operatorul acestei re?ele implic? faptul c? electricitatea consumat? se consider? livrat?, într?o prim? etap?, de c?tre operatorul re?elei men?ionate societ??ii care ofer? accesul la aceasta ?i, într?o a doua etap?, de această societate utilizatorului respectiv, chiar dac? acesta din urm? alege cantitatea, momentul ?i locul înc?rc?rii, precum ?i modul de utilizare a electricit??ii, atunci când această societate ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul utilizatorului în cadrul unui contract de comision, în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din această directiv?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

61 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la

cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

1) **Articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, coroborat cu articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2006/112, cu modificările ulterioare,**

trebuie interpretat în sensul că

furnizarea de electricitate pentru încărcarea unui vehicul electric la un punct de încărcare care face parte dintr-o rețea publică de asemenea puncte constituie o livrare de bunuri, în sensul celei dintâi dintre aceste dispoziții.

2) **Articolul 14 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/162, coroborat cu articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2006/112, cu modificările ulterioare,**

trebuie interpretat în sensul că

încărcarea unui vehicul electric de la o rețea de puncte publice de încărcare la care utilizatorul are acces prin intermediul unui abonament încheiat cu o altă societate decât operatorul acestei rețele implică faptul că electricitatea consumată se consideră livrată, într-o primă etapă, de către operatorul rețelei menționate societății care oferă accesul la aceasta și, într-o a doua etapă, de această societate utilizatorului respectiv, chiar dacă acesta din urmă alege cantitatea, momentul și locul încărcării, precum și modul de utilizare a electricității, atunci când această societate acționează în nume propriu, dar în contul utilizatorului în cadrul unui contract de comision, în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112, cu modificările ulterioare.

Semnături

* Limba de procedură: suedeză.