



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA TAMARA ȆAPETA
prezentate la 25 aprilie 2024¹

Cauza C-60/23

**Skatteverket
împotriva**

Digital Charging Solutions GmbH

[cerere de decizie preliminară formulată de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 14, 15 și 24 – Puncte de reîncărcare a vehiculelor electrice – Furnizare de dispozitive pentru reîncărcarea vehiculelor electrice, livrarea energiei electrice necesare, precum și furnizarea de asistență tehnică și de servicii informatice – Calificare drept «livrare de bunuri» sau «prestare de servicii» – Articolul 14 alineatul (1), articolul 14 alineatul (2) litera (c) și articolul 28 – Natura și rolul furnizorului dispozitivului în livrarea respectivă”

I. Introducere

1. Se înregistrează o creștere constantă a numărului de vehicule electrice (denumite în continuare „VE”) înmatriculate în Uniunea Europeană². Acest lucru este în conformitate cu Pactul verde european, care vizează transformarea Uniunii Europene într-un continent neutru din punct de vedere climatic până în anul 2050. Utilizarea VE necesită, în mod inerent, o infrastructură aferentă, precum puncte de încărcare.

2. În paralel cu schimbările din lumea reală, este necesar să se adopte sau să se (re)interpreteze legile care există deja pentru reglementarea noile relații care apar ca urmare a acestei schimbări. Prezenta cauză tratează acest subiect, având în vedere că instanța națională solicită interpretarea Directivei TVA³, atunci când se aplică operațiunilor care rezultă din utilizarea dispozitivelor pentru încărcarea VE (cum ar fi un card sau o aplicație).

¹ Limba originală: engleza.

² A se vedea, de exemplu, Agenția Europeană de Mediu, „New registrations of electric vehicles in Europe” [Noi înmatriculări de vehicule electrice în Europa], 24 octombrie 2023, disponibil la adresa <https://www.eea.europa.eu/en/analysis/indicators/new-registrations-of-electric-vehicles>

³ 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 modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

3. Prezenta cerere de decizie preliminară își are originea într-un litigiu aflat pe rolul Hgsta frvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) ntre Digital Charging Solutions GmbH (denumită în continuare „DCS”), o societate de drept german, pe de o parte, i Skatteverket (Autoritatea Fiscală, Suedia), pe de altă parte, în legătură cu validitatea deciziei fiscale emise de aceasta din urmă la 8 aprilie 2022 (denumită în continuare „decizia fiscală”).

II. Situaia de fapt din litigiul principal, întrebările preliminare i procedura în faa Curții

4. DCS are sediul de desfsurare a activitii în Germania i nu dispune de un sediu comercial fix în Suedia. Această societate oferă utilizatorilor de VE din Suedia acces la o reea de puncte de încărcare. Prin intermediul acestei reee, utilizatorii primesc informaii în timp real privind preurile, localizarea i disponibilitatea punctelor de încărcare din rețea, pe lng funcii de localizare a punctelor de încărcare i de planificare a traseului.

5. Punctele de încărcare din reea nu sunt exploatate de DCS, ci de operatorii punctelor de încărcare cu care DCS a încheiat contracte. DCS pune la dispoziia utilizatorilor de VE un card i o aplicaie de autentificare pentru a le permite să încarce vehicule la punctele de încărcare (denumii în continuare „utilizatorii cardului/aplicației”). Atunci când se utilizează cardul sau aplicaia, sesiunea de încărcare este înregistrată la un operator de puncte de încărcare, care facturează ulterior către DCS sesiunea de încărcare respectivă. Facturarea are loc lunar, la sfritul fiecărei luni calendaristice, iar plata trebuie efectuată în termen de 30 de zile.

6. Pe baza facturilor primite de la operatorii punctelor de încărcare, DCS facturează lunar utilizatorilor cardului/aplicației, în primul rnd cantitatea de energie electrică livrată i, în al doilea rnd, accesul la rețea i serviciile adiacente. Preul energiei electrice furnizate variază în funcie de cantitatea folosită pentru respectiva încărcare, dar pentru acces i pentru serviciul furnizat se percepe un tarif fix care este facturat indiferent dacă utilizatorul a achiziionat efectiv energie electrică în perioada relevantă sau nu. Nu este posibilă numai achiziționarea de energie electrică de la societate, fără a plăti în acelai timp accesul la rețea.

7. La 14 aprilie 2021, DCS a solicitat Skatterttsnmnden (Comisia de drept fiscal, Suedia) emiterea unei decizii fiscale. La 8 aprilie 2022, acest organism guvernamental a emis o decizie potrivit căreia prestaia realizată de DCS constituia o operațiune complexă caracterizată în principal prin livrarea de energie electrică către utilizatori i locul livrării trebuia considerat ca fiind situat în Suedia.

8. Skatteverket (Autoritatea Fiscală, Suedia) a sesizat Hgsta frvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă), instanța de trimitere, cu o aciune avnd ca obiect confirmarea deciziei fiscale menționate. DCS a introdus de asemenea o aciune la acea instan, solicitnd modificarea deciziei fiscale. Această societate a susinut în faa instanței de trimitere că există două prestații distincte, i anume o livrare de energie electrică i o prestare de servicii (facilitarea accesului la reeaua de puncte de încărcare), astfel nct singura parte a prestaiei care trebuia impozitată în Suedia este partea care constă în livrarea de energie electrică.

9. Astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară, Skatterttsnmnden (Comisia de drept fiscal) este divizată. Pe de o parte, majoritatea consideră că operatorii punctelor de încărcare livrează energie electrică către DCS, care, la rndul său, o pune la dispoziia utilizatorilor. Prin urmare, acesta este un lan de operațiuni în care operatorii punctelor de încărcare nu au obligaii contractuale fa de utilizatorii respectivi.

10. n schimb, o minoritate din cadrul Skatterttsnmnden (Comisia de drept fiscal) consideră că DCS prestează utilizatorilor un serviciu care constă în special în punerea la dispoziia utilizatorilor a unei reele de puncte de încărcarea i în emiterea ulterioară de facturi, ceea ce implică faptul că le acordă o anumită formă de credit pentru achiziționarea de energie electric⁴. Această abordare ine seama în special de faptul că utilizatorii au libertatea unei alegeri a condiiilor, cum ar fi în special calitatea, cantitatea, momentul achiziionrii i modul de utilizare a energiei electrice.

11. n aceste condiții, Hgsta frvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotrt să suspende judecarea cauzei i să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„(1) Livrarea efectuată către utilizatorul unui [VE] care constă în încărcarea vehiculului la un punct de încărcare constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (1) i al articolului 15 alineatul (1) din Directiva TVA?

(2) n cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, trebuie să se considere că o astfel de livrare este prezentă în toate etapele unui lan de operațiuni care include o societate intermediară, în cazul în care lanul de operațiuni este nsoit de un contract în toate etapele, dar numai utilizatorul vehiculului are dreptul de a decide cu privire la aspecte precum cantitatea, momentul achiziionrii i locul de încărcare, precum i cu privire la modul de utilizare a energiei electrice?”

12. DCS, Skatteverket (Autoritatea Fiscală, Suedia), guvernul maghiar i Comisia Europeană au depus observaii scrise în faa Curții.

13. La 7 februarie 2024, a avut loc o edin în cursul căreia guvernul suedez și Comisia au prezentat observaii orale.

III. Cadrul juridic

14. Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că „Livrare de bunuri înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

15. Potrivit articolului 14 alineatul (2) din această directivă:

„Pe lng 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.”

⁴ A se vedea Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, denumită în continuare „Hotărârea Auto Lease Holland”), Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipda (C-526/13, EU:C:2015:536, denumită în continuare „Hotărârea Fast Bunkering Klaipda”), i Hotărârea din 15 mai 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412, denumită în continuare „Hotărârea Vega International”).

16. Articolul 28, care se referă la prestările de servicii, prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acioneaz în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit i a prestat ea nssi serviciile respective.”

17. Curtea a considerat că raionamentul aplicat interpretării articolului 28 din Directiva TVA se aplică i livrării de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA⁵.

IV. Analiză

18. Articolul 15 din Directiva TVA prevede că, în scopuri de TVA, electricitatea este un bun.

19. Curtea consideră că o operațiune complexă care constă în furnizarea de energie electrică pentru încărcarea bateriei unui vehicul i în accesul la dispozitivele de încărcare i la suportul tehnic i informatic necesar constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (1) i al articolului 15 alineatul (1) din Directiva TVA⁶.

20. Acesta pare să constituie răspunsul la prima întrebare adresată de instanța de trimitere. Prin urmare, la cererea Curții, prezentele concluzii se limitează la analiza celei de a doua întrebări.

21. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esen să se stabilească modul în care Directiva TVA se aplică în fiecare etapă a operațiunii de încărcare a unui VE prin utilizarea unui card sau a unei aplicaii.

22. Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie subliniat de la bun început că realitatea economică i comercială constituie criteriul fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului. Curtea a repetat acest lucru cu mai multe ocazii⁷.

23. Prin urmare, este necesar să se înceapă analiza prin examinarea modului în care se desfsoar operațiunea (operațiunile) n discuție în prezenta cauză.

24. Potrivit nelegerii noastre, DCS realizez două prestații distincte: o prestare de servicii i o livrare de bunuri.

25. Prestarea de servicii constă în punerea la dispoziia conducătorului de VE a unui card sau a unei aplicaii, care furnizează informaii despre reeaua de puncte de încărcare i permite accesul la aceasta. Pentru această prestare de servicii, DCS emite o factură (lunară) cu un tarif fix, indiferent dacă ulterior se achiziționează sau nu energie electrică. n temeiul articolului 43 din Directiva TVA, locul de „prestare” a acestui serviciu este Germania, întrucât acesta este locul în care este stabilit prestatorul de servicii.

⁵ Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timioara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 50).

⁶ Hotărârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

⁷ Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punctul 23), Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timioara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 48), i Hotărârea din 4 mai 2023, Balgarska telekomunikatsionna kompania (C-127/22, EU:C:2023:381, punctul 45 i jurisprudența citată).

26. Livrarea de bunuri, și anume energie electrică, este o livrare separabilă de prestarea de servicii. Pentru livrare, se emite o factură la sfârșitul fiecărei luni, în funcție de cantitatea de electricitate utilizată.

27. Deși facturile distincte nu exclud în mod necesar o prestație complexă unică și, prin urmare, o operațiune unică⁸, atunci când două prestații nu par a fi atât de strâns legate încât să constituie o prestație economică indivizibilă, nesepararea lor ar avea un caracter artificial. În consecință, acestea trebuie în principiu să fie considerate operațiuni distincte și independente în scopuri de TVA⁹.

28. În opinia noastră, considerarea prestațiilor în discuție în litigiul principal ca reprezentând o singură prestație complexă, iar nu două prestații distincte, ar ignora, în opinia noastră, dispozițiile contractuale relevante și, prin urmare, ar neglija realitățile economice și comerciale¹⁰.

29. Recunoașterea faptului că accesul la rețea este autonom față de punerea la dispoziție a energiei electrice ar fi, în opinia noastră, cea mai realistă reprezentare juridică a raporturilor juridice în cauză în vederea stabilirii regimului lor în scopuri de TVA. Prin urmare, argumentul DSC în fața instanței de trimitere (a se vedea punctul 8 din prezentele concluzii) pare a fi corect.

30. Atât Comisia, cât și guvernul Suediei au admis în cadrul ședinței că prestarea de servicii constând în accesul la rețea, facturată separat, nu prezintă interes pentru prezenta cauză. Prin urmare, accentul se plasează, în speță, pe calificarea juridică a operațiunilor celei de a doua prestații, livrarea de energie electrică.

31. Operațiunile efectuate în vederea livrării de energie electrică privesc raportul dintre operatorul punctului de încărcare și DCS și raportul dintre DCS și utilizatorul cardului/aplicației. Nu există nicio legătură directă între operatorul punctului de încărcare și utilizatorul cardului/aplicației și acest lucru nu este contestat în speță.

32. Există trei modalități posibile de caracterizare a raporturilor în cauză în scopuri de TVA.

33. Prima decurge din jurisprudența Auto Lease Holland¹¹. Această linie jurisprudențială tratează operațiunea dintre DCS și utilizatorul cardului/aplicației ca fiind o prestare de servicii constând în acordarea de credite [fiind astfel scutită de TVA în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA]. Considerăm că o astfel de abordare nu este adecvată pentru tratarea operațiunilor în discuție în prezenta cauză. Cu toate acestea, întrucât această abordare este propusă de o opinie minoritară din cadrul Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal), vom analiza mai întâi această opțiune (A).

⁸ A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punctul 26).

⁹ A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2015, Mapfre asistencia și Mapfre warranty (C-584/13, EU:C:2015:488, punctul 57).

¹⁰ Curtea a considerat că clauzele contractuale relevante reflectă în principiu realitatea economică și comercială a operațiunilor și, prin urmare, constituie un element care trebuie luat în considerare atunci când se încearcă identificarea naturii unei operațiuni. A se vedea Hotărârea din 28 februarie 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 72 și jurisprudența citată).

¹¹ Aceasta include Hotărârea Auto Lease Holland și Hotărârea Vega International. Dacă ne vom referi uneori la Hotărârea Fast Bunkering Klaipėda, astfel cum o face majoritatea doctrinei, particularitățile acestei cauze, care a vizat aspectul dacă livrările de combustibil pentru navele care efectuează transporturi internațional fac obiectul unor scutiri de TVA, ne determină să considerăm că această cauză nu este comparabilă cu celelalte două (pentru o opinie similară, a se vedea Ek, M; „The Concept of Transfer of Goods under a Commission Contract in EU VAT”, *Skattenytt*, 2022, p. 3-26, la p. 19).

34. A doua opțiune constă în tratarea celor două operațiuni drept vânzări succesive, ambele intrând sub incidența articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, așa-numitul model de cumpărare-vânzare. Aceasta este poziția majorității din cadrul Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal), precum și a tuturor participanților la prezenta procedură. Vom analiza această opțiune în cadrul secțiunii B.

35. A treia opțiune constă în înțelegerea operațiunilor în cauză ca fiind bazate pe un model de comision conform articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA. Această opțiune, deși nu a fost invocată nici de instanța de trimitere, nici de participanții la faza scrisă a procedurii, a fost discutată în ședință. Aceasta este, în opinia noastră, cea mai adecvată calificare a operațiunilor care fac obiectul prezentei cauze. Vom aborda aplicarea articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA în cadrul secțiunii C.

A. Jurisprudența Auto Lease Holland

36. Hotărârile Auto Lease Holland și Vega International priveau regimul TVA aplicat operațiunilor legate de utilizarea cardurilor de carburant. Împrejurările din aceste două cauze nu sunt identice, dar prezintă anumite caracteristici comune. Ambele au implicat mai mulți actori în afară de utilizatorul cardului, de furnizorul cardului și de furnizorul de energie și ambele au vizat vânzări succesive printr-o operațiune financiară. În aceste hotărâri, Curtea a pus mai puțin accentul pe livrarea de bunuri (combustibil) decât pe modalitățile de plată a acestei prestații¹².

37. Concluzia în Hotărârea Vega International, care este doar consecința logică a concluziei la care s-a ajuns în Hotărârea Auto Lease Holland, a fost că operațiunea dintre emitentul cardului și utilizatorul cardului echivalează cu un serviciu de acordare de credite.

38. Or, astfel cum o ilustrează doctrina¹³ și discuțiile din cadrul Comitetului TVA¹⁴, respectivele cauze au dat naștere unor preocupări diferite. Numeroși critici au reproșat faptul că interpretarea propusă a condus la invizibilitatea intermediarului.

¹² A se vedea Hotărârea Auto Lease Holland (punctele 34 și 36) și Hotărârea Vega International (punctele 39-41).

¹³ Kirsch, S., și Orban, C., „CJEU confirms that the provision and settlement of fuel cards may constitute a financial service that is exempt from VAT in Vega International case”, *Intertax*, 2019, p. 898-900, (făcând referire la „consecințele suboptimale”). Există chiar și unele critici mai dure, (Reiß, W., *UR 2003*, p. 428-441, la p. 437, și Wäger, *UStG*, 2. Auflage, 2022, § 3, UStG), care se referă la Hotărârea Auto Lease Holland numind-o „Stone age tax law” [legislație fiscală din epoca de piatră]; Gómez, D., și Echevarría Zubeldia, G., „The VAT conundrum of fuel cards: thoughts on the ECJ judgment in Vega International”, *Intl. VAT Monitor*, 2019, p. 6; Gamito, P., „A look back at EU VAT developments in 2019 regarding insurance and financial services: Part 1”, *Intl. VAT Monitor*, 2020, 222-234; Nellen, F., van Doesum, A., Corniejele, S. și van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT law*, a doua ediție, 2020, p. 131; Ek, M., nota de subsol 11, *op. cit.*; Grupul de experți pentru taxa pe valoarea adăugată, *Issues arising from recent judgements of the Court of Justice of the EU*, Case C-235/18 Vega International: *Fuel cards*, 29 martie 2022, disponibil la adresa <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/dbc22ed9-fcdb-485b-bc90-e9a16a6c4a9f/details>. [În orice caz, ar putea fi util să se sublinieze faptul că Grupul de experți pentru taxa pe valoarea adăugată, instituționalizat prin Decizia Comisiei din 26 iunie 2012 de instituire a unui grup de experți pentru taxa pe valoarea adăugată (JO 2012, C 188, p. 2), este separat de Comitetul TVA]; Comitetul TVA, „Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper No° 1067*, iulie 2023, p. 3; Merkx, M., „VAT and business models for charging electric vehicles”, *International VAT Monitor*, 2021, p. 275-284, la p. 281.

¹⁴ Comitetul TVA, „Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper No° 1008*, martie 2021, p. 11; „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper No° 1020*, octombrie 2021, „Case Law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper No° 1046*, octombrie 2022; „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper No° 1064 FINAL*, martie 2023 și „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper No° 1067*, iulie 2023.

39. În opinia noastră, este îndoielnic că împrejurările concrete din cauzele respective sunt comparabile cu cele din prezenta cauză. La un nivel mai general, modelul de afaceri al încărcării VE nu este același cu cel al alimentării cu combustibil, cel puțin nu în momentul de față. Deși este posibil să se încarce un vehicul neelectric utilizând cardul de carburant sau orice alt card ori numerar și să se facă acest lucru la orice stație de alimentare cu combustibil, acest lucru nu este valabil pentru încărcarea VE. VE utilizează sisteme de încărcare diferite și pot fi încărcate numai la punctele de încărcare incluse în rețeaua în cauză. Încărcarea nu poate fi efectuată fără utilizarea unui card/a unei aplicații care permite accesul la rețea. În sfârșit, este cert că cardurile/aplicațiile EV nu sunt instrumente de plată.

40. În plus, în cazul în care operațiunea dintre emitentul cardului și utilizatorul cardului/aplicației este o operațiune diferită, neimpozabilă (acordarea unui credit), utilizatorul nu va putea deduce TVA-ul dacă este o persoană impozabilă, întrucât factura pentru energie electrică este emisă de operatorul punctului de încărcare numai emitentului cardului.

41. Prin urmare, constatările din cadrul liniei jurisprudențiale Auto Lease Holland nu pot fi transpuse în mod automat în cazul diferitelor modele de afaceri și operațiuni de încărcare a dispozitivelor VE și, în consecință, acestea nu ar trebui utilizate în alte împrejurări decât cele vizate de hotărârile respective¹⁵.

B. Modelul de cumpărare-vânzare [articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA]

42. Modelul de cumpărare-vânzare consideră operațiunile în cauză ca fiind vânzări succesive cu un singur lanț orizontal de presății. DCS achiziționează energie electrică de la operatorul punctului de încărcare și o vinde ulterior utilizatorului cardului/aplicației.

43. În scopuri de TVA, acest model se întemeiază pe articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA. Fiecare operațiune este o livrare distinctă de bunuri, care, potrivit acestei dispoziții, înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

44. Astfel cum a explicat Curtea, transferul dreptului de proprietate include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul/propietara acestui bun¹⁶.

45. Acest lucru ar putea fi considerat ca impunând ca o anumită formă de control asupra bunurilor să fie transferată pentru ca o operațiune să fie calificată drept livrare de bunuri¹⁷. Acest lucru este deosebit de dificil atunci când bunul livrat este energia electrică, precum în procedura principală, care nu poate fi transferată sau stocată cu ușurință¹⁸.

¹⁵ Gómez, D., și Echevarría Zubeldia, G., nota de subsol 13, *op. cit.*

¹⁶ A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 7), și Hotărârea din 27 aprilie 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punctul 35 și jurisprudența citată).

¹⁷ Ek, M., nota de subsol 11, *op. cit.*, p. 8.

¹⁸ În ceea ce privește livrarea de carburant, avocata generală Sharpston a susținut în Concluziile prezentate în cauza Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:156, punctul 42) că: „După livrarea combustibilului în rezervoarele unei nave utilizate pentru navigația în largul mării, este extrem de dificil de conceput un alt mod de a «dispune» de acesta decât prin consumarea sa de nava respectivă (și astfel de operatorul ei) în vederea acoperirii cerințelor sale de energie. Orice alt act de dispoziție efectivă efectuat de proprietarul legal al combustibilului, altul decât operatorul navei, pare să necesite o intervenție fizică care nu este ușor de realizat. [...] Este improbabil ca, în practică, combustibilul să nu fie consumat pentru necesitățile navei și nu pare plauzibil ca intermediarul, în perioada în care poate fi proprietarul legal, să dorească să își asume responsabilitățile aferente dreptului de proprietate (de exemplu sub forma costurilor de depozitare și de asigurare) pentru a putea să dispună de el în alt mod.” A se vedea de asemenea Hotărârea Fast Bunkering Klaipėda (punctul 52).

46. Într-adevăr, în comparație cu alte bunuri [după cum o ilustrează articolul 15 alineatul (1) și articolele 38 și 39 din Directiva TVA], energia electrică are un caracter specific, una dintre caracteristici fiind faptul că este mult mai dificil decât în cazul oricărui alt bun să se urmărească fluxul său fizic¹⁹.

47. Dacă s-ar aplica împrejurărilor din prezenta cauză, ar fi necesar să se transfere proprietatea asupra energiei electrice de la operatorul punctului de încărcare către DCS, pentru ca acesta din urmă să o poată vinde ulterior utilizatorului cardului/aplicației. În mod evident, nu aceasta este situația în împrejurările din speță. Bunurile sunt în schimb transferate direct de operatorul punctului de încărcare către utilizatorul cardului/aplicației. Astfel, nici posesia efectivă asupra energiei electrice, nici titlul legal asupra acesteia nu sunt transferate în mod formal de la operatorul punctului de încărcare către DCS.

48. Cu toate acestea, legea permite ca un transferul juridic fictiv al proprietății să aibă loc fără un transfer efectiv.

49. Astfel, potrivit jurisprudenței, pot exista motive întemeiate pentru care bunurile nu au fost primite direct de la emitentul facturii, cum ar fi printre altele existența a două vânzări succesive ale acelorași bunuri care sunt transportate, la ordin, direct de la primul vânzător la cel de al doilea cumpărător, astfel încât au loc două livrări succesive în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, dar un singur transport efectiv. De asemenea, nu este necesar ca primul cumpărător să devină proprietar al bunurilor în cauză la momentul acestui transport, având în vedere că existența unei livrări de bunuri în sensul acestei dispoziții nu presupune transferul proprietății juridice a bunului²⁰.

50. Prin urmare, împrejurările din litigiul principal pot fi interpretate în sensul că se încadrează în modelul de cumpărare-vânzare, ceea ce implică vânzări succesive. Aceasta impune să se recurgă la ficțiunea potrivit căreia dreptul de a dispune de energia electrică în calitate de proprietar a fost transferat de la operatorul punctului de încărcare către DCS, ceea ce îi permite acestei din urmă societăți să vândă ulterior bunurile în cauză.

51. În scopuri de TVA, ambele operațiuni sunt operațiuni impozabile. Întrucât factura pentru energie electrică este întocmită de emitentul cardului către utilizatorul cardului/aplicației, acesta din urmă poate deduce TVA-ul dacă este o persoană impozabilă.

52. Cu toate acestea, în împrejurările din speță, DCS nici nu promite operatorului punctului de încărcare și nici nu decide să achiziționeze o cantitate de energie electrică. De fapt, acțiunea utilizatorului cardului/aplicației este cea care inițiază procesul de achiziționare atunci când acesta decide de la ce punct de încărcare se comandă energie electrică și ce cantitate de energie electrică urmează să fie transferată și către vehiculul respectivului utilizator are loc livrarea.

53. Astfel, cu excepția riscului de a nu încasa plata de la utilizatorul cardului/aplicației, DCS nu își asumă niciun risc antreprenorial în ceea ce privește respectiva livrare de energie electrică, întrucât este deja vândută și livrată în totalitate la momentul la care o facturează utilizatorului.

54. Prin urmare, este util să se analizeze dacă cealaltă opțiune, și anume aceea care subsumează operațiunile în cauză articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, nu corespunde mai bine realității economice a încărcării VE.

¹⁹ Merckx, M., „nota de subsol 13, *op. cit.*, p. 280.

²⁰ A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 36 și jurisprudența citată).

C. Modelul comisionarului [articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA]

55. Modelul comisionarului ar descrie operațiunea în discuție în prezenta cauză ca implicând un comisionar în calitate de intermediar între operatorul punctului de încărcare și utilizatorul cardului/aplicației.

56. Pot exista două tipuri de modele de comisionari: modelul comisionarului de vânzare și modelul comisionarului de cumpărare²¹.

57. În cadrul modelului comisionarului de vânzare, comitentul este operatorul punctului de încărcare, în timp ce comisionarul este emitentul de dispozitive (precum DCS). În acest model, emitentul dispozitivului vinde energie electrică în nume propriu, dar pe seama operatorului punctului de încărcare, utilizatorului cardului/aplicației.

58. În modelul comisionarului de cumpărare, comitentul este utilizatorul cardului/aplicației, iar agentul este DCS. În cadrul acestui model, emitentul dispozitivului (DCS) achiziționează energie electrică de la operatorul punctului de încărcare în nume propriu, dar în contul utilizatorului cardului/aplicației. Acest model descrie cel mai bine situația din prezenta cauză, întrucât are loc achiziționarea de energie electrică, astfel cum am arătat deja (a se vedea punctul 52 din prezentele concluzii), la inițiativa utilizatorului cardului/aplicației.

59. Din punct de vedere juridic, ambele modele ale comisionarului se bazează pe articolul 14 alineatul (2) litera (c) și pe articolul 28 din Directiva TVA²². Articolul 28 prevede că, în situația în care o persoană acționează în calitate de comisionar, și anume în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, se consideră că această persoană a primit și a prestat personal serviciul în cauză. Chiar dacă articolul 28 din Directiva TVA se referă numai la prestarea de servicii, Curtea a statuat că acesta se poate aplica și livrării de bunuri²³.

60. În plus, Curtea a considerat că articolul 14 alineatul (2) litera (c) din directiva menționată creează ficțiunea juridică a două livrări identice de bunuri efectuate consecutiv, care intră în sfera de aplicare a TVA-ului²⁴.

61. Prin urmare, pentru a se încadra în modelul comisionarului, operațiunile în cauză trebuie să îndeplinească două cerințe. În primul rând, trebuie să existe un mandat în temeiul căruia comisionarul intervine, în contul comitentului, în livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii și, în al doilea rând, trebuie să existe o identitate între livrările de bunuri și/sau prestările de servicii achiziționate de comisionar și livrările de bunuri și/sau de prestările de servicii vândute sau cedate comitentului²⁵.

62. În ședință, guvernul suedez și Comisia au admis că ambele condiții menționate au fost îndeplinite în împrejurările din procedura principală.

²¹ Gómez, D., și Echevarría Zubeldia, G., nota de subsol 13, *op. cit.*; Ek, M., nota de subsol 11, *op. cit.*, p. 6; Comitetul TVA, „Case law, Issues arising from recent judgments of the Court of Justice of the European Union”, *Working Paper No° 1046*, octombrie 2022, p. 7.

²² Există uneori și discuții în legătură cu diferențele dintre comisionarii declarați și cei nedeclarați, deoarece unele state membre îi tratează diferit pe unii sau pe ceilalți din perspectiva dreptului contractelor (Nellen, F., van Doesum, A., Corniejele, S. și van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT Law*, a doua ediție, 2020, p. 130). Acestea excedează însă obiectului prezentelor concluzii (a se vedea în această privință Ek, M., nota de subsol 11, *op. cit.*, p. 10).

²³ A se vedea în acest sens Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 88), și Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 50).

²⁴ 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).

²⁵ Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 51).

63. Suntem de acord cu această pozitie.

64. n ceea ce privește prima condiie privind existena unui mandat, situaia în cauză poate fi mai exact descrisă mai degrabă ca un transfer de bunuri bazat pe contractul de mandat în care utilizatorul de card/aplicaie este comitentul, iar DCS este comisionarul, decât ca o succesiune de acorduri bilaterale. Chiar i în formularea întrebării adresate Curții se recunote că DCS apare ca fiind un intermediar.

65. Este adevărat că nu există nicio solicitare explicită din partea utilizatorului cardului/aplicației către DCS de a achiziționa energie electrică în contul său cu ocazia fiecărei încărcări. Cu toate acestea, Curtea a statuat deja că cumpărătorul nu trebuie să acorde în mod explicit un mandat comisionarului²⁶. n mod alternativ, prezentarea cardului/aplicației la punctul de încărcare poate fi neleas ca un mandat acordat mandatarului de a achiziționa o anumită cantitate de energie electrică.

66. n ceea ce privește a doua condiie, s-a susinut că livrarea de energie electrică de către operatorul punctului de încărcare către emitentul dispozitivului nu este identică cu punerea la dispoziție a energiei electrice de către emitentul dispozitivului către utilizator, întrucât, în acest din urmă caz, există elemente suplimentare faa de livrarea de energie electric²⁷.

67. Acest lucru ar putea fi adevărat în anumite circumstane²⁸.

68. Cu toate acestea, în speță, prestarea serviciilor legate de utilizarea cardului/aplicației este distinctă de punerea la dispoziție a energiei electrice (a se vedea punctul 29 din prezentele concluzii). Restul prestaiei constând în livrarea de energie electrică nu diferă între operațiunea dintre operatorul punctului de încărcare i DCS i operațiunea dintre DCS i utilizatorul cardului/aplicației.

69. n consecin, rezultă că cele două condiții – existena unui mandat i identitatea prestațiilor – sunt îndeplinite în împrejurările din speță i, prin urmare, operațiunile în cauză corespund modelului comisionarului la cumpărare.

70. n cele din urmă, aplicarea modelului comisionarului la o situaie precum cea din speță ar permite utilizatorului cardului/aplicației, care este o persoană impozabilă, să deducă TVA-ul, avnd în vedere că acesta primete factura cu TVA de la DCS.

D. Modelul comisionarului ca cea mai adecvată opțiune în împrejurările din prezenta cauză

71. Din cele de mai sus rezultă că operațiunile implicate în modelul de afaceri în discuție în prezenta cauză pot intra sub incidența att a articolului 14 alineatul (1), ct i a articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA. Atât modelul cumpărare-vânzare, ct i modelul comisionarului sunt capabile să descrie astfel de operațiuni succesive i de livrări în lan.

²⁶ A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punctele 44 i 47).

²⁷ Merckx, M., nota de subsol 13, *op. cit.*, p. 281.

²⁸ Aceasta ar fi situaia dacă livrarea de energie electrică nu ar putea fi separată de prestarea altor servicii conexe. n astfel de împrejurări, prima prestație de către operatorul de puncte de încărcare către emitentul cardului ar fi o prestație unică (de bunuri), în timp ce a doua prestație a emitentului cardului către utilizator ar fi o prestație complexă (de bunuri i de servicii). Aceasta pare să fie situaia în împrejurările Hotrrii din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312).

72. Întrebarea care se ridică este de a stabili ce dispoziție ar trebui să se aplice.

73. În opinia noastră, modelul comisionarului, astfel cum este prevăzut la articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, constituie regimul cel mai adecvat în scopuri de TVA pentru modelul de afaceri precum cel din prezenta cauză.

74. În ceea ce privește relația dintre articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA și articolul 14 alineatul (2) litera (c) din aceasta, se poate observa că definiția operațiunii care face obiectul articolului 14 alineatul (2) litera (c) nu face nicio referire la „dreptul de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”, astfel cum prevede la articolul 14 alineatul (1). Astfel, Curtea a considerat că, deși le regrupează în cadrul aceleiași noțiuni „livrare de bunuri”, legiuitorul Uniunii Europene a intenționat să distingă operațiunea prevăzută la articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA de cea prevăzută la articolul 14 alineatul (1) din aceasta, cele două operațiuni nefiind definite în aceiași termeni²⁹. Prin urmare, deși ambele se referă la noțiunea de „livrare de bunuri”, articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA este autonom în raport cu articolul 14 alineatul (1) din aceasta³⁰.

75. Din modul de redactare și din economia articolului 14 din Directiva TVA reiese, astfel cum o confirmă și jurisprudența, că alineatul (2) al acestui articol constituie, în raport cu definiția generală enunțată la alineatul (1) al acestuia, o *lex specialis*, ale cărei condiții de aplicare prezintă un caracter autonom în raport cu cele ale alineatului (1)³¹.

76. Atunci când o operațiune poate intra atât în domeniul de aplicare al normei generale, cât și în cel al *lex specialis*, aceasta ar trebui să intre sub incidența celei din urmă; în caz contrar, reglementarea specială și-ar pierde rațiunea de a exista.

77. În plus, să se descrie raportul în discuție prin referire la articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA ar fi mai puțin o „fiecțiune” decât să se invoce articolul 14 alineatul (1) din această directivă. Invocarea acestei din urmă dispoziții impune să se presupună că energia electrică este pusă la dispoziție în mod succesiv, dar este transportată o singură dată, însă, cu toate acestea, fiecare dintre părțile implicate a avut posibilitatea de a dispune de ea în calitate de proprietar. Modelul comisionarului, potrivit articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA coroborat cu articolul 28 din aceasta necesită ca intermediarul să fi primit și să fi pus la dispoziție el însuși energia electrică (a se vedea punctul 59 din prezentele concluzii). Prin urmare, ar fi necesar să se presupună în plus doar că utilizatorul cardului/aplicației a acordat DCS mandatul de a achiziționa energie electrică în contul său, dar în nume propriu, de fiecare dată când utilizatorul a folosit cardul/aplicația (a se vedea punctul 65 din prezentele concluzii).

78. În cazul în care raționamentul s-ar baza pe articolul 14 alineatul (2) litera (c), acest lucru ar permite evitarea oricărei dificultăți în ceea ce privește dispunerea de bunul corporal în calitate de proprietar³².

²⁹ A se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, punctul 31), Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 35), și Hotărârea din 25 februarie 2021, Gmina Wrocław (Transformarea dreptului de uzufruct) (C-604/19, EU:C:2021:132, punctul 54).

³⁰ Nellen, F., van Doesum, A., Corniejele, S. și van Kesteren, H., *Fundamentals of EU VAT Law*, a doua ediție, 2020, p. 130.

³¹ A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 36), și Hotărârea din 27 aprilie 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, punctul 38 și jurisprudența citată).

³² A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punctele 35 și 41).

79. În plus, întemeierea raționamentului pe aceeași prevedere ar reflecta mai bine adevărata natură a operațiunilor economice și comerciale care implică încărcarea dispozitivelor VE, precum cele din litigiul principal.

80. Într-adevăr, Comitetul TVA a emis orientări privind dispozitivele de încărcare a VE, sugerând aplicarea articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA³³. Cu toate acestea, aceste orientări nu sunt atât de simple sau de exhaustive pe cât s-ar putea crede sau aștepta.

81. În primul rând, aceste orientări se referă, în cea mai mare parte, la relația dintre operatorul punctului de încărcare și emitentul dispozitivului³⁴ și nu includ în mod necesar toate modelele de afaceri care vizează încărcarea VE.

82. În cazul unui model în care, precum în speță, există două prestații distincte și, prin urmare, două operațiuni distincte, cu alte cuvinte o prestare de servicii, pentru care se percepe un tarif fix, indiferent dacă energia electrică este cumpărată sau nu, și o livrare de bunuri, și anume energia electrică, care este facturată la sfârșitul fiecărei luni, este de asemenea posibil să se aplice articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA.

83. În opinia noastră, un indiciu în sensul că DCS nu acționează ca furnizor real de energie electrică îl reprezintă faptul că nu își asumă niciun risc antreprenorial în legătură cu această prestație. În schimb, această societate joacă un rol *economic* în livrarea de bunuri în discuție în procedura principală și poate fi considerată, așadar, un intermediar³⁵.

84. Astfel, apreciem că este mai exact din punctul de vedere al realităților economice și comerciale să se considere că, în cazul în care au loc vânzări succesive ale acelorași bunuri, astfel încât bunurile respective care, potrivit instrucțiunilor, sunt transportate direct de la primul vânzător la persoana care achiziționează bunurile, cu rezultatul că există două livrări succesive, persoana din mijloc acționează doar ca intermediar.

85. Nu în ultimul rând, dacă este ales articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA pentru a se aplica unei operațiuni de tipul celei din speță, dreptul de deducere³⁶ ar fi garantat în mod transparent utilizatorului cardului/aplicației. În consecință, soluția propusă ar fi conformă cu principiul neutralității fiscale³⁷.

86. Prin urmare, considerăm că opțiunea întemeiată pe articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA este soluția cea mai potrivită pentru împrejurări precum cele din litigiul principal.

87. Numai în cazul în care nu ar fi îndeplinite cele două condiții prevăzute la articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA (mandatul și identitatea prestațiilor), articolul 14 alineatul (1) din această directivă ar trebui să fie aplicabil în procedura principală. Este de competența instanței naționale să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile.

³³ Orientările stabilite în cadrul celei de a 118-a reuniuni din 19 aprilie 2021, Document C-taxud.c.1(2021)6657619-1018.

³⁴ Potrivit Merx, M, nota de subsol 13, op. cit., p. 279, aceste orientări „au luat poziție numai în ceea ce privește calificarea livrării efectuate de către operatorii de puncte de încărcare”.

³⁵ A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 februarie 2009, Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, punctul 36).

³⁶ Cu toate acestea, trebuie subliniat că prezenta cauză nu privește dreptul respectiv.

³⁷ Noțiunea de neutralitate fiscală are un sens special în teoria fiscalității, de aceea este utilizată în dreptul fiscal alături și, uneori, în locul noțiunii de egalitate de tratament. [Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza Hauptzollamt B (Reducere fiscală facultativă), C-100/20, EU:C:2021:387, punctul 76].

88. Dacă s-ar aplica articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel cum o sugerează Orientările Comitetului TVA privind dispozitivele de încărcare a VE (a se vedea punctul 80 din prezentele concluzii), DCS ar putea fi considerată, în sensul articolului 38 alineatul (2) din această directivă, drept „comerciant persoană impozabilă”, iar livrarea de energie electrică de către operatorul punctului de încărcare către DCS ar fi considerată a avea loc acolo unde comerciantul persoană impozabilă (DCS) și are sediul de desfășurare a activității, în conformitate cu articolul 38 alineatul (1) din directiva menționată. n împrejurările din prezenta cauză, ar fi vorba despre Germania.

89. n orice caz, în conformitate cu articolul 39 din Directiva TVA, livrarea de energie electrică de către DCS unui utilizator de card/aplicație care își încarcă propriul VE trebuie considerată ca fiind efectuată la locul unde conducătorul auto utilizează și consumă efectiv energia electrică, adică la locul unde se află punctul de încărcare. n speță, ar fi vorba despre Suedia.

90. Avnd în vedere cele de mai sus, considerăm că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că reîncărcarea unui VE într-o rețea de puncte de încărcare la care un utilizator are acces prin intermediul unui abonament încheiat cu o altă societate decât operatorul punctului de încărcare implică faptul că energia electrică consumată este livrată de acest operator respectivului utilizator, iar societatea care oferă acces la respectivele puncte de încărcare acționează, în cadrul acestei livrări, în calitate de comisionar în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din această directivă.

91. Cu titlu subsidiar, în cazul în care cele două condiții prevăzute la articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA nu sunt îndeplinite, trebuie să se considere că livrarea de energie electrică către utilizator este considerată a fi efectuată de societatea care oferă utilizatorilor acces la o rețea de puncte de încărcare în sensul articolului 14 alineatul (1) din această directivă.

V. Concluzie

92. Având în vedere cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Hgsta frvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) după cum urmează:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretată în sensul că:

reîncărcarea unui vehicul electric într-o rețea de puncte de încărcare la care un utilizator are acces prin intermediul unui abonament încheiat cu o altă societate decât operatorul punctului de încărcare implică faptul că energia electrică consumată este livrată de acest operator respectivului utilizator, iar societatea care oferă acces la respectivele puncte de încărcare acționează, în cadrul acestei livrări, în calitate de comisionar în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din această directivă.

Cu titlu subsidiar, în cazul în care cele două condiții prevăzute la articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112 nu sunt îndeplinite, trebuie să se considere că livrarea de energie electrică către utilizator este considerată a fi efectuată de societatea care oferă utilizatorilor acces la o rețea de puncte de încărcare în sensul articolului 14 alineatul (1) din această directivă.