

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

C-282 din 2022, P. w W., Ce reprezintă punerea la dispoziție a unui punct de încărcare cu energie electrică a autoturismelor din punctul de vedere al TVA – livrare de bunuri sau prestare de servicii.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

20 aprilie 2023

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 14, 15 și 24 – Puncte de reîncărcare a vehiculelor electrice – Punerea la dispoziție a echipamentului 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»”

În cauza C-282/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 23 februarie 2022, primită de Curte la 26 aprilie 2022, în procedura

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

împotriva

P. w W.,

cu participarea:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul D. Gratsias (raportor), președinte de cameră, și domnii Ilešič și I. Jarukaitis, judecători,

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, de B. Kołodziej, D. Pach și T. Wojciechowski;
- pentru Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, de P. Chrupek, radca prawny;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek, și J. Vlácil, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și U. Małecka, în calitate de agenți,
- având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 14 alineatul (1) și a articolului 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (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 2006/112”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, Polonia) (denumit în continuare „autoritatea fiscală”), pe de o parte, și P. w W., pe de altă parte, în legătură cu o cerere având ca obiect anularea unei soluții fiscale anticipate din 16 mai 2017 (denumită în continuare „soluția fiscală anticipată”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Următoarele operațiuni sunt supuse [taxei pe valoarea adăugată (TVA)]:

(a) livrarea de bunuri efectuate 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;

[...]”

4 Articolul 14 alineatul (1) din această directivă prevede:

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

5 Potrivit articolului 15 alineatul (1) din directiva menționată:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Electricitatea, gazul, energia destinată încălzirii sau răcirii și bunurile de aceeași natură sunt considerate bunuri corporale.”

6 Articolul 24 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

Directiva 2014/94/UE

7 Potrivit articolului 4 alineatul (8) din Directiva 2014/94/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 privind instalarea infrastructurii pentru combustibili alternativi (JO 2014, L 307, p. 1):

„Statele membre se asigură că operatorii punctelor de reîncărcare accesibile publicului au libertatea de a achiziționa energie electrică de la orice furnizor de energie electrică din Uniune, sub rezerva acordului furnizorului. Operatorii punctelor de reîncărcare au posibilitatea de a furniza clienților servicii de reîncărcare a vehiculelor electrice pe bază de contract, inclusiv în numele și în beneficiul altor furnizori de servicii.”

Dreptul polonez

8 Articolul 7 alineatul 1 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. 2004, nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„Prin livrarea de bunuri prevăzută la articolul 5 alineatul 1 punctul 1 se înțelege transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar [...]”

9 Articolul 8 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Prestarea de servicii vizată la articolul 5 alineatul 1 punctul 1 înseamnă orice prestație efectuată în favoarea unei persoane fizice sau juridice sau a unei entități fără personalitate juridică și care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 7 [...]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 P. w W. intenționează să desfășoare o activitate care constă în instalarea și exploatarea unor stații de reîncărcare a vehiculelor electrice, accesibile publicului. Aceste stații ar fi echipate cu așa-numitele încărcătoare „multistandard”, care ar dispune atât de conectori de încărcare rapidă în curent continuu, cât și de conectori de încărcare lentă în curent alternativ. Durata normală de reîncărcare a unui vehicul electric până la 80 % din capacitatea bateriei cu ajutorul conectorilor de încărcare rapidă ar fi de aproximativ 20-30 de minute. Durata reîncărcării unui vehicul cu ajutorul conectorilor de încărcare lentă ar fi, la rândul său, de aproximativ 4-6 de ore.

11 Prețul facturat utilizatorilor ar depinde în special de durata reîncărcării, exprimată în ore pentru conectorii de încărcare lentă sau în minute pentru conectorii de încărcare rapidă, precum și de modelul de conector ales de utilizatorul în cauză. Plățile ar putea fi efectuate după fiecare sesiune de reîncărcare sau la sfârșitul unei perioade de facturare convenite, fără a exclude posibilitatea de a se institui un

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

sistem care să permită achiziționarea de credite, acumulate într-un portofoliu electronic care să fie utilizat pentru reîncărcarea vehiculului electric în cauză.

12 Serviciul furnizat în fiecare sesiune de reîncărcare ar putea, în principiu, să includă, în funcție de nevoile utilizatorului în cauză, următoarele activități:

- punerea la dispoziție de echipamente de reîncărcare (inclusiv integrarea încărcătorului în sistemul de operare al vehiculului);
- asigurarea fluxului de energie electrică la parametri corespunzători către bateria vehiculului electric;
- asistența tehnică necesară.

13 P. w W. ar avea de asemenea intenția de a crea o platformă specializată, un site internet sau o aplicație informatică, care ar permite utilizatorului în cauză să rezerve un anumit conector și să consulte istoricul tranzacțiilor și al plăților efectuate.

14 Pentru toate aceste prestații, P. w W. ar factura un preț unic.

15 P. w W. a solicitat autorității fiscale emiterea unei soluții fiscale anticipate care să ateste că activitatea avută în vedere consta într-o „prestare de servicii”, în sensul articolului 8 din Legea privind TVA-ul.

16 În soluția fiscală anticipată autoritatea fiscală a considerat că furnizarea de energie electrică necesară reîncărcării unui vehicul electric trebuia considerată ca fiind serviciul principal, în timp ce celelalte servicii oferite de P. w W. trebuiau să fie considerate accesorii. Ar rezulta că punerea la dispoziție de către P. w W. a unor echipamente care permit reîncărcarea rapidă a vehiculelor electrice nu ar trebui considerată ca fiind elementul predominant al operațiunii în cauză și că reîncărcarea vehiculului nu ar avea o importanță secundară.

17 În urma unei acțiuni introduse de P. w W., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia, Polonia), printr-o hotărâre din 6 iunie 2018, a anulat soluția fiscală anticipată. Potrivit acestei instanțe, intenția principală a utilizatorilor de stații de reîncărcare ar fi de a utiliza echipamente care să le permită reîncărcarea vehiculului lor în mod rapid și eficient. Astfel, din punctul de vedere al utilizatorului în cauză, prestația principală ar consta în accesul la o stație de reîncărcare, precum și integrarea necesară a unui încărcător în sistemul de operare al vehiculului. Obiectivul unei asemenea operațiuni nu ar fi acela de a oferi energie electrică, ci de a pune la dispoziția utilizatorilor în cauză echipamentele de reîncărcare sofisticate cu care ar fi echipate aceste stații de reîncărcare.

18 Potrivit instanței menționate, pe de o parte, dacă utilizatorii în cauză nu ar viza decât achiziționarea de energie electrică pentru vehiculele lor electrice, aceștia și-ar utiliza rețeaua casnică sau cea de la locul de muncă în loc să recurgă la stațiile de reîncărcare publice. Ei ar alege să utilizeze aceste din urmă stații numai din cauza faptului că au conectori de standarde diferite, care permit o reîncărcare mai rapidă și mai eficientă a bateriilor vehiculelor electrice. Pe de altă parte, prețul nu ar fi calculat în funcție de energia consumată. În aceste condiții, atractivitatea ofertei de stații de reîncărcare a acestor vehicule ar rezulta în principal din timpul de reîncărcare, iar nu din accesul la energia electrică ca atare.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

19 Potrivit aceleiași instanțe, prestația furnizată de P. w W. s-ar distinge de cea a stațiilor de distribuție care oferă combustibili tradiționali, întrucât nu ar pune accentul pe tipul sau pe calitatea combustibililor, care ar fi identice la orice furnizor, ci pe rapiditatea și pe eficiența reîncărcării, care ar depinde de caracteristicile echipamentului pus la dispoziția utilizatorilor în cauză.

20 Autoritatea fiscală a sesizat instanța de trimitere cu un recurs în casație împotriva hotărârii Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia), amintit la punctul 17 din prezenta hotărâre. În susținerea acestui recurs, autoritatea fiscală arată că, în ceea ce privește punerea la dispoziție, cu titlu oneros, a unor stații de reîncărcare a vehiculelor electrice, prestația principală constă într-o livrare de bunuri, și anume de energie electrică.

21 Potrivit instanței de trimitere, cele trei operațiuni descrise la punctul 12 din prezenta hotărâre sunt strâns legate, astfel încât constituie o operațiune complexă unică. În schimb, punerea la dispoziție a unei platforme specializate, a unui site internet sau a unei aplicații informatice, care ar permite utilizatorului în cauză să rezerve un anumit conector, precum și să consulte istoricul tranzacțiilor și al plăților efectuate, ar constitui o prestație accesorie care face parte din această operațiune complexă unică și care urmărește să faciliteze reîncărcarea vehiculelor de către consumatori.

22 Ținând seama de faptul că accesul la echipamentele de reîncărcare propus clienților pentru a garanta transportul energiei electrice la parametri adaptați în mod corespunzător la bateria vehiculului nu ar fi un element accesoriu furnizării de energie electrică, instanța de trimitere consideră că este necesar să se determine elementul predominant al prestației unice descrise la punctele 12 și 21 din prezenta hotărâre. În acest context, instanța menționată precizează că, potrivit P. w W., decizia de a recurge la serviciile unei stații de reîncărcare determinate poate fi dictată de voința de a reduce timpul necesar reîncărcării vehiculului, pentru a putea continua rapid o călătorie. Astfel, din punctul de vedere al utilizatorului în cauză, nu atât prețul energiei ar fi determinant, cât accesul oferit la o infrastructură specializată care garantează o durată mai scurtă a opririi la stația de reîncărcare.

23 În această privință, instanța de trimitere observă că utilizarea stațiilor de reîncărcare nu constituie un scop în sine, ci urmărește să permită reîncărcarea bateriei unui vehicul electric. Astfel, utilizatorii acestor stații ar avea posibilitatea de a alege între puncte de reîncărcare rapidă și puncte de reîncărcare lentă, pe care le-ar selecta nu numai în funcție de durata reîncărcării, ci și ținând seama de caracteristicile bateriei vehiculului. Accesul la echipamentul de reîncărcare ar constitui, așadar, mijlocul care permite să se beneficieze în cele mai bune condiții de livrarea de energie electrică, cea care ar constitui prestația principală.

24 Cu toate acestea, pe de o parte, faptul că prețul de reîncărcare include și o taxă de parcare a vehiculului și, pe de altă parte, trimiterea ce figurează la articolul 4 alineatul (8) din Directiva 2014/94 la „servicii de reîncărcare a vehiculelor electrice” pe care le furnizează operatorii punctelor de reîncărcare generează îndoieli din partea instanței de trimitere referitoare la calificarea prestației unice în discuție în litigiul principal drept „livrare de bunuri” sau „prestare de servicii”, în sensul Directivei 2006/112.

25 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Serviciul complex furnizat la punctele de reîncărcare utilizatorilor de vehicule electrice, care cuprinde:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- a) punerea la dispoziție de echipamente de încărcare (inclusiv integrarea încărcătorului în sistemul de operare al vehiculului);
- b) asigurarea fluxului de energie electrică la parametri corespunzători către bateria vehiculului;
- c) asistența tehnică necesară pentru utilizatorii vehiculelor;
- d) punerea la dispoziția utilizatorilor a unei platforme speciale, a unui site internet sau a unei aplicații informatice pentru rezervarea unui anumit conector, vizualizarea istoricului tranzacțiilor și al plăților efectuate, precum și posibilitatea de a utiliza un așa-numit «portofel electronic», utilizat pentru efectuarea plăților pentru sesiunile individuale de încărcare,

constituie o «livrare de bunuri» în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva [2006/112] sau o «prestare de servicii» în sensul articolului 24 alineatul (1) din această directivă?»

Cu privire la întrebarea preliminară

26 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că constituie o „livrare de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din această directivă, sau o „prestare de servicii”, în sensul articolului 24 alineatul (1) din aceasta, o prestație unică și complexă compusă din:

- punerea la dispoziție de echipamente de reîncărcare pentru vehicule electrice (inclusiv integrarea încărcătorului în sistemul de operare al vehiculului);
- asigurarea fluxului de energie electrică la parametri corespunzători către bateria vehiculului;
- asistența tehnică necesară pentru utilizatorii în cauză;
- punerea la dispoziție a unor aplicații informatice care permit utilizatorului în cauză să rezerve un conector, să vizualizeze istoricului tranzacțiilor, precum și să achiziționeze credite acumulate într-un portofel electronic și să le utilizeze pentru plata reîncărcărilor.

27 Trebuie arătat că, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, este necesar să fie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă pentru a se determina, pe de o parte, dacă această operațiune dă naștere, în scopuri de TVA, la două sau la mai multe prestații distincte ori la o prestație unică, și, pe de altă parte, dacă în acest din urmă caz această prestație unică trebuie calificată drept „livrare de bunuri” sau drept „prestare de servicii” [Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 52, și Hotărârea din 25 martie 2021, Q-GmbH (Asigurare de riscuri speciale), C-907/19, EU:C:2021:237, punctul 19, precum și jurisprudența citată].

28 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, trebuie să se considere că există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de către persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele, încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial [a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

EU:C:2011:135, punctul 53, și Hotărârea din 25 martie 2021, Q-GmbH (Asigurare de riscuri speciale), C-907/19, EU:C:2021:237, punctul 20, precum și jurisprudența citată].

29 În plus, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente (Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punctul 23).

30 Aceasta este situația în special atunci când unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, pe când, dimpotrivă, alte elemente trebuie considerate una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când constituie pentru clientelă nu un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de prestația principală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 54, și Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punctul 41).

31 În cadrul cooperării instituite în temeiul articolului 267 TFUE, revine instanțelor naționale sarcina de a stabili dacă, în împrejurările speței concrete, prestația în cauză constituie o prestație unică și de a efectua toate aprecierile de fapt definitive în această privință [a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 55, și Hotărârea din 25 martie 2021, Q-GmbH (Asigurare de riscuri speciale), C-907/19, EU:C:2021:237, punctele 25 și 26, precum și jurisprudența citată].

32 Litigiul principal privește o combinație de operațiuni care constau în livrarea de energie electrică în scopul reîncărcării vehiculelor electrice și în furnizarea diferitelor servicii, precum amenajarea accesului la puncte de reîncărcare și facilitarea utilizării acestora, asistența tehnică necesară și aplicațiile informatice care permit rezervarea unui conector, urmărirea tranzacțiilor și plata acestora din urmă. Instanța de trimitere consideră că livrarea și furnizarea în discuție formează o operațiune unică în scopuri de TVA. Având în vedere informațiile de care dispune Curtea, nu rezultă că această calificare încalcă unul dintre criteriile enunțate la punctele 27-30 din prezenta hotărâre.

33 În ceea ce privește noțiunea de „livrare de bunuri”, în sensul Directivei 2006/112, articolul 14 alineatul (1) din aceasta prevede că se consideră o astfel de livrare transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. Această noțiune include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acest bun în fapt ca și cum ar fi proprietarul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 59, și Hotărârea din 23 aprilie 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, punctul 36, precum și jurisprudența citată). În plus, în temeiul articolului 15 alineatul (1) din această directivă, electricitatea este considerată bun corporal.

34 În ceea ce privește noțiunea de „prestare de servicii”, în sensul Directivei 2006/112, din articolul 24 alineatul (1) din aceasta reiese că ea acoperă orice operațiune care nu constituie o „livrare de bunuri”, în sensul articolului 14 din directiva amintită.

35 Pentru a determina dacă o prestație complexă unică, precum cea în cauză în litigiul principal, trebuie calificată drept „livrare de bunuri” sau drept „prestare de servicii”, în sensul directivei menționate, se impune să se ia în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea pentru a căuta elementele caracteristice și pentru a identifica elementele predominante ale acestora. Elementele în discuție trebuie determinate în temeiul punctului de vedere al utilizatorului mediu al

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

punctelor de reîncărcare și având în vedere, în cadrul unei aprecieri de ansamblu, importanța calitativă, iar nu doar cantitativă, a elementelor de prestare de servicii în raport cu cele care țin de o livrare de bunuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctele 61 și 62 precum și jurisprudența citată).

36 Astfel, pe de o parte, trimiterea, care figurează la articolul 4 alineatul (8) din Directiva 2014/94, la „servicii de reîncărcare a vehiculelor electrice” nu aduce atingere calificării operațiunii în discuție în litigiul principal drept „livrare de bunuri” sau drept „prestare de servicii”, în sensul Directivei 2006/112. Potrivit articolului 1 din Directiva 2014/94, aceasta din urmă are ca obiect stabilirea unor cerințe minime privind crearea infrastructurii pentru combustibili alternativi, inclusiv a punctelor de reîncărcare pentru vehiculele electrice. Prin urmare, ea nu are ca obiect să stabilească vreo normă cu privire la tratarea, din punctul de vedere al TVA-ului, a aprovizionării cu combustibili alternativi.

37 Pe de altă parte, întrucât comercializarea unui bun este întotdeauna însoțită de o prestare de servicii minimă, numai serviciile diferite de cele care însoțesc în mod obligatoriu comercializarea acestui bun pot fi luate în considerare în vederea aprecierii părții pe care o ocupă prestarea de servicii în ansamblul unei prestații complexe care cuprinde și livrarea bunului respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 63, și Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 50).

38 În această privință, în primul rând, operațiunea care constă în asigurarea fluxului de energie electrică către bateria unui vehicul electric constituie o livrare de bunuri în măsura în care această operațiune abilitează utilizatorul stației de reîncărcare să consume, în scopul propulsării vehiculului său, energia electrică transferată, care, în temeiul articolului 15 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este asimilată unui bun corporal.

39 În al doilea rând, o asemenea aprovizionare cu energie electrică a bateriei unui vehicul electric presupune utilizarea unui echipament de reîncărcare adecvat, care poate include un încărcător care trebuie integrat în sistemul de operare al vehiculului. În consecință, acordarea accesului la acest echipament constituie o prestare de servicii minimă care însoțește în mod necesar livrarea de energie electrică și, din acest motiv, nu poate fi luată în considerare pentru a aprecia partea pe care prestarea de servicii o ocupă în ansamblul unei operațiuni complexe care cuprinde și această livrare de energie electrică.

40 În al treilea rând, asistența tehnică care poate fi necesară utilizatorilor în cauză nu constituie, la rândul său, un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea energiei electrice necesare propulsării vehiculului electric. Ea formează, așadar, o prestație accesorie în raport cu această livrare de energie electrică.

41 Aceasta este situația și în cazul punerii la dispoziție a unor aplicații informatice care permit utilizatorului în cauză să rezerve un conector, să vizualizeze istoricul tranzacțiilor și să cumpere credite în vederea plății reîncărcărilor. Astfel, asemenea prestații oferă acestui utilizator anumite facilități practice suplimentare al căror unic obiectiv este îmbunătățirea transferului de energie electrică necesar reîncărcării vehiculului său și oferirea unei imagini de ansamblu a tranzacțiilor efectuate în trecut.

42 Rezultă că, în principiu, transferul de energie electrică constituie elementul caracteristic și predominant al prestației unice și complexe cu privire la care instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

43 Această concluzie nu este repusă în discuție de împrejurarea evocată de această instanță potrivit căreia, pentru a calcula cuantumul datorat pentru reîncărcarea unui vehicul electric, se poate ține seama nu numai de cantitatea de energie electrică transferată, ci și de o taxă pentru durata de oprire în timpul acestei reîncărcări. În special, aceasta implică pur și simplu că prețul unitar al bunului livrat, și anume energia electrică, se compune nu numai din costul acesteia ca atare, ci și din timpul de utilizare a echipamentelor puse la dispoziția utilizatorilor în cauză.

44 Concluzia prezentată la punctul 42 din prezenta hotărâre nu este infirmată nici în cazul în care operatorul în cauză calculează prețul numai pe baza duratei reîncărcării. Astfel, având în vedere faptul că cantitatea de energie electrică livrată depinde de puterea transferată în timpul acestui transfer, un asemenea calcul reflectă, la rândul său, prețul unitar al acestei energii electrice.

45 În mod similar, simplul fapt că prețul unitar al reîncărcării rapide în curent continuu este marginal mai ridicat decât cel al unei reîncărcări lente în curent alternativ nu este suficient pentru ca, din punctul de vedere al utilizatorului în cauză, rapiditatea și eficiența acestei reîncărcări să devină un element caracteristic și predominant al operațiunii în cauză.

46 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că constituie o „livrare de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din această directivă, o prestație unică și complexă compusă din:

- punerea la dispoziție de echipamente de reîncărcare pentru vehicule electrice (inclusiv integrarea încărcătorului în sistemul de operare al vehiculului);
- asigurarea fluxului de energie electrică la parametri corespunzători către bateria acestui vehicul;
- asistența tehnică necesară pentru utilizatorii în cauză și
- punerea la dispoziție a unor aplicații informatice care permit utilizatorului în cauză să rezerve un conector, să vizualizeze istoricul tranzacțiilor, precum și să achiziționeze credite acumulate într-un portofel electronic și să le utilizeze pentru plata reîncărcărilor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe 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 zecea) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009,

trebuie interpretată în sensul că

constituie o „livrare de bunuri”, în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, cu modificările ulterioare, o prestație unică și complexă compusă din:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- **punerea la dispoziție de echipamente de reîncărcare pentru vehicule electrice (inclusiv integrarea încărcătorului în sistemul de operare al vehiculului);**
- **asigurarea fluxului de energie electrică la parametri corespunzători către bateria acestui vehicul;**
- **asistența tehnică necesară pentru utilizatorii în cauză și**
- **punerea la dispoziție a unor aplicații informatice care permit utilizatorului în cauză să rezerve un conector, să vizualizeze istoricul tranzacțiilor, precum și să achiziționeze credite acumulate într-un portofel electronic și să le utilizeze pentru plata reîncărcărilor.**