

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

Cauza C-60 din 2023 Digital Charging Solutions GmbH, alimentarea cu energie electrică a autoturismelor electrice din perspectiva unui contract de comision și procedura în domeniul TVA.

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 exploatate 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, domnii. D. Gratsias (raportor) și E. Regan, judecători,

avocat general: doamna T. Ćapeta,

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.-S. Pallasdies, 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 Digital Charging Solutions GmbH, de U. Grefberg;
 - pentru guvernul suedez, de H. Eklinder și F.-L. 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 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 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 (denumită 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;

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

[...]

- (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 destinată 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) (denumită 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 exploatare 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

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

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, concretizată 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 arătat că, astfel cum reiese din modul de redactare a primei întrebări, aceasta privește actul care constă în încărcarea unui vehicul electric la un punct de încărcare, independent de intervenția unei societăți distincte de operatorul rețelei de aceste puncte de încărcare pentru a furniza utilizatorului accesul la rețeaua menționată, această intervenție făcând obiectul celei de a doua întrebări.
- 21 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede că livrare de bunuri înseamnă 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 în fapt de acest bun ca și cum ar fi proprietarul său (Hotărârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punctul 33 și jurisprudența citată).
- 22 Astfel, operațiunea care constă în transferul de electricitate către bateria unui vehicul electric constituie o livrare de bunuri în măsura în care această operațiune abilitază utilizatorul punctului de încărcare să consume în scopul propulsiei vehiculului său electricitatea transferată care, în temeiul articolului 15 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este asimilată unui bun corporal (Hotărârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punctul 38).
- 23 În consecință, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2006/112 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.

Cu privire la a doua întrebare

- 24 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 14 din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 15 alineatul (1) din aceasta 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 este livrată, într-o primă etapă, de 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.
- 25 Prin precizarea că utilizatorii vehiculelor electrice aleg cantitatea, momentul și locul încărcării, precum și modul de utilizare a electricității, a doua întrebare reflectă îndoielile acestei instanțe cu privire la domeniul de aplicare al jurisprudenței expuse la punctul 16 din prezenta hotărâre, potrivit căreia, ținând seama de aceste împrejurări, s-ar putea considera că Digital Charging Solutions nu livrează un bun acestor utilizatori, ci exercită în realitate funcții de furnizor de credit față de utilizatorii menționați.
- 26 Este necesar să se arate, în această privință, că noțiunea de „livrare de bunuri” nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci 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 bunului respectiv (Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 33, și Hotărârea 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 căreia îi este transferat acest bun corporal să îl dețină fizic, nici ca bunul corporal menționat să fie transportat fizic către ea și/sau să fie primit fizic de ea (Ordonanța din 15 iulie 2015, Koela-N, C-159/14, EU:C:2015:513, punctul 38).
- 28 Astfel, același bun poate face obiectul a două livrări succesive în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, fiind în același timp transmis, la ordin, direct de la primul vânzător la cel de al doilea cumpărător (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 36).
- 29 Aceste aprecieri sunt valabile și pentru electricitate, care, în conformitate cu cele amintite la punctul 22 din prezenta hotărâre, este asimilată unui bun corporal în temeiul articolului 15 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

- 30 Cu toate acestea, pentru a răspunde la a doua întrebare, trebuie amintit că luarea în considerare a realității economice, care este în principiu reflectată în acordurile contractuale, constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, punctul 23, și Hotărârea din 28 februarie 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 72, precum și jurisprudența citată).
- 31 În această privință, din indicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că operatorii rețelei de puncte de încărcare au legături contractuale numai cu Digital Charging Solutions și că, potrivit acordurilor aferente, societatea respectivă pune la dispoziția utilizatorilor care au ales să contracteze cu ea carduri și o aplicație de autentificare care conferă acces la această rețea, permițând astfel utilizatorilor respectivi să își încarce vehiculele electrice la punctele care fac parte din rețeaua menționată. După cum s-a arătat la punctele 11 și 12 din prezenta hotărâre, operatorii care exploatează aceste puncte de încărcare facturează lunar societății Digital Charging Solutions costul electricității astfel livrate, iar această din urmă societate refacturează, tot lunar, acest cost utilizatorilor, la care se adaugă o remunerație pentru prestațiile conexe, prin intermediul unei redevențe al cărei quantum nu depinde nici de cantitatea de electricitate livrată și, prin urmare, de costul acestei electricități, nici de numărul sesiunilor de încărcare.
- 32 Astfel cum a observat în esență doamna avocată generală la punctul 39 din concluzii, trebuie să se constate că împrejurările în discuție în litigiul principal sunt diferite de cele din cauzele în care s-au pronunțat Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), și Hotărârea din 15 mai 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412).
- 33 În această privință, în ceea ce privește prima dintre ele, trebuie observat că operațiunea privind alimentarea vehiculului în discuție în această cauză se înscrie în cadrul unui contract de leasing și că, în acest context, Curtea a ținut seama în plus de faptul că, spre deosebire de modalitățile de facturare în discuție în litigiul principal din prezenta cauză, ratele lunare plătite societății de leasing nu reprezentau decât un avans întrucât consumul real era stabilit la sfârșitul anului, atunci când a considerat că acordul privind gestionarea carburantului constituie un contract de finanțare, fie și numai parțială, a achiziționării carburantului și că societatea de leasing exercita în realitate funcții de furnizor de credit în raport cu locatarul vehiculului în leasing (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punctele 35 și 36). În ceea ce privește a doua cauză, este suficient să se arate că împrejurările în discuție în litigiul principal din prezenta cauză nu sunt analoge nici cu cele în care o societate-mamă decide că alimentarea cu carburant a filialelor sale va fi efectuată prin intermediul cardurilor de carburant pe care le furnizează acestora și care pot fi utilizate la

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

stațiile de servicii ale furnizorilor indicați de această societate-mamă (Hotărârea 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 prefinanțarea achiziționării de electricitate este confirmată 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 Rezultă că, 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 avocată generală 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 impozabilă 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 să revină 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 cărora 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 cărora 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.

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

- 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 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 (Hotărârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 48 În plus, în anumite împrejurări, mai multe operațiuni 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. Aceasta este situația în special atunci când unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, în timp ce, invers, alte elemente trebuie să fie privite ca una sau mai multe prestații accesorii

care au același tratament fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de prestația principală (Hotărârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punctele 29 și 30, precum și jurisprudența citată).

- 49 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 (Hotărârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punctul 31 și jurisprudența citată). Revine însă Curții sarcina de a furniza instanțelor menționate toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care sunt sesizate (Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 50 În speță, astfel cum s-a arătat la punctul 12 din prezenta hotărâre, Digital Charging Solutions facturează lunar utilizatorilor, pe de o parte, costul electricității pe care au achiziționat-o pentru a-și încărca vehiculele și, pe de altă parte, o redevență fixă cu titlu de remunerație pentru accesul la rețeaua de puncte de încărcare, pentru informațiile privind prețurile electricității și disponibilitatea acestor puncte și pentru funcțiile de căutare și de localizare a punctelor de încărcare menționate, precum și de planificare a traseului.
- 51 În această privință, după cum s-a arătat la punctul 30 din prezenta hotărâre, luarea în considerare a realității economice, astfel cum este reflectată în principiu în acordurile contractuale, constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului.
- 52 În consecință, aspectul dacă furnizarea de electricitate de către o societate precum Digital Charging Solutions pentru a încărca un vehicul electric formează, împreună cu celelalte prestații descrise la punctul 50 din prezenta hotărâre, o operațiune complexă unică poate depinde de condițiile în care remunerația pentru această furnizare și pentru aceste servicii devine exigibilă în conformitate cu acordurile contractuale aferente.
- 53 Astfel, serviciile de acces la echipamente de încărcare, de asistență tehnică, de rezervare a unui punct de încărcare, de consultare a istoricului încărcării sau de acumulare de credite într-un portofoliu digital care nu sunt furnizate în schimbul plății unei redevențe fixe și independente de orice furnizare de electricitate se poate considera că formează împreună cu această furnizare o operațiune

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

complexă unică în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punctul 32).

- 54 În schimb, după cum a observat doamna avocată generală la punctele 24-29 din concluzii, atunci când o remunerație pentru aceste alte prestații trebuie plătită de utilizator sub forma unei redevențe fixe separate și plătibile lunar, independent de orice furnizare de electricitate, este necesar să se considere, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, că aceste servicii sunt distincte și independente de furnizarea propriu-zisă de electricitate.
- 55 Astfel, a considera în asemenea condiții că serviciile în discuție sunt indisociabile de furnizarea de electricitate sau pur accesorii acesteia, așa încât să formeze împreună cu această furnizare o operațiune complexă unică, ar putea ignora în mod artificial realitatea economică din două puncte de vedere. Aceasta privește, în primul rând, perioadele lunare în care utilizatorul nu primește livrări de electricitate, fiind în același timp obligat să plătească, în conformitate cu stipulațiile contractuale de care este ținut față de Digital Charging Solutions, redevența fixă aferentă acestor servicii. În al doilea rând, aceasta privește faptul că, potrivit stipulațiilor menționate, redevența respectivă, care este facturată ca element separat, nu variază nici în funcție de cantitatea de electricitate furnizată utilizatorului, nici în funcție de numărul sesiunilor de încărcare aferente aceleiași perioade lunare.
- 56 Pe de altă parte, în măsura în care utilizatorul își poate încărca vehiculul la rețele de puncte de încărcare situate în mai multe state membre și, prin urmare, locul de livrare a electricității este susceptibil să varieze în funcție de diferitele achiziții efectuate, a considera că serviciile menționate formează elementul accesoriu al unei operațiuni unice complexe a cărei prestație principală ar fi constituită din livrarea de electricitate ar prezenta un caracter și mai artificial din punctul de vedere al realității economice.
- 57 În aceste condiții, după cum a observat doamna avocată generală la punctul 68 din concluzii, livrarea propriu-zisă de electricitate efectuată de Digital Charging Solutions către utilizator nu ar prezenta nicio diferență față de livrarea de electricitate efectuată de operatorul punctului de încărcare către această societate, așa încât a doua condiție prevăzută la articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112 ar fi îndeplinită.
- 58 Totuși, nu se poate deduce de aici că această a doua condiție nu este îndeplinită în cazul în care instanța de trimitere ar aprecia că prestația efectuată de Digital Charging Solutions constituie o operațiune unică și complexă al cărei element caracteristic și predominant este livrarea de electricitate.

- 59 Astfel, după cum s-a arătat la punctele 47 și 48 din prezenta hotărâre, o asemenea calificare ar rezulta din faptul că celelalte servicii furnizate de această societate ar fi considerate indisociabile de livrarea de electricitate sau pur accesorii acesteia. În consecință, aceste servicii, care justifică remunerația intermediarului, nu ar urmări decât să permită livrarea către utilizatorul unui punct de încărcare a electricității care a făcut obiectul livrării de bunuri considerate efectuată de operatorul acestui punct către intermediarul respectiv.
- 60 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 14 din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 15 alineatul (1) din aceasta 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 această directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 61 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 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 modificată 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

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

puncte constituie o livrare de bunuri, în sensul celei dintâi dintre aceste dispoziții.

- 2) Articolul 14 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată 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.