Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 27 april 2023*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Skattepliktiga transaktioner – Artikel 2.1 a – Begreppet ’leverans av varor mot ersättning’ – Artikel 9.1 – Näringsverksamhet – Artikel 14.1 och 14.2 a – Leverans av varor – Olovlig elförbrukning – Principen om mervärdesskattens neutralitet – Konsumenten faktureras ett belopp som inkluderar den konsumerade elektriciteten – Regionala bestämmelser i en medlemsstat – Skattskyldig – *Sui generis*-enhet med uppdrag från kommuner – Begreppet ’offentligrättsligt organ’ – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 13.1 tredje stycket och bilaga I – Principiell skattskyldighet för distribution av elektricitet – Begreppet ’verksamhet som är försumbar’”

I mål C-677/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vredegerecht te Antwerpen (Fredsdomstolen i Antwerpen, Belgien) genom beslut av den 8 november 2021, som inkom till domstolen den 11 november 2021, i målet

Fluvius Antwerpen

mot

MX,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M.L. Arastey Sahún samt domarna N. Wahl (referent) och J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: nederländska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Fluvius Antwerpen, genom C. Docclo, avocate, T. Chellingsworth, D. Devroe och B. Gevers, advocaten,

– Belgiens regering, genom P. Cottin, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, av J. Jokubauskaitė och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 januari 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14) (nedan kallat direktiv 2006/112), jämförd med artikel 14.1 och 14.2 i samma direktiv, samt av artikel 9.1 och artikel 13.1 i samma direktiv.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Fluvius Antwerpen (nedan kallat Fluvius), en systemansvarig för distributionssystemet för el, och MX, en elkonsument, angående betalning av en faktura som avser ett olagligt uttag av el.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…”

4 Artikel 9.1 i samma direktiv har följande lydelse:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 13.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

…

Offentligrättsliga organ skall i vart fall anses som beskattningsbara personer när det gäller de verksamheter som anges i bilaga I, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala.”

6 Artikel 14 i samma direktiv har följande lydelse:

”1. Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

a) Överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning.

…”

7 I artikel 15.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”El, gas, värme, kyla och liknande skall likställas med materiella tillgångar.”

8 Bilaga I till detta direktiv, med rubriken ”Förteckning över verksamheter som avses i artikel 13.1 tredje stycket”, innehåller en punkt 2 som avser ”[t]illhandahållande av vatten, gas, elektricitet och värmeenergi”.

Belgisk rätt

Mervärdesskattelagen

9 I artikel 6 första och tredje styckena i wet tot invoering van de belasting over de toegevoegde waarde (lagen om införande av lagen om mervärdesskatt) av den 3 juli 1969 (*Belgisch Staatsblad*, den 17 juli 1969, s. 7046), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”Staten, gemenskaperna och regionerna i den belgiska staten, provinserna, agglomerationerna, kommunerna och de offentliga inrättningarna betraktas inte som skattskyldiga personer för den verksamhet eller de transaktioner som de utför i egenskap av offentliga myndigheter, även om de tar emot avgifter, arvoden, bidrag eller ersättningar i samband med denna verksamhet eller dessa transaktioner.

…

De ska under alla omständigheter betraktas som beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt för följande verksamheter eller transaktioner, under förutsättning att dessa inte är försumbara:

…

2° Tillhandahållande av vatten, gas, elektricitet och värmeenergi.

…”

10 Artikel 9 första och andra styckena i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Med varor avses vid tillämpningen av [mervärdesskattelagen] materiella tillgångar.

Med materiell tillgång avses:

1° el, gas, värme och kyla,

…”

11 Artikel 10.1 och 10.2 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

Därmed avses särskilt att ställa en vara till förvärvarens eller mottagarens förfogande i enlighet med avtal om överlåtelse eller fastställelse av ett rättsförhållande.

2. Med leverans av varor avses även

a) överföring, mot ersättning, av äganderätten till en vara på order av en offentlig myndighet eller i dennas namn och, mer allmänt, med stöd av en lag, ett dekret, ett beslut, en förordning eller en administrativ bestämmelse,

…”

Energidekretet

12 Det av den flamländska regeringen antagna decreet houdende algemene bepalingen betreffende het energiebeleid (dekret om allmänna bestämmelser om … energipolitiken) av den 8 maj 2009 (*Belgisch Staatsblad*, den 7 juli 2009, s. 46192), i dess lydelse enligt decreet tot wijziging van het Energiedecreet van 8 mei 2009, wat betreft het voorkomen, detecteren, vaststellen en bestraffen van energiefraude (dekret om ändring av energidekretet av den 8 maj 2009, vad gäller förebyggande, upptäckt, fastställande och bestraffning av energibedrägeri), av den 24 februari 2017 (*Belgisch Staatsblad*, den 22 mars 2017, s. 38694) (nedan kallat energidekretet), innehåller en artikel 1.1.3, där följande föreskrivs:

”…

40°/1 energibedrägeri: varje olaglig handling som begås av någon, antingen aktivt eller passivt, och som inbegriper erhållandet av en otillbörlig förmån. Följande anses vara energibedrägeri:

a) utförande av transaktioner i distributionssystemet eller det lokala överföringssystemet för el utan att ha befogenhet att göra detta,

b) manipulering av anslutningen eller mätinstallationen,

c) underlåtenhet att uppfylla de rapporteringsskyldigheter som följer av tillämpningen av detta dekret, dess tillämpningsförordningar, anslutningsbestämmelserna, anslutningsavtalet eller de tekniska föreskrifterna,

…”

13 Enligt artikel 4.1.1 i energidekretet utser Vlaamse Regulator van de Elektriciteits- en Gasmarkt (den flamländska tillsynsmyndigheten för el och gas) (nedan kallad VREG), som är en extern offentligrättslig myndighet, för ett geografiskt avgränsat område en juridisk person som ansvarar för driften av distributionssystemet för el eller naturgas inom detta område.

14 I artikel 5.1.2 i energidekretet föreskrivs följande:

”…

De kostnader som den systemansvariga ådrar sig för att komma till rätta med sådana energibedrägerier som avses i artikel 1.1.3, 40°/1 a, b, c, d och g, kostnader för avstängning …, reglering av anslutningen eller mätanläggningen, ny anslutning, kostnader för en otillbörligt erhållen fördel samt ränta ska bäras av den berörda nätanvändaren.

…”

Energiförordningen

15 Besluit van de Vlaamse Regering houdende algemene bepalingen over het energiebeleid (den flamländska regeringens förordning om allmänna bestämmelser om … energipolitik) av den 19 november 2010 (*Belgisch Staatsblad*, den 8 december 2010, s. 74551), i dess lydelse enligt Besluit van de Vlaamse Regering tot wijziging van het Energiebesluit van 19 november 2010, wat betreft het voorkomen, detecteren, vaststellen en bestraffen van energiefraude (den flamländska regeringens förordning om ändring av energiförordningen av den 19 november 2010 i fråga om förebyggande, upptäckt, fastställande och bestraffning av energibedrägeri) av den 26 januari 2018 (*Belgisch Staatsblad*, den 30 mars 2018, s. 31178) (nedan kallad energiförordningen), innehåller en artikel 4.1.2, som har följande lydelse:

”§ 1. Den otillbörliga fördel som avses i artiklarna 5.1.2 och 5.1.3 i [energidekretet] beräknas i förekommande fall på grundval av en eller flera av följande faktorer:

1° ett fast pris,

2° uppskattad konsumtions-, injektions- eller produktionsvolym,

3° energibedrägeriets varaktighet.

Den beräkning som avses i punkt 1 ska alltid indexeras på grundval av konsumentprisindex. Detta görs genom att multiplicera den beräknade otillbörliga fördelen med förhållandet mellan konsumentprisindexet den 1 januari det år då energibedrägeriet upptäcktes och konsumentprisindexet den 1 januari det år då energibedrägeriet ägde rum.

Den otillbörliga fördelen kan avse ett eller flera av följande områden:

1° kostnader som undvikits vid missbruk av distributionssystemet eller det lokala överföringssystemet för el,

2° kostnader som undvikits för användningen av distributionssystemet eller det lokala överföringssystemet för el,

3° kostnader som undvikits för anslutning till distributionssystemet eller för ändring av anslutningen,

4° kostnader som undvikits för den energi som tillhandahållits.

…

§ 2. I det fall som avses i punkt 1 stycke 3, 1°, 2° och 3° ska beräkningen grundas på tarifferna för anslutning till eller användning av distributionssystemet eller det lokala överföringssystemet för el, fastställda i enlighet med den tillämpliga tariffmetoden, inklusive skatter, avgifter och mervärdesskatt.

Den beräkning som avses i stycke 1 ska grundas på den totala varaktigheten av energibedrägeriet, varvid tidpunkten för inledandet ska fastställas på grundval av objektiva faktorer som fastställts av den systemansvariga.

§ 3. I det fall som avses i punkt 1 stycke 3, 4° ska den mängd energi som levereras beräknas enligt den beräkningsmetod som anges i de tekniska föreskrifterna.

…

Det pris som används vid beräkningen av den el eller naturgas som förbrukats olagligt är priset på el eller naturgas i händelse av bedrägeri, såsom det godkänts av den behöriga tillsynsmyndigheten och fastställts i enlighet med artikel 20 § 1 i lagen av den 29 april 1999 om organisationen av elmarknaden eller i enlighet med artikel 15/10 § 1 i lagen av den 12 april 1965 om överföring av gas och andra produkter genom rörledningar, inklusive skatter, avgifter och mervärdesskatt.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Energiförsörjningen till privatpersoner regleras i regionen Flandern (Belgien) av energidekretet, vilket i sin tur kompletteras och genomförs genom energiförordningen.

17 Med tillämpning av artikel 4.1.1 i energidekretet utsåg VREG Fluvius till juridisk person med ansvar för driften av distributionssystemet för el eller naturgas i ett antal kommuner i denna region.

18 Fluvius är en interkommunal samarbetsstruktur som inrättats i form av en förening i vilken 38 flamländska kommuner är medlemmar. Den definieras i artikel 2 i sina stadgar som en offentligrättslig juridisk person med *sui generis*-ställning.

19 Vissa av de kommuner som är medlemmar i Fluvius har gett Fluvius i uppdrag att genomföra en eller flera av kommunernas uppgifter inom ett eller flera verksamhetsområden, i förevarande fall energidistribution. Fluvius styrelse består av ledamöter i kommunfullmäktige eller kommunstyrelsen i de kommuner som är medlemmar i Fluvius. I egenskap av systemansvarig för distributionssystemet ansvarar Fluvius bland annat för att leverera el till enskilda anläggningar och för att installera, ta i bruk och läsa av mätare.

20 Mellan den 7 maj 2017 och den 7 augusti 2019 förbrukade MX, en privatperson, olagligen elektricitet.

21 Efter att ha konstaterat denna olagliga konsumtion utfärdade Fluvius, på grundval av en jämförelse av uppgifterna från mätaren på platsen för denna konsumtion i början och i slutet av denna period, en faktura på 813,41 euro, varav 131,45 euro i mervärdesskatt, jämte dröjsmålsränta. MX betalade inte fakturan.

22 Den 22 juni 2021 väckte Fluvius därför talan mot MX vid Vredegerecht te Antwerpen (Fredsdomstolen i Antwerpen, Belgien), som är den hänskjutande domstolen. Genom beslutet om hänskjutande förpliktades MX att ersätta Fluvius för kostnaden för ”olagligt uttag av energi”. Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om mervärdesskattens utkrävbarhet under sådana omständigheter som dem i det nationella målet.

23 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat att det före den 1 maj 2018 inte fanns någon lagtext som uttryckligen behandlade frågan huruvida mervärdesskatt kunde tas ut på den ersättning som den som olagligen tog ut energi var skyldig att betala. Sedan detta datum har artikel 1.1.3, 40°, punkt 1, jämförd med artikel 5.1.2 i energidekretet samt artikel 4.1.2 i energiförordningen fyllt denna lucka, eftersom uttag av el från nätet utan att ingå kommersiella avtal och utan att underrätta den systemansvariga kan anses utgöra en rättsstridig handling, aktiv eller passiv, som är förenad med erhållandet av en otillbörlig fördel i den mening som avses i artikel 1.1.3, 40°, punkt 1, i energidekretet. I artikel 4.1.2 punkt 3 i energiförordningen föreskrivs dessutom hur ersättningen för den förmån som erhållits på ett otillbörligt sätt ska fastställas och att denna ersättning ska omfatta skatter, avgifter och mervärdesskatt.

24 Den hänskjutande domstolen önskar emellertid få klarhet i huruvida dessa bestämmelser är förenliga med flera artiklar i direktiv 2006/112.

25 Mot denna bakgrund beslutade Vredegerecht te Antwerpen (Fredsdomstolen i Antwerpen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 2.1 a jämförd med artikel 14.1 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att olovlig energiavledning ska betraktas som en leverans av varor, nämligen en övergång av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar?

2) Om denna fråga ska besvaras nekande, ska artikel 14.2 a i [direktiv 2006/112] tolkas så, att den olovliga energiavledningen är en leverans av varor, som utgör överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning?

3) Ska artikel 9.1 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att för det fall [Fluvius] har rätt till ersättning för olovlig energiavledning ska [Fluvius] betraktas som en beskattningsbar person på grund av att den olovliga energiavledningen har ägt rum till följd av [Fluvius] 'ekonomiska verksamhet', nämligen utnyttjandet av materiella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter?

4) För det fall artikel 9.1 i [direktiv 2006/112] ska tolkas så, att det vid olovlig energiavledning rör sig om en ekonomisk verksamhet, ska artikel 13.1 första stycket i [direktiv 2006/112] i så fall tolkas så, att [Fluvius] är en myndighet och, om den frågan ska besvaras jakande, ska artikel 13.1 tredje stycket i så fall tolkas så, att den olovliga energiavledningen är ett resultat av en av [Fluvius] verksamheter som inte bedrivs i försumbart liten skala?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Prövning av den första och den andra tolkningsfrågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra tolkningsfrågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 a i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 14.1 eller artikel 14.2 a i samma direktiv, ska tolkas så, att en leverans av el från en systemansvarig för distributionssystemet, även om den sker oavsiktligt och är resultatet av en olaglig åtgärd från tredje mans sida, utgör en leverans av varor i den mening som avses i den ena eller den andra av de två sistnämnda bestämmelserna.

27 Domstolen erinrar inledningsvis om att det i artikel 2.1 a i direktiv 2006/112, som avser beskattningsbara transaktioner, föreskrivs att leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt.

28 När det gäller den verksamhet som är aktuell i det nationella målet, det vill säga tillhandahållande av el, om än ofrivilligt och till följd av en tredje mans olagliga handlande, ska det inledningsvis påpekas att enligt fast rättspraxis utgör principen om skatteneutralitet hinder för en generell åtskillnad mellan olagliga och lagliga transaktioner vad gäller uppbörd av mervärdesskatt (dom av den 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 45 och där angiven rättspraxis), eftersom mervärdesskattesystemet har som mål att mervärdesskatten ska belasta slutkonsumenten av varor eller tjänster (dom av den 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punkt 31 och där angiven rättspraxis) när varorna eller tjänsterna har levererats eller tillhandahållits inom ramen för skattepliktiga transaktioner enligt direktiv 2006/112.

29 Vidare ska det, med hänsyn till att elektricitet enligt artikel 15.1 i direktivet likställs med materiella tillgångar, preciseras att leveransen av en sådan vara, i den mening som avses i artikel 2.1 a i nämnda direktiv, ska ske "mot ersättning", vilket innebär att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna och ett vederlag som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband föreligger om det mellan den som har levererat varorna och mottagaren av varorna föreligger ett rättsförhållande med ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som utfört transaktionen tar emot utgör det faktiska motvärdet för leveransen till mottagaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 36).

30 I förevarande fall framgår det direkta sambandet mellan den el som olagligen förbrukats och det belopp som Fluvius har krävt som vederlag tydligt av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat, eftersom MX tog ut elen på sin bostadsadress och Fluvius kunde fastställa den sålunda uttagna kvantiteten och upprätta en sammanställning över förbrukningen mellan den 7 maj 2017 och den 7 augusti 2019 genom att läsa av mätaren på denna adress. Det belopp som motsvarade kostnaden för den olagligt förbrukade elen inkluderades således i det belopp som krävdes från MX.

31 Kriteriet att det ska föreligga ett rättsförhållande inom ramen för vilket leveransen av varor genomförs och ersättningen för denna erläggs ska dessutom tolkas mot bakgrund av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 28 ovan, med beaktande av samtliga omständigheter i varje enskilt fall, så att principen om skatteneutralitet inte åsidosätts. I detta sammanhang ska detta kriterium ges en vidsträckt innebörd.

32 I förevarande fall regleras dessutom, såsom Fluvius har påpekat, förhållandet mellan en olovlig konsument och den systemansvarige för distributionssystemet för el, även om elleveranserna har skett utan att något avtal har ingåtts, av den reglering av anslutningen som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, i vilken begreppet ”olagligt uttag” definieras och det föreskrivs att den systemansvarigas förbrukning som följer därav ska tillskrivas den person som har gjort detta uttag. För det andra reglerar både energidekretet och energiförordningen, såsom anges i punkt 23 i denna dom, det fall då el tas ut utan att ett kommersiellt avtal har ingåtts och utan att den systemansvariga för distributionssystemet har underrättats i förväg, och fastställer hur ersättningen, som motsvarar den fördel som konsumenten otillbörligen har fått, ska fastställas.

33 En varuleverans med sådana egenskaper, som det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, motsvarar således en leverans av varor mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 a i direktiv 2006/112.

34 Det återstår att avgöra huruvida en sådan leverans av varor kan definieras som överföring av rätten att förfoga över materiella tillgångar, i den mening som avses i artikel 14.1 i direktivet, eller om det är fråga om en överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning enligt artikel 14.2 a i direktivet.

35 Domstolen erinrar om att artikel 14.1 i direktiv 2006/112 inte hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren rätt att faktiskt förfoga över egendomen som om denna var ägare till densamma (dom av den 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omvandling av nyttjanderätten), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

36 Detta begrepp har en objektiv karaktär och är tillämpligt oberoende av de berörda transaktionernas syfte och resultat (dom av den 15 maj 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, punkt 28).

37 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att Fluvius, under perioden från den 7 maj 2017 till den 7 augusti 2019, det vill säga mer än två år, levererade el till MX. Fluvius antog således med nödvändighet att Fluvius levererade en kund och MX uppträdde samtidigt så i förhållande till Fluvius och agerade ”som om MX var ägare”, det vill säga MX förbrukade den el som levererades av Fluvius. Som den belgiska regeringen med rätta har påpekat innebär elens

egenskaper att uttaget från distributionsnätet sammanfaller med förbrukningen av tillgången och att den sistnämnda inte bara motsvarar användningen av denna tillgång utan även dess överlåtelse. Den sistnämnda är den yttersta egenskapen hos äganderätten. En leverans av varor som skett under sådana omständigheter som dem i det nationella målet ska således anses utgöra en överföring av rätten att förfoga över materiella tillgångar i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 2006/112.

38 Eftersom det framgår av ordalydelsen och systematiken i artikel 14 i direktivet att punkt 2 i denna artikel, i förhållande till den allmänna definitionen i punkt 1 i samma artikel, utgör lex specialis, vars tillämpningsvillkor är självständiga i förhållande till villkoren i punkt 1 (dom av den 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omvandling av nyttjanderätten), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 55 och där angiven rättspraxis), utesluter konstaterandet i föregående punkt att artikel 14.2 a i direktivet är tillämplig i det nationella målet.

39 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 2.1 a i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 14.1 i samma direktiv, ska tolkas så, att en leverans av el från en systemansvarig för ett distributionsnät, även om leveransen sker oavsiktligt och till följd av en olaglig åtgärd från tredje mans sida, utgör en leverans av varor mot ersättning som medför överföring av rätten att förfoga över en materiell tillgång.

Den tredje och den fjärde frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde tolkningsfrågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en leverans av el från en systemansvarig för distributionssystemet, även om den sker oavsiktligt och till följd av tredje mans olagliga handlande, utgör ekonomisk verksamhet och, om så är fallet, huruvida, för det första, en aktör som bedriver sådan verksamhet, såsom Fluvius, agerar i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13.1 i direktivet och, för det andra, om så är fallet, denna bestämmelse ska tolkas så, att ett sådant uttag av el hänför sig till en verksamhet som nämnda aktör bedriver i inte obetydlig omfattning.

41 Domstolen påpekar att en analys av ordalydelsen i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 dels visar omfattningen av tillämpningsområdet för begreppet ”ekonomisk verksamhet”, dels klargör bestämmelsens objektiva karaktär, i den meningen att verksamheten ska bedömas för sig, oberoende av syfte och resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omvandling av nyttjanderätten), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

42 En verksamhet anses således i allmänhet vara ekonomisk när den är fortlöpande och utförs mot ersättning som erhålls av den som utfört transaktionen (dom av den 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

43 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen inte frågat EU-domstolen om klassificeringen av den verksamhet som bedrivs av en aktör som, i likhet med Fluvius, agerar i egenskap av systemansvarig för distributionssystemet, vilken verksamhet uppenbarligen uppfyller de kriterier som det erinrats om i föregående punkt, vilket för övrigt bekräftas av själva lydelsen av artikel 13.1 tredje stycket i direktiv 2006/112, jämförd med bilaga I till detta direktiv, i vilken det föreskrivs att distribution av el i princip är mervärdesskattepliktig även om den genomförs av ett offentligrättsligt organ som agerar i egenskap av offentlig myndighet. Den hänskjutande

domstolen har framhållit kriteriet avseende aktörens avsikt att fortlöpande erhålla intäkter och samtidigt fäst EU-domstolens uppmärksamhet på att MX:s olagliga uttag av el i förevarande fall dels inte var önskat av näringsidkaren, dels var av isolerad karaktär.

44 Såsom framgår av domstolens praxis ska det, för att avgöra huruvida en viss transaktion ingår i en ekonomisk verksamhet, göras en bedömning av samtliga omständigheter under vilka den genomförs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

45 I detta avseende framgår det av de handlingar som domstolen har tillgång till, för det första, att Fluvius, inom de kommuner som deltar i samarbetsorganisationen mellan kommuner som Fluvius utgör, är skyldigt att leverera till varje person som inte längre har något avtal med en kommersiell leverantör och som i förväg har anmält sig till ett sådant organ som Fluvius. Det framgår följaktligen att Fluvius, i den mån det visar sig vara nödvändigt, kan tvingas att direkt utöva en roll som elleverantör, vilket innebär att en sådan verksamhet inte är marginell och dessutom är långt ifrån främmande för dess verksamhet som systemansvarig för distributionssystemet för el och inte kan skiljas från Fluvius uppdrag betraktade i sin helhet.

46 För det andra har såväl regionen Flandern, genom artikel 1.1.3, 40°/1, och artikel 5.1.2 i energidekretet, samt artikel 4.1.2 i energiförordningen, som Fluvius själv, genom den reglering av anslutningar som är tillämplig på omständigheterna i fråga, förutsett fallet med olagliga uttag av energi, bland annat av elektricitet, och reglerat de administrativa och ekonomiska följderna därav, vilket innebär att detta fenomen inte kan betraktas som tillfälligt och isolerat, eftersom det har visat sig vara tillräckligt förekommande och återkommande för att motivera en normativ åtgärd.

47 För det tredje är risken för förlust till följd av stöld, i detta fall risken för att behöva bära kostnaden för de elmängder som går förlorade till följd av en tredje parts olagliga uttag av el, en kommersiell risk som är typisk för en ekonomisk verksamhet, i detta fall för den verksamhet som bedrivs av en systemansvarig för ett eldistributionsnät.

48 EU-domstolen finner följaktligen, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning av de ovannämnda faktiska omständigheterna, att artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en leverans av el från en systemansvarig för distributionsnätet, även om leveransen är ofrivillig och är resultatet av en rättsstridig åtgärd från tredje mans sida, utgör en ekonomisk verksamhet som bedrivs av den systemansvarige, eftersom den utgör en risk som är nära förbunden med dennes verksamhet som systemansvarig för ett eldistributionsnät.

49 Även om det antas dels att Fluvius är ett offentligrättsligt organ i den mening som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/112, dels att Fluvius agerade i egenskap av offentlig myndighet när det levererade el till MX, ska detta tillhandahållande av varor i princip vara föremål för mervärdesskatt (se punkt 43 i förevarande dom), såvida inte Fluvius verksamhet i detta avseende kan anses vara försumbar.

50 Med förbehåll för den bedömning som ska göras av den nationella domstolen, som är ensam behörig att tolka lagstiftningen i den berörda medlemsstaten, bör det påpekas att Fluvius enligt sina stadgar är en offentligrättslig juridisk person med *sui generis*-ställning, vilket bekräftas av den belgiska regeringen i dess yttrande. Såsom angetts i punkt 19 i förevarande dom förvaltas Fluvius, i egenskap av en interkommunal samarbetsstruktur, dessutom av valda företrädare för

de kommuner som deltar i detta samarbete och Fluvius har till uppgift att gemensamt utföra dessa kommuners uppdrag. Mot bakgrund av dessa uppgifter i handlingarna i målet förefaller således ett organ som Fluvius, trots beteckningen ”sammanslutning med uppdrag” (*Opdrachthoudende vereniging*), omfattas av definitionen av ett offentligrättsligt organ i den mening som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/112.

51 Den skyldighet för Fluvius som det erinrats om i punkt 45 i förevarande dom förefaller för övrigt motsvara en skyldighet att tillhandahålla allmännyttiga tjänster, eftersom den syftar till att förhindra att personer som inte har ingått något kommersiellt avtal med någon energileverantör, till exempel på grund av en ekonomiskt osäker situation, berövas sin elförsörjning.

52 Det är således nödvändigt att fastställa vad som kan vara en försumbar verksamhet, i den mening som avses i artikel 13.1 tredje stycket i direktiv 2006/112, och huruvida elleveranser från en systemansvarig för ett distributionsnät för energi, i samband med ett olagligt uttag av el, kan utgöra en försumbar verksamhet.

53 Genom att i denna bestämmelse föreskriva att de verksamheter som anges i bilaga I till direktivet, såsom distribution av el, under alla omständigheter ska vara mervärdesskattepliktiga även om de bedrivs av ett offentligrättsligt organ som agerar i egenskap av offentlig myndighet, såvida de inte bedrivs i försumbart liten skala, har unionslagstiftaren försökt undvika vissa snedvridningar av konkurrensen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2009, kommissionen/Irland, C-554/07, EU:C:2009:464, punkterna 72 och 73 och där angiven rättspraxis).

54 Härav följer att begreppet ”i försumbart liten skala” utgör ett undantag från huvudregeln att all ekonomisk verksamhet är mervärdesskattepliktig. Detta begrepp ska följaktligen tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omvandling av nyttjanderätten), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 77 och där angiven rättspraxis).

55 Det är således endast om den verksamhet som avses i bilaga I till direktiv 2006/112 och som bedrivs av ett offentligrättsligt organ som agerar i egenskap av offentlig myndighet kan anses vara av så liten omfattning, såväl i tid som i rum, och följaktligen av så liten ekonomisk betydelse att den snedvridning av konkurrensen som kan bli följden är om inte noll, så åtminstone obetydlig, som denna verksamhet inte är föremål för mervärdesskatt.

56 Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 45 och 46 ovan framgår det att så inte är fallet med en leverans av el som utförs av en systemansvarig för ett distributionsnät, såsom Fluvius, även i samband med ett olagligt uttag av el, eftersom såväl regionen Flandern som Fluvius har haft anledning att fastställa de administrativa och ekonomiska följderna av olagliga uttag, vilket är en indikation på att de är av betydande karaktär. En sådan leverans av el som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ingår följaktligen inte i en verksamhet av försumbar karaktär och ska därför vara mervärdesskattepliktig.

57 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 9.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en leverans av el från en systemansvarig för ett distributionsnät, även om leveransen sker oavsiktligt och till följd av en olaglig åtgärd från tredje mans sida, utgör en ekonomisk verksamhet som bedrivs av den systemansvariga, eftersom den utgör en risk som är nära förbunden med dennes verksamhet som systemansvarig för ett eldistributionsnät. Om det antas att denna ekonomiska verksamhet bedrivs av ett offentligrättsligt organ som agerar i egenskap av offentlig myndighet, kan en sådan verksamhet, som anges i bilaga I till direktivet, anses bedrivas i försumbart liten skala i den mening som avses i

artikel 13.1 tredje stycket i direktivet endast om den är av så liten omfattning, antingen i tid eller i rum, och följaktligen av så liten ekonomisk betydelse att den snedvridning av konkurrensen som den kan leda till är, om inte obefintlig, så åtminstone obetydlig.

Rättegångskostnader

58 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

1) **Artikel 2.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009, jämförd med artikel 14.1 i detta direktiv,**

   ska tolkas så,

   att en leverans av el från en systemansvarig för ett distributionsnät, även om leveransen sker oavsiktligt och till följd av en olaglig åtgärd från tredje mans sida, utgör en leverans av varor mot ersättning som medför överföring av rätten att förfoga över en materiell tillgång.

2) **Artikel 9.1 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/162,**

   ska tolkas så,

   att en leverans av el från en systemansvarig för ett distributionsnät, även om leveransen sker oavsiktligt och till följd av en olaglig åtgärd från tredje mans sida, utgör en ekonomisk verksamhet som bedrivs av den systemansvariga, eftersom den utgör en risk som är nära förbunden med dennes verksamhet som systemansvarig för ett eldistributionsnät. Om det antas att denna ekonomiska verksamhet bedrivs av ett offentligrättsligt organ som agerar i egenskap av offentlig myndighet, kan en sådan verksamhet, som anges i bilaga I till direktivet, anses bedrivas i försumbart liten skala i den mening som avses i artikel 13.1 tredje stycket i direktivet endast om den är av så liten omfattning, antingen i tid eller i rum, och följaktligen av så liten ekonomisk betydelse att den snedvridning av konkurrensen som den kan leda till är, om inte obefintlig, så åtminstone obetydlig.

Underskrifter