Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 27 kwietnia 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Artykuł 2 ust. 1 lit. a) – Pojęcie „odpłatnej dostawy towarów” – Artykuł 9 ust. 1 – Działalność gospodarcza – Artykuł 14 ust. 1 i art. 14 ust. 2 lit. a) – Dostawa towarów – Bezprawne zużycie energii elektrycznej – Zasada neutralności VAT – Naliczenie względem konsumenta rekompensaty obejmującej cenę zużytej energii elektrycznej – Prawo miejscowe państwa członkowskiego – Podatnik – Podmiot sui generis realizujący zadania powierzone przez gminy – Pojęcie „podmiotu prawa publicznego” – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 13 ust. 1 akapit trzeci i załącznik I – Opodatkowanie co do zasady dystrybucji energii elektrycznej – Pojęcie „niewielkiej skali działań”

W sprawie C-677/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez vredegerecht te Antwerpen (sąd pokoju w Antwerpii, Belgia) postanowieniem z dnia 8 listopada 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 listopada 2021 r., w postępowaniu:

Fluvius Antwerpen

przeciwko

MX

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: M.L. Arastey Sahún, prezes izby, N. Wahl (sprawozdawca) i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Fluvius Antwerpen – C. Docclo, avocate, oraz T. Chellingsworth, D. Devroe I B. Gevers, advocaten,

* Język postępowania: niderlandzki.

– w imieniu rządu belgijskiego – P. Cottin, J.-C. Halleux oraz C. Pochet, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz W. Roels, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 12 stycznia 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 14) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112") w związku z art. 14 ust. 1 i 2, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 tej dyrektywy.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Fluvius Antwerpen (zwaną dalej „Fluviusem"), operatorem sieci dystrybucji energii elektrycznej, a MX, odbiorcą energii elektrycznej, w przedmiocie zapłaty faktury dotyczącej bezprawnego poboru energii elektrycznej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„1. Opodatkowaniu [podatkiem od wartości dodanej (VAT)] podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

[…]".

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu".

5 Zgodnie z art. 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

[…]

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte”.

6 Artykuł 14 tej dyrektywy jest sformułowany w sposób następujący:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

2. Poza czynnością, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

a) przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa;

[…]”.

7 Artykuł 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Energia elektryczna, gaz, energia cieplna lub chłodnicza i tym podobne są uważane za rzeczy”.

8 Załącznik I do tej dyrektywy, zatytułowany „Wykaz czynności, o których mowa w art. 13 ust. 1 akapit trzeci”, zawiera pkt 2, dotyczący „dostawy wody, gazu, energii elektrycznej i energii cieplnej”.

Prawo belgijskie

Ustawa o VAT

9 Artykuł 6 akapity pierwszy i trzeci wet tot invoering van de belasting over de toegevoegde waarde (ustawy ustanawiającej kodeks podatku od wartości dodanej) z dnia 3 lipca 1969 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 17 lipca 1969 r., s. 7046), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„Skarb państwa, wspólnoty i regiony państwa belgijskiego, prowincje, aglomeracje, gminy oraz podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

[…]

W każdym przypadku są oni uznawani za podatników [VAT] w odniesieniu do następujących rodzajów działalności lub transakcji, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte:

[…]

2° dostawy i dystrybucja wody, gazu, energii elektrycznej i energii cieplnej;

[…]”.

10 Artykuł 9 akapity pierwszy i drugi ustawy o VAT ma następujące brzmienie:

„Do celów stosowania [ustawy o VAT] przez »towary« rozumie się rzeczy.

Za rzeczy uważa się:

1° energię elektryczną, gaz, energię cieplną lub chłodniczą;

[…]”.

11 Artykuł 10 ust. 1 i 2 ustawy o VAT ma następujące brzmienie:

„1. Dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

W kategorii tej mieści się w szczególności oddanie towaru do dyspozycji nabywcy lub cesjonariusza w wykonaniu umowy rozporządzającej lub zobowiązującej.

2. Za dostawę towaru uważa się również:

a) przeniesienie prawa własności do rzeczy w zamian za odszkodowanie na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo, bardziej ogólnie, z mocy ustawy, dekretu, zarządzenia, rozporządzenia lub przepisu administracyjnego;

[…]”.

Dekret w sprawie energii

12 Przyjęty przez rząd flamandzki decreet houdende algemene bepalingen betreffende het energiebeleid (dekret w sprawie ogólnych przepisów w dziedzinie polityki energetycznej) z dnia 8 maja 2009 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 7 lipca 2009 r., s. 46192), zmieniony przez decreet tot wijziging van het Energiedecreet van 8 mei 2009, wat betreft het voorkomen, detecteren, vaststellen en bestraffen van energiefraude (dekret zmieniający dekret w sprawie energii z dnia 8 maja 2009 r. w zakresie zapobiegania oszustwom energetycznym, ich wykrywania, stwierdzania i karania) z dnia 24 lutego 2017 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 22 marca 2017 r., s. 38694) (zwany dalej „dekretem w sprawie energii”) zawiera art. 1.1.3, który stanowi:

„[…]

40°/1 oszustwo energetyczne: każdy czyn bezprawny popełniony przez kogokolwiek, zarówno aktywnie, jak i biernie, związany z uzyskaniem bezprawnej korzyści. Za oszustwo energetyczne uznaje się:

a) wykonywanie czynności w sieci dystrybucji lub w lokalnej sieci przesyłowej energii elektrycznej bez upoważnienia;

b) manipulowanie złączem lub instalacją pomiarową;

c) brak przestrzegania obowiązków sprawozdawczych wynikających ze stosowania niniejszego dekretu, jego rozporządzeń wykonawczych, uregulowań dotyczących przyłączenia, umowy o przyłączeniu lub przepisów technicznych;

[…]".

13 Zgodnie z art. 4.1.1 dekretu w sprawie energii Vlaamse Regulator van de Elektriciteits- en Gasmarkt (flamandzki organ regulacyjny ds. energii elektrycznej i gazu, zwany dalej „VREG"), który jest niezależną, zewnętrzną agencją prawa publicznego, wyznacza dla geograficznie wyznaczonego obszaru osobę prawną odpowiedzialną za zarządzanie siecią dystrybucji energii elektrycznej lub gazu ziemnego na tym obszarze.

14 Artykuł 5.1.2 dekretu w sprawie energii przewiduje:

„[…]

Koszty poniesione przez operatora systemu w celu usunięcia skutków oszustwa energetycznego, o którym mowa w art. 1.1.3 pkt 40/1 lit. a), b), c), d) i g), koszty odłączenia […], koszty przywrócenia w odniesieniu do przyłącza lub instalacji pomiarowej stanu zgodnego z prawem, koszty ponownego przyłączenia, koszty poniesione w związku z uzyskaniem nienależnej korzyści, jak również odsetki ponosi dany użytkownik sieci.

[…]".

Rozporządzenie w sprawie energii

15 Besluit van de Vlaamse Regering houdende algemene bepalingen over het energiebeleid (rozporządzenie rządu flamandzkiego w sprawie ogólnych przepisów w dziedzinie polityki energetycznej) z dnia 19 listopada 2010 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 8 grudnia 2010 r., s. 74551), zmienione przez besluit van de Vlaamse Regering tot wijziging van het Energiebesluit van 19 november 2010, wat betreft het voorkomen, detecteren, vaststellen en bestraffen van energiefraude (rozporządzenie zmieniające rozporządzenie w sprawie energii z dnia 19 listopada 2010 r. w zakresie zapobiegania oszustwom energetycznym, ich wykrywania, stwierdzania i karania) z dnia 26 stycznia 2018 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 30 marca 2018 r., s. 31178) (zwane dalej „rozporzadzeniem w sprawie energii") zawiera art. 4.1.2, który ma następujące brzmienie:

„§ 1. Nienależnie uzyskaną korzyść, o której mowa w art. 5.1.2 i 5.1.3 [dekretu w sprawie energii], oblicza się, w zależności od przypadku, na podstawie następujących czynników:

1° cena ryczałtowa;

2° szacunkowe zużycie, wprowadzenie lub produkcja;

3° czas trwania oszustwa energetycznego.

Obliczenia, o których mowa w akapicie pierwszym, podlegają w każdym wypadku indeksacji na podstawie wskaźnika cen konsumpcyjnych. W tym celu obliczona nienależnie uzyskana korzyść zostaje pomnożona przez stosunek wskaźnika cen konsumpcyjnych na dzień 1 stycznia roku, w którym stwierdzono oszustwo energetyczne, do wskaźnika cen konsumpcyjnych na dzień 1 stycznia roku, w którym miało miejsce oszustwo energetyczne.

Nienależnie uzyskana korzyść może dotyczyć co najmniej jednej z następujących sytuacji:

1° uniknięcie kosztów korzystania z sieci dystrybucji lub lokalnej sieci przesyłowej energii elektrycznej w sposób stanowiący nadużycie;

2° uniknięcie kosztów korzystania z sieci dystrybucji lub lokalnej sieci przesyłowej energii elektrycznej;

3° uniknięcie kosztów przyłączenia do sieci dystrybucji lub kosztów zmiany przyłączenia;

4° uniknięcie kosztów dostarczanej energii;

[…]

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1 akapit trzeci pkt 1, 2 i 3, obliczenie opiera się na taryfach za przyłączenie lub za korzystanie z sieci dystrybucji lub lokalnej sieci przesyłowej energii elektrycznej, ustalonych zgodnie z mającą zastosowanie metodą taryfową, włącznie z podatkami, opłatami i VAT.

Obliczenie, o którym mowa w akapicie pierwszym, opiera się na całkowitym okresie trwania oszustwa energetycznego, przy czym moment rozpoczęcia jest określany na podstawie obiektywnych elementów stwierdzonych przez operatora sieci.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 akapit trzeci pkt 4, ilość dostarczonej energii szacuje się zgodnie z metodą szacowania przewidzianą w przepisach technicznych.

[…]

Ceną stosowaną do obliczenia bezprawnie zużytej energii elektrycznej lub gazu ziemnego jest cena energii elektrycznej lub gazu ziemnego w przypadku oszustwa, zatwierdzona przez właściwy organ regulacyjny i ustalona zgodnie z art. 20 § 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1999 r. o organizacji rynku energii elektrycznej lub zgodnie z art. 15/10 § 1 ustawy z dnia 12 kwietnia 1965 r. o transporcie produktów gazowych i innych za pomocą rurociągów, w tym podatków, opłat i VAT.

[…]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Dostawa energii dla osób fizycznych jest w regionie Flandrii (Belgia) regulowana dekretem w sprawie energii, uzupełnionym i wdrożonym na mocy rozporządzenia w sprawie energii.

17 Na podstawie art. 4.1.1 dekretu w sprawie energii VREG wyznaczył Fluviusa jako osobę prawną odpowiedzialną za zarządzanie siecią dystrybucji energii elektrycznej lub gazu ziemnego na terytorium gmin tego regionu.

18 Fluvius jest strukturą współpracy międzygminnej utworzoną w formie stowarzyszenia, którego członkami jest 38 gmin flamandzkich. W art. 2 swego statutu został on określony jako osoba prawna prawa publicznego posiadająca status sui generis.

19 Niektóre gminy, które są jego członkami, powierzają Fluviusowi wykonanie jednego lub kilku zadań należących do jednej lub kilku dziedzin działalności, w tym przypadku dystrybucji energii. Zarząd składa się z doradców i radnych gmin będących jego członkami. Jako operator sieci dystrybucji jest on w szczególności odpowiedzialny za przesyłanie energii elektrycznej do poszczególnych instalacji i odpowiada za instalację, oddanie do użytku i odczyt liczników.

20 W okresie od dnia 7 maja 2017 r. do dnia 7 sierpnia 2019 r. MX, osoba prywatna, bezprawnie zużyła energię elektryczną.

21 Po stwierdzeniu tego bezprawnego zużycia Fluvius, na podstawie porównania danych dotyczących licznika miejsca zużycia na początku i na końcu tego okresu, wystawił fakturę na kwotę 813,41 EUR, w tym 131,45 EUR podatku VAT, wraz z odsetkami za zwłokę i odsetkami z tytułu trwania sporu. MX nie zapłacił tej faktury.

22 W dniu 22 czerwca 2021 r. Fluvius wytoczył zatem powództwo przeciwko MX o zapłatę wspomnianej faktury przed vredegerecht te Antwerpen (sądem pokoju w Antwerpii, Belgia), będącym sądem odsyłającym. W postanowieniu odsyłającym sąd ten zasądził od MX rekompensatę na rzecz Fluviusa w wysokości kosztów „bezprawnie pobranej energii". Niemniej jednak wyraża on wątpliwości co do wymagalności VAT w okolicznościach takich jak w zawisłej przed nim sprawie.

23 W tym względzie zauważył on, że przed dniem 1 maja 2018 r. żaden akt prawny nie dotyczył wyraźnie kwestii, czy VAT może zostać nałożony na rekompensatę należną od podmiotu pobierającego energię bezprawnie. Od tego dnia przepisy art. 1.1.3 pkt 40 ust. 1 i art. 5.1.2 dekretu w sprawie energii w związku z art. 4.1.2 rozporządzenia w sprawie energii uzupełniły tę lukę, ponieważ zużycie energii elektrycznej z sieci bez zawarcia umowy i bez zgłoszenia tego operatorowi sieci dystrybucji można uznać za działanie niezgodne z prawem, czynne lub bierne, związane z uzyskaniem bezprawnej korzyści w rozumieniu art. 1.1.3 pkt 40 ust. 1 dekretu w sprawie energii. Ponadto art. 4.1.2 ust. 3 rozporządzenia w sprawie energii przewiduje zasady, zgodnie z którymi ustalana jest rekompensata bezprawnie uzyskanej korzyści, i że rekompensata ta obejmuje podatki, opłaty i VAT.

24 Sąd odsyłający zastanawia się jednak nad zgodnością tych przepisów z szeregiem artykułów dyrektywy 2006/112.

25 W tych okolicznościach vredegerecht te Antwerpen (sąd pokoju w Antwerpii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. a) w związku z art. 14 ust. 1 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że bezprawny pobór energii stanowi dostawę towarów, polegającą na przeniesieniu prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej – czy art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że bezprawny pobór energii stanowi dostawę towarów, polegającą na przeniesieniu prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa?

3) Czy art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że skoro [Fluviusowi] przysługuje rekompensata z tytułu bezprawnego poboru energii, to należy uznać, że jest on podatnikiem, ponieważ bezprawny pobór energii jest wynikiem wykonywania »działalności gospodarczej« [przez Fluviusa], polegającej na wykorzystywaniu, w sposób ciągły, majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu dochodu?

4) Jeżeli art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że bezprawny pobór energii jest wynikiem działalności gospodarczej, to czy art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że [Fluvius] jest organem władzy publicznej, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej na to pytanie – czy art. 13 ust. 1 akapit trzeci tej dyrektywy należy zatem interpretować w ten sposób, że bezprawny pobór energii nie stanowi wyniku działań Fluviusa o skali na tyle niewielkiej, by mogły one zostać pominięte?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

26 Poprzez pytania prejudycjalne pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 lub art. 14 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi dostawę towarów w rozumieniu jednego z tych dwóch przepisów.

27 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, dotyczący transakcji podlegających opodatkowaniu, stanowi, że opodatkowaniu VAT podlegają w szczególności odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

28 W odniesieniu do działalności rozpatrywanej w postępowaniu głównym, a mianowicie dostarczania energii elektrycznej, choćby w sposób niezamierzony i w wyniku bezprawnego działania osoby trzeciej, należy przede wszystkim zauważyć, po pierwsze, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się, w dziedzinie poboru VAT, powszechnemu rozróżnieniu między transakcjami nielegalnymi a transakcjami legalnymi (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo), ponieważ system VAT ma obciążać konsumenta końcowego towarów lub usług (wyrok z dnia 1 lipca 2021 r., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo), jeżeli zostały one dostarczone lub wykonane w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu na podstawie dyrektywy 2006/112.

29 Po drugie, przypomniawszy, że art. 15 ust. 1 tej dyrektywy zrównuje energię elektryczną z rzeczą, należy uściślić, że dostawa takiego towaru w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy powinna być dokonywana „odpłatnie", co oznacza, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy dostawcą a odbiorcą towaru istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez dostawcę tej transakcji stanowi rzeczywistą równowartość dostawy wykonanej na rzecz odbiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 36).

30 W niniejszej sprawie bezpośredni związek między bezprawnie zużytą energią elektryczną a świadczeniem wzajemnym żądanym przez Fluvius wynika jasno z informacji dostarczonych przez sąd odsyłający, jako że MX pobrał energię elektryczną pod swoim adresem zamieszkania, a Fluvius mógł ustalić pobraną w ten sposób ilość poprzez sporządzenie wykazu zużycia dokonanego w okresie od dnia 7 maja 2017 r. do dnia 7 sierpnia 2019 r. w drodze odczytu licznika znajdującego się pod tym adresem. Kwota odpowiadająca kosztowi bezprawnie zużytej energii elektrycznej została zatem uwzględniona w kwocie żądanej od MX.

31 Ponadto kryterium dotyczące istnienia stosunku prawnego, w ramach którego ma miejsce dostawa towarów i jej świadczenie wzajemne, należy interpretować w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 28 niniejszego wyroku, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności danego przypadku, tak aby nie została naruszona zasada neutralności podatkowej. W tym kontekście kryterium to powinno być rozumiane szeroko.

32 Ponadto z jednej strony, jak podkreśla Fluvius, nawet jeśli dostawa energii elektrycznej nastąpiła w braku zawarcia umowy, stosunki między konsumentem działającym bezprawnie a operatorem sieci dystrybucji energii elektrycznej są regulowane regulaminem przyłączenia mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania głównego, który definiuje pojęcie „bezprawnego poboru" i przewiduje przypisanie przez operatora sieci dystrybucji wynikającego stąd zużycia podmiotowi, który dokonał tego poboru. Z drugiej strony, jak wskazano w pkt 23 niniejszego wyroku, zarówno dekret w sprawie energii, jak i rozporządzenie w sprawie energii regulują przypadek poboru energii elektrycznej bez zawarcia umowy i bez uprzedniego zgłoszenia operatorowi sieci dystrybucji i określają zasady, według których ustala się rekompensatę korzyści nienależnie uzyskanej przez tego konsumenta.

33 Zatem dostawa towarów o takich cechach, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego, odpowiada odpłatnej dostawie towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.

34 Pozostaje ustalić, czy taka dostawa towarów może być zdefiniowana jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, czy też chodzi o przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa, zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy.

35 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem [wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo].

36 Pojęcie to ma charakter obiektywny i stosuje się je niezależnie od celów i wyników danych transakcji (wyrok z dnia 15 maja 2019 r., Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, pkt 28).

37 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że w okresie od dnia 7 maja 2017 r. do dnia 7 sierpnia 2019 r., czyli obejmującym ponad dwa lata, Fluvius zaopatrywał MX w energię elektryczną. Z konieczności przyjął on zatem, że świadczył dostawy na rzecz klienta. Jednocześnie MX zachowywał się wobec Fluviusa jak klient i działał „tak jakby był właścicielem", to znaczy, zużył energię elektryczną dostarczoną przez Fluviusa. Jak słusznie zauważył rząd belgijski, właściwości energii elektrycznej sprawiają, że pobór z sieci dystrybucji jest tożsamy z konsumpcją towaru, a konsumpcja ta odpowiada nie tylko wykorzystaniu tego dobra, lecz również jego zbyciu. Tymczasem zbycie stanowi ostateczny atrybut prawa własności. Dostawę towarów dokonaną w okolicznościach takich jak w sprawie w postępowaniu głównym należy zatem rozpatrywać jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

38 Jako że z brzmienia i struktury art. 14 tej dyrektywy wynika, że ust. 2 tego artykułu stanowi – w stosunku do ogólnej definicji zawartej w jego ust. 1 – lex specialis, którego przesłanki stosowania mają charakter niezależny od przesłanek ust. 1 [wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo], stwierdzenie zawarte w poprzednim punkcie niniejszego wyroku wyklucza zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym art. 14 ust. 2 lit. a) owej dyrektywy.

39 W świetle powyższych rozważań na pytania prejudycjalne pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi odpłatną dostawę towarów obejmującą przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą.

W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego

40 Poprzez pytania prejudycjalne trzecie i czwarte, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działalność gospodarczą, a przy założeniu, że tak jest, to czy, po pierwsze, podmiot prowadzący taką działalność, podobnie jak Fluvius, działa zatem w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy, a po drugie, w przypadku odpowiedzi twierdzącej, przepis ten należy interpretować w ten sposób, że tego rodzaju pobranie odpowiada działalności tego podmiotu o znacznej skali.

41 Należy podkreślić, że analiza brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 prowadzi, z jednej strony, do ukazania szerokiego zakresu stosowania pojęcia „działalności gospodarczej" oraz, z drugiej strony, do sprecyzowania jego obiektywnego charakteru, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka niezależnie od jej celów lub rezultatów [zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo].

42 Określona działalność jest więc co do zasady uznawana za gospodarczą, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 47).

43 W niniejszej sprawie sąd odsyłający nie zwraca się do Trybunału z pytaniem o kwalifikację działalności prowadzonej przez dany podmiot, taki jak Fluvius, w charakterze operatora sieci dystrybucji, która to działalność w sposób oczywisty spełnia kryteria przypomniane w poprzednim punkcie niniejszego wyroku. Znajduje to zresztą potwierdzenie w samym brzmieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2006/112 w związku z załącznikiem I do tej dyrektywy, przewidującym co do zasady opodatkowanie VAT dystrybucji energii elektrycznej, nawet jeśli jest ona dokonywana przez podmiot prawa publicznego działający jako organ władzy publicznej. Podkreślając kryterium zamiaru stałego osiągania przez podmiot przychodów, sąd odsyłający zwraca uwagę Trybunału na z jednej strony niezamierzony przez ów podmiot, a z drugiej strony odosobniony charakter bezprawnego poboru energii elektrycznej przez MX w niniejszej sprawie.

44 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, w celu ustalenia, czy dana transakcja wpisuje się w ramy działalności gospodarczej, należy przeanalizować wszystkie warunki, w jakich jest ona wykonywana (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 48).

45 W tym względzie z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, po pierwsze, że Fluvius jest zobowiązany, na obszarze gmin uczestniczących w strukturze współpracy międzygminnej, którą tworzy, do zaopatrywania każdej osoby nieposiadającej jeszcze umowy z dystrybutorem handlowym i która uprzednio dokonała zgłoszenia do podmiotu takiego jak Fluvius. W konsekwencji należy stwierdzić, że Fluvius może być zmuszony, w zakresie, w jakim okaże się to konieczne, do wykonywania bezpośrednio roli dostawcy energii elektrycznej, a zatem taka jego działalność nie ma charakteru marginalnego, a ponadto nie pozostaje poza zakresem jego działalności jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej i w związku z tym nie może zostać wyodrębniona z jego zadań rozpatrywanych jako całość.

46 Po drugie, zarówno region Flandrii, poprzez art. 1.1.3 pkt 40/1 i art. 5.1.2 dekretu w sprawie energii, a także art. 4.1.2 rozporządzenia w sprawie energii, jak i sam Fluvius, poprzez regulamin przyłączenia mający zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania głównego, przewidziały przypadek bezprawnego poboru energii, w szczególności energii elektrycznej, i uregulowały wynikające z niego skutki zarówno administracyjne, jak i finansowe, co wyklucza uznanie tego zjawiska za punktowe i odosobnione, ponieważ jak okazuje się, jego występowanie jest wystarczająco istotne i powtarzalne, by uzasadnić działanie normatywne.

47 Po trzecie, ryzyko strat poniesionych w wyniku kradzieży, w niniejszym przypadku ryzyko poniesienia na własny koszt ilości energii elektrycznej utraconej z powodu jej bezprawnego poboru przez osobę trzecią, stanowi typowe ryzyko handlowe działalności gospodarczej, w niniejszym przypadku działalności operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej.

48 W konsekwencji należy stwierdzić, z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający wskazanych okoliczności faktycznych, że art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż dostawa energii elektrycznej przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona

niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działalność gospodarczą tego operatora, ponieważ wiąże się z ryzykiem nieodłącznie związanym z jego działalnością jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej.

49 Nawet gdyby przyjąć, po pierwsze, że Fluvius jest podmiotem prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a po drugie, że dostarczał on MX energii elektrycznej w charakterze organu władzy publicznej, ta dostawa towarów powinna co do zasady być opodatkowana VAT (zob. pkt 43 niniejszego wyroku), chyba że działalność Fluviusa w tym zakresie może zostać uznana za odznaczającą się niewielką skalą.

50 Z zastrzeżeniem oceny, jakiej powinien dokonać sąd odsyłający, jako że jedynie sąd krajowy jest właściwy do dokonania wykładni prawa danego państwa członkowskiego, należy zauważyć, że statut Fluviusa kwalifikuje go jako osobę prawną prawa publicznego posiadającą status sui generis, co rząd belgijski potwierdził w swoich uwagach. Ponadto, jak wskazano w pkt 19 niniejszego wyroku, Fluvius, jako struktura współpracy międzygminnej, jest zarządzany przez wybranych przedstawicieli gmin uczestniczących w tej współpracy, a jego zadaniami są zadania wykonywane wspólnie przez te gminy. W związku z tym, w świetle tych informacji zawartych w aktach sprawy, niezależnie od nazwy „stowarzyszenia realizującego zadania" (*Opdrachthoudende vereniging*), podmiot taki jak Fluvius wydaje się odpowiadać definicji podmiotu prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

51 Ponadto obowiązek Fluviusa, o którym mowa w pkt 45 niniejszego wyroku, wydaje się odpowiadać obowiązkowi świadczenia usług publicznych, ponieważ ma on na celu uniknięcie sytuacji, w której osoby pozbawione umów z dostawcą energii, na przykład ze względu na niepewność ekonomiczną, zostałyby pozbawione zaopatrzenia w energię elektryczną.

52 Konieczne jest zatem ustalenie, co może stanowić świadczenia o niewielkiej skali w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2006/112 i czy dostawa energii elektrycznej przez operatora sieci dystrybucji energii w kontekście bezprawnego jej poboru może wchodzić w ich zakres.

53 Przewidując w tym przepisie, że działalność wymieniona w załączniku I do tej dyrektywy, taka jak dystrybucja energii elektrycznej, jest w każdym wypadku opodatkowana VAT, chyba że odznacza się niewielką skalą, nawet jeśli jest ona wykonywana przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej, prawodawca Unii Europejskiej dążył do uniknięcia wystąpienia pewnych zakłóceń konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Komisja/Irlandia, C-554/07, EU:C:2009:464, pkt 72, 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 Wynika z tego, że pojęcie „niewielkiej skali działań" stanowi odstępstwo od ogólnej zasady opodatkowania VAT każdej działalności o charakterze gospodarczym. W związku z tym pojęcie to podlega ścisłej wykładni [zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo].

55 Zatem tylko wtedy, gdy można uznać, że działalność, o której mowa w załączniku I do dyrektywy 2006/112, wykonywana przez podmiot prawa publicznego działający jako organ władzy publicznej, ma zakres minimalny, czy to w przestrzeni, czy w czasie, i w konsekwencji tak mały wpływ gospodarczy, że zakłócenia konkurencji, jakie mogłyby z niej wynikać, byłyby jeśli nie zerowe, to przynajmniej nieznaczne, działalność ta nie podlega opodatkowaniu VAT.

56 W świetle rozważań przedstawionych w pkt 45 i 46 niniejszego wyroku wydaje się, że nie jest tak w przypadku dostawy energii elektrycznej dokonywanej przez operatora sieci dystrybucji takiego jak Fluvius, w tym w kontekście bezprawnego poboru energii elektrycznej, ponieważ zarówno w przypadku regionu flamandzkiego, jak i w przypadku Fluviusa nastąpiła konieczność, by określiły one skutki administracyjne i finansowe bezprawnego poboru, co stanowi wskazówkę co do jego istotnego charakteru. W konsekwencji dostawa energii elektrycznej taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego nie wpisuje się w ramy działalności o niewielkiej skali i powinna w związku z tym podlegać opodatkowaniu VAT.

57 W świetle powyższego na pytania prejudycjalne trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, iż art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działalność gospodarczą wykonywaną przez tego operatora, ponieważ wiąże się z ryzykiem nieodłącznie związanym z jego działalnością jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej. W sytuacji gdy owa działalność gospodarcza jest wykonywana przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej, działalność taka, wymieniona w załączniku I do tej dyrektywy, może zostać uznana za działalność odznaczającą się niewielką skalą w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci wspomnianej dyrektywy tylko wtedy, gdy ma ona zakres minimalny, czy to w przestrzeni, czy w czasie, i w konsekwencji tak mały wpływ gospodarczy, że zakłócenia konkurencji, jakie mogłyby z niej wynikać, byłyby jeśli nie zerowe, to przynajmniej nieznaczne.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., w związku z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy

należy interpretować w ten sposób, że:

dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi odpłatną dostawę towarów obejmującą przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą.

2) Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/162,

należy interpretować w ten sposób, że:

dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działalność gospodarczą wykonywaną przez tego operatora, ponieważ wiąże się z ryzykiem nieodłącznie związanym z jego działalnością jako operatora sieci dystrybucji

energii elektrycznej. W sytuacji gdy owa działalność gospodarcza jest wykonywana przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej, działalność taka, wymieniona w załączniku I do tej dyrektywy, może zostać uznana za działalność odznaczającą się niewielką skalą w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci wspomnianej dyrektywy tylko wtedy, gdy ma ona zakres minimalny, czy to w przestrzeni, czy w czasie, i w konsekwencji tak mały wpływ gospodarczy, że zakłócenia konkurencji, jakie mogłyby z niej wynikać, byłyby jeśli nie zerowe, to przynajmniej nieznaczne.

Podpisy