



**Nielegalny pobór energii jako czynność podlegająca opodatkowaniu
VAT
– dlaczego i kiedy? (C-677/21, Fluvius Antwerpen)**

**IX TORUŃSKI
PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO**

Tomasz Michalik

1-2 marca 2024

O czym nie jest Fluvius Antwerpen?

Przede wszystkim nie jest o:

- opodatkowaniu kradzieży jako takiej
- uznaniu, że opodatkowaniu podlega odszkodowanie lub kara umowna

Jest zaś, między innymi, po raz kolejny o tym, że w świecie VAT treść dominuje nad formą.

Dyrektywa 2006/112 - dostawa towarów

Art. 2

1. Opodatkowaniu podlegają następujące transakcje:
 - a) **odpłatna dostawa towarów** na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

Art. 14 ust. 1 i 2 lit a:

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;

Art. 15 ust. 1:

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

Dyrektywa 2006/112 – podatek

Art. 9 ust. 1:

»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**.

Art. 13 ust. 1:

1. (...) 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.

Stan faktyczny

Co się w Belgii wydarzyło?

Fluvius jest stowarzyszeniem utworzonym przez grupę gmin które jest odpowiedzialne za zarządzanie siecią dystrybucji energii elektrycznej lub gazu ziemnego na terytorium gmin tego regionu.

Jako operator sieci dystrybucji Fluvius jest odpowiedzialny za przesyłanie energii elektrycznej do poszczególnych instalacji i odpowiada za instalację, oddanie do użytku i odczyt liczników.

W okresie ponad 2 lat MX, osoba prywatna, bezprawnie zużyła energię elektryczną. MX pobierał pod adresem swojego zamieszkania energię elektryczną bez uprzedniego zawarcia umowy z dostawcą energii.

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. MX nie zapłacił tej faktury.

Pytania prejudycjalne

Czynność opodatkowana? Działalność gospodarcza/status podatnika?

- **Czynność**

1) Czy art. 2 ust. 1 lit. a) w związku z art. 14 ust. 1 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że **bezprawny pobór energii** stanowi

(i) dostawę towarów,

(ii) polegającą na przeniesieniu prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej – czy art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy 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?

Pytania prejudycjalne

Czynność opodatkowana? Działalność gospodarcza/status podatnika?

- **Podatnik/działalność gospodarcza**

3) Czy art. 9 ust. 1 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że

(i) **skoro Fluviusowi przysługuje rekompensata** z tytułu bezprawnego poboru energii,

(ii) to należy uznać, że jest on podatnikiem, ponieważ bezprawny pobór energii jest wynikiem wykonywania »działalności gospodarczej«, **polegającej na wykorzystywaniu, w sposób ciągły, majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu dochodu?**

4) Jeżeli art. 9 ust. 1 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że bezprawny pobór energii jest wynikiem działalności gospodarczej, to czy:

(i) art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że **Fluvius jest organem władzy publicznej,**

(ii) 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?**

Uwagi Rzecznik Generalnej

kilka ważnych uwag - dostawa

Spełnione są wszystkie przesłanki z art. 2 ust. 1 lit. a) i art. 14 ust. 1 w związku z art. 15 dyrektywy VAT. Zgodnie z nimi odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu VAT. Fluvius był operatorem systemu dystrybucji podlegającym opodatkowaniu VAT, a energia elektryczna jest zaliczana do rzeczy zgodnie z art. 15 dyrektywy VAT.

Wraz z poborem prądu **przeszło prawo do rozporządzania rzeczą** (zgodnie z art. 14 dyrektywy VAT) z Fluvius na pozwanego, który następnie natychmiast zużył ten prąd. Fluvius mógł ewentualnie nie zgadzać się na to zużycie, ale nie mógł też jemu zapobiec. Można zatem powiedzieć, że Fluvius obiektywnie – choć być może wbrew swojej woli – **dokonał dostawy towarów pozwanemu**. Z tego tytułu pozwany musi obecnie zapłacić kwotę pieniężną uzależnioną od ilości zużytego prądu, a więc **ta dostawa również miała charakter odpłatny**.

Przeniesienie własności rzeczy (energii elektrycznej) następuje tu na **podstawie nielegalnego pobrania przez pozwanego i natychmiastowego zużycia**. Fluvius jest jedynie de facto zmuszony do tolerowania tego poboru. Natomiast zapłata należy się od pozwanego z mocy prawa (stosownych regulacji energetycznych).

Dyrektywa VAT **nie traktuje nielegalnego odbiorcy energii elektrycznej inaczej niż legalnego odbiorcy**. Obaj muszą płacić (jeden na podstawie umowy, a drugi z mocy prawa) cenę za obiektywne dokonane zużycie prądu, która zawiera VAT. Na przeszkodzie temu wynikowi nie stoi ani konsumpcyjny charakter przepisów o VAT, ani zasada neutralności lub zasada proporcjonalności. Przeciwnie, zasada neutralności wymaga w zasadzie równego traktowania działań zgodnych i niezgodnych z prawem.

Zasadnicze pytanie dotyczy zatem tego, czy dostawa energii elektrycznej, która faktycznie podlega opodatkowaniu i jest opodatkowana, **ma być traktowana jako niepodlegająca opodatkowaniu tylko dlatego, że konsument sam nielegalnie pozyskał przedmiot dostawy** (tu: energię elektryczną), **ale mimo to jest zobowiązany – nie umownie, lecz z mocy prawa – do zapłaty za niego porównywalnej kwoty**, uzależnionej od zużycia.

Nielegalny pobór energii jako dostawa towaru

(i) zasada neutralności sprzeciwia się, w obszarze VAT, powszechnemu rozróżnieniu między transakcjami nielegalnymi a transakcjami legalnymi (ponieważ system VAT ma obciążać konsumenta końcowego),

(ii) dostawa towaru powinna być dokonywana „odpłatnie”, co oznacza istnienie bezpośredniego związku pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem wzajemnym otrzymanym lub należnym. W tym przypadku TSUE uznał istnienie bezpośredniego związku - MX pobrał energię elektryczną pod swoim adresem zamieszkania, a Fluvius mógł ustalić pobraną w ten sposób ilość i wartość energii.

(iii) brak zawarcia umowy jest bez znaczenia bowiem nawet jeśli dostawa energii nastąpiła bez jej zawarcia to stosunki między konsumentem działającym bezprawnie a Fluviusem były regulowane regulaminem przyłączenia, który definiuje pojęcie „bezprawnego poboru” i przewiduje przypisanie przez operatora sieci dystrybucji wynikającego stąd zużycia podmiotowi, który dokonał tego poboru. Ponadto odpowiednie przepisy regulują przypadek poboru energii bez zawarcia umowy i bez uprzedniego zgłoszenia operatorowi sieci dystrybucji i określają zasady, według których ustala się rekompensatę korzyści nienależnie uzyskanej przez tego konsumenta.

(iv) w konsekwencji w ocenie TSUE **dostawa energii w okolicznościach o których mowa odpowiada odpłatnej dostawie towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.**

Art. 14 - regularna dostawa vs przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie

(i) art. 14 ust. 1 dyrektywy obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem. Pojęcie to ma charakter obiektywny i stosuje się je niezależnie od celów i wyników danych transakcji.

(ii) w okresie 2 lat Fluvius zaopatrywał MX w energię elektryczną. Z konieczności przyjął, 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. 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.**

(iii) w konsekwencji art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 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.

Działalność gospodarcza

- (i) określona działalność jest co do zasady uznawana za gospodarczą, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje.
- (ii) Fluvius jest zobowiązany do zaopatrywania każdej osoby nieposiadającej jeszcze umowy z dystrybutorem handlowym i która uprzednio dokonała zgłoszenia do podmiotu takiego jak Fluvius. Fluvius może być zmuszony do wykonywania bezpośrednio roli dostawcy energii elektrycznej.
- (iii) odpowiednie regulacje przewidziały przypadek bezprawnego poboru energii i uregulowały wynikające z niego skutki zarówno administracyjne, jak i finansowe, co wyklucza uznanie tego zjawiska za punktowe i odosobnione, ponieważ jego występowanie jest wystarczająco istotne i powtarzalne, by uzasadnić działanie normatywne.
- (iv) ryzyko poniesienia na własny koszt ilości energii elektrycznej utraconej z powodu jej bezprawnego poboru przez osobę trzecią, stanowi typowe ryzyko handlowe działalności gospodarczej.
- (v) a zatem 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.

Działalność gospodarcza – Fluvius jako podmiot prawa publicznego?

(i) podmiot taki jak Fluvius wydaje się odpowiadać definicji podmiotu prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1.

(ii) **tylko wtedy, gdy można uznać, że**

(A) działalność, o której mowa w załączniku I do dyrektywy 2006/112,

(B) wykonywana przez podmiot prawa publicznego

(C) działający jako organ władzy publicznej,

(D) ma zakres minimalny, czy to w przestrzeni, czy w czasie,

(E) 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.

(iii) nie jest tak w przypadku bezprawnego poboru energii elektrycznej w omawianym przypadku 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.

1) Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE, 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 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.