

**Czy z czynności dokonanej sprzecznie z przepisami prawa (kradzież energii) może „powstać” podatek VAT? – rozważania na tle wyroku TSUE w sprawie C-677/21 Flavius Antwerpen.**

**Wyrok TS UE z 24 kwietnia 2023 r., C-677/21**

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.

**Streszczenie / istota wyroku:**

Osoba fizyczna (MX) została pozwana przez belgijskiego dostawcę energii elektrycznej o zapłatę kwoty za zużyta energię elektryczną w okresie od maja 2017 do sierpnia 2019 r. Wynagrodzenie ustalono na kwotę 813,41 EUR (w tym został uwzględniony podatek VAT).

Belgijski operator systemu dystrybucji jest osobą prawną prawa publicznego, który wykonuje zadania w interesie publicznym. Faktura została wystawiona z tytułu nielegalnego poboru energii elektrycznej do miejsca zamieszkania pozwanego, bez zawarcia umowy z komercyjnym dostawcą energii. Kwota została obliczona przez belgijskiego dostawcę na podstawie faktycznego zużycia prądu. Regulamin dostawcy nie zawierał informacji o opodatkowaniu poboru. Zawarta jest jednak informacja, że rekompensata naliczana jest w związku z przywróceniem stanu zgodnego z prawem. Mając na względzie przepisy belgijskiej ustawy o VAT, bezumowny pobór podlega opodatkowaniu ponieważ dochodzi do przeniesienia prawa rozporządzania towarem jak właściciel w zamian za odszkodowanie. Nakaz zapłaty musi być wydany przez organ władzy publicznej lub podmiot w jego imieniu.

W dniu 22 czerwca 2021 r. Flavius wytoczył powództwo przeciwko MX o zapłatę faktury przed sądem pokoju w Antwerpii, będącym sądem

odsyłającym. W postanowieniu odsyłającym sąd ten zasądził od MX rekompensatę na rzecz Fluviusa w wysokości kosztów „bezprawnie pobranej energii”.

Mając wątpliwości co do tego, czy obciążenie kosztów „bezprawnie pobranej energii” podatkiem VAT jest zgodne z przepisami Dyrektywy VAT, 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 VAT 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 VAT 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 VAT 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 VAT należy interpretować w ten sposób, że bezprawny pobór energii jest wynikiem działalności gospodarczej, to czy art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT 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?”

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

28 (..) zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się, w dziedzinie poboru VAT, powszechnemu rozróżnieniu między transakcjami nielegalnymi a transakcjami legalnymi (wyrok z 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo), ponieważ system VAT ma obciążać konsumenta końcowego

towarów lub usług (wyrok z 1 lipca 2021 r., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo), jeżeli zostały one dostarczone lub wykonane w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu na podstawie dyrektywy 2006/112.

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 7 maja 2017 r. do 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.

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 (...) 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, 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 15 maja 2019 r., Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, pkt 28).

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.

## **Przepisy**

Dyrektywa 2006/112/WE

Artykuł 2

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

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

Artykuł 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”.

Artykuł 13 ust. 1:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, która

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”.

Artykuł 14:

„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;

[...]”.

Artykuł 15 ust. 1:

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

Załącznik I do dyrektywy VAT, 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”.

### **Główne problemy**

1. Znaczenie zasady neutralności dla opodatkowania podatkiem VAT (brak podstaw dla wprowadzenia zróżnicowania w zakresie poboru VAT między transakcjami legalnymi i nielegalnymi),
2. Pojęcie działalności gospodarczej - 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.

3. Konieczność zmiany dotychczasowej linii orzeczniczej NSA (dotychczasowe orzecznictwo „wynagrodzenie” za nielegalny pobór energii traktowało jako odszkodowanie, pozostające poza opodatkowaniem VAT; przykładowo wyroki I FSK 1543/09, I FSK 763/09).