Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 12 януари 2023 година [1]

Дело C-677/21

Fluvius Antwerpen
срещу
MX

(Преюдициално запитване, отправено от Vredegerecht te Antwerpen (Мирови съд Антверпен, Белгия)

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕС — Облагаеми сделки — Данъчнозадължено лице — Незаконно потребление на електроенергия — Фактуриране на незаконно консумирана електроенергия, което е извършено от компетентния за това оператор на разпределителната мрежа — Понятието „икономическа дейност“ — Понятието „други публичноправни субекти“ — Незначителен мащаб на дейностите, посочени в член 13, параграф 1, трета алинея от Директивата за ДДС“

I. Въведение

1. В настоящото производство по преюдициално запитване Съдът трябва да разгледа въпроса за последиците от „кражбата на ток“ от гледна точка на облагането с ДДС. Запитващата юрисдикция се съмнява по-специално дали незаконният потребител на електроенергия трябва да заплати консумираното електричество заедно с дължимия ДДС, или той дължи само така наречената „нетна цена“ без ДДС. В настоящия случай на адреса по местоживеене незаконно е получено електричество за лична употреба, това е разкрито от оператора на разпределителната мрежа и впоследствие незаконно полученото електричество е фактурирано на „крадеца на ток“.

2. Поради това Съдът е изправен пред принципния въпрос дали потребителят, чиито действия са в противоречие със закона, трябва да бъде обложен с ДДС на същото основание като потребителя, чиито действия са законосъобразни, когато потребява електроенергия в съответния обем, или на първия може да му бъде „спестен“ ДДС. В крайна сметка това зависи единствено от обстоятелството дали „нежеланата“ доставка за потребителя от страна на данъчнозадължено лице също представлява облагаема и неосвободена сделка по смисъла на Директивата за ДДС.

[1] Език на оригиналния текст: немски.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

3. Правната уредба на Съюза се съдържа в Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [2].

4. Член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;“.

5. Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

6. Член 13, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„1. Държавите, регионалните и местни[те] органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

Въпреки това, когато се ангажират, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, [ако] третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията.

Във всеки случай тези публичноправни субекти се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, изброени в Приложение I, при условие че тези дейности не се извършват в такъв малък мащаб, за да бъдат определени като незначителни“.

7. Член 14, параграф 1 и параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС определят кога е налице доставка:

„1. „Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик.

[2] Директива на Съвета от 28 ноември 2006 г. (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, и поправки в ОВ L 74, 19.3.2011 г., стр. 3; ОВ L 249, 14.9.2012 г., стр. 15, ОВ L 323, 9.12.2015 г., стр. 31, и ОВ L 146, 29.4.2021 г., стр. 78) в редакцията ѝ, приложима през процесните години (май 2017 г.—август 2019 г.).

2. В допълнение към сделката, посочена в параграф 1, всяко от следните се разглежда като доставка на стоки:

а) прехвърлянето, [в съответствие с разпореждане] от или от името на публичноправен орган или в съответствие със закона, на собствеността върху вещ срещу заплащането на компенсация“.

8. Член 15, параграф 1 от Директивата за ДДС се отнася до доставката на електроенергия и пояснява:

„Електроенергия, газ, топлинна или хладилна енергия, както и други подобни, се третират като материално имущество“.

Б. Белгийското право

9. Директивата за ДДС е транспонирана в Белгия с Mehrwertsteuergesetzbuch (Закон за ДДС). Освен това във фламандския Energiebesluit (Постановление за енергетиката) се съдържат правила относно доставката на енергия и съответното фактуриране.

10. Член 5.2.3, параграф 1 от Постановлението за енергетиката предвижда, че битов потребител, чийто договор е прекратен от енергийния доставчик, например поради неплащане, и който не е сключил нов договор с друг енергиен доставчик, се снабдява от оператора на разпределителната мрежа.

11. От 1 май 2018 г., след изменението на Energiedecreet (Декрет за енергетиката) и на Постановлението за енергетиката, са предвидени специални разпоредби относно хипотезата на незаконно потребление и компенсацията в този случай. Понастоящем те се съдържат в член 1.1.3, 40° /1 във връзка с член 5.1.2 от Декрета за енергетиката и в член 4.1.2 от Постановлението за енергетиката.

12. Член 1.1.3, 40° /1 от Декрета за енергетиката определя понятието „енергийна измама“ като всяко незаконно действие или бездействие на лице, съпроводено с получаване на неправомерно предимство.

13. В член 5.1.2 от Декрета за енергетиката се установява също, че разходите, направени от мрежовия оператор за отстраняване на енергийната измама по член 1.1.3, 40° /1, разходите за изключване, привеждане на присъединяването към мрежата в съответствие с действащите правила или монтирането на измервателно устройство, повторното присъединяване към мрежата, неправомерно полученото предимство, разходите, свързани с неправомерно полученото предимство и лихвите се поемат от съответния ползвател на мрежата. Освен това операторът на мрежата или негов представител изисква заплащането на посочените разходи, както и възстановяване на неправомерно полученото предимство и лихвите директно от ползвателя на мрежата.

14. Член 4.1.2, параграф 1 от Постановлението за енергетиката указва как следва да се изчислява неправомерно полученото предимство и кои са неговите елементи. От това следва, че неправомерно полученото предимство се отнася, inter alia, до избегнатите разходи за доставената енергия (член 4.1.2, параграф 1, трета алинея, 4° от Постановлението за енергетиката).

15. Член 4.1.2, параграф 3 от Постановлението за енергетиката предвижда още, че фактурираната компенсация при неправомерно полученото предимство се изчислява по точно определен начин и включва дължимите данъци, мита и ДДС.

III. Фактите и преюдициалното запитване

16. Операторът на разпределителна мрежа Fluvius Antwerpen (наричан по-нататък „Fluvius“) предявява срещу физическото лице MX (наричано по-нататък „ответникът“) иск за заплащане на сумата 813,41 евро (с ДДС) за потребеното електричество в периода от 7 май 2017 г. до 7 август 2019 г.

17. Според наличната в интернет публично достъпна информация операторът на разпределителната мрежа Fluvius, изглежда, е юридическо лице на публичното право, на което, в качеството му на сдружение от няколко общини, са възложени задачи в обществен интерес. Сред тях, по-специално, е управлението на електроразпределителната и газоразпределителната мрежа по смисъла на фламандското законодателство. Според Fluvius, напротив, то притежава гражданска правосубектност, която Кралство Белгия определя като правно организационна форма sui generis.

18. Fluvius фактурира на ответника доставката на електричество в размер на 813,41 евро, включително ДДС в размер на 131,45 евро. Това фактуриране е извършено не защото Fluvius е доставил електричество на ответника въз основа на задължението си за предоставяне на обществена услуга съгласно член 5.2.3, параграф 1 от Постановлението за енергетиката. Фактурата е издадена, тъй като ответникът потребява електричество на адреса по местоживеене, без да е сключил договор с енергиен доставчик — търговец и без преди това да е прекратен договор с (друг) енергиен доставчик — търговец за този адрес. Запитващата юрисдикция смята, че получаването на електричество от мрежата без сключване на търговски договор и без да се съобщи за това на оператора на разпределителната мрежа, може да се приеме за незаконно действие, включващо получаване на неправомерно предимство, следователно представлява енергийна измама.

19. Фактурирането е извършено, след като с течение на времето Fluvius установява това фактическо получаване (наричано по-нататък „незаконното потребление“). Въз основа на сравнение между показанията на електромера в началото на незаконното потребление и показанията на електромера в края на незаконното потребление за въпросния период е начислена сумата 813,41 евро, включително 131,45 евро ДДС.

20. За фактурирания период са приложими правилата на Fluvius за присъединяване към мрежата. В тези правила за присъединяване към мрежата обаче не се посочва нищо за размера на компенсацията, която се фактурира в случай на незаконно потребление, нито за това дали върху тази компенсация се начислява ДДС. В тях, под заглавие „Незаконно потребление на електроенергия и компенсация при привеждане в съответствие с действащите правила“, се посочва само че операторът на разпределителната мрежа фактурира на потребителя както регистрираното, така и евентуално нерегистрираното потребление в резултат на незаконното потребление.

21. Fluvius счита, че мрежовият оператор може да фактурира на потребителя получената електроенергия дори да не е сключен договор за доставка. Съгласно белгийския Закон за ДДС върху това незаконно потребление трябвало да се начислява ДДС. Всъщност според

Fluvius е налице облагаема доставка, когато собствеността върху дадена стока се прехвърля срещу заплащане на компенсация в съответствие с разпореждане на публичноправен орган или от негово име и изобщо — по силата със закон, декрет, постановление или нормативен административен акт.

22. Преди 1 май 2018 г. липсва правна норма, с която изрично да се урежда въпросът дали върху дължимата от лицата, които незаконно са получавали енергия, сума (която запитващата юрисдикция нарича „компенсация“) трябва или не трябва да се начислява ДДС. От 1 май 2018 г., след изменението на Декрета за енергетиката и на Постановлението за енергетиката, са предвидени разпоредби в този смисъл, които предвиждат и начисляване на ДДС. Запитващата юрисдикция обаче поставя въпроса дали тези разпоредби, предвиждащи начисляване на ДДС, не нарушават Директивата за ДДС.

23. Поради това Vredegerecht te Antwerpen (Мирови съд Антверпен) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Трябва ли член 2, параграф 1, буква а) във връзка с член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че незаконното потребление на енергия представлява доставка на стоки, а именно прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик?

2. При отрицателен отговор на този въпрос: трябва ли член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че незаконното потребление на енергия представлява доставка на стоки, а именно прехвърлянето, в съответствие с разпореждане от или от името на публичноправен орган или в съответствие със закона, на собствеността върху вещ срещу заплащането на компенсация?

3. Трябва ли член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че ако Fluvius Antwerpen има право да получи компенсация за незаконно получаваната енергия, то трябва да се приеме за данъчнозадължено лице, тъй като незаконното потребление е резултат от „икономическа дейност“ на Fluvius Antwerpen, а именно експлоатацията на материална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа?

4. Следва ли, ако член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че незаконното потребление на енергия представлява икономическа дейност, член 13, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че Fluvius Antwerpen е публичноправен орган, и ако това е така, трябва ли член 13, параграф 1, трета алинея да се тълкува в смисъл, че незаконното потребление на енергия е резултат от дейност на Fluvius Antwerpen, която не е незначителна?“.

24. В производството пред Съда писмени становища представят Fluvius, Кралство Белгия и Европейската комисия. В съответствие с член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не провежда съдебно заседание.

IV. Правен анализ

25. С първия и втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали противоправното получаване на електроенергия в ущърб на оператора на разпределителната мрежа е облагаема и неосвободена сделка по смисъла на Директивата за ДДС. Член 15 от Директивата за ДДС дефинира електроенергията като материална вещ. Тъй като тя е потребена от ответника, може да е налице доставка на стоки съгласно член 14, параграф 1 или параграф 2 от Директивата за ДДС (вж. по този въпрос буква А по-долу). В случай че е налице облагаема и неосвободена доставка на електроенергия (наричана по-нататък и „електричество“), запитващата юрисдикция иска да се установи и дали Fluvius по този начин упражнява икономическа дейност (вж. по този въпрос буква Б по-долу) и евентуално дали член 13 от Директивата за ДДС отново изключва облагането (вж. по този въпрос буква В по-долу).

А. Незаконното потребление на електричество като доставка на стоки съгласно член 14, параграф 1 или параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС (първи и втори въпрос)

26. С първите два въпроса се цели да се определи дали и съгласно коя разпоредба в случая става въпрос за възмездна доставка по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС. Ако ответникът беше спазил закона, никой нямаше да има съмнения дали е налице облагаема и неосвободена доставка на електричество (електроенергия по смисъла на член 15 от Директивата за ДДС). Въпросът се поставя единствено поради обстоятелството, че ответникът е получил електричество, без да е сключил договор за доставка на електроенергия с енергиен доставчик и без да са изпълнени условията за наличие на задължение по силата на закона като това за предоставяне на „универсална услуга“ от оператора на разпределителната мрежа.

27. Следователно според белгийското право е налице „кражба на ток“ в ущърб на оператора на разпределителната мрежа, който обаче я е разкрил и желае да получи заплащане от страна на „крадеца“ за потребеното електричество. Релевантното белгийско Постановление за енергетиката определя това като неправомерно получено предимство за съответния потребител („крадец“), което може да бъде начислено като компенсация. В други държави членки би могло да се говори за заместваща стойност или дори за обезщетение за вреди.

28. Всъщност са налице всички предпоставки, предвидени в член 2, параграф 1, буква а) и член 14, параграф 1 във връзка с член 15 от Директивата за ДДС. Според тези разпоредби на облагане с ДДС подлежи възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. Мястото на доставка е Белгия, Fluvius е оператор на разпределителна мрежа, който подлежи на облагане с ДДС (дали и доколко е действал като такъв, ще се изясни във връзка с третия въпрос в буква Б по-долу), а електроенергията се третира като материална вещ по силата на член 15 от Директивата за ДДС.

29. При получаването на електричество е прехвърлено и правото на разпореждане върху предоставяната мощност (съгласно член 14 от Директивата за ДДС) — то е преминало от Fluvius към ответника, който незабавно след това е потребил тази мощност. Fluvius може да не е бил съгласен с това потребление, но не е могъл и да го възпрепятства. Следователно може да се приеме, че обективно Fluvius е извършил доставка на стоки на

ответника, макар и евентуално против волята си. За нея ответникът е длъжен да заплати парична сума в зависимост от размера на потребеното електричество, така че тази доставка е извършена и възмездно.

30. На пръв поглед Директивата за ДДС не урежда хипотезата на незаконния ползвател на електричество (в случая това е ответникът) различно от хипотезата на законния ползвател на електричество. И двамата са длъжни да заплащат цена с включен ДДС (единият съгласно договор, другият по силата на закона) за обективното потребление на електричество. Нито характерът на ДДС като данък върху потреблението, нито принципът на неутралитет или принципът на пропорционалност са пречка за този извод. Напротив, принципът на неутралитет по правило изисква еднакво третиране на правомерните и неправомерните дейности[3].

31. Изглежда обаче, че според запитващата юрисдикция е възможно в Белгия незаконното потребление на електричество от ответника да е необлагаема сделка. В този случай съгласно Директивата за ДДС на ответника не би могло да бъде начисляван ДДС. Поради това се поставя решаващият въпрос дали трябва да се счита, че облагаема и неосвободена всъщност доставка на електроенергия е необлагаема само поради факта че *потребителят* сам незаконно си е осигурил ползването на доставената стока (в случая електроенергия), и макар и не в изпълнение на договор, а по силата на закона, е длъжен да заплати за нея сходна сума, която е в зависимост от потреблението.

1. Данъчно облагане на незаконните дейности в правото относно ДДС

32. До момента Съдът все още не се е произнесъл по въпроса за незаконното придобиване на потребителска стока от получателя на дължимата престация. Съществува обаче трайно установена съдебна практика относно третирането на незаконната дейност на доставчика съгласно правото относно ДДС.

33. Според нея принципът на данъчен неутралитет не допуска при облагането с ДДС да се прави общо разграничение между законните и незаконните сделки[4]. Според Съда разграничение е допустимо само в случаите, когато поради специфичните характеристики на някои стоки е изключена всякаква конкуренция между законен и незаконен икономически сектор[5].

34. При всички положения такова изключение res extra commercium не е приложимо в настоящия случай. Електроенергията не е стока, чието пускане в продажба е забранено поради характера ѝ или присъщите ѝ свойства. Следователно законната и незаконната доставка на електроенергия трябва да се третират по един и същ начин от гледна точка на правото относно ДДС.

[3] *Kokott*, J. EU Tax Law, 2022, стр. 127; § 3, т. 33 и сл. и 36 и сл. с допълнителни препратки.

[4] Вж. само решения от 10 ноември 2011 г., Rank Group (C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 45), от 6 юли 2006 г., Kittel и Recolta Recycling (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446, т. 50), от 29 юни 1999 г., Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, EU:C:1999:334, т. 14 и 21).

[5] Това се отнася например за упойващите вещества и фалшивите пари. Вж. решения от 29 юни 1999 г., Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, EU:C:1999:334, т. 21), от 11 юни 1998 г., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, т. 21), от 28 май 1998 г., Goodwin и Unstead (C-3/97, EU:C:1998:263, т. 9), от 2 август 1993 г., Lange (C-111/92, EU:C:1993:345, т. 16), от 6 декември 1990 г., Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445, т. 19), и от 5 юли 1988 г., Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, т. 20). Изрично противоположното становище застъпва обаче Швейцарският федерален административен съд, решение от 3 май 2007 г. - A-1342/2006, BVGE-2007-23, т. 5.5.1 и сл. (относно упойващите вещества).

35. Вярно е, че до момента съдебната практика е само относно незаконната дейност на доставчика. Въпреки това получателите на услугата също могат да извършват търговска дейност, т.е. да бъдат конкуренти. В случай че те не се ползват изцяло от право на приспадане на данъчен кредит, необлагането на незаконната им дейност би представлявало конкурентно предимство за тях и следователно би нарушило принципа на данъчен неутралитет. Следователно незаконното придобиване на потребителска стока от получателя на услугата трябва да се третира по същия начин, както законното ѝ придобиване.

2. Характер на ДДС като общ данък върху потреблението

36. Характерът на ДДС като общ данък върху потреблението също е в подкрепа на еднаквото третиране на законното и незаконното потребление на електричество. Целта му е да се обложи платежоспособността на потребителя, която се проявява в изразходването на активи от негова страна за получаване на потребителско благо[6]. Незаконно потребената електроенергия представлява такова потребителско благо. В случая „крадецът на ток“ също трябва да плати пари за него.

37. След като по принцип финансовите разходи, свързани с използването на потребителска стока от крайния потребител, трябва да се обложат с данък, не следва да се прави разграничение в зависимост от това дали това използване е било неправомерно и евентуално без знанието или дори против волята на доставчика на услугата, доколкото за него е трябвало да се разходва определена парична сума.

38. Този подход вече може да бъде изведен от практиката на Съда. В някои решения Съдът приема, че е налице възмездна доставка на стоки или услуги, когато съществува пряка връзка между извършената доставка и получената насрещна престация[7]. Определящият критерий в това отношение е дали размерът на предимствата е свързан с размера на насрещната престация[8]. Като се има предвид, че в случая размерът на незаконно потребяваното електричество (т.е. на предимството) има пряка връзка с поисканата от Fluvius сума, Fluvius осъществява възмездна доставка на електроенергия на ответника.

39. Това заключение остава непроменено, макар впоследствие Съдът вече да се е произнесъл в смисъл, че по-скоро доставката на услуги е извършена „възмездно“ само когато съществува правоотношение между доставчика и получателя[9]. Всъщност досега Съдът е оставил открит въпроса за качеството на такова правоотношение. В областта на общия данък върху потреблението то следва по-скоро да се тълкува широко[10]. Не е

[6] Вж. например: решения от 3 май 2012 г., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, т. 23), от 11 октомври 2007 г., KÖGÁZ и др. (C-283/06 и C-312/06, EU:C:2007:598, т. 37 — „определяне на размера му пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя“), и от 18 декември 1997 г., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, т. 20 и 23 — „Следва да бъде отчитан единствено характерът на поетото задължение: за да попадне в обхвата на общата система на ДДС, това задължение трябва да предполага потребление“.

[7] Решение от 8 март 1988 г., Apple и Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, т. 12). Също решения от 29 юли 2010 г., Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, т. 27 и цитираната съдебна практика), и от 16 октомври 1997 г., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 12).

[8] Решение от 8 март 1988 г., Apple и Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, т. 15). Вж. също решение от 16 октомври 1997 г., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 16).

[9] Решение от 3 март 1994 г., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 14). Вж. в същия смисъл и решения от 2 май 2019 г., Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, т. 30), и от 11 май 2017 г., Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, т. 31).

[10] Относно широкото разбиране вж. и моето заключение по дело MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, т. 34 и сл.).

необходимо да става въпрос именно за „стандартно“ договорно правоотношение, тъй като дори неизискуемо задължение не може да препятства връзката между престацията и „неизискуемо“ платената сума [11].

40. Следователно е достатъчно да е налице каквото и да е правоотношение между доставчика и получателя на услугата. Това най-често е договорно правоотношение, но не изключва наличието на правоотношение по силата на закона. От значение е пряката връзка между плащането на пари и конкретна потребителска стока [12]. Поради това Съдът приема, че е налице възмездна престация и когато поради предсрочно прекратяване се дължи „неустойка“ в размер на цената, която е трябвало да бъде платена дори при липса на прекратяване [13]. Същото се отнася и за противоречащо на договора използване на паркомясто от ползвателя [14].

41. В настоящия случай също е налице пряка връзка между паричното плащане и потреблението на полученото електричество. Въз основа на Постановлението за енергетиката, което урежда заплащането на това електричество, безспорно съществува правоотношение, а именно правоотношение по силата на закона между оператора на разпределителната мрежа (Fluvius) и потребителя (ответника).

42. От гледна точка на член 20 от Хартата на основните права също е трудно да се обосноват причините, поради които добросъвестният потребител на електричество се облага с данък, с какъвто недобросъвестният (незаконният) потребител на електричество не трябва да се облага, въпреки че съществува общ пазар за тези доставки и че и двамата плащат пари за едно и също потребителско благо. Във всеки случай не се откриват обективни причини, обосноваващи такова различно третиране.

3. Аргумент за противното, изведен от член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС

43. Този резултат се потвърждава с аргумент за противното, изведен от член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС. В него се уточнява, че прехвърлянето на собствеността върху вещ (прототипът на прехвърлянето на правото за разпореждане по смисъла на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС) се счита за доставка дори когато това прехвърляне се извършва по разпореждане на публичноправен орган или в съответствие със закона и на това основание се дължи компенсация.

44. Разбира се, противно на поддържаното от Белгия, в случая не са изпълнени предпоставките по член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС. Всъщност член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС изисква прехвърлянето на правото на собственост върху стока да се извършва в съответствие с разпореждане на публичноправен орган или по силата на закона [15]. Следователно класическото прилагане на член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС е отчуждаване срещу заплащането на компенсация.

[11] Решение от 17 септември 2002 г., Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, т. 16 и сл.).

[12] Вж. в този смисъл и решение от 20 януари 2022 г., Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, т. 37 и сл.)

[13] Решение от 22 ноември 2018 г., MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia S.A (C-295/17, EU:C:2018:942, т. 41 и сл.)

[14] Решение от 20 януари 2022 г., Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, т. 33 и 34).

[15] Решения от 25 февруари 2021 г., Gmina Wrocław (Преобразуване на правото на ползване) (C-604/19, EU:C:2021:132, т. 56), и от 13 юни 2018 г., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, т. 37).

45. Прехвърлянето на собствеността върху вещта (в случая електроенергията) обаче не се извършва на основание разпореждане на публичноправен орган или по силата на закона, а вследствие на незаконното потребление от страна на ответника и незабавното потребление. Fluvius фактически е само принуден да търпи това получаване. Обратно, плащането от ответника се дължи по силата на закона (в случая по силата на Постановлението за енергетиката).

46. Зад член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС обаче стои оценката, че не следва да се прави разграничение в зависимост от това дали данъчнозадълженото лице доброволно прехвърля потребителска стока срещу заплащане, или това прехвърляне не е извършено доброволно, но също възмездно. Този подход е бил още по-ясен в някогашното предложение за Шеста директива на Комисията. В член 5, параграф 2 от това предложение се предвижда още, че за доставка на стоки се смята: „е) прехвърлянето на право на собственост върху стока съгласно разпореждане от или от името на публичноправен орган срещу заплащане на компенсация, когато продажбата на тази стока, извършена не въз основа на разпореждане от публичноправен орган, подлежи на данъчно облагане“ [неофициален превод] [16]. Този текст показва по-ясно, че по същество законодателят иска да се установи еднакво третиране по отношение на еднакви доставки за потребителите. Не следва да се прави разлика защо и на какво основание дадена потребителска стока е прехвърлена срещу заплащане на насрещна престация.

47. Тази оценка се появява все още в текста на член 14, параграф 2, буква а) от Директивата за ДДС. Според мен тя е напълно приложима и в настоящия случай. Обстоятелството, че собственикът на електричеството (Fluvius) не е в състояние да попречи на прехвърлянето на собствеността вследствие на незаконното потребление на електричество, но по силата на закона получава заплащане в зависимост от потребеното количество електрическа енергия, показва, че става дума за (принудителна) възмездна доставка, облагаема с ДДС. Това е така по-специално в хипотезата, при която сделката би подлежала на облагане с ДДС, ако собственикът на електричеството би го доставил доброволно (т.е. съгласно договор).

48. Всъщност, ако доставка представлява прехвърляне на собственост, извършено против волята, тъй като е предписано от закона, тогава с основание се счита, че доставка е и прехвърлянето на собственост, което също е извършено против волята, но законът предписва не прехвърлянето, а задължението за плащане. И в двата случая собственикът трябва принудително да понесе загубата на собственост и на това основание получава заплащане или компенсация от получателя на услугата (потребителя).

4. Междинно заключение

49. В това отношение считам, подобно на Комисията, че условията за прилагане на член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС вече са изпълнени. Когато се получава електричество, Fluvius извършва (по-точно, толерира) доставка на електрическа енергия, която подлежи на заплащане по силата на закона. Следователно става въпрос за възмездна доставка.

[16] Предложение за Шеста директива на Съвета за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота, COM(73) 950 окончателен от 20 юни 1973 г.

50. Поради това член 2, параграф 1, буква а) във връзка с член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че незаконното потребление на електроенергия представлява възмездна доставка на стоки, когато дължимото по силата на закона заплащане за нея е изчислено в зависимост от потреблението, както при законно получаване на електрическа енергия. Енергийният потребител, който действа недобросъвестно, не може да бъде третиран по-благоприятно от гледна точка на правото относно ДДС, отколкото енергийния потребител, който действа добросъвестно.

Б. Доставка в хипотезата на неправомерно получаване на електричество, която оператор на разпределителна мрежа като Fluvius извършва като икономическа дейност (трети въпрос)

51. Третият въпрос на запитващата юрисдикция се отнася до член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС. Запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали оператор на разпределителна мрежа, който обикновено не осъществява дейност като доставчик на електрическа енергия, също трябва да се счита за данъчнозадължено лице по отношение на незаконно полученото количество електрическа енергия.

52. В крайна сметка този извод се отнася до въпроса как следва да бъдат квалифицирани възмездно извършваните дейности, които не спадат към същинската основна дейност. За физическите лица този въпрос се поставя по-често, тъй като по същество засяга разграничението между търговска дейност (която като такава също подлежи на облагане с ДДС) и дейност, упражнявана в лично качество (тя е необлагаема с ДДС). Все пак е нелогично да се счита, че възмездната доставка на електричество от оператор на разпределителна мрежа, който иначе трябва за собствена сметка да компенсира липсващото количество електроенергия, може да представлява нетърговска дейност (дори дейност, упражнявана в лично качество).

53. Всъщност в случая доставката на електричество е пряко свързана с дейността на оператора на разпределителната мрежа. Очевидно в Белгия операторът на разпределителната мрежа трябва да компенсира за своя сметка количеството електроенергия, получено незаконно от трети лица. Следователно законът (в случая Постановлението за енергетиката) вече възлага на Fluvius този риск за упражняваната от него икономическа дейност от „неволни“ доставки в рамките на правоотношенията по силата на закона. Следователно за него се обективира типичен стопански риск в рамките на дейността му на оператор на разпределителна система.

54. От това следва, че член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на електричество от оператор на разпределителна мрежа също представлява упражнявана от него икономическа дейност, когато и защото в нейните рамки се реализира риск на икономическата му дейност като оператор на разпределителна мрежа.

B. Относно качеството данъчнозадължено лице на публичноправен оператор на разпределителна мрежа по смисъла на член 13, параграф 1 от Директивата за ДДС (четвърти въпрос)

55. Четвъртият въпрос включва две части. Първата част от четвъртия въпрос е дали „член 13, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че Fluvius е публичноправен орган (има се предвид „друг публичноправен субект“, тъй като в текста на член 13 на някои езици изобщо не се използва понятието „публичноправен орган“, а в текста на други езици това понятие се използва най-малкото, за да се опише правното положение на страна по сделка). В случая става въпрос за преценка на фактите по делото, която е от компетентността единствено на запитващата юрисдикция.

56. На Съда не са представени достатъчно фактически обстоятелства, за да отговори на въпроса дали оператор на разпределителна мрежа с правноорганизационната форма на Fluvius трябва да се счита за „друг публичноправен субект“. В случай че Fluvius, както сам твърди, е например частноправен субект, е изключено да е „друг публичноправен субект“.

57. Едва ли е съвместимо с логиката на директивата понятието „друг публичноправен субект“ да се тълкува в смисъл на „частноправен субект“, като се има предвид нейният *текст*. Това важи в още по-голяма степен, ако член 13, параграф 1 от Директивата за ДДС действително трябва да се „тълкува стриктно“ [17]. Същевременно по дело Saudaçor, изглежда, Съдът приема, че при определени обстоятелства капиталово дружество на частното право може да се счита за „друг публичноправен субект“ [18]. Съдът обаче формулира изискванията в това отношение (да е част от организацията на публичната власт, да упражнява публична власт, да има властнически правомощия) [19] по начин, който всъщност прави невъзможно наличието им в капиталово дружество на частното право.

58. Според наличната в интернет публично достъпна информация операторът на разпределителната мрежа Fluvius обаче, изглежда, е юридическо лице на публичното право, на което в качеството му на обединение от няколко общини са възложени задачи в обществен интерес. Поради това все пак в този случай категорично може да се говори за „друг публичноправен субект“ и първата част от четвъртия въпрос, поставен от запитващата юрисдикция, не се разбира.

59. С втората част на четвъртия въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи как следва да се тълкува член 13, параграф 1, трета алинея от Директивата за ДДС. Той предвижда, че дори когато упражняват дейност в качеството си на държавни органи, публичноправните субекти се считат за данъчнозадължени лица по отношение на някои дейности, посочени в Приложение I (сред които е и доставката на електроенергия, вж. точка 2). Същото важи и когато третирането на тези дейности като данъчно необлагаеми сделки не би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията (втора алинея). От това по принцип данъчно облагане обаче е направено изключение в трета алинея: „при условие че тези дейности не се извършват в такъв малък мащаб, за да бъдат определени като незначителни“. Запитващата юрисдикция иска Съдът да направи тълкуване на последното изключение.

[17] Решения от 25 февруари 2021 г., Gmina Wrocław (Преобразуване на правото на ползване) C-604/19, EU:C:2021:132, т. 77), от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, т. 54), от 29 октомври 2015 г., Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, т. 49), и от 16 септември 2008 г., Isle of Wight Council и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 60).

[18] Решение от 29 октомври 2015 г., Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, т. 61 и 68).

[19] Решение от 29 октомври 2015 г., Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, т. 56 и сл.)

60. Изглежда, тя изхожда от погрешната хипотеза, че незначителни като мащаб дейности по смисъла на Приложение I сами по себе си са необлагаеми. Член 13, параграф 1, трета алинея от Директивата за ДДС обаче съдържа разпоредба, която се прилага само когато са изпълнени условията, предвидени в член 13, параграф 1. Тя има за цел само да гарантира, че публичноправните субекти се считат за данъчнозадължени лица по отношение на изброените в Приложение I типични дейности, когато те извършват доставки на потребители, дори когато действат в качеството си на органи на държавната власт. Следователно, ако не са изпълнени условията, предвидени в член 13, параграф 1 (дейност в качеството на публичноправен орган) или във втора алинея (липса на значителни нарушения на правилата за конкуренцията) от Директивата за ДДС, изобщо не се прилагат трета алинея и предвиденото в нея изключение, свързано с незначителните дейности.

61. Запитващата юрисдикция обаче не обяснява причината, поради която попадащата в приложното поле на Приложение I, точка 2 доставка на електричество от оператора на разпределителна мрежа Fluvius представлява дейност, с която Fluvius се ангажира в качеството си на публичноправен орган (член 13, параграф 1 от Директивата за ДДС). Фактът, че Fluvius е трябвало да предяви иск пред граждански съд за насрещната престация за доставката на електричество, по-скоро говори за обратното. Също така за Съда е невъзможно да прецени дали необлагаемостта с данък на тези доставки може да доведе до значително нарушаване на правилата на конкуренцията (член 13, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС). Това вероятно зависи от размера на доставките на електричество, за който запитващата юрисдикция също не е предоставила информация. Предоставените от Fluvius данни сочат по-скоро на нарушения на правилата за конкуренцията.

62. В случай че запитващата юрисдикция все пак стигне до извода, че доставката на електричество в рамките на незаконното потребление е дейност на Fluvius в качеството му на публичноправен орган и чието необлагане с данък също така не води до значителни нарушения на правилата за конкуренцията, трета алинея, разбира се, е приложима. Тогава Fluvius ще се счита за данъчнозадължено лице за доставките на електричество, обхванати от Приложение I, освен ако мащабът на тези дейности е незначителен. Дори в този случай обаче това изключение, предвидено в трета алинея, няма да се приложи.

63. Както вече съм посочвала в друг случай [20], член 13 от Директивата за ДДС предполага, че дейностите, в които държавата участва като публичен орган и данъчен кредитор, не трябва да се облагат повторно от нея, за да се запази неутралност по отношение на конкуренцията [21]. По принцип такива „сделки по служба“ със сигурност не представляват икономическа дейност по смисъла на член 9 от Директивата за ДДС, от гледна точка на изисквания анализ с оглед на типа.

64. Ако обаче тези сделки все пак са такава дейност, то тогава член 13, параграф 1 от Директивата, като *режим за опростяване* при определени обстоятелства, не допуска възникване на данъчноправни задължения за държавата (задължения за плащане, за счетоводна отчетност по отношение на ДДС и за деклариране). От това следва, че „незначителните като мащаб дейности“ по смисъла на трета алинея също са налице само когато идеята за опростяване все е още релевантна. Това предполага, че само въз основа на

[20] Вж. моето заключение по дело Gmina O. (C-612/21, EU:C:2022:874, т. 62).

[21] Вж. по въпроса за „самооблагането на държавата“ моето заключение по дело Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, т. 23 и сл.).

незначителните като мащаб дейности по смисъла на Приложение I, за публичноправния субект вече са налице особени задължения за плащане, за счетоводна отчетност по отношение на ДДС и за деклариране.

65. Настоящият случай не е такъв, тъй като Fluvius вече е данъчнозадължено лице поради дейността си на оператор на разпределителна мрежа. Облагаемият характер на доставките на електричество във вид на незаконно потребление не води до допълнителни задължения, които трябва да бъдат избегнати посредством режим на опростяване. Този ограничителен подход е в съответствие с практиката на Съда, съгласно която член 13, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува стриктно [22].

V. Заключение

66. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Vredegerecht te Antwerpen (мирови съд Антверпен, Белгия) преюдициални въпроси по следния начин:

„1. Член 2, параграф 1, буква а) във връзка с член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че незаконното потребление на електроенергия представлява възмездна доставка на стоки, когато дължимото по силата на закона заплащане за нея е изчислено в зависимост от потреблението.

2. Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че оператор на разпределителна мрежа може да упражнява икономическа дейност и когато в допълнение към това доставя и електричество. Това е така, когато при тази доставка, по-специално поради незаконно потребление на електричество, се реализира риск от икономическата му дейност като оператор на разпределителна мрежа.

3. Незначителни по мащаб дейности по смисъла на член 13, параграф 1, трета алинея от Директивата за ДДС може да съществуват само ако публичноправният субект не може да се счита за данъчнозадължено лице в резултат на обстоятелството, че упражнява други дейности“.

[22] Решения от 25 февруари 2021 г., Gmina Wrocław (Преобразуване на правото на ползване) C-604/19, EU:C:2021:132, т. 77), от 22 февруари 2018 г., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, т. 54), от 29 октомври 2015 г., Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, т. 49), и от 16 септември 2008 г., Isle of Wight Council и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 60).