



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

11. juni 2015 *

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift (moms) — direktiv 2006/112/EF — artikel 9, artikel 73, artikel 78, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c) — beskatningsgrundlag — medregning af kommunale afgifter for brug af jordbunden, som er betalt af det selskab, der er indehaver af koncessionen til gasdistributionsnettet, i momsgrundlaget for den ydelse, som leveres af dette selskab til det selskab, der varetager markedsføringen af gassen«

I sag C-256/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal) ved afgørelse af 19. november 2013, indgået til Domstolen den 28. maj 2014, i sagen:

Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Ó Caoimh, og dommerne E. Jarašiūnas (refererende dommer) og C.G. Fernlund,

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA ved advogados N. Pena og L. Scolari
- den græske regering ved M. Germani og K. Karavasili, som befuldmægtigede
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, R. Campos Laires og A. Cunha, som befuldmægtigede

* Processprog: portugisisk.

— Europa-Kommissionen ved P. Guerra e Andrade og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,
og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Denne anmodning er fremsat inden for rammerne af en sag mellem Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (herefter »Lisboagás«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldmyndighed) vedrørende selvangivelser med hensyn til merværdiafgift (herefter »moms«) vedrørende maj, juni og juli 2012.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

- 4 Dette direktivs artikel 13, stk. 1, første afsnit, har følgende ordlyd:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.«

- 5 Momsdirektivets artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74-77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

- 6 Ifølge dette direktivs artikel 78, stk. 1, litra a), medregnes skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsens i afgiftsgrundlaget.
- 7 I medfør af det nævnte direktivs artikel 79, stk. 1, litra c), medregnes beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra kunden som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto, derimod ikke i afgiftsgrundlaget.

Portugisisk ret

- 8 Artikel 2 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter »CIVA«) bestemmer:

»1 – Afgiftspligten påhviler:

- a) fysiske eller juridiske personer, som selvstændigt og varigt udøver virksomhed i form af produktion, handel eller ydelse af tjenester, herunder minedrift, landbrug og virksomhed inden for liberale erhverv, samt personer, som ligeledes selvstændigt udfører en enkelt afgiftspligtig transaktion, for så vidt som denne transaktion, uanset hvor den finder sted, er knyttet til udøvelse af den nævnte virksomhed, eller når denne transaktion, uafhængigt af en sådan tilknytning, opfylder de materielle betingelser for så vidt angår personbeskatning [...] og selskabsbeskatning [...]

[...]

2 – Staten og andre offentligretlige juridiske personer er dog ikke afgiftspligtige ved udførelsen af virksomhed under udøvelse af deres myndighedsbeføjelser; dette gælder også, når de opkræver gebyrer eller modtager andre modydelser, for så vidt som deres fritagelse for afgiftspligten ikke fører til konkurrencefordrejning.

[...]«

- 9 CIVA's artikel 16 bestemmer:

»1 – Med forbehold af bestemmelserne i stk. 2 og 10 svarer afgiftsgrundlaget for leveringer af afgiftspligtige varer og tjenesteydelser til værdien af den modydelse, som er eller vil blive modtaget af kunden eller tredjemand.

[...]

5 – I afgiftsgrundlaget ved levering af afgiftspligtige varer og tjenesteydelser medregnes:

- a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve merværdiafgiften

[...]

6 – I det i stk. 5 omhandlede afgiftsgrundlag medregnes ikke:

[...]

- c) beløb, der er afholdt i kundens navn og for dennes regning, og som den afgiftspligtige person behørigt har bogført tredjemandskonti

[...]«

- 10 Artikel 3 i Lei n° 53-E/2006 Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais (lov nr. 53-E/2006 om godkendelse af den almindelige ordning for afgifter til lokale administrative enheder) af 29. december 2006, *Diário da República*, Serie I, nr. 249, af 29. december 2006, bestemmer:

»Afgifter til lokale administrative enheder er afgifter, som beror på den konkrete ydelse af en lokal offentlig tjeneste, privat brug af goder inden for lokale administrative enheders offentlige og private område eller fjernelsen af en retlig hindring for borgernes handlemåde, når dette henhører under de lokale administrative enheders kompetence i henhold til lov.«

- 11 Denne lovs artikel 6, stk. 1, litra c), tillader kommunerne at anvende en sådan afgift »ved brug eller udnyttelse af goder inden for det kommunale offentlige eller private område«.

Faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 12 Lisboagás har enekoncession på den offentlige tjeneste vedrørende gasdistributionsnettet i nogle kommuner i Lissabon-regionen (Portugal) og varetager særligt udvikling, drift og vedligeholdelse af dette net. Dette består bl.a. af rørledninger, som er installeret i jorden på offentligt område i kommuner beliggende inden for koncessionsområdet. Lisboagás er pligtig at betale afgift for brug af jordbunden (herefter »TOS«), som opkræves af disse kommuner.
- 13 I overensstemmelse med koncessionsaftalen overvælter Lisboagás, efter at have betalt TOS til kommunerne, det betalte afgiftsbeløb på det selskab, der varetager markedsføringen af gas på koncessionsområdet, når Lisboagás fakturerer dette for brugen af distributionsnettets infrastruktur med henblik på at forsyne forbrugerne med gas. Herefter overvælter det sidstnævnte selskab, i fakturaen for forbruget af gas, det beløb, der udgøres af TOS, på forbrugerne.
- 14 I overensstemmelse med skatteforvaltningens retningslinjer beregnede Lisboagás moms af TOS-beløbet med den normale sats på 23%, som senere blev overvæltet på forbrugerne, i maj, juni og juli 2012. Selskabet opgav denne moms i de tilsvarende periodiske momsangivelser og indbetalte den rettidigt.
- 15 Efter at have anmodet skatteforvaltningen om tilbagebetaling af momsen og fået afslag herpå indbragte Lisboagás den 29. april 2013 sagen for Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD).
- 16 Til støtte for dette søgsmål har Lisboagás navnlig gjort gældende, at overvæltningen af TOS ikke udgør »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, eftersom der ikke eksisterer nogen direkte eller indirekte modværdi, således at der ikke er tale om en transaktion mod vederlag, og den ikke skaber merværdi.
- 17 Ifølge Lisboagás finder momsdirektivets artikel 78, litra a), som er gennemført ved CIVA's artikel 16, stk. 5, litra a), ikke anvendelse på TOS, idet denne afgift ikke har nogen direkte sammenhæng med de momspligtige transaktioner, som selskabet gennemfører, den ikke er knyttet til udøvelsen af den virksomhed, som er genstand for koncessionsaftalen, og opkrævningen heraf særligt ikke repræsenterer den faktiske modværdi af en momspligtig transaktion, som Lisboagás har gennemført over for det selskab, som markedsfører gassen.
- 18 Lisboagás har tilføjet, at eftersom TOS ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, når kommunerne opkræver den i medfør af CIVA's artikel 2, bør den blotte overvæltning heraf uden tillæg af noget yderligere beløb ikke give anledning til, at den medregnes i momsgrundlaget. Princippet om momsens neutralitet kræver således, at den momsmæssige behandling af en bestemt omkostning opretholdes, når det nøjagtige beløb, der udgør denne omkostning, viderefaktureres til en tredjemand.

- 19 Autoridade Tributária e Aduaneira har gjort gældende, at tilbagebetaling til Lisboagás af det momsbeløb, som selskabet har betalt og modtaget af sin kunde, ville indebære en ugrundet berigelse, som national lovgivning og EU-retten ikke tillader.
- 20 Skatteforvaltningen har desuden anført, at brug eller benyttelse af et gode, der henhører under det offentlige område, indebærer en forbrugshandling, som i momsmæssig henseende svarer til en tjenesteydelse, og at det ikke kan hævdes, at betaling af TOS ikke har nogen direkte sammenhæng med Lisboagás' momspligtige transaktioner, eftersom gasdistributionen foregår gennem et givet distrikts eller en given kommunes jord.
- 21 Skatteforvaltningen er af den opfattelse, at selv om opkrævningen af TOS ikke er undergivet moms, for så vidt som koncessioner til goder inden for det offentlige område tildeles af kommunerne under udøvelse af deres myndighedsbeføjelser, er en privatretlig juridisk persons overvæltning af afgiften for dennes vedkommende en del af en sammensat tjenesteydelse, som i sidste ende resulterer i levering af gas til forbrugerne.
- 22 Den forelæggende ret har anført, at sagsøgeren i hovedsagen har anmodet om, at der indgives en anmodning om præjudiciel afgørelse, og at den afgørelse, hvorved denne ret påkender tvisten i hovedsagen, ikke kan appelleres.
- 23 Under disse omstændigheder har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er EU-retten til hinder for, at der beregnes moms, når en privat virksomhed, der stiller infrastruktur til naturgasdistribution til rådighed, uden tillæg af noget yderligere beløb overvælter de beløb, der svarer til den afgift for brug af jordbunden [...], som er betalt til de kommuner, i hvilke de rørledninger, der indgår i denne infrastruktur, befinder sig, på en virksomhed, som erhverver den førstnævnte virksomheds tjenesteydelser?
- 2) Når de lokale administrative myndigheder opkræver [TOS] under udøvelse af deres myndighedsbeføjelser uden at beregne moms, er EU-retten da til hinder for, at der beregnes moms, når de beløb, der svarer til den nævnte afgift, som er blevet betalt af en privat virksomhed, der stiller infrastruktur til naturgasdistribution til rådighed, overvæltes på en virksomhed, som erhverver den førstnævnte virksomheds tjenesteydelser?«

Om de præjudicielle spørgsmål

- 24 Da Kommissionen med hensyn til spørgsmålet, om anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, har anført, at den forelæggende ret hverken har præciseret, hvilke EU-retlige bestemmelser den ønsker en fortolkning af, eller grundene til, at den finder, at der er tvivl om fortolkningen af EU-retten, skal det bemærkes, at artikel 94, litra c), i Domstolens procesreglement ganske vist bestemmer, at en anmodning om præjudiciel afgørelse skal indeholde en fremstilling af grundene til, at den forelæggende ret finder, at der er tvivl om fortolkningen eller gyldigheden af visse EU-retlige bestemmelser, samt af sammenhængen mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen.
- 25 Eftersom der foreligger en formodning for, at spørgsmål om EU-retten er relevante, kan Domstolen imidlertid kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de forelagte spørgsmål (jf. bl.a. domme Cipolla m.fl., C-94/04 og C-202/04, EU:C:2006:758, præmis 25, og Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, EU:C:2012:361, præmis 32).

- 26 I det foreliggende tilfælde kan det, på trods af fraværet af en præcisering i forelæggelsesafgørelsen af, hvilke EU-retlige bestemmelser der ønskes en fortolkning af, og af grundene til, at den forelæggende ret finder, at der er tvivl om fortolkningen af EU-retten, udledes af den i forelæggelsesafgørelsen indeholdte fremstilling af tvisten i hovedsagen samt af de forelagte spørgsmål, at disse vedrører fortolkningen af momsdirektivet, og at de relevante bestemmelser med henblik på besvarelsen heraf, henset navnlig til Lisboagás' argumenter, er dette direktivs artikel 9, stk. 1, artikel 73, artikel 78, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c). Det fremgår desuden af forelæggelsesafgørelsen, at en besvarelse af disse spørgsmål om fortolkningen af EU-retten er nødvendig for løsningen af tvisten i hovedsagen.
- 27 Heraf følger, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.
- 28 Hvad angår sagens realitet ønsker den forelæggende ret med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9, stk. 1, artikel 73, artikel 78, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at afgifter som de i hovedsagen omhandlede, som betales til kommuner af det selskab, der er indehaver af koncessionen til gasdistributionsnettet, på grund af brugen af disse kommuners offentlige område, og som dernæst overvæltet af dette selskab på et andet selskab, der varetager markedsføringen af gassen, og herefter af det sidstnævnte selskab på de endelige forbrugere, skal medregnes i momsgrundlaget for den ydelse, som leveres af det førstnævnte af disse selskaber til det sidstnævnte.
- 29 Ifølge momsdirektivets artikel 78, stk. 1, litra a), medregnes afgifter, med undtagelse af selve momsen, i momsgrundlaget. Domstolen har allerede præciseret, at afgifter, for at de kan indgå i afgiftsgrundlaget for momsen, selv om de ikke repræsenterer nogen merværdi og ikke udgør den økonomiske modværdi for leveringen af varer eller tjenesteydelser, skal have en direkte sammenhæng med denne levering, og at spørgsmålet, om den omstændighed, der udløser den nævnte afgift, er den samme som den, der udløser momsen, er et afgørende element med henblik på at fastlægge, hvorvidt en sådan direkte sammenhæng foreligger (jf. i denne retning domme *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, præmis 17, *Kommissionen mod Polen*, C-228/09, EU:C:2010:295, præmis 30, *Kommissionen mod Østrig*, C-433/09, EU:C:2010:817, præmis 34, og *TVI*, C-618/11, C-637/11 og C-659/11, EU:C:2013:789, præmis 37 og 39).
- 30 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at Lisboagás betaler TOS til kommunerne forud for den momspligtige transaktion, der finder sted mellem Lisboagás og det selskab, der varetager markedsføringen af gas til forbrugerne, og uafhængigt af denne transaktion, som modværdi for brugen af det kommunale offentlige område på grund af tilstedeværelsen dér af infrastruktur tilhørende det gasnet, som drives af Lisboagás. Dette selskab overvælter dernæst det beløb, der udgøres af denne TOS, på det selskab, der varetager markedsføringen af gassen, når det fakturerer dette selskab for brugen af den nævnte infrastruktur til levering af gas til forbrugerne.
- 31 Heraf følger, at TOS ikke repræsenterer nogen merværdi og ikke udgør den økonomiske modværdi for den momspligtige transaktion, som finder sted mellem det selskab, der er indehaver af koncessionen til gasdistributionsnettet, og det selskab, der varetager markedsføringen af gassen, og at den omstændighed, der udløser denne TOS, ikke er den samme som for momsens vedkommende, således at denne afgift ikke har en direkte sammenhæng med denne transaktion.
- 32 TOS hører derfor ikke til blandt de afgifter, som skal medregnes i momsgrundlaget i medfør af momsdirektivets artikel 78, stk. 1, litra a).
- 33 Ved at overvælte det beløb, der udgøres af TOS, på det selskab, der varetager markedsføringen af gassen, ved faktureringen af dette selskab for brugen af den nævnte infrastruktur til levering af gas til forbrugerne, overvælter Lisboagás desuden ikke TOS som sådan, men prisen for brugen af det kommunale offentlige område. Denne pris er en del af de samlede omkostninger, som afholdes af Lisboagás og indgår i den pris på selskabets ydelse, som skal betales af det selskab, der varetager markedsføringen af gassen. Den omstændighed, at det beløb, der udgøres af TOS, i overensstemmelse

med koncessionsaftalen anføres i en særskilt rubrik i den faktura, som udstedes af Lisboagás, og efterfølgende i fakturaerne fra det selskab, der varetager markedsføringen af gassen, til forbrugerne, er i denne henseende uden betydning.

- 34 Det beløb, der udgøres af TOS, udgør derfor en del af den modværdi, som Lisboagás modtager af det selskab, der varetager markedsføringen af gassen, for sin ydelse, som ubestridt udgør »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1. I overensstemmelse med dette direktivs artikel 73 skal dette beløb derfor medregnes i momsgrundlaget for denne ydelse.
- 35 Det beløb, der udgøres af TOS, kan i øvrigt ikke udelukkes fra momsgrundlaget for den førnævnte ydelse på grundlag af momsdirektivets artikel 79, stk. 1, litra c), eftersom dette beløb ikke opkræves som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i det markedsførende selskabs eller forbrugernes navn og for dettes eller disses regning, men som modværdi for den udgift til brug af det kommunale område, som Lisboagás har afholdt med henblik på sin virksomhed.
- 36 I modsætning til hvad Lisboagás har gjort gældende, er det at medregne det beløb, der udgøres af TOS, i momsgrundlaget for den ydelse, som dette selskab leverer til det selskab, der varetager markedsføringen af gassen, ikke i strid med princippet om afgiftsneutralitet, som er til hinder for, at sammenlignelige leveringer af varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. i denne retning dom BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 I medfør af momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, anses kommuner således ikke for momspligtige personer, når de opkræver afgifter som TOS, mens selskaber som Lisboagás i henhold til det nævnte direktivs artikel 9 betragtes som momspligtige personer, når de udøver »økonomisk virksomhed« som omhandlet i denne bestemmelse. På den anden side udgør kommunernes opkrævning af TOS og Lisboagás' overdragelse til det selskab, der varetager markedsføringen af gassen, af retten til at bruge det gasnet, som Lisboagás driver, mod betaling af en modværdi, som indbefatter det beløb, der udgøres af TOS, således som det fremgår af konstateringerne i denne doms præmis 31, 33 og 34, ikke »sammenlignelige transaktioner«.
- 38 På ovenstående baggrund skal de to forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, artikel 73, artikel 78, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at afgifter som de i hovedsagen omhandlede, som betales til kommuner af det selskab, der er indehaver af koncessionen til gasdistributionsnettet, på grund af brugen af disse kommuners offentlige område, og som dernæst overvæltet af dette selskab på et andet selskab, der varetager markedsføringen af gassen, og herefter af det sidstnævnte selskab på de endelige forbrugere, i medfør af dette direktivs artikel 73 skal medregnes i momsgrundlaget for den ydelse, som leveres af det førstnævnte af disse selskaber til det sidstnævnte.

Sagens omkostninger

- 39 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 9, stk. 1, artikel 73, artikel 78, stk. 1, litra a), og artikel 79, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at afgifter som de i hovedsagen omhandlede, som betales til kommuner af det selskab, der er indehaver af koncessionen til gasdistributionsnettet, på grund af brugen af disse kommuners

offentlige område, og som dernæst overvæltet af dette selskab på et andet selskab, der varetager markedsføringen af gassen, og herefter af det sidstnævnte selskab på de endelige forbrugere, i medfør af dette direktivs artikel 73 skal medregnes i merværdiafgiftsgrundlaget for den ydelse, som leveres af det førstnævnte af disse selskaber til det sidstnævnte.

Underskrifter