



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 11ης Ιουνίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρα 9, 73, 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ' — Βάση επιβολής του φόρου — Συνυπολογισμός του ποσού των δημοτικών τελών χρήσεως του υπεδάφους που καταβάλλει η εταιρία η οποία εκμεταλλεύεται δίκτυο διανομής αερίου στη βάση επιβολής του ΦΠΑ επί της παροχής της εν λόγω εταιρίας προς εταιρία επιφορτισμένη με τη διάθεση του φυσικού αερίου στο εμπόριο»

Στην υπόθεση C-256/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Πορτογαλία) με απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Μαΐου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Lisboagás GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Ó Caoimh, πρόεδρο τμήματος, E. Jarašiūnas (εισηγητή) και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Lisboagás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA, εκπροσωπούμενη από τους N. Pena και L. Scolari, advogados,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Μ. Γερμάνη και Κ. Καραβασίλη,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και R. Campos Laires, καθώς και από την A. Cunha,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την P. Guerra e Andrade και τον L. Lozano Palacios, κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Lisboagás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (στο εξής: Lisboagás) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής) με αντικείμενο πράξεις εκκαθαρίσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) όσον αφορά τον Μάιο, τον Ιούνιο και τον Ιούλιο του 2012.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

- 4 Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας:

«Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, έστω και αν, επ’ ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων ή πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.»

- 5 Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

- 6 Κατά το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α’, της εν λόγω οδηγίας, πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής τα τέλη, τα δικαιώματα, οι εισφορές και οι φόροι, με εξαίρεση τον ίδιο τον ΦΠΑ.

- 7 Αντιθέτως, δυνάμει του άρθρου 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, αποκλείονται από τη βάση επιβολής τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο από τον αποκτώντα ή τον λήπτη για κάλυψη εξόδων που γίνονται στο όνομα και για λογαριασμό τους και τα οποία έχουν καταχωρισθεί σε μεταβατικούς λογαριασμούς των λογιστικών του βιβλίων.

Το πορτογαλικό δίκαιο

- 8 Το άρθρο 2 του Κώδικα του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, στο εξής: CIVA) ορίζει τα εξής:

«1 — Υποκείμενοι στον φόρο είναι:

- a) τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που ασκούν, κατά τρόπο συνήθη και ανεξάρτητο, δραστηριότητες παραγωγής, εμπορίου και παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των εξορυκτικών και αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των ελεύθερων επαγγελμάτων, καθώς και όσα πραγματοποιούν, επίσης κατά τρόπο ανεξάρτητο, μια και μόνο φορολογητέα πράξη, υπό τον όρο ότι είναι παρακολουθηματική της ασκήσεως των προαναφερθεισών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο αυτή λαμβάνει χώρα, ή όταν, ανεξαρτήτως του παρακολουθηματικού της ή μη χαρακτήρα, η πράξη αυτή πληροί τις προϋποθέσεις της πραγματικής επιπτώσεως τις οποίες προβλέπει η φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων [...] και η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων [...]

[...]

2 — Εντούτοις, το Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν υπόκεινται στον φόρο όταν πραγματοποιούν πράξεις στο πλαίσιο ασκήσεως δημοσίας εξουσίας, ακόμη και σε περίπτωση που για τις πράξεις αυτές εισπράττουν τέλη ή οποιαδήποτε άλλη αντιπαροχή, εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο δεν προκαλεί στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

[...]»

- 9 Το άρθρο 16 του CIVA έχει ως εξής:

«1 — Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2 και 10, η βάση επιβολής του φόρου για τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών αντιστοιχεί στην αξία της αντιπαροχής την οποία κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλει ο αγοραστής, ο αποδέκτης ή τρίτο πρόσωπο.

[...]

5 — Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται, όσον αφορά τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, τα ακόλουθα στοιχεία:

- a) οι φόροι, οι δασμοί, τα δικαιώματα, οι εισφορές και τα τέλη, με εξαίρεση τον ίδιο τον φόρο προστιθέμενης αξίας·

[...]

6. Δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου, που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο, τα ακόλουθα στοιχεία:

[...]

- c) τα ποσά που καταβάλλονται επ' ονόματι και για λογαριασμό του αγοραστή των αγαθών ή του αποδέκτη των υπηρεσιών, τα οποία έχουν καταχωρισθεί από τον υποκείμενο στον φόρο σε εκκρεμείς λογαριασμούς τρίτων·

[...]»

- 10 Κατά το άρθρο 3 του νόμου 53-E/2006 περί εγκρίσεως του γενικού συστήματος φόρων των τοπικών αρχών (Lei n° 53-E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais), της 29ης Δεκεμβρίου 2006 (*Diário da República*, 1η σειρά, αριθ. 249, της 29ης Δεκεμβρίου 2006):

«Τα καταβλητέα στους ΟΤΑ τέλη είναι εισφορές που βασίζονται ειδικώς στην παροχή τοπικής δημόσιας υπηρεσίας, την ιδιωτική χρήση στοιχείων της δημόσιας και ιδιωτικής περιουσίας των ΟΤΑ ή την κατάργηση νομικού κωλύματος σχετικού με τη συμπεριφορά των ιδιωτών, οσάκις τούτο εμπίπτει στην αρμοδιότητα των ΟΤΑ συμφώνως προς τον νόμο.»

- 11 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο c, του εν λόγω νόμου παρέχει στους δήμους την ευχέρεια να επιβάλλουν τέτοιου είδους τέλη «σε περίπτωση χρήσεως ή εκμεταλλεύσεως στοιχείων της δημόσιας ή ιδιωτικής περιουσίας των ΟΤΑ».

Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 12 Η Lisboaagás είναι αποκλειστική παραχωρησιούχος της δημόσιας υπηρεσίας του δικτύου διανομής φυσικού αερίου σε δήμους της περιφέρειας της Λισσαβώνας (Πορτογαλία), επιφορτισμένη, συγκεκριμένα, με την ανάπτυξη, εκμετάλλευση και συντήρηση του εν λόγω δικτύου. Δεδομένου ότι το δίκτυο διανομής φυσικού αερίου αποτελείται ιδίως από αγωγούς εγκατεστημένους στο υπέδαφος εντός των ορίων της δημόσιας περιουσίας ορισμένων δήμων που βρίσκονται στην περιοχή την οποία αφορά η παραχώρηση, η Lisboaagás οφείλει να καταβάλλει τα τέλη χρήσεως υπεδάφους (στο εξής: TOS) που επιβάλλουν οι εν λόγω δήμοι.
- 13 Δυνάμει της συμβάσεως παραχωρήσεως, μετά την καταβολή των TOS στους δήμους, η Lisboaagás μετακυλίζει το ποσό των εν λόγω τελών στην εταιρία που είναι επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο στην περιοχή την οποία αφορά η παραχώρηση, χρεώνοντας στη δεύτερη τη χρήση των υποδομών του δικτύου για τη διανομή αερίου προς τους καταναλωτές. Εν συνεχεία, η δεύτερη εταιρία μετακυλίζει στους καταναλωτές τα TOS στο τιμολόγιο διανομής αερίου.
- 14 Ακολουθώντας τις οδηγίες της φορολογικής αρχής, η Lisboaagás εκκαθάρισε τον ΦΠΑ βάσει του κοινού συντελεστή 23 % επί των TOS, τα οποία μετακυλίσθηκαν εν συνεχεία στους καταναλωτές τον Μάιο, τον Ιούνιο και τον Ιούλιο του 2012. Η Lisboaagás δήλωσε τον ΦΠΑ στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις και τον εξόφλησε εμπροθέσμως.
- 15 Μετά την απόρριψη των αιτήσεων θεραπείας που η Lisboaagás υπέβαλε με αίτημα την επιστροφή του ΦΠΑ, άσκησε προσφυγή, στις 29 Απριλίου 2013, ενώπιον του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD).
- 16 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Lisboaagás υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι η μετακύλιση των TOS δεν αποτελεί «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν παρέχεται γι' αυτήν κανένα άμεσο ή έμμεσο αντάλλαγμα, με αποτέλεσμα, εφόσον δεν αποτελεί πράξη εξ επαχθούς αιτίας, να μην γεννά προστιθέμενη αξία και να μην υπόκειται στον ΦΠΑ.
- 17 Εξάλλου, κατά τη Lisboaagás, δεν χωρεί εφαρμογή του άρθρου 78, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 16, παράγραφος 5, στοιχείο a, του CIVA, καθόσον τα TOS δεν εμφανίζουν άμεση σχέση με τις υποκείμενες στον φόρο πράξεις της, ούτε

συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με την ελεύθερη και νόμιμη άσκηση της δραστηριότητας που αποτελεί το αντικείμενο της συμβάσεως παραχωρήσεως, και, συγκεκριμένα, η είσπραξή τους δεν συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα φορολογητέας πράξεως της Lisboagás προς όφελος του φορέα που διαθέτει το αέριο στην αγορά.

- 18 Η Lisboagás προσθέτει ότι, δεδομένου ότι τα TOS δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ κατά την είσπραξή τους από τους δήμους βάσει του άρθρου 2 του CIVA, η απλή μετακύλισή τους χωρίς καμία προσαύξηση δεν μπορεί να συνεπάγεται τον συνυπολογισμό τους στη φορολογητέα βάση του ΦΠΑ. Ειδικότερα, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιβάλλει την ίδια μεταχείριση από απόψεως ΦΠΑ ορισμένης δαπάνης όταν το ακριβές ποσό της μετακυλιέται σε τρίτο.
- 19 Η Autoridade Tributária e Aduaneira υποστηρίζει ότι η επιστροφή στην Lisboagás του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε και εισέπραξε από τον πελάτη της θα συνεπαγόταν τον αδικαιολόγητο πλουτισμό της δεύτερης, ο οποίος απαγορεύεται τόσο από την εθνική νομοθεσία όσο και από το δίκαιο της Ένωσης.
- 20 Επιπλέον, η Autoridade Tributária e Aduaneira υποστηρίζει, αφενός, ότι η χρήση ή χρησιμοποίηση στοιχείου της δημόσιας περιουσίας συνιστά πράξη καταναλώσεως, η οποία, από απόψεως ΦΠΑ, ισοδυναμεί με παροχή υπηρεσιών και, αφετέρου, ότι δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η καταβολή των TOS δεν εμφανίζει άμεση σχέση με τις υποκείμενες στον φόρο πράξεις της Lisboagás, στον βαθμό που η διανομή του αερίου πραγματοποιείται μέσω του υπεδάφους συγκεκριμένης περιφέρειας ή δήμου.
- 21 Κατά την Autoridade Tributária e Aduaneira, μολονότι η είσπραξη των TOS δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, καθόσον στοιχεία της δημόσιας περιουσίας δήμων παραχωρούνται από αυτούς στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, η μετακύλιση του φόρου από νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου αποτελεί μέρος μιας σύνθετης παροχής υπηρεσιών, η οποία ολοκληρώνεται με τη διανομή αερίου στους τελικούς καταναλωτές.
- 22 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη ζητεί να υποβληθεί προδικαστικό ερώτημα και ότι κατά της αποφάσεως που θα λάβει για την επίλυση της διαφοράς δεν χωρεί ένδικο μέσο.
- 23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Arbitral Tributário αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι αντίθετη προς το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης η βεβαίωση ΦΠΑ λόγω μετακυλίσεως, χωρίς καμία προσαύξηση, από ιδιωτική εταιρία που παρέχει τις υποδομές για τη διανομή φυσικού αερίου σε εταιρία προς την οποία παρέχει τις υπηρεσίες της, των ποσών που αντιστοιχούν στα τέλη χρήσεως υπεδάφους, τα οποία καταβάλλονται στους δήμους στους οποίους βρίσκονται οι αγωγοί που αποτελούν τις υποδομές αυτές;

2) Δεδομένου ότι οι ΟΤΑ εισπράττουν τα TOS στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας χωρίς να περιλαμβάνουν σε αυτά τον ΦΠΑ, είναι αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης η βεβαίωση ΦΠΑ λόγω της μετακυλίσεως των καταβληθέντων ποσών που αντιστοιχούν στα συγκεκριμένα τέλη από ιδιωτική εταιρία που παρέχει τις υποδομές διανομής φυσικού αερίου σε εταιρία προς την οποία παρέχει τις υπηρεσίες της;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 24 Δεδομένου ότι η Επιτροπή παρατηρεί, όσον αφορά το παραδεκτό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, ότι το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει ποιες διατάξεις της Ένωσης ζητεί να ερμηνευθούν ούτε τους λόγους που το οδήγησαν να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία ή το κύρος του δικαίου της Ένωσης, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 94, στοιχείο γ', του

Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου ορίζει ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να εκθέτει τους λόγους που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει ερωτήματα ως προς την ερμηνεία ή το κύρος συγκεκριμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, καθώς και τη σχέση που το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι υπάρχει μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας.

- 25 Εντούτοις, δεδομένου ότι τεκμαίρεται ότι τα σχετικά με το δίκαιο της Ένωσης ερωτήματα είναι λυσιτελή, το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει αίτηση που υπέβαλε εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, επίσης, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Cipolla* κ.λπ., C-94/04 και C-202/04, EU:C:2006:758, σκέψη 25, καθώς και *Chartered Institute of Patent Attorneys*, C-307/10, EU:C:2012:361, σκέψη 32).
- 26 Εν προκειμένω, παρά την έλλειψη διευκρινίσεων στην απόφαση περί παραπομπής όσον αφορά τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης η ερμηνεία των οποίων ζητείται και τη μη παράθεση των λόγων που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία του εν λόγω δικαίου, από την έκθεση του ιστορικού της διαφοράς στην απόφαση περί παραπομπής καθώς και από τα προδικαστικά ερωτήματα προκύπτει ότι τα ερωτήματα αυτά αφορούν την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ και ότι οι κρίσιμες διατάξεις για να δοθεί απάντηση σε αυτά, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των επιχειρημάτων της *Lisboagás*, είναι τα άρθρα 9, παράγραφος 1, 73, 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας. Επιπλέον, από την προαναφερθείσα απόφαση συνάγεται το συμπέρασμα ότι, για την επίλυση της εν λόγω διαφοράς, είναι αναγκαία η απάντηση στα ερωτήματα για την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης.
- 27 Επομένως, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.
- 28 Επί της ουσίας, με τα δύο προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν, τα οποία είναι σκόπιμο να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 9, παράγραφος 1, 73, 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι τέλη όπως τα επίμαχα στη διαφορά της κύριας δίκης, τα οποία καταβάλλει στους ΟΤΑ εταιρία που εκμεταλλεύεται το δίκτυο διανομής φυσικού αερίου λόγω της χρήσεως στοιχείων της δημόσιας περιουσίας των εν λόγω ΟΤΑ και τα οποία μετακυλίνουν εν συνεχεία από την πρώτη εταιρία σε εταιρία επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο, και ακολούθως από τη δεύτερη εταιρία στους τελικούς καταναλωτές, πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ ο οποίος εφαρμόζεται επί της παροχής της πρώτης εταιρίας προς τη δεύτερη.
- 29 Δυνάμει του άρθρου 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, στη βάση επιβολής του ΦΠΑ περιλαμβάνονται τα τέλη, τα δικαιώματα, οι εισφορές και οι φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ. Το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι, για να εμπίπτει φόρος στη βάση επιβολής του ΦΠΑ, ενώ δεν αντιπροσωπεύει πρόσθετη αξία και δεν συνιστά την οικονομική αντιπαροχή των παραδιδόμενων αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών, πρέπει να συνδέεται άμεσα με την εν λόγω παράδοση ή παροχή και ότι το ζήτημα αν το γενεσιουργό γεγονός του εν λόγω επίμαχου φόρου συμπίπτει με αυτό του ΦΠΑ αποτελεί καθοριστικό στοιχείο προς απόδειξη τέτοιας άμεσης σχέσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, σκέψη 17· Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-228/09, EU:C:2010:295, σκέψη 30, Επιτροπή κατά Αυστρίας, C-433/09, EU:C:2010:817, σκέψη 34, καθώς και *TVI*, C-618/11, C-637/11 και C-659/11, EU:C:2013:789, σκέψεις 37 και 39).
- 30 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα ΤΟΣ καταβάλλονται από τη *Lisboagás* στους ΟΤΑ πριν την υποκείμενη στον ΦΠΑ συναλλαγή μεταξύ της *Lisboagás* και της επιφορτισμένης με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο εταιρίας προς τους καταναλωτές, και ανεξαρτήτως της εν λόγω συναλλαγής, ως αντιπαροχή της χρήσεως στοιχείων της δημόσιας

περιουσίας ΟΤΑ λόγω του ότι οι υποδομές του δικτύου αερίου που εκμεταλλεύεται η Lisboagás βρίσκονται στο έδαφός τους. Εν συνεχεία, η Lisboagás μετακυλίζει το ποσό των ΤΟΣ στην εταιρία που είναι επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο, χρεώνοντας στη δεύτερη τη χρήση των προαναφερθεισών υποδομών για τη διανομή αερίου στους καταναλωτές.

- 31 Ως εκ τούτου, τα ΤΟΣ δεν αντιπροσωπεύουν πρόσθετη αξία και δεν συνιστούν την οικονομική αντιπαροχή της υποκείμενης στον ΦΠΑ συναλλαγής μεταξύ της εταιρίας που εκμεταλλεύεται το δίκτυο διανομής φυσικού αερίου και της επιφορτισμένης με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο εταιρίας και το γενεσιουργό των εν λόγω ΤΟΣ γεγονόσ δεν συμπίπτει με το γενεσιουργό γεγονός του ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μην παρουσιάζουν άμεση σχέση με την εν λόγω συναλλαγή.
- 32 Κατά συνέπεια, τα ΤΟΣ δεν εμπίπτουν στους φόρους που πρέπει να περιλαμβάνονται, δυνάμει του άρθρου 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, στη βάση επιβολής του ΦΠΑ.
- 33 Εξάλλου, μετακυλίνοντας το ποσό των ΤΟΣ στην επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο εταιρία, μέσω της χρέωσης της χρήσεως των εν λόγω υποδομών για τη διανομή αερίου στους καταναλωτές, η Lisboagás μετακυλίζει, όχι τα ΤΟΣ αυτά καθεαυτά, αλλά το αντίτιμο της χρήσεως στοιχείων της δημόσιας περιουσίας ΟΤΑ. Το εν λόγω αντίτιμο εντάσσεται στο σύνολο των δαπανών στις οποίες υποβάλλεται η Lisboagás και περιλαμβάνεται στο αντίτιμο της παροχής της, το οποίο πρέπει να καταβάλλει η επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο εταιρία. Το γεγονός ότι, δυνάμει της συμβάσεως παραχωρήσεως, το ποσό των ΤΟΣ αναγράφεται χωριστά στο εκδιδόμενο από τη Lisboagás τιμολόγιο και, εν συνεχεία, στα τιμολόγια που εκδίδει η επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο εταιρία προς τους καταναλωτές στερείται συναφώς σημασίας.
- 34 Κατά συνέπεια, το ποσό των ΤΟΣ συνιστά στοιχείο της αντιπαροχής που λαμβάνει η Lisboagás από την επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο εταιρία για την παροχή της, η οποία αναμφίβολα συνιστά «οικονομική δραστηριότητα» κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, συμφώνως προς το άρθρο 73 της εν λόγω οδηγίας, το συγκεκριμένο ποσό πρέπει να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ της συγκεκριμένης παροχής.
- 35 Εξάλλου, το ποσό των ΤΟΣ δεν μπορεί να αποκλεισθεί από τη βάση επιβολής του ΦΠΑ της συγκεκριμένης παροχής βάσει του άρθρου 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον το εν λόγω ποσό εισπράττεται όχι για την επιστροφή των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο όνομα και για λογαριασμό της επιφορτισμένης με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο εταιρίας ή των καταναλωτών, αλλά ως αντιπαροχή του κόστους χρήσεως στοιχείων της δημόσιας περιουσίας ΟΤΑ, με το οποίο επιβαρύνεται η Lisboagás για τις ανάγκες της δραστηριότητάς της.
- 36 Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Lisboagás, ο συνυπολογισμός του ποσού των ΤΟΣ στη βάση επιβολής του ΦΠΑ που εφαρμόζεται επί της παροχής της προς την επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο εταιρία δεν είναι αντίθετος προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία δεν επιτρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από απόψεως ΦΠΑ ομοειδή εμπορεύματα ή υπηρεσίες που είναι ανταγωνιστικές (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 65 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 37 Ειδικότερα, δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, οι δήμοι δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ όταν εισπράττουν φόρους όπως τα ΤΟΣ ενώ, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 9 της εν λόγω οδηγίας, εταιρίες όπως η Lisboagás θεωρούνται ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ όταν ασκούν «οικονομικές δραστηριότητες» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως. Αφετέρου, όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις στις σκέψεις 31, 33 και 34 της παρούσας αποφάσεως, η είσπραξη των ΤΟΣ από τους ΟΤΑ και η εκχώρηση από την Lisboagás προς την επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο εταιρία του δικαιώματος χρήσεως του δικτύου αερίου το οποίο αυτή εκμεταλλεύεται μέσω της καταβολής αντιπαροχής στην οποία περιλαμβάνεται το ποσό των ΤΟΣ δεν συνιστούν «ομοειδείς πράξεις».

- 38 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στα δύο υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 9, παράγραφος 1, 73, 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι τέλη όπως τα επίμαχα στη διαφορά της κύριας δίκης, τα οποία καταβάλλει στους ΟΤΑ από την εταιρία που εκμεταλλεύεται το δίκτυο διανομής φυσικού αερίου λόγω της χρήσεως στοιχείων της δημόσιας περιουσίας των εν λόγω ΟΤΑ και τα οποία μετακυλίνονται εν συνεχεία από την πρώτη εταιρία σε εταιρία επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο, και ακολούθως από τη δεύτερη εταιρία στους τελικούς καταναλωτές, πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ ο οποίος εφαρμόζεται επί της παροχής της πρώτης εταιρίας προς τη δεύτερη, δυνάμει του άρθρου 73 της εν λόγω οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 39 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 9, παράγραφος 1, 73, 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι τέλη όπως τα επίμαχα στη διαφορά της κύριας δίκης, τα οποία καταβάλλει στους ΟΤΑ εταιρία που εκμεταλλεύεται το δίκτυο διανομής φυσικού αερίου λόγω της χρήσεως στοιχείων της δημόσιας περιουσίας των εν λόγω ΟΤΑ και τα οποία μετακυλίνονται εν συνεχεία από την πρώτη εταιρία σε εταιρία επιφορτισμένη με τη διάθεση του αερίου στο εμπόριο, και ακολούθως από τη δεύτερη εταιρία στους τελικούς καταναλωτές, πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος εφαρμόζεται επί της παροχής της πρώτης εταιρίας προς τη δεύτερη, δυνάμει του άρθρου 73 της εν λόγω οδηγίας.

(υπογραφές)