



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 11. junija 2015\*

„Predhodno odločanje — Davek na dodano vrednost (DDV) — Direktiva 2006/112/ES — Členi 9, 73, 78, prvi odstavek, točka (a), in 79, prvi odstavek, točka (c) — Davčna osnova — Vključitev zneska občinskih dajatev na uporabo podtalja, ki jih plačuje družba s koncesijo za upravljanje omrežja za distribucijo plina, v davčno osnovo DDV, ki se uporablja za storitve, ki jih ta družba opravlja za družbo, zadolženo za trženje plina“

V zadevi C-256/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugalska) z odločbo z dne 19. novembra 2013, ki je prispela na Sodišče 28. maja 2014, v postopku

**Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA**

proti

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi A. Ó Caoimh, predsednik senata, E. Jarašiūnas (poročevalec) in C. G. Fernlund, sodnika,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA N. Pena in L. Scolari, odvetnika,
- za grško vlado M. Germani in K. Karavasili, agentki,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, R. Campos Laires in A. Cunha, agenti,
- za Evropsko komisijo P. Guerra e Andrade in L. Lozano Palacios, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

\* Jezik postopka: portugalsčina.

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (v nadaljevanju: Lisboagás) in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ) v zvezi z odločbami o odmeri davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v okviru obrnjene davčne obveznosti, ki se nanašajo na maj, junij in julij 2012.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

- 4 Člen 13(1), prvi odstavek, te direktive določa:

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.“

- 5 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

- 6 V skladu s členom 78, prvi odstavek, točka (a), te direktive so v davčno osnovo vključeni davki, dajatve, prelevmani in takse, razen DDV.
- 7 Na podlagi člena 79, prvi odstavek, točka (c), navedene direktive pa v davčno osnovo niso vključeni zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega pridobitelja ali prejemnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun pridobitelja ali prejemnika in ki jih je v svojih knjigah knjižil na prehodnem kontu.

*Portugalsko pravo*

- 8 Člen 2 zakonika o davku na dodano vrednost (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, v nadaljevanju: CIVA) določa:

„1 – Davčni zavezanci so:

- (a) fizične in pravne osebe, ki neodvisno in običajno opravljajo dejavnosti proizvodnje, trgovine ali storitve, vključno z dejavnostjo pridobivanja naravnih virov ter kmetijsko in samostojno poklicno dejavnostjo ter osebe, ki prav tako neodvisno opravljajo eno samo obdavčljivo transakcijo, če ima ta transakcija dopolnilno vlogo pri izvajanju navedenih dejavnosti, ne glede na kraj, kjer se opravlja, ali če, neodvisno od takega kraja, ta transakcija izpolnjuje pogoje dejanskega učinka davka od dohodka fizičnih oseb [...] in davka od dobička pravnih oseb [...]

[...]

2 – Vendar država in druge pravne osebe javnega prava niso davčni zavezanci, če transakcije opravljajo z izvrševanjem svojih oblastnih pooblastil, tudi če pri tem pobirajo pristojbine ali drugo protidajatev, če neobstoj njihove davčne zavezanosti ne povzroči izkrivljanja konkurence.

[...]“

- 9 Člen 16 CIVA določa:

„1 – Brez poseganja v določbe odstavkov 2 in 10 je davčna osnova pri obdavčeni dobavi blaga in opravljanju storitev enaka vrednosti plačila, ki se prejme ali se bo prejelo od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe.

[...]

5 – Davčna osnova obdavčljivih dobav blaga in opravljanja storitev vključuje te elemente:

- (a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen davka na dodano vrednost;

[...]

6 – V davčno osnovo iz zgoraj navedenega odstavka niso vključeni ti elementi:

[...]

- (c) zneski, plačani v imenu in za račun pridobitelja blaga ali prejemnika storitev, ki jih davčni zavezanec ustrezno knjiži v izkazih tretjih oseb;

[...]“

- 10 Člen 3 zakona št. 53-E/2006, ki se nanaša na odobritev splošnega sistema dajatev lokalnih skupnosti (Lei n° 53-E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais) z dne 29. decembra 2006 (*Diário da República*, serija 1, št. 249, z dne 29. decembra 2006) določa:

„Dajatve lokalnih skupnosti so dajatve, ki temeljijo na dejanski storitvi lokalne javne službe, na zasebni uporabi javnega in zasebnega dobrega lokalnih skupnosti ali na odstranitvi pravne ovire za ravnanje posameznikov, če ta spada pod lokalne skupnosti v skladu z zakonom.“

- 11 Na podlagi člena 6(1)(c) tega zakona lahko občine tako dajatev uporabijo „v primeru uporabe ali izkoriščanja javnega ali zasebnega občinskega dobrega“.

### **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

- 12 Družba Lisboagás ima izključno koncesijo za opravljanje javne službe upravljanja omrežja distribucije plina v občini lizbonske regije (Portugalska) in je odgovorna zlasti za razvoj, izkoriščanje in vzdrževanje tega omrežja. Ker je to sestavljeno med drugim iz cevi, nameščenih v javnem podtalju nekaterih občin, ki so na območju koncesije, mora družba Lisboagás plačevati dajatve za uporabo podtalja (v nadaljevanju: DUP), ki jih nalagajo te občine.
- 13 Družba Lisboagás v skladu s koncesijsko pogodbo, potem ko občinam plača DUP, znesek teh dajatev prevali na družbo, zadolženo za trženje plina na območju koncesije, kadar družba Lisboagás zadnjenavedeni zaračuna uporabo infrastrukture omrežja za dobavo plina potrošnikom. Dalje, ta družba znesek DUP prevali na potrošnike v računu za dobavo plina.
- 14 V skladu z navodili davčne uprave je družba Lisboagás na zneske DUP, ki so bili nato za maj, junij in julij 2012 prevljeni na potrošnike, obračunala DDV po splošni davčni stopnji 23 %. Ta DDV je navedla v ustreznih periodičnih obračunih in ga pravočasno plačala.
- 15 Družba Lisboagás je po zavrnitvi njenih zahtevkov v upravnem postopku za vračilo DDV 29. aprila 2013 pri Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) vložila tožbo.
- 16 Družba Lisboagás v utemeljitev svoje tožbe med drugim trdi, da prevalitev DUP ne pomeni „ekonomske dejavnosti“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, ker ne obstaja neposredna ali posredna protidajatev, tako da ne gre za odplačno transakcijo in ta ne ustvarja dodane vrednosti.
- 17 Poleg tega družba Lisboagás meni, da se člen 78, prvi odstavek, točka (a), Direktive o DDV, ki je bil prenesen s členom 16(5)(a) CIVA, ne uporablja za DUP, ker te nimajo neposredne zveze z njenimi obdavčljivimi transakcijami, niso povezane z opravljanjem dejavnosti, ki so predmet koncesijske pogodbe, in zlasti ker njihovo pobiranje ne pomeni dejanske protidajatev za obdavčljivo transakcijo, ki jo ta družba opravi glede na subjekte, ki tržijo plin.
- 18 Dodaja, da ker so DUP ob njihovem pobiranju s strani občin v skladu s členom 2 CIVA izključene s področja uporabe DDV, jih zgolj zaradi njihove prevalitve, brez kakršnega koli dobička, ni treba vključiti v davčno osnovo DDV. Načelo davčne nevtralnosti naj bi namreč nalagalo, da se obravnava posameznega odhodka z vidika DDV ohrani, če se točen znesek tega odhodka zaračuna tretji osebi.
- 19 Autoridade Tributária e Aduaneira trdi, da bi dejstvo, da se družbi Lisboagás vrne znesek DDV, ki ga je obračunala in prejela od svoje stranke, privedlo do neupravičene obogatitve, ki je nacionalna zakonodaja in pravo Unije ne dopuščata.
- 20 Poleg tega trdi, da je raba ali uporaba javnega dobrega potrošnja, ki se za namene obdavčitve z DDV šteje za opravljanje storitev in za katero se ne more trditi, da plačilo DUP ni v neposredni povezavi z obdavčljivimi transakcijami družbe Lisboagás, saj se distribucija plina opravi prek podtalja posameznega okrožja ali občine.
- 21 Meni, da čeprav pobiranje DUP ni predmet DDV, ker občine s podeljevanjem koncesij v zvezi z javnim dobrim izvršujejo svoja oblastna pooblastila, je prevalitev dajatev s strani pravne osebe zasebnega prava del sestavljenega opravljanja storitev, ki se konča z dobavo plina potrošnikom.

- 22 Predložitveno sodišče opozarja, da tožeča stranka iz postopka v glavni stvari prosi za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe in da se zoper odločbo, ki jo bo sprejelo za rešitev spora o glavni stvari, ne bo mogoče pritožiti.
- 23 V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali pravo Unije nasprotuje obračunavanju DDV, če zasebno podjetje, ki daje na voljo infrastrukturo za distribucijo zemeljskega plina, na podjetje, ki uporablja njegove storitve, brez vsakršnih dodatnih zneskov prevali zneske dajatev za uporabo podtalja, plačanih občinam, na območju katerih so cevi, ki so del te infrastrukture?
2. Glede na to, da DUP pobirajo lokalne skupnosti pri izvrševanju javnih pooblastil brez DDV, ali pravo Unije nasprotuje obračunavanju DDV ob prevalitvi zneskov teh dajatev, ki jih je plačalo zasebno podjetje, ki daje na voljo infrastrukturo za distribucijo zemeljskega plina, na podjetje, ki uporablja njegove storitve?“

### Vprašanji za predhodno odločanje

- 24 Ker je Komisija glede dopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe opozorila, da predložitveno sodišče ne navaja niti določb prava Unije, razlago katerih zahteva, niti razlogov, zaradi katerih se sprašuje o razlagi tega prava, je treba spomniti, da mora predlog za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 94(c) Poslovnika Sodišča vsebovati razloge, ki so predložitvenemu sodišču vzbudili dvom o razlagi ali veljavnosti nekaterih določb prava Unije, in pojasnitev zveze, ki po njegovem mnenju obstaja med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki jo je treba uporabiti v sporu o glavni stvari.
- 25 Za vprašanja, ki se nanašajo na pravo Unije, pa velja domneva upoštevnosti, zato lahko Sodišče predlog nacionalnega sodišča zavrne samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze s resničnostjo ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, ki so potrebni za to, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo uporabne odgovore (glej zlasti sodbi Cipolla in drugi, C-94/04 in C-202/04, EU:C:2006:758, točka 25, in Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, EU:C:2012:361, točka 32).
- 26 V tej zadevi, kljub neobstoju navedb v predložitveni odločbi glede določb prava Unije, razlaga katerih se zahteva, in razlogov, zaradi katerih predložitveno sodišče sprašuje o razlagi tega prava, iz opisa spora o glavni stvari, predstavljenega v tej odločbi, ter iz postavljenih vprašanj izhaja, da se ti nanašata na razlago Direktive o DDV in da so upoštevne določbe za odgovor, zlasti v zvezi s trditvami, ki jih navaja družba Lisboagás, členi 9(1), 73, 78, prvi odstavek, točka (a), in 79, prvi odstavek, točka (c), te direktive. Poleg tega je iz navedene odločbe razvidno, da je odgovor na ti vprašanji o razlagi prava Unije potreben za rešitev navedenega spora.
- 27 Iz tega sledi, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.
- 28 Glede vsebine predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člene 9(1), 73, 78, prvi odstavek, točka (a), in 79, prvi odstavek, točka (c), Direktive o DDV razlagati tako, da je treba znesek dajatev – kot so te v postopku v glavni stvari – ki ga družba s koncesijo za upravljanje omrežja za distribucijo plina plačuje občinam zaradi uporabe javnega dobrega navedenih občin in ki ga nato ta družba prevali na drugo družbo, zadolženo za trženje plina, ta pa ga nato prevali na končne potrošnike, vključiti v davčno osnovo DDV, ki se uporablja za storitev, ki jo prva od teh družb opravlja za drugo.

- 29 V skladu s členom 78, prvi odstavek, točka (a), Direktive o DDV so v davčno osnovo vključene dajatve, razen DDV. Sodišče je že pojasnilo, da mora biti dajatev, da bi lahko bila, kljub temu da ne pomeni dodane vrednosti in denarne protidajatve za dobavo blaga ali opravljanje storitev, vključena v davčno osnovo za DDV, neposredno povezana s to dobavo ali z opravljanjem te storitve in da je vprašanje, ali obdavčljivi dogodek navedene dajatve sovпада z obdavčljivim dogodkom za DDV, odločilni element za ugotovitev obstoja take zveze (glej v tem smislu sodbe *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, točka 17; *Komisija/Poljska*, C-228/09, EU:C:2010:295, točka 30, in *Komisija/Avstrija*, C-433/09, EU:C:2010:817, točka 34 ter *TVI*, C-618/11, C-637/11 in C-659/11, EU:C:2013:789, točki 37 in 39).
- 30 V tej zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da je družba Lisboagás občinam plačala DUP pred transakcijo, ki je predmet DDV in je nastala med družbo Lisboagás in družbo, zadolženo za trženje plina potrošnikom, in neodvisno od te transakcije kot protidajatev za uporabo občinskega javnega dobrega, ker je na njem nameščena infrastruktura plinskega omrežja, ki ga upravlja družba Lisboagás. Ta nato prevali znesek teh DUP na družbo, zadolženo za trženje plina, če družba Lisboagás zadnje navedeni zaračuna uporabo navedene infrastrukture za distribucijo plina potrošnikom.
- 31 Iz tega sledi, da DUP ne pomenijo dodane vrednosti in denarne protivrednosti za transakcijo, ki je predmet DDV in nastane med družbo s koncesijo za upravljanje omrežja za distribucijo plina in družbo za trženje plina, in da obdavčljivi dogodek teh DUP ne sovпада z obdavčljivim dogodkom za DDV, tako da te dajatve niso v neposredni zvezi s to transakcijo.
- 32 Zato DUP ne spadajo pod dajatve, ki jih je treba v skladu s členom 78, prvi odstavek, točka (a), Direktive o DDV, vključiti v davčno osnovo DDV.
- 33 Poleg tega družba Lisboagás s prevalitvijo zneska DUP na družbo, zadolženo za trženje plina, pri čemer ji zaračuna uporabo navedene infrastrukture za distribucijo plina potrošnikom, ne prevali DUP kot takih, ampak ceno za uporabo občinskega javnega dobrega. Ta cena je del vseh stroškov, ki jih nosi družba Lisboagás, in je vključena v ceno njene storitve, ki jo plača družba, zadolžena za trženje plina. Dejstvo, da je v skladu s koncesijsko pogodbo znesek DUP predmet posebne postavke na računu, ki ga izda družba Lisboagás, in nato na računih, ki jih družba, zadolžena za trženje plina, izda potrošnikom, v zvezi s tem ni upoštevno.
- 34 Zato je znesek DUP element protidajatev, ki jo za svojo storitev družba Lisboagás prejme od družbe, zadolžene za trženje plina, pri čemer ni sporno, da je ta storitev „ekonomska dejavnost“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV. V skladu s členom 73 te direktive je treba ta znesek torej vključiti v davčno osnovo DDV za to storitev.
- 35 Poleg tega zneska DUP ni mogoče izključiti iz davčne osnove DDV za tako storitev na podlagi člena 79, prvi odstavek, točka (c), Direktive o DDV, ker se ta znesek ne pobira z vračilom stroškov, nastalih v imenu in za račun družbe, zadolžene za trženje plina, ali v imenu in za račun potrošnikov, ampak kot protidajatev za strošek uporabe občinskega dobrega, ki jih nosi družba Lisboagás za potrebe svoje dejavnosti.
- 36 V nasprotju s trditvijo družbe Lisboagás vključitev zneska DUP v davčno osnovo DDV, ki se uporablja za storitve, ki jih opravlja za družbo, zadolženo za trženje plina, ni v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, ki nasprotuje temu, da se podobno blago ali podobne storitve, ki si konkurirajo, z vidika DDV obravnavajo različno (glej v tem smislu sodbo *BGŽ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 65 in navedena sodna praksa).
- 37 V skladu s členom 13(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV, občine namreč ne štejejo za zavezanca za DDV, kadar pobirajo dajatve, kot so DUP, medtem ko na podlagi člena 9 navedene direktive družbe, kot je Lisboagás, štejejo za davčne zavezanke za DDV, kadar opravljajo „ekonomske dejavnosti“ v smislu te določbe. Poleg tega, kot izhaja iz ugotovitev iz točk 31, 33 in 34 te sodbe, občinsko



pobiranje DUP in prenos – z družbe Lisboagás na družbo, zadolženo za trženje plina – pravice do uporabe plinskega omrežja, ki ga družba Lisboagás upravlja s plačilom protidajatve, ki vključuje znesek DUP, ne pomenita „podobnih dejavnosti“.

- 38 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člene 9(1), 73, 78, prvi odstavek, točka (a), in 79, prvi odstavek, točka (c), Direktive o DDV razlagati tako, da je treba znesek dajatev – kot so te v postopku v glavni stvari – ki ga družba s koncesijo za upravljanje omrežja za distribucijo plina plačuje občinam zaradi uporabe javnega dobrega navedenih občin in ki ga nato ta družba prevali na drugo družbo, zadolženo za trženje plina, ta pa ga nato prevali na končne potrošnike, vključiti v davčno osnovo DDV, ki se v skladu s členom 73 te direktive uporablja za storitev, ki jo prva od teh družb opravlja za drugo.

### **Stroški**

- 39 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

**Člene 9(1), 73, 78, prvi odstavek, točka (a), in 79, prvi odstavek, točka (c), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba znesek dajatev – kot so te v postopku v glavni stvari – ki ga družba s koncesijo za upravljanje omrežja za distribucijo plina plačuje občinam zaradi uporabe javnega dobrega navedenih občin in ki ga nato ta družba prevali na drugo družbo, zadolženo za trženje plina, ta pa ga nato prevali na končne potrošnike, vključiti v davčno osnovo davka na dodano vrednost, ki se v skladu s členom 73 te direktive uporablja za storitev, ki jo prva od teh družb opravlja za drugo.**

Podpisi