



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 11 juni 2015\*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 9, 73, 78 första stycket a och 79 första stycket c — Beskattningsunderlag — Kommunala avgifter för markanvändande som har erlagts av det bolag som är koncessionsinnehavare till naturgasnätet ingår i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för den tjänst som detta bolag tillhandahåller det bolag som saluför naturgasen”

I mål C-256/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal) genom beslut av den 19 november 2013, som inkom till domstolen den 28 maj 2014, i målet

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

mot

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Ó Caoimh samt domarna E. Jarašiūnas (referent) och C. G. Fernlund,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA, genom N. Pena och L. Scolari, advogados,
- Greklands regering, genom M. Germani och K. Karavasili, båda i egenskap av ombud,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, R. Campos Laires och A. Cunha, samtliga i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: portugisiska.

— Europeiska kommissionen, genom P. Guerra e Andrade och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (nedan kallat Lisboagás) och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten). Målet rör deklARATIONER avseende mervärdesskatt för månaderna maj, juni och juli 2012.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

- 4 Artikel 13.1 första punkten i samma direktiv har följande lydelse:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.”

- 5 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

- 6 Enligt artikel 78 första stycket a i direktivet ska skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten, ingå i beskattningsunderlaget.

- 7 I artikel 79 första stycket c i direktivet föreskrivs däremot att belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på ett interimskonto inte ska ingå i beskattningsunderlaget.

*Portugisisk rätt*

- 8 I artikel 2 i mervärdesskattelagen (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) (nedan kallad CIVA), föreskrivs följande:

”1 – Följande personer utgör beskattningsbara personer:

- a) Fysiska eller juridiska personer, som självständigt och regelbundet utövar verksamhet i form av produktion, handel eller tillhandahållande av tjänster, inbegripet gruvdrift, jordbruk och verksamheter inom fria yrken samt personer som självständigt utför en enda skattepliktig transaktion, såvida denna transaktion, oberoende av var den sker, har samband med nämnda verksamhet, eller när transaktionen, oberoende av ett sådant samband, uppfyller villkoren för personbeskattning ... och bolagsbeskattning ...

...

2 – Staten och övriga offentligrättsliga juridiska personer är dock inte skattskyldiga när de utför transaktioner inom ramen för myndighetsutövning, även om de erhåller avgifter eller någon annan form av motprestation för transaktionerna, under förutsättning att deras befrielse från skattskyldighet inte ger upphov till konkurrenssnedvridning.

...”

- 9 I artikel 16 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1 – Utan att det påverkar bestämmelserna i punkterna 2 och 10 ska beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster motsvara värdet av den ersättning som har erhållits eller ska erhållas från förvärvaren, mottagaren eller en tredje part.

...

5 – För beskattningsbara leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska följande ingå i beskattningsunderlaget:

- a) Skatter, tullar, pålagor och avgifter, med undantag för själva mervärdesskatten.

...

6 – Följande poster ska inte ingå i det beskattningsunderlag som avses i föregående punkt:

...

- c) Belopp som en beskattningsbar person har erlagt i förvärvarens av varorna eller mottagarens av tjänsterna namn och för dennes räkning och som bokförts på en tredje mans konto av den beskattningsbara personen.

...”

- 10 Enligt artikel 3 i lag nr 53-E/2006 om godkännande av den allmänna ordningen för kommunala avgifter (Lei nr 53-E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais), av den 29 december 2006 (*Diário da República*, serie 1, nr 249 av den 29 december 2006):

”Kommunala avgifter är avgifter som är avhängiga av ett konkret tillhandahållande av en kommunal offentlig myndighet, privat användande av särskilt reglerad offentlig egendom tillhörande kommunerna eller egendom tillhörande kommunerna på civilrättslig grund eller avskaffandet av ett rättsligt hinder för kommunmedlemmarnas agerande när detta faller inom kommunernas behörighet enligt lag.”

- 11 Enligt artikel 6.1 c i lagen får kommunerna tillämpa en sådan avgift ”vid användande eller utnyttjande av särskilt reglerad offentlig egendom tillhörande kommunerna eller egendom tillhörande kommunerna på civilrättslig grund”.

### **Faktiska omständigheter i det nationella målet och tolkningsfrågorna**

- 12 Lisboagás har koncession med ensamrätt på gasdistributionsnätet i kommuner i regionen Lissabon (Portugal) och ansvarar särskilt för utveckling, drift och underhåll av detta nät. Nätet består bland annat av rörledningar som har grävts ned i särskilt reglerad offentlig mark i vissa kommuner inom koncessionsområdet. Lisboagás är skyldigt att betala avgift för markanvändandet (taxa de ocupação do subsolo) (nedan kallad TOS) till kommunerna.
- 13 Enligt koncessionsavtalet övervältrar Lisboagás, efter att ha betalt TOS till kommunerna, den erlagda avgiften på det bolag som har hand om saluföringen av gasen inom koncessionsområdet, när Lisboagás fakturerar detta bolag för användandet av distributionsnätets infrastruktur för tillhandahållande av gas till konsumenterna. Därefter övervältrar sistnämnda bolag det belopp som utgörs av TOS på konsumenterna via fakturan för förbrukningen av gas.
- 14 I enlighet med skattemyndighetens riktlinjer beräknade Lisboagás mervärdesskatt på TOS-beloppet med den normala skattesatsen på 23 procent, vilken senare övervältrades på konsumenterna, i maj, juni och juli 2012. Bolaget uppgav denna mervärdesskatt i de periodiska deklARATIONERNA för mervärdesskatt och betalade in den i rätt tid.
- 15 Efter att ha begärt återbetalning av mervärdesskatten hos skatteförvaltningen och fått avslag på denna begäran väckte Lisboagás den 29 april 2013 talan vid Tribunal Arbitral Tributário Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD).
- 16 Till stöd för sin talan har Lisboagás bland annat hävdatt att övervältringen av TOS inte utgör ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, eftersom det inte föreligger någon direkt eller indirekt motprestation, och det således inte är frågan om en transaktion mot vederlag, och eftersom transaktionen inte ger upphov till något mervärde.
- 17 Enligt Lisboagás är vidare artikel 78 första stycket a i mervärdesskattedirektivet – som genomförs genom artikel 16.5 a CIVA – inte tillämplig på TOS, då denna avgift inte har något direkt samband med de mervärdesskattepliktiga transaktioner som bolaget genomför och då den inte har samband med den verksamhet som avses med koncessionsavtalet och i synnerhet då uttaget av TOS inte utgör en faktisk motprestation till en mervärdesskattepliktig transaktion som Lisboagás har genomfört i förhållande till den enhet som saluför gasen.
- 18 Lisboagás har tillfogat att eftersom TOS inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt när kommunerna tar ut denna avgift med stöd av artikel 2 i CIVA, bör enbart en övervältring av den utan tillägg av något ytterligare belopp inte innebära att den ska räknas med i beskattningsunderlaget för

mervärdesskatt. Principen om mervärdesskattens neutralitet medför nämligen att den mervärdesskattemässiga behandlingen av en viss kostnad ska kvarstå när det exakta belopp som denna kostnad utgör vidarefaktureras en tredjeman.

- 19 Autoridade Tributária e Aduaneira har gjort gällande att återbetalning till Lisboagás av den mervärdesskatt som bolaget har betalt och mottagit från sin kund skulle innebära en obehörig vinst som inte är tillåten enligt nationell rätt och unionsrätt.
- 20 Nämnda skattemyndighet har dessutom påpekat att användande av en offentlig tillgång utgör konsumtion som i fråga om mervärdesskatt motsvarar en tjänst och att det inte kan hävdas att betalning av TOS inte har något direkt samband med Lisboagás mervärdesskattepliktiga transaktioner, eftersom gasdistributionen sker på ett visst distrikts eller viss kommuns mark.
- 21 Autoridade Tributária e Aduaneira anser att om uttaget av TOS inte underkastas mervärdesskatt – i den mån koncessionerna avseende särskilt reglerad offentlig egendom tilldelas av kommunerna inom ramen för deras myndighetsutövning – är en privaträttslig juridisk persons överväring av mervärdesskatten, ur vederbörandes perspektiv, en del av en sammansatt tjänst som i sista hand utmynnar i gasleverans till konsumenterna.
- 22 Den hänskjutande domstolen har erinrat om att sökanden i det nationella målet har yrkat att det ska inhämtas ett förhandsavgörande och att det avgörande genom vilket den hänskjutande domstolen avgör det nationella målet inte kan överklagas.
- 23 Under dessa omständigheter beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
  - ”1) Utgör unionsrätten hinder för att ett privat företag, som tillhandahåller infrastruktur för distribution av naturgas, tar ut mervärdesskatt på belopp, utan något tillägg, avseende markavgifter som företaget har betalat till de kommuner i vilka de rör som ingår i dess infrastruktur är belägna, vilka av företaget övervältras på ett annat företag som köper tjänster av det förstnämnda företaget?
  - 2) Utgör unionsrätten hinder för att ett privat företag, som tillhandahåller infrastruktur för distribution av naturgas, tar ut mervärdesskatt avseende TOS, som företaget har betalt och som av företaget övervältras på ett annat företag som köper tjänster av det förstnämnda företaget, med hänsyn till att TOS påförs förstnämnda företag av lokala myndigheter inom ramen för deras myndighetsutövning och utan att mervärdesskatt tas ut av dessa?”

### **Prövning av tolkningsfrågorna**

- 24 Då kommissionen – vad beträffar frågan om begäran om förhandsavgörande kan prövas i sak – har anfört att den hänskjutande domstolen varken har preciserat vilka unionsrättsliga bestämmelser den önskat tolkade eller skälen för att den anser att det råder tvivel om hur unionsrätten ska tolkas, erinrar domstolen om att artikel 94 c i domstolens rättegångsregler förvisso föreskriver att en begäran om förhandsavgörande ska innehålla en redogörelse för skälen som fått den hänskjutande domstolen att undra över tolkningen eller giltigheten av vissa unionsrättsliga bestämmelser, och för det samband som den hänskjutande domstolen har funnit föreligga mellan de unionsrättsliga bestämmelserna och den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet.
- 25 Eftersom det emellertid föreligger en presumtion för att frågor om unionsrätten är relevanta har domstolen endast möjlighet att underlåta att besvara en tolkningsfråga från en nationell domstol när det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga

omständigheterna eller föremålet för saken i det nationella målet, när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till de uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna som krävs för att den ska kunna ge ett användbart svar på de frågor som har ställts till den (se, bland annat, dom Cipolla m.fl., C-94/04 och C-202/04, EU:C:2006:758, punkt 25, och dom Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, EU:C:2012:361, punkt 32).

- 26 I förevarande fall kan det – trots att det inte har preciserats i beslutet att begära förhandsavgörande vilka unionsrättsliga bestämmelser som önskas tolkade och skälen för att den hänskjutande domstolen anser att det råder tvivel om tolkningen av unionsrätten – utläsas av den beskrivning av det nationella målet som görs i begäran om förhandsavgörande samt av de frågor som har ställts, att frågorna rör tolkningen av mervärdesskattedirektivet och att de relevanta bestämmelserna i detta för att kunna besvara dessa frågor – mot bakgrund bland annat av de argument som Lisboagás har lagt fram – är artiklarna 9.1, 73, 78 första stycket a och 79 första stycket c. Det framgår vidare av beslutet att begära förhandsavgörande att en tolkning av unionsrätten är nödvändig för att kunna döma i det nationella målet.
- 27 Av detta följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning.
- 28 I sak önskar den hänskjutande domstolen med sina två frågor, som ska behandlas gemensamt, få klarhet i huruvida artiklarna 9.1, 73, 78 första stycket a och 79 första stycket c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de avgifter i det nationella målet som betalas in till kommunerna av det bolag som innehar koncession på gasdistributionsnätet till följd av användandet av dessa kommuners mark och som därefter av nämnda bolag övervältras på ett annat bolag som saluför gasen och därefter av sistnämnda bolag på slutkonsumenterna, ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för den tjänst som tillhandahålls av det förstnämnda bolaget till det sistnämnda.
- 29 Enligt artikel 78 första stycket a i mervärdesskattedirektivet ska skatter och avgifter, med undantag för själva mervärdesskatten, ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Domstolen har redan preciserat att för att en avgift ska kunna ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt trots att den inte motsvarar något mervärde eller utgör den ekonomiska ersättningen för leveransen av varor eller tillhandahållande av tjänster, krävs att den har ett direkt samband med leveransen eller tillhandahållandet och att frågan huruvida den avgiftsgrundande händelsen för den omtvistade avgiften sammanfaller med den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatten är en avgörande faktor vid bedömningen av huruvida ett sådant samband föreligger (se, för ett liknande resonemang, dom Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, punkt 17; dom kommissionen/Polen, C-228/09, EU:C:2010:295, punkt 30; dom kommissionen/Österrike, C-433/09, EU:C:2010:817, punkt 34, och dom TVI, C-618/11, C-637/11 och C-659/11, EU:C:2013:789, punkterna 37 och 39).
- 30 I förevarande fall framgår det av beslutet att begära förhandsavgörande att Lisboagás betalar TOS till kommunerna före den mervärdesskattepliktiga transaktionen mellan Lisboagás och det bolag som tar hand om saluföringen av gasen till konsumenterna och oberoende av denna transaktion, som vederlag för användandet av det kommunala offentliga området för infrastruktur som tillhör det gasnät som drivs av Lisboagás. Detta bolag övervältrar därefter det belopp som utgörs av TOS på det bolag som saluför gasen, när det fakturerar detta bolag för användandet av nämnda infrastruktur för leverans av gas till konsumenterna.
- 31 Härav följer att TOS inte representerar något mervärde och inte utgör ett ekonomiskt vederlag för den mervärdesskattepliktiga transaktion som sker mellan det bolag som innehar koncessionen till gasdistributionsnätet och det bolag som har hand om saluföringen av gasen, och att den beskattningsgrundande händelsen för TOS inte sammanfaller med den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt, vilket innebär att TOS inte har ett direkt samband med denna transaktion.



- 32 TOS ingår därför inte bland de avgifter som enligt artikel 78 första stycket a i mervärdesskattedirektivet ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.
- 33 Genom att övervältra TOS på det bolag som har hand om saluföringen av gasen när detta bolag faktureras för användandet av nämnda infrastruktur för leverans av gas till konsumenterna, övervältrar Lisboagás dessutom inte TOS som sådan, utan priset för användandet av det kommunala offentliga området. Detta pris är en del av Lisboagás totalkostnader och ingår i det pris på bolagets tjänst som ska betalas av det bolag som har hand om saluföringen av gasen. Den omständigheten att TOS, enligt koncessionsavtalet, anges under en särskild rubrik i den faktura som utfärdas av Lisboagás och därefter i fakturorna från det bolag som har hand om saluföringen av gasen till konsumenterna saknar härvidlag betydelse.
- 34 TOS utgör därför en del av det vederlag som Lisboagás mottar från det bolag som har hand om saluföringen av gasen för sin tjänst som tveklöst utgör ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 73 i samma direktiv ska detta belopp räknas med i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för denna tjänst.
- 35 TOS kan för övrigt inte uteslutas från beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för sistnämnda tjänst i enlighet med artikel 79 första stycket c i mervärdesskattedirektivet. TOS tas nämligen inte ut hos det bolag som har hand om saluföringen av gasen eller hos konsumenterna som ersättning för utlägg som gjorts i deras namn och för deras räkning, utan som motprestation för den kostnad för användandet av den kommunala marken, vilken Lisboagás har haft i sin verksamhet.
- 36 I motsättning till vad Lisboagás har hävdad, är det inte i strid med principen om skatteneutralitet att räkna med TOS i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för den tjänst som Lisboagás tillhandahåller det bolag som har hand om saluföringen av gasen, denna princip utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 65 och där angiven rättspraxis).
- 37 Enligt artikel 13.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska nämligen inte kommuner anses som beskattningsbara personer när de tar ut avgifter som TOS medan bolag som Lisboagás enligt artikel 9 i nämnda direktiv ska betraktas som beskattningsbara personer när de bedriver ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i denna bestämmelse. Dessutom utgör kommunernas uttag av TOS och den omständigheten att Lisboagás har överlämnat, rätten att använda det gasnät som Lisboagás driver mot betalning av ett vederlag, som inbegriper TOS, till det bolag som har hand om saluföringen av gasen, således inte, som framgår av punkterna 31, 33 och 34 i denna dom, ”jämförbara transaktioner”.
- 38 Mot bakgrund av samtliga ovan nämnda omständigheter ska de två frågorna besvaras enligt följande. Artiklarna 9.1, 73, 78 första stycket a och 79 första stycket c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att sådana avgifter som de i det nationella målet som betalas till kommunerna av det bolag som innehar koncessionen till gasdistributionsnätet till följd av användande av dessa kommuners särskilt reglerade offentliga mark, och som därefter av detta bolag övervältras på ett annat bolag som har hand om saluföringen av gasen, och härefter av sistnämnda bolag på slutkonsumenterna, ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för den tjänst som förstnämnda bolag tillhandahåller sistnämnda bolag enligt artikel 73 i direktivet.

## Rättegångskostnader

- 39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

**Artiklarna 9.1, 73, 78 första stycket a och 79 första stycket c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att sådana avgifter som de i det nationella målet som betalas till kommunerna av det bolag som innehar koncessionen till gasdistributionsnätet till följd av användande av dessa kommuners särskilt reglerade offentliga mark, och som därefter av detta bolag övervältras på ett annat bolag som har hand om saluföringen av gasen, och härefter av sistnämnda bolag på slutkonsumenterna, ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för den tjänst som förstnämnda bolag tillhandahåller sistnämnda bolag enligt artikel 73 i direktivet.**

Underskrifter