

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

11 juni 2015 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 9, 73, 78, eerste alinea, onder a), en 79, eerste alinea, onder c) – Maatstaf van heffing – Bedrag van de door de concessiehouder van het gasdistributienet betaalde gemeentehoeffingen voor het gebruik van de ondergrond opgenomen in de maatstaf van heffing voor de btw die van toepassing is op de door die onderneming aan het gasdistributiebedrijf geleverde dienst”

In zaak C-256/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal) bij beslissing van 19 november 2013, ingekomen bij het Hof op 28 mei 2014, in de procedure

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

tegen

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: A. Ó Caoimh, kamerpresident, E. Jarašiūnas (rapporteur) en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA, vertegenwoordigd door N. Pena en L. Scolari, advogados,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Germani en K. Karavasili als gemachtigden,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, R. Campos Laires en A. Cunha als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door P. Guerra e Andrade en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

## Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (hierna: „Lisboagás”) en de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens) betreffende aanslagen in de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de maanden mei, juni en juli 2012.

## Toepasselijke bepalingen

### *Recht van de Unie*

3 Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn 90/220 luidt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

4 Artikel 13, lid 1, eerste alinea, van voormelde richtlijn bepaalt het volgende:

„De staat, de regio’s, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.”

5 Artikel 73 van de btw-richtlijn bevat de volgende bepaling:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

6 Volgens artikel 78, eerste alinea, onder a), van die richtlijn moeten in de maatstaf van heffing worden opgenomen belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf.

7 Artikel 79, eerste alinea, sub c, van deze richtlijn bepaalt daarentegen dat door een belastingplichtige van de afnemer, als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemde gemaakte kosten, ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen, niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen.

### *Portugees recht*

8 Artikel 2 van de Código do Imposto sobre o Valor acrescentado (wetboek op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „CIVA”) bepaalt:

„1 – Belastingplichtig zijn:

a) natuurlijke personen en rechtspersonen die zelfstandig en gewoonlijk werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, daaronder begrepen werkzaamheden op het gebied van de winning van delfstoffen en de landbouw en werkzaamheden van de vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen uitoefenen, alsmede personen die, eveneens zelfstandig, een enkele belastbare handeling verrichten, mits die handeling accessoir is bij de uitoefening van genoemde werkzaamheden, ongeacht de plaats waar zij wordt verricht, of wanneer die handeling, los van een dergelijk verband, de voorwaarde van daadwerkelijke invloed **van de belasting op** het inkomen van natuurlijke personen [...] of van de belasting op het inkomen van rechtspersonen [...] vervult.

[...]

2 – De staat en andere openbare territoriale lichamen zijn als zodanig niet belastingplichtig voor de werkzaamheden die zij in de uitoefening van hun bevoegdheden als overheid verrichten, ook niet wanneer zij daarvoor retributies heffen of tegenprestaties ontvangen, mits die vrijstelling geen concurrentievervalsing veroorzaakt.

[...]”

9 Artikel 16 CIVA bevat de volgende bepaling:

„1 – Onverminderd het bepaalde in de leden 2 en 10 komt de maatstaf van heffing voor belastbare goederenleveringen en diensten overeen met de waarde van de tegenprestatie die de leverancier of de dienstverrichter van de afnemer, de ontvanger of een derde verkrijgt of moet verkrijgen.

[...]

5 – In de maatstaf van heffing voor belastbare goederenleveringen en diensten moeten worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf;

[...]

6 – In de in het vorige lid bedoelde maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

[...]

c) in naam en voor rekening van de afnemer van de goederen of de ontvanger van de diensten voldane bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige naar behoren op een derdenrekening zijn geboekt;

[...]”

10 Artikel 3 van Lei n° 53-E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais (wet houdende goedkeuring van het algemene stelsel van belastingen van de lagere overheden) van 29 december 2006 (*Diário da República*, serie 1, nr. 249 van 29 december 2006) bevat de volgende bepaling:

„De belastingen van de lagere overheden zijn heffingen die rusten op de concrete verrichting van een plaatselijke openbare dienst, op privégebruik van zaken van het openbare domein of privédomein van de plaatselijke overheden of op het wegnemen van een juridisch obstakel voor het gedrag van de burger, voor zover zulks tot de wettelijke bevoegdheid van de plaatselijke overheden behoort.”

11 Ingevolge artikel 6, lid 1, onder c), van voormelde wet mogen de gemeenten een dergelijke belasting heffen „in geval van gebruik of exploitatie van zaken van de gemeente van het openbare domein of privédomein”.

### **Feiten in het hoofdgeding en prejudiciële vragen**

12 Lisboagás is houder van de exclusieve concessie voor de openbare dienst van het gasdistributienet in gemeenten van de regio Lissabon (Portugal). Zij is in het bijzonder belast met de ontwikkeling, de exploitatie en het onderhoud van dat net. Aangezien het net onder meer bestaat uit ondergrondse leidingen in het openbare domein van bepaalde in het concessiegebied gelegen gemeenten, dient Lisboagás door die gemeenten opgelegde belastingen voor het gebruik van de ondergrond (hierna: „BGO”) te betalen.

13 Overeenkomstig de concessieovereenkomst berekent Lisboagás het bedrag van de aan de gemeenten afgedragen BGO aan de onderneming die het gas in het concessiegebied verkoopt door wanneer zij die onderneming het gebruik van de infrastructuur van het net voor de levering van het gas aan de consument in rekening brengt. Vervolgens wentelt deze laatste onderneming het bedrag van de BGO in de gasrekening af op de consument.

14 In overeenstemming met de instructies van de belastingdienst heeft Lisboagás btw tegen het normale tarief 23 % betaald over de bedragen van de BGO die vervolgens aan de consument zijn doorberekend in de maanden mei, juni en juli 2012. Zij heeft die btw opgevoerd in haar periodieke aangiften en heeft ze tijdig afgedragen.

15 Nadat haar verzoeken strekkende tot teruggaaf van de btw waren afgewezen heeft Lisboagás op 29 april 2013 beroep ingesteld bij het Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD).

16 Tot staving van dat beroep voert Lisboagás onder meer aan dat de doorberekening van de BGO geen „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn vormt omdat een rechtstreekse of indirecte tegenprestatie ontbreekt, zodat geen sprake is van een verrichting tegen betaling en geen waarde wordt toegevoegd.

17 Voorts is volgens Lisboagás artikel 78, eerste alinea, onder a), van de btw-richtlijn waaraan uitvoering is gegeven in artikel 16, lid 5, onder a), CIVA, niet van toepassing op de BGO aangezien deze laatste geen rechtstreeks verband houden met door haar verrichte belastbare handelingen, niet in verband staan met de uitoefening van de werkzaamheid die het voorwerp van de concessieovereenkomst is en, meer in het bijzonder, de heffing ervan niet de daadwerkelijke tegenprestatie is voor een door haar jegens de onderneming die het gas verkoopt verrichte belastbare handeling.

18 Zij voegt daaraan toe dat aangezien de BGO van het toepassingsgebied van de btw zijn uitgesloten bij de inning ervan door de gemeenten ingevolge artikel 2 CIVA, de enkele doorberekening ervan zonder enige marge niet mag meebrengen dat zij in de maatstaf van heffing voor de btw worden opgenomen. Het beginsel dat de btw neutraal is gebiedt immers dat de behandeling van een bepaalde uitgave voor de btw in stand blijft wanneer het precieze bedrag van die uitgave op een derde wordt afgewenteld.

19 De Autoridade Tributária e Aduaneira betoogt dat wanneer Lisboaagás het bedrag van de door haar afgedragen en van haar afnemer ontvangen btw zou terugontvangen, zulks zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking, in strijd met de nationale wetgeving en het recht van de Unie.

20 Zij merkt bovendien op dat het benutten of het gebruik van een goed van het openbare domein een verbruikshandeling impliceert die, voor de btw-heffing, gelijk staat aan een dienstverrichting, en dat niet kan worden betoogd dat de betaling van BGO geen rechtstreeks verband houdt met de door Lisboaagás verrichte belastbare handelingen, daar de gasdistributie plaatsvindt door de ondergrond van een bepaald district of een bepaalde gemeente.

21 Zij is van oordeel dat ook al is de inning van de BGO niet aan btw onderworpen aangezien de verlening van concessies voor goederen van het openbare domein geschiedt door de gemeenten in de uitoefening van hun bevoegdheden als overheid, de doorberekening van belasting door een privaatrechtelijke rechtspersoon deel uitmaakt van een samengestelde dienstverrichting die eindigt met de gaslevering aan de consument.

22 De verwijzende rechterlijke instantie merkt op dat verzoekster om een prejudiciële verwijzing verzoekt en dat de door haar te geven beslissing niet vatbaar zal zijn voor hoger beroep.

23 In die omstandigheden heeft het Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Staat het Unierecht eraan in de weg dat btw wordt geheven wanneer een privéonderneming die infrastructuur voor aardgasdistributie ter beschikking stelt, de bedragen van de belastingen voor het gebruik van de ondergrond die zij heeft betaald aan de gemeenten waarin de tot die infrastructuur behorende leidingen liggen, zonder toeslag doorberekent aan een onderneming die haar diensten ontvangt?

2) Staat het Unierecht eraan in de weg dat wanneer de belastingen voor het gebruik van de ondergrond door de lokale overheden in de uitoefening van hun bevoegdheden als overheid zonder btw worden geheven, btw wordt geheven op de doorberekening van die betaalde belastingen door een privéonderneming die infrastructuur voor aardgasdistributie ter beschikking stelt aan een onderneming die haar diensten ontvangt?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

24 Aangezien de Commissie met betrekking tot de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing opmerkt dat de verwijzende rechterlijke instantie niet de bepalingen van Unierecht vermeldt waarvan zij de uitlegging vraagt, noch de redenen waarom zij zich vragen stelt over de uitlegging van dat recht, moet worden opgemerkt dat volgens artikel 94, onder c), van het Reglement voor de procesvoering van het Hof het verzoek om een prejudiciële beslissing de uiteenzetting moet bevatten van de redenen die de verwijzende rechter ertoe hebben gebracht om zich over de uitlegging of de geldigheid van bepalingen van het recht van de Unie vragen te stellen, alsook het verband tussen die bepalingen en de op het hoofdgeding toepasselijke

nationale wettelijke regeling.

25 Aangezien op de vragen betreffende het recht van de Unie echter een vermoeden van relevantie rust, kan het Hof een verzoek van een nationale rechter slechts afwijzen wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het recht van de Unie geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (zie onder meer arresten *Cipolla e.a.*, C?94/04 en C?202/04, EU:C:2006:758, punt 25, en *Chartered Institute of Patent Attorneys*, C?307/10, EU:C:2012:361, punt 32).

26 In casu kan, ook al wordt in de verwijzingsbeslissing niet gepreciseerd van welke bepalingen van Unierecht om uitlegging wordt verzocht en om welke redenen de verwijzende rechter zich vragen stelt over de uitlegging van dat recht, uit de uiteenzetting van het hoofdgeding in die beslissing en uit de gestelde vragen worden afgeleid dat die vragen betrekking hebben op de uitlegging van de btw-richtlijn en dat de voor de beantwoording relevante bepalingen, gelet in het bijzonder op de door *Lisboagás* aangevoerde argumenten, de artikelen 9, lid 1, 73, 78, eerste alinea, onder a), en 79, eerste alinea, onder c), van die richtlijn zijn. Uit de verwijzingsbeslissing volgt bovendien dat een antwoord op die vragen over de uitlegging van het recht van de Unie noodzakelijk is voor de beslechting van het geschil.

27 Het verzoek om een prejudiciële beslissing is dan ook ontvankelijk.

28 Ten gronde wenst de verwijzende rechterlijke instantie met haar twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, in hoofdzaak te vernemen of de artikelen 9, lid 1, 73, 78, eerste alinea, onder a), en 79 eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het bedrag aan belastingen – zoals die in het hoofdgeding – dat door de concessiehouder van het gasdistributienet aan de gemeenten wordt betaald voor het gebruik van het openbare domein van die gemeenten en dat vervolgens door die onderneming wordt doorberekend aan een andere, met de gasverkoop belaste onderneming en nadien door deze laatste aan de consument, moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing voor de btw die op de dienstverrichting van de eerste aan de tweede van die ondernemingen toepasselijk is.

29 Volgens artikel 78, eerste alinea, onder a), van de btw-richtlijn moeten de belastingen, met uitzondering van de btw zelf, in de maatstaf van heffing voor de btw worden opgenomen. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld moet een belasting, om onder de maatstaf van heffing voor de btw te kunnen vallen ook al vertegenwoordigt zij geen toegevoegde waarde en vormt zij niet de geldelijke tegenprestatie voor de goederenlevering of de dienstverrichting, rechtstreeks verband houden met die levering of die verrichting, en is de vraag of het belastbare feit voor die belasting overeenstemt met dat voor de btw een bepalende factor om het bestaan van een dergelijk verband vast te stellen (zie in die zin arresten *De Danske Bilimportører*, C?98/05, EU:C:2006:363, punt 17; *Commissie/Polen* (C?228/09, EU:C:2010:295, punt 30; *Commissie/Oostenrijk*, C?433/09, EU:C:2010:817, point 34, en *TVI*, C?618/11, C?637/11 en C?659/11, EU:C:2013:789, punten 37 en 39).

30 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de BGO door Lisboagás aan de gemeenten wordt betaald vóór de aan btw onderworpen transactie tussen Lisboagás en de onderneming die het gas aan de consument levert en onafhankelijk van die transactie, als tegenprestatie voor het feit dat het gemeentelijke openbare domein wordt gebruikt doordat de infrastructuur van het door Lisboagás geëxploiteerde gasnet zich daarin bevinden. Deze laatste wentelt het bedrag van die BGO vervolgens op de met de verkoop van het gas belaste onderneming af wanneer zij deze laatste het gebruik van genoemde infrastructuur voor de levering van gas aan de consument in rekening brengt.

31 Hieruit volgt dat de BGO geen toegevoegde waarde vertegenwoordigen en niet de geldelijke tegenprestatie vormen voor de aan btw onderworpen transactie tussen de onderneming die concessiehouder voor het gasdistributienet is en de met de verkoop van het gas belaste onderneming, en dat het belastbare feit voor die BGO niet overeenstemt met dat van de btw, zodat zij geen rechtstreeks verband met die transactie vertonen.

32 Bijgevolg behoren de BGO niet tot de belastingen die op grond van artikel 78, eerste alinea, onder a), van de btw-richtlijn in de maatstaf van heffing voor de btw moeten worden opgenomen.

33 Wanneer Lisboagás het bedrag van de BGO op de met de verkoop van het gas belaste onderneming afwentelt op het moment waarop zij die onderneming het gebruik van genoemde infrastructuur voor de levering van gas aan de consument in rekening brengt, berekent zij voor het overige niet de BGO als zodanig door, maar de prijs van het gebruik van het gemeentelijke openbare domein. Die prijs maakt deel uit van het geheel van de kosten die Lisboagás draagt en die worden betrokken in de prijs van haar verrichting die moet worden betaald door de met de verkoop van het gas belaste onderneming. De omstandigheid dat het bedrag van de BGO overeenkomstig de concessieovereenkomst in de door Lisboagás uitgereikte factuur en vervolgens in de facturen die de met de verkoop van het gas belaste onderneming aan de consument stuurt apart wordt opgevoerd, is in dit verband irrelevant.

34 Hieruit volgt dat het bedrag van de BGO een onderdeel is van de tegenprestatie die Lisboagás van de met de gasverkoop belaste onderneming ontvangt voor haar verrichting, waarvan niet wordt betwist dat zij een „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn vormt. Overeenkomstig artikel 73 van die richtlijn moet dat bedrag dan ook worden opgenomen in de maatstaf van heffing van btw voor die verrichting.

35 Voor het overige kan het bedrag van de BGO niet van de maatstaf van heffing van btw voor deze laatste verrichting worden uitgesloten op basis van artikel 79, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn, aangezien dat bedrag niet ter vergoeding van namens en voor rekening van de met de gasverkoop belaste onderneming of van de consument gemaakte kosten wordt geïnd, maar als tegenprestatie voor de kosten van het gebruik van het gemeentelijke domein die Lisboagás ten behoeve van haar activiteit draagt.

36 Anders dan deze laatste betoogt, is het opnemen van het bedrag van de BGO in de maatstaf van heffing voor de btw die toepasselijk is op de dienst die zij verricht ten behoeve van de met de gasverkoop belaste onderneming niet in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld (zie in die zin arrest BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Ingevolge artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn worden gemeenten immers niet beschouwd als btw-plichtig wanneer zij belastingen als de BGO innen, terwijl krachtens artikel 9 van die richtlijn ondernemingen als Lisboagás als btw-plichtig worden beschouwd wanneer zij

„economische activiteiten” in de zin van die bepaling uitoefenen. Zoals voorts volgt uit de vaststellingen in de punten 31, 33 en 34 van het onderhavige arrest vormen de inning van BGO door de gemeenten en de overdracht door Lisboagás aan de met de gasverkoop belaste onderneming van het recht, het door haar geëxploiteerde gasnet te benutten tegen betaling van een bedrag waarin de BGO zijn begrepen, geen „soortgelijke” handelingen.

38 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat de artikelen 9, lid 1, 73, 78, eerste alinea, onder a), en 79, eerste alinea, onder c), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het bedrag aan belastingen – zoals die in het hoofdgeding – dat door de concessiehouder van het gasdistributienet aan de gemeenten wordt betaald voor het gebruik van het openbare domein van die gemeenten en dat vervolgens door die onderneming wordt doorberekend aan een andere, met de gasverkoop belaste onderneming en nadien door deze laatste aan de consument, moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing voor de btw die op de dienstverrichting van de eerste aan de tweede van die ondernemingen toepasselijk is ingevolge artikel 73 van die richtlijn.

### **Kosten**

39 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 9, lid 1, 73, 78, eerste alinea, onder a), en 79 eerste alinea, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat het bedrag aan belastingen – zoals die in het hoofdgeding – dat door de concessiehouder van het gasdistributienet aan de gemeenten wordt betaald voor het gebruik van het openbare domein van die gemeenten en dat vervolgens door die onderneming wordt doorberekend aan een andere, met de gasverkoop belaste onderneming en nadien door deze laatste aan de consument, moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde die op de dienstverrichting van de eerste aan de tweede van die ondernemingen toepasselijk is ingevolge artikel 73 van die richtlijn.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Portugees.