Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

17 päivänä joulukuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Kiinteän omaisuuden vuokrausta koskeva vapautus – Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan lämmön toimitus asunnonomistajien yhteisöltä sen jäseninä oleville omistajille on vapautettu arvonlisäverosta

Asiassa C-449/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin osavaltion verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 12.9.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.6.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

WEG Tevesstraße

vastaan

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal, presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa kolmannen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit N. Wahl, F. Biltgen (esittelevä tuomari) ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja S. Eisenberg,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja L. Mantl,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.9.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä asunnon omistajien ja kiinteistön osaomistajien yhteisö WEG Tevesstraße (jäljempänä WEG Tevesstraße), joka muodostuu rajavastuuyhtiöstä (GmbH), viranomaisesta ja kunnasta, ja toisaalta Finanzamt Villingen-Schwenningen (Villingen-Schwenningenin verovirasto, Saksa; jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden määrittämistä vuodelle 2012 yhteistuotantolaitoksen rakentamis- ja toimintakustannusten osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”.

4 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sähkö ja kaasu sekä lämpö- ja jäähdytysenergia ja muut vastaavat rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

l) kiinteän omaisuuden vuokraus.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 136 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten tavaroiden luovutukset, joita on käytetty kokonaan 132, 135, 371, 375, 376 ja 377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan, 379 artiklan 2 kohdan sekä 380–390 c artiklan nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet veron vähentämiseen;

b) sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai käyttö ei 176 artiklan mukaisesti ole oikeuttanut vähennykseen.”

Saksan oikeus

9 Saksan 21.2.2005 annetun liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz; BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä UStG), 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Liikevaihtoveron alaisia ovat seuraavat liiketoimet:

1. tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa maan alueella vastikkeellisesti yrityksensä piirissä. – –”

10 UStG:n 4 §:n 13 kohdan mukaan verosta vapautettuja ovat ”asunnonomistajien yhteisöjen – – asunnon omistajille ja osaomistajille suorittamat palvelut siltä osin kuin palvelut koostuvat yhteisölle kuuluvan omaisuuden käyttöön antamisesta, kunnossapidosta, korjauksesta ja muusta omaisuudenhoidosta sekä lämmön ja vastaavien esineiden toimittamisesta”.

11 UStG:n 9 §:n 1 momentissa säädetään, että elinkeinonharjoittaja voi luopua edellä mainitussa 4 §:n 13 kohdassa säädetystä verottomuudesta, jos kyseessä on luovutus toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän liiketoimintaan.

12 UStG:n 15 §:n 1, 2 ja 4 momentissa säädetään muun muassa seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1. toisen elinkeinonharjoittajan tämän mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista lain mukaan maksettava vero.

– –

(2) Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus ei koske veroa, jota maksetaan tavaroiden luovutuksista, maahantuonnista ja yhteisöhankinnoista sekä palveluiden suorituksista, joita elinkeinonharjoittaja käyttää seuraaviin liiketoimiin:

1. verosta vapautetut liiketoimet

– –

(4) Jos elinkeinonharjoittaja käyttää yrityksensä tarkoituksiin sille luovutettua, maahantuotua tai yhteisön sisäisesti hankittua tavaraa tai palvelua vain osittain sellaisten liiketoimien suorittamiseen, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähennykseen, sitä osaa ostoihin sisältyvästä verosta ei voida vähentää, joka taloudellisesti liittyy niihin liiketoimiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Vuonna 2012 WEG Tevesstraße rakensi kyseisen yhteisön omistajille kuuluvalle kiinteistölle sähkön ja lämmön yhteistuotantolaitoksen harjoittaakseen toimintaa siellä. Yhteistuotantolaitoksen tuottama sähkö toimitettiin energian jakelijalle, kun taas tuotettu lämpö toimitettiin kyseisen yhteisön omistajille. WEG Tevesstraße vaati, että arvonlisävero vähennetään ja että Finanzamt palauttaa yhteensä 19 765,17 euron ostoihin sisältyvän arvonlisäveron yhteistuotantolaitoksen rakentamis- ja toimintakustannuksista vuodelta 2012.

14 Finanzamt teki joulukuussa 2014 vuoden 2012 arvonlisäverotusta koskevan päätöksen, jossa se hyväksyi ostoihin sisältyvän veron vähentämisen sähköntuotantoon kohdistuvan osuuden osalta, joka vastasi 28:aa prosenttia vaaditusta määrästä, mutta hylkäsi ostoihin sisältyvän veron vähentämisen lämmöntuotantoon kohdistuvan osuuden osalta, joka vastasi 72:ta prosenttia vaaditusta määrästä. Finanzamt esitti päätöksensä tueksi, että lämmön toimitus asunnonomistajien yhteisöltä tämän yhteisön omistajille on UStG:n 4 §:n 13 kohdan mukaan arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi.

15 Finanzamtin hylättyä WEG Tevesstraßen oikaisuvaatimuksen tämä nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen, jossa se vaati ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä lämmöntuotantoa vastaavan määrän osalta. Kanteensa tueksi WEG Tevesstraße väitti lähinnä, että kyseinen UStG:n säännös on unionin oikeuden vastainen, koska arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännöstä, jonka nojalla yhteisomistajien yhteisön omistajilleen suorittama lämmön toimitus voitaisiin vapauttaa verosta.

16 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyjä siitä, voiko UStG:n 4 §:n 13 kohdassa säädetty vapautus perustua arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohtaan, ja näin ollen siitä, onko arvonlisäverodirektiivi esteenä tällaiselle kansalliselle lainsäädännölle, ja tällaisia epäilyjä on esitetty myös osassa Saksan oikeuskirjallisuutta.

17 Tässä tilanteessa Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin osavaltion verotuomioistuin, Saksa) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion sääntelylle, jonka mukaan lämmön toimitus asunnonomistajien yhteisöiltä asuntojen omistajille on vapautettu arvonlisäverosta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan lämmön toimitus asunnonomistajien yhteisöltä sen jäseninä oleville omistajille on vapautettu arvonlisäverosta.

19 Aluksi on todettava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 20 kohdassa, että hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on otettava huomioon kyseisen pyynnön tosiseikat ja oikeudelliset seikat.

20 Tältä osin on syytä todeta, että esitetty kysymys perustuu olettamukseen, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevassa toiminnassa on kyse arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetusta arvonlisäveron alaisesta liiketoimesta.

21 Aluksi on todettava, että tätä olettamusta tukee itse ennakkoratkaisukysymyksen kohde. Arvonlisäverodirektiivissä säädettyjä vapautuksia on tarkoitus soveltaa ainoastaan kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvaan toimintaan (ks. vastaavasti tuomio 11.6.1998, Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, 18 kohta; tuomio 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, 59 kohta ja tuomio 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, 26 kohta), ja näin ollen kysymystä siitä, onko tämä direktiivi esteenä UStG:n 4 §:n 13 kohdassa säädetyn kaltaiselle vapautukselle, ei tarvitse esittää, jos pääasiassa kyseessä oleva lämmön toimitus ei kuulu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan. Kyseisen olettamuksen vahvistaa myös se, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee ennakkoratkaisupyynnössään nimenomaisesti arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan.

22 Kuten Saksan hallituksen esittämistä huomautuksista ilmenee, Saksan lainsäätäjä on katsonut, että UStG:n 4 §:n 13 kohdassa säädetty vapautus on tarpeen, koska asunnonomistajien yhteisön jäsenilleen suorittamat palvelut ja toimitukset ovat lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaisia.

23 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut ennakkoratkaisupyynnössään, Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) oikeuskäytännöstä ja erityisesti 20.9.2018 annetusta tuomiosta IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, 56 kohta) ilmenee, että asunnonomistajien yhteisön jäsenilleen korvausta vastaan suorittama lämmön toimitus on UStG:n 1 §:n 1 momentin mukaan arvonlisäveron alainen luovutus, joka kuitenkin on UStG:n 4 §:n 13 kohdan mukaan vapautettava verosta.

24 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vaikka arvonlisäverodirektiivissä vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala, tämä vero koskee ainoastaan liiketoiminnan luonteista toimintaa (tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, joka koskee arvonlisäveron alaisia liiketoimia, nimittäin säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava muun muassa verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta (tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Pääasiassa kyseessä olevasta toiminnasta eli lämmön toimituksesta on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 1 kohdan mukaan lämpöenergia rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen. Tästä seuraa, että tämä toiminta on kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tavaroiden luovutusta.

27 Siltä osin kuin on kyse siitä, onko luovutus vastikkeellinen, on muistutettava, että unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu ”vastikkeellinen” tavaroiden luovutus edellyttää, että luovutetun tavaran ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys. Tällainen suora yhteys on olemassa ainoastaan sillä edellytyksellä, että luovuttajan ja ostajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja luovuttajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus luovutetusta tavarasta. Lisäksi vastikkeena on oltava subjektiivinen arvo, ja sen täytyy olla todella saatu ja rahassa ilmaistavissa (tuomio 13.6.2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava, että jokainen WEG Tevesstraßen jäsenenä oleva omistaja suorittaa kyseiselle yhteisölle lämmön toimittamisesta vastikkeen, jonka määrä määritetään käyttäjäkohtaisesta mittarista ilmenevän käyttäjäkohtaisen lämmönkulutuksen perusteella. Mikäli tilanne olisi todella tämä, olisi katsottava, että pääasiassa kyseessä oleva lämmön toimitus suoritetaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”vastikkeellisesti”.

29 Siltä osin kuin on kyse käsitteestä ”arvonlisäverovelvollinen” – vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei näytä kyseenalaistavan WEG Tevesstraßen kaltaisen asunnonomistajien yhteisön asemaa arvonlisäverovelvollisena –, on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” ”tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa käytetyillä ilmaisuilla, erityisesti sanalla ”jokaista”, annetaan käsitteelle ”verovelvollinen” laaja määritelmä, jossa korostetaan liiketoiminnan harjoittamisen itsenäisyyttä siten, että kaikkia niin julkisia kuin yksityisiäkin luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä sekä yksikköjä, joilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä mutta jotka täyttävät objektiivisesti tässä säännöksessä säädetyt edellytykset, on pidettävä arvonlisäverovelvollisina (ks. vastaavasti tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C-340/15, EU:C:2016:764, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Jotta voidaan todeta, että liiketoimintaa harjoitetaan itsenäisesti, on selvitettävä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan ja kantaako hän toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin (tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C-340/15, EU:C:2016:764, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Vaikka on viime kädessä kansallisen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen arvioimaan tosiseikkoja, tehtävänä ratkaista tämän tuomion 29 ja 30 kohdassa esitettyjen seikkojen valossa, onko WEG Tevesstraßen kaltaisen asunnonomistajien yhteisön katsottava harjoittavan ”itsenäisesti” pääasiassa kyseessä olevan kaltaista toimintaa, joka muodostuu lämmön tuottamisesta ja myynnistä, unionin tuomioistuin, jonka tehtävänä on antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllisiä vastauksia, on toimivaltainen antamaan pääasian asiakirja-aineiston sekä sille esitettyjen kirjallisten ja suullisten huomautusten perusteella ohjeita, joiden avulla kyseinen tuomioistuin voi ratkaista sen käsiteltäväksi saatetun konkreettisen asian.

32 Tältä osin on ensinnäkin todettava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 49 kohdassa, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Saksan oikeudessa WEG Tevesstraßen kaltainen asunnonomistajien yhteisö on erillinen oikeushenkilö suhteessa yhteisön muodostaviin omistajiin. Myöskään se, että asunnonomistajien yhteisön ja kyseessä olevien omistajien taloudelliset intressit ovat yhtenevät, ei ole riittävä peruste sille päätelmälle, ettei kyseinen yhteisö harjoita kyseessä olevaa toimintaa ”itsenäisesti” arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

33 Toiseksi on totta, että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukaan jäsenvaltio voi edellyttäen, että se on kuullut kyseisen direktiivin 398 artiklassa tarkoitettua neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa, käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa. Nyt käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole tarpeen tutkia 11 artiklaa, koska unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei ilmene, että Saksan veroviranomainen olisi pääasiassa vedonnut siihen, että kyseessä on tässä säännöksessä tarkoitettu verotuksellinen yksikkö.

34 Liiketoiminnan käsite määritellään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa toisessa alakohdassa siten, että liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tätä määritelmää tarkasteltaessa havaitaan, että liiketoiminnan käsite on soveltamisalaltaan laaja ja objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Toiminta katsotaan siis yleensä liiketoiminnaksi, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa korvausta vastaan (ks. vastaavasti tuomio 12.11.2009, komissio v. Espanja, C-154/08, ei julkaistu, EU:C:2009:695, 89 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Vaikka WEG Tevesstraßen kaltaisen asunnonomistajien yhteisön harjoittama toiminta muodostuisikin sille kansallisessa lainsäädännössä annettujen tehtävien hoitamisesta, tällä seikalla ei sellaisenaan ole merkitystä arvioitaessa, voidaanko kyseisiä suorituksia pitää liiketoimintana (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 39 ja 40 kohta).

36 Nyt käsiteltävässä asiassa lämmön toimitus on seurausta siitä, että WEG Tevesstraße harjoittaa toimintaa yhteistuotantolaitoksella. Kuten tämän tuomion 28 kohdasta ilmenee, vaikuttaa kiistattomalta, että kyseisen yhteisön jäseninä olevat omistajat ovat maksaneet lämmön toimituksesta vastasuorituksena korvauksen, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamassa tarkistuksessa muuta ilmene. On myös kiistatonta, että kyseisen yhteisön tulonsaanti oli jatkuvaluonteista. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi, että kyseisen laitoksen tuottama sähkö toimitetaan energianjakeluyritykselle ja että tästä toimituksesta on myös maksettu vastasuorituksena korvaus.

37 Sekä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan sanamuodosta että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisen voidaan katsoa tapahtuneen tulonsaantitarkoituksessa, sillä ei ole merkitystä, tavoitellaanko tällä voittoa (tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Kuten myös ennakkoratkaisukysymyksen perustana oleva olettamus vahvistaa, tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiiviä sovelletaan nyt käsiteltävässä asiassa ja että pääasiassa kyseessä oleva lämmön toimitus on kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu lähtökohtaisesti arvonlisäveron alainen tavaran luovutus.

39 Tämän selvennyksen jälkeen on ensiksi tutkittava ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Saksan hallituksen esittämä kysymys siitä, voiko sen kaltainen vapautus, josta säädetään UStG:n 4 §:n 13 kohdassa, kuulua arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan soveltamisalaan, jonka mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ”kiinteän omaisuuden vuokraus”. Tältä osin on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja, joihin käsite ”kiinteän omaisuuden vuokraus” sisältyy, on tulkittava suppeasti, koska vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta (ks. mm. tuomio 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Kun arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly mainitun käsitteen määritelmää, unionin tuomioistuin on määritellyt kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa tarkoitetun ”kiinteän omaisuuden vuokrauksen” siten, että se on kiinteistön omistajan vuokralaiselle tietyksi sovituksi ajaksi vastiketta vastaan antama oikeus hallita kiinteistöä ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle (ks. mm. tuomio 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa säädetty vapautus selittyy sillä, että vaikka kiinteän omaisuuden vuokraus on liiketoimintaa, se on tavallisesti luonteeltaan suhteellisen passiivista toimintaa, jossa ei synny merkittävää arvonlisää. Tällainen toiminta on siten erotettava sellaisista muista toiminnoista, jotka ovat luonteeltaan kaupallisia tai teollisia tai joiden tarkoituksena on pikemminkin tietyn suorituksen toteuttaminen kuin pelkästään omaisuuden käyttöön antaminen, kuten oikeus käyttää golfkenttää, oikeus käyttää siltaa maksamalla tiemaksu tai oikeus sijoittaa tupakka-automaatti liiketiloihin (tuomio 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Konesalipalvelut), C-215/19, EU:C:2020:518, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, pääasiassa kyseessä oleva toiminta muodostuu sellaisen lämmön toimituksesta, jota WEG Tevesstraße tuottaa harjoittamalla toimintaa yhteistuotantolaitoksella. Toimittaessaan lämpöä tällä tavalla kyseinen yhteisö pelkästään myy aineellista omaisuutta, joka on syntynyt muun aineellisen omaisuuden, joka tosin on kiinteistö, hyödyntämisestä, ilman että se kuitenkaan myöntäisi lämmön ostajille eli kyseisen yhteisön jäseninä oleville omistajille oikeutta hallita kiinteistöä, joka on tässä tapauksessa yhteistuotantolaitos, ja sulkea muut henkilöt kyseisen oikeuden käyttämisen ulkopuolelle tämän tuomion 40 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

43 Siltä osin kuin toiseksi on kyse kysymyksestä, jonka esittivät niin ikään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Saksan hallitus ja joka koskee sitä, perustuuko sen kaltainen vapautus, josta säädetään UStG:n 4 §:n 13 kohdassa, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklaa koskevan Euroopan unionin neuvoston 17.5.1977 pidetyn kokouksen pöytäkirjaan nro 7, on muistutettava, että kyseisen pöytäkirjan mukaan ”neuvosto ja [Euroopan] komissio toteavat, että jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta yhteisomaisuuden käyttöön antamisen, kun se muodostuu omaisuuden käyttämisestä, kunnossapidosta, korjauksesta ja muusta omaisuudenhoidosta, sekä lämmön ja vastaavien esineiden toimittamisen, jos asunnonomistajien yhteisö suorittaa kyseiset liiketoimet asunnonomistajille”.

44 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että direktiivin antamista edeltäneiden esitöiden aikana esitettyjä lausumia ei voida käyttää hyväksi direktiivin tulkinnassa silloin, kun lausumien sisältöä ei ole millään tavalla ilmaistu kyseisen säännöksen sanamuodossa, eikä lausumalla siten ole oikeusvaikutuksia (ks. mm. tuomio 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 On todettava, että tilanne on tämä nyt käsiteltävässä asiassa, koska kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa, jossa säädetään kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapauttamisesta verosta, sen paremmin kuin arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassakaan, jolla kyseinen säännös on korvattu, ei ole mitään viitettä siitä, että neuvoston ja komission kyseiseen pöytäkirjaan sisältyvä lausuma olisi ilmaistu näissä säännöksissä.

46 Näin ollen on katsottava, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohtaa on tulkittava siten, että sen kaltainen vapautus, josta säädetään UStG:n 4 §:n 13 kohdassa, ei kuulu kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

47 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa Saksan hallituksen esittämällä väitteellä, joka perustuu implisiittisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ja jonka mukaan se, että asunnonomistajien yhteisö toimittaa kyseisen yhteisön jäseninä oleville asunnonomistajille lämpöä, on vapautettava arvonlisäverosta, jotta arvonlisäverotuksessa voidaan varmistaa yhdenvertainen kohtelu yhtäältä omakotitalojen omistajien ja vuokralaisten, jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan tai jotka on vapautettu arvonlisäverosta toimittaessaan lämpöä itselleen omistajina tai vuokratessaan samanaikaisesti taloa ja lämmöntuotantolaitosta, ja toisaalta kiinteistön yhteisomistajien välillä, sillä jälkimmäiset suorittavat arvonlisäveroa, kun yhteisö, jonka jäseniä ne ovat, toimittaa niille lämpöä.

48 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on näet niin, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen, josta unionin lainsäätäjä on säätänyt toteuttaakseen arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen (tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 14.12.2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kyseistä periaatetta on tulkittava siten, että kuluttajien kannalta kahden samanlaisen tai samankaltaisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen,

jotka täyttävät samat kuluttajien tarpeet, erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa on riittävä peruste sille päätelmälle, että kyseistä periaatetta on loukattu (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 36 kohta). On kuitenkin todettava, että Saksan hallituksen esittämä väite perustuu siihen, että vertaillaan tavaroiden luovutusta kahdelle toisistaan selvästi eroavalle kuluttajaryhmälle, ja että näiden ryhmien mahdollinen erilainen kohtelu johtuu ainoastaan siitä, että kyseisten ryhmien jäseninä olevat henkilöt ovat päättäneet joko omistaa asunnon yhteisomistuksessa olevasta kiinteistöstä tai olla omistamatta sellaista asuntoa.

49 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan lämmön toimitus asunnonomistajien yhteisöltä sen jäseninä oleville omistajille on vapautettu arvonlisäverosta.

Oikeudenkäyntikulut

50 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU, 135 artiklan 1 kohdan l alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan lämmön toimitus asunnonomistajien yhteisöltä sen jäseninä oleville omistajille on vapautettu arvonlisäverosta.

Allekirjoitukset