Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 17 december 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom – Nationell lagstiftning som innebär att en transaktion genom vilken en samfällighetsförening för bostadsägare levererar värme till sina medlemmar undantas från mervärdesskatt”

I mål C-449/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland) genom beslut av den 12 september 2018, som inkom till domstolen den 13 juni 2019, i målet

WEG Tevesstraße

mot

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal, domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på tredje avdelningen, samt domarna N. Wahl, F. Biltgen (referent) och L.S. Rossi,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Tysklands regering, genom J. Möller och S. Eisenberg, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och L. Mantl, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 10 september 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: tyska.

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, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan föreningen för bostadsägare och delägare i samfälligheten WEG Tevesstraße (nedan kallad WEG Tevesstraße), bestående av ett bolag med begränsat ansvar, en myndighet och en kommun, å ena sidan, och Finanzamt Villingen-Schwenningen (skattemyndigheten i Villingen-Schwenningen, Tyskland) (nedan kallad Finanzamt), å andra sidan, angående fastställande av avdraget för den ingående mervärdesskatt som betalats avseende ett kraftvärmeverks anskaffnings- och driftskostnader för år 2012.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 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.”

5 Artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

6 I artikel 15.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”El, gas, värme, kyla och liknande skall likställas med materiella tillgångar.”

7 I artikel 135.1 led l i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.”

8 I artikel 136 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132, 135, 371, 375, 376 och 377, artikel 378.2, artikel 379.2 och artiklarna 380–390b, förutsatt att varorna inte har gett upphov till avdragsrätt.

b) Leverans av varor vars anskaffning eller användning inte varit berättigad till avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artikel 176.”

Tysk rätt

9 I 1 § punkt 1 led 1 Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad UStG), föreskrivs följande.

”Följande transaktioner ska vara föremål för omsättningsskatt:

1) Leveranser eller andra tillhandahållanden som sker mot ersättning inom landets territorium av en näringsidkare inom ramen för dennes verksamhet. …”

10 Enligt 4 § punkt 13 UStG ska undantag från mervärdesskatt göras för ”tjänster som samfällighetsföreningar för bostadsägare … tillhandahåller bostadsägare och delägare i en fastighet, i den mån som tjänsterna består i tillhandahållande av en samfällighet för användning, underhåll, reparation och andra administrativa syften, samt leverans av värme och liknande varor.”

11 I 9 § punkt 1 UStG föreskrivs att en näringsidkare kan välja att låta en transaktion som undantas från skatteplikt i nämnda 4 § punkt 13 vara skattepliktig om transaktionen vidtas till förmån för en annan näringsidkares rörelse.

12 I 15 § punkterna 1, 2 och 4 UStG föreskrivs bland annat följande:

”(1) Näringsidkaren har rätt att dra av följande belopp av ingående mervärdesskatt:

1. den lagstadgade skatt som näringsidkaren är skyldig att betala för leveranser eller andra tjänster som utförs av andra näringsidkare för den förstnämndes rörelse.

…

(2) Avdrag för ingående skatt får inte göras avseende leveranser, import eller gemenskapsinternt förvärv av varor eller avseende andra tjänster som näringsidkaren använder sig av för att genomföra följande transaktioner:

1. Transaktioner som är undantagna från skatteplikt,

…

(4) Om näringsidkaren endast delvis använder sig av en levererad, importerad eller inom gemenskapen förvärvad vara eller en emottagen tjänst för att genomföra transaktioner med avseende på vilka skatten inte är avdragsgill, ska den del av den ingående skatten som ekonomiskt sett kan hänföras till nämnda transaktioner inte vara avdragsgill ….”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 År 2012 byggde WEG Tevesstraße ett kraftvärmeverk på den mark som tillhörde samfällighetsföreningens medlemmar, för att drivas där. Den el som kraftvärmeverket producerade levererades till en energidistributör, medan den värme som producerades levererades till samfällighetsföreningens medlemmar. WEG Tevesstraße har krävt Finanzamt på sammanlagt 19 765,17 euro, såsom avdrag för mervärdesskatt, motsvarande den ingående mervärdesskatt som betalats avseende kraftvärmeverkets anskaffnings- och driftskostnader för år 2012.

14 I december 2014 utfärdade Finanzamt ett beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt för år 2012 i vilket myndigheten godkände avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats och som hänför sig till produktionen av el, vilket motsvarade 28 procent av det belopp som begärts, medan den nekade avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats och som hänför sig till produktionen av värme, vilket motsvarade 72 procent av det belopp som begärts. Finanzamt motiverade sitt beslut med att en transaktion genom vilken en samfällighetsförening levererar värme till sina medlemmar är undantagen från mervärdesskatt, enligt 4 § punkt 13 UStG.

15 Efter det att WEG Tevesstraße klagat på beslutet meddelade Finanzamt att den inte fann skäl att ändra beslutet. WEG Tevesstraße väckte då talan vid den hänskjutande domstolen för att erhålla avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats och som hänför sig till produktionen av värme. Till stöd för sin talan har WEG Tevesstraße hävdat att nämnda bestämmelse i UStG strider mot unionsrätten, eftersom mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon bestämmelse som medger undantag från skatteplikt för en transaktion genom vilken en samfällighetsförening levererar värme till sina medlemmar.

16 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen, i likhet med en del av tysk doktrin, är tveksam till huruvida undantaget från skatteplikt i 4 § punkt 13 UStG kan grundas på artikel 135.1 led l i mervärdesskattedirektivet och, följaktligen, huruvida direktivet utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning.

17 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som innebär att en transaktion genom vilken samfällighetsföreningar för bostadsägare levererar värme till medlemmarna ska undantas från mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 led l i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att en transaktion genom vilken en samfällighetsförening för bostadsägare levererar värme till sina medlemmar undantas från mervärdesskatt.

19 Det ska inledningsvis påpekas, såsom generaladvokaten har gjort i punkt 20 i sitt förslag till avgörande, att det, för att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, är viktigt att beakta de faktiska och rättsliga omständigheter som är utmärkande för den situation i vilken denna fråga ställs.

20 Det kan härvidlag konstateras att den fråga som har ställts bygger på förutsättningen att den verksamhet som är aktuell i det nationella målet är en transaktion som är föremål för mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet.

21 Denna förutsättning bekräftas för det första av själva syftet med tolkningsfrågan. Undantagen från skatteplikt i mervärdesskattedirektivet ska nämligen endast tillämpas på verksamheter som omfattas av direktivets tillämpningsområde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 1998, Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 18, dom av den 29 april 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 59, och dom av den 13 mars 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 26). Det innebär att frågan huruvida mervärdesskattedirektivet utgör hinder för ett sådant undantag från skatteplikt som det som anges i 4 § punkt 13 UStG inte skulle uppkomma om den leverans av värme som är aktuell i det nationella målet inte omfattades av direktivets tillämpningsområde. Denna förutsättning bekräftas dessutom av den omständigheten att den hänskjutande domstolen, i sin begäran om förhandsavgörande, uttryckligen nämner artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet.

22 Vidare har, såsom framgår av det yttrande som ingetts av den tyska regeringen, den tyska lagstiftaren ansett att det undantag som införts i 4 § punkt 13 UStG var nödvändigt, eftersom de tjänster och leveranser som samfällighetsföreningar för bostadsägare utför för sina medlemmar i princip är föremål för mervärdesskatt.

23 Slutligen framgår det, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat i sin begäran om förhandsavgörande, av praxis från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), i synnerhet domen av den 20 september 2018 IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, punkt 56), att en transaktion genom vilken en samfällighetsförening för bostadsägare levererar värme till sina medlemmar mot ersättning utgör en leverans som är föremål för mervärdesskatt enligt 1 § punkt 1 UStG, men som ska undantas från skatteplikt enligt 4 § punkt 13 UStG.

24 Det ska härvidlag erinras om att det, även om det i mervärdesskattedirektivet fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt, endast är verksamheter av ekonomisk art som omfattas av denna skatt (dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

25 Enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet, som rör beskattningsbara transaktioner, är leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap nämligen föremål för mervärdesskatt (dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

26 Vad beträffar den verksamhet som är aktuell i det nationella målet, nämligen leverans av värme, kan det konstateras att enligt artikel 15.1 i mervärdesskattedirektivet ska värme likställas med en materiell tillgång. Av detta följer att den verksamheten utgör leverans av varor, i den mening som avses i artikel 14.1 i samma direktiv.

27 Vad beträffar frågan huruvida en leverans har skett mot ersättning, ska det erinras om att domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast att den omständigheten att en leverans av varor sker ”mot ersättning”, i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet, förutsätter att det finns ett direkt samband mellan den levererade varan och det motvärde som erhålls. Ett sådant direkt samband föreligger endast om det mellan säljaren och köparen föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer och om det pris som säljaren tar ut utgör det faktiska motvärdet av den vara som köparen erhåller. Denna ersättning ska dessutom ha ett subjektivt värde som faktiskt uppburits och kan uttryckas i pengar (dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

28 I förevarande fall framgår det av de handlingar som har ingetts till domstolen, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, att alla bostadsägare som är medlemmar i WEG Tevesstraße betalar en ersättning till denna samfällighetsförening för försörjningen av värme vars belopp fastställs i förhållande till medlemmens individuella värmekonsumtion såsom denna har

avlästs från medlemmens individuella mätare. Ett konstaterande av att dessa förhållanden är riktiga, skulle leda till slutsatsen att den leverans av värme som är aktuell i det nationella målet sker ”mot ersättning”, i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet.

29 Vad beträffar begreppet beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt, ska – även om det inte har framkommit att den hänskjutande domstolen har ifrågasatt att en sådan samfällighetsförening för bostadsägare som WEG Tevesstraße har en sådan ställning – det erinras om att det av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att ”[m]ed beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. Enligt domstolens praxis innebär den formulering som används i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, särskilt uttrycket ”den som” att begreppet ”beskattningsbar person” ges en vid definition som fokuserar på självständigheten vid utövandet av en ekonomisk verksamhet. Detta innebär att samtliga fysiska och juridiska personer, både offentligrättsliga och privaträttsliga, och till och med enheter som inte är egna rättssubjekt, vilka objektivt sett uppfyller villkoren i denna bestämmelse, anses vara beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

30 I syfte att fastställa om en ekonomisk verksamhet bedrivs självständigt, ska det kontrolleras om den berörda personen bedriver sin verksamhet i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken för verksamheten (dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

31 Det ankommer visserligen i sista hand på den nationella domstolen, som är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna, att, mot bakgrund av de överväganden som det har redogjorts för i punkterna 29 och 30 ovan, fastställa huruvida en sådan samfällighetsförening för bostadsägare som WEG Tevesstraße ska anses bedriva en verksamhet självständigt, såsom den verksamhet som är aktuell i det nationella målet som består i produktion och saluföring av värme. EU-domstolen, som ska ge den hänskjutande domstolen användbara svar, är emellertid behörig att ge anvisningar, på grundval av handlingarna i det nationella målet samt de skriftliga och muntliga yttranden som avgetts till den, som är ägnade att göra det möjligt för den hänskjutande domstolen att avgöra målet.

32 Å ena sidan framgår det härvidlag av beslutet om hänskjutande, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 49 i sitt förslag till avgörande, att en sådan samfällighetsförening för bostadsägare som WEG Tevesstraße i tysk rätt utgör en separat juridisk person i förhållande till dess medlemmar. Vidare är den omständigheten att samfällighetsföreningen för bostadsägare och de berörda medlemmarna har ekonomiska intressen som överlappar varandra inte tillräcklig för att konstatera att föreningen inte bedriver den aktuella verksamheten självständigt, i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.

33 Å andra sidan är det riktigt att varje medlemsstat, enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, med förbehåll för ett samråd med den rådgivande kommitté för mervärdesskatt som avses i artikel 398 i direktivet, får anse att sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band utgör en enda beskattningsbar person. Det saknas emellertid anledning att pröva denna artikel 11 i förevarande fall, eftersom det av de handlingar som har ingetts till domstolen inte framgår att den tyska skattemyndigheten har gjort gällande att det i det nationella målet rör sig om en skattemässig enhet, i den mening som avses i denna bestämmelse.

34 Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet så, att det omfattar alla verksamheter som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Det framgår av domstolens praxis att denna definition visar hur omfattande det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är och att begreppet har en objektiv karaktär, i den meningen att verksamheten bedöms i sig, oberoende av dess syfte och resultat.

I regel kvalificeras en verksamhet således som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot ersättning som erhålls av den som har utfört transaktionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 2009, kommissionen/Spanien, C-154/08, ej publicerad, EU:C:2009:695, punkt 89 och där angiven rättspraxis).

35 Även om det antas att den verksamhet som bedrivs av en sådan samfällighetsförening för bostadsägare som WEG Tevesstraße består i utövande av tjänster som den har tilldelats i den nationella lagstiftningen, är en sådan omständighet i sig utan relevans för att kvalificera dessa tjänster som ekonomisk verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkterna 39 och 40).

36 I förevarande fall är leveransen av värme en följd av att WEG Tevesstraße driver ett kraftvärmeverk. Såsom framgår av punkt 28 ovan, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, förefaller det inte ha bestritts att motvärdet för leveransen av värme har utgjorts av en ersättning som betalats av föreningens medlemmar. Det har inte heller bestritts att de intäkter som föreningen på detta sätt erhöll hade en fortlöpande karaktär. Det framgår dessutom av beslutet om hänskjutande att den el som kraftvärmeverket producerar levereras till en energileverantör och att även den leveransen har levererats mot ersättning.

37 Det framgår av såväl lydelsen av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet som av domstolens praxis att frågan huruvida utnyttjandet av materiella eller immateriella tillgångar skett i syfte att vinna intäkter inte påverkas av huruvida detta utnyttjande skett i vinstsyfte eller inte (dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

38 Av detta följer, vilket dessutom bekräftas av den förutsättning som tolkningsfrågan bygger på, att den slutsats som ska dras är att mervärdesskattedirektivet ska tillämpas i detta fall och att den leverans av värme som är aktuell i det nationella målet utgör en leverans av en vara som i princip är föremål för mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 2.1 a i direktivet.

39 Efter det att detta klargjorts finns det anledning att först pröva frågan, som ställts av den hänskjutande domstolen och den tyska regeringen, huruvida ett sådant undantag från skatteplikt som det som anges i 4 § punkt 13 UStG kan omfattas av artikel 135.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet, enligt vars lydelse medlemsstaterna ska undanta ”[u]tarrendering och uthyrning av fast egendom” från skatteplikt. Det ska härvidlag erinras om att det av fast rättspraxis följer att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet – däribland begreppen ”utarrendering” och ”uthyrning av fast egendom” – ska tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot ersättning (se, bland annat, dom av den 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

40 I avsaknad av en definition av dessa begrepp i mervärdesskattedirektivet har domstolen dessutom definierat ”uthyrning av fast egendom”, i den mening som avses i artikel 135.1 led l i direktivet, som den rätt som en fastighetsägare upplåter till en hyrestagare att mot ersättning och för en avtalad tidsperiod nyttja fastigheten och förhindra att någon annan åtnjuter sådan rätt (se, bland annat, dom av den 19 december 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

41 Domstolen har även anfört att det undantag som föreskrivs i artikel 135.1 led l i mervärdesskattedirektivet kan förklaras med att även om uthyrning av fast egendom är en ekonomisk verksamhet, är den vanligtvis en förhållandevis passiv verksamhet som inte skapar något betydande mervärde. En sådan verksamhet ska således särskiljas från annan verksamhet som antingen är av industriellt eller kommersiellt slag, eller sådan verksamhet som i högre grad kännetecknas av att en tjänst tillhandahålls än av att egendom endast ställs till förfogande, såsom rätten att nyttja en golfbana, rätten att använda en bro mot att en vägavgift erläggs eller rätten att installera

cigarettautomater i en affärslokal (dom av den 2 juli 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Maskinsalstjänster (datacentertjänster)), C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

42 Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande består den verksamhet som är aktuell i det nationella målet i leverans av den värme som produceras som en följd av att WEG Tevesstraße driver ett kraftvärmeverk. Genom en sådan leverans av värme företar föreningen endast en försäljning av en materiell tillgång som följer av driften av en annan materiell tillgång, som visserligen är en fastighet, utan att de som förvärvar värmen, det vill säga föreningens medlemmar, för den skull ges rätt att nyttja fastigheten, i detta fall ett kraftvärmeverk, och förhindra att någon annan åtnjuter sådan rätt, i den mening som avses i punkt 40 ovan.

43 Vad därefter gäller frågan, som också ställts av den hänskjutande domstolen och den tyska regeringen, huruvida ett sådant undantag från skatteplikt som det som anges i 4 § punkt 13 UStG grundas på protokoll nr 7 från det möte som Europeiska unionens råd höll den 17 maj 1977 om artikel 13 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), ska det erinras om att det av protokollets lydelse framgår att ”[r]ådet och [Europeiska] kommissionen förklarar att medlemsstaterna får besluta om undantag från skatteplikt för tillhandahållande av en samfällighet för användning, underhåll, reparation och andra administrativa syften, samt leverans av värme och liknande varor, om samfällighetsföreningarna för bostadsägare genomför dessa transaktioner till sina medlemmar”.

44 Det framgår härvidlag av fast rättspraxis att förklaringar som har avgetts i samband med förarbeten som leder fram till antagandet av ett direktiv inte kan användas för tolkning av detta direktiv, om förklaringarna inte har kommit till uttryck i den aktuella bestämmelsens lydelse och om de, därmed, saknar rättslig betydelse (se, bland annat, dom av den 22 oktober 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

45 Så är fallet i förevarande mål, eftersom varken artikel 13 B led b i sjätte direktivet, i vilken det föreskrivs undantag från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom, eller artikel 135.1 led l i mervärdesskattedirektivet, som har ersatt den bestämmelsen, innehåller minsta indicium som gör det möjligt att dra slutsatsen att rådets och kommissionens förklaring, som antecknats i nämnda protokoll, har kommit till uttryck i dessa bestämmelser.

46 Det kan följaktligen konstateras att artikel 135.1 led l i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att den inte omfattar ett sådant undantag från skatteplikt som det som anges i 4 § punkt 13 UStG.

47 Denna slutsats påverkas inte av det argument som har anförts av den tyska regeringen och som underförstått avser principen om skatteneutralitet. Enligt det argumentet ska en transaktion genom vilken en samfällighetsförening för bostadsägare levererar värme till sina medlemmar undantas från skatteplikt för att säkerställa likabehandling i mervärdesskattehänseende mellan, å ena sidan, bostadsägarna och hyrestagarna i enfamiljshus, som inte är föremål för mervärdesskatt, respektive undantas från mervärdesskatt, när de levererar värme till sig själva i egenskap av ägare eller när de samtidigt hyr huset och värmeanläggningen, och, å andra sidan, de delägare till fastigheter som är föremål för mervärdesskatt när den förening i vilken de är medlemmar levererar värme till dem.

48 Det är, enligt fast rättspraxis, nämligen riktigt att principen om skatteneutralitet, i vilken unionslagstiftaren låtit den allmänna principen om likabehandling komma till uttryck på mervärdesskatteområdet (dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 41 och där angiven rättspraxis), i synnerhet utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 14 december 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

Av domstolens praxis framgår även att denna princip ska tolkas så, att en skillnad i behandling i mervärdesskattehänseende mellan två leveranser av varor eller två tillhandahållanden av tjänster som ur konsumentens synvinkel är identiska eller jämförbara och som tillgodoser samma behov hos konsumenten i sig är tillräcklig för att principen ska anses ha åsidosatts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 36). Det kan emellertid konstateras att den tyska regeringens argument bygger på en jämförelse mellan leveranser av varor till två helt olika grupper av konsumenter och att den omständigheten att dessa grupper kan behandlas olika endast är en följd av gruppmedlemmarnas val att vara eller inte vara ägare till en bostad i en samfälld fastighet.

49 Av det ovan anförda följer att den fråga som har ställts ska besvaras enligt följande. Artikel 135.1 led l i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att en transaktion genom vilken en samfällighetsförening för bostadsägare levererar värme till sina medlemmar undantas från mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

50 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 (tredje avdelningen) följande:

Artikel 135.1 led l i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som innebär att en transaktion genom vilken en samfällighetsförening för bostadsägare levererar värme till sina medlemmar undantas från mervärdesskatt.

Underskrifter