Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 17 grudnia 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienie dzierżawy i wynajmu nieruchomości – Uregulowanie krajowe zwalniające z VAT dostawę energii cieplnej przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz właścicieli należących do tej wspólnoty

W sprawie C-449/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych dla Badenii-Wirtembergii, Niemcy) postanowieniem z dnia 12 września 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 czerwca 2019 r., w postępowaniu:

WEG Tevesstraße

przeciwko

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego trzeciej izby, N. Wahl, F. Biltgen (sprawozdawca) i L.S. Rossi, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i L. Mantl, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 września 2020 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: niemiecki.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 14) (zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Skarga ta została wniesiona w ramach sporu pomiędzy wspólnotą właścicieli lokali mieszkalnych i wspólnych części budynku WEG Tevesstraße (zwaną dalej „WEG Tevesstraße"), składającą się ze spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, organu władzy publicznej i gminy, a Finanzamt Villingen-Schwenningen (urzędem skarbowym w Villingen-Schwenningen, Niemcy) (zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie ustalenia odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) w związku z kosztami nabycia i eksploatacji agregatu kogeneracyjnego za rok 2012.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

4 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu".

5 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel".

6 Artykuł 15 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Energia elektryczna, gaz, energia cieplna lub chłodnicza i tym podobne są uważane za rzeczy".

7 Artykuł 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

l) dzierżawę i wynajem nieruchomości".

8 Artykuł 136 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie do celów działalności zwolnionej na podstawie art. 132, 135, 371, 375, 376 i 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 i art. 380–390c, jeżeli towary te nie dały prawa do odliczenia;

b) dostawy towarów, przy których nabyciu lub wykorzystaniu VAT nie podlegał odliczeniu zgodnie z art. 176”.

Prawo niemieckie

9 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386) w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„Podatkowi obrotowemu podlegają następujące transakcje:

1) dostawy i inne świadczenia, które przedsiębiorca dokonuje odpłatnie na terytorium kraju w ramach swojego przedsiębiorstwa. […]”.

10 Zgodnie z § 4 pkt 13 UStG z VAT zwolnione są „świadczenia, jakie wspólnoty właścicieli lokali […] wykonują […] na rzecz właścicieli lokali i właścicieli części wspólnych budynku, o ile świadczenia te polegają na pozostawieniu części wspólnej własności do użytkowania, utrzymania, naprawy i pozostałych czynności zarządu, a także na dostawie energii cieplnej i podobnych rzeczy”.

11 Paragraf 9 ust. 1 UStG stanowi, że przedsiębiorca może odstąpić od zwolnienia przewidzianego w § 4 pkt 13, jeżeli transakcja jest dokonywana na rzecz innego przedsiębiorcy do celów jego przedsiębiorstwa.

12 Paragraf 15 ust. 1, 2 i 4 UStG stanowi między innymi:

„1) Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1. Podatki podlegające zapłacie na mocy ustawy za dostawy i inne usługi, które zostały wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę.

[…]

2) Odliczenie podatku naliczonego nie ma zastosowania do podatku od dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz innych świadczeń, które przedsiębiorca wykorzystuje do celów następujących transakcji:

1. transakcji zwolnionych z podatku;

[…]

4) Jeżeli przedsiębiorca wykorzystuje towary dostarczone, importowane lub nabyte wewnątrzwspólnotowo lub wykorzystuje inne usługi tylko częściowo w celu dokonania transakcji niedających prawa do odliczenia, część podatku naliczonego, która przypada na te transakcje, nie podlega odliczeniu […]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 W 2012 r. WEG Tevesstraße zainstalowała agregat kogeneracyjny na gruntach należących do właścicieli będących członkami wspólnoty w celu jego eksploatacji. Energia elektryczna wytwarzana przez ten agregat była dostarczana dystrybutorowi energii, natomiast wytwarzaną energię cieplną dostarczano właścicielom należącym do tej wspólnoty. WEG Tevesstraße złożyła wniosek o odliczenie VAT i na tej podstawie zażądała od Finanzamt kwoty odpowiadającej VAT naliczonemu w łącznej wysokości 19 765,17 EUR z tytułu kosztów nabycia i eksploatacji przedmiotowego agregatu za rok 2012.

14 W grudniu 2014 r. Finanzamt wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania w VAT za 2012 r., dopuszczającą odliczenie VAT naliczonego w odniesieniu do kwoty związanej z produkcją energii elektrycznej, która odpowiada 28% żądanej kwoty, ale odmówił odliczenia VAT naliczonego w odniesieniu do kwoty związanej z produkcją energii cieplnej, która odpowiada 72% żądanej kwoty. Na poparcie swojego stanowiska Finanzamt podniósł, że dostawa energii cieplnej przez wspólnotę właścicieli na rzecz jej członków stanowi, zgodnie z § 4 pkt 13 UStG, transakcję zwolnioną z VAT.

15 W następstwie oddalenia przez Finanzamt odwołania wniesionego przez WEG Tevesstraße wspólnota ta wniosła do sądu odsyłającego skargę zmierzającą do odliczenia VAT naliczonego w odniesieniu do kwoty odpowiadającej wytworzeniu energii cieplnej. Na poparcie swojej skargi podnosi ona zasadniczo, że ten przepis UStG jest sprzeczny z prawem Unii, ponieważ dyrektywa VAT nie zawiera żadnego przepisu pozwalającego na zwolnienie dostaw energii cieplnej dokonywanych przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz tych właścicieli.

16 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że podobnie jak część niemieckiej doktryny sąd odsyłający ma wątpliwości co do tego, czy zwolnienie przewidziane w § 4 pkt 13 UStG może opierać się na art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, a w konsekwencji, czy dyrektywa VAT stoi na przeszkodzie takiemu uregulowaniu krajowemu.

17 W tych okolicznościach Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych dla Badenii-Wirtembergii, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi państwa członkowskiego, zgodnie z którym dostawa ciepła przez wspólnoty właścicieli lokali na rzecz tychże właścicieli jest zwolniona z [VAT]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które zwalnia z VAT dostawę energii cieplnej przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz właścicieli należących do tej wspólnoty.

19 Na wstępie należy zauważyć, jak uczynił to rzecznik generalny w pkt 20 opinii, że aby móc udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, należy wziąć pod uwagę okoliczności faktyczne i prawne charakteryzujące ten wniosek.

20 W tym względzie należy zauważyć, że pytanie prejudycjalne opiera się na założeniu, iż działalność będąca przedmiotem postępowania głównego stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu VAT w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

21 Przede wszystkim, założenie to w istocie znajduje potwierdzenie w samym przedmiocie pytania prejudycjalnego. Zwolnienia przewidziane w dyrektywie VAT mają bowiem zastosowanie wyłącznie do działalności objętej zakresem tej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 czerwca 1998 r., Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, pkt 18; z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 59; z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 26), w związku z czym, jeżeli dostawa energii cieplnej będąca przedmiotem postępowania głównego nie wchodzi w zakres stosowania dyrektywy VAT, nie powstaje pytanie, czy dyrektywa ta stoi na przeszkodzie zwolnieniu takiemu jak przewidziane w § 4 pkt 13 UStG. Ponadto założenie to potwierdza okoliczność, że sąd odsyłający w swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wyraźnie wymienia art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

22 Następnie, jak wynika z uwag przedstawionych przez rząd niemiecki, ustawodawca niemiecki uznał, że zwolnienie przewidziane w § 4 pkt 13 UStG jest konieczne, jeżeli świadczenia i dostawy dokonywane przez wspólnoty właścicieli lokali na rzecz ich członków co do zasady są opodatkowane VAT.

23 Wreszcie, jak wskazał sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z orzecznictwa Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy), a konkretnie z wyroku z dnia 20 września 2018 r. IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, pkt 56), wynika, że odpłatne dostarczanie energii cieplnej przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz jej członków stanowi dostawę opodatkowaną VAT w rozumieniu § 1 ust. 1 UStG, która powinna być zwolniona z tego podatku na podstawie § 4 pkt 13 UStG.

24 W tym względzie należy przypomnieć, że o ile dyrektywa VAT zakreśla bardzo szeroko zakres zastosowania VAT, o tyle podatkiem tym objęta jest wyłącznie działalność o charakterze gospodarczym (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, dotyczącym opodatkowanych transakcji, VAT podlegają bowiem, między innymi, odpłatne dostawy towarów dokonane na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W odniesieniu do działalności będącej przedmiotem postępowania głównego, a mianowicie dostawy energii cieplnej, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 15 ust. 1 dyrektywy VAT energia cieplna jest uważana za rzecz. Z powyższego wynika, że działalność ta stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy.

27 W odniesieniu do kwestii, czy dostawa jest dokonywana odpłatnie, należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie orzekał, iż fakt, że dostawa towarów jest dokonywana „odpłatnie" w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy dostarczonym towarem a otrzymanym wynagrodzeniem. Tego rodzaju bezpośredni związek istnieje tylko wtedy, gdy pomiędzy dostawcą a odbiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż cena otrzymana przez dostawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości dostarczonego towaru. Ponadto owo wynagrodzenie powinno stanowić wartość subiektywną, rzeczywiście otrzymaną i możliwą do wyrażenia w pieniądzu (wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W niniejszym wypadku z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika – co podlega jednak weryfikacji przez sąd odsyłający – że każdy właściciel należący do WEG Tevesstraße za dostawę energii cieplnej płaci tej wspólnocie wynagrodzenie, którego wysokość jest określana na podstawie jego indywidualnego zużycia ciepła wykazanego na jego indywidualnym liczniku. Gdyby taka sytuacja miała miejsce, należałoby dojść do wniosku, że będąca przedmiotem postępowania głównego dostawa energii cieplnej ma miejsce „odpłatnie" w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

29 W odniesieniu do pojęcia „podatnika VAT”, nawet jeśli sąd odsyłający nie wydaje się kwestionować statusu wspólnoty właścicieli lokali takiej jak WEG Tevesstraße jako podatnika VAT, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „podatnikiem” jest „każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału sformułowania wykorzystane w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, w szczególności sformułowanie „każda osoba”, nadają pojęciu „podatnika” szerokie znaczenie wskazujące na samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej w tym sensie, że wszelkie osoby fizyczne i prawne, tak prawa publicznego, jak i prywatnego, a nawet jednostki pozbawione osobowości prawnej, które obiektywnie spełniają kryteria zawarte w tym przepisie, są uznawane za podatników VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Aby stwierdzić, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, należy zbadać, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze (wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 O ile ostatecznie do sądu krajowego, który jako jedyny jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych, należy ustalenie – w świetle rozważań przedstawionych w pkt 29 i 30 niniejszego wyroku – czy wspólnota właścicieli lokali taka jak WEG Tevesstraße powinna zostać uznana za prowadzącą „samodzielnie” działalność, taką jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, polegającą na wytwarzaniu i sprzedaży energii cieplnej, o tyle Trybunał, który powinien udzielić sądowi odsyłającemu użytecznych odpowiedzi, jest właściwy do udzielenia wskazówek, opartych na aktach sprawy w postępowaniu głównym oraz na przedłożonych mu pisemnych i ustnych uwagach, które umożliwią mu wydanie orzeczenia w rozpatrywanej przez niego konkretnej sprawie.

32 W tym względzie, po pierwsze, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 49 opinii, z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z prawem niemieckim wspólnota właścicieli lokali taka jak WEG Tevesstraße jest osobą prawną odrębną od właścicieli, którzy są jej członkami. Ponadto zbieżne interesy gospodarcze między wspólnotą właścicieli lokali a danymi właścicielami nie wystarczają do wykazania, że owa wspólnota nie prowadzi „samodzielnej” działalności w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

33 Po drugie, prawdą jest, że zgodnie z art. 11 dyrektywy VAT każde państwo członkowskie może, po konsultacji z komitetem doradczym ds. VAT, o którym mowa w art. 398 tej dyrektywy, uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego, które są prawnie niezależne, ale ściśle ze sobą powiązane pod względem finansowym, gospodarczym i organizacyjnym. W niniejszej sprawie nie ma jednak potrzeby badania art. 11, ponieważ z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika, by niemieckie organy podatkowe opierały się w postępowaniu głównym na jednostce podatkowej w rozumieniu tego przepisu.

34 Pojęcie „działalności gospodarczej” zostało zdefiniowane w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że analiza tej definicji wskazuje na szeroki zakres stosowania pojęcia „działalności gospodarczej” oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Określona działalność jest więc uznawana za gospodarczą, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2009 r., Komisja/Hiszpania, C-154/08, niepublikowany, EU:C:2009:695, pkt 89 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Nawet przy założeniu, że działalność wykonywana przez wspólnotę właścicieli lokali mieszkalnych, taką jak WEG Tevesstraße, polega na wykonywaniu funkcji powierzonych jej przez przepisy krajowe, okoliczność ta nie ma sama w sobie znaczenia dla zakwalifikowania tych świadczeń jako działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2015 r., Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 39, 40).

36 W niniejszej sprawie dostawa energii cieplnej wynika z eksploatacji przez WEG Tevesstraße agregatu kogeneracyjnego. Jak wynika z pkt 28 niniejszego wyroku, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, nie jest kwestionowane, że dostawa energii cieplnej miała miejsce w zamian za wynagrodzenie płacone przez właścicieli należących do tej wspólnoty. Bezsporne jest również, że wpływy otrzymywane w ten sposób przez tę wspólnotę miały charakter stały. Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że energia elektryczna wytwarzana przez ten agregat jest dostarczana przedsiębiorstwu zajmującemu się dystrybucją energii i że dostawa ta była również wynagradzana.

37 Zarówno z brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, jak i z orzecznictwa Trybunału wynika, że wykorzystywanie dóbr materialnych lub niematerialnych uznaje się za mające cel zarobkowy niezależnie od tego, czy ma to na celu osiągnięcie zysku (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Wynika z tego, co potwierdza założenie, na którym opiera się pytanie prejudycjalne, że dyrektywa VAT ma zastosowanie w niniejszej sprawie i że dostawa energii cieplnej będąca przedmiotem postępowania głównego stanowi dostawę towarów co do zasady opodatkowaną VAT w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

39 Po tym wyjaśnieniu należy w pierwszej kolejności zbadać podniesioną przez sąd odsyłający i rząd niemiecki kwestię, czy zwolnienie takie jak zawarte w § 4 pkt 13 UStG może być objęte zakresem stosowania art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają z podatku „dzierżawę i wynajem nieruchomości". W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcia użyte do określenia zwolnień, o których mowa w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT, w tym pojęcia „dzierżawy" i „wynajmu nieruchomości", należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Ponadto w braku definicji tych pojęć w dyrektywie VAT Trybunał określił „wynajem nieruchomości" w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. l) tej dyrektywy jako prawo przyznane przez właściciela nieruchomości najemcy, za wynagrodzeniem i na umówiony czas, do zajmowania tej nieruchomości oraz wykluczenia osób trzecich z korzystania z tego prawa (zob. w szczególności wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Trybunał wyjaśnił również, że zwolnienie przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. l) VAT wynika z faktu, że najem nieruchomości, choć stanowi działalność gospodarczą, to jest zwykle działalnością stosunkowo pasywną, niewytwarzającą znaczącej wartości dodanej. Działalność tego typu należy zatem odróżnić od innych rodzajów działalności, które mają charakter przemysłowy lub handlowy bądź których przedmiot polega raczej na wykonaniu świadczenia niż na zwykłym udostępnieniu mienia, takich jak prawo do używania pola golfowego, prawo do używania mostu za pobraniem opłaty za przejazd lub prawo do zainstalowania dystrybutorów papierosów w lokalu handlowym [wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (usługa przechowywania w centrum danych), C-215/19, EU:C:2020:518, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo].

42 W postępowaniu głównym, jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, sporna działalność polega na dostawie energii cieplnej wytworzonej w wyniku eksploatacji agregatu kogeneracyjnego przez WEG Tevesstraße. W ramach takiej dostawy energii cieplnej wspólnota ta dokonuje zwykłej sprzedaży rzeczy, które są wynikiem eksploatacji innych rzeczy, wprawdzie

nieruchomych, jednak bez przyznania nabywcom energii cieplnej, czyli właścicielom należącym do tej wspólnoty, prawa do zajmowania nieruchomości, w tym przypadku agregatu kogeneracyjnego, oraz do wyłączenia każdej innej osoby z korzystania z takiego prawa w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 40 niniejszego wyroku.

43 Co się tyczy w drugiej kolejności kwestii podniesionej również przez sąd odsyłający i rząd niemiecki, czy zwolnienie takie jak przewidziane w § 4 pkt 13 UStG opiera się na protokole nr 7 z posiedzenia Rady Unii Europejskiej z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie art. 13 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), należy przypomnieć, że zgodnie z tym protokołem „Rada i Komisja [Europejska] oświadczają, że państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku udostępnienie własności wspólnej do celów użytkowania, utrzymania, naprawy i wszelkich innych czynności zarządu dla tej własności wspólnej, a także dostawę energii cieplnej i podobnych rzeczy, jeżeli czynności te są dokonywane przez wspólnoty właścicieli lokali na rzecz właścicieli".

44 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że deklaracje wyrażane w trakcie prac przygotowawczych prowadzących do przyjęcia dyrektywy nie mogą być wykorzystywane w celu interpretacji tej dyrektywy, gdy w brzmieniu danego przepisu brakuje odniesienia do treści deklaracji, a ponadto deklaracje takie pozbawione są charakteru prawnego (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 października 2009 r., Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Należy stwierdzić, że ma to miejsce w niniejszej sprawie, ponieważ ani art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, który przewidywał zwolnienie z podatku najmu lub dzierżawy nieruchomości, ani art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, który zastąpił ten przepis, nie zawierają żadnej wskazówki pozwalającej stwierdzić, że deklaracja Rady i Komisji zawarta w tym protokole znalazła wyraz w tych przepisach.

46 Należy zatem stwierdzić, że art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie takie jak przewidziane w § 4 pkt 13 UStG nie wchodzi w zakres tego przepisu.

47 Wniosku tego nie podważa argument wysunięty przez rząd niemiecki, oparty w sposób dorozumiany na zasadzie neutralności podatkowej, zgodnie z którym dostawa energii cieplnej przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz właścicieli należących do tej wspólnoty powinna być zwolniona z VAT w celu zapewnienia równego traktowania pod względem VAT właścicieli i najemców domów jednorodzinnych, nieopodatkowanych VAT lub zwolnionych z tego podatku, gdy dostarczają oni energię cieplną na własną rzecz jako właściciele lub jednocześnie wynajmują dom i instalację cieplną, oraz współwłaścicieli nieruchomości opodatkowanych VAT, jeżeli wspólnota, do której należą, dostarcza im energię cieplną.

48 Prawdą jest bowiem, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej, która jest przeniesieniem przez prawodawcę Unii na grunt VAT ogólnej zasady równego traktowania (wyrok z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo), sprzeciwia się w szczególności odmiennemu traktowaniu w zakresie VAT towarów lub świadczenia usług podobnych, a więc konkurujących ze sobą (wyrok z dnia 14 grudnia 2017 r., Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że zasadę tę należy interpretować w ten sposób, że odmienne traktowanie pod względem VAT dwóch dostaw towarów lub świadczenia usług, które są identyczne lub podobne z punktu widzenia konsumenta i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, wystarcza do stwierdzenia naruszenia tej zasady (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 36). Należy jednak stwierdzić, że argument wysunięty przez rząd niemiecki opiera się na porównaniu dostaw towarów na

rzecz dwóch wyraźnie odrębnych grup konsumentów, a okoliczność, że grupy te są potencjalnie odmiennie traktowane, jest jedynie konsekwencją dokonanego przez osoby należące do tych grup wyboru, czy być, czy też nie być właścicielem lokalu w budynku należącym do wspólnoty.

49 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które zwalnia z VAT dostawę energii cieplnej przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz właścicieli należących do tej wspólnoty.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które zwalnia z podatku od wartości dodanej dostawę energii cieplnej przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz właścicieli należących do tej wspólnoty.

Podpisy