Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

17. prosince 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození pachtu nebo nájmu nemovitosti od daně – Vnitrostátní právní úprava, která osvobozuje dodávku tepla společenstvím vlastníků bytových jednotek vlastníkům, kteří jsou členy tohoto společenství, od DPH“

Ve věci C-449/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud spolkové země Bádensko-Württembersko, Německo) ze dne 12. září 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 13. června 2019, v řízení

WEG Tevesstraße

proti

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci předsedy třetího senátu, N. Wahl, F. Biltgen (zpravodaj) a L. S. Rossi, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za německou vládu J. Möllerem a S. Eisenberg, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a L. Mantlem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. září 2020,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společenstvím vlastníků bytových jednotek a společných prostor nemovitosti WEG Tevesstraße (dále jen „WEG Tevesstraße“), jež se skládá ze společnosti s ručením omezeným, veřejnoprávního subjektu a obce, a Finanzamt Villingen-Schwenningen (finanční úřad ve Villingen-Schwenningen, Německo) (dále jen „Finanzamt“) ohledně stanovení odpočtu daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu v souvislosti s náklady na pořízení a provoz kogenerační tepelné jednotky za rok 2012.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

4 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH zní:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

6 Článek 15 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Elektřina, plyn, tepelná nebo chladící energie a podobné se považují za hmotný majetek.“

7 Článek 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

l) pacht nebo nájem nemovitosti.“

8 Článek 136 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) dodání zboží použitého výlučně na činnost, která je osvobozena od daně podle článků 132, 135, 371, 375, 376 a 377, čl. 378 odst. 2, čl. 379 odst. 2 a článků 380 až 390b, pokud u tohoto zboží nevznikl nárok na odpočet daně;

b) dodání zboží, při jehož pořízení nebo použití v souladu s článkem 176 nevznikl nárok na odpočet daně.“

Německé právo

9 Ustanovení § 1 odst. 1 bodu 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG“), stanoví:

„Dani z obratu podléhají tato plnění:

1) dodání zboží nebo jiná plnění uskutečněná za úplatu v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti […]“

10 Podle § 4 bodu 13 UStG jsou od DPH osvobozena „plnění, která společenství vlastníků bytových jednotek poskytují […] vlastníkům bytových jednotek a částí nemovitosti, pokud tato plnění spočívají v poskytnutí společného majetku pro účely užívání, údržby, oprav a pro jiné účely správy tohoto společného majetku, jakož i dodávce tepla a dodání obdobných plnění.“

11 Ustanovení § 9 odst. 1 UStG stanoví, že se hospodářský subjekt může vzdát nároku na osvobození od daně stanoveného v uvedeném § 4 bodě 13, pokud je plnění uskutečněno pro účely podnikání jiného hospodářského subjektu.

12 Ustanovení § 15 odst. 1, 2 a 4 UStG zejména stanoví:

„(1) Podnikatel může odpočíst následující částky daně zaplacené na vstupu:

1. daň splatnou ze zákona za dodání a jiná plnění, která byla uskutečněna jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku.

[…]

(2) Z odpočtu daně je vyloučena daň za dodání zboží, dovoz zboží a pořízení zboží uvnitř Společenství a za poskytování dalších služeb, které podnikatel používá k uskutečňování následujících plnění:

1. plnění osvobozená od daně;

[…]

(4) Používá-li podnikatel pro svůj podnik zboží dodané, dovezené nebo pořízené uvnitř Společenství nebo jiné jemu poskytnuté plnění jen zčásti k uskutečňování plnění, u kterých je vyloučen nárok na odpočet, není odpočitatelná ta část daně zaplacené na vstupu, která z hospodářského hlediska připadá na tato plnění […]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

13 V roce 2012 vystavělo společenství WEG Tevesstraße na území náležejícím vlastníkům, kteří jsou členy tohoto společenství, kogenerační tepelnou jednotku za účelem jejího provozu. Elektrická energie vyráběná touto jednotkou byla dodána distributorovi elektřiny, zatímco vyrobené teplo bylo dodáno vlastníkům, kteří jsou členy uvedeného společenství. WEG Tevesstraße požádalo o odpočet DPH a z tohoto důvodu se domáhalo, aby mu Finanzamt vyplatil částku odpovídající DPH zaplacené na vstupu v celkové výši 19 765,17 eura v souvislosti s náklady na pořízení a provoz uvedené jednotky za rok 2012.

14 V prosinci 2014 vydal Finanzamt daňový výměr DPH za rok 2012, kterým uznal odpočet DPH zaplacené na vstupu ohledně částky týkající se výroby elektřiny, jež odpovídala 28 % požadované částky, avšak odmítl odpočet DPH zaplacené na vstupu pro částku týkající se výroby tepla, jež odpovídala 72 % požadované částky. Na podporu svého stanoviska Finanzamt tvrdil, že dodávka tepla společenstvím vlastníků vlastníkům, kteří jsou členy tohoto společenství, je podle § 4 bodu 13 UStG plněním osvobozeným od DPH.

15 Když Finanzamt zamítl odpor podaný WEG Tevesstraße, podalo toto společenství žalobu k předkládajícímu soudu za účelem získání odpočtu DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s částkou odpovídající výrobě tepla. Žalobce na podporu své žaloby v podstatě tvrdí, že uvedené ustanovení UStG je v rozporu s unijním právem, neboť směrnice o DPH neobsahuje žádné ustanovení, jež by umožňovalo osvobodit od daně dodávku tepla uskutečněnou společenstvím vlastníků těmto vlastníkům.

16 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že obdobně jako část německé právní doktríny má i předkládající soud pochybnosti o tom, zda se může osvobození od daně stanovené v § 4 bodu 13 UStG opírat o čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, a tudíž zda směrnice o DPH brání, či nikoli takovéto vnitrostátní právní úpravě.

17 Za těchto podmínek se Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud spolkové země Bádensko-Württembersko, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je nutné ustanovení směrnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle níž je dodávka tepla poskytovaná společenstvími vlastníků bytových jednotek vlastníkům bytových jednotek osvobozena od [DPH]?“

K předběžné otázce

18 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která osvobozuje od DPH dodávku tepla poskytovanou společenstvím vlastníků bytových jednotek vlastníkům, kteří jsou členy tohoto společenství.

19 Na úvod je třeba podotknout – jak to učinil generální advokát v bodě 20 stanoviska – že k tomu, aby mohla být předkládajícímu soudu podána užitečná odpověď, je nutno přihlédnout ke skutkovým a právním okolnostem charakteristickým pro tuto žádost.

20 V této souvislosti je třeba konstatovat, že položená otázka spočívá na předpokladu, že činnost dotčená v původním řízení je plněním, které je předmětem DPH, ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

21 Nejprve je třeba podotknout, že tento předpoklad je ve skutečnosti podepřen samotným předmětem předběžné otázky. Osvobození od daně stanovená směrnicí o DPH se totiž mají použít pouze na činnosti spadající do oblasti působnosti této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. června 1998, Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, bod 18; ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, bod 59, a ze dne 13. března 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, bod 26), takže kdyby dodávka tepla, o kterou jde v původním řízení, nespadala do oblasti působnosti směrnice o DPH, otázka, zda tato směrnice brání, či nikoli takovému osvobození od daně, jako je to uvedené v § 4 bodě 13 UStG, by nevyvstala. Tento předpoklad je mimoto potvrzen okolností, že předkládající soud ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce výslovně zmiňuje čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

22 Dále je třeba uvést, že jak vyplývá z vyjádření předloženého německou vládou, měl německý zákonodárce za to, že osvobození od daně zavedené v § 4 bodě 13 UStG bylo nezbytné, neboť služby a dodávky poskytované společenstvími vlastníků bytových jednotek ve prospěch členů tohoto společenství v zásadě podléhají DPH.

23 Konečně, jak předkládající soud uvedl v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, z judikatury Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo), konkrétně z rozsudku ze dne 20. září 2018 IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, bod 56), vyplývá, že dodávka tepla za úplatu poskytovaná společenstvím vlastníků bytových jednotek členům tohoto společenství je dodáním podléhajícím DPH podle § 1 odst. 1 UStG, ale musí být od této daně osvobozeno na základě § 4 bodu 13 UStG.

24 V této souvislosti je třeba připomenout, že ačkoli směrnice o DPH stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, vztahuje se tato daň pouze na činnosti, které mají ekonomickou povahu (rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 20 a citovaná judikatura).

25 Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, týkajícího se zdanitelných plnění, je totiž předmětem DPH mimo jiné dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 21 a citovaná judikatura).

26 Pokud jde o činnost dotčenou v původním řízení, a sice dodávku tepla, je třeba podotknout, že podle čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH je teplo považováno za hmotný majetek. Z toho vyplývá, že tato činnost je dodáním zboží ve smyslu čl. 14 odst. 1 této směrnice.

27 Pokud jde o otázku, zda k dodání dochází za úplatu, je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně judikoval, že skutečnost, že dodání zboží je uskutečněno „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, předpokládá existenci přímé souvislosti mezi dodaným zbožím a získanou protihodnotou. Taková přímá souvislost existuje jen tehdy, pokud mezi dodavatelem a kupujícím existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž cena obdržená dodavatelem představuje skutečnou protihodnotu dodaného zboží. Navíc musí tato protihodnota představovat subjektivní hodnotu, která byla skutečně obdržena a je vyjádřitelná v penězích (rozsudek ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 43 a citovaná judikatura).

28 V projednávané věci ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá – což však musí ověřit předkládající soud – že každý vlastník, který je členem společenství WEG Tevesstraße, poskytuje tomuto společenství protihodnotu za dodávku tepla, jejíž výše je určena podle individuální spotřeby tepla zaznamenané na individuálním měřiči. Kdyby se výše uvedená skutečnost prokázala, bylo by třeba dospět k závěru, že k dodávce tepla dotčené v původním řízení dochází „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

29 Pokud jde o pojem „osoba povinná k DPH“, a přestože postavení takového společenství vlastníků bytových jednotek, jako je WEG Tevesstraße, jako osoby povinné k DPH není podle všeho předkládajícím soudem zpochybněno, je třeba připomenout, že podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí „jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. Podle judikatury Soudního dvora výrazy použité v čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, zejména výraz „jakákoliv“, vymezují pojem „osoba povinná k dani“ širokým způsobem založeným na samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní subjektivity, které objektivně splňují kritéria uvedená v tomto ustanovení, jsou považovány za osoby povinné k DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 27 a citovaná judikatura).

30 Za účelem konstatování samostatnosti při výkonu ekonomické činnosti je třeba ověřit, zda dotyčná osoba provádí své činnosti vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností (rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, bod 28 a citovaná judikatura).

31 I když v konečném důsledku přísluší vnitrostátnímu soudu, který je jediný příslušný pro posouzení skutkových okolností, aby s ohledem na úvahy uvedené v bodech 29 a 30 tohoto rozsudku určil, zda takové společenství vlastníků bytových jednotek, jako je WEG Tevesstraße, musí být považováno za „samostatně“ vykonávající takovou činnost, o kterou jde v původním řízení a jež spočívá ve výrobě tepla a obchodu s ním, Soudní dvůr, který má poskytnout předkládajícímu soudu užitečné odpovědi, má pravomoc poskytnout údaje vycházející ze spisu ve věci v původním řízení, jakož i z písemných a ústních vyjádření, která mu byla předložena, které předkládajícímu soudu umožní rozhodnout v konkrétním sporu, který mu byl předložen.

32 V této souvislosti je na jedné straně třeba podotknout, že jak to uvedl generální advokát v bodě 49 stanoviska, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v německém právu je takové společenství vlastníků bytových jednotek, jako je WEG Tevesstraße, právnickou osobou odlišnou od vlastníků, kteří toto společenství tvoří. Navíc shodné ekonomické zájmy společenství vlastníků bytových jednotek a dotyčných vlastníků nestačí k učinění závěru, že uvedené společenství nevykonává předmětnou činnost „samostatně“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH.

33 Na druhé straně je pravda, že podle článku 11 směrnice o DPH může každý členský stát po konzultaci s Poradním výborem pro DPH ve smyslu článku 398 této směrnice považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu, a jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. V projednávané věci však není namístě zkoumat tento článek 11, neboť ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že by německá finanční správa zmínila ve věci v původním řízení jedinou osobu povinnou k dani ve smyslu tohoto ustanovení.

34 Pojem „ekonomická činnost“ je definován v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci směrnice o DPH tak, že zahrnuje veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že z těchto definic je jasně patrný rozsah působnosti pojmu „ekonomické činnosti“, jakož i objektivní charakter tohoto pojmu, a to v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na její účel nebo výsledky. Činnost je tak obecně kvalifikována jako ekonomická, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2009, Komise v. Španělsko, C-154/08, nezveřejněný, EU:C:2009:695, bod 89 a citovaná judikatura).

35 Za předpokladu, že činnosti vykonávané takovým společenstvím vlastníků bytových jednotek, jako je WEG Tevesstraße, spočívají ve výkonu funkcí, které mu jsou svěřeny vnitrostátními právními předpisy, je takováto okolnost jako taková bezvýznamná pro kvalifikaci těchto plnění jako ekonomických činností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. října 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, body 39 a 40).

36 V projednávané věci je dodávka tepla výsledkem provozu kogenerační tepelné jednotky společenstvím WEG Tevesstraße. Jak vyplývá z bodu 28 tohoto rozsudku, s výhradou ověření předkládajícím soudem není podle všeho zpochybňováno, že k dodávce tepla došlo za úplatu poskytnutou vlastníky, kteří jsou členy tohoto společenství. Není zpochybňováno ani to, že příjmy takto získané uvedeným společenstvím byly pravidelné. Z předkládacího rozhodnutí mimoto vyplývá, že elektrická energie vyrobená uvedenou jednotkou je dodávána distributorovi elektrické energie a že toto dodání bylo též uskutečněno za úplatu.

37 Ze znění čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH i z judikatury Soudního dvora vyplývá, že k tomu, aby bylo využívání hmotného nebo nehmotného majetku považováno za využívání za účelem získávání příjmu z něj, je irelevantní, že účelem tohoto využívání je dosahování zisku, či nikoli (rozsudek ze dne 2. června 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 35 a citovaná judikatura).

38 Jak to ostatně potvrzuje předpoklad, na kterém je založena předběžná otázka, z výše uvedeného vyplývá, že se směrnice o DPH v projednávané věci použije a dodávka tepla dotčená v původním řízení je dodáním zboží, které je v zásadě předmětem DPH ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice.

39 Po tomto upřesnění je třeba posoudit zaprvé otázku, kterou vznesl předkládající soud a německá vláda, zda takové osvobození od daně, jaké je obsaženo v § 4 bodě 13 UStG, může spadat pod čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, podle něhož členské státy osvobodí od daně „pacht nebo nájem nemovitosti“. V tomto ohledu je nutno připomenout, že podle ustálené judikatury je třeba výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH, včetně pojmů „pacht“ nebo „nájem nemovitosti“, vykládat striktně, jelikož tato osvobození představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého poskytnutí služby uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu (viz zejména rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 37 a citovaná judikatura).

40 Navíc vzhledem k tomu, že tyto pojmy nejsou ve směrnici o DPH definovány, vymezil Soudní dvůr „nájem nemovitosti“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. l) této směrnice tak, že pronajímatel nemovitosti převede na nájemce za úplatu a na sjednanou dobu právo užívat tuto nemovitost a vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (viz zejména rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 36 a citovaná judikatura).

41 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH lze vysvětlit na základě skutečnosti, že přestože je nájem nemovitosti ekonomickou činností, obvykle představuje poměrně pasivní činnost, která nevytváří významnější přidanou hodnotu. Takovou činnost je tedy třeba odlišovat od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového a obchodního podnikání, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako například právo užívat golfové hřiště, právo užívat most za mýtné nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení [rozsudek ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Hostingová služba výpočetního střediska), C-215/19, EU:C:2020:518, bod 41 a citovaná judikatura].

42 Jak vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, v projednávané věci spočívá dotčená činnost v dodávce tepla vyrobeného prostřednictvím provozu kogenerační tepelné jednotky společenstvím WEG Tevesstraße. Poskytováním takovéto dodávky tepla přitom toto společenství uskutečňuje prostý prodej hmotného majetku, který je výsledkem provozu jiného hmotného majetku, jenž je bezpochyby

nemovitostí, avšak nepřiznává odběratelům tepla, tedy vlastníkům, kteří jsou členy uvedeného společenství, právo obývat nemovitost, v daném případě kogenerační tepelnou jednotku, a vyloučit jakoukoli jinou osobu z výkonu tohoto práva ve smyslu judikatury zmíněné v bodě 40 tohoto rozsudku.

43 Pokud jde zadruhé o otázku, kterou vznesly též předkládající soud a německá vláda, zda takové osvobození od daně, jaké je obsaženo v § 4 bodě 13 UStG, nachází svůj základ v zápise č. 7 z jednání Rady Evropské unie ze dne 17. května 1977 ohledně článku 13 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), je třeba připomenout, že podle tohoto zápisu „[R]ada a [Evropská] komise prohlašují, že členské státy mohou od daně osvobodit poskytnutí společného majetku pro účely užívání, údržby, oprav a pro jiné účely správy tohoto společného majetku, jakož i dodávku tepla a dodání obdobných zboží, pokud jsou tato plnění uskutečňována společenstvím vlastníků bytových jednotek těmto vlastníkům.“

44 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že prohlášení učiněná během přípravných prací vedoucích k přijetí směrnice nemohou být použita pro účely výkladu této směrnice, pokud není učiněn žádný odkaz na obsah těchto prohlášení ve znění dotčeného ustanovení, a takováto prohlášení tedy nemají žádný právní význam (viz zejména rozsudek ze dne 22. října 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, bod 62 a citovaná judikatura).

45 Je přitom nutno konstatovat, že tak tomu je v projednávané věci, neboť čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, stanovující osvobození pachtu nebo nájmu nemovitosti od daně, ani čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, který toto ustanovení nahradil, neobsahují sebemenší indicii, jež by umožnila dospět k závěru, že zmíněná ustanovení činí odkaz na prohlášení Rady a Komise zaznamenané do uvedeného zápisu.

46 Je tudíž třeba dospět k závěru, že čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že takové osvobození od daně, jaké je obsaženo v § 4 bodu 13 UStG, nespadá pod toto ustanovení.

47 Tento závěr není zpochybněn argumentem předloženým německou vládou, který implicitně vychází ze zásady daňové neutrality, podle které by dodávka tepla společenstvím vlastníků bytových jednotek vlastníkům, kteří jsou členy tohoto společenství, měla být osvobozena od DPH za účelem zajištění rovného zacházení z hlediska DPH mezi vlastníky a nájemci rodinných domů, kteří nepodléhají DPH nebo jsou od ní osvobozeni, pokud si sami sobě dodávají teplo jakožto vlastníci, nebo si pronajímají dům zároveň s tepelným zařízením na straně jedné a na straně druhé spoluvlastníky nemovitosti podléhajícími DPH, pokud jim společenství, jehož jsou členy, dodává teplo.

48 Je vskutku pravda, že podle ustálené judikatury brání zásada daňové neutrality, kterou vyjádřil unijní normotvůrce v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení (rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 41 a citovaná judikatura), zejména tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (rozsudek ze dne 14. prosince 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, bod 52 a citovaná judikatura). Z judikatury Soudního dvora mimoto vyplývá, že tato zásada musí být vykládána v tom smyslu, že rozdílné zacházení z hlediska DPH se dvěma dodáními zboží nebo poskytnutími služeb, které jsou z pohledu spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby, stačí ke konstatování porušení této zásady (v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 36). Je však nutno konstatovat, že argumentace uvedená německou vládou spočívá na srovnání dodání zboží dvěma jasně odlišným skupinám spotřebitelů a skutečnost, že s těmito skupinami může být potenciálně zacházeno odlišně, je pouhým důsledkem volby učiněné osobami, jež jsou součástí těchto skupin, být, či nebýt vlastníky bytové jednotky v nemovitosti ve spoluvlastnictví.

49 S ohledem na vše výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která osvobozuje od DPH dodávku tepla poskytovanou společenstvím vlastníků bytových jednotek vlastníkům, kteří jsou členy tohoto společenství.

K nákladům řízení

50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 135 odst. 1 písm. l) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která osvobozuje od daně z přidané hodnoty dodávku tepla poskytovanou společenstvím vlastníků bytových jednotek vlastníkům, kteří jsou členy tohoto společenství.

Podpisy.