Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 17ης Δεκεμβρίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Απαλλαγή των πάσης φύσεως μισθώσεων ακινήτων – Εθνική ρύθμιση που απαλλάσσει από τον ΦΠΑ την παράδοση θερμότητας από ένωση ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών στους ιδιοκτήτες οι οποίοι μετέχουν στην ένωση»

Στην υπόθεση C-449/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικό δικαστήριο Βάδης-Βυρτεμβέργης, Γερμανία) με απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Ιουνίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

WEG Tevesstraße

κατά

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του τρίτου τμήματος, N. Wahl, F. Biltgen (εισηγητή) και L. S. Rossi, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Möller και την S. Eisenberg,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον L. Mantl,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009 (ΕΕ 2010, L 10, σ. 14) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της ένωσης ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών και τμημάτων του ακινήτου WEG Tevesstraße (στο εξής: WEG Tevesstraße), στην οποία μετέχουν μία εταιρία περιορισμένης ευθύνης, μία δημόσια αρχή και ένας δήμος, και της Finanzamt Villingen-Schwenningen (φορολογικής αρχής του Villingen-Schwenningen, Γερμανία) (στο εξής: Finanzamt), σχετικά με τον καθορισμό της έκπτωσης του φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) που καταβλήθηκε ως φόρος εισροών για τις δαπάνες απόκτησης και εκμετάλλευσης μονάδας συμπαραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας για το έτος 2012.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή».

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

5 Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

6 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.»

7 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

ιβ) τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων.»

8 Το άρθρο 136 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις παραδόσεις αγαθών τα οποία χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά σε δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τον φόρο, σύμφωνα με τα άρθρα 132, 135, 371, 375, 376 και 377, το άρθρο 378, παράγραφος 2, το άρθρο 379, παράγραφος 2, και τα άρθρα 380 έως 390β, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά δεν δημιούργησαν δικαίωμα έκπτωσης,

β) τις παραδόσεις αγαθών, των οποίων η απόκτηση ή η χρήση εξαιρείται του δικαιώματος έκπτωσης σύμφωνα με το άρθρο 176.»

Το γερμανικό δίκαιο

9 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. 2005 I, σ. 386), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών στην υπόθεση της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), προβλέπει τα εξής:

«Στον φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

1) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών τις οποίες επιχειρηματίας πραγματοποιεί εξ επαχθούς αιτίας στην ημεδαπή στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. […]»

10 Κατά το άρθρο 4, σημείο 13, του UStG, απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ «οι υπηρεσίες που παρέχονται από ενώσεις ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών [...] προς τους ιδιοκτήτες των οριζόντιων ιδιοκτησιών και των τμημάτων του ακινήτου, στο μέτρο που οι εν λόγω υπηρεσίες συνίστανται στη διάθεση του αντικειμένου της συνιδιοκτησίας για χρήση, συντήρηση, επισκευή ή για άλλες πράξεις διαχειρίσεως της συνιδιοκτησίας, καθώς και στην παράδοση θερμότητας και παρόμοιων αγαθών.»

11 Το άρθρο 9 παράγραφος 1, του UStG ορίζει ότι ο επιχειρηματίας μπορεί να παραιτηθεί από την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 4, σημείο 13, αν η πράξη πραγματοποιείται για τους σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας άλλου επιχειρηματία.

12 Το άρθρο 15, παράγραφοι 1, 2 και 4, του UStG προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«(1) Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπέσει τα ακόλουθα ποσά φόρου επί των εισροών:

1. τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για παραδόσεις αγαθών και λοιπές παροχές που πραγματοποιήθηκαν από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του.

[...]

(2) Δεν εκπίπτει ο φόρος εισροών για τις παραδόσεις, την εισαγωγή και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών καθώς και τις λοιπές παροχές που χρησιμοποιεί ο επιχειρηματίας για τις ακόλουθες πράξεις:

1. για απαλλασσόμενες πράξεις·

[...]

(4) Εάν ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για την επιχείρησή του αγαθό που παραδόθηκε, εισήχθη ή αποκτήθηκε στο εσωτερικό της Κοινότητας ή υπηρεσία που του παρασχέθηκε εν μέρει μόνο προκειμένου να πραγματοποιήσει πράξεις που αποκλείουν την έκπτωση του φόρου εισροών, το τμήμα του ποσού του φόρου εισροών το οποίο καταλογίζεται οικονομικώς στις εν λόγω πράξεις δεν εκπίπτει. [...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Το 2012 η WEG Tevesstraße κατασκεύασε, επί οικοπέδου ανήκοντος στους ιδιοκτήτες που μετέχουν στην ένωση αυτή, μονάδα συμπαραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας, με σκοπό την εκμετάλλευσή της. Η ηλεκτρική ενέργεια που παρήχθη από τη μονάδα αυτή παραδόθηκε σε διανομέα ενέργειας, ενώ η θερμότητα που παρήχθη από την ίδια μονάδα παραδόθηκε στους ιδιοκτήτες που μετείχαν στην εν λόγω ένωση. Η WEG Tevesstraße ζήτησε έκπτωση ΦΠΑ και, επ' αυτής της βάσεως, αιτήθηκε από τη Finanzamt ποσό που αντιστοιχούσε στον ΦΠΑ εισροών συνολικού ύψους 19 765,17 ευρώ, για τις δαπάνες κτήσης και εκμετάλλευσης της ανωτέρω μονάδας για το έτος 2012.

14 Τον Δεκέμβριο του 2014 η Finanzamt εξέδωσε πράξη επιβολής ΦΠΑ για το έτος 2012, με την οποία δέχθηκε την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών για το ποσό που αφορούσε την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, έκπτωση η οποία αντιστοιχούσε στο 28 % του ποσού που είχε ζητηθεί, αλλά αρνήθηκε την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών για το ποσό που αφορούσε την παραγωγή θερμότητας, έκπτωση η οποία αντιστοιχούσε στο 72 % του ποσού αυτού. Προς αιτιολόγηση της πράξης της, η Finanzamt υποστήριξε ότι η παράδοση θερμότητας από ένωση ιδιοκτητών στους ιδιοκτήτες που μετέχουν σε αυτή είναι πράξη που απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 4, σημείο 13, του UStG.

15 Εν συνεχεία, η WEG Tevesstraße υπέβαλε διοικητική ένσταση, η οποία απορρίφθηκε από τη Finanzamt και, κατόπιν τούτου, άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, ζητώντας την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών για το ποσό που αντιστοιχούσε στην παραγωγή θερμότητας. Προς στήριξη της προσφυγής της υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι η εν λόγω διάταξη του UStG αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης, καθόσον η οδηγία ΦΠΑ δεν περιέχει καμία διάταξη που να επιτρέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ για την παράδοση θερμότητας που πραγματοποιείται από ένωση συνιδιοκτητών προς τους εν λόγω συνιδιοκτήτες.

16 Από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο, όπως και μερίδα της γερμανικής θεωρίας, έχει αμφιβολίες ως προς το αν η προβλεπόμενη στο άρθρο 4, σημείο 13, του UStG απαλλαγή μπορεί να στηριχθεί στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, αν η εν λόγω εθνική ρύθμιση αντιβαίνει ή όχι στην οδηγία ΦΠΑ.

17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Baden-Württemberg (φορολογικό δικαστήριο Βάδης-Βυρτεμβέργης, Γερμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει οι διατάξεις της οδηγίας [ΦΠΑ] να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία η παράδοση θερμότητας από ένωση συνιδιοκτητών ακινήτου στους ιδιοκτήτες οριζοντίων ιδιοκτησιών απαλλάσσεται του [ΦΠΑ];»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

18 Με το προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία απαλλάσσει από τον ΦΠΑ την παράδοση θερμότητας από ένωση ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών στους ιδιοκτήτες που μετέχουν στην ένωση.

19 Προκαταρκτικώς επισημαίνεται ότι, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 20 των προτάσεών του, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που χαρακτηρίζουν την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

20 Στο πλαίσιο αυτό, διαπιστώνεται ότι το υποβληθέν ερώτημα στηρίζεται στην παραδοχή ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη δραστηριότητα συνιστά πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.

21 Κατ' αρχάς, υπέρ της παραδοχής αυτής συνηγορεί, εκ των πραγμάτων, το ίδιο το αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος. Συγκεκριμένα, οι απαλλαγές που προβλέπονται από την οδηγία ΦΠΑ έχουν εφαρμογή μόνο στις δραστηριότητες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής (πρβλ. αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1998, Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, σκέψη 18, της 29ης Απριλίου 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 59, και της 13ης Μαρτίου 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 26), οπότε, αν η επίμαχη στην κύρια δίκη παράδοση θερμότητας δεν ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, δεν θα ανέκυπτε καν το ζήτημα κατά πόσον η εν λόγω οδηγία αντιτίθεται σε απαλλαγή όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 4, σημείο 13, του UStG. Επιπλέον, η παραδοχή αυτή επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι το αιτούν δικαστήριο στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως μνημονεύει ρητώς το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.

22 Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις παρατηρήσεις που κατέθεσε η Γερμανική Κυβέρνηση, ο Γερμανός νομοθέτης θεώρησε ότι η απαλλαγή που θεσπίζει το άρθρο 4, σημείο 13, του UStG ήταν αναγκαία δεδομένου ότι οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις που πραγματοποιούνται από τις ενώσεις ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών προς τα μέλη τους υπόκεινται, κατ' αρχήν, σε ΦΠΑ.

23 Τέλος, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, από τη νομολογία του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία), και ειδικότερα από την απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2018, IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, σκέψη 56) προκύπτει ότι η παράδοση θερμότητας έναντι αμοιβής από ένωση ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών προς τα μέλη της συνιστά παράδοση υποκείμενη σε ΦΠΑ, δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, του UStG, η οποία όμως πρέπει να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, σημείο 13, του UStG.

24 Ως προς το ζήτημα αυτό υπενθυμίζεται ότι, μολονότι η οδηγία ΦΠΑ προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, στον φόρο αυτόν υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν οικονομικό χαρακτήρα (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, υπόκεινται στον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

26 Όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη δραστηριότητα, ήτοι την παράδοση θερμότητας, επισημαίνεται ότι, κατά το άρθρο 15, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, η θερμότητα εξομοιώνεται με ενσώματο αγαθό. Επομένως, η δραστηριότητα αυτή συνιστά παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

27 Όσον αφορά το ζήτημα αν μια παράδοση πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ του παραδιδόμενου αγαθού και της λαμβανόμενης αντιπαροχής. Τέτοια άμεση σχέση υπάρχει μόνον αν υφίσταται μεταξύ του προμηθευτή και του αποκτώντος το αγαθό έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, το δε τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής αποτελεί το πραγματικό αντάλλαγμα για το παρασχεθέν αγαθό. Επιπλέον, η αντιπαροχή αυτή πρέπει να είναι υποκειμενική αξία, πράγματι εισπραχθείσα και αποτιμητή σε χρήμα (απόφαση της 13ης Ιουνίου 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο –αλλά θα πρέπει να επιβεβαιωθεί από το αιτούν δικαστήριο– κάθε ιδιοκτήτης που μετέχει στη WEG Tevesstraße καταβάλλει στην ένωση αυτή αντιπαροχή για την προμήθεια θερμότητας, της οποίας το ύψος καθορίζεται σε συνάρτηση με την ατομική κατανάλωση θερμότητας, όπως αυτή καταγράφεται στον ατομικό μετρητή του ιδιοκτήτη. Αν επιβεβαιωθεί ότι πράγματι ισχύει κάτι τέτοιο, τότε θα επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη παράδοση θερμότητας πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ.

29 Όσον αφορά την έννοια του «υποκειμένου στον ΦΠΑ», και μολονότι δεν προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο αμφισβητεί κατά πόσον ένωση ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών όπως η WEG Tevesstraße έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται «οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής». Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ιδίως δε η χρήση της λέξης «οποιοσδήποτε», δίνει στην έννοια του «υποκειμένου στον φόρο» ευρύ ορισμό, κύριο στοιχείο του οποίου είναι η ανεξαρτησία κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, οπότε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, τόσο δημοσίου όσο και ιδιωτικού δικαίου, ακόμη και οντότητες χωρίς νομική προσωπικότητα, που πληρούν αντικειμενικώς τις προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή, θεωρούνται υποκείμενοι στον ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ., C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Προς διαπίστωση της ανεξαρτησίας κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, πρέπει να εξετάζεται αν το οικείο πρόσωπο ασκεί τις δραστηριότητές του ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη, καθώς και αν φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με τις δραστηριότητες αυτές (απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ., C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Μολονότι στο εθνικό δικαστήριο, μόνο αρμόδιο να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά, εναπόκειται εν τέλει να κρίνει, υπό το πρίσμα των εκτιμήσεων που εκτίθενται στις σκέψεις 29 και 30 της παρούσας απόφασης, αν μια ένωση ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών όπως η WEG Tevesstraße πρέπει να θεωρηθεί ότι ασκεί «κατά τρόπο ανεξάρτητο» δραστηριότητα όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που συνίσταται στην παραγωγή και εμπορία θερμότητας, το Δικαστήριο, το οποίο καλείται να παράσχει χρήσιμες απαντήσεις στο αιτούν δικαστήριο, είναι αρμόδιο να παράσχει, με βάση τη δικογραφία της κύριας δίκης και τις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις που του έχουν υποβληθεί, τα στοιχεία που θα δώσουν στο αιτούν δικαστήριο τη δυνατότητα να αποφανθεί επί της συγκεκριμένης διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί.

32 Στο πλαίσιο αυτό, αφενός, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 49 των προτάσεών του, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά το γερμανικό δίκαιο, μια ένωση ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών όπως η WEG Tevesstraße αποτελεί νομικό πρόσωπο διακριτό σε σχέση με τους ιδιοκτήτες που το απαρτίζουν. Επιπλέον, συγκλίνοντα οικονομικά συμφέροντα της ένωσης των ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών και των ιδιοκτητών αυτών δεν αρκούν για να διαπιστωθεί ότι η εν λόγω ένωση δεν ασκεί την επίμαχη δραστηριότητα «κατά τρόπο ανεξάρτητο», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

33 Αφετέρου, είναι αληθές ότι, κατά το άρθρο 11 της οδηγίας ΦΠΑ, κάθε κράτος μέλος, υπό τον όρο προηγούμενης διαβούλευσης με την προβλεπόμενη στο άρθρο 398 της ίδιας οδηγίας συμβουλευτική επιτροπή για τον ΦΠΑ, μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως. Ωστόσο, εν προκειμένω παρέλκει η εξέταση του εν λόγω άρθρου 11, δεδομένου ότι από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι η γερμανική φορολογική αρχή επικαλέστηκε, στην υπόθεση της κύριας δίκης, την ύπαρξη ενιαίας φορολογικής μονάδας κατά την έννοια της διάταξης αυτής.

34 Η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» ορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, ως καλύπτουσα κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο ορισμός αυτός καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτει η έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων», καθώς και τον αντικειμενικό χαρακτήρα της εν λόγω έννοιας, καθόσον η δραστηριότητα εξετάζεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών της ή των αποτελεσμάτων της. Επομένως, κατά κανόνα, μια δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως οικονομική οσάκις εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι αμοιβής την οποία λαμβάνει εκείνος που διενεργεί την πράξη (πρβλ. απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-154/08, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:695, σκέψη 89 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι δραστηριότητες που ασκεί ένωση ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών όπως η WEG Tevesstraße συνίστανται στην άσκηση καθηκόντων που της ανατίθενται από την εθνική νομοθεσία, το γεγονός αυτό δεν ασκεί αφ' εαυτού επιρροή για τον χαρακτηρισμό των εν λόγω παρεχόμενων υπηρεσιών ως οικονομικών δραστηριοτήτων (πρβλ. απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψεις 39 και 40).

36 Εν προκειμένω, η παράδοση θερμότητας είναι το αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης μονάδας συμπαραγωγής ενέργειας από την WEG Tevesstraße. Όπως προκύπτει από τη σκέψη 28 της παρούσας απόφασης, υπό την επιφύλαξη της σχετικής επαλήθευσης από το αιτούν δικαστήριο, δεν αμφισβητείται ότι ως αντιπαροχή για την παράδοση θερμότητας καταβλήθηκε αμοιβή από τους ιδιοκτήτες που μετείχαν στην ένωση αυτή. Δεν αμφισβητείται, επίσης, ότι τα κατ' αυτόν τον τρόπο εισπραττόμενα από την ένωση έσοδα είχαν διαρκή χαρακτήρα. Εξάλλου, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται από την εν λόγω μονάδα παραδίδεται σε επιχείρηση διανομής ενέργειας και ότι για την παράδοση αυτή καταβλήθηκε επίσης αμοιβή ως αντιπαροχή.

37 Τόσο από το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ όσο και από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, για να θεωρηθεί ότι η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού γίνεται με σκοπό την άντληση εσόδων, είναι αδιάφορο αν η εκμετάλλευση αυτή γίνεται με σκοπό να αποφέρει κέρδος (απόφαση της 2ας Ιουνίου 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Επομένως, όπως επιβεβαιώνεται εξάλλου από την παραδοχή στην οποία στηρίζεται το προδικαστικό ερώτημα, η οδηγία ΦΠΑ έχει εν προκειμένω εφαρμογή και η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης παράδοση θερμότητας συνιστά παράδοση αγαθού, υποκείμενη κατ' αρχήν σε ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής.

39 Κατόπιν της διευκρίνισης αυτής, πρέπει να εξεταστεί, κατά πρώτον, το ζήτημα που τέθηκε από το αιτούν δικαστήριο και από τη Γερμανική Κυβέρνηση, σχετικά με το κατά πόσον απαλλαγή όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 4, σημείο 13, του UStG μπορεί να εμπίπτει στο άρθρο 135 παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ, κατά το οποίο τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο «τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων». Ως προς το ζήτημα αυτό υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται προς καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, συμπεριλαμβανομένης της έννοιας των «πάσης φύσεως μισθώσεων ακινήτων», πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

40 Περαιτέρω, ελλείψει ορισμού της έννοιας αυτής στην οδηγία ΦΠΑ, το Δικαστήριο όρισε τη «μίσθωση ακινήτων» του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ως το δικαίωμα που παρέχει ο ιδιοκτήτης ακινήτου στον μισθωτή, έναντι αντιπαροχής και για συμφωνηθείσα χρονική διάρκεια, να κατέχει το ακίνητο και να αποκλείει οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο από την απόλαυση του δικαιώματος αυτού (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Το Δικαστήριο έχει, επίσης, διευκρινίσει ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ εξηγείται από το ότι η μίσθωση ακινήτων, καίτοι συνιστά οικονομική δραστηριότητα, αποτελεί κατά κανόνα μια σχετικώς παθητική δραστηριότητα που δεν παράγει σημαντική προστιθέμενη αξία. Μια τέτοια δραστηριότητα διακρίνεται επομένως από άλλες δραστηριότητες οι οποίες είτε έχουν τον χαρακτήρα βιομηχανικών και εμπορικών συναλλαγών, είτε έχουν αντικείμενο που χαρακτηρίζεται μάλλον από την εκτέλεση μιας παροχής παρά από την απλή διάθεση ενός αγαθού, όπως το δικαίωμα χρήσεως ενός γηπέδου γκολφ, το δικαίωμα χρήσεως γέφυρας έναντι καταβολής διοδίων ή, ακόμη, το δικαίωμα εγκαταστάσεως αυτόματων μηχανών πωλήσεως τσιγάρων εντός εμπορικού καταστήματος [απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Παροχή υπηρεσιών κέντρου δεδομένων), C-215/19, EU:C:2020:518, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

42 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η επίμαχη δραστηριότητα συνίσταται στην παράδοση θερμότητας που παράγεται από την εκμετάλλευση μονάδας συμπαραγωγής ενέργειας εκ μέρους της WEG Tevesstraße. Προβαίνοντας στην ως άνω παράδοση θερμότητας, η εν λόγω ένωση πωλεί απλώς ενσώματο αγαθό το οποίο αποτελεί τον καρπό από την εκμετάλλευση άλλου ενσώματου αγαθού, αγαθού το οποίο είναι, βεβαίως, ακίνητο, χωρίς ωστόσο να παρέχει στους αγοραστές της θερμότητας, ήτοι στους ιδιοκτήτες που μετέχουν στην εν λόγω ένωση, το δικαίωμα να κατέχουν ακίνητο, εν προκειμένω τη μονάδα συμπαραγωγής, και να αποκλείουν κάθε άλλο πρόσωπο από την απόλαυση τέτοιου δικαιώματος, κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στη σκέψη 40 της παρούσας απόφασης.

43 Όσον αφορά, κατά δεύτερον, το ζήτημα που επίσης εγείρουν το αιτούν δικαστήριο και η Γερμανική Κυβέρνηση, αν μια απαλλαγή όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 4, σημείο 13, του UStG βρίσκει έρεισμα στα πρακτικά υπ' αριθ. 7 της συνόδου του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 17ης Μαΐου 1977, σχετικά με το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με τα πρακτικά αυτά, «[τ]ο Συμβούλιο και η [Ευρωπαϊκή] Επιτροπή δηλώνουν ότι τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν

από τον φόρο τη διάθεση του αντικειμένου της συνιδιοκτησίας για χρήση, συντήρηση, επισκευή και για άλλες πράξεις διαχείρισης της συνιδιοκτησίας, καθώς και την παράδοση θερμότητας και παρόμοιων αγαθών, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από τις ενώσεις ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών προς τους ιδιοκτήτες αυτούς».

44 Επισημαίνεται συναφώς, ότι, κατά πάγια νομολογία, δηλώσεις που διατυπώθηκαν κατά το στάδιο των προπαρασκευαστικών εργασιών που κατέληξαν στην έκδοση μιας οδηγίας δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη για την ερμηνεία της οδηγίας, όταν το περιεχόμενό τους δεν βρίσκει καμία έκφραση στο κείμενο της σχετικής διατάξεως, οπότε δεν έχουν νομική σημασία (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

45 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τούτο ισχύει εν προκειμένω, δεδομένου ότι ούτε το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το οποίο προέβλεπε την απαλλαγή των μισθώσεων ακινήτων, ούτε το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ, που αντικατέστησε τη διάταξη αυτή, περιέχουν την παραμικρή ένδειξη από την οποία να μπορεί να συναχθεί ότι η δήλωση του Συμβουλίου και της Επιτροπής που καταχωρίστηκε στα ανωτέρω πρακτικά αποτυπώθηκε στις διατάξεις αυτές.

46 Ως εκ τούτου, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι απαλλαγή όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 4, σημείο 13, του UStG δεν εμπίπτει στη διάταξη αυτή.

47 Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από το επιχείρημα που προέβαλε η Γερμανική Κυβέρνηση και αντλείται εμμέσως από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, κατά το οποίο η παράδοση θερμότητας από ένωση ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών στους ιδιοκτήτες που μετέχουν στην ένωση θα έπρεπε να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλιστεί η ίση μεταχείριση από απόψεως ΦΠΑ μεταξύ, αφενός, των ιδιοκτητών και των μισθωτών μονοκατοικιών, οι οποίοι δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ ή, αντιστοίχως, απαλλάσσονται από ΦΠΑ, όταν παραδίδουν στον εαυτό τους τη θερμότητα ως ιδιοκτήτες ή όταν μισθώνουν συγχρόνως την οικία και την εγκατάσταση θερμότητας, και, αφετέρου, των συνιδιοκτητών του ακινήτου που υπόκεινται στον ΦΠΑ, όταν η ένωση στην οποία μετέχουν τους παραδίδει θερμότητα.

48 Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, με την οποία ο νομοθέτης της Ένωσης εκφράζει στον τομέα του ΦΠΑ τη γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), απαγορεύει, ειδικότερα, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης από απόψεως ΦΠΑ παρόμοια εμπορεύματα ή παροχές υπηρεσιών, τα οποία ως εκ τούτου βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διαφορετική από απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δύο παραδόσεων αγαθών ή δύο παροχών υπηρεσιών που από τη σκοπιά του καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή επαρκεί για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση της αρχής αυτής (πρβλ. απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 36). Ωστόσο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επιχειρηματολογία που προβλήθηκε από τη Γερμανική Κυβέρνηση στηρίζεται στη σύγκριση μεταξύ παραδόσεων αγαθών προς δύο σαφώς διακριτές ομάδες καταναλωτών και ότι το γεγονός ότι οι ομάδες αυτές ενδεχομένως τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης αποτελεί απλώς συνέπεια της επιλογής των προσώπων που ανήκουν στις ομάδες αυτές να είναι ή να μην είναι ιδιοκτήτες οριζόντιας ιδιοκτησίας σε κτίριο στο οποίο έχουν συσταθεί οριζόντιες ιδιοκτησίες.

49 Λαμβανομένων υπόψη όλων των ανωτέρω, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία απαλλάσσει από τον ΦΠΑ την παράδοση θερμότητας από ένωση ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών στους ιδιοκτήτες που μετέχουν στην ένωση.

Επί των δικαστικών εξόδων

50 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία απαλλάσσει από τον φόρο προστιθέμενης αξίας την παράδοση θερμότητας από ένωση ιδιοκτητών οριζόντιων ιδιοκτησιών στους ιδιοκτήτες που μετέχουν στην ένωση.

(υπογραφές)