Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

17. prosinca 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzeće za *leasing* ili iznajmljivanje nepokretne imovine – Nacionalni propis kojim se od PDV-a izuzima isporuka toplinske energije koju zajednica vlasnika stambenih jedinica isporučuje vlasnicima članovima te zajednice”

U predmetu C-449/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud, Baden-Württemberg, Njemačka), odlukom od 12. rujna 2018., koju je Sud zaprimio 13. lipnja 2019., u postupku

WEG Tevesstraße

protiv

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca trećeg vijeća, N. Wahl, F. Biltgen (izvjestitelj) i L. S. Rossi, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za njemačku vladu, J. Möller i S. Eisenberg, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i L. Mantl, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 10. rujna 2020.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (SL 2010., L 10, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između, s jedne strane, zajednice vlasnika stambenih jedinica i dijelova nekretnine WEG Tevesstraße (u daljnjem tekstu: WEG Tevesstraße), koju čine društvo s ograničenom odgovornošću, javno tijelo i općina, i, s druge strane, Finanzamta Villingen-Schwenningen (Porezna uprava u Villingen-Schwenningenu, Njemačka, u daljnjem tekstu: Porezna uprava) u vezi s utvrđivanjem odbitka pretporeza na ime poreza na dodanu vrijednost (PDV) za troškove nabave i korištenja kogeneracijskog postrojenja za 2012. godinu.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 2. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u određuje:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje.”

4 Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

5 Članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

„‚Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

6 Članak 15. stavak 1. Direktive o PDV-u određuje:

„Električna energija, plin, energija za grijanje i hlađenje i slično smatraju se materijalnom imovinom.”

7 Članak 135. stavak 1. točka (l) Direktive o PDV-u predviđa:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(l) *leasing* ili iznajmljivanje nepokretne imovine.”

8 U članku 136. Direktive o PDV-u određeno je:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) isporuku robe koja se koristi isključivo za aktivnost koja je izuzeta u skladu s člancima 132., 135., 371., 375., 376. i 377., člankom 378. stavkom 2., člankom 379. stavkom 2. te člancima od 380. do 390.b, ako za tu robu nije moguće koristiti pravo na odbitak;

(b) isporuku robe na čije stjecanje ili primjenu nije bilo moguće koristiti pravo odbitka PDV-a na temelju članka 176.”

Njemačko pravo

9 Članak 1. stavak 1. točka 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. ((BGBl. I 2005., str. 386.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: UStG), propisuje:

„Porezu na promet podliježu sljedeće transakcije:

1) isporuke i druge usluge koje je poduzetnik u okviru svojeg poslovanja naplatno obavio unutar zemlje. […]”

10 Na temelju članka 4. točke 13. UStG-a, od PDV-a su izuzete „isporuke usluga koje grupe vlasnika stambenih jedinica […] izvršavaju vlasnicima stambenih jedinica i vlasnicima dijelova nekretnine, ako se usluge sastoje od stavljanja na raspolaganje zajedničkog vlasništva za uporabu, održavanje, popravke i druge upravne svrhe kao i isporuku toplinske energije i sličnih usluga.”

11 Članak 9. stavak 1. UStG-a određuje da se gospodarski subjekt može odreći izuzeća predviđenog člankom 4. točkom 13. ako je transakcija izvršena za potrebe poslovanja drugog gospodarskog subjekta.

12 Članak 15. stavci 1., 2. i 4. UStG-a predviđa osobito:

„(1) Poduzetnik može odbiti pretporez u sljedećem iznosu:

1. iznos poreza koji se duguje na temelju zakona za isporuku i druge usluge koje je izvršio drugi poduzetnik za potrebe svojeg poduzeća.

[…]

(2) Odbitak pretporeza ne primjenjuje se na porez na isporuku i uvoz robe te njezino stjecanje unutar Zajednice kao i na isporuku usluga koje poduzetnik koristi za sljedeće transakcije:

1. izuzete transakcije;

[…]

(4) Ako poduzetnik samo djelomično koristi robu ili usluge dostavljene, uvezene ili stečene u Zajednici za obavljanje transakcija kod kojih ne postoji pravo na odbitak, dio iznosa pretporeza gospodarski povezan s tim transakcijama ne daje pravo na odbitak […]”.

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 WEG Tevesstraße je 2012. izgradio kogeneracijsko postrojenje na zemljištu u vlasništvu vlasnika te zajednice s ciljem njegova korištenja. Električna energija koju je to postrojenje proizvelo isporučena je distributeru energije, dok je proizvedena toplinska energija isporučena vlasnicima te grupe. WEG Tevesstraße je zatražio odbitak PDV-a te je u tu svrhu od Finanzamta zahtijevao iznos koji odgovara pretporezu u ukupnom iznosu od 19 765,17 eura na ime troškova nabave i korištenja tog postrojenja za 2012. godinu.

14 U prosincu 2014. Finanzamt je izdao porezno rješenje o PDV-u za 2012. kojim je priznao odbitak pretporeza za iznos koji se odnosi na proizvodnju električne energije, koji je odgovarao 28 % zahtijevanog iznosa, ali je odbio odbitak pretporeza za iznos koji se odnosio na proizvodnju toplinske energije, koji je odgovarao 72 % zahtijevanog iznosa. Finanzamt je u prilog svojem stajalištu tvrdio da je isporuka toplinske energije koju grupa vlasnika isporučuje vlasnicima te grupe, u skladu s člankom 4. točkom 13. UStG-a, transakcija izuzeta od PDV-a.

15 Nakon što je Finanzamt odbio prigovor koji je podnio WEG Tevesstraße, WEG Tevesstraße je pred sudom koji je uputio zahtjev podnio tužbu za odbitak pretporeza u vezi s iznosom koji odgovara proizvodnji toplinske energije. U prilog svojoj tužbi, on u biti tvrdi da je ta odredba UStG-a protivna pravu Unije, jer da Direktiva o PDV-u ne sadržava nikakvu odredbu kojom se dopušta izuzimanje isporuke toplinske energije koju suvlasnička zajednica isporučuje suvlasnicima.

16 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da sud koji je uputio zahtjev, kao i dio njemačke pravne doktrine, dvoji o tome može li se izuzeće predviđeno člankom 4. točkom 13. UStG-a temeljiti na članku 135. stavku 1. točki (l) Direktive o PDV-u i, prema tome, protivi li se takav nacionalni propis Direktivi o PDV-u.

17 U tim je okolnostima Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud u Baden-Württembergu, Njemačka) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li odredbe Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da im se protivi propis države članice na temelju kojeg je isporuka toplinske energije vlasnicima od zajednice vlasnika stambenih jedinica izuzeta od [PDV-a]?”

O prethodnom pitanju

18 Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 135. stavak 1. točku (l) Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis kojim se od PDV-a izuzima isporuka toplinske energije koju grupa vlasnika stambenih jedinica isporučuje vlasnicima članovima te grupe.

19 Uvodno valja istaknuti, kao što je to učinio nezavisni odvjetnik u točki 20. svojega mišljenja, da je za davanje korisnog odgovora sudu koji je uputio zahtjev potrebno uzeti u obzir činjenične i pravne elemente tog zahtjeva.

20 U tom pogledu valja utvrditi da se postavljeno pitanje zasniva na pretpostavci prema kojoj djelatnost o kojoj je riječ u glavnom postupku predstavlja transakciju koja podliježe PDV-u u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u.

21 Kao prvo, tu pretpostavku zapravo potkrepljuje sam predmet prethodnog pitanja. Naime, izuzeća predviđena Direktivom o PDV-u primjenjuju se samo na aktivnosti obuhvaćene područjem primjene te iste direktive (vidjeti u tom smislu presude od 11. lipnja 1998., Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, t. 18.; od 29. travnja 2004., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, t. 59., i od 13. ožujka 2008., Securenta,

C-437/06, EU:C:2008:166, t. 26.), tako da se, ako isporuka toplinske energije o kojoj je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćena područjem primjene Direktive o PDV-u, ne bi postavljalo pitanje protivi li se toj direktivi izuzeće poput onog iz članka 4. točke 13. UStG-a. Osim toga, tu pretpostavku potvrđuje činjenica da sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku izričito navodi članak 2. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u.

22 Nadalje, kao što to proizlazi iz očitovanja njemačke vlade, njemački zakonodavac smatrao je da je izuzeće predviđeno člankom 4. točkom 13. UStG-a nužno s obzirom na to da usluge i isporuke koje grupe vlasnika stambenih jedinica obavljaju u korist svojih članova načelno podliježu PDV-u.

23 Naposljetku, kao što je to istaknuo sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku, iz sudske prakse Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka), konkretnije, iz presude od 20. rujna 2018., IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, t. 56.) proizlazi da naplatna isporuka toplinske energije koju grupa vlasnika stambenih jedinica pruža svojim članovima predstavlja isporuku koja podliježe PDV-u na temelju članka 1. stavka 1. UStG-a, ali koja mora biti izuzeta od PDV-a na temelju članka 4. točke 13. UStG-a.

24 U tom pogledu valja podsjetiti da se, iako je točno da je Direktivom o PDV-u dodijeljeno vrlo široko područje primjene PDV-a, taj porez odnosi samo na gospodarske djelatnosti (presuda od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 20.).

25 Naime, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u o oporezivim transakcijama, PDV-u osobito podliježe naplatna isporuka robe koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav na području države članice (presuda od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 21. i navedena sudska praksa).

26 Što se tiče djelatnosti o kojoj je riječ u glavnom postupku, to jest isporuke toplinske energije, valja istaknuti da se, u skladu s člankom 15. stavkom 1. Direktive o PDV-u, toplinska energija smatra materijalnom imovinom. Iz toga slijedi da ta djelatnost predstavlja isporuku robe u smislu članka 14. stavka 1. te direktive.

27 Što se tiče pitanja je li isporuka obavljena naplatno, valja podsjetiti da je Sud u više navrata presudio da činjenica da se isporuka robe obavlja „u zamjenu za plaćanje” u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u pretpostavlja postojanje izravne veze između isporučene robe i primljene protučinidbe. Takva izravna veza postoji samo ako između dobavljača i kupca postoji pravni odnos tijekom kojeg su izmijenjene uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju naplaćuje dobavljač predstavlja stvarnu protuvrijednost robe koja je isporučena. Štoviše, ta protuvrijednost mora predstavljati subjektivnu vrijednost, stvarno primljenu i izrazivu u novcu (presuda od 13. lipnja 2018., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, t. 43. i navedena sudska praksa).

28 U ovom slučaju, iz spisa podnesenog Sudu proizlazi, što je, ipak, na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, da svaki vlasnik član WEG Tevesstraßea plaća toj grupi naknadu za isporuku toplinske energije čija se količina određuje na temelju njegove individualne potrošnje toplinske energije kako je zabilježena na njegovu individualnom brojilu. Ako bi se ta situacija potvrdila nakon provjere, trebalo bi zaključiti da se isporuka toplinske energije o kojoj je riječ u glavnom postupku odvija „u zamjenu za plaćanje” u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u.

29 Što se tiče pojma „porezni obveznik PDV-a”, iako sud koji je uputio zahtjev ne dovodi u pitanje svojstvo grupe vlasnika stambenih jedinica kao što je WEG Tevesstraße kao obveznika PDV-a, valja podsjetiti da, u skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „poreznim obveznikom” treba smatrati „svaku osobu koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti”. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, formulacija koja je upotrijebljena u članku 9. stavku 1. Direktive o PDV-u, posebice pojam „svaka osoba”, daje pojmu „poreznog obveznika” široku definiciju koja se fokusira na samostalnost prilikom obavljanja

gospodarske aktivnosti u smislu da svaku osobu, fizičku ili pravnu, javnu ili privatnu, uključujući i tijelo bez pravne osobnosti, koja objektivno ispunjava uvjete iz te odredbe treba smatrati obveznikom PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

30 Kako bi se utvrdila samostalnost obavljanja gospodarske aktivnosti, treba ispitati obavlja li predmetna osoba svoje aktivnosti u svoje ime, za svoj račun i na vlastitu odgovornost i snosi li gospodarski rizik povezan s obavljanjem tih aktivnosti (presuda od 12. listopada 2016., Nigl i dr., C-340/15, EU:C:2016:764, t. 28. i navedena sudska praksa).

31 Iako je u konačnici na nacionalnom sudu, koji je jedini nadležan za ocjenu činjenica, da utvrdi, s obzirom na razmatranja iznesena u točkama 29. i 30. ove presude, treba li smatrati da grupa vlasnika stambenih jedinica kao što je WEG Tevesstraße „samostalno" obavlja aktivnost, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, a koja se sastoji od proizvodnje i prodaje toplinske energije, Sud, koji sudu koji je uputio zahtjev treba dati korisne odgovore, nadležan je na temelju spisa glavnog postupka kao i na temelju pisanih i usmenih očitovanja koja su mu podnesena dati upute kako bi tom sudu omogućio da donese odluku u sporu koji je pred njim pokrenut.

32 U tom pogledu, s jedne strane, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 49. svojeg mišljenja, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je, u skladu s njemačkim pravom, grupa vlasnika stambenih jedinica kao što je WEG Tevesstraße pravna osoba različita od vlasnika od kojih se sastoji. Usto, konvergentni gospodarski interesi grupe vlasnika stambenih jedinica i dotičnih vlasnika nisu dovoljni da bi se utvrdilo da ta grupa ne obavlja predmetnu aktivnost „samostalno" u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u.

33 S druge strane, točno je da, u skladu s člankom 11. Direktive o PDV-u, svaka država članica može, pod uvjetom konzultiranja Savjetodavnog odbora za PDV predviđenog člankom 398. te direktive, smatrati kao jedinstvenog poreznog obveznika sve osobe koje imaju sjedište na području te iste države članice koje su, iako pravno samostalne, međusobno usko povezane financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama. Međutim, u ovom slučaju nije potrebno razmotriti članak 11. s obzirom na to da iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi da se njemačka porezna uprava u glavnom postupku pozvala na poreznu cjelinu u smislu te odredbe.

34 Pojam „gospodarske aktivnosti" je u članku 9. stavku 1. drugom podstavku Direktive o PDV-u definiran na način da obuhvaća sve aktivnosti proizvođača, trgovca ili osobe koja isporučuje usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne aktivnosti te aktivnosti samostalnih profesija. Iz sudske prakse Suda proizlazi da ta definicija pokazuje da je područje primjene pojma gospodarske aktivnosti široko kao i objektivan karakter tog pojma, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima i rezultatima. Općenito, aktivnost se, stoga, kvalificira kao gospodarska ako je kontinuirane naravi i obavlja se za naknadu koju prima osoba koja je obavila transakciju (vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2009., Komisija/Španjolska, C-154/08, neobjavljena, EU:C:2009:695, t. 89. i navedenu sudsku praksu).

35 Pod pretpostavkom da se aktivnosti koje obavlja grupa vlasnika stambenih jedinica kao što je WEG Tevesstraße sastoje od izvršavanja funkcija koje su mu povjerene nacionalnim zakonodavstvom, ta okolnost sama po sebi nije relevantna za kvalifikaciju tih usluga kao gospodarskih djelatnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 29. listopada 2015., Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 39. i 40.).

36 U ovom slučaju isporuka toplinske energije proizlazi iz toga da WEG Tevestraße koristi kogeneracijsko postrojenje. Kao što to proizlazi iz točke 28. ove presude, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, nije sporno da je isporuka toplinske energije imala za protučinidbu naknadu koju su platili vlasnici članovi te grupe. Isto tako, nije sporno da je ta grupa takve prihode ostvarivala na

kontinuiranoj osnovi. Osim toga, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se električna energija koju proizvede to postrojenje isporučuje poduzeću za distribuciju energije i da je naknada za tu isporuku također imala naknadu za protučinidbu.

37 Kako iz teksta članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u tako i iz sudske prakse Suda proizlazi da, za utvrđenje da se materijalna ili nematerijalna imovina koristi radi ostvarivanja prihoda, nije relevantno je li cilj tog korištenja ostvarivanje dobiti (presuda od 2. lipnja 2016., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, t. 35. i navedena sudska praksa).

38 Iz navedenog slijedi da se, kao što to nadalje potvrđuje i pretpostavka na kojoj se temelji prethodno pitanje, Direktiva o PDV-u primjenjuje u ovom slučaju i da isporuka toplinske energije o kojoj je riječ u glavnom postupku načelno predstavlja isporuku robe koja podliježe PDV-u u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) te direktive.

39 Nakon što je to razjašnjeno, potrebno je, kao prvo, ispitati pitanje koje su postavili sud koji je uputio zahtjev i njemačka vlada o tome može li izuzeće poput onog iz članka 4. točke 13. UStG-a biti obuhvaćeno člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive o PDV-u, u skladu s kojim države članice izuzimaju „*leasing* ili iznajmljivanje nepokretne imovine”. U tom pogledu valja podsjetiti da se, u skladu sa stalnom sudskom praksom, izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzeća u članku 135. stavku 1. Direktive o PDV-u, uključujući pojmove „*leasing*” i „iznajmljivanje nepokretne imovine”, treba usko tumačiti jer je riječ o odstupanjima od općeg načela prema kojem se PDV naplaćuje na svaku naplatnu isporuku usluga poreznog obveznika (vidjeti osobito presudu od 19. prosinca 2018., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

40 Osim toga, s obzirom na to da ti pojmovi nisu definirani u Direktivi o PDV-u, Sud je „iznajmljivanje nepokretne imovine” u smislu članka 135. stavka 1. točke (l) te direktive definirao kao pravo – koje vlasnik nekretnine daje najmoprimcu uz naknadu i na ugovoreno vrijeme – da rabi tu nekretninu i da sve ostale isključi od ostvarivanja tog prava (vidjeti osobito presudu od 19. prosinca 2018., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

41 Sud je također pojasnio da se izuzeće iz članka 135. stavka 1. točke (l) Direktive o PDV-u objašnjava činjenicom da iznajmljivanje nepokretne imovine, iako je gospodarska djelatnost, obično predstavlja relativno pasivnu djelatnost, koja ne stvara značajnu dodanu vrijednost. Tako takvu djelatnost treba razlikovati od drugih djelatnosti koje imaju ili industrijski i komercijalni poslovni karakter, ili predmet koji se u većoj mjeri odlikuje izvršenjem usluga nego li pukim stavljanjem na raspolaganje robe, kao što je pravo korištenja terena za golf, pravo prelaska mosta plaćanjem mostarine ili prava na ugradbu automata za cigarete u poslovnom prostoru (presuda od 2. srpnja 2020. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Usluge podatkovnog centra), C-215/19, EU:C:2020:518, t. 41. i navedena sudska praksa).

42 U glavnom postupku, kao što to proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, predmetna aktivnost sastoji se od isporuke toplinske energije koju je proizvelo kogeneracijsko postrojenje koje koristi WEG Tevesstraße. Međutim, takvom isporukom toplinskom energijom ta zajednica provodi običnu prodaju materijalne imovine koja proizlazi iz korištenja druge materijalne imovine, koja je doduše nepokretna, a da pritom kupcima toplinske energije, odnosno vlasnicima članovima te zajednice, ne dodjeljuje pravo korištenja nekretnine, u ovom slučaju kogeneracijskog postrojenja te isključuje bilo koju drugu osobu od takvog prava, u smislu sudske prakse navedene u točki 40. ove presude.

43 Kad je riječ, kao drugo, o pitanju koje su postavili i sud koji je uputio zahtjev i njemačka vlada, o tome temelji li se izuzeće poput onog iz članka 4. točke 13. UStG-a na zapisniku br. 7 sa sastanka Vijeća Europske unije od 17. svibnja 1977. o članku 13. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), valja podsjetiti na to da, u skladu s tim izvješćem, „Vijeće i

[Europska] [k]omisija utvrđuju da države članice mogu izuzeti stavljanje na raspolaganje zajedničkog vlasništva za uporabu, održavanje, popravke i druge upravne svrhe kao i isporuku toplinske energije i sličnih usluga kada te transakcije obavlja zajednica vlasnika stambenih jedinica vlasnicima”.

44 U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se izjave dane u pripremnoj fazi koja prethodi donošenju direktive ne mogu prihvatiti za njezino tumačenje ako njihov sadržaj nije izražen u tekstu predmetne odredbe te stoga nema pravni učinak (vidjeti osobito presudu od 22. listopada 2009., Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, t. 62. i navedenu sudsku praksu).

45 Valja utvrditi da je to slučaj u ovom predmetu, s obzirom na to da ni članak 13.B točka (b) Šeste direktive, kojim se predviđa izuzeće za *leasing* ili iznajmljivanje nepokretne imovine, ni članak 135. stavak 1. točka (l) Direktive o PDV-u, koji je zamijenio tu odredbu, ne sadržavaju nikakvu naznaku na temelju koje se može zaključiti da je izjava koju su Vijeće i Komisija unijeli u taj zapisnik bila sadržana u tim odredbama.

46 Stoga valja zaključiti da članak 135. stavak 1. točku (l) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da izuzeće poput onog iz članka 4. točke 13. UStG-a nije obuhvaćeno tom odredbom.

47 Taj se zaključak ne dovodi u pitanje argumentom koji je iznijela njemačka vlada i koji se prešutno temelji na načelu porezne neutralnosti, prema kojem isporuka toplinske energije koju zajednica vlasnika stambenih jedinica isporučuje vlasnicima članovima te zajednice treba biti izuzeta od PDV-a kako bi se osiguralo jednako postupanje u pogledu PDV-a između, s jedne strane, vlasnika i najmoprimaca obiteljskih kuća, koji ne podliježu PDV-u, kada sami isporučuju toplinsku energiju kao vlasnici ili istodobno iznajmljuju kuću i toplinsku instalaciju, i, s druge strane, suvlasnika nekretnina koji podliježu PDV-u kada im zajednica čiji su članovi isporučuje toplinsku energiju.

48 Naime, točno je da se, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, načelu porezne neutralnosti, kojim je zakonodavac Unije u području PDV-a izrazio opće načelo jednakog postupanja (presuda od 29. listopada 2009., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, t. 41. i navedena sudska praksa), protivi osobito to da se, među ostalim, sa sličnom robom i uslugama, koje su međusobno konkurentne, različito postupa u svrhe PDV-a (presuda od 14. prosinca 2017., Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, t. 52. i navedena sudska praksa). Usto, iz sudske prakse Suda proizlazi da to načelo treba tumačiti na način da je u pogledu PDV-a različito postupanje s isporukama dviju usluga koje su s točke gledišta potrošača jednake ili slične i ispunjavaju njegove iste potrebe, dovoljno za utvrđenje povrede tog načela (vidjeti u tom smislu presudu od 10. studenoga 2011., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 36.). Međutim, valja utvrditi da se argument njemačke vlade temelji na usporedbi isporuka robe s dvjema jasno različitim skupinama potrošača i da je okolnost eventualno različitog postupanja prema tim skupinama posljedica izbora osoba članova tih skupina bez obzira na to jesu li vlasnici stambene jedinice na nekretnini u suvlasništvu.

49 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 135. stavak 1. točku (l) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis koji od PDV-a izuzima isporuku toplinske energije koju zajednica vlasnika stambenih jedinica isporučuje vlasnicima članovima te zajednice.

Troškovi

50 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Članak 135. stavak 1. točku (l) Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis kojim se od poreza na dodanu vrijednost izuzima isporuka toplinske energije koju zajednica vlasnika stambenih jedinica isporučuje vlasnicima članovima te zajednice.

Potpisi