TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. gruodžio 17 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Nekilnojamojo turto finansinės nuomos ir nuomos neapmokestinimas – Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos būsto savininkų grupės tiekiama šiluma šiai grupei priklausantiems savininkams yra neapmokestinama PVM“

Byloje C-449/19

Finanzgericht Baden-Württemberg (Badeno-Viurtenbergo finansų teismas, Vokietija) 2018 m. rugsėjo 12 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. birželio 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

WEG Tevesstraße

prieš

Finanzamt Villingen-Schwenningen

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė A. Prechal, trečiosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai N. Wahl, F. Biltgen (pranešėjas) ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas M. Bobek,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir S. Eisenberg,

– Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Mantl,

susipažinęs su 2020 m. rugsėjo 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14, toliau – PVM direktyva), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant būstų savininkų ir bendraturčių grupės *WEG Tevesstraße* (toliau – *WEG Tevesstraße*), kurią sudaro ribotos atsakomybės bendrovė, viešosios valdžios institucija ir savivaldybė, ginčą su *Finanzamt Villingen-Schwenningen* (Filingeno-Šveningeno mokesčių inspekcija, Vokietija, toliau – *Finanzamt*) dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), susijusio su kogeneracinės jėgainės įsigijimo ir eksploatacijos išlaidomis 2012 m., atskaitos dydžio nustatymo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

4 PVM Direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„„Apmokestinamasis asmuo“ – [bet kuris] asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas nuolatinis materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5 PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

6 PVM direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Elektros energija, dujos, šilumos ar vėsinimo energija ir panašūs dalykai laikomi materialiuoju turtu.“

7 Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkte numatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<…>

l) nekilnojamojo turto lizingas [finansinė nuoma] ar nuoma.“

8 PVM direktyvos 136 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

a) prekių, naudotų tik veikloje, neapmokestinamoje pagal 132, 135, 371, 375, 376 ir 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį ir 380–390 straipsnius, tiekimas, jei tiekiant šias prekes nebuvo taikoma PVM atskaita;

b) prekių, kurias įsigyjant ar naudojant nebuvo taikoma PVM atskaita pagal 176 straipsnį, tiekimas.“

Vokietijos teisė

9 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos 2005 m. vasario 21 d. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, *BGBl.* 2005, I, p. 386; toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„Apyvartos mokesčiu apmokestinami šie sandoriai:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks <…>“

10 Pagal *UStG* 4 straipsnio 13 punktą neapmokestinamos PVM „būsto savininkų grupių <…> teikiamos paslaugos būstų savininkams ir bendraturčiams, jei tos paslaugos yra bendro turto perdavimas naudoti, jo priežiūra, remontas ir kitos administracinės funkcijos, taip pat šilumos tiekimas ir panašios paslaugos“.

11 *UStG* 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad verslininkas gali atsisakyti taikyti 4 straipsnio 13 punkte numatytą neapmokestinimą, jeigu sandoris vykdomas kito ūkio subjekto verslo tikslais.

12 *UStG* 15 straipsnio 1, 2 ir 4 dalyse numatyta:

„(1) Verslininkas gali atskaityti šias pirkimo mokesčio sumas:

1. pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ir suteiktas paslaugas.

<…>

(2) Sumokėto pirkimo mokesčio negalima atskaityti už prekių tiekimą, jų importą ar įsigijimą Bendrijos viduje arba už kitas paslaugas, kurias verslininkas naudoja šiems sandoriams:

1) neapmokestinamiesiems sandoriams;

<…>

(4) Jei verslininkas jam patiektą, importuotą ar Bendrijos viduje įsigytą jo verslui skirtą prekę ar suteiktą paslaugą tik iš dalies naudoja sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, negalima atskaityti tos šio mokesčio dalies, kuri ekonominiu požiūriu sietina su minėtais sandoriais <…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

13 2012 m. *WEG Tevesstraße* šios grupės savininkams priklausančiame sklype pastatė kogeneracinę jėgainę, kad galėtų ją eksploatuoti. Šioje jėgainėje pagaminta elektros energija buvo tiekiama energijos skirstytojui, o pagaminta šiluma – šios grupės savininkams. *WEG Tevesstraße* paprašė leisti atskaityti PVM ir iš *Finanzamt* reikalavo sumokėti sumą, atitinkančią iš viso 19 765,17 EUR sumokėtą pirkimo PVM nuo šios jėgainės įsigijimo ir eksploatavimo išlaidų už 2012 m.

14 2014 m. gruodžio mėn. *Finanzamt* priėmė pranešimą apie mokėtiną PVM už 2012 m., pagal kurį leista atskaityti pirkimo PVM, susijusį su elektros energijos gamyba, kuri atitiko 28 % reikalaujamos sumos, tačiau atsisakyta leisti atskaityti pirkimo PVM už sumą, susijusią su šilumos gamyba, kuri atitiko 72 % reikalaujamos sumos. Grįsdama savo nuomonę *Finanzamt* teigė, kad savininkų grupės atliekamas šilumos tiekimas šios grupės savininkams pagal *UStG* 4 straipsnio 13 punktą yra neapmokestinamasis sandoris.

15 *Finanzamt* atmetus *WEG Tevesstraße* pateiktą skundą, ši kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, siekdama, kad būtų leista atskaityti pirkimo PVM už sumą, susijusią su šilumos gamyba. Grįsdama savo ieškinį ji iš esmės teigia, kad ši *UStG* nuostata prieštarauja Sąjungos teisei, nes PVM direktyvoje nėra nuostatos, pagal kurią bendraturčių grupės šilumos tiekimas pastariesiems būtų neapmokestinamas.

16 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad remdamasis dalimi Vokietijos doktrinos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi abejonių, ar *UStG* 4 straipsnio 13 punkte numatytas neapmokestinimas gali būti grindžiamas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktu, taigi, ar PVM direktyva draudžia tokius nacionalinės teisės aktus.

17 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] nuostatas reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama valstybės narės teisės norma, pagal kurią būsto savininkų grupių vykdomas šilumos tiekimas tiems savininkams yra neapmokestinamas [PVM]?“

Dėl prejudicinio klausimo

18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos būsto savininkų grupės vykdomas šilumos tiekimas šios grupės savininkams yra neapmokestinamas PVM.

19 Pirmiausia reikia pažymėti, kaip savo išvados 20 punkte padarė generalinis advokatas, jog tam, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui būtų pateiktas naudingas atsakymas, reikia atsižvelgti į šiam prašymui būdingas faktines ir teisines aplinkybes.

20 Reikia pažymėti, kad prejudicinis klausimas grindžiamas prielaida, jog pagrindinėje byloje nagrinėjama veikla yra PVM apmokestinamas sandoris, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą.

21 Visų pirma šią prielaidą patvirtina pats prejudicinio klausimo dalykas. Iš tiesų, kadangi PVM direktyvoje numatyti neapmokestinimo atvejai turi būti taikomi tik į tos pačios direktyvos taikymo sritį patenkančiai veiklai (šiuo klausimu žr. 1998 m. birželio 11 d. Sprendimo *Fischer*, C-283/95, EU:C:1998:276, 18 punktą; 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 59 punktą ir 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 26 punktą), jeigu

pagrindinėje byloje nagrinėjamas šilumos tiekimas nepatektų į PVM direktyvos taikymo sritį, nekiltų klausimo, ar pagal šią direktyvą draudžiamas toks neapmokestinimas, koks numatytas *UStG* 4 straipsnio 13 punkte. Be to, šią prielaidą patvirtina tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą aiškiai nurodo PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą.

22 Be to, kaip matyti iš Vokietijos vyriausybės pateiktų pastabų, Vokietijos teisės aktų leidėjas nusprendė, kad *UStG* 4 straipsnio 13 punkte numatytas neapmokestinimas yra būtinas, nes būsto savininkų grupių jų nariams teikiamos paslaugos ir tiekiamos prekės iš esmės yra apmokestinamos PVM.

23 Galiausiai, kaip savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) jurisprudencijos, be kita ko, iš 2018 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo IV R 6/16 (ECLI:DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0 VI.1. B, 56 punktas), matyti, kad būsto savininkų grupės savo nariams šilumos tiekimas už atlygį yra PVM apmokestinamas tiekimas pagal *UStG* 1 straipsnio 1 dalį, tačiau jis neturi būti apmokestinamas pagal *UStG* 4 straipsnio 13 punktą.

24 Pirmiausia reikia priminti, kad, nors PVM direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, šis mokestis taikomas tik ekonominei veiklai (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 20 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

25 Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punktą, susijusį su apmokestinamaisiais sandoriais, PVM apmokestinamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 21 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

26 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamą veiklą, t. y. šilumos tiekimą, reikia pažymėti, kad pagal PVM direktyvos 15 straipsnio 1 dalį šiluma turi būti laikoma materialiuoju turtu. Darytina išvada, kad ši veikla yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį.

27 Dėl klausimo, ar tiekimas atliekamas už atlygį, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, jog tai, kad prekės tiekiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, reiškia, kad tarp patiektų prekių ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys. Toks tiesioginis ryšys yra tik tuo atveju, jei tarp prekių tiekėjo ir pirkėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriam esant atliekami veiksmai vienas kito naudai, ir prekių tiekėjo gauta kaina yra realus atlygis už pateiktą prekę. Be to, šis atlygis turi būti subjektyvi vertė, faktiškai gauta ir išreikšta pinigais (2018 m. birželio 13 d. Sprendimo *Gmina Wrocław*, C-665/16, EU:C:2018:431, 43 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

28 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, kurią vis dėlto turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, matyti, kad kiekvienas *WEG Tevesstraße* priklausantis savininkas moka šiai grupei atlygį už šilumos tiekimą, kurio dydis nustatomas pagal individualų šilumos suvartojimą, užregistruotą atskirame skaitiklyje. Patikrinus šią situaciją, reikėtų daryti išvadą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama šiluma tiekiama „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą.

29 Nors atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neginčija tokios būsto savininkų grupės, kokia yra *WEG Tevesstraße*, kaip PVM apmokestinamo asmens statuso, dėl sąvokos „PVM apmokestinamas asmuo“ reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį „apmokestinamasis asmuo“ turi būti laikomas „[bet kuris] asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje pavartoti žodžiai, ypač „[bet kuris]“, suteikia sąvokai „apmokestinamasis asmuo“ plačią prasmę, kuri paremta savarankiškai vykdoma ekonomine veikla, t. y. visi fiziniai ir juridiniai asmenys – ir viešieji, ir privatūs, ir net vienetai,

neturintys teisinio subjektiškumo, kurie objektyviai tenkina šioje nuostatoje įtvirtintus kriterijus, – laikytini PVM apmokestinamais asmenimis (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C-340/15, EU:C:2016:764, 27 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

30 Siekiant nustatyti ekonominės veiklos savarankiškumą reikia patikrinti, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, taip pat tai, kad jis prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C-340/15, EU:C:2016:764, 28 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

31 Nors galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi jurisdikciją vertinti faktines aplinkybes, atsižvelgdamas į šio sprendimo 29 ir 30 punktuose išdėstytus argumentus, turi nustatyti, ar būsto savininkų grupė, kaip antai *WEG Tevesstraße*, turi būti laikoma „savarankiškai“ vykdančia veikla, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kurią sudaro šilumos gamyba ir pardavimas, Teisingumo Teismas, kuris turi pateikti naudingus atsakymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, turi jurisdikciją pateikti nurodymus, paremtus pagrindinės bylos medžiaga ir jam pateiktomis rašytinėmis bei žodinėmis pastabomis, kad tas teismas galėtų priimti sprendimą konkrečioje nagrinėjamoje byloje.

32 Šiuo klausimu, pirma, kaip savo išvados 49 punkte pažymėjo generalinis advokatas, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal Vokietijos teisę būsto savininkų grupė, kaip antai *WEG Tevesstraße*, yra nuo ją sudarančių savininkų atskiras juridinis asmuo. Be to, vienodų ekonominių interesų tarp būsto savininkų grupės ir atitinkamų savininkų nepakanka, kad būtų nustatyta, jog ši grupė nevykdo nagrinėjamos veiklos „savarankiškai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį.

33 Antra, neginčijama, kad PVM direktyvos 11 straipsnyje nustatoma, jog pasikonsultavusi su šios direktyvos 398 straipsnyje nurodytu patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Vis dėlto šiuo atveju nereikia nagrinėti 11 straipsnio, nes iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad Vokietijos mokesčių administratorius pagrindinėje byloje rėmėsi atskiru apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

34 Sąvoka „ekonominė veikla“ apibrėžta 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje kaip apimanti gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šių apibrėžčių analizė parodo „ekonominės veiklos“ sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Taigi paprastai veikla laikoma ekonomine veikla, kai ji yra nuolatinio pobūdžio ir vykdoma mainais už sandorio šalies gautą atlygį (šiuo klausimu žr. 2009 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-154/08, nepaskelbtas Rink., EU:C:2009:695, 89 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

35 Darant prielaidą, kad būsto savininkų grupės, kaip antai *WEG Tevesstraße*, vykdoma veikla yra funkcijų, kurios jai pavestos pagal nacionalinės teisės aktus, vykdymas, ši aplinkybė savaime neturi reikšmės kvalifikuojant šias paslaugas kaip ekonominę veiklą (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 39 ir 40 punktus).

36 Nagrinėjamu atveju šilumos tiekimą lemia tai, kad *WEG Tevesstraße* eksploatuoja kogeneracinę jėgainę. Kaip matyti iš šio sprendimo 28 punkto, neginčijama, jog už šilumos tiekimą mokėjo šiai grupei priklausantys savininkai, su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Be to, neginčijama, kad šios grupės gautos pajamos buvo nuolatinės. Taip pat iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šioje elektrinėje pagaminta elektros energija tiekiama energijos paskirstymo įmonei ir kad už šį tiekimą taip pat buvo gautas atlygis.

37 Iš PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies formuluotės ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad norint konstatuoti, jog materialusis ar nematerialusis turtas eksploatuojamas siekiant gauti pajamų, nesvarbu, ar šiuo eksploatavimu siekiama gauti pelno (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 Vadinasi, darytina išvada, kaip tai patvirtina ir prielaida, kuria grindžiamas prejudicinis klausimas, kad PVM direktyva taikoma šioje byloje ir kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas šilumos tiekimas iš esmės yra PVM apmokestinamas prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą.

39 Išaiškėjus, kad pirmiausia reikia išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir Vokietijos vyriausybės pateiktą klausimą, ar neapmokestinimo PVM sąvoka, kaip antai nurodyta *UStG* 4 straipsnio 13 punkte, gali patekti į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkto, pagal kurį valstybės narės neapmokestina „nekilnojamojo turto lizingo [finansinės nuomos] ar nuomos“, taikymo sritį, reikia atsižvelgti į tai, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, sąvokos, vartojamos PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, įskaitant „lizingo [finansinės nuomos]“ ir „nekilnojamojo turto nuomos“ sąvokas, turi būti aiškinamos siaurai, nes šios išimtys yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį, išimtys (žr., be kita ko, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 37 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

40 Be to, kadangi šios sąvokos PVM direktyvoje neapibrėžtos, Teisingumo Teismas „nekilnojamojo turto nuomą“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktą, apibrėžė kaip pastato savininko nuomininkui suteiktą teisę naudotis šiuo pastatu už atlygį sutartą laikotarpį, jokiam kitam asmeniui negalint pasinaudoti šia teise (žr., be kita ko, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 36 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

41 Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkte numatytas neapmokestinimas paaiškinamas tuo, kad nekilnojamojo turto nuoma, nors ir ekonominė veikla, paprastai yra palyginti pasyvi veikla, nesukurianti didelės pridėtinės vertės. Tokia veikla skiriasi nuo kitų veiklos rūšių, susijusių arba su pramone ir prekyba, arba nuo veiklos, kurios tikslas atitinka paslaugos teikimą, o ne paprastą turto perleidimą, pavyzdžiui, teisės naudotis golfo aikštele arba tiltu už kelių mokestį ar teisės įrengti cigarečių automatus prekybos vietose (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Patalpinimo duomenų centre paslauga)*, C-215/19, EU:C:2020:518, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

42 Pagrindinėje byloje, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nagrinėjamą veiklą sudaro šilumos, gautos *WEG Tevesstraße* eksploatuojant kogeneracinę jėgainę, tiekimas. Teikdama šilumą ši grupė paprasčiausiai parduoda materialųjį turtą, kuris yra kito materialiojo turto (nekilnojamojo), eksploatavimo rezultatas, tačiau ji šilumos pirkėjams, t. y. šiai grupei priklausantiems savininkams, nesuteikia teisės užimti pastatą, šiuo atveju – kogeneracinę jėgainę, ir teisės suteikti tokią teisę bet kuriam kitam asmeniui, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 40 punkte nurodytą jurisprudenciją.

43 Dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir Vokietijos vyriausybės užduoto klausimo, ar neapmokestinimas, kaip antai numatytas *UStG* 4 straipsnio 13 dalyje, grindžiamas 1977 m. gegužės 17 d. Europos Sąjungos Tarybos posėdžio protokolu Nr. 7 dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 t., 1 sk., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio, reikia priminti, kad pagal šį protokolą „Taryba ir [Europos] Komisija pripažįsta, kad valstybės narės gali neapmokestinti bendro turto perdavimo naudoti, jo priežiūros, remonto ir kitų administracinių funkcijų, taip pat šilumos tiekimo ir panašių paslaugų, kai būsto savininkų grupė šiuo sandorius vykdo savininkams“.

44 Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad parengiamųjų darbų etapu paruoštomis deklaracijomis, kuriomis remiantis buvo priimta direktyva, negalima remtis aiškinant, jeigu jų turinys neatsispindi aptariamos nuostatos tekste, nes dėl to jos neturi teisinės galios (žr., be kita ko, 2009 m. spalio 22 d. Sprendimo *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, EU:C:2009:647, 62 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

45 Reikia konstatuoti, kad taip yra šiuo atveju, nes nei Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte, kuriame numatytas nekilnojamojo turto finansinės nuomos neapmokestinimas, nei PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkte, kuris pakeitė šią nuostatą, nėra nė vieno įrodymo, iš kurio būtų galima daryti išvadą, kad Tarybos ir Komisijos pareiškimas, įtrauktas į minėtą protokolą, buvo perkeltas į šias nuostatas.

46 Darytina išvada, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktas turi būti aiškinamas taip, kad toks neapmokestinimas, koks numatytas *UStG* 4 straipsnio 13 punkte, nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį.

47 Šios išvados nepaneigia Vokietijos vyriausybės pateiktas argumentas, netiesiogiai grindžiamas mokesčių neutralumo principu, kad būsto savininkų grupės vykdomas šilumos tiekimas šiai grupei priklausantiems savininkams turi būti neapmokestinamas PVM, siekiant užtikrinti vienodą požiūrį PVM atžvilgiu tarp, pirma, namų savininkų ir nuomininkų, kuriems netaikomas PVM ir jie atitinkamai yra neapmokestinami PVM, kai patys tiekia šilumą sau kaip savininkams arba tuo pat metu nuomoja nekilnojamąjį turtą ir šildymo įrenginį ir, antra, PVM apmokestinamų pastatų bendrasavininkių, kai grupė, kuriai jie priklauso, jiems tiekia šilumą.

48 Tiesa, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, mokesčių neutralumo principas, kuris yra Sąjungos teisės aktų leidėjo taikomas bendrojo vienodo požiūrio principo atitikmuo PVM srityje (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija), draudžia PVM tikslais skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (2017 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Avon Cosmetics*, C-305/16, EU:C:2017:970, 52 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad, vartotojo požiūriu, skirtingo dviejų identiškų ar panašių paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, vertinimo PVM atžvilgiu pakanka, kad būtų nustatytas šio principo pažeidimas (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *The Rank Group*, C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 36 punktas). Vis dėlto reikia konstatuoti, kad Vokietijos vyriausybės pateiktas argumentas grindžiamas prekių tiekimo dviem aiškiai skirtingoms vartotojų grupėms palyginimu ir kad tai, jog šios grupės gali būti vertinamos skirtingai, yra paprasčiausia šioms grupėms priklausančių asmenų pasirinkimo, ar turėti būstą bendros nuosavybės pastate, pasekmė.

49 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos būsto savininkų grupės vykdomas šilumos tiekimas šiai grupei priklausantiems savininkams neapmokestinamas PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, 135 straipsnio 1 dalies l punktas turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos būsto savininkų grupės vykdomas šilumos tiekimas šiai grupei priklausantiems savininkams neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu.

Parašai.