TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2020. gada 17. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Darījumu saistībā ar nekustamā īpašuma izīrēšanu un iznomāšanu atbrīvošana no PVN – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru no PVN ir atbrīvota dzīvokļu īpašnieku biedrības veikta siltumenerģijas piegāde šīs biedrības sastāvā esošiem dzīvokļu īpašniekiem

Lietā C-449/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2018. gada 12. septembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 13. jūnijā, tiesvedībā

WEG Tevesstraße

pret

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*], Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda trešās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši N. Vāls [*N. Wahl*], F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents) un L. S. Rosi [*L. S. Rossi*],

ģenerāladvokāts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *S. Eisenberg*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *L. Mantl*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2020. gada 10. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris) (OV 2010, L 10, 14. lpp.) (turpmāk tekstā – "PVN direktīva").

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp dzīvokļu un ēkas daļu īpašnieku biedrību *WEG Tevesstraße* (turpmāk tekstā – "*WEG Tevesstraße*"), kuras sastāvā ir sabiedrība ar ierobežotu atbildību, valsts iestāde un pašvaldība, un *Finanzamt Villingen-Schwenningen* (Vilingenas-Šveningenas Finanšu pārvalde, Vācija) (turpmāk tekstā – "*Finanzamt*") par atskaitāmā pievienotās vērtības nodokļa (PVN), kas samaksāts kā priekšnodoklis saistībā ar koģenerācijas elektrostacijas iegādes un ekspluatācijas izmaksām, apmēra noteikšanu par 2012. gadu.

Tiesiskais regulējums

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds."

4 PVN direktīvas 9. panta 1. punktā ir paredzēts:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

5 PVN direktīvas 14. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

""Preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam."

6 PVN direktīvas 15. panta 1. punktā ir noteikts:

"Elektrību, gāzi, siltumu vai dzesēšanu u.tml. uzskata par materiālu īpašumu."

7 PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā ir paredzēts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu."

8 Atbilstoši PVN direktīvas 136. pantam:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) to preču piegādi, ko pilnībā izmanto darbībai, kurai atbrīvojums piešķirts atbilstīgi 132., 135., 371., 375., 376. un 377. pantam, 378. panta 2. punktam, 379. panta 2. punktam, kā arī 380. līdz 390.c pantam, ja šīs preces nav radījušas atskaitīšanas tiesības;

b) preču piegādi, par kuru iegādi vai izmantošanu PVN nebija atskaitāms saskaņā ar 176. pantu."

Vācijas tiesības

9 2005. gada 21. februāra *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums) (*BGBl*. 2005 I, 386. lpp.), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā (turpmāk tekstā – "*UStG*"), 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir noteikts:

"Ar apgrozījuma nodokli apliek šādus darījumus:

1) piegādes un citus pakalpojumus, kurus uzņēmējs Vācijā savas saimnieciskās darbības ietvaros sniedz par atlīdzību. [..]"

10 Saskaņā ar *UStG* 4. panta 13. punktu no PVN ir atbrīvoti "pakalpojumi, ko sniedz dzīvokļu īpašnieku biedrības [..] dzīvokļu un ēkas daļu īpašniekiem, ja šie pakalpojumi ietver kopīpašuma nodošanu kāda rīcībā izmantošanas, uzturēšanas, remonta un citu šī kopīpašuma pārvaldīšanas darbību mērķiem, kā arī siltumenerģijas un līdzīgu pakalpojumu piegādi."

11 *UStG* 9. panta 1. punktā ir paredzēts, ka saimnieciskās darbības subjekts var atteikties no minētā 4. panta 13. punktā paredzētā atbrīvojuma, ja darījums tiek veikts cita saimnieciskās darbības subjekta uzņēmējdarbības vajadzībām.

12 *UStG* 15. panta 1., 2. un 4. punktā ir tostarp noteikts:

"(1) Uzņēmējs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu maksājamu nodokli par preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmuma vajadzībām ir sniedzis cits uzņēmējs.

[..]

(2) Neatskaita priekšnodokli, kas ir samaksāts attiecībā uz preču piegādi, importu un iegādi Kopienā, kā arī attiecībā uz citu pakalpojumu sniegšanu, kurus uzņēmējs izmanto šādu darījumu veikšanai:

1. no nodokļa atbrīvotiem darījumiem;

[..]

(4) Ja uzņēmējs savai uzņēmējdarbībai izmanto preces, kas piegādātas, importētas vai iegādātas Kopienā, vai tam sniegto pakalpojumu tikai daļēji, lai veiktu darījumus, attiecībā uz kuriem nepastāv atskaitīšanas tiesības, nav iespējama tās priekšnodokļa daļas atskaitīšana, kura saimnieciskā ziņā attiecas uz minētajiem darījumiem."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

13 2012. gadā *WEG Tevesstraße* uz šīs biedrības sastāvā esošiem īpašniekiem piederošās zemes uzbūvēja koģenerācijas elektrostaciju, lai to ekspluatētu. Šajā elektrostacijā saražotā elektroenerģija tika piegādāta enerģijas sadales uzņēmumam, savukārt saražotā siltumenerģija tika piegādāta minētās biedrības sastāvā esošajiem īpašniekiem. *WEG Tevesstraße* lūdza atskaitīt PVN un šajā ziņā pieprasīja *Finanzamt* atmaksāt summu, kas atbilst saistībā ar minētās elektrostacijas iegādes un ekspluatācijas izmaksām par 2012. gadu priekšnodoklī samaksātajam PVN, 19 765,17 EUR apmērā.

14 2014. gada decembrī *Finanzamt* izdeva paziņojumu par PVN attiecībā uz 2012. gadu, atļaujot atskaitīt PVN, kas samaksāts kā priekšnodoklis, par summu, kura attiecas uz saražoto elektroenerģiju un kura veidojot 28 % no pieprasītās summas, bet atteicās atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN par summu, kura attiecas uz siltumenerģijas ražošanu un kura veidojot 72 % no pieprasītās summas. Pamatojot savu paziņojumu par PVN, *Finanzamt* norādīja, ka īpašnieku biedrības veikta siltumenerģijas piegāde šīs biedrības sastāvā esošiem īpašniekiem saskaņā ar *UStG* 4. panta 13. punktu ir no PVN atbrīvots darījums.

15 Pēc tam, kad *Finanzamt* noraidīja *WEG Tevesstraße* iesniegto sūdzību, *WEG Tevesstraße* cēla prasību iesniedzējtiesā, lūdzot atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN par summu, kas ir attiecināma uz siltumenerģijas ražošanu. Prasības pamatojumam tā būtībā norādīja, ka minētā *UStG* norma ir pretrunā Savienības tiesībām, jo PVN direktīvā nav nevienas tiesību normas, kura ļautu atbrīvot no nodokļa siltumenerģijas piegādi, ko kopīpašniekiem ir veikusi šo kopīpašnieku biedrība.

16 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet – līdzīgi, kā ir atzīts daļā Vācijas doktrīnas –, ka iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai *UStG* 4. panta 13. punktā paredzētais atbrīvojums no PVN var tikt pamatots ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktu un, līdz ar to, vai PVN direktīva pieļauj vai nepieļauj šādu valsts tiesisko regulējumu.

17 Šādos apstākļos *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību pamatlietā un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [PVN direktīvas] noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram siltuma piegāde dzīvokļu īpašniekiem, ko veic dzīvokļu īpašnieku kopības, ir atbrīvota no [PVN]?"

Par prejudiciālo jautājumu

18 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, ar kuru no PVN tiek atbrīvota dzīvokļu īpašnieku biedrības veikta siltumenerģijas piegāde īpašniekiem, kas ietilpst šajā biedrībā.

19 Vispirms, kā norāda arī ģenerāladvokāts secinājumu 20. punktā, lai varētu sniegt iesniedzējtiesai lietderīgu atbildi, ir jāņem vērā faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas raksturo šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

20 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka uzdotais jautājums ir balstīts uz premisu, ka pamatlietā aplūkotā darbība ir ar PVN apliekams darījums PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

21 Vispirms ir jānorāda, ka šo premisu faktiski apstiprina pats prejudiciālā jautājuma priekšmets. Tā kā PVN direktīvā paredzētie atbrīvojumi ir piemērojami tikai attiecībā uz darbībām, kas ietilpst šīs pašas direktīvas piemērošanas jomā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer*, C-283/95, EU:C:1998:276, 18. punkts; 2004. gada 29. aprīlis, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 59. punkts, un

2008. gada 13. marts, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 26. punkts), tādējādi, ja pamatlietā aplūkotā siltumenerģijas piegāde neietilptu PVN direktīvas piemērošanas jomā, nerastos jautājums, vai šī direktīva pieļauj vai nepieļauj tādu atbrīvojumu kā *UStG* 4. panta 13. punktā paredzētais. Turklāt šo premisu apstiprina tas, ka iesniedzējtiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu skaidri atsaucas uz PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

22 Turpinot, kā izriet no Vācijas valdības iesniegtajiem apsvērumiem, Vācijas likumdevējs uzskatīja, ka ar *UStG* 4. panta 13. punktu ieviestais atbrīvojums bija nepieciešams, jo dzīvokļu īpašnieku biedrības sniegtie pakalpojumi un veiktās piegādes tās biedriem principā ir apliekami ar PVN.

23 Visbeidzot, kā iesniedzējtiesa ir norādījusi lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, no *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) judikatūras, it īpaši no 2018. gada 20. septembra sprieduma IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, 56. punkts) izriet, ka siltumenerģijas piegāde, ko dzīvokļu īpašnieku biedrība par atlīdzību veic saviem biedriem, saskaņā ar *UStG* 1. panta 1. punktu ir ar PVN apliekama piegāde, tomēr tā ir jāatbrīvo no šī nodokļa, piemērojot *UStG* 4. panta 13. punktu.

24 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina – lai arī ir taisnība, ka PVN direktīvā ir noteikta ļoti plaša PVN piemērošanas joma, šis nodoklis attiecas tikai uz saimnieciska rakstura darbībām (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu par darījumiem, kas ir apliekami ar PVN, ar PVN apliek arī preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību kādas dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Attiecībā uz pamatlietā aplūkoto darbību, proti, siltumenerģijas piegādi, ir jānorāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 15. panta 1. punktu siltums ir uzskatāms par materiālu īpašumu. No tā izriet, ka šī darbība ir preču piegāde šīs pašas direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē.

27 Attiecībā uz jautājumu par to, vai piegāde tiek veikta par atlīdzību, ir jāatgādina, ka Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka tas, ka preču piegāde tiek veikta "par atlīdzību" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, nozīmē, ka pastāv tieša saikne starp piegādāto preci un saņemto atlīdzību. Šāda tieša saikne pastāv tikai tad, ja starp piegādātāju un pircēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās tiek īstenots savstarpējs izpildījums, un piegādātāja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par piegādāto preci. Turklāt šai atlīdzībai ir jābūt subjektīvai vērtībai, kas ir reāli saņemta un izsakāma naudā (spriedums, 2018. gada 13. jūnijs, *Gmina Wrocław*, C-665/16, EU:C:2018:431, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Šajā gadījumā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet – kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ka katrs īpašnieks, kas ir *WEG Tevesstraße* biedrs, maksā šai biedrībai atlīdzību par siltumenerģijas piegādi un šīs atlīdzības apmērs tiek noteikts atkarībā no viņa individuālā siltumenerģijas patēriņa, kāds tas nolasāms uz viņa individuālā skaitītāja. Ja šāda situācija apstiprinātos, būtu jāsecina, ka pamatlietā aplūkotā siltumenerģijas piegāde notiek "par atlīdzību" PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

29 Attiecībā uz jēdzienu "PVN maksātājs" ir jānorāda, ka, neraugoties uz to, ka iesniedzējtiesa šķietami neapšauba tādas dzīvokļu īpašnieku biedrības kā *WEG Tevesstraße* PVN maksātājas statusu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 9. panta 1. punktu "nodokļa maksātājs" ir "jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkādu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta". Saskaņā ar Tiesas judikatūru PVN direktīvas 9. panta 1. punktā izmantotie vārdi, it īpaši vārds "jebkura", nozīmē, ka "nodokļu maksātāja" jēdziena definīcija ir plaša un vērsta uz patstāvīgumu saimnieciskās darbības veikšanā, tādējādi par PVN maksātājiem ir uzskatāmas visas personas, kas

objektīvi atbilst šajā tiesību normā paredzētajiem kritērijiem – tās ir fiziskas vai juridiskas personas, kā publiskas, tā privātas, kā arī iestādes, kam nav juridiskas personas statusa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C-340/15, EU:C:2016:764, 27. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

30 Lai konstatētu, ka saimnieciskā darbība tiek veikta patstāvīgi, ir jāpārbauda, vai attiecīgā persona veic darbības savā vārdā, savās interesēs un pati par to atbild, kā arī uzņemas ekonomisko risku, kas saistīts ar tās darbību veikšanu (spriedums, 2016. gada 12. oktobris, *Nigl* u.c., C-340/15, EU:C:2016:764, 28. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

31 Kaut arī galu galā valsts tiesai, kurai vienīgajai ir kompetence izvērtēt faktus, ņemot vērā šī sprieduma 29. un 30. punktā izklāstītos apsvērumus, ir jānosaka, vai tāda dzīvokļu īpašnieku biedrība kā *WEG Tevesstraße* ir uzskatāma par tādu, kas "patstāvīgi" veic tādu darbību kā pamatlietā aplūkotā, kura ietver siltumenerģijas ražošanu un tirdzniecību, Tiesai, kam ir jāsniedz iesniedzējtiesai lietderīgas atbildes, ir kompetence sniegt norādes, ievērojot konkrētās pamatlietas materiālus, kā arī tai sniegtos rakstveida un mutvārdu apsvērumus, lai valsts tiesa varētu pieņemt nolēmumu konkrētajā tajā izskatāmajā lietā.

32 Šajā ziņā, pirmkārt, kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumu 49. punktā, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar Vācijas tiesībām tāda dzīvokļu īpašnieku biedrība kā *WEG Tevesstraße* ir juridiska persona, kas ir nošķirta no tās sastāvā esošajiem īpašniekiem. Turklāt līdzīgas ekonomiskās intereses starp dzīvokļu īpašnieku biedrību un attiecīgajiem īpašniekiem nav pietiekamas, lai konstatētu, ka minētā biedrība neveic attiecīgo darbību "patstāvīgi" PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

33 Otrkārt, ir taisnība, ka saskaņā ar PVN direktīvas 11. pantu jebkura dalībvalsts, apspriedusies ar šīs direktīvas 398. pantā paredzēto padomdevēja komiteju PVN jautājumos, par vienu nodokļa maksātāju var uzskatīt personas, kuras veic uzņēmējdarbību šīs pašas dalībvalsts teritorijā un kuras, kaut arī būdamas juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm. Tomēr šajā gadījumā nav jāveic vērtējums saistībā ar šo 11. pantu, jo no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, ka Vācijas nodokļu administrācija pamatlietā būtu balstījusies uz nodokļu vienotību šīs tiesību normas izpratnē.

34 "Saimnieciskās darbības" jēdziens PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā ir definēts kā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, tostarp kalnrūpniecība, lauksaimnieciska darbība un brīvo profesiju vai tām pielīdzināma darbība. No Tiesas judikatūras izriet, ka šī definīcija atklāj, ka jēdziena "saimnieciska darbība" piemērošanas joma ir ļoti plaša, kā arī šī jēdziena objektīvo raksturu tādējādi, ka darbība tiek izskatīta pati par sevi, neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem. Tādēļ darbība vispārīgi tiek uzskatīta par saimniecisku, ja tā ir ilgstoša un ja persona, kas veic šo darbību, par tās veikšanu saņem atlīdzību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 12. novembris, Komisija/Spānija, C-154/08, nav publicēts, EU:C:2009:695, 89. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Pieņemot, ka tādas dzīvokļu īpašnieku biedrības kā *WEG Tevesstraßse* veiktās darbības ietver ar valsts tiesisko regulējumu tai uzticēto funkciju izpildi, šim apstāklim pašam par sevi nav nozīmes, lai šos pakalpojumus kvalificētu kā saimniecisku darbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 39. un 40. punkts).

36 Šajā gadījumā siltumenerģija tika piegādāta, *WEG Tevesstraße* ekspluatējot koģenerācijas elektrostaciju. Kā izriet no šī sprieduma 28. punkta, šķiet, netiek apstrīdēts – bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ka atlīdzību par siltumenerģijas piegādi bija samaksājuši šīs biedrības sastāvā esošie īpašnieki. Tāpat netiek apstrīdēts, ka minētās biedrības šādi saņemtie ieņēmumi ir bijuši ilglaicīgi. Turklāt no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka minētās elektrostacijas saražotā elektroenerģija tika piegādāta enerģijas sadales uzņēmumam un ka par šo piegādi arī tika saņemta atlīdzība.

37 Gan no PVN direktīvas 9. panta 1. punkta formulējuma, gan no Tiesas judikatūras izriet – lai uzskatītu, ka tiek veikta materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus, nav nozīmes tam, vai šī izmantošana tiek veikta peļņas nolūkos vai ne (spriedums, 2016. gada 2. jūnijs, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Līdz ar to, kā to apstiprina arī premisa, uz kuru ir balstīts prejudiciālais jautājums, ir jāsecina, ka šajā lietā ir piemērojama PVN direktīva un ka pamatlietā aplūkotā siltumenerģijas piegāde principā ir ar PVN apliekama preču piegāde šīs direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

39 Pēc šī precizējuma, pirmkārt, ir jāizvērtē iesniedzējtiesas un Vācijas valdības uzdotais jautājums par to, vai tāds atbrīvojums kā *UStG* 4. panta 13. punktā paredzētais var ietilpt PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta piemērošanas jomā, saskaņā ar kuru dalībvalsts atbrīvo no nodokļa "nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu". Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 135. panta 1. punktā paredzētos atbrīvojumus no PVN, tostarp jēdzieni nekustamā īpašuma "iznomāšana" vai "izīrēšana", ir jāinterpretē šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN iekasē par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļa maksātājs (skat. it īpaši spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Turklāt, tā kā PVN direktīvā šie jēdzieni nav definēti, Tiesa "nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu" šīs direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkta izpratnē ir definējusi kā īpašnieka nodotas tiesības īrniekam – par atlīdzību un uz nolīgto laiku – aizņemt šo nekustamo īpašumu un izslēgt šādu tiesību piešķiršanu jebkurai citai trešajai personai (skat. it īpaši spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Tiesa ir arī precizējusi, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums ir izskaidrojams ar to, ka nekustamo īpašumu izīrēšana, būdama saimnieciskā darbība, parasti ir relatīvi pasīva darbība, kas nerada būtisku pievienoto vērtību. Šāda darbība tādējādi ir jānošķir no citām darbībām, kurām ir vai nu rūpniecisku un komerciālu darījumu raksturs, vai arī to priekšmetu vairāk raksturo kāda pakalpojuma sniegšana nekā vienkārša īpašuma nodošana lietošanā, piemēram, tiesības izmantot golfa laukumu, tiesības par samaksu šķērsot tiltu vai arī tiesības izvietot cigarešu automātus komerciestādē (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Izvietošanas pakalpojums datu centrā), C-215/19, EU:C:2020:518, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Pamatlietā aplūkotā darbība, kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir tādas siltumenerģijas piegāde, kas saražota, īpašnieku biedrībai *WEG Tevesstraße* ekspluatējot koģenerācijas elektrostaciju. Veicot šādu siltumenerģijas piegādi, šī biedrība veic vienkāršu tāda materiāla īpašuma pārdošanu, kas ir cita materiāla īpašuma izmantošanas rezultātā radies produkts, kurš, protams, ir nekustams, tomēr tā siltumenerģijas pircējiem, proti, minētās biedrības sastāvā esošajiem īpašniekiem nepiešķir tiesības lietot ēku, šajā gadījumā koģenerācijas elektrostaciju, un izslēgt jebkurai citai personai šādas tiesības šī sprieduma 40. punktā minētās judikatūras izpratnē.

43 Otrkārt, attiecībā uz iesniedzējtiesas un Vācijas valdības uzdoto jautājumu, vai tāds atbrīvojums no nodokļa kā *UStG* 4. panta 13. punktā paredzētais, ir balstīts uz Eiropas Savienības Padomes 1977. gada 17. maija sanāksmes protokolu Nr. 7 par Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 13. pantu, ir jāatgādina, ka saskaņā ar šo protokolu "Padome un [Eiropas] Komisija paziņo, ka dalībvalstis var atbrīvot no nodokļa kopīpašuma nodošanu kāda rīcībā tā izmantošanai, uzturēšanai, remontam un citām šī kopīpašuma pārvaldības darbībām, kā arī siltumenerģijas un līdzīgu preču piegādi, kad šīs darbības veic dzīvokļu īpašnieku biedrības to īpašniekiem".

44 Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka paskaidrojumus, kas rakstīti sagatavošanas darbu gaitā, kuru rezultātā tiek pieņemta direktīva, nevar izmantot šīs direktīvas interpretācijai, ja attiecīgās normas formulējumā nav atsauces uz šiem paskaidrojumiem, turklāt šādiem paskaidrojumiem nav juridiskas nozīmes (skat. it īpaši spriedumu, 2009. gada 22. oktobris, *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, EU:C:2009:647, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Ir jākonstatē, ka tas tā ir šajā lietā, jo ne Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā, kurā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa nekustamā īpašuma iznomāšanai vai izīrēšanai, ne PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktā, ar kuru šī tiesību norma tika aizstāta, nav ietverta ne mazākā norāde, kas ļautu secināt, ka šajā protokolā ietvertais Padomes un Komisijas paziņojums būtu atspoguļots šajās tiesību normās.

46 Līdz ar to ir jāsecina, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds atbrīvojums no PVN, kāds ir paredzēts *UStG* 4. panta 13. punktā, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

47 Šo secinājumu neatspēko Vācijas valdības izvirzītais un netieši uz nodokļu neitralitātes principu balstītais arguments, ka siltumenerģijas piegāde, ko dzīvokļu īpašnieku biedrības sastāvā esošiem īpašniekiem veic šī dzīvokļu īpašnieku biedrība, ir jāatbrīvo no PVN, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi PVN ziņā starp vienģimeņu māju īpašniekiem un īrniekiem, kuri ir atbrīvoti no PVN, kad tie piegādā siltumenerģiju sev pašiem vai kad tie vienlaicīgi iznomā māju un siltumražošanas iekārtu, no vienas puses, un ēku līdzīpašniekiem, kam ir jāmaksā PVN, kad biedrība, kuru sastāvā viņi ir, tiem piegādā siltumenerģiju, no otras puses.

48 Ir taisnība, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips, kas ir veids, kādā Savienības likumdevējs ir pārnesis vienlīdzīgas attieksmes principu uz PVN jomu (spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 41. punkts un tajā minētā judikatūra), it īpaši nepieļauj no PVN viedokļa piemērot atšķirīgu attieksmi pret līdzīgām precēm vai pakalpojumiem, starp kuriem pastāv konkurence (spriedums, 2017. gada 14. decembris, *Avon Cosmetics*, C-305/16, EU:C:2017:970, 52. punkts un tajā minētā). Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka šis princips ir jāinterpretē tādējādi, ka atšķirīga attieksme PVN jomā attiecībā uz divu identisku vai līdzīgu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, no patērētāja viedokļa raugoties, kas apmierina tādas pašas vajadzības, ir pietiekama, lai pierādītu šī principa pārkāpumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 36. punkts). Tomēr ir jākonstatē, ka Vācijas valdības izvirzītais arguments ir balstīts uz preču piegādes salīdzinājumu divām skaidri nošķirtām patērētāju grupām un ka tas, ka pret šīm grupām, iespējams, ir tikusi piemērota atšķirīga attieksme, ir tikai sekas izvēlei, ko izdara šo grupu sastāvā esošas personas par to, vai būt vai nebūt par dzīvokļa īpašnieku kopīpašumā esošā ēkā.

49 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, ar kuru no PVN tiek atbrīvota dzīvokļu īpašnieku biedrības veikta siltumenerģijas piegāde šīs biedrības sastāvā esošiem īpašniekiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

50 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris), 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, ar kuru no PVN tiek atbrīvota dzīvokļu īpašnieku biedrības veikta siltumenerģijas piegāde šīs biedrības sastāvā esošiem īpašniekiem.

[Paraksti]