Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

17 декември 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Освобождаване на отдаването под наем или под аренда на недвижими имоти — Национална правна уредба, освобождаваща от ДДС доставката на топлинна енергия от сдружение на етажни собственици за съответните собственици“

По дело C-449/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Baden-Württemberg (Финансов съд на провинция Баден-Вюртемберг, Германия) с акт от 12 септември 2018 г., постъпил в Съда на 13 юни 2019 г., в рамките на производство по дело

WEG Tevesstraße

срещу

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: A. Prechal, председател на състав, K. Lenaerts, председател на Съда, изпълняващ функциите на съдия от трети състав, N. Wahl, F. Biltgen (докладчик) и L. S. Rossi, съдии,

генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за германското правителство, от J. Möller и S. Eisenberg, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и L. Mantl, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 10 септември 2020 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: немски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 г. (ОВ L 10, 2010 г., стр. 14, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между сдружение на етажни собственици WEG Tevesstraße (наричано по-нататък „WEG Tevesstraße“), съставено от дружество с ограничена отговорност, публичен орган и община, от една страна, и Finanzamt Villingen-Schwenningen (Данъчна служба Вилинген Швениген, Германия) (наричана по-нататък „Finanzamt“), от друга страна, относно определянето на приспадането на платения по получени доставки данък върху добавената стойност (ДДС), произтичащ от разходите за придобиване и обслужване на инсталация за комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия за 2012 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС предвижда:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

4 Член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС има следния текст:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

6 Член 15, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Електроенергия, газ, топлинна или хладилна енергия, както и други подобни, се третират като материално имущество“.

7 Член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

л) отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти“.

8 Член 136 от Директивата за ДДС гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на стоки, използвани единствено за дейност, освободена по членове 132, 135, 371, 375, 376 и 377, член 378, параграф 2, член 379, параграф 2, и членове 380—390б, ако тези стоки не дават право на приспадане;

б) доставката на стоки, за чието придобиване или употреба ДДС не е бил подлежащ на приспадане в съответствие с член 176“.

Германското право

9 Член 1, параграф 1, точка 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху добавената стойност) от 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 I, стр. 386) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „UStG“), гласи:

„С данък върху оборота се облагат следните сделки:

1) доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от търговец в рамките на търговската му дейност […]“.

10 По силата на член 4, точка 13 от UStG освободени от облагане с ДДС са „услугите, предоставяни на собствениците и съсобствениците на недвижими имоти от сдруженията на етажни собственици […], доколкото услугите се състоят в доставката на общо имущество за целите на използването, поддръжката, ремонта и други дейности по управление, както и доставките на топлинна енергия и сходни услуги“.

11 Член 9, параграф 1 от UStG предвижда, че икономическият оператор може да се откаже от освобождаването, предвидено в посочения член 4, точка 13, ако сделката се извършва за целите на предприятието на друг икономически оператор.

12 Член 15, параграфи 1, 2 и 4 от UStG предвижда по-специално:

„(1) Търговецът може да приспадне следния данък, платен по получени доставки:

1. дължимия по закон данък за доставки и други услуги, които са осъществени от друг търговец за нуждите на неговото предприятие.

[…]

(2) От приспадане се изключва заплатеният данък по получени доставки при внос и при вътреобщностно придобиване на стоки и по доставки на услуги, които търговецът използва за целите на следните доставки:

1. освободени сделки;

[…]

(4) Ако търговецът използва стока, доставена, внесена или придобита на територията на Общността за целите на търговската си дейност, или доставка на услуга, само частично при извършването на сделки, при които е изключено приспадането на платения данък по получени доставки, то не се приспада частта от платения данък по получени доставки, която икономически е свързана с посочените сделки […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

13 През 2012 г. WEG Tevesstraße построява върху терена, принадлежащ на собствениците от това сдружение, инсталация за комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия с оглед на нейното използване. Произведената от тази инсталация електрическа енергия се доставя на електроразпределител, а произведената топлинна енергия се доставя на собствениците от това сдружение. WEG Tevesstraße иска приспадане на ДДС, като на това основание изисква от Finanzamt сума, съответстваща на платения по получени доставки ДДС общо в размер на 19 765,17 EUR за разходите по придобиване и експлоатация на инсталацията за 2012 г.

14 През декември 2014 г. Finanzamt издава ревизионен акт за ДДС за 2012 г., с който разрешава приспадането на платения по получени доставки ДДС за сумата за производството на електроенергия, съответстваща на 28 % от исканата сума, но отказва приспадането на платения по получени доставки ДДС за сумата за производството на топлинна енергия, съответстваща на 72 % от исканата сума. В подкрепа на становището си Finanzamt изтъква, че съгласно член 4, точка 13 от UStG доставката на топлинна енергия от сдружение на етажните собственици на съответните собственици представлява освободена от ДДС сделка.

15 След като Finanzamt отхвърля възражението на WEG Tevesstraße, последното подава жалба пред запитващата юрисдикция за приспадане на платения по получени доставки ДДС за сумата, съответстваща на производството на топлинна енергия. В подкрепа на жалбата си сдружението поддържа по същество, че посочената разпоредба от UStG противоречи на правото на Съюза, тъй като Директивата за ДДС не съдържа никаква разпоредба, позволяваща освобождаване от ДДС на доставката на топлинна енергия, извършена от сдружение на етажни собственици на съответните собственици.

16 От акта за преюдициално запитване следва, че подобно на част от германската доктрина запитващата юрисдикция има съмнения дали предвиденото в член 4, точка 13 от UStG освобождаване може да се основава на член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС и следователно дали Директивата за ДДС допуска такава национална правна уредба.

17 При тези условия Finanzgericht Baden-Württemberg (Финансов съд Баден-Вюртемберг, Германия) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли разпоредбите на Директива [за ДДС] да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, съгласно която доставките на топлинна енергия от сдружение на етажни собственици за съответните собственици са освободени от [ДДС]?“.

По преюдициалния въпрос

18 С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която доставката на топлинна енергия от сдружение на етажни собственици на съответните собственици е освободена от ДДС.

19 В самото начало следва да се отбележи, както прави генералният адвокат в точка 20 от заключението си, че за да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, следва да се вземат предвид характерните за това запитване фактически и правни обстоятелства.

20 В това отношение следва да се констатира, че поставеният въпрос се основава на предпоставката, че разглежданата в главното производство дейност представлява облагаема с ДДС сделка по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС.

21 Най-напред, тази предпоставка е на практика потвърдена от самия предмет на преюдициалния въпрос. Всъщност предвидените в Директивата за ДДС освобождавания са предназначени да се прилагат само за дейностите, които попадат в приложното поле на същата тази директива (вж. в този смисъл решения от 11 юни 1998 г., Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, т. 18, от 29 април 2004 г., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, т. 59 и от 13 март 2008 г., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 26), поради което, ако разглежданата в главното производство доставка на топлинна енергия не попада в приложното поле на Директивата за ДДС, не би възникнал въпросът дали тази директива допуска освобождаване като предвиденото в член 4, точка 13 от UStG. Освен това тази предпоставка се потвърждава от обстоятелството, че в акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция изрично споменава член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС.

22 По-нататък, видно от представеното от германското правителство становище, германският законодател приема, че предвиденото в член 4, точка 13 от UStG освобождаване е необходимо, тъй като услугите и доставките, извършвани от сдруженията на етажни собственици в полза на техните членове, по принцип подлежат на облагане с ДДС.

23 Накрая, както отбелязва запитващата юрисдикция в акта си за преюдициално запитване, от практиката на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), и по-специално от решение от 20 септември 2018 г. IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, т. 56) следва, че доставката на топлинна енергия срещу възнаграждение, извършена от сдружение на етажни собственици на съответните собственици, представлява облагаема с ДДС доставка съгласно член 1, параграф 1 от UStG, която обаче трябва да бъде освободена от облагане съгласно член 4, точка 13 от UStG.

24 В самото начало следва да се припомни, че макар Директивата за ДДС да очертава много широко приложно поле на ДДС, този данък се отнася единствено до дейностите с икономически характер (решение от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 20 и цитираната съдебна практика).

25 Всъщност съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, който се отнася до облагаемите сделки, с ДДС се облагат доставките на стоки, извършени възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество (решение от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 21 и цитираната съдебна практика).

26 Що се отнася до разглежданата в главното производство дейност, а именно доставката на топлинна енергия, следва да се отбележи, че съгласно член 15, параграф 1 от Директивата за ДДС топлинната енергия се третира като материална вещ. Следва, че тази дейност представлява доставка на стоки по смисъла на член 14, параграф 1 от същата директива.

27 Във връзка с въпроса дали дадена доставка е възмездна, следва да се припомни, че Съдът многократно постановява, че възмездната доставка на стоки по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС предполага наличие на пряка връзка между доставената стока и полученото възнаграждение. Подобна пряка връзка е налице само ако между доставчика и купувача съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като

получената от доставчика цена представлява действителната равностойност на доставената стока. Освен това тази насрещна престация трябва да представлява субективна стойност, действително получена и с парично изражение (решение от 13 юни 2018 г., Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, т. 43 и цитираната съдебна практика).

28 В случая от предоставената на Съда преписка е видно — нещо, което запитващата юрисдикция трябва все пак да провери — че всеки собственик, участващ в WEG Tevesstraße, заплаща на това сдружение възнаграждение за доставките на топлинна енергия, чийто размер се определя в зависимост от индивидуалното му потребление на топлинна енергия според индивидуалния му измервател. Подобно положение, ако бъде доказано, би следвало да доведе до извода, че разглежданата в главното производство доставка на топлинна енергия се извършва „възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС.

29 Що се отнася до понятието „данъчнозадължено лице по ДДС“ и въпреки че качеството на данъчнозадължено лице по ДДС на сдружение на етажни собственици като WEG Tevesstraße явно не се поставя под въпрос от запитващата юрисдикция, следва да се припомни, че съгласно член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС „данъчнозадължено лице“ означава „всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“. Съгласно практиката на Съда понятията, използвани в член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, и по-специално изразът „всяко лице“, дават на понятието „данъчнозадължено лице“ широко определение, изградено около независимото упражняване на икономическа дейност, в смисъл, че всички физически и юридически лица както на публичното, така и на частното право, а дори и неперсонифицираните образувания, които обективно отговарят на критериите, съдържащи се в тази разпоредба, се считат за данъчнозадължени по ДДС лица (вж. в този смисъл решение от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 27 и цитираната съдебна практика).

30 За да се установи дали икономическата дейност се упражнява независимо, следва да се провери дали съответното лице извършва дейността от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, както и дали носи икономическия риск, свързан с извършването ѝ (решение от 12 октомври 2016 г., Nigl и др., C-340/15, EU:C:2016:764, т. 28 и цитираната съдебна практика).

31 Макар в крайна сметка националният съд, който единствен е компетентен да прецени фактите, да трябва да определи с оглед на съображенията, изложени в точки 29 и 30 от настоящото решение, дали трябва да се приеме, че сдружение на етажни собственици като WEG Tevesstraße извършва „независима“ дейност като разглежданата в главното производство, състояща се в производство и търговия с топлинна енергия, Съдът, който трябва да даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, е компетентен въз основа на преписката по делото в главното производство, както и въз основа на писмените и устни становища, които са му били представени, да даде насоки, които да позволят на последната да се произнесе по спора, с който е сезирана.

32 В това отношение, от една страна, както отбелязва генералният адвокат в точка 49 от заключението си, от акта за преюдициално запитване е видно, че съгласно германското право сдружение на етажни собственици като WEG Tevesstraße е юридическо лице, различно от собствениците, които го съставят. Освен това сходни икономически интереси между сдружението на етажни собственици и съответните собственици не са достатъчни, за да се установи, че посоченото сдружение не извършва разглежданата дейност „независимо“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС.

33 От една страна, вярно е, че съгласно член 11 от Директивата относно ДДС след консултиране с Консултативния комитет по данък върху добавената стойност, предвидено в член 398 от същата директива, всяка държава членка може да разглежда като данъчнозадължено лице всички лица, установени на нейната територия, които, макар и юридически независими, са тясно обвързани

едно с друго от финансови, икономически и организационни връзки. В случая обаче член 11 не следва да се разглежда, тъй като от представената на Съда преписка не следва, че в делото по главното производство германската данъчна администрация се е позовала на обединението за данъчни цели по смисъла на тази разпоредба.

34 Понятието за „икономическа дейност“ е дефинирано в член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС като обхващащо всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии или приравнените на тях. Според практиката на Съда това определение извежда на преден план обхвата на приложното поле на понятието „икономическа дейност“, както и обективния характер на това понятие, в смисъл че се преценява дейността сама по себе си без значение на нейните цели и резултати. Така дадена дейност се квалифицира по принцип като „икономическа“, когато се осъществява редовно и срещу получавано от доставчика възнаграждение (вж. в този смисъл решение от 12 ноември 2009 г., Комисия/Испания, C-154/08, непубликувано, EU:C:2009:695, т. 89 и цитираната съдебна практика).

35 Дори да се предположи, че извършваните от сдружение на етажни собственици като WEG Tevesstraße дейности се изразяват в упражняването на функции, които са му възложени от националното законодателство, това обстоятелство само по себе си е ирелевантно за квалифицирането на тези доставки като икономическа дейност (вж. в този смисъл решение от 29 октомври 2015 г., Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, т. 39 и 40).

36 В случая доставката на топлинна енергия е резултат от експлоатацията от WEG Tevesstraße на инсталация за комбинирано производство на енергия. Както следва от точка 28 от настоящото решение, което запитващата юрисдикция трябва да провери, явно не се оспорва, че за доставката на топлинна енергия е заплатено възнаграждение от собствениците, които участват в това сдружение. Безспорно е също така, че така получените от посоченото сдружение приходи са с постоянен характер. Освен това от акта за преюдициално запитване е видно, че произведената от посочената инсталация електроенергия е доставена на електроразпределително предприятие и че за тази доставка също е заплатено възнаграждение.

37 Както от текста на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, така и от практиката на Съда следва, че за да се прецени дали експлоатацията на дадено материално или нематериално имущество е извършвана с цел получаване на приходи, няма значение дали тази експлоатация има за цел или не генерирането на печалба (решение от 2 юни 2016 г., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, т. 35 и цитираната съдебна практика).

38 От това следва, както освен това се потвърждава от предпоставката, на която се основава преюдициалният въпрос, че Директивата за ДДС се прилага в конкретния случай и че разглежданата в главното производство доставка на топлинна енергия представлява по принцип облагаема с ДДС доставка на стока по смисъла на член 2, параграф 1, буква а) от тази директива.

39 След това изяснение следва да се разгледа, на първо място, въпросът, повдигнат от запитващата юрисдикция, както и от германското правителство, дали освобождаване като съдържащото се в член 4, точка 13 от UStG може да попадне в обхвата на член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, съгласно който държавите членки освобождават „отдаването под наем или аренда на недвижими имоти“. В тази връзка е важно да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване по член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС, включително понятията „отдаване под аренда“ и „отдаване под наем“ на недвижимо имущество, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключения от общия

принцип, че всяка доставка на стоки и услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС (вж. по-специално решение от 19 декември 2018 г., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 37 и цитираната съдебна практика).

40 Освен това при липсата на определение на тези понятия в Директивата за ДДС Съдът определя „отдаването под наем […] на недвижими имоти“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква л) от тази директива като предоставено срещу заплащане на възнаграждение и за определен срок от собственика на недвижим имот право на наемателя да държи този имот и да отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право (вж. по-специално решение от 19 декември 2018 г., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 36 и цитираната съдебна практика).

41 Съдът уточнява също, че предвиденото в член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС освобождаване се обяснява с факта, че макар да е стопанска дейност, отдаването под наем на недвижимо имущество обикновено представлява относително пасивна дейност, която не генерира значителна добавена стойност. Така подобна дейност следва да се разграничава от други дейности, които имат промишлен или търговски характер или имат обект, който се характеризира по-добре с изпълнението на услуга, отколкото с простото предоставяне на недвижимо имущество, каквото е правото да се ползва терен за голф, това, да се ползва мост срещу заплащане на такса за преминаване, или пък правото да се монтират автомати за продажба на цигари в търговски обект (решение от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Услуги за съхранение в център за данни), C-215/19, EU:C:2020:518, т. 41 и цитираната съдебна практика].

42 Както е видно от акта за преюдициално запитване, разглежданата в главното производство дейност се състои в доставката на топлинна енергия, генерирана в резултат на експлоатацията от сдружението на собствениците WEG Tevesstraße на инсталация за комбинирано производство на топлинна и електрическа енергия. Извършвайки подобна доставка на топлинна енергия обаче, това сдружение осъществява обикновена продажба на материална вещ, плод от експлоатацията на друга материална вещ, която от своя страна наистина е недвижима, без обаче да предоставя на приобретателите на топлинната енергия, а именно на участващите в посоченото сдружение собственици, правото да обитават недвижим имот, в случая инсталацията за комбинирано производство на енергия, и да изключат всяко друго лице от ползването на такова право по смисъла на съдебната практика, посочена в точка 40 от настоящото решение.

43 На второ място, що се отнася до повдигнатия също от запитващата юрисдикция и от германското правителство въпрос дали освобождаване като съдържащото се в член 4, точка 13 от UStG се основава на Изявление № 7 от заседанието на Съвета на Европейския съюз от 17 май 1977 г. относно член 13 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизирането на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), следва да се припомни, че съгласно това изявление „[С]ъветът и [Европейската] комисия декларират, че държавите членки могат да освободят от данък доставката на общо имущество за целите на използването, поддръжката, ремонта и други дейности по управление, както и доставките на топлинна енергия и сходни услуги, когато тези сделки се извършват от сдруженията на етажни собственици на съответните собственици“ [неофициален превод].

44 В това отношение от постоянната съдебна практика следва, че декларациите, формулирани в хода на подготвителна дейност, довела до приемането на директива, не могат да послужат за тълкуването на тази директива, когато в текста на разглежданата разпоредба няма позоваване на съдържанието на декларациите и поради това те са лишени от правно значение (вж. по-специално решение от 22 октомври 2009 г., Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, т. 62 и цитираната съдебна практика).

45 Налага се обаче изводът, че настоящият случай е такъв, тъй като нито член 13, Б, буква б) от Шеста директива, който предвижда освобождаване от данък на отдаването под наем или аренда на недвижими имоти, нито член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС, който заменя тази разпоредба, съдържат каквито и да било данни, позволяващи да се заключи, че вписаната в посоченото изявление декларация на Съвета и Комисията е намерила израз в тези разпоредби.

46 Ето защо следва да се заключи, че член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаване като предвиденото в член 4, точка 13 от UStG не попада в обхвата на тази разпоредба.

47 Този извод не се поставя под въпрос от довода на германското правителство, изведен имплицитно от принципа на данъчна неутралност, че доставката на топлинна енергия от сдружение на етажни собственици на съответните собственици трябва да бъде освободена от ДДС, за да се гарантира равното третиране от гледна точка на ДДС между, от една страна, собствениците и наемателите на еднофамилни къщи, необлагаеми с ДДС, съответно освободени от ДДС, когато доставят топлинна енергия на самите себе си в качеството им на собственици или когато наемат едновременно къщата и инсталацията за топлинна енергия, и от друга страна, съсобствениците на недвижими имоти, облагаеми с ДДС, когато сдружението на етажни собственици, в което участват, им доставя топлинната енергия.

48 Всъщност вярно е, че съгласно постоянната съдебна практика принципът на данъчна неутралност, който е израз от законодателя на Съюза в областта на ДДС на общия принцип на равно третиране (решение от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, т. 41 и цитираната съдебна практика), не допуска в частност сходните стоки или доставки на услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС (решение от 14 декември 2017 г., Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, т. 52 и цитираната съдебна практика). Освен това Съдът приема, че принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкува в смисъл, че различното третиране, що се отнася до ДДС, на две доставки на услуги, които са идентични или сходни от гледна точка на потребителя и задоволяват едни и същи негови нужди, е достатъчно, за да се приеме, че този принцип е нарушен (вж. в този смисъл решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 36). Налага се обаче изводът, че доводите на германското правителство се основават на сравнението на доставки на стоки на две групи потребители, които са ясно разграничени, и че обстоятелството, че тези групи потенциално са третирани различно, е само последица от избора, направен от лицата от тези групи, да бъдат или да не бъдат собственици на жилище в сграда — етажна собственост.

49 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 135, параграф 1, буква л) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която доставката на топлинна енергия от сдружение на етажни собственици на съответните собственици е освободена от облагане с ДДС.

По съдебните разноски

50 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

Член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която доставката на топлинна енергия от сдружение на етажни собственици на съответните собственици е освободена от облагане с данък върху добавената стойност.

Подписи