Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

17. december 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – fritagelse for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom – national lovgivning, der fritager levering af varme fra en sammenslutning af boligejere til ejere, der er med i denne sammenslutning, for moms«

I sag C-449/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i delstaten Baden-Württemberg, Tyskland) ved afgørelse af 12. september 2018, indgået til Domstolen den 13. juni 2019, i sagen:

WEG Tevesstraße

mod

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Tredje Afdeling, og dommerne N. Wahl, F. Biltgen (refererende dommer) og L.S. Rossi,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den tyske regering ved J. Möller og S. Eisenberg, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og L. Mantl, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. september 2020,

afsagt følgende

* Processprog: tysk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 (EUT 2010, L 10, s. 14, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem sammenslutningen af boligejere og medejere, WEG Tevesstraße (herefter »WEG Tevesstraße«), der består af et selskab med begrænset ansvar, en offentlig myndighed og en kommune, på den ene side, og Finanzamt Villingen-Schwenningen (skattekontoret i Villingen-Schwenningen, Tyskland) (herefter »Finanzamt«) på den anden side vedrørende fastsættelsen af fradrag for indgående merværdiafgift (moms) for udgifter til erhvervelse og drift af et kraftvarmeanlæg i 2012.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

4 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

6 Momsdirektivets artikel 15, stk. 1, foreskriver:

»Elektricitet, gas, varme eller kulde og lignende sidestilles med materielle goder.«

7 Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.«

8 Momsdirektivets artikel 136 foreskriver:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 132, 135, 371, 375, 376 og 377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, samt artikel 380-390b, såfremt disse varer ikke har givet ret til fradrag

b) levering af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra fradragsretten i medfør af artikel 176.«

Tysk ret

9 § 1, stk. 1, nr. 1), i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005, I, s. 386) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), foreskriver:

»Omsætningsafgift pålægges følgende transaktioner:

1) levering og andre ydelser, der udføres af en erhvervsdrivende i indlandet mod vederlag som led i hans virksomhed. […]«

10 I henhold til UStG's § 4, nr. 13), momsfritages »tjenesteydelser, der leveres af sammenslutninger af boligejere […] til boligejere og medejere, for så vidt som tjenesteydelserne består i levering af fælles goder med henblik på anvendelse, vedligeholdelse, reparation og andre administrative aktiviteter i dette kollektive ejerskab samt levering af varme og tilsvarende serviceydelser«.

11 UStG's § 9, stk. 1, foreskriver, at den erhvervsdrivende kan give afkald på afgiftsfritagelsen i henhold til § 4, nr. 13), hvis transaktionen er gennemført for en anden erhvervsdrivendes virksomhed.

12 UStG's § 15, stk. 1, 2 og 4, bestemmer bl.a.:

»(1) Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende afgifter:

1. afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed.

[…]

(2) Fradrag af indgående afgift finder ikke anvendelse på afgift på leveringer, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af goder samt på øvrige ydelser, som den erhvervsdrivende anvender i forbindelse med følgende transaktioner:

1. afgiftsfrie transaktioner

[…]

(4) Såfremt den erhvervsdrivende kun delvis anvender et gode, som er leveret, indført eller erhvervet inden for Fællesskabet til brug for virksomheden, eller en anden ydelse, der er blevet leveret, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, kan den del af den indgående afgift, som økonomisk kan henføres til transaktioner, for hvilke fradrag er udelukket, ikke fradrages.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 I 2012 opførte WEG Tevesstraße på en grund, der tilhører ejerne i denne sammenslutning, et kraftvarmeværk med henblik på drift heraf. Den elektricitet, der blev produceret af dette kraftvarmeværk, blev leveret til en energidistributør, mens den producerede varme blev leveret til ejerne i den nævnte sammenslutning. WEG Tevesstraße ansøgte om momsfradrag og anmodede i denne forbindelse Finanzamt om et beløb svarende til den indgående moms på i alt 19 765,17 EUR for udgifterne til erhvervelse og drift af det nævnte kraftvarmeværk for 2012.

14 I december 2014 udstedte Finanzamt en momsansættelse for 2012, som tillod fradrag for indgående moms for så vidt angår det beløb, der vedrørte elproduktionen, og som svarede til 28% af det krævede beløb, men nægtede fradrag af indgående moms for varmeproduktionen, der svarede til 72% af det krævede beløb. Finanzamt gjorde til støtte for sin momsansættelse gældende, at levering af varme fra en sammenslutning af ejere til ejerne i denne sammenslutning er en transaktion, der i henhold til UStG's § 4, nr. 13), er fritaget for moms.

15 Efter Finanzamts afslag på WEG Tevesstraßes indsigelse har sammenslutningen anlagt sag ved den forelæggende ret med påstand om fradrag for indgående moms af det beløb, der svarede til varmeproduktionen. Til støtte for søgsmålet har sammenslutningen i det væsentlige gjort gældende, at den nævnte bestemmelse i UStG er i strid med EU-retten, idet momsdirektivet ikke indeholder nogen bestemmelse, der gør det muligt at fritage levering af varme fra en sammenslutning af medejere til disse sidstnævnte.

16 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret i lighed med en del af den tyske retslitteratur er i tvivl om, hvorvidt den fritagelse, der er fastsat i UStG's § 4, nr. 13), kan støttes på momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), og dermed om momsdirektivet er til hinder for en sådan national lovgivning.

17 Under disse omstændigheder har Finanzgericht Baden-Württemberg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i delstaten Baden-Württemberg, Tyskland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal bestemmelserne i [momsdirektivet] fortolkes således, at de er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, hvorefter [sammenslutninger] af boligejeres levering af varme til boligejerne er fritaget for [moms]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, der fritager levering af varme fra en sammenslutning af boligejere til de ejere, der er med i denne sammenslutning, for moms.

19 Indledningsvis bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 20 i forslaget til afgørelse, at der for at kunne give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar skal tages hensyn til de faktiske og retlige omstændigheder, der kendetegner denne anmodning om præjudiciel afgørelse.

20 I denne henseende bemærkes, at det forelagte spørgsmål hviler på den forudsætning, at den i hovedsagen omhandlede virksomhed udgør en momspligtig transaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a).

21 For det første understøttes denne forudsætning faktisk af selve genstanden for det præjudicielle spørgsmål. Momsfritagelserne i henhold til momsdirektivet finder nemlig kun anvendelse på virksomhed, der er omfattet af samme direktivs anvendelsesområde (jf. i denne retning dom af 11.6.1998, Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, præmis 18, af 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 59, og af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 26), således at spørgsmålet om, hvorvidt dette direktiv er til hinder for en fritagelse som den, der er indeholdt i UStG's § 4, nr. 13) – såfremt den i hovedsagen omhandlede levering af varme ikke er omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde – ikke opstår. Denne forudsætning bekræftes desuden af den omstændighed, at den forelæggende ret i sin anmodning om præjudiciel afgørelse udtrykkeligt har nævnt momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a).

22 Dernæst var den tyske lovgiver, som det fremgår af den tyske regerings indlæg, af den opfattelse, at den fritagelse, der er indført ved UStG's § 4, nr. 13), var nødvendig, eftersom tjenesteydelser og leveringer fra sammenslutninger af boligejere til deres medlemmer i princippet er momspligtige.

23 Den forelæggende ret har endelig i sin anmodning om præjudiciel afgørelse anført, at det fremgår af retspraksis fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), nærmere bestemt dom af 20. september 2018 IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, præmis 56), at levering af varme mod vederlag, der foretages af en sammenslutning af boligejere til medlemmerne heraf, udgør en levering, der i henhold til UStG's § 1, stk. 1, er momspligtig, men som skal momsfritages i medfør af UStG's § 4, nr. 13).

24 Det bemærkes i denne henseende, at selv om det er korrekt, at momsdirektivet giver momsen et meget vidt anvendelsesområde, er det kun virksomhed af økonomisk karakter, der er omfattet af denne afgift (dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

25 Moms skal ifølge momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), om afgiftspligtige transaktioner pålægges bl.a. levering af varer mod vederlag, som foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab (dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

26 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede virksomhed, dvs. levering af varme, bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 15, stk. 1, sidestilles varme med materielle goder. Det følger heraf, at denne virksomhed udgør en levering af varer som omhandlet i samme direktivs artikel 14, stk. 1.

27 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en levering sker mod vederlag, bemærkes, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at gennemførelsen af en levering af varer »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem godet og den modtagne modværdi. En sådan direkte sammenhæng foreligger kun, såfremt der mellem leverandøren og køberen består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af leverandøren modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af det leverede gode. Ydermere skal denne modværdi udgøre en subjektiv værdi, der faktisk modtages og kan opgøres i penge (dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

28 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, at hver ejer, der er medlem af WEG Tevesstraße, betaler denne sammenslutning en modværdi for forsyning med varme, hvis størrelse fastsættes på grundlag af den pågældendes individuelle varmeforbrug, således som det fremgår af vedkommendes individuelle måler. Hvis en sådan situation bliver bekræftet, ville det kunne konkluderes, at den i hovedsagen omhandlede levering af varme sker »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a).

29 Selv om den omstændighed, at en sammenslutning af boligejere som WEG Tevesstraße udgør en momspligtig person, ikke synes at blive draget i tvivl af den forelæggende ret, skal det hvad angår begrebet »momspligtig person« bemærkes, at det følger af momsdirektivets artikel 9, stk. 1, at der ved »afgiftspligtig person« forstås »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. Ifølge Domstolens praksis giver de ord, der anvendes i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, herunder ordet »enhver«, begrebet »afgiftspligtig person« en bred fortolkning, der er koncentreret om uafhængigheden under udøvelse af økonomisk virksomhed, således at enhver fysisk eller juridisk person – såvel offentligretlig som privat, og selv enheder uden status som juridisk person – der objektivt opfylder kriterierne i bestemmelsen, skal anses for momspligtige personer (jf. i denne retning dom af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

30 For at fastslå, om økonomisk virksomhed bliver udøvet selvstændigt, skal det undersøges, om den pågældende person udøver sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed (dom af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

31 Selv om det i sidste ende tilkommer den nationale ret, der er enekompetent til at vurdere de faktiske omstændigheder, at afgøre på baggrund af de betragtninger, der er anført i denne doms præmis 29 og 30, om en sammenslutning af boligejere som WEG Tevesstraße skal anses for »selvstændigt« at udøve en virksomhed som den i hovedsagen omhandlede, der består i produktion og salg af varme, har Domstolen – hvis opgave det er at give den forelæggende ret hensigtsmæssige svar – kompetence til på grundlag af det i hovedsagen oplyste samt de for Domstolen afgivne skriftlige og mundtlige indlæg at vejlede den forelæggende ret på en sådan måde, at denne kan træffe sin afgørelse i den konkrete sag, der verserer for den.

32 Som generaladvokaten har anført i punkt 49 i forslaget til afgørelse, fremgår det i denne henseende for det første af forelæggelsesafgørelsen, at en sammenslutning af boligejere som WEG Tevesstraße i henhold til tysk ret udgør en juridisk person, der er særskilt i forhold til de ejere, som den består af. Hertil kommer, at sammenfaldende økonomiske interesser mellem sammenslutningen af boligejere og de omhandlede ejere ikke er tilstrækkelige til at fastslå, at den nævnte sammenslutning ikke udøver den omhandlede virksomhed »selvstændigt« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1.

33 For det andet er det korrekt, at hver enkelt medlemsstat efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift, der er omhandlet i dette direktivs artikel 398, ifølge momsdirektivets artikel 11 kan betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person. I det foreliggende tilfælde er der imidlertid ikke anledning til at undersøge denne artikel 11, eftersom det ikke fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at de tyske afgiftsmyndigheder i hovedsagen har påberåbt sig, at der er tale om en afgiftsenhed som omhandlet i denne bestemmelse.

34 Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, som omfattende alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Det fremgår af Domstolens praksis, at denne definition viser udstrækningen af det anvendelsesområde, som begrebet »økonomisk virksomhed« omfatter, og dette begrebs objektive karakter, i den forstand at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater. En virksomhed kvalificeres således generelt som økonomisk, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der foretager transaktionen (jf. i denne retning dom af 12.11.2009, Kommissionen mod Spanien, C-154/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:695, præmis 89 og den deri nævnte retspraksis).

35 Hvis det antages, at den virksomhed, der udøves af en sammenslutning af boligejere som WEG Tevesstraße, består i udøvelsen af de opgaver, som den er tillagt i henhold til national lovgivning, er en sådan omstændighed i sig selv uden relevans for kvalificeringen af disse ydelser som økonomisk virksomhed (jf. i denne retning dom af 29.10.2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 39 og 40).

36 I det foreliggende tilfælde er leveringen af varme et resultat af WEG Tevesstraßes drift af et kraftvarmeværk. Som det fremgår af denne doms præmis 28, er det, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, ubestridt, at leveringen af varme fandt sted mod betaling af et vederlag fra de ejere, der er med i denne sammenslutning. Det er ligeledes ubestridt, at de indtægter, som den nævnte sammenslutning således oppebar, havde en vis varig karakter. Det fremgår i øvrigt af forelæggelsesafgørelsen, at den elektricitet, der produceres af det nævnte kraftvarmeværk, leveres til en energiforsyningsvirksomhed, og at denne levering ligeledes er sket mod betaling af et vederlag.

37 Det fremgår såvel af ordlyden af momsdirektivets artikel 9, stk. 1, som af Domstolens praksis, at det ved afgørelsen af, om driften af et rørligt eller ikke rørligt gode udøves med henblik på at opnå indtægter, er uden betydning, om denne drift tilsigter at generere gevinst (dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

38 Som det i øvrigt bekræftes af den forudsætning, som det præjudicielle spørgsmål er baseret på, må det derfor konkluderes, at momsdirektivet finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, og at den i hovedsagen omhandlede levering af varme udgør en levering af varer, der principielt er momspligtig som omhandlet i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a).

39 Efter at dette er afklaret, skal der for det første foretages en undersøgelse af det spørgsmål, som den forelæggende ret samt den tyske regering har rejst om, hvorvidt en momsfritagelse som den i UStG's § 4, nr. 13), omhandlede kan henhøre under momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), i henhold til hvilken medlemsstaterne fritager »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«. I denne henseende bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, herunder begreberne »bortforpagtning« og »udlejning af fast ejendom«, skal fortolkes indskrænkende, da disse fritagelser er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

40 Domstolen har desuden i mangel af en definition af disse begreber i momsdirektivet defineret »udlejning af fast ejendom« som omhandlet i dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra l), som værende den ret, udlejeren af en ejendom indrømmer lejeren til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret (jf. bl.a. dom af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

41 Domstolen har desuden præciseret, at den i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), fastsatte fritagelse skyldes, at udlejning af fast ejendom, selv om det er økonomisk virksomhed, normalt udgør en forholdsvis passiv virksomhed, som ikke tilfører en væsentlig merværdi. En sådan virksomhed adskiller sig således fra andre aktiviteter, som enten kan karakteriseres som industrielle og kommercielle aktiviteter eller som bedre kan betegnes som udførelse af en ydelse end som passiv overladelse af et gode, såsom retten til at benytte en golfbane, retten til at benytte en bro mod betaling af broafgift eller retten til at opstille cigaretautomater i erhvervslokaler (dom af 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Datacentertjenesteydelser), C-215/19, EU:C:2020:518, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

42 I hovedsagen består den omhandlede virksomhed, således som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, i levering af varme fra WEG Tevesstraßes drift af et kraftvarmeværk. Ved at foretage en sådan varmelevering foretager denne sammenslutning imidlertid blot et salg af et materielt

gode, der er resultatet af driften af et andet materielt gode, der ganske vist er fast ejendom, uden dog at tildele erhververne af varmen, dvs. de ejere, der er med i den nævnte sammenslutning, retten til at benytte en fast ejendom – i det foreliggende tilfælde kraftvarmeværket – og til at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 40.

43 Hvad for det andet angår det spørgsmål, som den forelæggende ret og den tyske regering ligeledes har rejst, om, hvorvidt en fritagelse som den, der er indeholdt i UStG's § 4, nr. 13), er baseret på protokol nr. 7 fra Rådet for Den Europæiske Unions samling den 17. maj 1977 vedrørende artikel 13 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), skal det bemærkes, at Rådet og Europa-Kommissionen i henhold til denne protokol »[erklærer] […], at medlemsstaterne kan fritage levering af fælles goder med henblik på anvendelse, vedligeholdelse, reparation og andre administrative aktiviteter i forbindelse med disse fælles goder samt levering af varme og tilsvarende serviceydelser, når disse transaktioner foretages af sammenslutninger af boligejere til ejere«.

44 I denne henseende følger det af fast retspraksis, at erklæringer, der er fremsat i forbindelse med det forberedende arbejde, der fører til vedtagelsen af et direktiv, ikke kan tjene som fortolkningsbidrag med hensyn til direktivet, når erklæringernes indhold ikke har fundet udtryk i den omtvistede bestemmelses ordlyd, og erklæringerne følgelig er uden retlig betydning (jf. bl.a. dom af 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

45 Det må konstateres, at dette er tilfældet i den foreliggende sag, eftersom hverken sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), der fastsætter en fritagelse for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, eller momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), der har erstattet denne bestemmelse, indeholder den mindste indikation af, at Rådets og Kommissionens erklæring, der er optaget i den nævnte protokol, har fundet udtryk i disse bestemmelser.

46 Det må derfor konkluderes, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), skal fortolkes således, at en fritagelse som den, der er indeholdt i UStG's § 4, nr. 13), ikke er omfattet af denne bestemmelse.

47 Denne konklusion drages ikke i tvivl af det argument, som den tyske regering har fremført, og som indirekte vedrører princippet om afgiftsneutralitet, hvorefter levering af varme fra en sammenslutning af boligejere til de ejere, der er med i denne sammenslutning, skal fritages for moms med henblik på at sikre ligebehandling i momsmæssig henseende mellem på den ene side ejere og lejere af énfamiliehuse, der ikke er pålagt moms eller er fritaget for moms, når de leverer varme til sig selv i deres egenskab af ejere, eller når de samtidig lejer huset og varmeinstallationen, og på den anden side medejere af ejendomme, der er momspligtige, når den sammenslutning, som de er med i, leverer varme til dem.

48 Det er således korrekt, at princippet om afgiftsneutralitet, der er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet (dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis), ifølge fast retspraksis i særdeleshed er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 14.12.2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis). Det fremgår desuden af Domstolens praksis, at dette princip skal fortolkes således, at en forskellig momsmæssig behandling af to leveringer af varer eller af to tjenesteydelser, som er identiske eller sammenlignelige fra forbrugerens synspunkt, og som tilfredsstiller de samme behov hos denne, er tilstrækkelig til at fastslå, at der foreligger en tilsidesættelse af dette princip (jf. i denne retning dom af 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 36). Det må imidlertid konstateres, at den tyske regerings argumentation hviler på en sammenligning af leveringer af goder til to klart adskilte

forbrugergrupper, og at den omstændighed, at disse grupper potentielt behandles forskelligt, blot er en konsekvens af det valg, som personerne i disse grupper har truffet om at være eller ikke at være ejer af en bolig i en fællesejet ejendom.

49 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, der fritager levering af varme fra en sammenslutning af boligejere til de ejere, der er med i denne sammenslutning, for moms.

Sagsomkostninger

50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 135, stk. 1, litra l), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, der fritager levering af varme fra en sammenslutning af boligejere til de ejere, der er med i denne sammenslutning, for merværdiafgift.

Underskrifter