

Υπόθεση C-449/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

13 Ιουνίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht Baden-Württemberg (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

12 Σεπτεμβρίου 2018

Προσφεύγουσα:

WEG Tevesstraße

Καθού:

Finanzamt Villingen-Schwenningen

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Ρύθμιση κράτους μέλους, κατά την οποία η παροχή θερμάνσεως από κοινωνία συνιδιοκτητών στους ιδιοκτήτες οριζοντίων ιδιοκτησιών απαλλάσσεται του φόρου προστιθέμενης αξίας – Συμβατό με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης· άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Έχουν οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1) την έννοια ότι αντίκεινται στη ρύθμιση κράτους μέλους, κατά την οποία η παροχή θερμάνσεως από κοινωνία συνιδιοκτητών ακινήτου στους

ιδιοκτήτες οριζοντίων ιδιοκτησιών που χρησιμεύουν ως κατοικία απαλλάσσεται του φόρου προστιθέμενης αξίας;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως άρθρο 135, παράγραφος 1

Δήλωση 1 προς καταχώριση στα πρακτικά για την οδηγία 2006/112

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ομοιόμορφη φορολογική βάση.

Δήλωση 7 προς καταχώριση στα πρακτικά της συνεδριάσεως του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 για το άρθρο 13 της οδηγίας 77/388

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών (στο εξής UStG), ιδίως άρθρο 4, περίπτωση 13

Νόμος περί οροφοκτησίας και δικαιώματος μόνιμης κατοικίας (στο εξής: νόμος για την συγκυριότητα των κτιρίων)

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Το εριζόμενο ζήτημα είναι το ύψος του ποσού εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας από τη δαπάνη προμήθειας και λειτουργίας μιας μονάδας συμπαραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας (στο εξής BHKW [Blockheizkraftwerk]) το έτος 2012.
- 2 Η προσφεύγουσα είναι μια κοινωνία συνιδιοκτητών οριζοντίων ιδιοκτησιών που χρησιμεύουν ως κατοικία ή ως επαγγελματική στέγη, αποτελούμενη από την X ΕΠΕ, την Y (κρατική αρχή), καθώς και τον Z (δήμο). Το 2012 δημιούργησε η προσφεύγουσα μια BHKW. Η προσφεύγουσα παρείχε το παραγόμενο από τη BHKW ρεύμα σε μια επιχείρηση κοινής ωφελείας του ενεργειακού τομέα, τη δε εκ παραλλήλου παραγόμενη θερμότητα στην κοινωνία συνιδιοκτητών ακινήτου που χρησιμεύουν ως κατοικία ή ως επαγγελματική στέγη.
- 3 Για το 2012 η προσφεύγουσα προέβαλε αξίωση εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου εισροών ύψους συνολικά 19.765,17 από τη δαπάνη για την απόκτηση και λειτουργία της BHKW. Το καθού δέχθηκε τη ζητηθείσα έκπτωση φόρου μόνον κατά 28% – ήτοι το ποσοστό της εν λόγω δαπάνης που αντιστοιχεί, κατά τους υπολογισμούς της, στην παραγωγή ρεύματος. Για το ποσοστό του 72% που

αντιστοιχεί στην παραγωγή θερμότητας αρνήθηκε την έκπτωση του καταβληθέντος φόρου εισροών, με την αιτιολογία ότι η παροχή θερμότητας σε ιδιοκτήτες οριζοντίων ιδιοκτησιών απαλλάσσεται του φόρου (άρθρο 4, σημείο 13, UStG).

- 4 Κατά της αρνήσεως αυτής στρέφεται η, κατόπιν διοικητικής ενστάσεως της 13ης Δεκεμβρίου 2016 που δεν ευδοκίμησε, ασκηθείσα ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή, με την οποία προβάλλεται η αιτίαση, μεταξύ άλλων, ότι το άρθρο 4, περίπτωση 13, UStG συνιστά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.

Το νομικό πλαίσιο

- 5 Κατά το άρθρο 4, σημείο 13, UStG απαλλάσσονται του φόρου, μεταξύ άλλων, οι παροχές από κοινωνίες συνιδιοκτητών ακινήτων, κατά την έννοια του νόμου περί οροφοκτησίας, στους ιδιοκτήτες ακινήτων που χρησιμεύουν ως κατοικία ή ως επαγγελματική στέγη, καθόσον οι παροχές αυτές συνίστανται στην προμήθεια θερμότητας.
- 6 Ο νομικός θεσμός της κοινωνίας συνιδιοκτητών ακινήτου που χρησιμεύουν ως κατοικία ή ως επαγγελματική στέγη αποτελεί αντικείμενο ρυθμίσεως του νόμου περί οροφοκτησίας. Κατά τη ρύθμιση αυτή, είναι δυνατόν – κατά παρέκκλιση από τον κανόνα του αστικού κώδικα, κατά τον οποίο ένα οικόπεδο και ένα κτίριο που ανεγέρθηκε σε αυτό αποτελούν κατ' αρχήν μία ενότητα και έχουν τον ίδιο ή τους ίδιους κυρίους - να υπάρξει χωριστή κυριότητα σε αυτοτελείς κατοικίες ή σε χώρους που δεν χρησιμοποιούνται ως κατοικίες. Στην πρώτη περίπτωση γίνεται λόγος για οριζόντια ιδιοκτησία χρησιμεύουσα ως κατοικία, στη δε δεύτερη για οριζόντια ιδιοκτησία χρησιμεύουσα ως επαγγελματική στέγη. Παράλληλα με τη χωριστή κυριότητα κατοικίας ή τους μη χρησιμοποιούμενους ως κατοικία χώρους, στη συγκυριότητα των κτιρίων που χρησιμεύουν ως κατοικία ή ως επαγγελματική στέγη περιλαμβάνεται επίσης πάντοτε ένα ποσοστό συγκυριότητας στα κοινά μέρη. Στα κοινά μέρη περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, το σύστημα θερμάνσεως.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 7 Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει για το συμβατό του άρθρου 4, σημείο 13, UStG με τις ρυθμίσεις της οδηγίας 2006/112.
- 8 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, κράτος μέλος παραβιάζει το ενωσιακό δίκαιο, όταν θεσπίζει και διατηρεί φορολογική απαλλαγή μη καλυπτόμενη από το ενωσιακό δίκαιο (απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-60/96, EU:C:1997:340).
- 9 Στα γερμανικά επιστημονικά συγγράμματα αποτελεί εριζόμενο ζήτημα αν για τη φορολογική απαλλαγή του άρθρου 4, σημείο 13, UStG παρέχεται εξουσιοδότηση από το ενωσιακό δίκαιο. Ενώ ορισμένοι συγγραφείς είναι της γνώμης ότι αυτό δεν

συμβιβάζεται με την οδηγία 2006/112 και επομένως είναι ανεφάρμοστο, άλλοι δέχονται το συμβατό του με το ενωσιακό δίκαιο με διάφορες αιτιολογίες.

- 10 Εν μέρει, ως επαρκές εξουσιοδοτικό έρεισμα θεωρείται το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας 2006/112, κατά το οποίο τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί εντούτοις τη διάταξη αυτή όχι άνευ ετέρου εφαρμοστέα κατά το γράμμα της. Η οδηγία δεν περιέχει ορισμό του όρου «πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων». Το Δικαστήριο ερμήνευσε αυτόν τον όρο υπό την έννοια ότι εκμισθωτής ακινήτου παρέχει για ορισμένο χρόνο στον μισθωτή αντί αμοιβής το δικαίωμα να κατέχει το ακίνητο αυτό και να αποκλείει κάθε άλλο πρόσωπο από αυτό το δικαίωμα. Επισημάνε, εξάλλου, ότι οι όροι με τους οποίους περιγράφονται οι προβλεπόμενες στο άρθρο 135, παράγραφος 1, φοροαπαλλαγές – επομένως οι όροι επίσης «πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων» – πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές συνιστούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή ότι κάθε υπηρεσία, την οποία ο υποκείμενος στον φόρο παρέχει έναντι ανταλλάγματος, υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, σκέψεις 36 και 37 με περαιτέρω παραπομπές).
- 11 Περαιτέρω υποστηρίζεται η άποψη ότι το άρθρο 4, σημείο 13, UStG καλύπτεται από τη δήλωση υπ' αρ. 7 προς καταχώρηση στα πρακτικά για το άρθρο 13 της οδηγίας 77/388. Η δήλωση έχει ως εξής: «Το Συμβούλιο και η Επιτροπή δηλώνουν ότι τα κράτη μέλη ... μπορούν να απαλλάσσουν του φόρου προστιθέμενης αξίας την παροχή θερμότητας και παρόμοιων αντικειμένων από κοινωνία συνιδιοκτητών ακινήτου στους ιδιοκτήτες οριζοντίων ιδιοκτησιών που χρησιμεύουν ως κατοικία.» Εν μέρει η εν λόγω δήλωση θεωρείται άμεσα ως εξουσιοδοτικό έρεισμα, εν μέρει δε ως διευκρίνιση του άρθρου 13, Μέρος Β, στοιχείο γ', της οδηγίας 77/388. Η δυνατότητα εφαρμογής υπό το καθεστώς της οδηγίας 2006/112 αιτιολογείται με βάση το άρθρο της 136, στοιχείο α', σε συνδυασμό με τη δήλωση υπ' αρ. 1 προς καταχώρηση στα πρακτικά για την οδηγία 2006/112, όπου εκτίθεται ότι, λαμβανομένων υπόψη των προηγούμενων δηλώσεων προς καταχώρηση στα πρακτικά για την οδηγία 77/388 και των μετέπειτα τροποποιητικών οδηγιών, το Συμβούλιο και η Επιτροπή επιβεβαιώνουν ότι αυτές δεν εθίγησαν από την κατάργηση των οδηγιών αυτών.
- 12 Το αιτούν δικαστήριο δεν θεωρεί εντούτοις δυνατό να στηριχθεί το άρθρο 4, σημείο 13, UStG στη δήλωση υπ' αρ. 7 προς καταχώρηση στα πρακτικά για το άρθρο 13 της οδηγίας 77/388 ή για το άρθρο 136 της οδηγίας 2006/112 και στη δήλωση υπ' αρ. 1 προς καταχώρηση στα πρακτικά για την οδηγία αυτή. Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μια δήλωση προς καταχώρηση στα πρακτικά δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη για την ερμηνεία μιας διατάξεως, εφόσον το περιεχόμενο της δεν απαντά στο κείμενο της επίμαχης διατάξεως και υπό την έννοια αυτή στερείται νομικής σημασίας (πρβλ. π.χ. αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, και της 29ης Μαΐου 1997, VAG Sverige, C-329/95, EU:C:1997:256). Το αιτούν δικαστήριο δεν διακρίνει ούτε στο άρθρο 13 της οδηγίας 77/388 ούτε στο άρθρο 136 της οδηγίας

2006/112 επαρκείς ενδείξεις για νομοθετική βούληση να απαλλάσσεται από τον φόρο η παροχή θερμότητας από κοινωνία συνιδιοκτητών ακινήτου στους ιδιοκτήτες οριζοντίων ιδιοκτησιών που χρησιμεύουν ως κατοικία.

- 13 Τέλος, υποστηρίζεται η άποψη ότι στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας από κοινωνία συνιδιοκτητών ακινήτου στους ιδιοκτήτες δεν υπάρχει φορολογητέα πράξη. Είτε δεν γίνεται δεκτή η ιδιότητα ως επιχειρήσεως της κοινωνίας συνιδιοκτητών ακινήτου, είτε δεν γίνεται δεκτή η ύπαρξη παροχής εξ επαχθούς αιτίας. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι η δήλωση υπ' αρ. 7 προς καταχώρηση στα πρακτικά για το άρθρο 13 της οδηγίας 77/388 θα μπορούσε να νοηθεί ως ένδειξη για το ότι η Επιτροπή και το Συμβούλιο δεν θεώρησαν, μεταξύ άλλων, την παροχή θερμότητας από κοινωνία συνιδιοκτητών ακινήτου στους ιδιοκτήτες οριζοντίων ιδιοκτησιών που χρησιμεύουν ως κατοικία ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 77/388, διατάξεων που προηγήθηκαν του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Αν γίνει δεκτή αυτή η άποψη, εκλείπει η δυνατότητα χρήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου εισροών, διότι η προσφεύγουσα δεν θα είναι υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια των άρθρων 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', 9, παράγραφος 1, και 168 της οδηγίας 2006/112. Στην περίπτωση αυτή το άρθρο 4, σημείο 13, UStG θα ήταν περιττό και θα είχε μόνο δηλωτικό χαρακτήρα.