

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MICHALA BOBKA

přednesené dne 10. září 2020(1)

Věc C-449/19

WEG Tevesstraße

proti

Finanzamt Villingen-Schwenningen

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud spolkové země Bádensko-Württembersko, Německo)]

„řízení o předběžné otázce – Daž z předané hodnoty – Osvobození nájmu nemovitých věcí od daně – Vnitrostátní ustanovení, které osvobozuje teplo dodávané společenstvím vlastníků bytových jednotek tímto vlastníkem od daně“

I. Úvod

1. Společenství vlastníků bytových jednotek dodávalo teplo tímto vlastníkem bytových jednotek a uplatnilo odpočet daně z předané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené na vstupu v souvislosti s náklady spojenými s touto činností. Příslušný správce daně tento nárok odmítl uznat. Konstatoval, že podle německého práva je dodávka tepla vlastníkem bytových jednotek osvobozena od DPH.

2. V této souvislosti si Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud spolkové země Bádensko-Württembersko, Německo) přeje zjistit, zda směrnice 2006/112/ES(2) (dále jen „směrnice o DPH“) brání vnitrostátní právní úpravě, aby osvobodila od DPH dodávku tepla společenstvími vlastníků bytových jednotek tímto vlastníkem. Soudní dvůr bude mít při zodpovídání této otázky příležitost poskytnout vodítka, kdy je náhrada za dodání zboží (jako je teplo) považována za dostatečnou podmínkou „prospěchu“ z tohoto plnění, aby bylo plnění poskytováno „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

3. Bod 4 odvodňní směrnice o DPH stanoví následující:

„Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému daně z přidané hodnoty (DPH), která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.“

4. Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH stanoví následující:

„1. Předmetem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

5. Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH, který se zabývá pojmem „osoby povinné k dani“, zní následovně:

„1. „Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

6. Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH definuje „dodání zboží“ tak, že se jím rozumí „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“, zatímco podle čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH se „[tepelná energie považuje] za hmotný majetek“.

7. Článek 135 směrnice o DPH, který spadá pod kapitolu 3 („Ostatní případy osvobození od daně“), stanoví řadu osvobození od DPH. Relevantní část uvedeného ustanovení zní následovně:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

l) pacht nebo nájem nemovitostí.“

B. Německé právo

1. Německý zákon o dani z přidané hodnoty

8. Ustanovení § 1 a 4 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z přidané hodnoty) (dále jen „UStG“) stanoví obecná pravidla o povinnosti k DPH a osvobozeních od DPH, která zahrnují osvobození dodávky tepla společenstvími vlastníků bytových jednotek vlastníky bytových jednotek:

„§ 1 Zdanitelná plnění

1) Předmětem daně z obrátu jsou tato plnění:

1. dodání zboží a jiná plnění za úplatu uskutečňována v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti. Zdanění není vyloučeno z důvodu, že je plnění uskutečňováno na základě právního nebo správního aktu nebo že se považuje za uskutečněné na základě právního ustanovení;

[...]

§ 4 Osvobození od daně v případě dodání zboží nebo poskytování služeb

Z plnění uvedených v § 1 odst. 1 bodů 1 jsou od daně osvobozeny:

[...]

13. plnění, která společenství vlastníků bytových jednotek poskytují ve smyslu Wohnungseigentumsgesetz (zákon o vlastnictví bytových jednotek a práva k dlouhodobému bydlení) [...] vlastníky a spoluvlastníky bytových jednotek, pokud tato plnění spočívají v dodávce společného majetku pro účely užívání, údržby, oprav a pro jiné účely správy, jakož i dodávce tepla a dodání obdobných plnění.“

2. ***Zákon o vlastnictví bytových jednotek a právu k dlouhodobému bydlení***

9. Wohnungseigentumsgesetz (zákon o vlastnictví bytových jednotek a práva k dlouhodobému bydlení) upravuje zásady, z nichž vychází formální rozdělení majetku mezi vlastníky bytových jednotek. Uvedený zákon v relevantní části uvádí:

„§ 10 Obecné zásady

1) Není-li výslovně stanoveno jinak, mají vlastníci bytových jednotek práva a povinnosti, včetně zejména práv a povinností ve vztahu k majetku ve výlučném a společném vlastnictví, která stanoví tento zákon.

[...]

§ 16 Zisk, poplatky a náklady

[...]

2) Každý vlastník bytové jednotky má vůči ostatním vlastníkům bytových jednotek povinnost platit poplatky v souvislosti s majetkem ve společném vlastnictví, jakož i náklady související s údržbou, opravami a jinou správou a se společným užíváním společného majetku ve výši odpovídající jeho podílu (odstavec 1, druhá věta).

3) Bez ohledu na odstavec 2 se může většina vlastníků bytových jednotek usnést, že provozní náklady [...] za majetek ve společném nebo soukromém vlastnictví, které nemusí být hrazeny přímo těmito osobám, jakož i správní náklady, budou zaznamenávány s ohledem na užívání nebo s ohledem na to, kdo je započítán, a že budou rozděleny s ohledem na tento nebo nějaký jiný standard, je-li to v souladu se zásadou dobré správy.“

III. **Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky**

10. WEG Tevesstraße (dále jen „žalobkyně“) je společenství vlastníků bytových jednotek. Tímto vlastníky bytových jednotek jsou tři právnické osoby (soukromá společnost, veřejný orgán a samosprávný územní celek) (dále jen „vlastníci“). Úkolem žalobkyně podle všeho je správa nemovitosti se smíšeným využitím v Bádensku-Württembersku (dále jen „nemovitost“). Nemovitost sestává z 20 nájemních bytů, odboru veřejného orgánu a kanceláře samosprávného územního celku.

11. V roce 2012 žalobkyně v nemovitosti vybudovala kogenerační tepelnou jednotku (dále jen „KTJ“). Žalobkyně začala vyrábět elektřinu z KTJ. Následně elektřinu prodávala dodavateli elektrické energie a dodávala teplo vyráběné při výrobě elektřiny vlastníkům.

12. V téže roce žalobkyně podala předběžné přiznání k DPH a uplatnila částky odpůtu daně zaplacené na vstupu v souvislosti s náklady na pořízení a provoz KTJ v celkové výši 19 765,17 eura.

13. Dne 3. prosince 2014 finanční úřad ve Villingen-Schwenningen po posouzení uvedené žádosti uznal pro odpůtu pouze částku odpovídající 28 % daně zaplacené na vstupu. Podle výpočtu finančního úřadu představuje tato částka podíl uvedených nákladů připadajících na výrobu elektřiny. Podíl ve výši 72 % odpůtu daně zaplacené na vstupu připadající na výrobu tepla finanční úřad odmítl uznat pro účely odpůtu daně zaplacené na vstupu s odvodněním, že podle § 4 bodu 13 UStG je dodávka tepla vlastníkům bytových jednotek osvobozena od daně.

14. Poté, co žalobkyně toto posouzení neúspěšně napadla u finančního úřadu, podala žalobu k Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud spolkové země Bádensko-Württembersko, Německo). Žalobkyně má mimo jiné za to, že § 4 bod 13 UStG je v rozporu s unijním právem, jelikož v něm uvedené osvobození od daně nevychází ze směrnice o DPH. Vzhledem k předmětu unijního práva by měla dodávka tepla vlastníkům podle jejího názoru podléhat DPH, takže žalobkyně má nárok také na odpůtu zbývajících 72 % daně zaplacené na vstupu.

15. Vzhledem k tomu, že měl Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud spolkové země Bádensko-Württembersko) pochybnosti o slučitelnosti použitelné vnitrostátní právní úpravy s unijním právem, rozhodl se přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je nutné ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) vykládat v tom smyslu, že brání právní úpravě německého státu, podle níž je dodávka tepla poskytovaná společenstvím vlastníků bytových jednotek vlastníkům bytových jednotek osvobozena od daně z přidané hodnoty?“

16. Vyjádření předložily německá vláda a Evropská komise. Dne 22. května 2020 uvedení účastníci řízení rovněž odpověděli na písemné dotazy.

IV. Posouzení

17. Toto stanovisko je strukturováno následovně: začnu úvodními poznámkami, v nichž vyložím několik hypotéz ve vztahu ke skutkovým okolnostem věci a domněnek, ke kterým jsem dospěl, za účelem poskytnutí odpovědi předkládajícímu soudu (A). Poté vyložím právní kritérium pro účely určení, zda dochází ke zdanitelnému plnění podle směrnice o DPH (B). Dále před tím, než použiji právní kritérium na uvedené hypotetické scénáře, posoudím argumenty německé vlády a Komise (C).

A. Úvodní vysvětlení

18. Pøedkládající soud se v podstatě táže, zda ustanovení směrnice o DPH brání právní úpravě členského státu, která osvobozuje od daně dodávku tepla poskytovanou společenstvím vlastníků bytových jednotek tímto vlastníkem.

19. Vzhledem k nutnosti jednotného základu daně(3) může osvobození plnění od daně nastat v jedné ze dvou situací: i) v první řadě v případě, že nedošlo ke zdanitelnému plnění, nebo ii) v případě, že se použije jedna z omezených výjimek uvedených v hlavě IX směrnice o DPH.

20. Obě úvahy vyžadují podrobné vysvětlení skutkových okolností předemtného plnění. Pøedkládací rozhodnutí v projednávané věci není příliš podrobné, a proto je obtížné určit závazek k jakékoli z uvedených situací bez znalosti řady skutkových projevů. Proto považuji za nezbytné, abych vyložil, jak rozumím skutkovým okolnostem, a že je nezbytné určit určité domněnky, které budou mít nevyhnutelný vliv na odpověď, kterou poskytnu na otázku předkládajícího soudu.

21. Pro mé stanovisko budou mít nutný význam dvě proměnné. Jedná se o následující skutečnosti.

1. Kdo dodává co komu a co je vytápění?

22. Pøedkládající soud uvádí v předkládacím rozhodnutí i v předložené otázce, že žalobkyně dodává teplo vzniklé při výrobě elektřiny „die Wohnungseigentümer“ (vlastník). Zděrazuji, že teplo je dodáváno tímto právníkům osobám, abych naznačil, že ve spise není žádný důkaz o tom, že by toto teplo bylo dodáváno nájemcem 20 nájemních bytů, které jsou také součástí nemovitosti (a vlastnické právo k nim rovněž není jasné). Ve skutečnosti se tohoto plnění patrně žádný nájemce neúčastní.

23. To vede k další komplikaci: je třeba předkládací rozhodnutí předkládajícího soudu vykládat doslovně. Tato otázka vyvstává proto, že z použití určitého členu „die“ před slovem „Wohnungseigentümer“ vyplývá použití množného čísla, což může znamenat, že má Soudní dvůr poskytnout stanovisko k dodávce tepla vlastníkem *společně*, patrně tedy ke *společnému* užívání ve společných prostorech. Nebo to mám chápat tak, že tím předkládající soud míní, že je teplo dodáváno „die Wohnungseigentümer“ (vlastník) *společně*, ale k *individuálnímu* užívání v prostorách nemovitosti *ve výlučném vlastnictví*?

24. Pøedkládací rozhodnutí neposkytuje jasné vodítko ani v jednom směru. Ustanovení § 4 bod 13 UStG je stejně nejasné. Uvedené ustanovení v relevantní části pouze bez dalšího upřesnění stanoví, že dodávka tepla společenstvím vlastníků bytových jednotek „die Wohnungseigentümer“ (vlastník) je osvobozena od DPH.

25. V důsledku tohoto nedostatku podrobností vyvstávají dva možné scénáře. Zaprvé je zde vytápění *společných prostor*. Podle tohoto scénáře dodává žalobkyně teplo vlastníkem *společně* v tom smyslu, že buď vlastníci, nebo žalobkyně (nebo snad dokonce přímo žalobkyně na účet vlastníka) vytápí společné prostory nemovitosti za účelem společné spotřeby a užívání. Zadruhé je zde vytápění *prostor ve výlučném vlastnictví*. Podle tohoto scénáře by žalobkyně rovněž dodávala teplo vlastníkem, avšak odlišným způsobem. V takovém případě vlastníci získávají teplo pro své vymezené části nemovitosti přímo a spotřebovávají ho *individuálně*.

2. Jaká náhrada (pokud vůbec nějaká) je poskytována a jak se vypočítá?

26. Jak správně upozorují německá vláda a Komise, rozhodnutí předkládajícího soudu

období mlčí, pokud jde o otázku náhrady. Ve skutečnosti neexistuje žádný náznak, že je poskytována *jakákoliv* náhrada. Není ani známo, jak by se taková náhrada, pokud je poskytována, vypočetla.

27. Bez náhrady totiž není ani zdanitelné plnění(4).

28. Pro účely svého posouzení budu nicméně předpokládat, že vlastníci žalobkyni za dodávku tepla poskytují nějakou náhradu, jelikož je nepravděpodobné, že by předkládající soud vůbec položil takovou otázku, pokud by nebyla poskytována žádná náhrada.

29. Kromě toho je stejně tak významný způsob, jakým je nastaven systém náhrady a jakým je náhrada vypočítávána. Na straně jedné může být vystavena konkrétní faktura na konkrétní výdaj. Jinými slovy, jakákoliv platba za dodávku tepla je účelově určená, a je tedy poskytována za účelem *přímo* úhrady tohoto konkrétního výdaje. Na straně druhé dodávka tepla může být součástí souboru plnění poskytovaných žalobkyní. Vlastníci by pak patrně platili pravidelnou paušální částku na úhradu různých provozních nákladů, včetně dodávky tepla. V takovém případě by byla vystavena faktura za všechny (nebo některé) tyto provozní náklady, případně s rozpisem nákladů. Náhrada by byla poskytována *nepřímo* za účelem úhrady „obecných“ výdajů.

30. Lze shrnout, že mezi dvěmi proměnnými, které mi nejsou známé, ale které jsou podle mého názoru významné pro konečné posouzení věci, nepatří pouze otázka, zda má být teplo dodáváno do *společných prostor*, nebo *výlučně vlastních prostor* nemovitosti, nýbrž také otázka, zda má náhrada poskytovaná za toto plnění krýt konkrétní výdaj („*přímo*“) nebo obecný výdaj („*nepřímo*“).

B. Právní kritérium

31. Aby se jednalo o zdanitelné plnění ve smyslu směrnice o DPH, musí být plnění poskytnuto za úplatu (na které se vztahuje článek 2 směrnice o DPH) v rámci členského státu (jak vyžaduje článek 5 uvedené směrnice) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (ve smyslu článku 9 uvedené směrnice). Tedy pokud se nepoužije jedno z osvobození od daně obsažených v hlavě IX směrnice o DPH.

32. Splnění kritéria územní působnosti není v projednávané věci sporné. Proto se mu již dále nebudu věnovat a ve svém posouzení se zaměřím na zbývající faktory.

1. Dodání zboží za úplatu?

33. Článek 2 směrnice o DPH stanoví plnění, která podléhají DPH. Uvedené ustanovení mimo jiné objasňuje, že předmetem DPH je „dodání zboží za úplatu“. To je vykládáno tak, že unijní normotvůrce zamýšlel zdanit pouze spotřebu „za úplatu“, tedy že za dodání zboží byla poskytnuta náhrada(5). Za tuto „úplatu“ je považována (alespoň nějaká, občas dokonce subjektivní) protihodnota dotčeného zboží, a nikoliv protihodnota určená podle objektivních kritérií(6).

34. „Úplata“ musí rovněž mít „přímou a bezprostřední souvislost“ s dotčenou daňovanou činností(7). Rozumím tomu tak, že judikatura v tomto ohledu stanoví dvě kumulativní podmínky. Zaprvé musí existovat jistá „příčinná souvislost“ s platbou. Jinými slovy, lze mít za to, že osoba platí za konkrétní zboží nebo službu(8). Zadruhé je platba poskytnuta na základě „právního vztahu“ mezi dvěma stranami plnění(9).

35. Na tomto místě uvádím, že považuji použití výrazu „právní vztah“ v judikatuře za poněkud nešťastné. V rámci „právního vztahu“ mohou existovat plnění, která nespadají do oblasti působnosti článku 2 směrnice o DPH. Vůč Apple and Pear Development Council se tak nepochybně týkala „právního vztahu“ mezi komerčními poskytovateli jablek a hrušek v Anglii a Walesu

a orgánem, který má na základě právních předpisů hájit jejich zájmy (s povinným členstvím), i když Soudní dvůr konstatoval, že roční poplatek hrazený každým z poskytelů jablek a hrušek nebyl primární individuálnímu „prospěchu“ vyplývajícímu z činnosti tohoto orgánu(10). Z toho vyplývá, že pojem „právní vztah“ znamená víc, než je na první pohled zřejmé.

36. Podle mého názoru smůžuje pojem „právní vztah“ v těchto situacích spíše k „primárnosti prospěchu“ ve vztahu k poskytnuté platbě. Požadovaný „právní vztah“ tedy existuje pouze v případě, kdy strana, která poskytuje náhradu, získá rovněž určitý „prospěch“ primární této náhradě. Ve věci Apple and Pear Development Council tato „primárnost prospěchu“ nebyla dána, jelikož se funkce uvedeného orgánu vztahovaly ke společným zájmům poskytelů jako celku, takže jakýkoliv prospěch jednotlivého poskytele vyplývající z těchto funkcí byl odvozen „nepřímo z výhod, které plynou obecně tomuto odvětví jako celku“(11).

37. Stejná logika je zjevná také ve věci Komise v. Finsko, kde Soudní dvůr konstatoval, že skromný poplatek za služby právní pomoci, který byl vypočítán na základě příjmu příjemce právní pomoci, není primární ve vztahu k poskytovaným službám, i když zde existuje právní vztah(12). Obdobně ve věci Tolsma, což je nepochybně věc bez „právního vztahu“, Soudní dvůr konstatoval, že primárnost neexistuje ani mezi dary, které dávají kolemjdoucí pouličnímu hudebníkovi, a prospěchem z toho, že hudebník hraje hudbu na veřejné ulici(13).

38. „Primárnost prospěchu“ byla naopak shledána ve věci Kennemer Golf i ve věci Le Rayon D'Or, kde byla platba paušálního poplatku za „pohotovostní“ dostupnost služby (možnosti užívat golfové hřiště nebo získat péči na požádání) považována za plnění „za úplatu“, i když tyto služby ve skutečnosti nebyly využity(14).

39. V souhrnu lze konstatovat, že kritérium „právního vztahu“ tak zřejmě má formální i věcné aspekty. Kromě (nebo v rámci) formálních podmínky, že mezi účastníky plnění musí existovat určitý druh strukturovaného právního vztahu, odkazuje pojem „právní vztah“ zpět k myšlence úplaty. Cílem uvedeného kritéria je postihnout jakoukoliv výměnu vzájemného prospěchu, který má alespoň nějakou ekonomickou hodnotu, v rámci které existuje zjiitelná příinná souvislost mezi plněními poskytovanými každou ze stran.

2. Ekonomická činnost

40. Článek 9 směrnice o DPH se zabývá „osobami povinnými k dani“. Podle čl. 9 odst. 1 první pododstavec je osobou povinnou k dani „jakákoliv osoba“, která na „jakémkoliv místě“ vykonává samostatně „ekonomickou činnost“, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Druhý pododstavec uvedeného ustanovení pak uvádí, co je „ekonomická činnost“.

41. Vzhledem k otevřenému znění uvedeného ustanovení je jakákoliv osoba na jakémkoliv místě, která vykonává jakoukoliv ekonomickou činnost, „osobou povinnou k dani“(15). Obdobně pojem „ekonomická činnost“ je vykládán široce a je objektivní povahy v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel a výsledky(16).

42. Poté, co jsem objasnil právní kritérium vyplývající z článku 2 a 9 směrnice o DPH, nyní přistoupím k projednávání věci.

C. Projednávání věci

43. Na základě článku 15 směrnice o DPH je „teplo“ považováno za hmotný majetek.

44. Projednávání věci by se mohla v podstatě vztahovat na dva odlišné scénáře: podle jednoho je teplo dodáváno do *společných prostor* nemovitosti a podle druhého je dodáváno do

prostor nemovitosti ve výlučném vlastnictví. V obou případech předpokládám, že vlastníci žalobkyni poskytují určitou formu náhrady za dodání zboží (tepla), ať už přímo, nebo nepřímo (17).

45. Předtím, než přistoupím k posouzení každého tohoto scénáře zvlášť, vyjádřím se ke dvěma prázdným argumentům, které byly v projednávané věci předneseny a které se uplatní bez ohledu na posuzovaný scénář.

46. Jeden argument se týká povahy „ekonomické činnosti“. Německá vláda a Komise mají za to, že vzhledem k *totožnosti osob*, které tvoří společenství vlastníků bytových jednotek (žalobkyni, což jsou v podstatě vlastníci), a osob, které dostávají teplo (opět vlastníci) nelze plně považovat za „ekonomickou činnost“. Podle Komise by se to týkalo také obecné údržby, oprav a dalších služeb, které by žalobkyně poskytovala vlastníkům. Vše výše uvedené by spadalo mimo oblast působnosti směrnice o DPH.

47. S touto argumentací nemohu souhlasit.

48. Zaprvé, pokud jde o povahu plnění, první věta čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH používá celkem jasné označení „veškerá“ a stanoví, že „ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby“. Kromě toho podle mého názoru ze vzájemného vztahu mezi abstraktní a typologickou definicí v prvním a druhém pododstavci uvedeného ustanovení vyplývá, že úmyslem unijního normotvůrce bylo, aby pojem „ekonomická činnost“ zahrnoval tak širokou škálu možností, jak je možné(18).

49. Zadruhé, a podle mého názoru zásadní, jak uvádí předkládající soud, je žalobkyně podle německého práva samostatná právnická osoba. V důsledku toho je teplo dodáváno jednou právnickou osobou těm dalším právnickým osobám. Rozumím tomu, že žalobkyni z ekonomického hlediska tvoří některé stejné osoby, jako ty, které mají z jejích činností prospěch. Přesah ekonomických zájmů je však těžko argumentem pro to, abychom zcela přehlíželi jasný právní rozdíl podle vnitrostátního práva. Osoby tedy nejsou totožné a nedochází k dodávce sobě samému.

50. Nechápu proto, proč by dodávka tepla uskutečňovaná právnickou osobou odlišnou od příjemce zboží neměla být považována za „ekonomickou činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. I kdyby se změnila předmětná činnost, tento závěr by nebyl dotčen: pokud by žalobkyně dostávala náhradu za, řekněme, úklid společných prostor, údržbu fasády budovy, nebo dokonce opravu domácích telefonů u vstupních dveří, vykonávala by samostatně „ekonomické činnosti“ stejným způsobem, jak činí v projednávané věci s dodávkou tepla. Žádná z těchto činností nespadá mimo oblast působnosti čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH(19).

51. Druhý argument se týká povahy § 4 bodu 13 UStG. Německá vláda v tomto ohledu uvádí dvě poznámky. Zaprvé § 4 bod 13 UStG je implementací osvobození od daně uvedeného v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, které se týká „pachtu nebo nájmu nemovitosti“, do vnitrostátního práva. Zadruhé německá vláda tvrdí, že osvobození od daně uvedené v § 4 bodu 13 UStG má oporu ve výroku Komise a Rady. Tento výrok, obsažený v zápise z jednání Rady v souvislosti s přijetím šesté směrnice Rady 77/388/EHS(20) (dále jen „šestá směrnice“), uvádí, že členské státy mohou od DPH osvobodit mimo jiné dodávku tepla.

52. Nemohu souhlasit ani s jedním z uvedených argumentů.

53. Článek 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH stanoví jednu z činností, které mohou členské státy osvobodit od DPH. Uvedené ustanovení možná nedefinuje, co znamená „pacht nebo nájem“, ani za tímto účelem neodkazuje na vnitrostátní právo(21). Uvedené ustanovení je však výjimkou z

obecného požadavku na úhradu DPH, a proto musí být vykládáno striktně(22).

54. Zaprvé, podíváme-li se na znění uvedeného ustanovení, nenacházím žádný argument na podporu názoru německé vlády, že by dodávka tepla nebo vlastního dodání jakýchkoli předmětů, které nejsou nemovitostí, společným vlastníkům bytových jednotek tímto vlastníkům mělo spadat pod toto osvobození od daně. Uniká mi, jak by mohla být „dodávka tepla za účelem spotřeby v nemovitosti“ podle jakéhokoliv rozumného výkladu (a už vůbec ne restriktivního výkladu) podřazena pod pojem „pacht nebo nájem nemovitosti“. První uvedené je zkratka zcela odlišná věc, která má skutečně co do činění s „nemovitostí“, ale to je asi tak vše.

55. Zadruhé, pokud by si vlastníci propachtovali nebo pronajali nemovitost od žalobkyně (což není tento případ) a žalobkyně prohlásila, že je spotřebitel tepla součástí povinného „nájemního balíčku“, bylo by patrně možné argumentovat, že je dodávka tepla součástí pronájmu. Judikatura však osvobozuje plnění „vedlejší povahy“ od DPH pouze v rozsahu, v jakém sdílí stejný daňový režim „hlavního“ plnění a pokud není „samo o sobě pro zákazníka cílem nebo požadovanou službou, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek“(23). To vyžaduje posouzení charakteristických prvků daného plnění(24).

56. Aťkoli toto posouzení přísluší vnitrostátnímu soudu, chtěl bych poznamenat, že v projednávané věci nic nenasvědčuje tomu, že je „vedlejší“ plnění spočívající v dodávce tepla součástí případného „pachtu nebo nájmu“, který konec konců představuje „hlavní“ plnění pro účely osvobození podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH(25). I kdyby bylo, vážně bych pochyboval o tom, že by takové spojení věcí bylo podle směrnice o DPH obecně možné. Dodávka tepla by pak těžko spadala pod pojem zvláštního aspektu tohoto osvobozeného „hlavního“ plnění(26).

57. Zatímco, a aniž je daná otázka, zda by mohla být dodávka tepla za určitých okolností považována za plnění vedlejší povahy, jde v každém případě o „aktivní“ plnění. Jak konstatoval Soudní dvůr, čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH má od DPH osvobodit pouze „pasivní“ plnění spočívající v „pachtu nebo nájmu nemovitosti“(27). Jak Komise správně poznamenává, rozsudek ve věci Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie jasně konstatuje, že „aktivní“ plnění jako je „dodávky vody, elektřiny a tepla, jakož i odstraňování odpadu, spojené s tímto pronájmem, zpravidla tvoří několik vlastních a samostatných plnění, která musí být posuzována odděleně z hlediska DPH“(28).

58. Pokud jde o výrok Komise a Rady ve vztahu k šesté směrnici, je odpověď ještě jednodušší. Z judikatury jasně vyplývá, že takové nástroje nemají právní hodnotu a mohou být použity, pouze jestliže je jejich obsah vyjádřen ve znění daného ustanovení(29). Je tomu tak proto, že adresáti daného právního předpisu musí být schopni se dovolat jeho obsahu(30).

59. Článek 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH neodkazuje na dodávku tepla. Neodkazuje na něj ani předchůdce uvedeného ustanovení v šesté směrnici, tedy čl. 13 odst. B písm. b) šesté směrnice, k němuž se vztahuje uvedený výrok. Nelze se jej tedy v této věci dovolávat.

60. Poté, co jsem se vypořádal s obecnými, právními argumenty, přistoupím nyní ke dvěma scénářům, které mohou v projednávané věci nastat.

1. **První scénář: vytápění společných prostor**

61. Pro připomenutí: první scénář předpokládá, že žalobkyně dodává teplo vlastníkům společně. Teplo je tak dodáváno ve společném zájmu vlastníků a obdobně je spotřebováváno. Vlastníci žalobkyni za dodávku tepla *přímo*, nebo *nepřímo* platí.

62. Poté, co jsme uvedli, že dodávka tepla pravděpodobně bude představovat ekonomickou činnost, další otázkou je, zda je toto plnění poskytováno za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH. Bez znalosti platebních nebo fakturačních ujednání mezi žalobkyní a vlastníky mohou nabídnout pouze určité poněkud vágní vodítko, pokud jde o kritéria, která budou pro vnitrostátní soud pravděpodobně relevantní.
63. Zaprvé v závislosti na druhu úplaty a fakturace je pravděpodobné, že je mezi dodávkou tepla a poskytovanou úplatou nějaká souvislost(31), samozřejmě pokud se žalobkyně neocitne v poněkud nepravděpodobné situaci, kdy vlastníci za dodávané teplo neplatí vůbec nic.
64. Zadruhé existuje „právní vztah“, na jehož základě dochází ke strukturované výměně protiplnění? Takový „právní vztah“ předpokládá nejen „shodnou vůli“, ale rovněž přiměřený prospěch pro plátce(32). Pro projednávanou věc to znamená následující.
65. Žalobkyně ze své povahy nejedná v zájmu nebo na příkaz jednoho jednotlivého vlastníka. V případě, kdy žalobkyně dodává teplo za úelem vytápění společných prostor nemovitosti, pravděpodobně vykonává své funkce *ve prospěch a ve společném zájmu nemovitosti jako celku*. Úplata, kterou žalobkyně dostává za výkon své činnosti (jako je dodávka tepla), postrádá jakoukoliv skutečnou vazbu mezi „prospěchem“, který připadá na *jednotlivý podíl* vlastníka, a celkovou „úplatou“ poskytovanou za toto plnění(33). Jakýkoliv „prospěch“, který získá jednotlivý vlastník, by se dovozoval nepřímo z prospěchu vlastníků jako celku, i když nelze vyloučit, že některé vlastníci mohou mít za určitých okolností z dodávky tepla větší prospěch než ostatní(34).
66. Jinak řečeno, individuální „prospěch“ tedy není dostatečně přiměřený poskytnuté platbě. V důsledku toho není vazba mezi poskytnutou úplatou a obdrženým plněním dostatečně přiměřená na to, aby spadala do oblasti působnosti čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH(35).
67. Je pravda, že přinejmenším podle německého práva, což musí předkládající soud ověřit, jsou vlastníci povinni hradit svůj podíl na celkových poplatcích a nákladech vynaložených žalobkyní(36). Nepovažují však existenci právní povinnosti stát se součástí samostatného subjektu (jako ve věci Apple and Pear Development Council), nebo dokonce povinnosti platit svůj poměrný podíl na celkových nákladech takového orgánu (jak v projednávané věci vyžaduje německé právo) za určitý v otázce, zda je dána „přiměřenost prospěchu“. Nedostatek kontroly a neexistence jakéhokoliv prvku souhlasu lze jistě pro všechny účely považovat za „ukazatel“ toho, že plnění není „*ve pravém smyslu platbou za konkrétní činnost*“(37), ale necharakterizuje vztah mezi dotčenou činností a poskytnutou platbou.
68. Z toho důvodu může podle mého názoru dodávka tepla podle prvního scénáře, je-li určena pro společné prostory nemovitosti, stejně tak postrádat „přiměřenost prospěchu“, pokud by vlastníci nebyli povinni hradit poplatky a náklady vynaložené žalobkyní. Za těchto okolností je dodávka tepla ve společném zájmu vlastníků, a není tedy uskutečňována „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH.
69. Pokud by tedy skutkové okolnosti projednávané věci byly takové, byl bych toho názoru, že směrnice o DPH nebrání § 4 bodu 13 UStG. V takovém případě a v tomto rozsahu by mohl být § 4 bod 13 UStG považován za pouhé vysvětlení činnosti ve vnitrostátním právu, která v žádném případě nepodléhá DPH.

2. Druhý scénář: vytápění prostor ve výlučném vlastnictví

70. Podle druhého scénáře dodává žalobkyně teplo vlastníkům *jednotlivě*, za účelem osobního využití v jejich částech nemovitosti. Taková dodávka je pak poskytována v individuálním zájmu

vlastníka. Teplo není spotřebováváno ve společných prostorách nemovitosti. Vlastníci žalobkyni *přímo*, nebo *nepřímo* platí.

71. Podle tohoto scénáře, a *fortiori* k prvnímu scénáři, pravděpodobně bude prokázána existence „příinné souvislosti“, která je kritériem proto, aby byla dána úplata. Zatímco si lze představit řadu různých druhů paušálních nebo jiných možných hybridních plateb v případě, že každý vlastník má pravidelně uhradit svůj podíl na vytápění společných prostor, lze si poněkud obtížně představit, že by se stejné ujednání použilo také na v podstatě soukromou spotřebu.

72. Podle mého názoru je však rozlišujícím faktorem druhého scénáře existence *přímo* „prospěchu“ pro jednotlivého vlastníka. Pokud je vlastníkům dodáváno teplo pro jejich *individuální potřebu* a poskytují za to žalobkyni náhradu, je poskytovaná náhrada určena k úhradě za *innost*, která vlastníkově přináší dostatečný *příjem* a *přímo* prospěch. Určitě nenaznačují, že prospěch musí být *přímo* *peněžní* hodnotou poskytnuté platby. Směrnice o DPH nekontroluje špatné ekonomické rozhodnutí. Otázkou spíše je, zda je získaný prospěch dostatečný *příjem*, aby byl poskytnut „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice DPH. Pokud ano, bude poskytnut „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH.

73. Tyto závěry se uplatní bez ohledu na způsob platby. Není jistě pochyb o tom, že v případě, kdy je za dodávku tepla poskytnuta *příma* platba na úhradu konkrétní faktury, bude tato platba *přímo* prospěchu z tohoto tepla. Způsob poskytnutí náhrady se může změnit, ale závěr zůstane pravděpodobně stejný. Plnění spočívající v dodávce tepla, za nějž je vlastníkem *nepřímo* poskytnuto vzájemné plnění *ve formě* pravidelné paušální platby, je stále *přímo* získanému prospěchu, a tedy poskytnuto „za úplatu“, jelikož alespoň *část* pokrývá *innost*, která má *individuální prospěch* pro vlastníka.

74. Jak dokládají rozsudky ve věci Kennemer Golf a ve věci Le Rayon d'Or, je tomu tak i v případě, kdy není možné *částku* přidat každému osobnímu užití tepla(38). Prvek „*přímo*nosti prospěchu“ je tedy dán i v případě plnění, v jehož souvislosti vznikají „smíšené výdaje“. Tedy v situaci, kdy žalobkyně vykonává řadu *inností* pro vlastníky *společně*, a kromě toho dodává teplo *jednotlivým* vlastníkům. V projednávané věci je alespoň *část* poskytované náhrady určena k úhradě *individuálních* výdajů. Plnění se tak stává *přímo* *část* a v tomto rozsahu je poskytováno „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH a podléhá DPH.

75. Za těchto okolností by § 4 bod 13 UStG osvobozoval plnění od obecného požadavku na úhradu DPH v Německu, zatímco by stejné plnění podléhalo DPH v jiných členských státech, nebo možná dokonce v samotném Německu(39), v rozporu se zásadou daňové neutrality(40). Směrnice o DPH by pak bránila § 4 bodu 13 UStG v osvobození dodávky tepla od DPH.

76. S ohledem na výše uvedené přísluší vnitrostátnímu soudu, aby posoudil podrobnosti ujednání mezi žalobkyní a vlastníky, s *řádným* přihlédnutím k výše uvedeným úvahám týkajícím se „*přímo*nosti prospěchu“ poskytnuté platby, byla-li poskytnuta, za dodávku tepla. Je-li v rámci plnění, které posuzuje vnitrostátní soud, dán prvek *přímo*nosti, bude prvek „za úplatu“ uvedený v čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH pravděpodobně splněn a plnění bude v tomto rozsahu podléhat DPH.

V. Závěry

77. Navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud spolkové země Bádensko-Württembersko, Německo) následovně:

„Směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je dodávka

tepla poskytovaná společně s vlastním bytových jednotek tímto vlastníkem osvobozena od daně z přidané hodnoty, pokud náhrada, kterou společně dostává za dodávku tepla, zohledňuje pouze poplatky a náklady vzniklé dodávkou tepla do společných prostor nemovitosti.

Naopak směrnice 2006/112/ES musí být vykládána v tom smyslu, že brání stejné vnitrostátní právní úpravě v rozsahu, v jakém náhrada, kterou společně dostává za dodávku tepla, zohledňuje zcela nebo částečně dodávku tepla do částí nemovitosti ve výlučném vlastnictví.

Je na vnitrostátním soudu, aby ověřil, za jakých okolností je náhrada za dodávku tepla poskytována v převodním řízení.“

1– Převodní jazyk: angličtina.

2– Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

3– Bod 7 odvodňovací směrnice o DPH hovoří o tom, že by společný systém DPH měl „vést k neutralitě v hospodářské soutěži“. Viz také rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie (C-481/98, EU:C:2001:237, bod 22).

4– Rozsudky ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, bod 14), a ze dne 1. dubna 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, bod 10). Jak jsem uvedl jinde, bez vřdomí, že je dán prvek protiplnění, nelze předpokládat, že je prvek protiplnění za „dodání zboží“ dán. Viz mé stanovisko ve věci Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, bod 57).

5– Viz judikatura citovaná výše v poznámce pod čarou 4.

6– Viz rozsudek ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 43).

7– Viz například rozsudek ze dne 3. července 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, bod 21 a citovaná judikatura).

8– Viz rozsudek ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, bod 12).

9– Viz rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 17), a ze dne 10. listopadu 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 28 a citovaná judikatura).

10– Rozsudek ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, bod 14).

11– Tamtéž, bod 14.

12– Rozsudek ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, body 50 až 51).

13– Rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 17).

14– Rozsudky ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, body 40 až 42), a ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 37).

15– Jak uvádí Terra a Kajus, pro účely směrnice o DPH to znamená, že „prodejce špíz v Jakartě“ je považován za osobu povinnou k dani ve stejném smyslu jako „obchodní dům v Amsterdamu“. Viz Terra, B. J. M., a Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD Publications

2018, s. 371.

16 – Srov. mimo jiné rozsudky ze dne 5. července 2018, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 22), a ze dne 10. dubna 2019, *PSM „K“* (C-214/18, EU:C:2019:301, body 41 až 42).

17– Jak je vyloženo výše v bodech 22 až 30 tohoto stanoviska.

18– V tomto smyslu viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, bod 25).

19– *Ekonomickou* povahu těchto činností může dále zdůraznit následující úvaha: byly by a mohly by tyto činnosti být poskytovány jiným (externím) subjektem (nikoliv žalobkyní) za obvyklou úplatu? Odpověď na tuto otázku musí být kladná: teplo samozřejmě může být (a často je) dodáváno externí společností za úplatu, podobně jako v případě, že je najata společnost, která má opravit rozbitý výtah v domě.

20– Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

21– Podle ustálené judikatury musí být znění ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států, zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím ke kontextu tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou [viz například rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, bod 38 a citovaná judikatura)].

22– Viz nejnovější rozsudek ze dne 2. července 2020, *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 22).

23– Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 34 a citovaná judikatura).

24– Viz rozsudek ze dne 18. ledna 2018, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 30 a citovaná judikatura).

25– V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. února 1999, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, body 7 až 10 a 31), ze dne 27. září 2012, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 23), ze dne 27. června 2013, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:434, bod 24) a ze dne 19. prosince 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 40).

26– Viz obdobný rozsudek ze dne 6. května 2010, *Komise v. Francie* (C-94/09, EU:C:2010:253, bod 34).

27– Rozsudek ze dne 4. října 2001, „*Goed Wonen*“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 52), a ze dne 28. února 2019, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, bod 19). Viz také stanovisko generální advokátky V. Trstenjak ve věci *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2008:697, bod 32).

28– Rozsudek ze dne 16. dubna 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, bod 47).

29– Viz mimo jiné rozsudek ze dne 14. března 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, bod 52).

30– Viz rozsudek ze dne 17. října 1996, Denkavit a další (C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 29).

31– Jak je uvedeno výše v bodech 26 až 30 tohoto stanoviska.

32– Jak je uvedeno výše v bodech 34 až 39 tohoto stanoviska.

33 – Viz také rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14), který tuto situaci nazval neexistencí „vzájemného plnění“.

34– Prvním scénářem takové situace by byla dobře udržovaná společná zahrada v přízemí, která by nepřímo přinášela větší prospěch vlastníkovu bytu v přízemí než vlastníkovu bytu v posledním patře. V tomto smyslu srov. rozsudek ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, bod 14).

35– Tento závěr je ve shodě s rozhodnutím Conseil d'Etat ze dne 7. prosince 2001 ve věci ?. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, citovaným předkládajícím soudem.

36– Dovožuji to z § 16 bodu 2 Wohnungseigentumsgesetz (zákon o vlastnictví bytových jednotek a práva k dlouhodobému bydlení).

37 – Stanovisko generálního advokáta G. Slyna ve věci Apple and Pear Development Council (102/86, nezveřejněné, EU:C:1987:466, s. 1461).

38– Viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, bod 40), a ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 37).

39– Individuální spotřeba tepla (nebo obecně elektřiny nebo vody) v bytové jednotce jednotlivého vlastníka nebo v nájemní bytové jednotce bude opatřena běžně poskytována třetí osobou a bude podléhat DPH. Pouze za poněkud nezvyklé skutkové konstelace projednávané ve věci zažné společenství vlastníků bytových jednotek zjevně nad rámec svých obvyklých (společných) funkcí dodávat také jiné, (individualizované), obchodní dodávky, a tím ve skutečnosti vytvoří nesoulad mezi svou obecně uváděnou právní povahou na jedné straně a konkrétní, skutečně ekonomickou, činností na druhé straně.

40– Viz například rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 36 a citovaná judikatura).