

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBEKA

przedstawiona w dniu 10 września 2020 r.(1)

Sprawa C-449/19

WEG Tevesstraße

przeciwko

Finanzamt Villingen-Schwenningen

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych w Badenii-Wirtembergii, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej – Zwolnienie z tytułu wynajmu nieruchomości – Przepis prawa krajowego, zgodnie z którym dostawa ciepła przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz tychże właścicieli jest zwolniona z podatku od wartości dodanej

Wprowadzenie

1. Wspólnota właścicieli lokali dostarcza ciepło tymże właścicielom lokali, a następnie odliczy podatek od wartości dodanej (zwany dalej „VAT”) naliczony w związku z kosztami tej działalności. Właściwy organ podatkowy odmówił prawa do tego odliczenia. Stwierdził on, że na gruncie prawa niemieckiego dostawa ciepła na rzecz właścicieli lokali jest zwolniona z VAT.

2. W tym kontekście Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych w Badenii-Wirtembergii, Niemcy) zmierza do upewnienia się, czy dyrektywa 2006/112/WE(2) (zwana dalej „dyrektywą VAT”) stoi na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego, zgodnie z którym dostawa ciepła przez wspólnoty właścicieli lokali na rzecz tychże właścicieli jest zwolniona z VAT. Udzielając odpowiedzi na to pytanie, Trybunał będzie miał sposobność dostarczyć wskazówek odnośnie do zagadnienia, kiedy wynagrodzenie w zamian za dostawę towarów (takich jak ciepło) jest uważane za wystarczające proporcjonalne do „korzyści” uzyskanej z tej transakcji, aby była ona „odpłatna” w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Motyw 4 dyrektywy VAT stanowi:

„Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w

państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system podatku od wartości dodanej (VAT), która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym”.

4. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

5. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT, dotyczący „podatników”, ma następujące brzmienie:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

6. Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje „dostawę towarów” jako „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak własność”, podczas gdy zgodnie z art. 15 ust. 1 dyrektywy VAT „energia cieplna” jest uważana za rzecz.

7. Artykuł 135 dyrektywy VAT, znajdujący się w rozdziale 3 („Zwolnienia dotyczące innych czynności”), przewiduje pewną liczbę zwolnień z VAT. Odpowiedni fragment tego przepisu ma następujące brzmienie:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

1) dzierżawa i wynajem nieruchomości”.

B. Prawo niemieckie

1. *Niemiecka ustawa o podatku od wartości dodanej*

8. Paragrafy 1 i 4 Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „UStG”) zawierają ogólne zasady dotyczące powstania zobowiązania z tytułu VAT i zwolnień z tego podatku, wśród których znajduje się zwolnienie dostaw ciepła przez wspólnoty właścicieli lokali dla tychże właścicieli:

„§ 1 – Transakcje podlegające opodatkowaniu

1. Podatkowi obrotowemu podlegają następujące transakcje:

1) dostawy towarów i świadczenie usług, które przedsiębiorca realizuje odpłatnie na terytorium krajowym w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Opodatkowania nie wyłącza okoliczności, że transakcja jest dokonywana na podstawie aktu prawnego lub administracyjnego lub że uznaje się ją za dokonaną na mocy przepisu prawa;

[...]

§ 4 – Zwolnienia z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług

Spśród transakcji wskazanych w § 1 ust. 1 pkt 1 z podatku zwolnione są:

[...]

13) usługi, które wspólnoty właścicieli lokali w rozumieniu Wohnungseigentumsgesetz [ustawy o własności lokali i prawie do stałego miejsca zamieszkania] świadczą [...] na rzecz właścicieli i współwłaścicieli lokali, jeżeli usługi te polegają na dostawie związanej z użytkowaniem, utrzymaniem, naprawą i innymi czynnościami zarządu dla części wspólnej nieruchomości, a także na dostawie ciepła i świadczeniu podobnych usług”.

2. **Ustawa o własności lokali i prawie do stałego miejsca zamieszkania**

9. Wohnungseigentumsgesetz (ustawa o własności lokali i prawie do stałego miejsca zamieszkania) reguluje zasady, na których opiera się formalny podział nieruchomości między właścicielami nieruchomości. Odpowiedni jej fragment stanowi:

10. „§ 10 – Zasady ogólne

1. O ile nie przewidziano wyraźnie odmiennie, właściciele lokali są posiadaczami praw i obowiązków, w szczególności w odniesieniu do nieruchomości stanowicej odrębną własność i nieruchomości wspólnej zgodnie z przepisami niniejszej ustawy.

11. [...]

§ 16 – Wynagrodzenia, opłaty oraz koszty

[...]

2. Kiedy właściciel lokalu jest zobowiązany wobec pozostałych właścicieli lokali do ponoszenia opłat związanych z nieruchomością wspólną oraz kosztów związanych z utrzymaniem, naprawą i zarządem, a także z korzystaniem z nieruchomości wspólnej proporcjonalnie do jego udziału (ust. 1 zdanie drugie).

3. Niezależnie od ust. 2 właściciele lokali mogą postanowić większością głosów, że koszty eksploatacyjne [...] związane z nieruchomością wspólną lub nieruchomością stanowiącą odrębną własność, które nie muszą być regulowane bezpośrednio wobec osób trzecich, jak również koszty administracyjne zostaną zaksięgowane w oparciu o użytkowanie lub związek przyczynowy lub zgodnie z inną normą, pod warunkiem, że jest to zgodne z zasadą dobrego zarządzania”.

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12. WEG Tevesstraße (zwany dalej „stroną skarżącą”) jest wspólnotą właścicieli lokali. Tymi właścicielami są trzy osoby prawne (prywatna spółka, organ publiczny oraz gmina, zwani dalej

„właścicielami”). Wynikałoby, że stronie skarżącej powierzono zarządzanie nieruchomością wykorzystywaną do różnych celów, po prostu w kraju związkowym Badenia-Wirtembergia (zwaną dalej „przedmiotową nieruchomością”). Nieruchomość składa się z 20 lokali pod najem, działu organu publicznego oraz jednostki organizacyjnej gminy.

13. W 2012 r. strona skarżąca zainstalowała na przedmiotowej nieruchomości agregat kogeneracyjny wytwarzający energię ciepłą i energię elektryczną, z którego rozpoczęła ona wytwarzanie energii elektrycznej. Następnie energię elektryczną sprzedawała zakładowi energetycznemu, natomiast wytwarzane ciepło dostarczała właścicielom.

14. W tym samym roku strona skarżąca złożyła zaliczkową deklarację VAT, a następnie odliczyła 19 765,17 EUR z tytułu VAT naliczonego w związku z kosztami zakupu i eksploatacji agregatu kogeneracyjnego.

15. Po dokonaniu oceny wniosku, w dniu 3 grudnia 2014 r. urząd skarbowy Villingen-Schwenningen dopuścił odliczenie jedynie 28% naliczonego VAT. Według jego wyliczeń kwota ta odpowiada tej części wyżej wskazanych kosztów, jaka przypadała na wytwarzanie energii elektrycznej. Co się tyczy 72% odliczenia podatku naliczonego związanego z wytwarzaniem energii cieplnej, urząd skarbowy oddalił wniosek strony skarżącej na tej podstawie, że zgodnie z § 4 ust. 13 UStG dostawa ciepła na rzecz właścicieli lokali jest zwolniona z VAT.

16. Po bezskutecznym odwołaniu się od tej decyzji do urzędu skarbowego strona skarżąca wniosła skargę do Finanzgericht Baden-Württemberg (sądu ds. finansowych w Badenii-Wirtembergii, Niemcy). Strona skarżąca miłdzy innymi uważa, że § 4 ust. 13 UStG jest sprzeczny z prawem Unii, ponieważ przewidziane w nim zwolnienie nie wynika z dyrektywy VAT. Z uwagi na pierwszestwo prawa Unii dostawa ciepła na rzecz właścicieli powinna podlegać VAT, w związku z czym strona skarżąca ma również prawo do zaległych 72% VAT z tytułu odliczenia podatku naliczonego.

17. Powziwszy wątpliwości co do zgodności mających zastosowanie przepisów krajowych z prawem Unii, Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych w Badenii-Wirtembergii, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

18. „Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi państwa członkowskiego, zgodnie z którym dostawa ciepła przez wspólnoty właścicieli lokali na rzecz tych właścicieli jest zwolniona z podatku od wartości dodanej?”.

19. Uwagi na piśmie została złożona przez rząd niemiecki oraz Komisję Europejską. W dniu 22 maja 2020 r. udzieliły one również odpowiedzi na pytania pisemne skierowane do stron.

IV. Analiza

20. Struktura niniejszej opinii jest następująca: zacząć od przedstawienia uwag wstępnych, w których wysunę kilka hipotez dotyczących okoliczności faktycznych sprawy i przyjętych przeze mnie założeń, aby udzielić odpowiedzi sądowi odsyłającemu (A). W następnej kolejności przedstawię kryterium prawne pozwalające na ustalenie, czy mamy do czynienia z transakcją podlegającą opodatkowaniu na podstawie dyrektywy VAT (B). Następnie zbadam argumenty przedstawione przez rząd niemiecki i Komisję przed zastosowaniem kryterium prawnego do hipotetycznych scenariuszy (C).

A. Uwagi wstępne

21. Sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy przepisy dyrektywy VAT stoją na przeszkodzie temu, aby przepisy państw członkowskich zwalniały z VAT dostawę ciepła przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz tychże właścicieli.
22. Biorąc pod uwagę konieczność jednolitej podstawy wymiaru VAT(3), wyłączenie transakcji z VAT może mieć miejsce w dwóch przypadkach: i) gdy w ogóle nie ma miejsca żadna transakcja podlegająca opodatkowaniu; lub ii) gdy ma zastosowanie jedno ze zwolnień wymienionych w sposób ograniczony w tytule IX dyrektywy VAT.
23. Oba te względy wymagają szczegółowego przedstawienia okoliczności faktycznych leżących u podstaw spornej transakcji. W niniejszej sprawie postanowienie odsyłające jest mało szczegółowe, co utrudnia wyciągnięcie wniosków odnośnie do któregośkolwiek z tych przypadków bez wiedzy na temat wielu zmiennych dotyczących okoliczności faktycznych. Uważam zatem za konieczne przedstawienie okoliczności faktycznych w sposób, w jaki je zrozumiałem, jak również poczynienie pewnych założeń, które nieuchronnie zakreśli odpowiedź, jakiej mogł udzielić na pytanie przedłożone przez sąd odsyłający.
24. Dwie grupy zmiennych się rzeczy kształtują moją opinię. Są one następujące.

1. *Co kto komu dostarcza oraz co jest ogrzewane?*

25. Sąd odsyłający wskazuje zarówno w postanowieniu odsyłającym, jak i w pytaniu prejudycjalnym, że to strona skarżąca dostarcza „die Wohnungseigentümer” (właścicielom) ciepło powstające w wyniku wytwarzania energii elektrycznej. Podkreślam okoliczność, że ciepło jest dostarczane tym osobom prawnym, aby tym samym wskazać, iż w aktach sprawy brak jest dowodów pozwalających uznać, że ciepło jest dostarczane najemcom 20 lokali również stanowiących część przedmiotowej nieruchomości (i których własność również nie jest jasna). Zresztą zdaje się, iż żaden z najemców nie jest uczestnikiem tej transakcji.
26. Tym samym powstają dalsze komplikacje: czy postanowienie sądu odsyłającego należy odczytywać dosłownie? Pytanie to wynika z okoliczności, że użycie rodzajnika określonego „die” przed wyrazem „Wohnungseigentümer” wskazuje na użycie liczby mnogiej, co może sugerować, że do Trybunału zwrócono się o wydanie opinii na temat dostawy ciepła właścicielom *zbiorowo*, a więc prawdopodobnie do *zbiorowego* wykorzystania w częściach wspólnych. Czy te sąd odsyłający należy rozumieć w ten sposób, że ciepło jest dostarczane *zbiorowo* na rzecz „die Wohnungseigentümer”, lecz na *osobisty* użytek w częściach przedmiotowej nieruchomości stanowiących *indywidualny przedmiot własności*?
27. Postanowienie odsyłające nie zawiera żadnej jasnej wskazówki w jednym ani w drugim kierunku. Paragraf 4 ust. 13 UStG jest również niejasny. Odnośnie jego części stanowi jedynie, bez szczegółowych wyjaśnień, że dostawa ciepła przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz „die Wohnungseigentümer” jest zwolniona z VAT.
28. Ten brak precyzji skutkuje zatem istnieniem dwóch ewentualnych scenariuszy. Po pierwsze, mamy tu do czynienia z ogrzewaniem *części wspólnych*. W tym przypadku strona skarżąca dostarcza właścicielom ciepło *zbiorowo* w tym znaczeniu, że albo właściciele, albo strona skarżąca (a być może nawet bezpośrednio strona skarżąca w imieniu właścicieli) ogrzewa części wspólne przedmiotowej nieruchomości dla potrzeb zbiorowej konsumpcji i korzystania z niej. Po drugie, chodzi o ogrzewanie *części stanowiących przedmiot indywidualnej własności*. W takim scenariuszu strona skarżąca także dostarcza właścicielom ciepło, ale w zdecydowanie

odmienny sposób. W takiej sytuacji w?a?ciele otrzymuj? ciep?o bezpo?rednio do swoich wyznaczonych cz??ci przedmiotowej nieruchomo?ci oraz zu?ywaj? je *indywidualnie*.

2. Jakie wynagrodzenie jest zapewniane (o ile w og?le) oraz w jaki sposób jest ono obliczane?

29. Jak s?uszenie podnosz? rz?d niemiecki i Komisja, postanowienie s?du odsy?aj?cego milczy na temat kwestii wynagrodzenia. Nic bowiem nie wskazuje na to, by wynagrodzenie w *og?le* by?o zapewniane. Brak jest równie? wyja?nie? co do sposobu, w jaki wynagrodzenie by?oby obliczane.

30. W rzeczy samej, bez wynagrodzenia nie dochodzi do transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu(4).

31. Dla potrzeb mojej oceny przyjm? jednak, ?e w?a?ciele zapewniaj? pewne wynagrodzenie na rzecz skar??cej z tytu?u dostawy ciep?a; jest bowiem ma?o prawdopodobne, by s?d odsy?aj?cy w og?le przed?o?y? takie pytanie w przypadku braku jakiegokolwiek wynagrodzenia.

32. Ponadto konstrukcja systemu wynagrodzenia i sposób jego obliczania maj? tak?e znaczenie. Z jednej strony, mo?e by? wystawiana konkretna faktura z tytu?u konkretnych kosztów. Innymi s?owy, ka?da p?atno?? z tytu?u dostawy ciep?a jest przypisana, a tym samym uiszczana *bezpo?rednio* na pokrycie tego konkretnego wydatku. Z drugiej strony, dostawa ciep?a mo?e stanowi? cz??? wi?kszej grupy us?ug ?wiadczonych przez stron? skar??c?. W?a?ciele uiszczaliby zatem prawdopodobnie regularny rycza?t przeznaczony na pokrycie ró?nych kosztów bie??cych, w tym dostawy ciep?a. W takiej sytuacji sposób wystawiania faktur dotyczy?by ca?o?ci (lub cz??ci) tych bie??cych ?wiadcze?, z ewentualnym zestawieniem kosztów. Wynagrodzenie by?oby przekazywane *po?rednio* na pokrycie kosztów „ogólnych”.

33. Podsumowuj?c, obie zmienne, które nie s? mi znane, ale moim zdaniem maj? istotne znaczenie dla ko?cowej oceny sprawy, dotycz? nie tylko zagadnienia, czy ciep?o dostarczane jest do cz??ci *wspólnych*, czy cz??ci *b?d?cych przedmiotem indywidualnej w?asno?ci* wchodz?cych w sk?ad przedmiotowej nieruchomo?ci, lecz tak?e tego, czy wynagrodzenie w zamian za t? dostaw? p?acone jest na pokrycie konkretnego kosztu („*bezpo?rednio*”) czy te? kosztu ogólnego („*po?rednio*”).

B. Kryterium prawne

34. Aby transakcja podlega?a opodatkowaniu w rozumieniu dyrektywy VAT, musi by? ona dokonana odp?atnie (wchodzi? w zakres stosowania art. 2 dyrektywy VAT) na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego (jak tego wymaga art. 5 tej dyrektywy) przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze (w rozumieniu art. 9 tej dyrektywy). To znaczy, o ile nie ma zastosowania jedno ze zwolnie?, o których mowa w tytule IX dyrektywy VAT.

35. W niniejszej sprawie spe?nienie terytorialnego kryterium stosowania jest bezsporne. Nie b?d? mu po?wi?ca? zatem wi?cej uwagi i skupi? si? w mojej analizie na pozosta?ych elementach.

1. Odp?atna dostawa towarów?

36. Artyku? 2 dyrektywy VAT okre?la transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu VAT. Precyzuje on mi?dzy innymi, ?e „*odp?atna dostawa towarów*” stanowi transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu VAT. Przepis ten jest interpretowany w ten sposób, ?e prawodawca Unii zamierza? opodatkowa? wy??cznie konsumpcj? „*odp?atn?*”, czyli tak?, w przypadku której wynagrodzenie jest wyp?acane w zamian za odpowiadaj?c? mu dostaw? towarów(5). Owa „*odp?atno??*” powinna stanowi? warto?? (przynajmniej pewn?, niekiedy nawet subiektywn?)

przedmiotowego towaru, a nie warto?? oszacowan? na podstawie obiektywnych kryteriów(6).

37. Musi tak?e zachodzi? „bezpo?redni zwi?zek” pomi?dzy „odp?atno?ci?” a przedmiotow? opodatkowan? transakcj?(7). Rozumiem orzecznictwo w ten sposób, ?e ustanawia ono dwie ??czne przes?anki w tym wzgl?dzie. Po pierwsze, istnieje pewien rodzaj „zwi?zku przyczynowego” w zakresie zap?aty. Innymi s?owami, dan? osob? mo?na postrzega? jako uiszczaj?c? zap?at? za okre?lony towar lub us?ug?(8). Po drugie, dokonana p?atno?? wynika ze „stosunku prawnego” pomi?dzy stronami transakcji(9).

38. Pos?ugiwanie si? w orzecznictwie wyra?eniem „stosunek prawny” wydaje mi si? nieco niefortunne. Mog? mie? miejsce transakcje wynikaj?ce ze „stosunku prawnego”, które nie s? obj?te zakresem stosowania art. 2 dyrektywy VAT. Sprawa Apple and Pear Development Council niew?tpliwie dotyczy?a „stosunku prawnego” pomi?dzy komercyjnymi producentami jab?ek i gruszek w Anglii i Walii a podmiotem maj?cym ustawowe zadanie ochrony ich interesów (do którego przynale?no?? jest obowi?zkowa), mimo ?e Trybuna? orzek?, i? corocznie uiszczana op?ata przez ka?dego producenta jab?ek i gruszek nie by?a wystarczaj?co proporcjonalna do indywidualnej „korzy?ci” uzyskanej z dzia?alno?ci tego podmiotu(10). Oznacza to, ?e po?cie „stosunku prawnego” jest szersze ni? mo?e si? to na pierwszy rzut oka wydawa?.

39. Wydaje mi si?, ?e „stosunek prawny” w tego rodzaju sytuacjach dotyczy raczej „proporcjonalno?ci korzy?ci” zwi?zanej z dokonan? p?atno?ci?. Innymi s?owami, wymagany „stosunek prawny” wyst?puje wy??cznie w sytuacji, gdy strona p?ac?ca wynagrodzenie tak?e uzyskuje okre?lon? „korzy??” proporcjonaln? do tego? wynagrodzenia. W sprawie Apple and Pear Development Council nie istnia?a „proporcjonalno?? korzy?ci”, bowiem funkcje rzeczzonego podmiotu by?y zwi?zane ze wspólnym, zbiorowym interesem producentów, w zwi?zku z czym ewentualne korzy?ci p?yn?ce z tych funkcji dla poszczególnych producentów wynika?y „*po?rednio z korzy?ci przypadaj?cych bran?y jako ca?o?ci*”(11).

40. To samo rozumowanie jest tak?e widoczne w wyroku Komisja/Finlandia, w którym Trybuna? orzek?, ?e ?wiadczenie pomocy prawnej za niewielkie wynagrodzenie, obliczone na podstawie dochodów beneficjenta pomocy prawnej, nie pozostaje w proporcjonalnym zwi?zku z otrzymanymi us?ugami, mimo ?e stosunek prawny istnia?(12). Podobnie w wyroku w sprawie Tolsma, w której co prawda nie wyst?powa? „stosunek prawny”, Trybuna? orzek?, ?e brak jest proporcjonalno?ci pomi?dzy darowiznami dokonanymi przez przechodniów na rzecz grajka ulicznego a uzyskan? od niego korzy?ci? z tytu?u grania na drodze publicznej(13).

41. I odwrotnie, stwierdzono istnienie „proporcjonalno?ci korzy?ci” w sprawach Kennemer Golf i Rayon D’Or, w których zap?ata rycza?tu w zamian za „nieustann?? dost?pno?? danej us?ugi (mo?liwo?? korzystania z pola golfowego lub uzyskania opieki na ??danie) zosta?a uznana za „odp?atno??”, chocia? z tych us?ug faktycznie nie skorzystano(14).

42. Podsumowuj?c, kryterium „stosunku prawnego” zdaje si? zatem przybiera? zarówno aspekty formalne, jak i materialne. Oprócz (lub w ramach) formalnej przes?anki zaistnienia pewnego rodzaju ustrukturyzowanego stosunku prawnego pomi?dzy stronami transakcji po?cie stosunku prawnego jest powi?zane z koncepcj? odp?atno?ci. Jest ona ukierunkowana na uchwycenie wymiany wzajemnych korzy?ci o cho?by pewnej warto?ci gospodarczej, w ramach której istnieje mo?liwo? do zidentyfikowania zwi?zek przyczynowy mi?dzy dostawami dokonanymi przez ka?d? ze stron.

2. **Dzia?alno?? gospodarcza?**

43. Przedmiotem art. 9 dyrektywy VAT s? „podatnicy”. Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy podatnikiem jest „ka?da osoba” prowadz?ca samodzielnie w „dowolnym miejscu” „jak?kolwiek

działalność gospodarczą”, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności. Akapit drugi tego przepisu określa, czym jest „działalność gospodarcza”.

44. Zważywszy na pojemne brzmienie tego przepisu, każda osoba w dowolnym miejscu prowadząca jakkolwiek działalność gospodarczą jest „podatnikiem”(15). Podobnie pojęcie „działalności gospodarczej” jest interpretowane w sposób rozszerzający i ma ono obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów(16).

45. Po uściśleniu kryterium prawnego wynikającego z art. 2 i 9 dyrektywy VAT zajmę się teraz niniejszą sprawą.

C. Niniejsza sprawa

46. Zgodnie z art. 15 dyrektywy VAT „energia cieplna” uważa się za rzecz.

47. Niniejsza sprawa mogłaby dotyczyć zasadniczo dwóch różnych scenariuszy: po pierwsze przypadku, gdy ciepło jest dostarczane dla *członek wspólnoty* przedmiotowej nieruchomości, a po drugie przypadku, w którym jest ono dostarczane dla *członek stanowiących indywidualny przedmiot własności*. W obu przypadkach zakładam, że właściciele wypłacają wynagrodzenie stronie skarżącej za dostawę towaru (ciepła) w taki lub inny sposób, czy to *bezpośrednio*, czy też *pośrednio*(17).

48. Przed przystąpieniem do dokonania indywidualnej oceny tych scenariuszy muszę wypowiedzieć się w przedmiocie dwóch linii argumentacji przekrojowych, które mają zastosowanie w niniejszej sprawie niezależnie od rozważanego scenariusza.

49. Pierwsza linia argumentacji dotyczy charakteru „działalności gospodarczej”. Rząd niemiecki i Komisja uważają, że ze względu na *to samo* osób wchodzących w skład wspólnoty właścicieli lokali (strona skarżąca, czyli faktycznie właściciele) i odbiorców energii cieplnej (znów, właściciele), transakcja ta nie może zostać uznana za „działalność gospodarczą”. Zdaniem Komisji powyższe obejmuje również ogólne utrzymanie, naprawy i inne usługi, które strona skarżąca świadczy na rzecz właścicieli. Całość powyższych działań nie jest objęta zakresem stosowania dyrektywy VAT.

50. Nie podzielam takiego rozumowania.

51. W pierwszej kolejności, co się tyczy charakteru dostawy, art. 9 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy VAT posuguje się zdecydowanie jasnym określeniem „wszelka”, wskazując, że „wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców uznaje się za »działalność gospodarczą«”. Ponadto interakcja między abstrakcyjnymi i typologicznymi definicjami zawartymi w akapitach pierwszym i drugim tego przepisu oznacza, jak mi się wydaje, że prawodawca Unii zamierza włączyć do pojęcia „działalności gospodarczej” możliwie najszerszy zakres działalności(18).

52. W drugiej kolejności, jak wskazuje sąd odsyłający, w prawie niemieckim strona skarżąca jest odrębną osobą prawną, co moim zdaniem ma zasadnicze znaczenie. W konsekwencji energia ciepła jest dostarczana przez jeden podmiot prawny na rzecz trzech innych podmiotów prawnych. Oczywiście rozumiem, że z ekonomicznego punktu widzenia w skąd strony skarżące wchodziły niektóre te same osoby czerpiące korzyści z jej działania. Jednakże nakładanie się interesów gospodarczych nie stanowi argumentu przemawiającego za zupełnym zignorowaniem istnienia w prawie krajowym jasnego rozróżnienia prawnego. Brak jest zatem tożsamości podmiotowej, w związku z czym nie mamy do czynienia z dostawą dla samego siebie.

53. Nie dostrzegam zatem, w jaki sposób dostawa energii cieplnej dokonana przez osobą prawną odrębną od odbiorcy towarów miałyby nie stanowić „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT. Nawet w sytuacji, gdyby nastąpiła zmiana rodzaju przedmiotowej działalności, nie miałyby to wpływu na wysnuty wniosek: jeżeli strona skarżąca otrzymywałaby wynagrodzenie np. z tytułu oczyszczania części wspólnych, konserwacji elewacji budynku czy naprawy domofonów przy przedniej bramie, prowadziłyby ona indywidualną „działalność gospodarczą” w taki sam sposób, jak czyni to w niniejszym przypadku, dostarczając energię ciepłą. Jeden z tych rodzajów działalności nie jest wyłączonego z zakresu stosowania art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT(19).

54. Druga linia argumentacji dotyczy charakteru § 4 ust. 13 UStG. W tym względzie rzęd niemiecki przedstawia dwie uwagi. Po pierwsze, § 4 ust. 13 UStG stanowi transpozycję do prawa krajowego zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, dotyczącego „dzierżawy i wynajmu nieruchomości”. Po drugie, rzęd niemiecki podnosi, że zwolnienie przewidziane w § 4 ust. 13 UStG znajduje potwierdzenie w oświadczeniu Komisji i Rady. Oświadczenie to, zawarte w protokole z obrad Rady dotyczącym przyjęcia szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG(20) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), wskazuje, że państwa członkowskie mogły zwolnić z VAT, między innymi, dostawę energii cieplnej.

55. Nie podzielam żadnego z tych argumentów.

56. Artykuł 135 ust. 1 lit. 1) dyrektywy VAT określa jeden rodzaj działalności, którą państwa członkowskie mogły zwolnić z VAT. Nie definiuje on natomiast, co stanowi „dzierżawę i wynajem”, ani nie zawiera w tym celu odesłania do prawa krajowego(21). Jednakże przepis ten, jako przewidujący zwolnienie, stanowi odstępstwo od ogólnej zasady wymogu zapłaty VAT, w związku z czym należy go interpretować w sposób ściśle(22).

57. W pierwszej kolejności, gdyby trzymał się tekstu, nie widzę żadnego argumentu przemawiającego na rzecz stanowiska rzędu niemieckiego, zgodnie z którym dostawa energii cieplnej, a de facto dostawa wszelkich rzeczy niebędących nieruchomościami przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz tychże właścicieli powinna być objęta tym zwolnieniem. Nie jestem w stanie zrozumieć, w jaki sposób „dostawa ciepła do konsumpcji na potrzeby nieruchomości” może, przy zastosowaniu dowolnej racjonalnej wykładni (z pewnością innej niż ta, którą podciągnięta pod „dzierżawę i wynajem nieruchomości”). Pierwsza działalność jest po prostu całkowicie odmienną działalnością, która faktycznie pozostaje w pewnym związku z „nieruchomościami”, ale nic ponadto.

58. W drugiej kolejności, jeżeli przypuszczalnie właściciele nieruchomości lub wynajmowaliby nieruchomości od strony skarżące (*quod non* co się tyczy okoliczności faktycznych sprawy), a strona skarżąca stwierdziłaby, że konsumpcja energii cieplnej stanowi część obowiązkowego „pakietu wynajmu”, to można by podnieść argument, że dostawa energii cieplnej stanowi część transakcji najmu. Jednakże orzecznictwo zwalnia z VAT dostawę „pomocniczą” tylko w zakresie, w jakim dzieli ona los podatkowy dostawy „głównej” i nie stanowi dla klienta celu sama w sobie

ani nie jest po??dan? us?ug?, lecz s?u?y skorzystaniu w jak najlepszy sposób z us?ugi g?ównej(23). Wymaga to oceny zasadniczych cech transakcji(24).

59. O ile stwierdzenie powy?szego nale?a?oby do s?du odsy?aj?cego, zwracam uwag?, ?e w niniejszej sprawie nic nie wskazuje na to, by „pomocnicza” dzia?alno?? polegaj?ca na dostawie energii cieplnej stanowi?a cz??? jakiegokolwiek transakcji „dzier?awy lub wynajmu”, która przecie? stanowi dzia?alno?? „g?ówn?” dla celów zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT(25). Nawet gdyby tak by?o, mam powa?ne w?tpliwo?ci co do tego, czy generalnie takie grupowanie dzia?alno?ci jest mo?liwe na gruncie dyrektywy VAT. Trudno by?oby zatem uzna?, ?e dostawa energii cieplnej wchodzi w zakres poj?cia okre?lonego aspektu tej?e zwolnionej dzia?alno?ci „g?ównej”(26).

60. W trzeciej kolejno?ci, bez uszczerbku dla kwestii, czy dostarczanie ciep?a mo?e w pewnych okoliczno?ciach zosta? uznane za pomocnicze, mamy tu w ka?dym razie do czynienia z transakcj? „czynn?”. Jak orzek? Trybuna?, art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT mia? na celu jedynie zwolnienie z VAT transakcji „pasywnej”, jak? jest „dzier?awa i wynajem nieruchomo?ci”(27). Jak s?uszenie podnosi Komisja, w wyroku Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie wyra?nie stwierdzono, ?e „aktywne” transakcje, takie jak „dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczysto?ci co do zasady nale?y uwa?a? za kilka odr?bnych i niezale?nych ?wiadcze?, które winno si? ocenia? oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT”(28).

61. Co si? tyczy o?wiadczenia Komisji i Rady odno?nie do szóstej dyrektywy, odpowied? jest jeszcze prostsza. W orzecznictwie jasno stwierdzono, ?e o?wiadczenie takie nie ma znaczenia prawnego i mo?e by? brane pod uwag? tylko wówczas, gdy jego tre?? znajduje odzwierciedlenie w tek?cie danego przepisu(29). Tak si? dzieje, poniewa? adresaci danych przepisów prawa musz? by? w stanie oprze? si? na ich tre?ci(30).

62. Artyku? 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT nie zawiera ?adnego odniesienia do dostawy energii cieplnej. Nie zawiera go te? jego poprzednik w szóstej dyrektywie, czyli jej art. 13 cz??? B lit. b), którego dotyczy o?wiadczenie. Nie mo?na zatem powo?ywa? si? na ów przepis w niniejszej sprawie.

63. Po omówieniu ogólnych argumentów przekrojowych przejd? do dwóch scenariuszy, które mog? pojawi? si? w niniejszej sprawie.

1. **Scenariusz 1: ogrzewanie cz???ci wspólnych**

64. Tytu?em przypomnienia, pierwszy scenariusz zak?ada, ?e strona skar??ca dostarcza energi? ciepln? w?a?cicielom *zbiorowo*. Energia cieplna jest dostarczana zatem we wspólnym interesie w?a?cicieli, a jej konsumpcja nast?puje w takiej samej mierze. W?a?ciciele uiszczaj? zap?at? stronie skar??cej za dostaw? energii cieplnej albo *bezpo?rednio*, albo *po?rednio*.

65. Po wskazaniu, ?e dostawa energii cieplnej mo?e stanowi? dzia?alno?? gospodarcz?, powstaje pytanie, czy jest ona dostarczana odp?atnie w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT. Nie maj?c ?adnej wiedzy na temat ustale? co do p?atno?ci lub wystawiania faktur mi?dzy stron? skar??c? a w?a?cicielami, mog? jedynie sformu?owa? kilka wskazówek, w rzeczy samej nieostrych, na temat kryteriów, które mog? mie? znaczenie dla s?du krajowego.

66. Po pierwsze, w zależności od rodzaju wynagrodzenia i sposobu wystawiania faktur, zachodzi prawdopodobieństwo, że istnieje pewien związek przyczynowy z zapewnianym wynagrodzeniem(31), chyba że skarżąca znajduje się w mało prawdopodobnym położeniu, w którym właściciele w ogóle nie uiszczają żadnej zapłaty z tytułu dostarczanej im energii cieplnej.

67. Po drugie, czy istnieje „stosunek prawny”, na podstawie którego ma miejsce ustrukturyzowana wymiana świadczeń? Taki „stosunek prawny” zakłada nie tylko „zgodność woli”, ale również proporcjonalność „korzyści” dla uiszczającego zapłatę(32). Poniżej wskazać, co to oznacza dla niniejszej sprawy.

68. Z samej swej istoty strona skarżąca nie działa w interesie indywidualnego właściciela ani na jego polecenie. Dostarczając energię cieplną w celu ogrzewania części wspólnych przedmiotowej nieruchomości, strona skarżąca prawdopodobnie realizuje swoje zadania *na rzecz i we wspólnym interesie przedmiotowej nieruchomości jako całości*. Wynagrodzenie otrzymywane za wykonywanie przez nią działań (takiej jak dostawa energii cieplnej) nie ma żadnego rzeczywistego związku z „korzyścią” proporcjonalną do *indywidualnego udziału* właściciela w łącznym „wynagrodzeniu” przewidzianym dla tej transakcji(33). Ewentualna „korzyść” uzyskana przez indywidualnego właściciela wynika pośrednio z korzyści przysporzonej właścicielom zbiorowo, nawet gdyby nie było wykluczone, że niektórzy z tych właścicieli mogą w pewnych okolicznościach korzystać z zaopatrzenia w energię ciepłą w większym stopniu niż inni(34).

69. Innymi słowy, indywidualna „korzyść” jest tym samym niewystarczającym proporcjonalną do uiszczanej opłaty. Oznacza to, że związek pomiędzy zapewnianym wynagrodzeniem a uzyskanym świadczeniem nie jest wystarczającym bezpośrednim, aby uznać, że transakcja ta wchodzi w zakres stosowania art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT(35).

70. Prawdą jest, że – przynajmniej na gruncie prawa niemieckiego i z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający – na właścicielach cięty prawny obowiązek pokrywania ich części całkowitych opłat i kosztów ponoszonych przez stronę skarżącą(36). Nie uważam natomiast istnienia prawnego obowiązku wejścia w skład odrębnego podmiotu (jak w sprawie Apple and Pear Development Council) ani de facto obowiązku zapłaty proporcjonalnej części całkowitych kosztów tego podmiotu (jak wymagałoby tego w niniejszej sprawie mające zastosowanie prawo niemieckie) za kryterium rozstrzygające to, czy ma miejsce „proporcjonalność korzyści”. Oczywiście faktyczny brak kontroli i elementu konsensualnego może być uważany za „wskazówkę”, iż świadczenie nie stanowi „w jakimkolwiek rzeczywistym znaczeniu zapłaty za daną działalność”(37), jednakże brak ten nie charakteryzuje związku między daną działalnością a uiszczoną zapłatą.

71. Dlatego też, moim zdaniem, dostawa energii cieplnej według pierwszego scenariusza, gdyby była przeznaczona dla części wspólnych przedmiotowej nieruchomości, może również nie posiadać przymiotu „proporcjonalności korzyści”, jeżeli właściciele nie byłiby prawnie zobowiązani do pokrycia opłat i kosztów ponoszonych przez stronę skarżącą. W tych okolicznościach dostawa energii cieplnej służy wspólnemu interesowi właścicieli, a zatem nie jest dokonywana „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT.

72. W związku z powyższym, gdyby takie były okoliczności faktyczne niniejszej sprawy, byłoby zdania, że dyrektywa VAT nie stoi na przeszkodzie § 4 ust. 13 UStG. W takim bowiem przypadku i w takim zakresie § 4 ust. 13 UStG mógłby być uważany za zwykłe uciążenie w prawie krajowym działalność, która w każdym razie nie podlega VAT.

2. Scenariusz 2: ogrzewanie cz??ci b?d?cych przedmiotem indywidualnej w?asno?ci

73. W drugim scenariuszu skar??ca dostarcza energi? ciepln? *indywidualnie* w?a?cicielom na ich u?ytek osobisty w ich cz??ciach przedmiotowej nieruchomo?ci. Taka dostawa jest zatem ?wiadczona w interesie indywidualnym w?a?ciciela. Energia cieplna nie jest zu?ywana w cz??ciach wsp?ólnych przedmiotowej nieruchomo?ci. W?a?ciciele uiszczaj? op?at? na rzecz strony skar??cej *bezpo?rednio* lub *po?rednio*.

74. W takim scenariuszu kryterium „zwi?zku przyczynowego” zaistnienia odp?atno?ci mo?e zosta? ustalone z tym wi?kszym prawdopodobie?stwem ni? w scenariuszu pierwszym. O ile mo?na bowiem wyobrazi? sobie kilka rodzaj?w zrycza?towanych stawek, rycza?tu lub innych rodzaj?w p?atno?ci o charakterze mieszanym, w sytuacji gdy ka?dy w?a?ciciel powinien systematycznie uiszcza? swój udzia? z tytu?u ogrzewania cz??ci wsp?ólnych, o tyle trudno jest sobie wyobrazi?, i? taki system mia?by zastosowanie wobec zasadniczo prywatnej konsumpcji.

75. Maj?c na uwadze powy?sze, wyr?niaj?c cech? scenariusza drugiego jest istnienie proporcjonalnej „korzy?ci” dla indywidualnego w?a?ciciela. W rzeczy samej, je?eli w?a?ciciele otrzymuj? energi? ciepln? na swój *indywidualny u?ytek* i wynagradzaj? stron? skar??c? z tego? tytu?u, to wówczas przewidziane wynagrodzenie przeznaczone jest na ?wiadczenie, które stanowi dla w?a?ciciela wystarczaj?co bezpo?redni? i proporcjonaln? korzy??. Oczywi?cie nie sugeruj?, ?e korzy?? musi by? proporcjonalna do warto?ci *pieni??nej* zapewnianej zap?aty. Dyrektywa VAT nie reguluje z?ych decyzji gospodarczych. Chodzi raczej o ustalenie, czy otrzymana korzy?? jest wystarczaj?co bezpo?rednia, aby transakcja by?a dokonana „odp?atnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT. W przypadku odpowiedzi twierdz?cej b?dzie ona mia?a charakter „odp?atny” w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT.

76. Powy?sze wnioski s? niezale?ne od trybu dokonywania zap?aty. W sytuacji gdy dostawa energii cieplnej zostaje odwzajemniona *bezpo?redni?* zap?at? maj?c? na celu pokrycie konkretnej faktury, nie ulega w?tpliwo?ci, i? b?dzie ona proporcjonalna do uzyskanej korzy?ci z tej energii cieplnej. Mo?na zmieni? sposób uiszczania wynagrodzenia, lecz wniosek pozostanie ten sam. ?wiadczenie w postaci dostawy energii cieplnej, odwzajemnione *po?rednio* przez w?a?ciciela, np. w drodze sta?ej regularnej zap?aty na podstawie zrycza?towanej stawki, pozostaje proporcjonalne do uzyskanej korzy?ci, a tym samym „odp?atne”, gdy? pokrywa ono, przynajmniej cz??ciowo, ?wiadczenie dla *indywidualnej korzy?ci* w?a?ciciela.

77. Jak dowodz? wyroki Kennemer Golf i Le Rayon d'Or, jest tak nawet w sytuacji, gdy nie mo?na powi?za? kwoty z ka?dym osobistym korzystaniem z energii cieplnej(38). Zatem element „proporcjonalno?ci korzy?ci” wyst?puje tak?e w transakcji generuj?cej „koszty mieszane”. Innymi s?owy, wyst?puje on tak?e w sytuacji, gdy strona skar??ca prowadzi wachlarz dzia?alno?ci na rzecz w?a?cicieli *zbiorowo*, a ponadto dostarcza w?a?cicielom energii cieplnej *indywidualnie*. W takim przypadku przynajmniej cz??? uiszczanego wynagrodzenia przeznaczana jest na pokrycie *indywidualnego* kosztu. Tym samym ?wiadczenie staje si? cz??ciowo proporcjonalne i w tym zakresie „odp?atne” w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT, a tym samym podlega opodatkowaniu VAT.

78. W takich okoliczno?ciach § 4 ust. 13 UStG zwalnia?by transakcj? z normalnego wymogu uiszczenia VAT w Niemczech, natomiast ta sama transakcja podlega?aby opodatkowaniu VAT w innych pa?stwach cz?onkowskich, a by? mo?e nawet w samych Niemczech(39), z naruszeniem zasady neutralno?ci podatkowej(40). Dyrektywa VAT sta?aby wówczas na przeszkodzie § 4 ust. 13 UStG w zakresie zwolnienia dostawy energii cieplnej z VAT.

79. W ?wietle powy?szego do s?du krajowego nale?y ocena warunk?w porozumienia

istniejącego między stronami skarżącego a wąhacielami, z należytym uwzględnieniem powyższych rozważań dotyczących „proporcjonalności korzyści” uiszczanych podatnicy (o ile mają miejsce) za dostawę energii cieplnej. Jeżeli istnieje element proporcjonalności w transakcji rozpatrywanej przez sąd krajowy, element „odpłatności” z art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT może zostać spełniony, a transakcja podlega w tym zakresie opodatkowaniu VAT.

V. Wnioski

80. Proponuję, aby Trybunał na pytanie prejudycjalne przedłożone mu przez Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych w Badenii-Wirtembergii, Niemcy) udzielił następującej odpowiedzi:

81. Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie przepisowi krajowemu, zgodnie z którym dostawa ciepła przez wspólnotę wóhacielów lokali na rzecz tychże wóhacielów jest zwolniona z podatku od wartości dodanej, o ile wynagrodzenie otrzymane przez wspólnotę w zamian za dostawę ciepła uwzględnia jedynie opłaty i koszty poniesione z tytułu dostawy ciepła do części wspólnych nieruchomości.

I odwrotnie, dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie temu samemu przepisowi prawa krajowego w zakresie, w jakim wynagrodzenie otrzymane przez wspólnotę w zamian za dostawę ciepła uwzględnia w całości lub częściowo dostawę ciepła do części nieruchomości będących przedmiotem indywidualnej własności.

Do sądu krajowego należy sprawdzenie, w jakich okolicznościach zapewniane jest wynagrodzenie z tytułu dostawy ciepła w postępowaniu głównym.

1 Język oryginału: angielski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

3 W motywie 7 dyrektywy VAT jest mowa o potrzebie „osięgnięcia neutralnych warunków konkurencji” przez wspólny system VAT. Zobacz także wyrok z dnia 3 maja 2001 r., Komisja/Francja (C-481/98, EU:C:2001:237, pkt 22).

4 Wyroki: z dnia 5 lutego 1981 r., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, pkt 14); z dnia 1 kwietnia 1982 r., Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, pkt 10). Jak już wskazywałem w innym miejscu, bez wiedzy nt. elementu wynagrodzenia nie można domniemywać, że istnieje on w każdej sytuacji, w której jest mowa o „dostawie towarów”. Zobacz moja opinia w sprawie Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, pkt 57).

5 Zobacz orzecznictwo przytoczone powyżej w przypisie 4.

6 Zobacz wyrok z dnia 13 czerwca 2018 r., Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, pkt 43).

7 Zobacz na przykład wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

8 Zobacz wyrok z dnia 5 lutego 1981 r., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, pkt 12).

- 9 Zobacz wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 17); a także z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 10 Wyrok z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, pkt 14).
- 11 Ibidem, pkt 14.
- 12 Wyrok z dnia 29 października 2009 r., Komisja/FinalIndia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 50–51).
- 13 Wyrok z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 17).
- 14 Wyroki: z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 40–42); a także z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 37).
- 15 Jak zauważa B.J.M. Terra i J. Kajus, powyższe oznacza dla celów dyrektywy VAT, że „handlarz potraw satay w Dżakarcie” jest uważany za podatnika w takim samym znaczeniu jak „dom towarowy w Amsterdamie”. Zobacz B.J.M. Terra, J. Kajus, *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, s. 371.
- 16 Zobacz między innymi wyroki: z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 22); a także z dnia 10 kwietnia 2019 r., PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, pkt 41, 42).
- 17 Co zostało szczegółowo omówione w pkt 22–30 niniejszej opinii.
- 18 Zobacz podobnie opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, pkt 25).
- 19 Można jeszcze bardziej wyeksponować charakter *gospodarczy* takich rodzajów działalności przy pomocy następującego twierdzenia intelektualnego: czy takie świadczenia mogłyby być dostarczane przez (zewnętrzny) podmiot (inny niż strona skarżąca) za wynagrodzeniem? Odpowiedź na pytanie to musi być twierdząca: oczywiście, że energia cieplna może być (i często jest) dostarczana przez spółkę zewnętrzną za wynagrodzeniem; podobnie korzysta się z usług przedsiębiorstwa w celu naprawy uszkodzonej windy w budynku.
- 20 Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L. 145, s. 1).
- 21 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału względnie jednolitego stosowania prawa Unii jak i zasada równości wskazują na to, że treści przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odwołania do prawa państw członkowskich, należy zwykle nadawać autonomiczną i jednolitą wykładnię, której należy dokonywać z uwzględnieniem kontekstu przepisu i celu danego uregulowania [zob. na przykład wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo)].
- 22 Zobacz niedawny wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 22).
- 23 Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 34 i

przyczone tam orzecznictwo).

24 Zobacz wyrok z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, pkt 30 i przyczone tam orzecznictwo).

25 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, pkt 7–10, 31); z dnia 27 wrze?nia 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, pkt 23); z dnia 27 czerwca 2013 r., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C?155/12, EU:C:2013:434, pkt 24); a tak?e z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, pkt 40).

26 Zobacz podobnie wyrok z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja (C?94/09, EU:C:2010:253, pkt 34).

27 Wyrok z dnia 4 pa?dziernika 2001 r., „Goed Wonen” (C?326/99, EU:C:2001:506, pkt 52); a tak?e z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, pkt 19). Zobacz tak?e opinia rzecznik generalnej V. Trstenjak w sprawie RLRE Tellmer Property (C?572/07, EU:C:2008:697, pkt 32).

28 Wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229, pkt 47).

29 Zobacz mi?dzy innymi wyrok z dnia 14 marca 2013 r., Agrargenossenschaft Neuzelle (C?545/11, EU:C:2013:169, pkt 52).

30 Zobacz wyrok z dnia 17 pa?dziernika 1996 r., Denkavit i in. (C?283/94, C?291/94 i C?292/94, EU:C:1996:387, pkt 29).

31 Jak okre?lono powy?ej w pkt 26–30 niniejszej opinii.

32 Jak okre?lono powy?ej w pkt 34–39 niniejszej opinii.

33 Zobacz tak?e wyrok z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, pkt 14), w którym nazwano to brakiem „wzajemnego ?wiadczenia”.

34 Zasadniczym przyk?adem by?by tu dobrze utrzymany wspólny ogródek na parterze, który po?rednio w wi?kszym stopniu przysparza korzy?ci w?a?cicielowi lokalu na parterze ni? w?a?cicielowi lokalu na ostatnim pi?trze. Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, pkt 14).

35 W tym znaczeniu jest to rzeczywiste zbienie z orzeczeniem Conseil d’Etat (rady stanu) z dnia 7 grudnia 2001 r. w sprawie nr 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, przyczonej przez s?d odsy?aj?cy.

36 Takie rozumienie wynika dla mnie z § 16 ust. 2 Wohnungseigentumsgesetz (ustawy o w?asno?ci lokali i prawie do sta?ego miejsca zamieszkania).

37 Opinia rzecznika generalnego G. Słynna w sprawie Apple and Pear Development Council (102/86, niepublikowana, EU:C:1987:466, s. 1461).

38 Zobacz w szczególcie wyroki: z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, pkt 40); a tak?e z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d’Or (C?151/13, EU:C:2014:185, pkt 37).

39 I znów, indywidualna konsumpcja energii cieplnej (jak również energii elektrycznej lub wody) w lokalach indywidualnych właścicieli lub lokalach wynajmowanych zazwyczaj jest dostarczana przez osobę trzecią, w związku z czym podlega opodatkowaniu VAT. To rzeczywiście jedynie w unikalnym stanie faktycznym niniejszej sprawy wspólnota właścicieli lokali widocznie rozpoczyna – poza zakresem swoich zwyczajnych (wspólnotowych) funkcji – świadczyć również inne (indywidualizowane) usługi handlowe, tym samym faktycznie stwarzając rozdźwięk pomiędzy jej ogólnie deklarowanym charakterem prawnym z jednej strony a konkretną, faktyczną działalnością gospodarczą z drugiej strony.

40 Zobacz na przykład wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).