

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MICHAL BOBEK

prednesené 10. septembra 2020 (1)

Vec C-449/19 WEG Tevesstraße

v.

Finanzamt Villingen-Schwenningen

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd Baden-Württemberg, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty – Oslobodenie od dane pri nájme nehnuteľnosti – Oslobodenie od dane na základe vnútroštátnej právnej úpravy pri dodaní tepla spoločnosťou vlastníkom nehnuteľnosti týmto vlastníkom“

I. Úvod

1. Spoločnosť vlastníkov nehnuteľnosti dodalo teplo týmto vlastníkom nehnuteľnosti a nárokovalo si odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe v súvislosti s výdavkami spojenými s touto činnosťou. Príslušný daňový úrad tento nárok zamietol. Uviedol, že podľa nemeckého práva je dodanie tepla vlastníkom nehnuteľnosti oslobodené od DPH.

2. V tomto kontexte sa Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd Baden-Württemberg, Nemecko) pýta, či smernica 2006/112/ES(2) (ďalej len „smernica o DPH“) bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava oslobodila od DPH dodanie tepla spoločnosťami vlastníkom nehnuteľnosti týmto vlastníkom nehnuteľnosti. V odpovedi na túto otázku bude mať Súdny dvor príležitosť poskytnúť usmernenie o tom, kedy sa kompenzácia za dodanie tovaru (akým je teplo) považuje za dostatočne úmernú „prospechu“ z tejto transakcie na to, aby bola poskytnutá „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 smernice o DPH.

II. Právny rámec

A. Právo EÚ

3. Odôvodnenie 4 smernice o DPH uvádza:

„Dosiahnutie cieľa vytvorenia vnútorného trhu predpokladá, že sa v členských štátoch budú

uplatňovať právne predpisy týkajúce sa daní z obratu tak, aby nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Je preto nevyhnutné dosiahnuť takúto harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa daní z obratu za pomoci systému dane z pridanej hodnoty (DPH), aby sa v maximálnej možnej miere odstránili faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže, či už na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Spoločenstva.“

4. Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

5. Článok 9 ods. 1 smernice o DPH, ktorý sa týka „zdaniteľných osôb“, stanovuje:

„1. ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuť od úroku alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

6. Článok 14 ods. 1 smernice o DPH definuje „dodanie tovaru“ ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“, zatiaľ čo podľa článku 15 ods. 1 smernice o DPH „teplo... sa považuje za hmotný majetok“.

7. Článok 135 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v kapitole 3 („Oslobodenie od dane pri iných činnostiach“), stanovuje niekoľko oslobodení od DPH. Vo svojej relevantnej časti znie:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

l) nájom nehnuteľností.“

B. Nemecké právo

1. *Nemecký zákon o dani z pridanej hodnoty*

8. § 1 a § 4 Umsatzsteuergesetz (nemecký zákon o dani z pridanej hodnoty) (ďalej len „UStG“) stanovujú všeobecné pravidlá týkajúce sa vzniku DPH a oslobodenia od DPH, medzi ktoré patrí oslobodenie od dane pri dodaní tepla spoločnosťami vlastníkov nehnuteľností týmto vlastníkom:

„§ 1 Zdaniteľné transakcie

1. Dani z obratu podliehajú tieto transakcie:

(1) dodávky tovaru a služieb uskutočnené za protihodnotu na území štátu obchodníkom v

rámci jeho podnikateľskej činnosti. Transakcie nie sú vylúčené zo zdanenia, ak sa uskutočňujú podľa štatútu alebo nariadenia orgánu alebo sa považujú za uskutočnené na základe zákonného ustanovenia;

...

§ 4 Oslobodenia od dane pri dodaní tovaru a poskytnutí služieb

Od dane sú oslobodené tieto transakcie patriace do § 1 ods. 1 bodu 1:

...

(13) služby poskytované spoločenstvami vlastníkov nehnuteľnosti v zmysle Wohnungseigentumsgesetz (zákon o vlastníctve bytov a o práve na dlhodobé užívanie bytu)... vlastníkom a spoluvlastníkom v rozsahu, v akom služby zahŕňajú dodanie spoločného majetku na účely jeho používania, údržby, opráv a iné administratívne účely, ako aj dodanie tepla a podobných služieb.“

2. **Zákon o vlastníctve bytov a o práve na dlhodobé užívanie bytu**

9. Wohnungseigentumsgesetz (zákon o vlastníctve bytov a o práve na dlhodobé užívanie bytu) upravuje zásady, na ktorých je založené formálne rozdelenie majetku medzi vlastníkov nehnuteľnosti. V jeho príslušnej časti sa uvádza:

„§ 10 Všeobecné zásady

1. Pokiaľ nie je výslovne uvedené inak, vlastníci bytov sú nositeľmi práv a povinností, a to aj pokiaľ ide o vlastnú nehnuteľnosť a spoločnú nehnuteľnosť, a to v súlade s ustanoveniami tohto zákona.

...

§ 16 Príjmy, poplatky a výdavky

...

2. Každý vlastník bytu má voči ostatným vlastníkom bytov povinnosť znášať poplatky týkajúce sa spoločnej nehnuteľnosti, ako aj výdavky súvisiace s jej údržbou, opravou a inou správou, ako aj spoločným užívaním spoločnej nehnuteľnosti, a to úmerne k jeho podielu (odsek 1 druhá veta).

3. Bez ohľadu na odsek 2 vlastníci bytov môžu rozhodnúť svojou väčšinou, že náklady spojené s prevádzkou... spoločnej nehnuteľnosti alebo vlastnej nehnuteľnosti, ktoré nie je potrebné platiť priamo tretím osobám, ako aj náklady na správu sa zaznamenávajú s uvedením ich využitia alebo dôvodu ich vzniku a že sa budú prerozdeľovať s odkazom na uvedené alebo na nejaký iný štandard, a to za predpokladu, že je to v súlade s riadnou správou.“

III. **Skutkový stav, konanie na vnútroštátnej úrovni a prejudiciálna otázka**

10. WEG Tevesstraße (ďalej len „žalobkyňa“) je spoločenstvo vlastníkov nehnuteľnosti. Týmito vlastníkmi majetku sú tri právnické osoby (súkromná spoločnosť, orgán verejnej moci a obec) (ďalej len „vlastníci“). Zdá sa, že žalobkyňa bola poverená správou nehnuteľnosti na zmiešané použitie v Badene-Württembergu (ďalej len „nehnuteľnosť“). Nehnuteľnosť sa skladá z 20 bytov na prenájom, pracoviska orgánu verejnej moci a entity obce.

11. V roku 2012 žalobkyňa postavila v nehnuteľnosti kogeneračnú jednotku na výrobu tepla a

elektriny (ale len „kogeneračná jednotka“). Začala vyrábať elektrinu z kogeneračnej jednotky. Následne predávala elektrinu elektrárenskej spoločnosti a dodávala takto vyrobené teplo vlastníkom.

12. V tom istom roku žalobkyňa podala predbežné daňové priznanie k DPH a nárokovala si odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v celkovej sume 19 765,17 eura ako nákladov súvisiacich s nadobudnutím a prevádzkovaním kogeneračnej jednotky.

13. Dňa 3. decembra 2014 po preskúmaní tohto nároku daňový úrad Villingen-Schwenningen povolil odpočítanie dane zaplatenej na vstupe len vo výške zodpovedajúcej 28 % príslušnej DPH. Podľa jeho výpočtu táto suma predstavovala podiel vyššie uvedených nákladov, ktoré sú pripočítané výrobe elektriny. Pokiaľ ide o odpočítanie podielu 72 % z dane zaplatenej na vstupe, týkajúceho sa výroby tepla, daňový úrad zamietol žiadosť žalobkyne z dôvodu, že podľa § 4.13 UStG je dodanie tepla vlastníkom nehnuteľnosti oslobodené od DPH.

14. Po neúspešnom napadnutí tohto rozhodnutia na Daňovom úrade Villingen-Schwenningen sa žalobkyňa obrátila na Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd Baden-Württemberg, Nemecko). Žalobkyňa sa okrem iného domnieva, že § 4.13 UStG je v rozpore s právom EÚ, pretože oslobodenie od dane, ktoré obsahuje, nevyplýva zo smernice o DPH. Vzhľadom na prednosť práva EÚ musí byť dodanie tepla vlastníkom predmetom DPH, teda žalobkyňa má nárok na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe aj vo zvyšnej časti 72 % DPH.

15. Keďže Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd Baden-Württemberg, Nemecko) mal pochybnosti o zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy s právom EÚ, rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej je dodanie tepla, ktoré spoločne vlastníkov nehnuteľností zabezpečujú pre týchto vlastníkov nehnuteľností, oslobodená od dane z pridanej hodnoty?“

16. Písomné pripomienky predložila nemecká vláda a Európska komisia. Dňa 22. mája 2020 tiež odpovedali na písomné otázky položené účasťníkom konania.

IV. Analýza

17. Tieto návrhy majú túto štruktúru: Na úvod uvediem niečo ako poznámok, ktoré obsahujú niečo ako hypotéz týkajúcich sa skutkových okolností prejednávanej veci a domnienok, ku ktorým som dospel, aby som mohol poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď (A). Ďalej uvediem právne kritérium na určenie, či existuje zdaniteľné plnenie podľa smernice o DPH (B). Potom sa budem zaoberať tvrdeniami nemeckej vlády a Komisie a nakoniec budem aplikovať právne kritérium na zistené hypotetické scenáre (C).

A. Predbežné vysvetlivky

18. Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či ustanovenia smernice o DPH bránia tomu, aby právna úprava členského štátu oslobodila od DPH dodanie tepla spoločným vlastníkom nehnuteľností týmto vlastníkom.

19. Vzhľadom na potrebu jednotného základu pre posudzovanie DPH(3) transakcia môže byť oslobodená od DPH v jednej z dvoch situácií: i) v prvom rade, ak neexistuje zdaniteľné plnenie; alebo ii) ak sa uplatní jedno z obmedzeného počtu oslobodení od dane uvedených v hlave IX

smernice o DPH.

20. K obom úvahám je potrebné uviesť podrobný opis skutkových okolností, ktoré sú základom predmetnej transakcie. V prejednávanej veci je návrh na začatie prejudiciálneho konania málo podrobný, takže je ťažké rozhodnúť, pokiaľ ide o obe situácie, bez poznania viacerých skutkových premenných. Preto sa domnievam, že je potrebné vysvetliť skutkové okolnosti tak, ako som im porozumel, a je nevyhnutné stanoviť určité domnienky, čo nevyhnutne vymedzí moju odpoveď na otázku položenú vnútroštátnym súdom.

21. Tieto návrhy sa budú odvíjať od dvoch skupín premenných. Ide o tieto skutočnosti.

1. **Kto dodáva čo a komu a čo sa ohrieva?**

22. Vnútroštátny súd tak v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj v prejudiciálnej otázke uvádza, že žalobkyňa dodáva teplo, ktoré vzniká pri výrobe elektriny pre *die Wohnungseigentümer* (vlastníci). Zdôrazňujem, že teplo sa dodáva týmto právnickým osobám, a to preto, lebo v spise nie je dôkaz, na základe ktorého by sa bolo možné domnievať, že teplo je dodávané nájomcom 20 nájomných bytov, ktoré sú tiež súčasťou nehnuteľnosti (ktorej vlastníctvo je taktiež nejasné). Zdá sa totiž, že do tejto transakcie nie sú zapojení nájomníci.

23. To so sebou prináša ďalšiu komplikáciu: mal by sa návrh vnútroštátneho súdu na začatie prejudiciálneho konania vykladať doslovne? Táto otázka vzniká z dôvodu, že použitie určitého slova *die* pred *Wohnungseigentümer* naznačuje použitie množného čísla, čo môže viesť k tomu, že Súdny dvor by bol požiadaný o prípravu návrhov týkajúcich sa *spoločných* dodávok tepla pre vlastníkov a následne pravdepodobne na *spoločné* používanie v spoločných priestoroch. Alebo mám vnútroštátny súd chápať tak, že teplo sa dodáva pre *die Wohnungseigentümer* spoločne, ale na ich *osobné* použitie v *individuálne vlastnených* priestoroch nehnuteľnosti?

24. Návrh na začatie prejudiciálneho konania nie je jasný v jednom a ani druhom zmysle. § 4.13 UStG je rovnako nejasný. V príslušnej časti len stanovuje bez akéhokoľvek ďalšieho spresnenia, že dodanie tepla spoločným vlastníkom nehnuteľnosti pre *die Wohnungseigentümer* je oslobodené od DPH.

25. Tento nedostatok bližších informácií má za následok existenciu dvoch možných scenárov. Po prvé vykurovanie *spoločných priestorov* existuje. V tomto scenári žalobkyňa dodáva teplo spoločne pre vlastníkov v tom zmysle, že buď vlastníci, alebo žalobkyňa (alebo možno len priamo žalobkyňa v mene vlastníkov) vykurojú spoločné priestory nehnuteľnosti na účely ich spoločného užívania a spoločnej spotreby tepla. Po druhé existuje vykurovanie *individuálnych priestorov*. V tomto scenári by žalobkyňa tiež dodávala teplo vlastníkom, avšak odlišným spôsobom. V tomto prípade by vlastníkom bolo dodávané teplo priamo pre nimi určené časti nehnuteľnosti a spotrebovávali by ho *individuálne*.

2. **Aká kompenzácia (ak vôbec nejaká) sa poskytuje a ako sa má vypočítať?**

26. Ako správne uvádzajú nemecká vláda a Komisia, návrh vnútroštátneho súdu na začatie prejudiciálneho konania sa nevenuje otázke kompenzácie. V skutočnosti nie je v nich ani náznak, že sa poskytuje akákoľvek kompenzácia. Neobsahujú ani bližšie informácie o tom, ako by sa mala kompenzácia, ak vôbec existuje, vypočítať.

27. Bez poskytnutia kompenzácie totiž nedochádza k zdaniteľnému plneniu.(4)

28. Na účely môjho posúdenia však napriek tomu predpokladám, že vlastníci poskytujú žalobkyni za dodanie tepla určitú kompenzáciu, keďže je málo pravdepodobné, že by vnútroštátny

súd položil takúto otázku aj v prípade, ak by sa kompenzácia neposkytovala.

29. Okrem toho je rovnako dôležitý spôsob, akým je navrhnutý systém kompenzácie a jej výpočtu. Na jednej strane môže existovať osobitná faktúra za konkrétne výdavky. Inými slovami, každá platba za dodanie tepla je úcelovo určená, a teda poskytovaná *priamo* na pokrytie takých konkrétnych výdavkov. Na druhej strane dodanie tepla môže byť súčasťou väčšieho súboru činností poskytovaných žalobkyňou. Vlastníci by potom pravdepodobne platili pravidelnú paušálnu sumu na pokrytie rôznych prevádzkových nákladov vrátane dodania tepla. V tomto prípade by sa spôsob fakturácie týkal všetkých (alebo niektorých) prevádzkových činností, pravdepodobne s rozpisom jednotlivých nákladov. Kompenzácia by sa poskytovala *nepriamo* na pokrytie „všeobecných“ výdavkov.

30. V stružnosti povedané, dve premenné, ktoré mi nie sú známe, ale ktoré sú podľa môjho názoru dôležité na posúdenie veci, sú nielen tie, či teplo pre nehnuteľnosť je určené pre *spoločné priestory*, alebo *individuálne priestory*, ale aj to, či sa kompenzácia ako protihodnota za takéto dodanie poskytuje na úhradu konkrétneho výdavku (*priamo*), alebo všeobecného výdavku (*nepriamo*).

B. Právne kritérium

31. Na to, aby bolo plnenie zdaniteľné v zmysle smernice o DPH, musí ísť o plnenie za protihodnotu (na ktoré sa vzťahuje článok 2 smernice o DPH) na území členského štátu (ako to vyžaduje článok 5 tejto smernice) zdaniteľnou osobou, ktorá koná v tomto postavení (v zmysle článku 9 tej istej smernice). To platí okrem prípadu, keď sa uplatní jedno z oslobodení od dane uvedených v hlave IX smernice o DPH.

32. V prejednávanej veci nie je spochybňované naplnenie kritéria územnej pôsobnosti. Nebudem mu preto viac venovať pozornosť a svoju analýzu zameriam na zostávajúce faktory.

1. Dodanie tovaru za protihodnotu?

33. Článok 2 smernice o DPH stanovuje transakcie, ktoré sú predmetom DPH. Okrem iného objasňuje, že „dodanie tovaru za protihodnotu“ je transakciou, ktorá je predmetom DPH. Uvedené sa vykladá v tom zmysle, že zákonodarcia EÚ sa snažila zamerať iba spotrebu „za protihodnotu“, to znamená, že kompenzácia sa poskytla recipročne za dodanie tovaru.⁽⁵⁾ Takáto „protihodnota“ sa považuje za (aspoň za nejakú, v niektorých prípadoch dokonca za subjektívne určenú) hodnotu daného tovaru a nie za hodnotu určenú podľa objektívnych kritérií.⁽⁶⁾

34. Takáto „protihodnota“ musí byť taktiež „priamo a okamžite spojená“ s príslušnou zdaniteľnou činnosťou.⁽⁷⁾ Judikáturu si v tejto súvislosti vysvetľujem tak, že predpisuje dve kumulatívne podmienky. Po prvé, že existuje určitý druh „príčinnej súvislosti“ týkajúci sa platby. Inými slovami, že je možné vidieť, že osoba platí za konkrétny tovar alebo službu.⁽⁸⁾ Po druhé, že sa platba poskytuje na základe „právneho vzťahu“ medzi dvoma stranami transakcie.⁽⁹⁾

35. Na tomto mieste by som mal poznamenať, že použitie výrazu „právne vzťahy“ v judikatúre sa mi zdá trochu nešťastné. Môžu existovať transakcie, ktoré možno považovať za „právny vzťah“, a ktoré nepatria do pôsobnosti článku 2 smernice o DPH. Vec Apple and Pear Development Council sa nepochybne týkala „právneho vzťahu“ medzi pestovateľmi jabĺk a hrušiek v Anglicku a Walesu na obchodné účely a orgánom zo zákona povereným presadzovaním ich záujmov (s povinným členstvom), hoci Súdny dvor rozhodol, že ročný poplatok, ktorý platí každý pestovateľ jabĺk a hrušiek, nie je dostatočne úmerný individuálnemu „prospechu“ vyplývajúcemu z činnosti orgánu.(10) Z toho vyplýva, že čo sa týka pojmu „právny vzťah“ ide tam o viac, ako by sa na prvý pohľad mohlo zdať.

36. Domnievam sa, že „právny vzťah“ v takýchto situáciách smeruje skôr k „úmernosti prospechu“ spojenému s poskytnutou platbou. To znamená, že požadovaný „právny vzťah“ existuje len vtedy, ak strana, ktorá poskytuje kompenzáciu, získava aj určitý „prospech“, ktorý je úmerný poskytnutej kompenzácii. Vo veci Apple and Pear Development Council táto „úmernosť prospechu“ neexistovala, keďže funkcie orgánu sa týkali spoločných záujmov pestovateľov ako celku, takže akýkoľvek prospech individuálneho pestovateľa z týchto funkcií bol *nepriamo odvodený z tých funkcií, ktoré vo všeobecnosti boli v prospech celého odvetvia*.(11)

37. Rovnaká logika je zrejmá aj z rozsudku Komisia/Fínsko, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že služby právnej pomoci za nízky poplatok, ktorý bol vypočítaný na základe príjmu príjemcu právnej pomoci, neboli úmerné prijatým službám, hoci právny vzťah v tomto prípade existoval.(12) Podobne vo veci Tolsma, čo je nepopierateľne vec bez „právneho vzťahu“, Súdny dvor rozhodol, že v danej veci neexistuje úmernosť medzi darmi, ktoré dali okoloidúci pouliťnému umelcovi, a prospechom, ktorý od neho získali hraním hudby na verejne prístupnej ulici.(13)

38. Naproti tomu existencia „úmernosti prospechu“ bola konštatovaná tak vo veci Kennemer Golf, ako aj vo veci Le Rayon D'Or, kde sa platba paušálneho poplatku za „pohotovostnú“ dostupnosť služby (možnosť využívať golfový areál alebo opateru na požiadanie) považovala „za protihodnotu“, aj keď tieto služby v skutočnosti neboli využité.(14)

39. Stručne povedané, zdá sa, že kritérium „právneho vzťahu“ má tak formálne, ako aj vecné aspekty. Mimo (alebo v rámci) formálnej podmienky týkajúcej sa existencie určitého druhu štruktúrovaného právneho vzťahu medzi stranami transakcie sa pojem právneho vzťahu opätovne spája s ideou protihodnoty. Jej cieľom je zachytiť akýkoľvek výmenu vzájomného prospechu prinajmenšom aspoň nejakej ekonomickej hodnoty, v rámci ktorej existuje overiteľná príčinná súvislosť medzi dodávkami uskutočnenými jednou alebo druhou stranou.

2. **Ekonomická činnosť**

40. Samotný článok 9 smernice o DPH sa týka „zdaniteľných osôb“. Podľa prvého pododseku článku 9 ods. 1 sa za zdaniteľnú osobu považuje „každá osoba“, ktorá nezávisle a na „akomkoľvek mieste“ vykonáva „ekonomickú činnosť“, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. Druhý pododsek tohto ustanovenia alej spresňuje pojem „ekonomická činnosť“.

41. Vzhľadom na široké znenie tohto ustanovenia je každá osoba, ktorá vykonáva akýkoľvek ekonomickú činnosť na akomkoľvek mieste, „zdaniteľnou osobou“.(15) V podobnom duchu bol pojem „ekonomická činnosť“ interpretovaný v širšom zmysle a ako taký má objektívny význam v tom zmysle, že činnosť sa posudzuje sama osebe nezávisle od jej cieľov a výsledkov.(16)

42. Po objasnení právneho kritéria vyplývajúceho z článkov 2 a 9 smernice o DPH sa teraz budem venovať prejednávanej veci.

C. O veci samej

43. Podľa článku 15 smernice o DPH sa „teplo“ považuje za hmotný majetok.

44. Táto vec by sa mohla v zásade týkať dvoch rôznych scenárov: prvého, v ktorom sa teplo dodáva do *spoločných priestorov* nehnuteľnosti, a druhého, v ktorom sa teplo dodáva do *individuálnych priestorov* nehnuteľnosti. V oboch prípadoch sa domnievam, že vlastníci poskytujú žalobkyni za dodanie tovaru (tepla) určitú formu kompenzácie, a to buď *priamo*, alebo *nepriamo*. (17)

45. Skôr ako pristúpim k individuálnemu posúdeniu týchto scenárov, mal by som sa vyjadriť k dvom prierezovým argumentom, ktoré sa uplatňujú v prejednávanej veci bez ohľadu na zvolený scenár.

46. Prvý argument sa týka povahy „ekonomickej činnosti“. Nemecká vláda a Komisia sa domnievajú, že vzhľadom na *totožnosť osôb* tvoriacich spoločnosť vlastníkov nehnuteľnosti (žalobkyňa, ktorá je v skutočnosti totožná s vlastníkami) a príjemcov tepla (opäť vlastníci) nemožno túto transakciu považovať za „ekonomickú činnosť“. Podľa Komisie by sa to isté vzťahovalo aj na všeobecnú údržbu, opravy a iné služby, ktoré by žalobkyňa poskytovala vlastníkom. Všetky vyššie uvedené činnosti by tak nepatrili do rozsahu pôsobnosti smernice o DPH.

47. S týmto argumentom nemôžem súhlasiť.

48. Po prvé, pokiaľ ide o povahu dodávky, prvá veta článku 9 ods. 1 smernice o DPH používa celkom jasný prívlastok „každá“ na určenie, že „každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby sa považuje za „ekonomickú činnosť“. Okrem toho zo vzájomnej interakcie medzi abstraktnými a typologickými definíciami uvedenými v prvom a druhom pododseku uvedeného ustanovenia podľa môjho názoru vyplýva, že zákonodarcia EÚ mal v úmysle zahrnúť do pojmu „ekonomická činnosť“ aj najširšiu skupinu činností. (18)

49. Po druhé podľa môjho názoru je zásadný argument ten, ktorý uvádza vnútroštátny súd, že podľa nemeckého práva je žalobkyňa samostatnou právnickou osobou. V dôsledku uvedeného teplo dodáva jedna právnická osoba trom iným právnickým osobám. Istotne rozumiem tomu, že z ekonomického hľadiska sa žalobkyňa skladá z tých istých osôb, ktoré majú z jej činnosti prospech. Prekrývanie ekonomických záujmov však sotva môže byť dôvodom na úplné vylúčenie jasnej právnej diferenciácie, ktorá vyplýva z vnútroštátneho práva. Nejde tu teda o totožnosť osôb a ani dodávky pre seba samého.

50. Nevidím teda dôvod, prečo by dodanie tepla právnickou osobou odlišnou od príjemcu tovaru nemalo byť „ekonomickou činnosťou“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH. Ak by aj niekto zmenil predmetnú činnosť, tento záver by tým nebol dotknutý: ak by totiž žalobkyňa dostávala kompenzáciu napríklad za upratovanie spoločných priestorov, údržbu fasády budovy alebo dokonca za opravu komunikačného zariadenia na domáce spojenie nachádzajúce sa na prednej bráne, vykonávala by individuálne „ekonomické činnosti“ rovnako, ako tomu je pri dodaní tepla v tomto prípade. Tieto činnosti nie sú vyňaté z rozsahu pôsobnosti článku 9 ods. 1 smernice o DPH. (19)

51. Druhý argument sa týka povahy § 4.13 UStG. V tejto súvislosti predkladá nemecká vláda dve pripomienky. Prvú, že § 4.13 UStG predstavuje implementáciu oslobodenia od dane uvedeného v článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH do vnútroštátneho práva, pokiaľ ide o „nájom nehnuteľností“. Druhú, v rámci ktorej nemecká vláda tvrdí, že oslobodenie od dane uvedené v § 4.13 UStG má oporu vo vyhlásení Komisie a Rady. Toto vyhlásenie uvedené v

zápisnici Rady o prijatí šiestej smernice Rady 77/388/EHS(20) (ďalej len „šiesta smernica“) uvádza, že členské štáty môžu oslobodiť od DPH okrem iných aj dodanie tepla.

52. Nemôžem súhlasiť s týmito argumentmi.

53. Článok 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH uvádza jednu z výnimiek, ktoré môžu členské štáty oslobodiť od DPH. Nemôže definovať to, čo predstavuje „nájom“, a ani na tento účel neodkazuje na vnútroštátne právo.(21) Toto ustanovenie je však výnimkou z bežnej povinnosti platiť DPH, a preto sa musí vykladať doslovne.(22)

54. Po prvé pri pohľade na samotný text nenachádzam tvrdenie v prospech stanoviska nemeckej vlády, že na dodanie tepla alebo v podstate dodanie ohorkovek, čo nie je nehnuteľným majetkom, spoločným vlastníkom nehnuteľnosti týmto vlastníkom by sa malo vzťahovať toto oslobodenie od dane. Uniká mi, ako by vôbec mohlo byť „dodanie tepla na spotrebu v nehnuteľnosti“ na základe akejkoľvek rozumnej konštrukcie (a určite nie obmedzenej) zahrnuté do „nájomu nehnuteľností“. Dodanie tepla je jednoducho úplne odlišná výnimka, ktorá je samozrejme nejakým spôsobom spojená s nehnuteľnosťou, ale to je všetko.

55. Po druhé podľa všetkého, ak by si vlastníci prenajíмали nehnuteľnosť od žalobkyne (*quod non* na základe skutkových okolností veci) a žalobkyňa by uviedla, že spotreba tepla je súčasťou povinného „paušálneho prenájmu“, v takomto prípade by tvrdenie mohlo byť založené na tom, že dodanie tepla je súčasťou nájomu. Judikatúra však oslobodzuje od DPH „doplňkovú“ službu len v rozsahu, v akom sa podieľa na danom režime „hlavnej“ dodávky a pokiaľ nepredstavuje predmet určený pre zákazníkov alebo službu vyžadovanú pre ňu samotnú, ale ako prostriedok lepšieho využitia hlavnej služby.(23) To si vyžaduje posúdenie základných charakteristík transakcie.(24)

56. Hoci by takéto určenie malo byť úlohou vnútroštátneho súdu, poznamenávam, že v prejednávanej veci nenachádzam ani náznak toho, že „doplňková“ výnimka spočívajúca v dodaní tepla by bola súčasťou „nájomu“, ktorý pri tom všetkom predstavuje „hlavnú“ výnimku na účely oslobodenia od dane uvedeného v článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH.(25) Aj keby tomu tak bolo, mal by som vážne pochybnosti o tom, či by takéto spojenie výnimiek bolo na základe smernice o DPH vo všeobecnosti možné. Dodanie tepla by teda ťažko mohlo byť zahrnuté pod pojem špecifického aspektu takejto „hlavnej“ výnimky oslobodenej od dane.(26)

57. Po tretie a bez toho, aby to malo vplyv na otázku, či dodanie tepla je možné za určitých okolností považovať za doplňkovú výnimku, ide v každom prípade o „aktívnu“ transakciu. Ako Súdny dvor rozhodol, cieľom článku 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH bolo iba oslobodenie „pasívnej“ transakcie „prenájmu nehnuteľností“ od DPH.(27) Ako Komisia správne poznamenáva, rozsudok vo veci Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie jasne uvádza, že „aktívne“ transakcie, akými sú „dodanie vody, elektriny a tepla, ako aj odvoz odpadu, ktoré sú s týmto prenájomom spojené, treba v zásade považovať za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu DPH posudzovať samostatne“(28).

58. Pokiaľ ide o tvrdenie Komisie a Rady týkajúce sa šiestej smernice, odpoveď je ešte jednoduchšia. Judikatúra je totiž jednoznačná v tom, že také nástroje nemajú právne opodstatnenie a môžu sa použiť len vtedy, ak je ich obsah uvedený v znení predmetného ustanovenia.(29) Osoby, na ktoré sa vzťahuje predmetná právna úprava, totiž musia mať možnosť spočítať sa na jej obsah.(30)

59. ?lánok 135 ods. 1 písm. l) smernice o DPH neodkazuje na dodanie tepla. Nie je tomu tak ani pri jeho predchodcovi v šiestej smernici, konkrétne ?lánku 13 B písm. b) tejto smernice, ktorého sa vyhlásenie týka. V prejednávanej veci sa teda na tento ?lánok nie je možné odvoláva?.

60. Po tom, ako som sa zaoberal všeobecnými, prierezovými tvrdeniami, sa teraz zameriam na dva scenáre, ktoré môžu nasta? v prejednávanej veci.

1. **Scenár 1: vykurovanie spoločných priestorov**

61. Pripomínam, že prvý scenár predpokladá, že žalobky?a dodáva teplo pre vlastníkov *spoločne*. Teplo sa teda dodáva z dôvodu spoločného záujmu vlastníkov a spotrebúva sa rovnakým spôsobom. Vlastníci platia žalobkyni za dodanie tepla bu? *priamo*, alebo *nepriamo*.

62. Po poukázaní na to, že dodanie tepla pravdepodobne predstavuje ekonomickú ?innos?, nasleduje otázka, či sa dodáva, alebo nedodáva za protihodnotu v zmysle ?lánku 2 smernice o DPH. Ke?že nemám vedomos? o platobných alebo fakturačných dohodách medzi žalobky?ou a vlastními, môžem uvies? len nejaké, viac?menej nie úplne jednoznačné, usmernenie ku kritériám, ktoré môžu by? relevantné pre vnútroštátny súd.

63. Po prvé v závislosti od druhu kompenzácie a fakturácie je pravdepodobné, že ur?itá prí?inná súvislos? s poskytnutou protihodnotou existuje,(31) ibaže by samozrejme žalobky?a bola v dos? nepravdepodobnej situácii, že by jej vlastníci neplatili za teplo, ktoré im dodáva.

64. Po druhé existuje tu „právny vz?ah“, ktorý zah?a štruktúrovanú výmenu protihodnoty? Takýto „právny vz?ah“ predpokladá nielen „stret spôsobu zmýš?ania“, ale aj tomu úmerný „prospech“ pre platite?a.(32) V prejednávanej veci to znamená nasledujúce.

65. Žalobky?a totiž vo svojej samotnej podstate nekoná v záujme a ani na pokyn individuálneho vlastníka. Ke? žalobky?a dodáva teplo na vykurovanie spoločných priestorov v nehnuteľnosti, vykonáva tieto svoje funkcie s najvä?šou pravdepodobnosťou v *prospech a v spoločnom záujme nehnuteľnosti ako celku*. Protihodnota prijatá za vykonávanie jej ?inností (ako dodanie tepla) nemá žiadnu skutočnú súvz?ažnosť s „prospechom“ úmerným *individuálnemu podielu*, ktorý má vlastník na celkovej „protihodnote“ poskytnutej za túto transakciu.(33) Akýkoľvek „prospech“ získaný individuálnym vlastníkom by bol odvodený nepriamo zo spoločného prospechu vlastníkov, aj ke? nie je možné vylú?i?, že niektorí vlastníci by za ur?itých okolností mohli mať väčší prospech z dodania tepla ako ostatní.(34)

66. Inými slovami, individuálny „prospech“ teda nie je dostatočne úmerný poskytnutej platbe. Z toho vyplýva, že spojenie medzi poskytnutou protihodnotou a prijatou transakciou nie je dostatočne priame na to, aby spadalo do pôsobnosti ?lánku 2 ods. 1 smernice o DPH.(35)

67. Je pravda, že prinajmenšom podľa nemeckého práva a s výhradou overenia tejto skutočnosti vnútroštátnym súdom sú vlastníci z právneho h?adiska povinní plati? za svoj podiel na celkových poplatkoch a výdavkoch vynaložených žalobky?ou.(36) Nepovažujem však zákonnú povinnos? sta? sa sú?as?ou samostatného subjektu (ako vo veci Apple and Pear Development Council) alebo povinnos? zaplati? zodpovedajúci podiel na celkových výdavkoch tohto subjektu (ako by sa vyžadovalo v prejednávanej veci podľa príslušného nemeckého práva) za rozhodujúcu skutočnosť na zistenie, či existuje „úmernos? prospechu“. Istotne, vo svojom dôsledku možno nedostatok kontroly a neexistenciu akéhoko?vek prvku konsenzu považova? za „ukazovate?a“ toho, že transakcia nie je „v [nijakom] skutočnom zmysle platbou za konkrétnu ?innos?“(37), ale necharakterizuje to vz?ah medzi predmetnou ?innos?ou a zaplatenou platbou.

68. To je podľa môjho názoru dôvod, na základe ktorého by dodaniu tepla podľa prvého scenára, ak by bolo určené pre spoločné priestory nehnuteľnosti, mohol chýbať aj „úmerný prospech“, ak by vlastníci na základe zákona neboli povinní uhradiť poplatky a výdavky vynaložené žalobkyňou. Za týchto podmienok dodanie tepla slúži spoločnému záujmu vlastníkov, a teda sa neuskutočňuje „za protihodnotu“ v rámci rozsahu § 2 ods. 1 smernice o DPH.

69. Na základe uvedeného, ak je to teda skutkový stav veci, som toho názoru, že smernica o DPH nebráni ustanoveniu § 4.13 UStG. V takom prípade a v takom rozsahu by sa totiž § 4.13 UStG mohol považovať za jednoduché spresnenie významnosti uvedenej vo vnútroštátnom práve, ktorá je vždy oslobodená od DPH.

2. **Scenár 2: vykurovanie individuálnych priestorov**

70. V druhom scenári žalobkyňa dodáva teplo *individuálne* jednotlivým vlastníkom na ich osobné použitie v rámci ich častí nehnuteľnosti. Takéto dodanie sa teda uskutočňuje v individuálnom záujme vlastníka. Teplo sa nespotrebováva v spoločných priestoroch nehnuteľnosti. Vlastníci platia žalobkyňi *priamo* alebo *nepriamo*.

71. V tomto scenári je oproti prvému scenáru skôr naplnené kritérium „príčinnej súvislosti“, a to z dôvodu existencie protihodnoty. Aj keď je možné si samozrejme predstaviť viacero druhov paušálnych sadzieb, jednorazových platieb alebo iných možných hybridných platieb, pri ktorých každý vlastník pravidelne zodpovedá za svoj podiel na vykurovaní spoločných priestorov, je dosť ťažké si predstaviť, že by sa rovnaký typ dojednania uplatňoval aj na to, čo je vo svojej podstate súkromná spotreba.

72. Vzhľadom na uvedené je podľa môjho názoru rozlišujúcim faktorom v scenári 2 existencia úmerného „prospechu“ pre individuálneho vlastníka. Ak sú totiž vlastníci príjemcami a poskytujú žalobkyňi kompenzáciu za dodanie tepla na ich *individuálne* použitie, potom je poskytnutá kompenzácia určená na významnosť, ktorá je dostatočne priama a úmerná prospechu vlastníka. Vôbec nenaznačujem, že prospech musí byť úmerný *peňažnej* hodnote poskytnutej platby. Smernica o DPH nesankcionuje zlé ekonomické rozhodnutia. Ide skôr o to, či prijatý prospech je dostatočne priamy na to, aby sa uskutočnil „za protihodnotu“ v zmysle § 2 ods. 1 smernice o DPH. Ak áno, potom sa poskytuje „za protihodnotu“ v zmysle § 2 ods. 1 smernice o DPH.

73. Tieto závery platia bez ohľadu na spôsob platby. Je zrejmé, že ak je dodanie tepla opätované *priamou* platbou určenou na úhradu konkrétnej faktúry, nie je pochyb o tom, že bude úmerné prospechu, ktorý sa získal z tohto tepla. Spôsob, akým sa poskytuje kompenzácia, je možné zmeniť, ale tento záver zostane pravdepodobne stále rovnaký. Transakcia spočívajúca v dodaní tepla, ktorá je opätovaná vlastníkom *nepriamo*, napríklad pravidelnou paušálnou platbou, totiž stále zostáva úmerná získanému prospechu, a teda je „za protihodnotu“, pretože zahŕňa aspoň z časti významnosť poskytovanú na *individuálny prospech* vlastníka.

74. Ako vyplýva z rozsudkov vo veciach Kennemer Golf a Le Rayon d'Or, platí to aj vtedy, keď nie je možné priradiť takúto sumu ku každému individuálnemu využitiu tepla.⁽³⁸⁾ Prvok „úmernosti prospechu“ sa teda nachádza aj v transakcii, pri ktorej vznikajú „zmiešané náklady“. To znamená v situácii, keď žiadateľ vykonáva celý rad významností pre vlastníkov *spoločne* a okrem toho ešte každému *individuálne* dodáva teplo. V tomto prípade je aspoň časť poskytnutej kompenzácie určená na pokrytie *individuálnych* výdavkov. Transakcia sa tak stáva *často* úmernou a v takom rozsahu „za protihodnotu“ v zmysle § 2 ods. 1 smernice o DPH a podlieha DPH.

75. Za týchto okolností by § 4.13 UStG oslobodzoval transakciu od bežnej povinnosti platiť DPH v Nemecku, zatiaľ čo tá istá transakcia by bola predmetom DPH v iných členských štátoch

alebo možno aj v samotnom Nemecku,(39) a to v rozpore so zásadou daňovej neutrality.(40) Smernica o DPH by teda potom bránila § 4.13 UStG, ktorý oslobodzuje od DPH dodanie tepla.

76. Vzhľadom na vyššie uvedené prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil konkrétne podmienky dohody medzi žalobkyňou a vlastními, pričom musí náležite zohľadniť vyššie uvedené úvahy týkajúce sa „úmernosti prospechu“ zo zaplatených platieb, ak nejaký je, za dodanie tepla. Ak by transakcia pred vnútroštátnym súdom obsahovala prvok úmernosti, prvok „za protihodnotu“ uvedený v článku 2 ods. 1 smernice o DPH bude pravdepodobne splnený a transakcia sa v takomto rozsahu stane predmetom DPH.

V. Návrh

77. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú mu položil Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd Baden-Württemberg, Nemecko), takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré oslobodzujú od dane z pridanej hodnoty dodanie tepla spoločnosťou vlastníkom nehnuteľnosti týmto vlastníkom, pokiaľ spoločnosťou prijatá kompenzácia za dodanie tepla zohľadňuje len poplatky a výdavky vynaložené na dodanie tepla pre spoločné priestory v nehnuteľnosti.

Naopak, smernica 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni rovnakým ustanoveniam vnútroštátneho práva v rozsahu, v akom kompenzácia prijatá spoločnosťou za dodanie tepla úplne alebo čiastočne zohľadňuje dodanie tepla pre individuálne vlastnené časti nehnuteľnosti.

Úlohou vnútroštátnemu súdu je overiť, za akých podmienok sa poskytuje kompenzácia za dodanie tepla vo veci samej.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

3 Odôvodnenie 7 smernice o DPH hovorí o potrebe spoločného systému DPH, aby sa dosiahla „neutrálna hospodárska súťaž“. Pozri tiež rozsudok z 3. mája 2001, Komisia/Francúzska republika (C-481/98, EU:C:2001:237, bod 22).

4 Rozsudky z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, bod 14), a z 1. apríla 1982, Hong Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, bod 10). Ako som naznačil na inom mieste, bez poznania prvku kompenzácie nemožno predpokladať existenciu akéhokoľvek prvku odplaty za „dodanie tovaru“. Pozri moje návrhy vo veci Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, bod 57).

5 Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 4.

6 Pozri rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 43).

7 Pozri napríklad rozsudok z 3. júla 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, bod 21 a citovaná judikatúra).

8 Pozri rozsudok z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, bod 12).

9 Pozri rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 17), a z 10. novembra

2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 28 a citovaná judikatúra).

10 Rozsudok z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, bod 14).

11 Tamže, bod 14.

12 Rozsudok z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, body 50 až 51).

13 Rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 17).

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

15 Ako uvádzajú Terra a Kajus, na účely smernice o DPH to znamená, že „podomový predavač jedla satay v Jakarte“ sa považuje za zdaniteľnú osobu rovnako ako „obchodný dom v Amsterdame“. Pozri TERRA, B. J. M., a KAJUS, J.: *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, s. 371.

16 Porovnaj okrem iných rozsudky z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 22), a z 10. apríla 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, body 41 až 42).

17 Ako bolo uvedené vyššie, body 22 až 30 týchto návrhov.

18 Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, bod 25).

19 *Ekonomická povaha týchto činností môže byť ešte viac zdôraznená myšlienkovým experimentom: mohli by byť a bolo by možné poskytovať takéto činnosti iným (externe najatým) subjektom (nie žalobkyňou) normálne za odplatu? Odpoveď na túto otázku musí byť kladná: teplo samozrejme môže byť (a často je) dodávané externou spoločnosťou za odplatu, podobne ako tomu je pri zabezpečovaní opravy pokazeného výťahu v dome spoločnosťou.*

20 Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

21 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že požiadavka jednotného uplatňovania práva EÚ, ako aj zásada rovnosti vyžadujú, aby sa pojmy v ustanovení práva EÚ, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a pôsobnosť, vykladali autonómne a jednotne, pričom tento výklad musí zohľadniť kontext takého ustanovenia a cieľ sledovaný príslušnou právnou úpravou [pozri napríklad rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, (C-308/16, EU:C:2017:869, bod 38 a citovaná judikatúra)].

22 Pozri nedávny rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, bod 22).

23 Pozri rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 34 a citovaná judikatúra).

24 Pozri rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 30 a citovaná judikatúra).

25 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. februára 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, body 7 až 10 a 31); z 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, bod 23); z 27. júna 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C?155/12, EU:C:2013:434, bod 24), a z 19. decembra 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, bod 40).

26 Pozri v tom istom zmysle rozsudok zo 6. mája 2010, Komisia/Francúzsko (C?94/09, EU:C:2010:253, bod 34).

27 Rozsudok zo 4. októbra 2001, Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506, bod 52), a z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, bod 19). Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Trstenjak vo veci RLRE Tellmer Property (C?572/07, EU:C:2008:697, bod 32).

28 Rozsudok zo 16. apríla 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229, bod 47).

29 Pozri okrem iných rozsudok zo 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C?545/11, EU:C:2013:169, bod 52).

30 Pozri rozsudok zo 17. októbra 1996, Denkavit a i. (C?283/94, C?291/94 a C?292/94, EU:C:1996:387, bod 29).

31 Ako bolo uvedené vyššie, body 26 až 30 týchto návrhov.

32 Ako bolo uvedené vyššie, body 34 až 39 týchto návrhov.

33 Pozri tiež rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, bod 14), ktorý takúto situáciu označoval ako nedostatok *vzájomných plnení*.

34 Hlavným scenárom by v tomto prípade bol ten s dobre udržiavanou spoločnou záhradou na prízemí, z ktorej by mal nepriamo väčší prospech vlastníci bytu na prízemí ako vlastníci bytu na najvyššom poschodí. Porovnaj v tomto zmysle rozsudok z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (C?102/86, EU:C:1988:120, bod 14).

35 V tomto zmysle určite v súlade s rozhodnutím Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) zo 7. decembra 2001 vo veci ?. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, citovaným vnútroštátnym súdom.

36 Toto chápanie odvodzujem od § 16.2 *Wohnungseigentumsgesetz* (zákon o vlastníctve bytov a o práve na dlhodobé užívanie bytu).

37 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Slynn vo veci Apple and Pear Development Council (102/86, neuvverejnené, EU:C:1987:466, s. 1461).

38 Pozri najmä rozsudky z 21. marca 2002, Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, bod 40), a z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, bod 37).

39 Rovnako individuálna spotreba tepla (alebo elektriny, alebo vody z tohto dôvodu) v individuálne vlastnených alebo nájomných bytových jednotkách bude obvykle zabezpečená treťou osobou a bude podliehať DPH. Iba v rámci pomerne osobitnej faktickej konštelácie tejto veci totiž spoločnosť vlastníkov zjavne zaŕňa nad rámec svojich bežných (spoločných) funkcií uskutočňovať aj iné, dokonca (individualizované) komerčné dodávky, čím skutočne vytvára nesúlady medzi svojou všeobecne deklarovanou právnou povahou na jednej strane a konkrétnou, v

podstate ekonomickou činností na druhé straně.

40 Pozri například rozsudek z 19. decembra 2019, Segler/Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 36 a citovaná judikatura).