

Zašna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MICHALA BOBKA,

predstavljeni 10. septembra 2020(1)

**Zadeva C-449/19**

**WEG Tevesstraße**

**proti**

**Finanzamt Villingen-Schwenningen**

(Predlog za sprejetje predhodne odlobe, ki ga je vložilo Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče nemške zvezne dežele Baden-Württemberg, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost – Oprostitev za dajanje nepremčin v najem – Nacionalne določbe, na podlagi katerih je oproščena dobava toplote, ki jo skupnost etažnih lastnikov opravlja za etažne lastnike“

## I. Uvod

1. Skupnost etažnih lastnikov je dobavljala toploto etažnim lastnikom in uveljavljala vstopni davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za izdatke, povezane s to dejavnostjo. Pristojna davna uprava je ta zahtevek zavrnila. Menila je, da je na podlagi nemškega prava dobava toplote etažnim lastnikom oproščena DDV.

2. V tem okviru želi Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče nemške zvezne dežele Baden-Württemberg, Nemčija) izvedeti, ali Direktiva 2006/112/ES(2) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) nasprotuje temu, da je dobava toplote, ki jo skupnost etažnih lastnikov opravlja za etažne lastnike, v nacionalni zakonodaji oproščena plačila DDV. Sodišče bo v okviru odgovora na to vprašanje imelo priložnost, da poda smernice o tem, kdaj se šteje, da je nadomestilo, prejeta za dobavo blaga (kot je toplota), dovolj sorazmerno s „koristjo“, ki izhaja iz te transakcije, da je navedena dobava blaga opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1) Direktive o DDV.

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

3. V uvodni izjavi 4 Direktive o DDV je navedeno:

„Uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih

davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom davka na dodano vrednost (DDV), ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Skupnosti.“

4. Člen 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;“.

5. Člen 9(1) Direktive o DDV, ki se nanaša na „davčne zavezance“, določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

6. V členu 14(1) Direktive o DDV je „dobava blaga“ opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“, medtem ko se v skladu s členom 15(1) Direktive o DDV toplota (energija za ogrevanje) šteje „[z]a premoženje v stvareh“.

7. Člen 135 Direktive o DDV, ki je v poglavju 3 (naslovljenem „Oprostitev za druge dejavnosti“), določa več oprostitev DDV. V upoštevnem delu določa:

„1. Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(l) lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem.“

## B. Nemško pravo

### 1. *Nemški zakon o davku na dodano vrednost*

8. Člena 1 in 4 Umsatzsteuergesetz (nemški zakon o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: UStG) določata splošna pravila glede plačila DDV in oprostitev tega davka, med katerimi je oprostitve dobave toplote, ki jo skupnosti etažnih lastnikov opravljajo za etažne lastnike:

„Člen 1 – Obdavčljive transakcije

(1) Predmet davka na dodano vrednost so naslednje transakcije:

1. dobave in druge storitve, ki jih na ozemlju države za plačilo opravi podjetnik v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Obdavčljivost, če gre za transakcije, ki so opravljene na podlagi zakonskega ali upravnega akta ali ki veljajo za opravljene na podlagi zakonske določbe, ni

izključena;

[...]

¶len 4 – Oprostitve za dobave in druge storitve

„Davka so oproščene naslednje transakcije iz ¶lena 1(1), točka 1:

[...]

13. storitve, ki jih skupnosti etažnih lastnikov v smislu Wohnungseigentumsgesetz (zakon o etažni lastnini in trajni stanovanjski pravici) opravljajo za etažne lastnike in lastnike posameznih nestanovanjskih delov nepremičnine, če gre za prepustitev solastnine v uporabo, njeno vzdrževanje, popravila in drugo upravljanje ter dobavo toplote in podobnih storitev.“

## **2. *Zakon o etažni lastnini in trajni stanovanjski pravici***

9. Wohnungseigentumsgesetz (zakon o etažni lastnini in trajni stanovanjski pravici) ureja načela, na katerih temelji formalna razdelitev nepremičnine med njenimi lastniki. V upoštevnem delu določa:

„¶len 10 – Splošna načela

1. Imetniki pravic in obveznosti, zlasti v zvezi s posebno in solastnino, so lastniki stanovanj v skladu z določbami tega zakona, razen če ni izrecno določeno drugače.

[...]

¶len 16 – Prejemki, stroški in izdatki

[...]

2. Vsak lastnik stanovanja ima do drugih lastnikov stanovanj obveznost kriti stroške v zvezi s solastnino ter izdatke, povezane z vzdrževanjem, popravili in drugim upravljanjem ter skupno uporabo solastnine, sorazmerno s svojim deležem (odstavek 1, drugi stavek).

3. Ne glede na odstavek 2 lahko lastniki stanovanj z večino glasov odločijo, da se obratovalni stroški [...] solastnine ali posebne lastnine, ki se ne poravnajo neposredno tretjim osebam, ter upravni stroški beležijo glede na uporabo ali povzročitev ter porazdelijo v skladu s tem ali po kakšnem drugem merilu, če je to v skladu z dobrim upravljanjem.“

## **III. Dejansko stanje, nacionalni postopki in vprašanje za predhodno odločanje**

10. WEG Tevesstraße (v nadaljevanju: tožena stranka) je skupnost etažnih lastnikov. Ti etažni lastniki so tri pravne osebe (zasebna družba, državni organ in občina; v nadaljevanju: lastniki). Razvidno je, da je bila tožena stranska zaupana naloga upravljanja večnamenske stavbe v nemški zvezni deželi Baden-Württemberg (v nadaljevanju: stavba). V stavbi je 20 najemniških stanovanj, oddelek javnega organa in občinski subjekt.

11. Tožena stranka je leta 2012 na stavbi zgradila napravo za soproizvodnjo toplote in električne energije (v nadaljevanju: SPTE). S SPTE je začela proizvajati električno energijo. Električno energijo je prodajala elektroenergetskemu podjetju, toploto, ki jo je proizvedla poleg električne energije, pa je dobavljala lastnikom.

12. Tožena stranka je istega leta predložila obračun akontacije DDV in iz naslova stroškov

nakupa in obratovanja SPTE uveljavljala vstopni DDV v skupni višini 19.765,17 EUR.

13. Finan?na uprava mesta Villingen?Schwenningen je po presoji zahtevka 3. decembra 2014 priznala uveljavljane odbitke samo v višini 28 %. V skladu z njenim izra?unom je ta znesek predstavljal delež navedenih stroškov, ki jih je mogo?e pripisati proizvodnji elektri?ne energije. Glede 72 % odbitka vstopnega davka, ki ga je treba pripisati proizvodnji toplote, je finan?na uprava zavrnila zahtevo tože?e stranke, ker naj bi bila v skladu s ?lenom 4.13 UStG dobava toplote etažnim lastnikom oproš?ena DDV.

14. Potem ko je tože?a stranka to odlo?bo neuspešno izpodbijala pred finan?no upravo, je vložila tožbo pri Finanzgericht Baden?Württemberg (finan?no sodiš?e nemške zvezne dežele Baden?Württemberg, Nem?ija). Tože?a stranka med drugim meni, da je ?len 4.13 UStG v nasprotju s pravom Unije, ker oprostitev, ki jo dolo?a, ne izhaja iz Direktive o DDV. Glede na primarnost prava Unije naj bi morala biti dobava toplote lastnikom predmet DDV, tako da je tože?a stranka upravi?ena tudi do nepriznanih 72 % odbitka vstopnega DDV.

15. Ker Finanzgericht Baden?Württemberg (finan?no sodiš?e nemške zvezne dežele Baden?Württemberg, Nem?ija) dvomi o združljivosti veljavne nacionalne zakonodaje s pravom Unije, je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba dolo?be Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) razlagati tako, da nasprotujejo ureditvi države ?lanice, v skladu s katero je dobava toplote, ki jo skupnosti etažnih lastnikov opravljajo za etažne lastnike, oproš?ena DDV?“

16. Pisna stališ?a sta predložili nemška vlada in Evropska komisija. Prav tako sta 22. maja 2020 odgovorili na pisna vprašanja, postavljena strankam.

#### **IV. Analiza**

17. Zgradba teh sklepnih predlogov je taka. Najprej bom v uvodnih pojasnilih predstavil ve? hipotez v zvezi z dejanskim stanjem zadeve in svoje predpostavke, ki sem jih oblikoval, da bi predložitvenemu sodiš?u podal odgovor (razdelek A). Nato bom predstavil pravno merilo za ugotovitev obstoja obdav?ljive transakcije v skladu z Direktivo o DDV (razdelek B). Preden bom to pravno merilo uporabil v obeh hipoteti?nih primerih, bom preu?il še trditve nemške vlade in Komisije (razdelek C).

##### **A. Uvodna pojasnila**

18. Predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali dolo?be Direktive o DDV nasprotujejo temu, da se dobava toplote, ki jo skupnost etažnih lastnikov opravi tem lastnikom, z zakonodajo države ?lanice oprosti pla?ila DDV.

19. Glede na potrebo po enotni osnovi za odmero DDV(3) je lahko transakcija oproš?ena DDV v enem od dveh primerov: (i) ?e transakcija sploh ni obdav?ljiva ali (ii) ?e se uporablja ena od omejenih oprostitev iz naslova IX Direktive o DDV.

20. Za preu?itev obeh položajev je potrebna podrobna predstavitev dejanskih okoliš?in zadevne transakcije. V obravnavani zadevi je predložitvena odlo?ba precej skopa s podrobnostmi, zato je težko sprejeti kon?ni sklep glede katerega koli položaja brez poznavanja ve? spremenljivk dejanskega stanja. Zato se mi zdi potrebno, da predstavim svoje razumevanje dejanskega stanja in potrebo po nekaterih predpostavkah, na katerih bo neizogibno temeljil moj morebitni odgovor na vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodiš?e.

21. Svoje mnenje bom vsekakor oblikoval na podlagi dveh nizov spremenljivk. Predstavljena sta v nadaljevanju.

## 1. **Kdo dobavlja kaj in komu ter kaj je predmet ogrevanja?**

22. Predložitveno sodiš?e navaja, tako v predložitveni odlo?bi kot v vprašanju za predhodno odlo?anje, da je tože?a stranka tista, ki toploto, nastalo pri proizvodnji elektri?ne energije, dobavlja „*die Wohnungseigentümer*“ (lastnikom). To, da se toplota dobavlja navedenim pravnim osebam, poudarjam zato, da navedem, da v spisu ni nobenega elementa, ki bi nakazoval, da se toplota dobavlja najemnikom 20 najemniških stanovanj, ki so tudi del stavbe (in katerih lastništvo je prav tako nejasno). Pravzaprav se zdi, da najemniki v to transakcijo niso vpleteni.

23. Zato se zadeva še bolj zaplete: ali bi bilo treba predložitveno odlo?bo razumeti dobesedno? To vprašanje se pojavi, ker uporaba dolo?nega ?lena „*die*“ pred besedo „*Wohnungseigentümer*“ nakazuje uporabo množine, kar lahko pomeni, da bi moralo Sodiš?e dati mnenje o dobavi toplote vsem lastnikom, domnevno torej za *skupno* uporabo v skupnih prostorih. Ali pa moram predložitveno sodiš?e razumeti tako, da se toplota dobavlja vsem „*die Wohnungseigentümer*“, vendar za *zasebno* uporabo v prostorih v *individualni* lasti?

24. Predložitvena odlo?ba ne vsebuje jasnih smernic glede teh dveh možnosti. Nejasen je tudi ?len 4.13 UStG. V upoštevnem delu brez dodatnih pojasnil dolo?a zgolj, da je dobava toplote, ki jo skupnost etažnih lastnikov opravi „*die Wohnungseigentümer*“, oproš?ena DDV.

25. Zaradi navedenega pomanjkanja podrobnih informacij obstajata dve možnosti. Prvi?, ogrevajo se *skupni prostori*. V skladu s to možnostjo tože?a stranka dobavlja toploto vsem lastnikom, tako da bodisi lastniki bodisi tože?a stranka (ali morda celo neposredno tože?a stranka v imenu lastnikov) ogreva(jo) skupne prostore stavbe za skupno porabo in uživanje. Drugi?, ogrevajo se *posamezni deli*. V takšnem primeru bi tože?a stranka toploto prav tako dobavljala lastnikom, vendar na precej druga?en na?in. V tem primeru lastniki prejmejo toploto neposredno za njim pripadajo?e dele stavbe in jo *individualno* porabijo.

## 2. **Kakšno nadomestilo (?e obstaja) se pla?a in kako se izra?una?**

26. Kot pravilno opozarjata nemška vlada in Komisija, predložitvena odlo?ba prav tako ne vsebuje nobenega pojasnila glede vprašanja nadomestila. V bistvu sploh ni navedeno, da je zagotovljeno *kakršno koli* nadomestilo. Prav tako ni pojasnjeno, kako bi se nadomestilo, ?e bi obstajalo, izra?unalo.

27. ?e nadomestilo ne obstaja, transakcija namre? ni obdav?ljiva.(4)

28. Pri svoji presoji bom vseeno izhajal iz tega, da lastniki tože?i stranki za dobavo toplote pla?ajo neko nadomestilo, saj je malo verjetno, da bi predložitveno sodiš?e sploh postavilo takšno vprašanje, ?e ne bi obstajalo nikakršno nadomestilo.

29. Poleg tega je pomembno tudi, kako je sistem nadomestil zasnovan in kako se nadomestila izra?unavajo. Prvi?, za vsak konkreten izdatek lahko obstaja poseben ra?un. Druga?e povedano,

vsako plačilo za dobavo toplote je namensko vezano in izvedeno *neposredno* za kritje tega konkretnega izdatka. Drugi?, dobava toplote bi lahko bila del širokega nabora dejavnosti, ki jih opravlja tožena stranka. Lastniki bi v tem primeru verjetno plačevali reden pavšalni znesek, s katerim bi krili različne tekoče stroške, vključno z dobavo toplote. V tem primeru bi izdani račun vključeval vse te tekoče dejavnosti (ali nekatere od njih) in morda vseboval razčlenitev stroškov. Nadomestilo bi bilo plačano *posredno* za kritje „splošnih“ izdatkov.

30. Če se povzame, neznani spremenljivki, za kateri menim, da sta pomembni za morebitno presojo zadeve, ne zajemata samo vprašanja, ali toploto prejmejo *skupni prostori* ali *posamezni deli* stavbe, temveč tudi vprašanje, ali se z nadomestilom, plačanim za to dobavo, krije konkreten („neposredno“) ali splošen izdatek („posredno“).

## B. Pravno merilo

31. Transakcija je obdavčljiva v smislu Direktive o DDV, če jo za plačilo (v smislu člena 2 Direktive o DDV) na ozemlju države članice (kot je zahtevano v členu 5 te direktive) opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak (v smislu člena 9 te direktive). To drži, razen če se ne uporablja ena od oprostitev iz naslova IX Direktive o DDV.

32. V obravnavani zadevi izpolnjevanje merila ozemeljske uporabe ni sporno. Zato ga ne bom dalje obravnaval, ampak bom svojo analizo osredotočil na preostala dejavnika.

### 1. Ali je dobava blaga opravljena za plačilo?

33. Člen 2 Direktive o DDV določa transakcije, ki so predmet DDV. Med drugim pojasnjuje, da je dobava blaga za plačilo transakcija, ki je predmet DDV. To se razlaga tako, da je zakonodajalec Unije želel obdavčiti samo potrošnjo „za plačilo“, kar pomeni, da je bilo za dobavo blaga plačano nadomestilo.(5) Tako „plačilo“ se šteje za (vsaj delno, včasih celo subjektivno) vrednost zadevnega blaga, in ne za vrednost, ocenjeno po objektivnih merilih.(6)

34. To „plačilo“ mora imeti tudi „neposredno in takojšnjo zvezo“ z zadevno obdavčeno dejavnostjo.(7) Sodno prakso razumem tako, da v zvezi s tem predpisuje dva kumulativna pogoja. Prvi?, da pri plačilu obstaja nekakšna „vzročna zveza“. Druga?e povedano, da je mogoče šteti, da oseba plačuje za konkretno blago ali storitev.(8) Drugi?, da je plačilo izvedeno v okviru „pravnega razmerja“ med strankama, udeleženima v transakciji.(9)

35. Naj tukaj dodam, da se mi zdi uporaba izraza „pravno razmerje“ v sodni praksi nekoliko neposrečena. Obstajajo lahko tudi transakcije, pri katerih mora obstajati „pravno razmerje“, a ne spadajo na področje uporabe člena 2 Direktive o DDV. Tako se je sodba *Apple and Pear Development Council* nedvomno nanašala na „pravno razmerje“ med komercialnimi pridelovalci jabolk in hrušk v Angliji in Walesu ter organom, ki je z zakonom zadolžen za spodbujanje njihovih interesov (pri čemer je članstvo obvezno), čeprav je Sodišče menilo, da letni davek, ki ga plačuje vsak pridelovalec jabolk in hrušk, ni dovolj sorazmeren s koristjo, ki jo ima posamezni pridelovalec od dejavnosti navedenega organa.(10) To pomeni, da je pojem „pravno razmerje“ širši, kot se zdi na prvi pogled.

36. Menim, da v takih položajih „pravno razmerje“ pomeni „sorazmernost koristi“, povezane z izvedenim plačilom. To pomeni, da zahtevano „pravno razmerje“ obstaja le, če stranka, ki plača nadomestilo, prav tako prejme neko „korist“, ki je sorazmerna s tem nadomestilom. V sodbi Apple and Pear Development Council navedene „sorazmernosti koristi“ ni bilo, saj so se funkcije navedenega organa nanašale na skupne interese vseh pridelovalcev, tako da je korist posameznega pridelovalca od teh funkcij izhajala „posredno iz tistih, ki jih je imela na splošno panoga kot celota“. (11)

37. Ista logika je razvidna tudi v sodbi Komisija/Finska, v kateri je Sodišče menilo, da skromna pristojbina za storitve pravne pomoči, izražena na osnovi dohodka prejemnika pravne pomoči, ni sorazmerna s prejetimi storitvami, čeprav obstaja pravno razmerje. (12) Podobno je Sodišče v sodbi Tolsma, v kateri sicer „pravnega razmerja“ ni bilo, ugotovilo, da prav tako ni sorazmernosti med prispevki, ki jih mimoidoči nameni uličnemu glasbeniku, in koristjo, ki jo ima od njegovega igranja glasbe na ulici. (13)

38. Nasprotno je bil obstoj „sorazmernosti koristi“ ugotovljen v sodbah Kennemer Golf in Le Rayon D’Or, v katerih se je plačilo pavšalnega zneska za stalno razpoložljivost storitve (možnost uporabe golf igrišča ali prejemanja oskrbe na zahtevo) štelo „za plačilo“, čeprav se navedene storitve dejansko niso uporabljale. (14)

39. Če povzamem, zdi se torej, da ima merilo „pravnega razmerja“ formalno in vsebinsko plat. Pojem pravnega razmerja poleg (ali znotraj) formalnega pogoja, da mora biti med strankama, udeleženicima v transakciji, neko strukturirano pravno razmerje, vključuje tudi zamisel o plačilu. Njegov namen je zajeti vsako izmenjavo vzajemne koristi z vsaj nekaj ekonomske vrednosti, v okviru katere je mogoče zaslediti vzročno zvezo med storitvami, ki jih opravita obe stranki.

## 2. Ali gre za ekonomsko dejavnost?

40. Člen 9 Direktive o DDV se nanaša na „davčne zavezanec“. V skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, je davčni zavezanec „vsaka oseba“, ki „kjer koli“ neodvisno opravlja „kakršno koli ekonomsko dejavnost“, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. V drugem pododstavku te določbe je nato pojasnjeno, kaj je „ekonomska dejavnost“.

41. Glede na splošno besedilo te določbe je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost. (15) Podobno se široko razlaga pojem „ekonomska dejavnost“, ki je objektivni v smislu, da se obravnava dejavnost *per se*, ne glede na njen namen ali rezultate. (16)

42. Po razjasnitvi pravnega merila, ki izhaja iz členov 2 in 9 Direktive o DDV, se bom zdaj posvetil obravnavani zadevi.

## C. Obravnavana zadeva

43. V skladu s členom 15 Direktive o DDV se toplota šteje za premoženje v stvareh.

44. Obravnavana zadeva bi se v bistvu lahko nanašala na dva različna primera: primer, v katerem se toplota dobavlja za *skupne prostore* stavbe, in primer, v katerem se toplota dobavlja za *posamezne dele* stavbe. Predpostavljam, da v obeh primerih lastniki toženi stranki za dobavo blaga (toplote) plačajo neko nadomestilo, bodisi *neposredno* bodisi *posredno*. (17)

45. Preden se lotim posamične presoje teh primerov, naj izrazim svoje mnenje o dveh splošnih trditvah, podanih v obravnavani zadevi, ki veljata ne glede na obravnavan primer.

46. Prva trditev se nanaša na naravo „ekonomske dejavnosti“. Nemška vlada in Komisija menita, da glede na *identiteto oseb*, ki predstavljajo stranke, ki sestavljajo skupnost etažnih lastnikov (tožeča stranka, kar so dejansko lastniki), in stranke, ki prejemajo toploto (ponovno lastniki), navedene transakcije ni mogoče šteti za „ekonomsko dejavnost“. Po mnenju Komisije to velja tudi za splošno vzdrževanje, popravila in druge storitve, ki jih tožeča stranka opravlja za lastnike. Vse zgoraj navedeno naj bi bilo zunaj področja uporabe Direktive o DDV.

47. S tem razlogovanjem se ne morem strinjati.

48. Prvič, glede narave dobave je v prvem stavku člena 9(1) Direktive o DDV uporabljen precej zgovoren zaimek „vsak“, kar kaže na to, da je treba „vsak[o] dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve“, šteti za „ekonomsko dejavnost“. Dalje, součinkovanje abstraktne in tipološke opredelitve v prvem in drugem pododstavku te določbe po mojem mnenju pomeni, da je zakonodajalec Unije želel, da pojem „ekonomska dejavnost“ vključuje karšeda širok nabor dejavnosti.(18)

49. Drugič, in kar je po mojem mnenju precej odločilno, tožeča stranka je, kot navaja predložitveno sodišče, po nemškem pravu ločena pravna oseba. Zato en pravni subjekt dobavlja toploto trem drugim pravnim subjektom. Vsekakor razumem, da tožečo stranko v ekonomskem smislu sestavljajo nekatere od oseb, ki imajo koristi od njenih dejavnosti. Vendar pa prekrivanje ekonomskih interesov ne more biti argument za to, da se povsem zanemari jasno pravno razlikovanje, ki obstaja po nacionalnem pravu. Osebe tako niso identične in ne gre za samodobave.

50. Zato mi ni jasno, zakaj dobava toplote, ki jo opravlja pravna oseba, ki ni prejemnik blaga, ne bi bila „ekonomska dejavnost“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV. Tudi če bi bila zadevna dejavnost drugačna, to ne bi vplivalo na to ugotovitev: če bi tožeča stranka prejemale nadomestilo denimo za iščenje skupnih prostorov, vzdrževanje fasade stavbe ali celo za popravilo domofonov, bi opravljala posamezne „ekonomske dejavnosti“, tako kot to počne v obravnavani zadevi, ko dobavlja toploto. Vse te dejavnosti spadajo na področje uporabe člena 9(1) Direktive o DDV.(19)

51. Druga trditev se nanaša na naravo člena 4.13 UStG. Nemška vlada v zvezi s tem navaja dve stališči. Prvič, s členom 4.13 UStG naj bi se v nacionalno zakonodajo prenesla oprostitve iz člena 135(1)(l) Direktive o DDV, ki se nanaša na „lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem“. Drugič, nemška vlada trdi, da je oprostitve iz člena 4.13 UStG podprta z izjavo Komisije in Sveta. V tej izjavi iz zapisnika Sveta o sprejetju Šeste direktive Sveta 77/388/EGS(20) (v nadaljevanju: Šesta direktiva) naj bi bilo navedeno, da lahko države članice plačila DDV oprostijo, med drugim, dobavo toplote.

52. Z nobeno od teh trditev se ne morem strinjati.

53. V členu 135(1)(l) Direktive o DDV je navedena ena od dejavnosti, ki jih države članice lahko oprostijo DDV. Ta člen ne opredeljuje pomena izraza „lizing ali dajanje v najem“ niti v ta namen ne napotuje na nacionalno pravo.(21) Vendar pa ta določba določa oprostitve od običajne zahteve po plačilu DDV in jo je zato treba razlagati ozko.(22)

54. Prvič, če upoštevam besedilo, ne vidim nobenega argumenta, ki bi podpiral stališče nemške vlade, da bi morala dobava toplote oziroma dobava kakršnih koli predmetov, ki niso nepremičnine, ki jo opravlja skupnost etažnih lastnikov tem lastnikom, spadati na področje uporabe te oprostitve. Ni mi jasno, kako bi bilo sploh mogoče „dobavo toplote za porabo na nepremičnini“ z neko razumno razlago (in zagotovo ne ozko) zajeti v besedilo „lizing nepremičnin

ali dajanje nepremi?nin v najem“. Prvo navedena dejavnost je preprosto povsem druga dejavnost, ki sicer res ima neko povezavo z „nepremi?nino“, ampak to je pa tudi vse.

55. Drugi?, ?e se predpostavlja, da bi lastniki vzeli nepremi?nino v zakup ali najem od tože?e stranke (*quod non* glede na dejansko stanje obravnavane zadeve) in bi tože?a stranka dolo?ila, da je poraba toplote del obveznega „najemnega paketa“, bi bilo mogo?e trditi, da je dobava toplote del transakcije najema. Vendar pa je v sodni praksi „pomožna“ storitev oproš?ena DDV le, ?e se z dav?nega vidika obravnava enako kot „glavna“ storitev in ?e za stranko nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, ki omogo?a najboljšo uporabo glavne storitve.(23) Zato je treba opraviti presojo elementov, ki so zna?ilni za transakcijo.(24)

56. ?eprav bi moralo v takem primeru to presojo opraviti nacionalno sodiš?e, naj pripomnim, da v obravnavani zadevi ni? ne kaže na to, da je „pomožna“ dejavnost dobave toplote del transakcije „lizinga ali dajanja v najem“, ?e ta obstaja in je navsezadnje „glavna“ dejavnost v smislu oprostitve iz ?lena 135(1)(l) Direktive o DDV.(25) Pa tudi ?e bi bila, bi resno dvomil o tem, da bi bilo, na splošno, takšno združevanje dejavnosti možno v skladu z Direktivo o DDV. Dobavo toplote bi bilo zato težko zajeti s pojmom posebnega vidika navedene oproš?ene „glavne“ dejavnosti.(26)

57. Tretji? in brez poseganja v to, ali bi bilo mogo?e dobavo toplote v nekaterih okoliš?inah šteti za pomožno storitev, je ta vsekakor „aktivna“ transakcija. Kot je razsodilo Sodiš?e, je namen ?lena 135(1)(l) Direktive o DDV le, da se pla?ila DDV oprostijo „pasivne“ transakcije, ki se nanašajo na „lizing nepremi?nin ali dajanje nepremi?nin v najem“. (27) Kot pravilno poudarja Komisija, je v sodbi Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie jasno navedeno, da je za „aktivne“ transakcije, kot so „dobava vode, elektri?ne energije in toplote ter odvoz odpadkov, ki se zagotavljajo s tem dajanjem v najem, [na?eloma treba šteti, da] pomenijo ve? lo?enih in samostojnih storitev, ki jih je treba z vidika DDV obravnavati lo?eno“. (28)

58. Glede izjave Komisije in Sveta v zvezi s Šesto direktivo je odgovor še preprostejši. Iz sodne prakse jasno izhaja, da so takšni instrumenti brez pravne vrednosti in se lahko uporabljajo samo, ?e je njihova vsebina navedena v besedilu zadevne dolo?be.(29) Tako je zato, ker morajo imeti tisti, na katere se nanaša zadevna zakonodaja, možnost, da se sklicujejo na njeno vsebino.(30)

59. V ?lenu 135(1)(l) Direktive o DDV ni nikjer navedena dobava toplote. Prav tako ni navedena v predhodniku tega ?lena v Šesti direktivi, to je ?lenu 13(B)(b) te direktive, na katerega se nanaša ta izjava. Zato se nanjo v obravnavanem primeru ni mogo?e sklicevati.

60. Po obravnavi splošnih trditev se bom zdaj posvetil možnostma, ki sta mogo?i v obravnavani zadevi.

## 1. **1. možnost: ogrevanje skupnih prostorov**

61. Naj spomnim, da se v skladu s prvo možnostjo predpostavlja, da tože?a stranka dobavlja toploto vsem lastnikom. Toplota se tako dobavlja za skupni interes lastnikov in se tako tudi porablja. Lastniki tože?i stranki za dobavo toplote pla?ujejo *neposredno* ali *posredno*.

62. Ker sem navedel, da je dobava toplote verjetno ekonomska dejavnost, bi se naslednje vprašanje glasilo, ali se zagotavlja za pla?ilo v smislu ?lena 2 Direktive o DDV. Glede na to, da nimam informacij o dogovorih glede pla?ila ali zara?unavanja med tože?o stranko in lastniki, lahko ponudim le nekaj sicer dokaj ohlapnih smernic glede meril, ki so lahko upoštevna za nacionalno sodiš?e.

63. Prvi?, glede na vrsto nadomestila in zara?unavanja pri zagotovljenem pla?ilu verjetno obstaja neka vzro?na zveza,(31) razen seveda, ?e ni tože?a stranka v precej neverjetnem

položaju, v katerem lastniki ne bi prav nič plačali za dobavljeno toploto.

64. Drugi?, ali obstaja „pravno razmerje“, v okviru katerega se izvaja strukturirana izmenjava storitev? Takšno „pravno razmerje“ ni pogojeno le s „popolnim soglasjem“, temveč tudi s sorazmerno „koristjo“ za plačnika.(32) V obravnavani zadevi to pomeni naslednje.

65. Tožeča stranka že po naravi ne deluje v interesu ali po navodilih posameznega lastnika. Kadar dobavlja toploto za ogrevanje skupnih prostorov stavbe, verjetno svoje funkcije izvaja *v korist in skupnem interesu cele stavbe*. Plačilo, ki ga prejme za opravljanje svojih dejavnosti (kot je dobava toplote), nima prave povezave s „koristjo“, ki je sorazmerna z *individualnim deležem* lastnika v skupnem „plačilu“ za navedeno transakcijo.(33) Kakršna koli „korist“ posameznega lastnika bi posredno izhajala iz skupnih koristi vseh lastnikov, tudi če ni mogoče izključiti, da bi lahko nekateri lastniki v nekaterih okoliščinah imeli večje koristi od dobave toplote kot drugi.(34)

66. Drugače povedano, „korist“ posameznika tako ni dovolj sorazmerna z izvedenim plačilom. Zato povezava med izvedenim plačilom in prejeto transakcijo ni dovolj neposredna, da bi ta lahko spadala na področje uporabe člena 2(1) Direktive o DDV.(35)

67. Res je, da so vsaj po nemškem pravu lastniki zakonsko obvezani kriti svoj delež skupnih stroškov in izdatkov tožeče stranke, kar mora preveriti predložitveno sodišče.(36) Vendar pa menim, da obstoj pravne obveznosti postati del ločenega subjekta (kot v sodbi Apple and Pear Development Council) ali pa obveznosti plačati svoj sorazmerni delež skupnih stroškov tega subjekta (kot bi se zahtevalo v obravnavani zadevi v skladu z veljavnim nemškim pravom), ni odločilen za obstoj „sorazmernosti koristi“. Vsekakor v vsakem pogledu drži, da se lahko šteje, da pomanjkanje nadzora in neobstoj kakršnega koli elementa sporazuma kažeta na to, da transakcija „v nobenem pravem smislu ni plačilo za konkretno dejavnost“, (37) vendar pa ne opredeljuje odnosa med zadevno dejavnostjo in izvedenim plačilom.

68. Zato menim, da če je dobava toplote v okviru prvega primera namenjena skupnim prostorom stavbe, morda prav tako ne obstaja „sorazmernost koristi“, če lastniki niso bili zakonsko zavezani kriti stroške in izdatke tožeče stranke. V teh okoliščinah se toplota dobavlja za skupni interes lastnikov in se zato ne opravlja „za plačilo“ v smislu člena 2(1) Direktive o DDV.

69. Zato bi bil, če bi bile to dejanske okoliščine obravnavane zadeve, mnenja, da Direktiva o DDV ne nasprotuje členu 4.13 UStG. V takem primeru in do te mere bi bilo namreč mogoče člen 4.13 UStG razumeti zgolj kot pojasnilo dejavnosti, ki nikakor ni predmet DDV, navedeno v nacionalni zakonodaji.

## 2. 2. možnost: ogrevanje posameznih delov

70. V drugem primeru tožeča stranka dobavlja toploto *posameznim* lastnikom za njihovo zasebno uporabo v njihovih delih stavbe. Takšna dobava se torej opravlja v interesu posameznega lastnika. Toplota se ne porablja v skupnih prostorih stavbe. Lastniki tožeči stranki plačujejo *neposredno* ali *posredno*.

71. V tem primeru je še bolj kot pri prvem verjetno, da bo merilo „vzročne zveze“ za obstoj plačila izpolnjeno. Medtem ko si je mogoče zamisliti več različnih vrst pavšalnega financiranja, pavšalnega zneska ali drugih možnih hibridnih plačil za redno plačevanje deleža posameznih lastnikov za ogrevanje skupnih prostorov, pa si je namreč precej težko predstavljati, da bi se enak dogovor uporabljal tudi za to, kar je v bistvu zasebna poraba.

72. Glede na navedeno menim, da je dejavnik, po katerem se ta možnost razlikuje od prve možnosti, obstoj sorazmerne „koristi“ za posameznega lastnika. Če namreč lastniki prejmejo

toploto za svojo *individualno uporabo* in tože?i stranki za dobavo te toplote pla?ajo nadomestilo, je to pla?ano nadomestilo namenjeno dejavnosti, od katere ima lastnik dovolj neposredno in sorazmerno korist. Nikakor ne napeljujem na to, da mora biti korist sorazmerna *denarni* vrednosti izvedenega pla?ila. Direktiva o DDV ne ureja slabega ekonomskega odlo?anja. Vprašanje se, nasprotno, glasi, ali je dobljena korist dovolj neposredna, da je opravljena „za pla?ilo“ v smislu ?lena 2(1) Direktive o DDV. ?e je odgovor pritrdilen, je zagotovljena „za pla?ilo“ v smislu ?lena 2(1) Direktive o DDV.

73. Navedene ugotovitve so enake ne glede na na?in pla?ila. ?e se za dobavo toplote izvede *neposredno* pla?ilo za kritje konkretnega ra?una, je seveda to pla?ilo nedvomno sorazmerno z dobljeno koristjo od te toplote. Na?in pla?ila tega nadomestila je mogo?e spremeniti, vendar bo navedena ugotovitev verjetno še vedno enaka. Transakcija dobave toplote, ki jo lastnik pla?a *posredno*, recimo z rednim pavšalnim financiranjem, je še vedno sorazmerna z dobljeno koristjo in je torej „za pla?ilo“, saj vsaj delno krije dejavnost, opravljeno v *korist posameznega* lastnika.

74. Kot je razvidno iz sodb Kennemer Golf in Le Rayon d'Or, to drži, tudi ?e zneska ni mogo?e povezati s posamezno zasebno uporabo toplote.(38) Element „sorazmernosti koristi“ je torej prisoten tudi pri transakciji, pri kateri nastanejo „mešani stroški“. To je v položaju, ko tože?a stranka opravlja širok nabor dejavnosti za vse lastnike, poleg tega pa še dobavlja toploto *posameznim* lastnikom. V tem primeru je vsaj del pla?anega nadomestila namenjen kritju *posameznega* izdatka. Transakcija tako postane delno sorazmerna in zato „za pla?ilo“ v smislu ?lena 2(1) Direktive o DDV ter je predmet DDV.

75. V teh okoliš?inah bi bila transakcija v Nem?iji v skladu s ?lenom 4.13 UStG oproš?ena običajne zahteve po pla?ilu DDV, medtem ko bi bila ista transakcija v drugih državah ?lanicah ali morda celo v sami Nem?iji predmet DDV,(39) kar bi bilo v nasprotju z na?elom dav?ne nevtralnosti.(40) Direktiva o DDV bi v tem primeru torej nasprotovala ?lenu 4.13 UStG, ker je v skladu z njim dobava toplote oproš?ena pla?ila DDV.

76. Glede na navedeno mora nacionalno sodiš?e podrobneje preu?iti dogovor med tože?o stranko in lastniki, pri ?emer mora ustrezno upoštevati zgoraj navedene ugotovitve glede „sorazmernosti koristi“ izvedenih pla?il, ?e obstajajo, za dobavo toplote. ?e v transakciji, ki se obravnava pred nacionalnim sodiš?em, obstaja element sorazmernosti, je po vsej verjetnosti izpolnjeno merilo „za pla?ilo“ iz ?lena 2(1) Direktive o DDV, transakcija pa tako postane predmet DDV.

## V. Predlog

77. Sodiš?u predlagam, naj na vprašanje, ki ga je postavilo Finanzgericht Baden?Württemberg (finan?no sodiš?e nemške zvezne dežele Baden?Württemberg, Nem?ija), odgovori:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnim dolo?bam, v skladu s katerimi je dobava toplote, ki jo opravlja skupnost etažnih lastnikov za etažne lastnike, oproš?ena davka na dodano vrednost, ?e se pri nadomestilu, ki ga skupnost prejme za dobavo toplote, upoštevajo samo stroški in izdatki, ki nastanejo pri dobavi toplote za skupne prostore nepremi?nine.

Nasprotno je treba Direktivo 2006/112/ES razlagati tako, da nasprotuje istim dolo?bam nacionalne zakonodaje, ?e se pri nadomestilu, ki ga skupnost prejme za dobavo toplote, v celoti ali delno upošteva dobava toplote za dele nepremi?nine, ki so v individualni lasti.

Nacionalno sodišče mora preveriti okoliščine, v katerih se zagotavlja nadomestilo za dobavo toplote iz postopka v glavni stvari.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

3 V uvodni izjavi 7 Direktive o DDV je omenjena potreba, da skupni sistem DDV „vodi v nevtralnost konkurence“. Glej tudi sodbo z dne 3. maja 2001, Komisija/Francija (C-481/98, EU:C:2001:237, točka 22).

4 Sodbi z dne 5. februarja 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, točka 14), in z dne 1. aprila 1982, Hong Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, točka 10). Kot sem navedel na drugem mestu, ni mogoče predpostavljati, da obstaja kakršen koli element plačila za „dobavo blaga“, če element nadomestila ni znan. Glej moje sklepne predloge v zadevi Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, točka 57).

5 Glej sodno prakso, navedeno v opombi 4.

6 Glej sodbo z dne 13. junija 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, točka 43).

7 Glej na primer sodbo z dne 3. julija 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, točka 21 in navedena sodna praksa).

8 Glej sodbo z dne 5. februarja 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, točka 12).

9 Glej sodbi z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 17), in z dne 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, točka 28 in navedena sodna praksa).

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

11 Prav tam (točka 14).

12 Sodba z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točki 50 in 51).

13 Sodba z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 17).

14 Sodbi z dne 21. marca 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, točke od 40 do 42), in z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 37).

15 Kot ugotavljata Terra in Kajus, to pomeni, da se v smislu Direktive o DDV „pouližni prodajalec sateja v Džakarti“ šteje za davčnega zavezanca enako kot „veleblagovnica v Amsterdamu“. Glej Terra, B. J. M., in Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, str. 371.

16 Glej med drugim sodbi z dne 5. julija 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, točka 22), in z dne 10. aprila 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, točki 41 in 42).

17 Podrobneje predstavljeno zgoraj, točke od 22 do 30 teh sklepnih predlogov.

18 Glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Posnania

Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, točka 25).

19 *Ekonomsko* naravo takšnih dejavnosti je mogoče dodatno poudariti z miselnim eksperimentom: ali bi (lahko) takšne dejavnosti opravljal drug (zunanje najet) subjekt (ne tožeča stranka) za običajno plačilo? Odgovor na to vprašanje je gotovo pritrdilen: seveda lahko toploto dobavlja (in pogosto tudi jo) zunanje podjetje za plačilo, podobno kot najeto podjetje popravi pokvarjeno dvigalo v stavbi.

20 Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

21 V skladu z ustaljeno sodno prakso iz zahtev po enotni uporabi prava Unije in načela enakosti izhaja, da je treba izraze iz določbe prava Unije, ki za določitev svojega pomena in obsega ne napotuje izrecno na pravo držav članic, običajno v vsej Uniji razlagati avtonomno in enotno, pri čemer je treba upoštevati sobesedilo, v katero je določba umeščena, in cilje, ki se uresničujejo z zadevno ureditvijo (glej med drugim sodbo z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, točka 38 in navedena sodna praksa).

22 Glej nazadnje sodbo z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, točka 22).

23 Glej sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 34 in navedena sodna praksa).

24 Glej sodbo z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točka 30 in navedena sodna praksa).

25 Glej v tem smislu sodbe z dne 25. februarja 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točke od 7 do 10 in 31); z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, točka 23); z dne 27. junija 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, točka 24), in z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 40).

26 Glej podobno sodbo z dne 6. maja 2010, Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253, točka 34).

27 Sodbi z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, točka 52), in z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, točka 19). Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke V. Trstenjak v zadevi RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2008:697, točka 32).

28 Sodba z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, točka 47).

29 Glej med drugim sodbo z dne 14. marca 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, točka 52).

30 Glej sodbo z dne 17. oktobra 1996, Denkavit in drugi (C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točka 29).

31 Kot je navedeno v točkah od 26 do 30 teh sklepnih predlogov.

32 Kot je navedeno v točkah od 34 do 39 teh sklepnih predlogov.

33 Glej tudi sodbo z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14), v kateri je bilo to poimenovano „izmenjava vzajemnih dajatev“.

34 Tipičen primer za to bi bil primer dobro vzdrževanega skupnega vrta v pritličju, ki bi bil posredno v veliko večjo korist lastniku pritličnega stanovanja kot lastniku stanovanja v najvišjem nadstropju. Glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, točka 14).

35 To je v tem smislu dejansko v skladu z odločbo Conseil d'Etat z dne 7. decembra 2001 v zadevi št. 212273 (ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207), na katero se je sklicevalo predložitveno sodišče.

36 Do takega razumevanja sem prišel na podlagi §16.2 Wohnungseigentumsgesetz (zakon o etažni lastnini in trajni stanovanjski pravici).

37 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca G. Slynna v zadevi Apple and Pear Development Council (102/86, neobjavljeni, EU:C:1987:466, str. 1461).

38 Glej zlasti sodbi z dne 21. marca 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, točka 40), in z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 37).

39 Naj še enkrat poudarim, da individualno porabo toplote (oziroma električne energije ali vode) v posameznih lastniških ali najemniških stanovanjih običajno zagotavlja tretja oseba in je predmet DDV. Samo v precej nenavadnih okoliščinah obravnavane zadeve namreč skupnost etažnih lastnikov očitno poleg svojih običajnih (skupnih) funkcij za ne opravljati še druge (individualizirane) komercialne storitve, s čimer dejansko ustvarja neskladje med svojo splošno določeno pravno naravo na eni strani in posebno, v bistvu ekonomsko, dejavnostjo na drugi strani.

40 Glej na primer sodbo z dne 19. decembra 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, točka 36 in navedena sodna praksa).