

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MICHAL BOBEK

föredraget den 10 september 2020(1)

Mål C-449/19

WEG Tevesstraße

mot

Finanzamt Villingen-Schwenningen

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen, Baden-Württemberg, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Undantag för uthyrning av fast egendom – Nationell lagstiftning som gör undantag för en samfällighetsförenings tillhandahållande av värme till lägenhetsägare”

I. Inledning

1. En samfällighetsförening tillhandahöll värme till de fastighetsägare som har andel i föreningen och begärde avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnaderna för denna verksamhet. Skattemyndigheten avslog begäran. Den fann att enligt tysk rätt är tillhandahållande av värme till fastighetsägare undantaget från mervärdesskatteplikt.

2. Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland) vill därför få klarhet i huruvida direktiv 2006/112/EG(2) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken samfällighetsföreningars tillhandahållande av värme till lägenhetsägare undantas från mervärdesskatt? I sitt svar på denna fråga får domstolen möjlighet att uttala sig om när en ersättning för leverans av varor (såsom värme) står i tillräcklig proportion till den ”nytta” som dragits av transaktionen för att transaktionen ska anses ha utförts ”mot ersättning” i den mening som avses i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

3. Skäl 4 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas

en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrida konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.”

4. I artikel 2.1 a och 2.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

5. I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, som rör beskattningsbara personer, föreskrivs följande:

”1. Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

6. I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet anges att ”*med leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”, medan det i artikel 15.1 i mervärdesskattedirektivet anges att ”värme ... ska likställas med materiella tillgångar.”

7. I artikel 135 i mervärdesskattedirektivet, som ingår i kapitel 3 (”Undantag för andra verksamheter”), anges ett antal undantag från mervärdesskatteplikt. I artikeln föreskrivs bland annat följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.”

B. Tysk rätt

1. *Den tyska mervärdesskattelagen*

8. I 1 och 4 §§ i Umsatzsteuergesetz (den tyska mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG) fastställs allmänna bestämmelser om påförande av mervärdesskatt och undantag från mervärdesskatteplikt, däribland undantag för samfällighetsföreningars tillhandahållande av värme till ägarna till de fastigheter som har andel i samfälligheten:

”1 § – Beskattningsbara transaktioner

1) Följande transaktioner ska vara föremål för mervärdesskatt:

1. Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en näringsidkare inom ramen för dennes verksamhet. Skatteplikten bortfaller inte på grund av att transaktionen genomförs med stöd av lag eller myndighetsbeslut eller om transaktionen anses ha genomförts med stöd av en bestämmelse i lag.

...

4 § – Undantag från skatteplikt för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

Av de transaktioner som omfattas av 1 § första stycket punkt 1 är följande undantagna från skatteplikt:

...

13. Tjänster som samfällighetsföreningar i den mening som avses i Wohnungseigentumsgesetz (lagen om ägande- och nyttjanderätt i samfälligheter) ... tillhandahåller fastighetsägare och delägare, i den mån som tjänsterna består i leverans av gemensamma varor för användning, underhåll, reparation och andra administrativa syften samt tillhandahållande av värme och liknande tjänster.”

2. **Lagen om ägande och nyttjanderätt i samfälligheter**

9. I *Wohnungseigentumsgesetz* (lagen om ägande- och nyttjanderätt i samfälligheter) regleras de principer som ligger till grund för fastighetsägares andel i samfälligheten. I lagen föreskrivs följande

”10 § Allmänna principer

1) Om inte annat uttryckligen föreskrivs har lägenhetsägarna rättigheter och skyldigheter, framför allt vad gäller den separat ägda egendomen och den gemensamt ägda egendomen, i enlighet med bestämmelserna i denna lag

...

”16 § Ersättningar, avgifter och kostnader

...

2) Varje lägenhetsägare är skyldig att i förhållande till andra lägenhetsägare bära kostnaderna för den gemensamt ägda egendomen och för underhåll, reparation och annan administration, samt för den gemensamma användningen av den gemensamt ägda egendomen i proportion till lägenhetsägarens andel (stycke 1 andra meningen).

3) Utan hinder av stycke 2 kan en majoritet av lägenhetsägarna besluta att de kostnader för driften av den gemensamt ägda egendomen eller den separat ägda egendomen ... som inte behöver betalas direkt till tredje man, samt administrativa kostnader, ska betalas i förhållande till nyttjandegrad eller orsakssamband och att kostnaderna ska fördelas enligt detta eller något annat kriterium, förutsatt att detta är förenligt med god förvaltningssed.”

III. Bakgrund, det nationella målet och tolkningsfrågan

10. WEG Tevesstraße (klaganden i det nationella målet) är en samfällighetsförening.

Föreningen består av tre juridiska personer (ett privat bolag, en offentlig myndighet och en kommun) (nedan kallade lägenhetsägarna). WEG Tevesstraße har getts i uppdrag att förvalta en fast egendom med blandade användningsområden i Baden-Württemberg (nedan kallad samfälligheten). Samfälligheten består av 20 hyreslägenheter, en myndighetsavdelning, och en kommunal enhet.

11. År 2012 byggde WEG Tevesstraße ett kraftvärmeverk på samfällighetens mark. WEG Tevesstraße började producera el från kraftvärmeverket. Därefter sålde föreningen elen till ett kraftbolag och levererade den producerade värmen till lägenhetsägarna.

12. Samma år lämnade WEG Tevesstraße in sin mervärdesskattedeklaration och begärde avdrag för ingående mervärdesskatt på sammanlagt 19 765,17 euro till följd av anskaffnings- och driftskostnaderna för kraftvärmeverket.

13. Efter att ha prövat ansökan godkände skattemyndigheten i Villingen-Schwenningen den 3 december 2014 endast avdrag för ingående mervärdesskatt motsvarande 28 procent av ovannämnda belopp. Enligt skattemyndighetens beräkning utgjorde detta belopp den del av de ovannämnda kostnaderna som kunde hänföras till elproduktionen. Vad gäller de 72 procent av avdraget för ingående mervärdesskatt som kunde hänföras till värmeproduktionen, avslog skattemyndigheten WEG Tevessträßes begäran med motiveringen att tillhandahållande av värme till fastighetsägare är undantagen från mervärdesskatt enligt 4 § punkt 13 UStG.

14. WEG Tevesstraße begärde omprövning av detta beslut, men Finanzamt Villingen-Schwenningen fann inte anledning att ändra det tidigare beslutet. WEG Tevesstraße har därför väckt talan vid Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland). WEG Tevesstraße anser bland annat att 4 § punkt 13 UStG strider mot unionsrätten, eftersom det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse inte följer av mervärdesskattedirektivet. Med hänsyn till unionsrättens företräde bör värmeförsörjningen till lägenhetsägarna vara mervärdesskattepliktig, vilket innebär att WEG Tevesstraße har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt även för de resterande 72 procenten.

15. Eftersom Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland) är osäker på huruvida den tillämpliga nationella lagstiftningen är förenlig med unionsrätten har den beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken samfällighetsföreningars tillhandahållande av värme till lägenhetsägare undantas från mervärdesskatt?

16. Skriftliga yttranden har ingetts av den tyska regeringen och av Europeiska kommissionen. Den 22 maj 2020 besvarade dessa även skriftliga frågor som hade ställts till parterna.

IV. **Bedömning**

17. Förevarande begäran om förhandsavgörande är uppbyggd på följande sätt: Inledningsvis redogör jag för ett antal hypoteser avseende de faktiska omständigheterna i målet och de antaganden jag har gjort för att kunna ge den hänskjutande domstolen ett svar (A). Därefter redogör jag för de rättsliga kriterier som gör det möjligt att fastställa huruvida det föreligger en beskattningsbar transaktion enligt mervärdesskattedirektivet (B). Slutligen prövar jag de argument som den tyska regeringen och kommissionen har anfört, och tillämpar därefter de rättsliga kriterierna på de hypotetiska scenarierna (C).

A. Inledande anmärkningar

18. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken samfällighetsföreningars tillhandahållande av värme till lägenhetsägare undantas från mervärdesskatt.

19. Med hänsyn till behovet av en enhetlig beräkningsgrund för mervärdesskatten(3) kan en transaktion undantas från mervärdesskatteplikt i) när det överhuvudtaget inte rör sig om en beskattningsbar transaktion, eller ii) när ett av de begränsade undantagen i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt.

20. I båda dessa fall krävs en detaljerad redogörelse för den faktiska situation som ligger till grund för den aktuella transaktionen. I förevarande fall är beslutet om hänskjutande dock inte särskilt detaljerat, vilket gör det svårt att dra några slutsatser om huruvida någon av dessa situationer föreligger utan att känna till fler faktiska variabler. Jag anser därför att det är nödvändigt att redogöra för min tolkning av de faktiska omständigheterna, och att vissa antaganden måste göras, vilket oundvikligen kommer att påverka mitt svar på den hänskjutande domstolens fråga.

21. Min bedömning påverkas av följande två variabler:

1. **Vem levererade vad och vad värms upp?**

22. Den hänskjutande domstolen har såväl i beslutet om hänskjutande som i tolkningsfrågan angett att det är samfällighetsföreningen (WEG Tevesstraße) som tillhandahåller värmen från elproduktionen till "*die Wohnungseigentümer*" (nedan kallade lägenhetsägarna). Jag understryker att värmen tillhandahålls dessa juridiska personer och att det inte finns något i handlingarna i målet som tyder på att värmen tillhandahålls hyresgästerna i de 20 hyreslägenheter som ingår i samfälligheten (och vars äganderätt är oklar). Ingen hyresgäst förefaller nämligen vara inblandad i denna transaktion.

23. Detta ger upphov till ytterligare ett problem. Ska den hänskjutande domstolens beslut läsas ordagrant? Användningen av den bestämda artikeln "*die*" framför "*Wohnungseigentümer*" indikerar nämligen plural, vilket skulle kunna tyda på att domstolen förväntas meddela ett förslag till avgörande om tillhandahållande av värme till lägenhetsägarna *som grupp*, för deras *gemensamma bruk* i gemensamma utrymmen. Eller ska den hänskjutande domstolens fråga tolkas så, att värme tillhandahålls "*die Wohnungseigentümer*" som grupp, men för deras *personliga bruk* i samfällighetens *enskilda* utrymmen?

24. Beslutet om hänskjutande ger inga klara besked om vilket. 4§ punkt 13 UStG är också oklar på denna punkt. I den relevanta delen föreskrivs endast, utan närmare precisering, att en samfällighetsförenings tillhandahållande av värme till fastighetsägarna (*die Wohnungseigentümer*) är undantaget från mervärdesskatteplikt.

25. Denna brist på precision ger upphov till två tänkbara scenarier. I det ena scenariot rör det sig om uppvärmning av gemensamma utrymmen. I så fall levererar WEG Tevesstraße värme till fastighetsägarna *som grupp*, i så mening att antingen fastighetsägarna eller WEG Tevesstraße (eller kanske WEG Tevesstraße direkt för fastighetsägarnas räkning) värmer upp samfällighetens gemensamma utrymmen för gemensamt bruk och nyttjande. I det andra scenariot rör det sig om uppvärmning av de olika *enskilda* utrymmena. I så fall levererar WEG Tevesstraße också värme till fastighetsägarna, men på ett ganska annorlunda sätt. Fastighetsägarna erhåller i så fall värme för just sin del av fastigheten direkt och förbrukar den *individuellt*.

2. **Vilken ersättning tillhandahålls (i förekommande fall) och hur beräknas denna?**

26. Den tyska regeringen och kommissionen har påpekat att den hänskjutande domstolens beslut inte heller ger besked i ersättningsfrågan. Det finns nämligen inget som tyder på att någon som helst ersättning utgår. Det finns inte heller några närmare uppgifter om hur en eventuell ersättning skulle beräknas.

27. Utan ersättning kan det aldrig vara tal om en beskattningsbar transaktion.(4)

28. För min bedömning utgår jag emellertid från att WEG Tevesstraße får viss ersättning av lägenhetsägarna för värmeförsörjningen, eftersom den hänskjutande domstolen knappast skulle ställa sin fråga om det överhuvudtaget inte förekommer någon ersättning.

29. Hur ersättningssystemet är utformat och hur ersättningen beräknas har också betydelse. Dels kan en specifik faktura ställas ut för en specifik kostnad. I så fall är varje betalning för värmeförsörjningen öronmärkt och därmed avsedd att *direkt* täcka denna specifika kostnad. Dels kan värmeförsörjningen ingå i en större grupp tjänster som WEG Tevesstraße tillhandahåller. Lägenhetsägarna betalar då förmodligen ett schablonbelopp för att täcka olika driftskostnader, däribland värmeförsörjningen. I så fall avser faktureringsmetoden samtliga (eller en del) av dessa löpande tjänster, eventuellt med en specifikation av de olika kostnaderna. Ersättningen tillhandahålls *indirekt* och avser att täcka så kallade "allmänna" kostnader.

30. För att sammanfatta utgörs de två variabler som jag inte känner till, men som enligt min mening är viktiga för den slutliga bedömningen av målet, inte enbart av huruvida värmen är avsedd för samfällighetens *gemensamma utrymmen* eller *enskilda utrymmen*, utan även huruvida ersättningen för tillhandahållandet är avsedd att täcka en specifik kostnad (*direkt ersättning*) eller en allmän kostnad (*indirekt ersättning*).

B. **Rättsliga kriterier**

31. För att en transaktion ska vara beskattningsbar i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet måste det röra sig om en transaktion mot ersättning (som omfattas av artikel 2 i mervärdesskattedirektivet) inom en medlemsstats territorium (enligt artikel 5 i samma direktiv) som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap (i den mening som avses i artikel 9 i samma direktiv). Det vill säga såvitt inget av undantagen i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt.

32. I förevarande fall är det ostridigt att kriteriet avseende territoriell tillämpning är uppfyllt. Jag kommer därför att inrikta min bedömning på de övriga faktorerna.

1. **Leverans av varor mot ersättning**

33. I artikel 2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs vilka transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt. Det anges bland annat att "leverans av varor mot ersättning" omfattas av

mervärdesskatt. Detta har tolkats så, att unionslagstiftaren endast avsåg att beskatta konsumtion "mot vederlag", det vill säga när det föreligger en ömsesidig ersättning som motprestation för leveransen av en vara.(5) En sådan "ersättning" anses vara (ibland till och med det subjektiva) värdet som faktiskt uppburits, och inte ett värde beräknat enligt objektiva kriterier.(6)

34. Det måste också finnas ett "direkt och omedelbart" samband med den aktuella beskattningsbara verksamheten.(7) Jag tolkar rättspraxis så, att två kumulativa villkor måste vara uppfyllda. För det första att betalningen ska grundas på något slags "orsakssamband". Med andra ord att en person kan anses betala för en bestämd vara eller tjänst.(8) För det andra att betalningen ska ske i enlighet med ett "rättsförhållande" mellan transaktionsparterna.(9)

35. Enligt min mening är användningen av uttrycket rättsförhållande i rättspraxis något olycklig. Det kan röra sig om transaktioner som omfattas av ett "rättsförhållande", men som inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 2 i mervärdesskattedirektivet. I det mål som gav upphov till domen Apple and Pear Development Council rörde det sig utan tvekan om ett "rättsförhållande" mellan kommersiella äpple- och päronodlare i England och Wales och det organ som getts i uppdrag att främja deras intressen (som det var obligatoriskt för odlarna att vara medlem i), även om domstolen fann att den årsavgift som varje äpple- och päronodlare betalade inte stod i tillräcklig proportion till den enskilda "nytta" organets verksamhet gett upphov till.(10) Det innebär att begreppet "rättsförhållande" är mer komplicerat än man först kan tro.

36. I denna typ av situationer syftar rättsförhållande enligt min mening snarare till att nyttan ska anses motsvara den utbetalning som gjorts. Det vill säga att det "rättsförhållande" som krävs endast föreligger om den ersättningsskyldige även åtnjuter en viss "nytta" som står i proportion till denna ersättning. I domen Apple and Pear Development Council förelåg ingen sådan nytta, eftersom organets uppdrag var att företräda producenternas gemensamma intressen, vilket innebar att den enskilde producentens eventuella nytta var en *"indirekt följd av den allmänna nyttan för hela sektorn"*.(11)

37. Samma logik framgår även i domen kommissionen/Finland, i vilken domstolen slog fast att rättshjälp mot en blygsam ersättning, beräknad på grundval av rättshjälpstagarens inkomst, inte hade ett proportionellt samband med de erhållna tjänsterna, trots att det förelåg ett rättsförhållande.(12) På samma sätt fann domstolen i domen Tolsma att det, även om det inte förelåg något "rättsförhållande", inte heller fanns ett proportionellt samband mellan de pengar en gatumusikant får från förbipasserande och den "nytta" som de förbipasserande får av att han spelar musik på allmän väg.(13)

38. Däremot konstaterade domstolen i både domen Kennemer Golf och i domen Rayon D'Or att det rörde sig om en proportionell ersättning, eftersom betalningen av en fast avgift för tillgång till en tjänst "vid behov" (möjligheten att använda en golfbana eller att ta emot vård på begäran) ansågs ha skett "mot ersättning", även om dessa tjänster rent faktiskt inte har utnyttjats.(14)

39. För att sammanfatta förefaller det således finnas både formella och materiella aspekter av kriteriet "rättsförhållande". Utöver (eller inom ramen för) det formella villkoret att det ska föreligga ett slags strukturerat rättsförhållande mellan parterna i en transaktion är begreppet rättsförhållande kopplat till idén om ersättning. Syftet är att allt utbyte av ömsesidig nytta med åtminstone ett visst ekonomiskt värde ska omfattas, och att det ska finnas ett spårbart orsakssamband mellan de leveranser som utförs av endera parten.

2. **En ekonomisk verksamhet?**

40. Artikel 9 i mervärdesskattedirektivet rör beskattningsbara personer. Enligt artikel 9.1 första stycket avses med beskattningsbar person "den som, oavsett på vilken plats, självständigt

bedriver en ekonomisk verksamhet", oberoende av dess syfte eller resultat. I artikel 9.1 andra stycket anges vad som avses med ekonomisk verksamhet.

41. Mot bakgrund av de vaga formuleringarna i ovannämnda bestämmelse är varje person, oavsett på vilken plats, som ägnar sig åt en ekonomisk verksamhet en beskattningsbar person.⁽¹⁵⁾ På samma sätt har begreppet ekonomisk verksamhet getts en vid tolkning och har en objektiv karaktär, i så mening att verksamheten ska bedömas för sig, oberoende av syfte och resultat.⁽¹⁶⁾

42. Efter denna precisering av de rättsliga kriterier som följer av artiklarna 2 och 9 i mervärdesskattedirektivet återgår jag nu till min bedömning av förevarande mål.

C. Förevarande mål

43. Enligt artikel 15 i mervärdesskattedirektivet är "värme" en materiel tillgång.

44. I förevarande mål är två scenarier tänkbara: dels att värmen tillhandahålls för samfällighetens gemensamma utrymmena, dels att värmen tillhandahålls för samfällighetens enskilda utrymmen. I båda fallen utgår jag från att lägenhetsägarna på ett eller annat sätt ersätter WEG Tevesstraße för leveransen av varan (värmen), antingen *direkt* eller *indirekt*.⁽¹⁷⁾

45. Innan jag bedömer vart och ett av dessa scenarier måste jag första säga något om de två övergripande argument som har anförts i förevarande mål, och som gäller oberoende av vilket scenario som väljs.

46. Det första argumentet avser vilken ekonomisk verksamhets karaktär. Den tyska regeringen och kommissionen anser att med hänsyn till *vilka personer* som samfällighetsföreningen består av (WEG Tevesstraße, som i praktiken utgörs av fastighetsägarna) och vem som mottar värmen (också fastighetsägarna), kan den aktuella transaktionen inte kvalificeras som en "ekonomisk verksamhet". Enligt kommissionen gäller detta även allmänt underhåll, reparationer och andra tjänster som WEG Tevesstraße tillhandahåller fastighetsägarna. Ovannämnda situation omfattas därför inte av tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet.

47. Jag delar inte denna bedömning.

48. Vad för det första gäller tjänstens karaktär används i artikel 9.1 första meningen i mervärdesskattedirektivet den tämligen tydliga beteckningen "varje" för att ange att "[m]ed ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör". Dessutom anser jag att samspelet mellan de abstrakta och typologiska definitionerna i artikel 9.1 första och andra stycket tyder på att unionslagstiftaren haft för avsikt att låta begreppet ekonomisk verksamhet omfatta ett så brett spektrum av verksamheter som möjligt.⁽¹⁸⁾

49. För det andra har den hänskjutande domstolen påpekat att WEG Tevesstraße enligt tysk rätt är en separat juridisk person, vilket enligt min mening är en avgörande faktor. Värmen tillhandahålls följaktligen av en juridisk person till tre andra juridiska personer. Visserligen består WEG Tevesstraße i ekonomiska termer till viss del av samma personer som drar nytta av dess verksamhet. Överlappningen av ekonomiska intressen är emellertid knappast ett argument för att helt utesluta möjligheten till en tydlig rättslig skillnad i nationell rätt. Det är således inte fråga om en samma person som levererar varor till sig själv.

50. Jag förstår därför inte på vilket sätt tillhandahållande av värme av en annan juridisk person än mottagaren inte skulle utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i

mervärdesskattedirektivet. Denna slutsats gäller även för andra typer av verksamheter. Om WEG Tevesstraße erhöll ersättning för exempelvis städning av gemensamma utrymmen, underhåll av byggnadens fasad eller reparation av porttelefonerna, skulle WEG Tevesstraße nämligen utföra individuell "ekonomiska verksamhet" på samma sätt som föreningen i förevarande fall gör genom att tillhandahålla värme. Ingen av dessa verksamheter faller utanför tillämpningsområdet för artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.(19)

51. Det andra argumentet rör 4 § punkt 13 UStG. Den tyska regeringen har framfört två synpunkter i detta avseende. För det första att 4 § punkt 13 UStG införlivar undantaget i artikel 135.1.1 i mervärdesskattedirektivet om "utarrendering och uthyrning av fast egendom" med nationell rätt. För det andra har den tyska regeringen gjort gällande att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i 4 § punkt 13 UStG får stöd i en förklaring från kommissionen och rådet. I den förklaringen, som finns i rådets protokoll om antagandet av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG(20) (nedan kallat sjätte direktivet), anges att medlemsstaterna kan undanta bland annat leverans av värme från mervärdesskatteplikt.

52. Jag kan inte godta något av dessa argument.

53. I artikel 135.1.1 i mervärdesskattedirektivet anges en av de verksamheter som medlemsstaterna får undanta från mervärdesskatteplikt. Det definieras inte vad som avses med "utarrendering eller uthyrning" och görs inte heller någon hänvisning till nationell rätt i detta avseende.(21) Eftersom denna bestämmelse innebär ett undantag från den allmänna skyldigheten att betala mervärdesskatt måste den emellertid tolkas restriktivt.(22)

54. Sett till ordalydelsen finner jag för det första inget argument till stöd för den tyska regeringens ståndpunkt att en samfällighetsförenings tillhandahållande av värme, eller i praktiken leverans av alla varor som inte utgör fast egendom, till sina delägare ska omfattas av detta undantag. Jag förstår inte hur "tillhandahållande av värme för förbrukning i samfälligheten" rimligen skulle kunna tolkas som "utarrendering och uthyrning av fast egendom" (och definitivt inte vid en strikt tolkning). Den förstnämnda verksamheten är helt enkelt en helt annan verksamhet. Det enda sambandet är att den också har något att göra med "fast egendom".

55. För det andra, om fastighetsägarna arrenderade eller hyrde fast egendom från WEG Tevesstraße (vilket inte är fallet i förevarande mål) och WEG Tevesstraße har angett att värmeförbrukningen utgör en del av det obligatoriska "hyrespaketet", skulle det kunna hävdas att tillhandahållandet av värme utgör en del av hyrestransaktionen. Enligt rättspraxis är emellertid en "underordnad" tjänst endast undantagen från mervärdesskatteplikt i den mån den skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den "huvudsakliga" tjänsten och när den inte utgör ett syfte för kundkretsen eller en efterfrågad tjänst för sig, utan ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten.(23) Detta kräver en bedömning av transaktionens väsentliga särdrag.(24)

56. Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra denna bedömning påpekar jag att det i förevarande mål inte finns något som tyder på att den "underordnade" tjänsten i form av tillhandahållande av värme på något sätt ingår i den "utarrendering eller uthyrning" som utgör den "huvudsakliga" tjänsten vid tillämpningen av undantaget i artikel 135.1.1 i mervärdesskattedirektivet.(25) Även om så vore fallet betvivlar jag starkt att en sådan sammanslagning av verksamheter ens är möjlig enligt mervärdesskattedirektivet. Det är därför svårt att betrakta tillhandahållandet av värme som en specifik aspekt av denna undantagna "huvudtjänst". (26)

57. För det tredje, och utan att det påverkar frågan huruvida tillhandahållandet av värme under vissa omständigheter kan betraktas som en underordnad tjänst, rör det sig under alla omständigheter om en "aktiv" transaktion. Domstolen har slagit fast att artikel 135.1 i

mervärdesskattedirektivet endast har till syfte att undanta så kallad passiv utarrendering och uthyrning av fast egendom från mervärdesskatteplikt.(27) Kommissionen har med rätta har påpekat att det av den ovannämnda domen Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie klart framgår att "aktiva" transaktioner såsom "tillhandahållande av vatten, el och värme samt sophämtning i princip ska anses utgöra flera separata och självständiga tillhandahållanden som i mervärdesskattehanseende ska bedömas vart och ett för sig".(28)

58. Vad gäller kommissionens och rådets påstående om sjätte direktivet är svaret ännu enklare. Det står nämligen klart att sådana instrument saknar rättslig betydelse och endast kan användas om dess innehåll inte på något sätt uttrycks i bestämmelsen i fråga.(29) De personer som omfattas av bestämmelserna i fråga måste nämligen kunna förlita sig på deras innehåll.(30)

59. I artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet sägs inget om tillhandahållande av värme. Det gör det inte heller i dess föregångare i sjätte direktivet, det vill säga artikel 13 B b, som förklaringen avser. Sjätte direktivet kan således inte åberopas i förevarande fall.

60. Efter att ha prövat ovannämnda övergripande argument övergår jag nu till de två scenarier som kan uppstå i förevarande fall.

1. **Scenario 1: Uppvärmning av de gemensamma utrymmena**

61. Jag erinrar om att det första scenariot förutsätter att WEG Tevesstraße tillhandahåller värme till lägenhetsägarna *som grupp*. Värmen tillhandahålls således i lägenhetsägarnas gemensamma intresse och förbrukas för detta ändamål. Lägenhetsägarna betalar WEG Tevesstraße, antingen direkt eller indirekt, för tillhandahållandet av värmen.

62. Om tillhandahållandet av värme kan anses utgöra en ekonomisk verksamhet uppkommer frågan huruvida tillhandahållandet av värme sker mot ersättning i den mening som avses i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet. Utan att kunskap om de betalnings- eller faktureringsmetoder som WEG Tevesstraße och lägenhetsägarna har kommit överens om, kan jag endast ge några ganska vaga riktlinjer om vilka kriterier som skulle kunna vara relevanta för den nationella domstolen.

63. Beroende på typen av ersättning och fakturering finns det sannolikt ett visst orsakssamband i fråga om ersättningen,(31) såvitt lägenhetsägarna inte alls betalar för den värme som de mottar från WEG Tevesstraße, vilket förefaller osannolikt.

64. Föreligger det för det andra ett "rättsförhållande" som innebär ett strukturerat utbyte? Ett sådant rättsförhållande förutsätter inte bara en "gemensam vilja", utan även en "nytta" för betalaren.(32) I förevarande fall innebär detta följande.

65. WEG Tevesstraße handlar nämligen inte i en enskild lägenhetsägares intresse eller på en enskild lägenhetsägares instruktioner. När WEG Tevesstraße tillhandahåller värme för uppvärmning av samfällighetens gemensamma utrymmen utför den sannolikt sina uppgifter *till nytta för samfälligheten i dess helhet och i dess gemensamma intresse*. Den ersättning som WEG Tevesstraße erhåller för utförandet av sin verksamhet (såsom tillhandahållande av värme) är i praktiken inte kopplad till den "nytta" som motsvarar lägenhetsägarens *enskilda andel* av den totala "ersättning" som betalas för denna transaktion.(33) Varje "nytta" som den enskilde lägenhetsägaren erhåller härrör nämligen indirekt från den nytta som lägenhetsägarna erhåller *som grupp*, även om det inte kan uteslutas att vissa lägenhetsägare under vissa omständigheter skulle kunna dra mer nytta av värmeförsörjningen än andra.(34)

66. Den enskilda "nyttan" har med andra ord inte ett tillräckligt proportionellt samband den ersättning som betalas. Detta gör att det inte finns ett tillräckligt direkt samband mellan den

ersättning som betalats och den aktuella transaktion för att ersättningen ska omfattas av tillämpningsområdet för artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet.(35)

67. Det är riktigt att lägenhetsägarna, åtminstone enligt tysk rätt och med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, enligt lag är skyldiga att bära sin del av de totala kostnaderna och kostnader som WEG Tevesstraße har haft.(36) Däremot anser jag inte att förekomsten av en lagstadgad skyldighet att bli del av en separat enhet (som i målet Apple and Pear Development Council), eller skyldigheten att betala en proportionell andel av detta organs totala utgifter (såsom krävs i förevarande fall enligt tillämplig tysk rätt) är avgörande för huruvida "proportionell nytta" föreligger. Avsaknaden av kontroll och avsaknad av ett inslag av samförstånd kan visserligen anses utgöra ett "tecken" på att transaktionen "*inte i egentlig mening utgör en konkret betalning för en viss verksamhet*",(37) men är inte kännetecknande för förhållandet mellan den berörda verksamheten och den ersättning som betalas.

68. Enligt min mening är detta anledningen till att tillhandahållandet av värme enligt det första scenariot, om det är uppvärmningen av samfällighetens gemensamma utrymmen som avses, också kan sakna "proportionell nytta" om lägenhetsägarna inte hade en lagstadgad skyldighet att täcka WEG Tevesstraße avgifter och kostnader. Under dessa omständigheter främjar tillhandahållandet av värme lägenhetsägarnas gemensamma intresse och sker således inte "mot ersättning" på ett sådant sätt att tillhandahållandet omfattas av artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet.

69. Om så vore fallet i förevarande mål anser jag således att mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för tillämpning av 4 § punkt 13 UStG. I ett sådant fall, och i så mån, skulle 4 § punkt 13 UStG nämligen kunna betraktas som en ren precisering i nationell rätt av en verksamhet som under alla omständigheter inte är mervärdessskattepliktig.

2. Scenario 2: Uppvärmning av de enskilda utrymmena

70. I det andra scenariot tillhandahåller WEG Tevesstraße värme till *var och en av* lägenhetsägarna, för deras personliga bruk i sin del av samfälligheten. Tillhandahållandet sker därför i lägenhetsägarnas eget intresse. Värmeförbrukningen sker inte i samfällighetens gemensamma utrymmen. Lägenhetsägarna betalar WEG Tevesstraße *direkt* eller *indirekt*.

71. Kriteriet att det ska finnas ett "orsakssamband" för att det ska vara tal om ersättning är troligen lättare att uppfylla i detta scenario än i det första scenariot. Även om man kan föreställa sig flera olika typer av schablonbelopp, klumpsummor eller andra möjliga hybridbetalningar när varje enskild lägenhetsägare regelbundet ska betala sin andel av uppvärmningen av de gemensamma utrymmena, är det ganska svårt att föreställa sig att samma typ av system även skulle vara tillämpligt på vad som i allt väsentligt är privat förbrukning.

72. Enligt min mening är den avgörande faktorn i scenario 2 dock förekomsten av en "nytta" för den enskilda lägenhetsägaren. Om lägenhetsägarna erhåller, och betalar ersättning till WEG Tevesstraße för tillhandahållandet av, värme för sitt *eget bruk*, är ersättningen öronmärkt för en verksamhet som ger lägenhetsägaren en tillräckligt direkt och proportionell nytta. Jag föreslår inte alls att nyttan måste anpassas till den erlagda betalningens *penningvärde*. Mervärdesskattedirektivet har inte till uppgift att förhindra dåliga ekonomiska beslut. Frågan är snarare huruvida den nytta som dragits är tillräckligt direkt för att kunna utföras "mot ersättning" i den mening som avses i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet. Om så är fallet sker leveransen "mot ersättning" i den mening som avses i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet.

73. Dessa slutsatser påverkas inte av vilket betalningssätt som används. Om tillhandahållandet av värme återgäldas genom en *direkt* betalning för att täcka en viss faktura råder det inget tvivel

om att tillhandahållandet motsvarar den nytta som erhålls genom värmeförsörjningen. Även om betalningssättet ändras blir slutsatsen sannolikt densamma. En transaktion för tillhandahållande av värme som *indirekt* återgäldas av lägenhetsägaren, det vill säga genom en regelbunden schablonbetalning, motsvarar nämligen fortfarande den erhållna nyttan och sker således "mot ersättning", eftersom den åtminstone delvis täcker en verksamhet som bedrivs *till förmån för den enskilde* lägenhetsägaren.

74. Som domarna i målen Kennemer Golf och Le Rayon d'Or visar gäller detta även om det inte är möjligt att hänföra beloppet till varje eget bruk av värmen.(38) Kriteriet att nyttan ska motsvara ersättningen är således även uppfyllt i en transaktion som innehåller "blandade kostnader", det vill säga i en situation där WEG Tevesstraße bedriver en mängd verksamheter till förmån för lägenhetsägarna *som grupp*, och dessutom tillhandahåller värme till de *enskilda* lägenhetsägarna. Här är åtminstone en del av den erlagda ersättningen avsedd att täcka en *enskild* utgift. Transaktionen blir således delvis proportionell, och sker därmed "mot ersättning" i den mening som avses i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet, och är följaktligen mervärdesskattepliktig.

75. Under dessa omständigheter medför 4 § punkt 13 UStG att en transaktion kan undantas från den ordinarie skyldigheten att betala mervärdesskatt i Tyskland, medan samma transaktion kan vara mervärdesskattepliktig i andra medlemsstater, eller till och med i Tyskland,(39) vilket strider mot principen om skatteneutralitet. (40) Mervärdesskattedirektivet utgör således hinder för att undanta tillhandahållande av värme från mervärdesskatteplikt med stöd av 4 § punkt 13 UStG.

76. Mot bakgrund av det ovan anförda ankommer det på den nationella domstolen att i närmare detalj bedöma villkoren i överenskommelse mellan WEG Tevesstraße och lägenhetsägarna, med vederbörlig hänsyn till ovanstående konstateranden om att "nyttan ska motsvara" de betalningar som eventuellt har erlagts för tillhandahållandet av värme. Om det finns ett inslag av proportionalitet i den transaktion som den hänskjutande domstolen har att pröva, kan villkoret i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet att betalningen ska ske "mot ersättning" vara uppfyllt och transaktionen därmed vara mervärdesskattepliktig i den delen.

V. Förslag till avgörande

77. Jag föreslår att den fråga som ställts av Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland) ska besvaras på följande sätt:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det inte utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka en samfällighetsförenings tillhandahållande av värme till lägenhetsägare undantas från mervärdesskatt, i den mån den ersättning som föreningen erhåller för tillhandahållandet av värme endast avser avgifter och kostnader för tillhandahållande av värme till samfällighets gemensamma utrymmen.

Direktiv 2006/112/EG ska däremot tolkas så, att det utgör hinder för samma nationell bestämmelser, i den mån den ersättning som föreningen erhåller för tillhandahållandet av värme helt eller delvis avser tillhandahållandet av värme till samfällighetens enskilda utrymmen.

Det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa vad ersättningen för tillhandahållandet av värme avser i det nationella målet.

1 Originalspråk: engelska.

2 Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

(EUT L 347, 2006, s. 1).

3 I skäl 7 i mervärdesskattedirektivet talas om vikten av att ett gemensamt system för mervärdesskatt blir ”konkurrensneutralt”. Se även dom av den 3 maj 2001, kommissionen/Frankrike (C-481/98, EU:C:2001:237, punkt 22).

4 Dom av den 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punkt 14), och dom av den 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punkt 10). Som jag påpekat på andra ställen kan ersättningsmomentet inte förmodas föreligga i varje situation där ”leverans av varor” förekommer. Se mitt förslag till avgörande i målet Gmina Wroc?aw (C-665/16, EU:C:2018:112, punkt 57).

5 Se den rättspraxis som anges ovan i fotnot 4.

6 Se dom av den 13 juni 2018, Gmina Wroc?aw (C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 43).

7 Se, exempelvis, dom av den 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

8 Se dom av den 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punkt 12).

9 Se dom av den 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 17), och dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

10 Dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14).

11 Ibidem, punkt 14.

12 Dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkterna 50–51).

13 Dom av den 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 17).

14 Dom av den 21 mars 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punkterna 40–42), och dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 37).

15 Terra och Kajus konstaterar att sett till mervärdesskattedirektivet innebär detta att en ”sataygatuförsäljare i Jakarta” betraktas som en beskattningsbar person på samma sätt som ett ”varuhus i Amsterdam”. Se Terra, B.J.M., och Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, s. 371.

16 Se, bland annat, dom av den 5 juli 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 22), och dom av den 10 april 2019, PSM ”K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punkterna 41–42).

17 I detalj beskrivet ovan, punkterna 22–30 i förevarande förslag till avgörande.

18 Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punkt 25).

19 Den *ekonomiska* karaktären av sådana verksamheter kan betonas ytterligare genom ett tankeexperiment. Skulle dessa verksamheter kunna tillhandahållas av en annan (externt anlitad) enhet (som inte är WEG Tevesstraße) mot ersättning på vanligt vis? Svaret på denna fråga måste bli jakande. Värme kan naturligtvis tillhandahållas (och tillhandahålls ofta) av ett externt bolag mot

ersättning, på samma sätt som man anlitar ett bolag för att reparera en trasig hiss i huset.

20 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT I 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

21 Enligt domstolens fasta praxis ska ordalydelsen i en unionsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar i regel ges en självständig och enhetlig tolkning, med beaktande av det sammanhang i vilket bestämmelsen förekommer och det mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen (se, exempelvis, dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 38 och där angiven rättspraxis)).

22 Se senast dom av den 2 juli 2020, *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 22).

23 Se dom av den 19 december 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

24 Se dom av den 18 januari 2018, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

25 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 1999, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, punkterna 7–10 och 31), dom av den 27 september 2012, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 23), dom av den 27 juni 2013, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:434, punkt 24), och dom av den 19 december 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 40).

26 Se, även, dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 34).

27 Dom av den 4 oktober 2001, "*Goed Wonen*" (C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 52), och dom av den 28 februari 2019, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 19). Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Trstenjak i målet *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2008:697, punkt 32).

28 Dom av den 16 april 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 47).

29 Se, bland annat, dom av den 14 mars 2013, *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, punkt 52).

30 Se dom av den 17 oktober 1996, *Denkavit m.fl.* (C-283/94, C-291/94 och C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 29).

31 Se ovan, punkterna 26–30 i förevarande förslag till avgörande.

32 Se ovan, punkterna 34–39 i förevarande förslag till avgörande.

33 Se, även, dom av den 3 mars 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14), där detta kallades "*ömsesidiga prestationer*".

34 Här skulle det troligaste scenariot vara en välskött trädgård på markplan som indirekt skulle

gynna ägaren av en lägenhet på markplan i större utsträckning än ägaren av en lägenhet på ett våningsplan högre upp i byggnaden. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14).

35 Vilket överensstämmer med Conseil d'États beslut av den 7 december 2001 i mål nr 212273. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, som den hänskjutande domstolen har hänvisat till.

36 Jag drar denna slutsats från 16 § punkt 22 i *Wohnungseigentumsgesetz* (lagen om ägande- och nyttjanderätt i samfälligheter).

37 Förslag till avgörande av generaladvokaten Slynn i målet Apple and Pear Development Council (102/86, ej publicerat, EU:C:1987:466, s. 1461).

38 Se, särskilt, dom av den 21 mars 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punkt 40), och dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 37).

39 På samma sätt tillhandahålls värme (eller, för den delen, el eller vatten) för personligt bruk i den enskilda personens egen lägenhet eller hyreslägenhet normalt av tredje man och är mervärdesskattepliktig. Det är nämligen endast i den tämligen unika situationen i förevarande mål som en samfällighetsförening utöver sina normala (kommunala) uppgifter, uppenbarligen även har ägnat sig åt andra (individualiserade) kommersiella leveranser, och därigenom i praktiken skapat en motsättning mellan dess allmänna rättsliga karaktär och dess specifika, i faktisk mening ekonomiska, verksamhet.

40 Se, exempelvis, dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 36 och där angiven rättspraxis).