



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA  
MICHALA BOBEKA  
od 10. rujna 2020.<sup>1</sup>

**Predmet C-449/19**

**WEG Tevesstraße  
protiv  
Finanzamt Villingen-Schwenningen**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud, Baden-Württemberg, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Izuzeće za iznajmljivanje nepokretne imovine – Nacionalna odredba koja izuzima isporuke energije za grijanje koje zajednica vlasnika nekretnina izvršava tim vlasnicima”

### I. Uvod

1. Zajednica vlasnika nekretnina isporučivala je energiju za grijanje tim vlasnicima te zatražila odbitak pretporeza plaćenog u okviru izdataka povezanih s tom aktivnosti. Nadležno porezno tijelo odbilo je to potraživanje. Utvrdilo je da su, u skladu s njemačkim pravom, isporuke energije za grijanje vlasnicima nekretnine izuzete od PDV-a.

2. U tom kontekstu, Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud, Baden-Württemberg, Njemačka) želi doznati protivi li se Direktivi 2006/112/EZ<sup>2</sup> (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) nacionalno zakonodavstvo koje od PDV-a izuzima isporuke energije za grijanje koje zajednice vlasnika nekretnina izvršavaju tim vlasnicima. Odgovarajući na to pitanje, Sud će imati priliku pružiti smjernice o tome kada se protučinidba za isporuku robe (poput energije za grijanje) smatra dovoljno razmjernom „koristi” koju ta transakcija pruža da bi se za isporuku smatralo da je izvršena „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u.

<sup>1</sup> Izvorni jezik: engleski

<sup>2</sup> Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

## II. Pravni okvir

### A. *Pravo Unije*

3. Uvodna izjava 4. Direktive o PDV-u glasi:

„Postizanje cilja uspostavljanja unutarnjeg tržišta pretpostavlja primjenu zakonodavstva o porezu na promet u državama članicama koje ne narušava uvjete tržišnog natjecanja ni ne sprečava slobodno kretanje robe i usluga. Stoga je potrebno postići takvo usklađenje zakonodavstva o porezima na promet pomoću sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV), kojim će se, što je više moguće, ukloniti čimbenici koji mogu narušavati uvjete tržišnog natjecanja, bilo na nacionalnoj ili na razini Zajednice.”

4. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama (a) i (c) Direktive o PDV-u:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.”

5. Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u, koji se odnosi na „porezne obveznike”, predviđa sljedeće:

„1. ‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

6. „Isporuka robe” u članku 14. stavku 1. Direktive o PDV-u definirana je kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”, dok se, u skladu s člankom 15. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „energija za grijanje [...] smatra [...] materijalnom imovinom”.

7. Članak 135. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u poglavlju 3. („Izuzeca ostalih aktivnosti”), predviđa nekoliko izuzeca od PDV-a. U relevantnom dijelu glasi:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(l) leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine.”

## ***B. Njemačko pravo***

### *1. Njemački Zakon o porezu na dodanu vrijednost*

8. Članci 1. i 4. Umsatzsteuergesetza (njemački Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (u daljnjem tekstu: UStG) predviđaju opća pravila o obvezi plaćanja PDV-a i izuzeća od te obveze, među kojima je izuzeće za isporuke energije za grijanje koje zajednice vlasnika nekretnina izvršavaju tim vlasnicima:

„Članak 1. Oporezive transakcije

1. Porezu na promet podliježu sljedeće transakcije:

1. isporuke robe i usluga koje poduzetnik u okviru svoje poslovne djelatnosti izvršava uz naknadu na domaćem državnom području. Oporezivanje ne isključuje činjenica da je transakcija provedena na temelju pravnog ili upravnog akta ili da se smatra izvršenom na temelju zakonske odredbe;

[...]

Članak 4. Izuzeća u pogledu isporuka robe i usluga

Među transakcijama navedenima u članku 1. stavku 1. točki 1., od plaćanja poreza izuzete su:

[...]

13. isporuke usluga koje zajednice vlasnika nekretnina u smislu Wohnungseigentumsgesetza (Zakon o etažnom vlasništvu i trajnom stanarskom pravu) [...] izvršavaju vlasnicima i suvlasnicima nekretnina, ako se usluge sastoje od stavljanja na raspolaganje zajedničkog vlasništva za uporabu, održavanje, popravke i druge upravne svrhe kao i od isporuke energije za grijanje i sličnih usluga.”

### *2. Zakon o etažnom vlasništvu i trajnom stanarskom pravu*

9. Wohnungseigentumsgesetz (Zakon o etažnom vlasništvu i trajnom stanarskom pravu) uređuje načela na kojima se temelji formalna raspodjela nekretnine između njezinih vlasnika. U relevantnom dijelu propisuje sljedeće:

„Članak 10. Opća načela

1. U skladu s odredbama ovog zakona, osim ako je izričito predviđeno drukčije, etažni vlasnici nositelji su prava i obveza, uključujući, osobito, u odnosu na dijelove nekretnine koji su u pojedinačnom vlasništvu i dijelove nekretnine koji su u zajedničkom vlasništvu.

[...]

Članak 16. Plaćanja, pristojbe i troškovi

[...]

2. Svaki etažni vlasnik prema ostalim je etažnim vlasnicima obvezan, razmjerno svojem vlasničkom udjelu, plaćati pristojbe za zajedničke dijelove nekretnine kao i snositi troškove njihova održavanja, popravljivanja i drugih oblika upravljanja njima kao i troškove njihove zajedničke uporabe (stavak 1. druga rečenica).

3. Neovisno o stavku 2., etažni vlasnici mogu većinskom odlukom odrediti da se operativni troškovi [...] povezani s dijelovima nekretnine koji su u pojedinačnom vlasništvu ili dijelovima nekretnine koji su u zajedničkom vlasništvu, koji se ne moraju namiriti izravno trećim stranama, kao i troškovi upravljanja, pripišu s obzirom na uporabu ili uzročnost te se raspodijele s obzirom na te ili neke druge kriterije, pod uvjetom da je to unutar okvira propisnog upravljanja.”

### III. Činjenično stanje, nacionalni postupak i prethodno pitanje

10. WEG Tevesstraße (u daljnjem tekstu: tužitelj) zajednica je vlasnika nekretnina. Ti vlasnici nekretnina tri su pravne osobe (privatno društvo, javno tijelo i općina) (u daljnjem tekstu: vlasnici). Čini se da je tužitelju povjereno upravljanje višenamjenskom nekretninom u Baden-Württembergu (u daljnjem tekstu: nekretnina o kojoj je riječ). Nekretnina o kojoj je riječ sastoji se od 20 stanova za najam, odjela javnog tijela i subjekta općine.

11. Tužitelj je 2012. na nekretnini o kojoj je riječ izgradio kogeneracijsko postrojenje (u daljnjem tekstu: KGP). Počeo je proizvoditi električnu energiju u KGP-u. Potom je električnu energiju prodavao elektroenergetskom društvu, dok je istodobno proizvedenu toplinu isporučivao vlasnicima.

12. Tužitelj je iste godine podnio privremenu prijavu PDV-a, potražujući ukupno 19 765,17 eura pretporeza plaćenog u okviru troškova nabave i operativnih troškova povezanih s KGP-om.

13. Dana 3. prosinca 2014., nakon što je razmotrilo taj zahtjev, financijsko tijelo Villingen-Schwenningena odobrilo je odbitak samo 28 % potraživanog pretporeza. Prema njegovu izračunu, taj je iznos predstavljao udio u prethodno navedenim troškovima koji se odnosio na proizvodnju električne energije. Što se tiče 72 % pretporeza koji se odnosio na proizvodnju topline, financijsko tijelo odbilo je tužiteljev zahtjev zbog toga što je, u skladu s člankom 4. točkom 13. UStG-a, isporuka energije za grijanje vlasnicima nekretnina izuzeta od PDV-a.

14. Nakon što je neuspješno pobijao tu ocjenu pred financijskim tijelom, tužitelj je pokrenuo postupak pred Finanzgerichtom Baden-Württemberg (Financijski sud, Baden-Württemberg, Njemačka). Tužitelj, među ostalim, smatra da se članak 4. točka 13. UStG-a protivi pravu Unije u dijelu u kojem u njemu predviđeno izuzeće ne proizlazi iz Direktive o PDV-u. S obzirom na nadređenost prava Unije, isporuke energije za grijanje vlasnicima trebaju podlijegati PDV-u, zbog čega tužitelj ima pravo na odbitak preostalih 72 % pretporeza.

15. Dvojeći o tome je li primjenjivo nacionalno zakonodavstvo u skladu s pravom Unije, Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud, Baden-Württemberg, Njemačka) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) tumačiti na način da im se protivi odredba države članice prema kojoj je isporuka toplinske energije vlasnicima od zajednice vlasnika izuzeta od poreza na dodanu vrijednost?”

16. Pisana očitovanja podnijele su njemačka vlada i Europska komisija. One su 22. svibnja 2020. također odgovorile na pisana pitanja postavljena strankama.

#### IV. Analiza

17. Ovo je mišljenje strukturirano na sljedeći način: započet ću s uvodnim napomenama, u okviru kojih ću iznijeti nekoliko hipoteza u pogledu činjeničnog stanja ovog predmeta i pretpostavke kojima ću se voditi kako bih sudu koji je uputio zahtjev pružio odgovor (A). Potom ću izložiti pravni test za određivanje postojanja oporezive transakcije u smislu Direktive o PDV-u (B). Nakon toga ću razmotriti argumente njemačke vlade i Komisije te naposljetku pravni test primijeniti na utvrđene hipotetske scenarije (C).

##### A. Uvodna pojašnjenja

18. Sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se odredbama Direktive o PDV-u zakonodavstvo države članice koje od PDV-a izuzima isporuke energije za grijanje koje zajednica vlasnika nekretnina izvršava tim vlasnicima.

19. S obzirom na potrebu za jedinstvenom osnovicom za razrezivanje PDV-a<sup>3</sup>, oslobađanje transakcije od PDV-a moguće je u dvjema situacijama: i. kada oporeziva transakcija i ne postoji; ili ii. kada se primjenjuje jedno od taksativno navedenih izuzeća iz glave IX. Direktive o PDV-u.

20. Analiza obiju situacija zahtijeva detaljno razmatranje činjeničnog konteksta na kojem se temelji transakcija o kojoj je riječ. Odluka o upućivanju zahtjeva u ovom je predmetu prilično štura, zbog čega je bez poznavanja nekoliko činjeničnih varijabli teško donijeti zaključak u pogledu bilo koje od tih dviju situacija. Stoga smatram potrebnim iznijeti svoje razumijevanje činjenica i voditi se određenim pretpostavkama, što će neizbježno odrediti okvir odgovora koji mogu dati na pitanje suda koji je uputio zahtjev.

21. Dva skupa varijabli nužno određuju moje mišljenje. Oni su sljedeći.

##### 1. Tko isporučuje što komu i što se grije?

22. Sud koji je uputio zahtjev navodi, i u odluci o upućivanju zahtjeva i u prethodnom pitanju, da tužitelj toplinu koja nastaje pri proizvodnji električne energije isporučuje „*die Wohnungseigentümer*” (vlasnicima). Činjenicu da se energija za grijanje isporučuje tim pravnim osobama naglašavam kako bih istaknuo da u spisu nema dokaza o tome da se energija za grijanje isporučuje stanarima iz 20 stanova za najam koji su dio nekretnine o kojoj je riječ (a vlasništvo nad kojima je jednako nejasno). U biti, čini se da nijedan stanar ne sudjeluje u toj transakciji.

23. To dodatno komplicira situaciju: treba li odluku suda koji je uputio zahtjev doslovno tumačiti? To se pitanje postavlja jer uporaba člana „*die*” ispred „*Wohnungseigentümer*” upućuje na množinu, što može značiti da se od Suda traži da iznese mišljenje o isporuci energije za grijanje vlasnicima *kolektivno*, pretpostavljajući, dakle, da je ona namijenjena *kolektivnoj* uporabi u zajedničkim dijelovima nekretnine o kojoj je riječ. Ili odluku suda koji je uputio zahtjev treba razumjeti na način da se energija za grijanje isporučuje kolektivno „*die Wohnungseigentümer*”, ali za *osobnu* uporabu u dijelovima nekretnine o kojoj je riječ koji su u *pojedinačnom vlasništvu*?

24. Odluka o upućivanju zahtjeva ne upućuje jasno ni na jedan od tih pristupa. Članak 4. točka 13. UStG-a jednako je nejasan. On se u relevantnom dijelu ograničava na propisivanje, bez daljnjih pojašnjenja, da su isporuke energije za grijanje koje zajednica vlasnika izvršava „*die Wohnungseigentümer*” izuzete od PDV-a.

3 Uvodna izjava 7. Direktive o PDV-u govori o potrebi da zajednički sustav PDV-a „dove[de] do neutralnosti u području tržišnog natjecanja”. Vidjeti također presudu od 3. svibnja 2001., Komisija/Francuska (C-481/98, EU:C:2001:237, t. 22.).

25. Stoga nedostatak pojedinosti znači da su moguća dva scenarija. Kao prvo, moguće je da se radi o grijanju *zajedničkih dijelova*. Prema tom scenariju, tužitelj isporučuje energiju za grijanje vlasnicima *kolektivno*, u smislu da bilo vlasnici ili tužitelj (ili možda tužitelj izravno u ime vlasnika) griju zajedničke dijelove nekretnine o kojoj je riječ s ciljem kolektivne uporabe i uživanja. Kao drugo, moguće je da se radi o grijanju *dijelova u pojedinačnom vlasništvu*. Tužitelj i u takvom scenariju isporučuje energiju za grijanje vlasnicima, ali na poprilično drukčiji način. Vlasnici u tom slučaju energiju za grijanje za pripisane im dijelove nekretnine o kojoj je riječ primaju izravno te se njome *pojedinačno* koriste.

2. *Kakva se protučinidba daje (ako se daje ikakva) te kako se izračunava?*

26. Kako to njemačka vlada i Komisija pravilno ističu, u odluci suda kojom se upućuje zahtjev ne govori se ništa ni o protučinidbi. U biti, ništa ne upućuje na postojanje *ikakve* protučinidbe. Nema nikakvih pojedinosti ni o tome kako bi se moguća protučinidba izračunavala.

27. Naime, bez protučinidbe nema oporezive transakcije<sup>4</sup>.

28. Za potrebe svoje analize ipak ću pretpostaviti da vlasnici tužitelju daju nekakvu protučinidbu za isporuku energije za grijanje jer nije vjerojatno da bi sud koji je uputio zahtjev, da nema nikakve protučinidbe, uopće postavio takvo pitanje.

29. Nadalje, također je važan način na koji je sustav protučinidbe osmišljen te način na koji se ona izračunava. S jedne strane, moguće je izdavanje posebnog računa za svaki trošak. Drugim riječima, plaćanja za isporuke energije za grijanje su namjenska te stoga namijenjena *izravno* za pokrivanje tih konkretnih troškova. S druge strane, isporuke energije za grijanje mogu biti dio šireg niza djelatnosti koje obavlja tužitelj. Vlasnici bi tada vjerojatno plaćali redoviti paušalni iznos koji bi pokrивao razne operativne troškove, uključujući troškove isporuka energije za grijanje. Računi bi se u tom slučaju izdavali za sve (ili neke) od tih operativnih aktivnosti te bi vjerojatno sadržavali raščlambu troškova. Protučinidba bi se davala *neizravno* radi pokrivanja „općih” troškova.

30. Ukratko, dvije varijable koje su mi nepoznate, a koje smatram važnima za analizu predmetnog slučaja, nisu samo griju li se *zajednički dijelovi* nekretnine o kojoj je riječ ili njezini *dijelovi u pojedinačnom vlasništvu*, nego i daje li se protučinidba za te isporuke radi pokrivanja konkretnih troškova („*izravno*”) ili općih troškova („*neizravno*”).

## **B. Pravni test**

31. Da bi transakcija bila oporeziva u smislu Direktive o PDV-u, mora se raditi o transakciji koju uz naknadu (u smislu članka 2. Direktive o PDV-u) na teritoriju države članice (u smislu članka 5. te direktive) obavlja porezni obveznik koji djeluje u tom svojstvu (u smislu članka 9. iste direktive). To vrijedi ako nije primjenjivo nijedno od izuzeća predviđenih u glavi IX. Direktive o PDV-u.

32. Kriterij teritorijalnog područja primjene u ovom je predmetu nedvojbeno zadovoljen. Stoga se na njega neću više osvrtni te ću svoju analizu usredotočiti na ostale čimbenike.

<sup>4</sup> Presude od 5. veljače 1981., *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, t. 14.) i od 1. travnja 1982., *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, t. 10.). Kako sam drugdje naveo, bez poznavanja elementa protučinidbe nije moguće pretpostaviti postojanje ikakva elementa naknade za „isporuku robe”. Vidjeti moje mišljenje u predmetu *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:112, t. 57.).

### 1. Isporuka robe uz naknadu?

33. Članak 2. Direktive o PDV-u predviđa transakcije koje podliježu PDV-u. On pojašnjava, među ostalim, da je „isporuka robe uz naknadu” transakcija koja podliježe PDV-u. To je protumačeno na način da je zakonodavac Unije htio oporezovati samo potrošnju „uz naknadu”, to jest samo transakcije u kojima je za isporuku robe pružena uzajamna protučinidba<sup>5</sup>. Takva se „naknada” smatra (barem određenom, ponekad čak subjektivnom) vrijednošću robe o kojoj je riječ, a ne vrijednošću procijenjenom prema objektivnim kriterijima<sup>6</sup>.

34. „Naknada” također mora biti „izravno i neposredno povezana” s oporezovanom aktivnosti o kojoj je riječ<sup>7</sup>. Sudsku praksu tumačim na način da u tom pogledu propisuje dva kumulativna uvjeta. Kao prvo, da mora postojati određena „uzročnost” u plaćanju. Drugim riječima, da se za osobu može smatrati da plaća za konkretnu robu ili uslugu<sup>8</sup>. Kao drugo, da se plaćanje izvršava u okviru „pravnog odnosa” između dviju stranaka transakcije<sup>9</sup>.

35. Ovdje bih trebao istaknuti da uporabu izraza „pravni odnos” u sudskoj praksi smatram pomalo nesretnom. Moguće su transakcije koje su izvršene u okviru „pravnog odnosa”, ali koje nisu obuhvaćene područjem primjene članka 2. Direktive o PDV-u. Tako se u predmetu *Apple and Pear Development Council* nedvojbeno radilo o „pravnom odnosu” između komercijalnih uzgajivača jabuka i krušaka u Engleskoj i Walesu i tijela koje je bilo zakonom zaduženo za promicanje njihovih interesa (u kojem je članstvo bilo obvezno), iako je Sud utvrdio da godišnja pristojba koju je plaćao svaki uzgajivač jabuka i krušaka nije bila dovoljno razmjerna pojedinačnoj „koristi” koja je proizlazila iz aktivnosti tog tijela<sup>10</sup>. Iz toga proizlazi da je pojam „pravni odnos” slojevitiji nego što se to na prvi pogled čini.

36. Prema mojem mišljenju, u takvim situacijama „pravni odnos” znači „razmjernost koristi” povezane s izvršenim plaćanjem. Drugim riječima, zahtijevani „pravni odnos” postoji samo ako stranka koja daje protučinidbu ujedno ostvaruje određenu „korist” razmjernu toj protučinidbi. Ta „razmjernost koristi” nije postojala u predmetu *Apple and Pear Development Council* jer su se zadaće tijela odnosile na zajedničke interese uzgajivača kao kolektiva, zbog čega su koristi koje su za pojedinačne uzgajivače proizlazile iz obavljanja tih zadaća proizlazile „neizravno iz koristi koje je sektor ostvarivao kao cjelina”<sup>11</sup>.

37. Isti je pristup vidljiv i u presudi *Komisija/Finska*, u kojoj je Sud utvrdio da skromna naknada za usluge pravne pomoći, koja se izračunavala na temelju dohotka primateljâ pravne pomoći, nije bila razmjerna primljenim uslugama, iako je postojao pravni odnos<sup>12</sup>. Slično tomu, Sud je u presudi *Tolsma*, u kojoj nije postojao „pravni odnos”, utvrdio da nije postojala razmjernost između donacija usputnih prolaznika uličnom sviraču i koristima koja se dobivala od njegovih glazbenih izvedbi na javnom mjestu<sup>13</sup>.

5 Vidjeti sudsku praksu navedenu u bilješki 4 ovog mišljenja.

6 Vidjeti presudu od 13. lipnja 2018., *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431, t. 43.).

7 Vidjeti, primjerice, presudu od 3. srpnja 2019., *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, t. 21. i navedenu sudsku praksu).

8 Vidjeti presudu od 5. veljače 1981., *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, t. 12.).

9 Vidjeti presude od 3. ožujka 1994., *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 17.) i od 10. studenoga 2016., *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

10 Presuda od 8. ožujka 1988., *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, t. 14.).

11 *Ibid.*, t. 14.

12 Presuda od 29. listopada 2009., *Komisija/Finska* (C-246/08, EU:C:2009:671, t. 50. i 51.).

13 Presuda od 3. ožujka 1994., *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 17.).

38. Nasuprot tomu, „razmjernost koristi” utvrđena je u presudama Kennemer Golf i Le Rayon D’Or, u kojima se paušal za „stalnu” raspoloživost usluge (mogućnost korištenja terena za golf odnosno primanja skrbi na zahtjev) smatralo „naknadom”, iako te usluge zapravo nisu korištene<sup>14</sup>.

39. Ukratko, čini se da kriterij „pravnog odnosa” stoga ima i formalne i materijalne aspekte. Povrh (ili unutar) formalnog uvjeta da mora postojati određena vrsta strukturiranog pravnog odnosa između stranaka transakcije, pojam pravnog odnosa povezan je s idejom naknade. Njime se želi obuhvatiti svaka razmjena uzajamnih koristi koje imaju barem nekakvu ekonomsku vrijednost, u okviru koje se može slijediti uzročna veza između činidaba koje izvršavaju obje stranke.

## 2. *Gospodarska aktivnost?*

40. Članak 9. Direktive o PDV-u odnosi se na „porezne obveznike”. U skladu s člankom 9. stavkom 1. prvim podstavkom, porezni obveznik je „svaka osoba” koja samostalno provodi „gospodarsku aktivnost” na „bilo kojem mjestu”, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. U drugom podstavku te odredbe potom se navodi što je „gospodarska aktivnost”.

41. S obzirom na općenit tekst te odredbe, „porezni obveznik” je svaka osoba koja se na bilo kojem mjestu bavi gospodarskom aktivnošću<sup>15</sup>. Slično tomu, pojam „gospodarska aktivnost” široko se tumači te je objektivne prirode, u smislu da je se ocjenjuje samu po sebi, neovisno o njezinim ciljevima i rezultatima<sup>16</sup>.

42. Nakon pojašnjenja pravnog testa koji proizlazi iz članaka 2. i 9. Direktive o PDV-u, sada ću se okrenuti predmetnom slučaju.

## C. *Predmetni slučaj*

43. U skladu s člankom 15. Direktive o PDV-u, „energija za grijanje” smatra se materijalnom imovinom.

44. Predmetni slučaj može se u biti odnositi na dva različita scenarija: onaj u kojem se energija za grijanje isporučuje za *zajedničke dijelove* nekretnine o kojoj je riječ i onaj u kojem se isporučuje za njezine *dijelove u pojedinačnom vlasništvu*. Pretpostavljam da u obama slučajevima vlasnici tužitelju daju neku protučinidbu za isporuke robe (energije za grijanje), bilo *izravno* ili *neizravno*<sup>17</sup>.

45. Prije razmatranja svakog od tih scenarija zasebno, želio bih prokomentirati dva poprečna smjera argumentacija iznesenih u predmetnom slučaju koji su primjenjivi neovisno o scenariju koji se promatra.

46. Prva argumentacija odnosi se na prirodu „gospodarske aktivnosti”. Njemačka vlada i Komisija smatraju da predmetnu transakciju nije moguće smatrati „gospodarskom aktivnosti”, s obzirom na *istovjetnost subjekata* koji čine zajednicu vlasnika nekretnina (tužitelj, koji je u biti vlasnici) i primatelje energije za grijanje (koji su također vlasnici). Komisija navodi da se to odnosi i na opće održavanje, popravljavanje i ostale usluge koje tužitelj pruža vlasnicima. Ništa od navedenog nije obuhvaćeno područjem primjene Direktive o PDV-u.

14 Presude od 21. ožujka 2002., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, t. 40. do 42.) i od 27. ožujka 2014., Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, t. 37.)

15 Kako to ističu Terra i Kajus, za potrebe Direktive o PDV-u to znači da se „prodavač sataya u Jakarti” smatra poreznim obveznikom jednako kao i „robna kuća u Amsterdamu”. Vidjeti Terra, B. J. M. i Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018., str. 371.

16 Vidjeti, među ostalim, presude od 5. srpnja 2018., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, t. 22.) i od 10. travnja 2019., PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, t. 41. i 42.).

17 O tome se detaljno govori u točkama 22. do 30. ovog mišljenja.



47. Ne mogu se složiti s tom argumentacijom.

48. Kao prvo, kada je riječ o prirodi isporuke o kojoj je riječ, u prvoj rečenici članka 9. stavka 1. engleske verzije Direktive o PDV-koristi se riječ „any” kako bi se istaknulo da „sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge [treba smatrati], gospodarskom aktivnosti”. Nadalje, odnos između apstraktnih i tipoloških definicija u prvom i drugom podstavku te odredbe implicira, prema mojem mišljenju, da je zakonodavac Unije htio da pojam „gospodarska aktivnost” obuhvaća što je moguće širi raspon aktivnosti<sup>18</sup>.

49. Kao drugo i prema mojem mišljenju ključno, tužitelj je prema njemačkom pravu, kako to sud koji je uputio zahtjev ističe, zasebna pravna osoba. Stoga jedan pravni subjekt isporučuje energiju za grijanje trima pravnim subjektima. Svakako razumijem da tužitelja, u gospodarskom smislu, čine i neke od osoba koje imaju koristi od njegovih aktivnosti. Međutim, preklapanje gospodarskih interesa nije razlog za potpuno zanemarivanje jasnog pravnog razlikovanja koje postoji u nacionalnom pravu. Dakle, ne radi se o istovjetnosti subjekata i samoisporukama.

50. Stoga ne vidim zašto isporuke energije za grijanje koje izvršava pravna osoba različita od njihova primatelja ne bi bile „gospodarska aktivnost” u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u. Čak i ako bi se radilo o nekoj drugoj gospodarskoj aktivnosti, taj zaključak bio bi isti: ako bi tužitelj dobivao protučinidbe za, primjerice, čišćenje zajedničkih dijelova, održavanje pročelja zgrade ili čak popravljavanje portafona na ulaznim vratima, izvršavao bi pojedinačne „gospodarske aktivnosti” na isti način kao što to radi kada je riječ o isporukama energije za grijanje u predmetnom slučaju. Sve su te aktivnosti obuhvaćene područjem primjene članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u<sup>19</sup>.

51. Druga argumentacija odnosi se na prirodu članka 4. točke 13. UStG-a. Njemačka vlada iznosi dva zapažanja u tom pogledu. Kao prvo, člankom 4. točkom 13. UStG-a u nacionalno pravo prenosi se izuzeće predviđeno člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive o PDV-u, koje se odnosi na „leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine”. Kao drugo, njemačka vlada tvrdi da izuzeću predviđenom člankom 4. točkom 13. UStG-a u prilog ide izjava Vijeća i Komisije. Tom je izjavom, sadržanom u zapisniku Vijeća o donošenju Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ<sup>20</sup> (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), navedeno da države članice od PDV-a mogu izuzeti, među ostalim, isporuke energije za grijanje.

52. Ne mogu se složiti ni s jednom od tih tvrdnji.

53. Članak 135. stavak 1. točka (l) Direktive o PDV-u predviđa jednu od aktivnosti koje države članice mogu izuzeti od PDV-a. Ta odredba ne definira „leasing ili iznajmljivanje” niti u tu svrhu upućuje na nacionalno pravo<sup>21</sup>. Međutim, ona je izuzeće od redovne obveze plaćanja PDV-a te je se mora usko tumačiti<sup>22</sup>.

18 Vidjeti u tom pogledu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, t. 25.).

19 *Gospodarska* priroda takvih aktivnosti dodatno se može ilustrirati misaonim eksperimentom: bi li takve aktivnosti redovno, u zamjenu za naknadu, mogao obavljati drugi (vanjski) subjekt (ne tužitelj)? Odgovor na to pitanje nužno je potvrđan: naravno da energiju za grijanje može (a to često i jest slučaj) isporučivati vanjsko društvo u zamjenu za naknadu, slično angažiranju društva za popravljavanje pokvarenog dizala u zgradi.

20 Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.)

21 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da potreba za ujednačenom primjenom prava Unije i načelo jednakosti zahtijevaju da pojmovi iz odredbe prava Unije koja ne sadržava nikakvo izričito upućivanje na pravo država članica trebaju u cijeloj Uniji imati autonomno i ujednačeno tumačenje, koje treba dati uzimajući u obzir kontekst odredbe i cilj predmetnog propisa (vidjeti, primjerice, presudu od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, t. 38. i navedenu sudsku praksu)).

22 Kao najnoviji primjer, vidjeti presudu od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, t. 22.).

54. Kao prvo, u tekstu na prvi pogled nema argumenata u prilog stajalištu njemačke vlada da isporuke energije za grijanje – a zapravo i isporuke sve robe koja nije nepokretna imovina – koje zajednica vlasnika nekretnine izvršava tim vlasnicima trebaju biti obuhvaćene tim izuzećem. Nije mi jasno kako bi se „isporuke energije za grijanje za potrošnju u nekretnini” mogle, prema ijednom razumnom (a zasigurno ne prema uskom) tumačenju, podvesti pod „leasing ili iznajmljivanje nepokretne imovine”. Prvonavedeno je jednostavno potpuno drukčija aktivnost, koja ima nekakve veze s „imovinom”, ali to je manje-više to.

55. Kao drugo, pretpostavljajući da su vlasnici od tužitelja uzeli nepokretnu imovinu u leasing ili najam (a nisu, kako to proizlazi iz činjeničnog stanja predmeta) te da je tužitelj naveo da je potrošnja energije za grijanje dio obveznog „najmovnog paketa”, moglo bi se tvrditi da je isporuka energije za grijanje dio transakcije iznajmljivanja. Međutim, sudska praksa „pomoćnu” isporuku izuzima od PDV-a samo u mjeri u kojoj dijeli porezni tretman „glavne” isporuke te ako ne čini cilj kupaca ili isporuku koja ima vlastitu svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne isporuke<sup>23</sup>. Da bi se utvrdila priroda isporuke u tom smislu, potrebno je ocijeniti bitne značajke transakcije<sup>24</sup>.

56. Iako je na nacionalnom sudu da to utvrdi, ističem da u predmetnom slučaju ništa ne upućuje na to da su isporuke grijanja kao „pomoćna” aktivnost dio transakcije „leasinga ili iznajmljivanja”, koja je, ako postoji, „glavna” aktivnost u svrhu izuzeća na temelju članka 135. stavka 1. točke (l) Direktive o PDV-u<sup>25</sup>. Čak i da jesu, ozbiljno bih dvojio je li takvo okupljanje aktivnosti u načelu moguće prema Direktivi o PDV-u. Isporuke energije za grijanje stoga bi bilo teško smatrati obuhvaćenima posebnim aspektom te izuzete „glavne” aktivnosti<sup>26</sup>.

57. Kao treće, i ne dovodeći u pitanje mogu li se isporuke energije za grijanje u određenim okolnostima smatrati sporednima, one su u svakom slučaju „aktivna” transakcija. Kako je to Sud utvrdio, člankom 135. stavkom 1. točkom (l) Direktive o PDV-u od PDV-a se željelo izuzeti samo „pasivnu” transakciju „leasinga ili iznajmljivanja nepokretne imovine”<sup>27</sup>. Kako to Komisija pravilno ističe, presudom Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie jasno je utvrđeno da „aktivne” transakcije, kao što su „isporuka električne energije, grijanja i vode te zbrinjavanje otpada, koji idu uz taj zakup, predstavljaju jedinstvenu uslugu ili više zasebnih i neovisnih usluga koje se u odnosu na PDV trebaju ocjenjivati odvojeno”<sup>28</sup>.

58. Odgovor je još jednostavniji kada je riječ o izjavi Komisije i Vijeća u pogledu Šeste direktive. Iz sudske prakse jasno proizlazi da takvi akti nemaju nikakvu pravnu vrijednost te da je na njih moguće pozvati se samo kada se na njihov sadržaj upućuje u tekstu odredbe o kojoj je riječ<sup>29</sup>. To je zato što se adresati zakonodavstva o kojem je riječ moraju moći osloniti na njegov sadržaj<sup>30</sup>.

59. Isporuke energije za grijanje ne navode se u članku 135. stavku 1. točki (l) Direktive o PDV-u. Ne spominju se ni u odredbi Šeste direktive koja mu je prethodila, to jest u njezinu članku 13.B točki (b), na koju se navedena izjava odnosi. Stoga se na tu izjavu nije moguće pozivati.

23 Vidjeti presudu od 19. prosinca 2018., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

24 Vidjeti presudu od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

25 Vidjeti u tom pogledu presude od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 7. do 10. i 31.); od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, t. 23.); od 27. lipnja 2013., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, t. 24.) i od 19. prosinca 2018., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 40.).

26 Slično tomu, vidjeti presudu od 6. svibnja 2010., Komisija/Francuska (C-94/09, EU:C:2010:253, t. 34.).

27 Presude od 4. listopada 2001., „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, t. 52.) i od 28. veljače 2019., Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, t. 19.). Vidjeti također mišljenje nezavisne odvjetnice V. Trstenjak u predmetu RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2008:697, t. 32.).

28 Presuda od 16. travnja 2015., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, t. 47.)

29 Vidjeti, među ostalim, presudu od 14. ožujka 2013., Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, t. 52.).

30 Vidjeti presudu od 17. listopada 1996., Denkavit i dr. (C-283/94, C-291/94 i C-292/94, EU:C:1996:387, t. 29.).

60. Razmotrivši opće, poprečne argumente, sada ću se okrenuti dvama scenarijima koji su mogući u predmetnom slučaju.

### 1. Scenarij 1: grijanje zajedničkih dijelova

61. Kao podsjetnik, prvi scenarij pretpostavlja da tužitelj isporučuje energiju za grijanje vlasnicima *kolektivno*. Dakle, energija za grijanje isporučuje se u zajedničkom interesu vlasnika te se s obzirom na to i koristi. Vlasnici tužitelju za isporuke energije za grijanje plaćaju *izravno* ili *neizravno*.

62. Budući da sam zaključio da su isporuke grijanja gospodarska aktivnost, sljedeće pitanje koje se postavlja jest – izvršavaju li se one uz naknadu u smislu članka 2. Direktive o PDV-u. S obzirom na to da nemam spoznaja o plaćanjima ili fakturiranjima koji su dogovoreni između tužitelja i vlasnika, mogu pružiti tek poneke, prilično neodređene smjernice o kriterijima koji bi mogli biti relevantni za sud koji je uputio zahtjev.

63. Kao prvo, ovisno o vrsti protučinidbe i fakturiranja, vjerojatno je da u naknadi koja se plaća postoji određena uzročnost<sup>31</sup>, osim, naravno, ako se tužitelj nalazi u malo vjerojatnom scenariju u kojem mu vlasnici ništa ne plaćaju za isporučenu im energiju za grijanje.

64. Kao drugo, postoji li „pravni odnos” u okviru kojeg se provodi strukturirana razmjena činidbi? Takav „pravni odnos” pretpostavlja ne samo „suglasnost volja” nego i razmjernu „korist” za platitelja<sup>32</sup>. To za predmetni slučaj znači sljedeće.

65. Tužitelj po samoj svojoj naravi ne djeluje u interesu ili prema uputama pojedinačnih vlasnika. Ako energiju za grijanje isporučuje za potrebe grijanja zajedničkih dijelova nekretnine o kojoj je riječ, tužitelj svoje zadaće vjerojatno obavlja *u korist i u zajedničkom interesu cijele te nekretnine*. Naknada koju prima za obavljanje svojih aktivnosti (kao što su isporuke energije za grijanje) nema stvarne poveznice s „koristi” razmjernoj *pojedinačnim udjelima* vlasnika u ukupnoj „naknadi” koja se plaća za tu transakciju<sup>33</sup>. Svaka „korist” koju primaju pojedinačni vlasnici neizravno proizlazi iz koristi koje vlasnici imaju kolektivno, iako se ne može isključiti da neki vlasnici u određenim okolnostima imaju više koristi od isporuka energije za grijanje od drugih<sup>34</sup>.

66. Drugim riječima, pojedinačna „korist” stoga je nedovoljno razmjerna izvršenom plaćanju. Zbog toga veza između plaćene naknade i primljene transakcije nije dovoljno izravna da bi bila obuhvaćena člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u<sup>35</sup>.

67. Točno je da su vlasnici, barem prema njemačkom pravu te podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, pravno obvezni snositi svoj dio ukupnih tužiteljevih izdataka i troškova<sup>36</sup>. Međutim, ne smatram da postojanje pravne obveze članstva u zasebnom subjektu (kao u predmetu Apple and Pear Development Council) ili obveze plaćanja razmjernog dijela ukupnih troškova tog tijela (kako bi u

31 Kako je to navedeno u točkama 26. do 30. ovog mišljenja

32 Kako je to navedeno u točkama 34. do 39. ovog mišljenja

33 Vidjeti također presudu od 3. ožujka 1994., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14.), u kojoj je to nazvano nepostojanjem „uzajamne činidbe”.

34 Najbolji primjer u tom pogledu bio bi dobro održavan zajednički vrt u prizemlju zgrade, od kojeg bi vlasnici stanova u prizemlju imali više neizravne koristi nego vlasnici stanova na višim katovima. Vidjeti u tom pogledu presudu od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, t. 14.).

35 To je u tom smislu doista u skladu s odlukom Conseil d'Etat od 7. prosinca 2001. u predmetu br. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273. 20011207, na koju upućuje sud koji je uputio zahtjev.

36 Taj zaključak izvodi iz članka 16. stavka 2. *Wohnungseigentumsgesetz* (Zakon o etažnom vlasništvu i trajnom stanarskom pravu).

predmetnom slučaju zahtijevalo njemačko pravo) utvrđuje postoji li „razmjernost koristi”. Naravno, u svakom slučaju, nepostojanje nadzora ili bilo kakvog elementa suglasnosti može se smatrati „upućivanjem” na to da transakcija nije „*ni u jednom stvarnom smislu plaćanje za određenu aktivnost*”<sup>37</sup>, ali ono ne određuje odnos između predmetne aktivnosti i izvršenog plaćanja.

68. To je razlog zbog kojeg, prema mojem mišljenju, prilikom isporuka energije za grijanje prema prvom scenariju, ako su namijenjene zajedničkim dijelovima nekretnine o kojoj je riječ, također može nedostajati „razmjernost koristi” ako vlasnici nisu pravno obvezni snositi tužiteljeve izdatke i troškove. U tim okolnostima isporuke energije za grijanje izvršavaju se u zajedničkom interesu vlasnika te se stoga ne izvršavaju „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u.

69. Prema tome, da je činjenično stanje ovog predmeta takvo, smatrao bih da se članak 4. točka 13. UStG-a ne protivi Direktivi o PDV-u. Naime, u tom slučaju i u toj mjeri, članak 4. točku 13. UStG-a moglo bi se smatrati pukim pojašnjenjem aktivnosti u nacionalnom pravu koja u svakom slučaju ne podliježe PDV-u.

## 2. Scenarij 2: grijanje dijelova u pojedinačnom vlasništvu

70. U drugom scenariju tužitelj vlasnicima energiju za grijanje isporučuje *pojedinačno*, za njihovu osobnu uporabu unutar njihovih dijelova nekretnine o kojoj je riječ. Te se isporuke u tom slučaju pružaju u pojedinačnom interesu vlasnika. Energija za grijanje ne koristi se u zajedničkim dijelovima nekretnine. Vlasnici tužitelju plaćaju *izravno* ili *neizravno*.

71. Kriterij „uzročnosti”, koja mora postojati da bi se radilo o naknadi, u ovom će scenariju, još više nego u prvom, vjerojatno biti ispunjen. Naime, dok su u slučaju u kojem pojedinačni vlasnici prilikom grijanja zajedničkih dijelova nekretnine redovito moraju snositi svoj dio troškova moguće razne vrste paušalnih i jednokratnih iznosa ili drugih vrsta mješovitih plaćanja, kod onoga što je u biti privatna potrošnja prilično je teško zamisliti da bi se primjenjivala ista vrsta dogovora.

72. Ipak, smatram da je razlikovni čimbenik drugog scenarija postojanje razmjerne „koristi” za pojedinačne vlasnike. Naime, ako vlasnici primaju isporuke energije za grijanje za *pojedinačnu uporabu* te tužitelju za to daju protučinidbu, ta se protučinidba konkretno odnosi na aktivnost koja vlasnicima pruža dovoljno izravnu i razmjernu korist. Nipošto ne sugeriram da korist mora biti razmjerna *novčanoj* vrijednosti izvršenog plaćanja. Direktiva o PDV-u ne vodi računa o lošem poslovnom odlučivanju. Umjesto toga, poanta je u tome je li primljena korist dovoljno izravna da bi se moglo smatrati da se pruža „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u. Ako jest, pruža se „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u.

73. Ti zaključci vrijede neovisno o načinu plaćanja. Očito, kada se na isporuke grijanja odgovara *izravnim* plaćanjem na temelju posebnog računa, ono će nedvojbeno biti razmjerno koristi koja se ostvaruje grijanjem. Način davanja protučinidbe može biti drukčiji, ali taj će zaključak vjerojatno i dalje vrijediti. Ako vlasnik *neizravno* plaća transakciju isporuke energije za grijanje, primjerice tako što plaća redoviti paušalni iznos, to je plaćanje također razmjerno ostvarenoj koristi te je transakcija stoga izvršena „uz naknadu” jer obuhvaća, barem djelomično, aktivnost koja se obavlja za *pojedinačnu korist vlasnika*.

<sup>37</sup> Mišljenje nezavisnog odvjetnika G. Slynna u predmetu Apple and Pear Development Council (102/86, neobjavljeno, EU:C:1987:466, str. 1461.).

74. Kako to proizlazi iz presuda Kennemer Golf i Le Rayon d'Or, to vrijedi čak i ako iznos nije moguće povezati sa svakom pojedinačnom uporabom energije za grijanje<sup>38</sup>. „Razmjernost koristi” stoga postoji i kada je riječ o transakciji koja obuhvaća „mješovite troškove”. To jest u slučaju kada tužitelj za vlasnike *kollektivno* obavlja razne aktivnosti te im, dodatno, *pojedinačno* isporučuje grijanje. U tom se slučaju barem dio protučinidbe odnosi konkretno na *pojedinačnu* potrošnju. Stoga je transakcija postala djelomično razmjerna te je u toj mjeri izvršena „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u i podliježe PDV-u.

75. Članak 4. točka 13. UStG-a u tim bi okolnostima izuzimao transakciju od redovne obveze plaćanja PDV-a u Njemačkoj, dok bi ista transakcija podliježala PDV-u u drugim državama članicama ili možda čak i u samoj Njemačkoj<sup>39</sup>, protivno načelu porezne neutralnosti<sup>40</sup>. Izuzimanje isporuka energije za grijanje od PDV-a na temelju članka 4. točke 13. UStG-a u tom bi se slučaju protivilo Direktivi o PDV-u.

76. S obzirom na prethodno navedeno, na nacionalnom je sudu da ocijeni pojedinosti dogovora između tužitelja i vlasnika, uzimajući u obzir u ovom mišljenju razmotrenu „razmjernost koristi” izvršenih plaćanja za isporuke energije za grijanje, ako se plaćanja uopće izvršavaju. Ako nacionalni sud utvrdi da u predmetnoj transakciji postoji element razmjernosti, uvjet iz članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u da transakcija mora biti izvršena „uz naknadu” vjerojatno će biti ispunjen te će transakcija u toj mjeri podliježati PDV-u.

## V. Zaključak

77. Predlažem Sudu da na pitanje koje je uputio Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud, Baden-Württemberg, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da joj se ne protive nacionalne odredbe koje od poreza na dodanu vrijednost izuzimaju isporuke energije za grijanje koje zajednica vlasnika nekretnina izvršava tim vlasnicima ako se protučinidba koju zajednica dobiva u zamjenu za isporuke energije za grijanje odnosi samo na izdatke i troškove povezane s isporukama energije za grijanje zajedničkim dijelovima nekretnine.

Suprotno, Direktivu 2006/112/EZ treba tumačiti na način da joj se protive iste odredbe nacionalnog prava ako se protučinidba koju zajednica dobiva u zamjenu za isporuke energije za grijanje odnosi, u cijelosti ili djelomično, na isporuke energije za grijanje dijelovima nekretnine koji su u pojedinačnom vlasništvu.

Na nacionalnom je sudu da provjeri u kojim se okolnostima u glavnom postupku izvršava protučinidba za isporuke energije za grijanje.

38 Vidjeti osobito presude od 21. ožujka 2002., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, t. 40.) i od 27. ožujka 2014., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, t. 37.).

39 Ponovno podsjećam, pojedinačnu potrošnju energije za grijanje (ili električne energije ili vode) za pojedinačne stanove u kojima stanuju vlasnici ili za stanove u najmu uobičajeno osigurava treća strana te one podliježu PDV-u. Samo se u prilično specifičnim okolnostima, poput onih u ovom predmetu, dogodilo to da zajednica vlasnika počne izvršavati, povrh svojih uobičajenih (komunalnih) zadaća, i druge (individualizirane) komercijalne isporuke i tako praktično stvori nesklad između, s jedne strane, svoje općenito utvrđene pravne naravi i, s druge strane, konkretne, praktično gospodarske aktivnosti.

40 Vidjeti, primjerice, presudu od 19. prosinca 2019., Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, t. 36. i navedenu sudsku praksu).