



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHAŁA BOBEKA
przedstawiona w dniu 10 września 2020 r.¹

Sprawa C-449/19

WEG Tevesstraße przeciwko Finanzamt Villingen-Schwenningen

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

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

I. Wprowadzenie

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

2. W tym kontekście Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych w Badenii-Wirtembergii, Niemcy) zmierza do upewnienia się, czy dyrektywa 2006/112/WE² (zwana dalej „dyrektywą VAT”) stoi na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego, zgodnie z którym dostawa ciepła przez wspólnoty właścicieli lokali na rzecz tychże właścicieli jest zwolniona z VAT. Udzielając odpowiedzi na to pytanie, Trybunał będzie miał sposobność dostarczyć wskazówek odnośnie do zagadnienia, kiedy wynagrodzenie w zamian za dostawę towarów (takich jak ciepło) jest uważane za wystarczająco proporcjonalne do „korzyści” uzyskanej z tej transakcji, aby była ona „odpłatna” w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT.

¹ Język oryginału: angielski.

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

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Motyw 4 dyrektywy VAT stanowi:

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

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

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

1) dzierżawę i wynajem nieruchomości”.

B. Prawo niemieckie

1. Niemiecka ustawa o podatku od wartości dodanej

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

„§ 1 – Transakcje podlegające opodatkowaniu

1. Podatkowi obrotowemu podlegają następujące transakcje:

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

[...]

§ 4 – Zwolnienia z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług

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

[...]

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

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

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

„§ 10 – Zasady ogólne

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

[...]

§ 16 – Wynagrodzenia, opłaty oraz koszty

[...]

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

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

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

10. WEG Tevesstraße (zwany dalej „stroną skarżącą”) jest wspólnotą właścicieli lokali. Tymi właścicielami są trzy osoby prawne (prywatna spółka, organ publiczny oraz gmina, zwani dalej „właścicielami”). Wynikałoby, że stronie skarżącej powierzono zarządzanie nieruchomością wykorzystywaną do różnych celów, położoną w kraju związkowym Badenia-Wirtembergia (zwaną dalej „przedmiotową nieruchomością”). Nieruchomość składa się z 20 lokali pod najem, działu organu publicznego oraz jednostki organizacyjnej gminy.

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

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

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

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

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

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

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

IV. Analiza

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

A. Uwagi wstępne

18. Sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy przepisy dyrektywy VAT stoją na przeszkodzie temu, aby przepisy państw członkowskich zwalniały z VAT dostawę ciepła przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz tychże właścicieli.

19. Biorąc pod uwagę konieczność jednolitej podstawy wymiaru VAT³, wyłączenie transakcji z VAT może mieć miejsce w dwóch przypadkach: i) gdy w ogóle nie ma miejsca żadna transakcja podlegająca opodatkowaniu; lub ii) gdy ma zastosowanie jedno ze zwolnień wymienionych w sposób ograniczony w tytule IX dyrektywy VAT.

20. Oba te względy wymagają szczegółowego przedstawienia okoliczności faktycznych leżących u podstaw spornej transakcji. W niniejszej sprawie postanowienie odsyłające jest mało szczegółowe, co utrudnia wyciągnięcie wniosków odnośnie do któregośkolwiek z tych przypadków bez wiedzy na temat wielu zmiennych dotyczących okoliczności faktycznych. Uważam zatem za konieczne przedstawienie okoliczności faktycznych w sposób, w jaki je zrozumiałem, jak również poczynienie pewnych założeń, które nieuchronnie zakreślą odpowiedź, jakiej mogą udzielić na pytanie przedłożone przez sąd odsyłający.

21. Dwie grupy zmiennych siłą rzeczy kształtują moją opinię. Są one następujące.

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

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

22. Sąd odsyłający wskazuje zarówno w postanowieniu odsyłającym, jak i w pytaniu prejudycjalnym, że to strona skarżąca dostarcza „die Wohnungseigentümer” (właścicielom) ciepło powstające w wyniku wytwarzania energii elektrycznej. Podkreślam okoliczność, że ciepło jest dostarczane tym osobom prawnym, aby tym samym wskazać, iż w aktach sprawy brak jest dowodów pozwalających uznać, że ciepło jest dostarczane najemcom 20 lokali również stanowiących część przedmiotowej nieruchomości (i których własność również nie jest jasna). Zresztą zdaje się, iż żaden z najemców nie jest uczestnikiem tej transakcji.

23. Tym samym powstają dalsze komplikacje: czy postanowienie sądu odsyłającego należy odczytywać dosłownie? Pytanie to wynika z okoliczności, że użycie rodzajnika określonego „die” przed wyrazem „Wohnungseigentümer” wskazuje na użycie liczby mnogiej, co może sugerować, że do Trybunału zwrócono się o wydanie opinii na temat dostawy ciepła właścicielom *zbiorowo*, a więc prawdopodobnie do *zbiorowego* wykorzystania w częściach wspólnych. Czy też sąd odsyłający należy rozumieć w ten sposób, że ciepło jest dostarczane *zbiorowo* na rzecz „die Wohnungseigentümer”, lecz na *osobisty* użytek w częściach przedmiotowej nieruchomości stanowiących *indywidualny przedmiot własności*?

24. Postanowienie odsyłające nie zawiera żadnej jasnej wskazówki w jednym ani w drugim kierunku. Paragraf 4 ust. 13 UStG jest również niejasny. Odnośna jego część stanowi jedynie, bez szczegółowych wyjaśnień, że dostawa ciepła przez wspólnotę właścicieli lokali na rzecz „die Wohnungseigentümer” jest zwolniona z VAT.

25. Ten brak precyzji skutkuje zatem istnieniem dwóch ewentualnych scenariuszy. Po pierwsze, mamy tu do czynienia z ogrzewaniem *części wspólnych*. W tym przypadku strona skarżąca dostarcza właścicielom ciepło *zbiorowo* w tym znaczeniu, że albo właściciele, albo strona skarżąca (a być może nawet bezpośrednio strona skarżąca w imieniu właścicieli) ogrzewa części wspólne przedmiotowej nieruchomości dla potrzeb *zbiorowej* konsumpcji i korzystania z niej. Po drugie, chodzi o ogrzewanie *części stanowiących przedmiot indywidualnej własności*. W takim scenariuszu strona skarżąca także dostarcza właścicielom ciepło, ale w zdecydowanie odmienny sposób. W takiej sytuacji właściciele otrzymują ciepło bezpośrednio do swoich wyznaczonych części przedmiotowej nieruchomości oraz zużywają je *indywidualnie*.

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

26. Jak słusznie podnoszą rząd niemiecki i Komisja, postanowienie sądu odsyłającego milczy na temat kwestii wynagrodzenia. Nic bowiem nie wskazuje na to, by wynagrodzenie *w ogóle* było zapewniane. Brak jest również wyjaśnień co do sposobu, w jaki wynagrodzenie byłoby obliczane.

27. W rzeczy samej, bez wynagrodzenia nie dochodzi do transakcji podlegającej opodatkowaniu⁴.

28. Dla potrzeb mojej oceny przyjmę jednak, że właściciele zapewniają pewne wynagrodzenie na rzecz skarżącej z tytułu dostawy ciepła; jest bowiem mało prawdopodobne, by sąd odsyłający w ogóle przedłożył takie pytanie w przypadku braku jakiegokolwiek wynagrodzenia.

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

29. Ponadto konstrukcja systemu wynagrodzenia i sposób jego obliczania mają także znaczenie. Z jednej strony, może być wystawiana konkretna faktura z tytułu konkretnych kosztów. Innymi słowy, każda płatność z tytułu dostawy ciepła jest przypisana, a tym samym uiszczana *bezpośrednio* na pokrycie tego konkretnego wydatku. Z drugiej strony, dostawa ciepła może stanowić część większej grupy usług świadczonych przez stronę skarżącą. Właściciele uiszczaliby zatem prawdopodobnie regularny ryczałt przeznaczony na pokrycie różnych kosztów bieżących, w tym dostawy ciepła. W takiej sytuacji sposób wystawiania faktur dotyczyłby całości (lub części) tych bieżących świadczeń, z ewentualnym zestawieniem kosztów. Wynagrodzenie byłoby przekazywane *pośrednio* na pokrycie kosztów „ogólnych”.

30. Podsumowując, obie zmienne, które nie są mi znane, ale moim zdaniem mają istotne znaczenie dla końcowej oceny sprawy, dotyczą nie tylko zagadnienia, czy ciepło dostarczane jest do *części wspólnych*, czy *części będących przedmiotem indywidualnej własności* wchodzących w skład przedmiotowej nieruchomości, lecz także tego, czy wynagrodzenie w zamian za tę dostawę płacone jest na pokrycie konkretnego kosztu („*bezpośrednio*”) czy też kosztu ogólnego („*pośrednio*”).

B. Kryterium prawne

31. Aby transakcja podlegała opodatkowaniu w rozumieniu dyrektywy VAT, musi być ona dokonana odpłatnie (wchodzić w zakres stosowania art. 2 dyrektywy VAT) na terytorium państwa członkowskiego (jak tego wymaga art. 5 tej dyrektywy) przez podatnika działającego w takim charakterze (w rozumieniu art. 9 tej dyrektywy). To znaczy, o ile nie ma zastosowania jedno ze zwolnień, o których mowa w tytule IX dyrektywy VAT.

32. W niniejszej sprawie spełnienie terytorialnego kryterium stosowania jest bezsporne. Nie będę mu poświęcał zatem więcej uwagi i skupię się w mojej analizie na pozostałych elementach.

1. Odpłatna dostawa towarów?

33. Artykuł 2 dyrektywy VAT określa transakcje podlegające opodatkowaniu VAT. Precyzuje on między innymi, że „odpłatna dostawa towarów” stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu VAT. Przepis ten jest interpretowany w ten sposób, że prawodawca Unii zamierzał opodatkować wyłącznie konsumpcję „odpłatną”, czyli taką, w przypadku której wynagrodzenie jest wypłacane w zamian za odpowiadającą mu dostawę towarów⁵. Owa „odpłatność” powinna stanowić wartość (przynajmniej pewną, niekiedy nawet subiektywną) przedmiotowego towaru, a nie wartość oszacowaną na podstawie obiektywnych kryteriów⁶.

34. Musi także zachodzić „bezpośredni związek” pomiędzy „odpłatnością” a przedmiotową opodatkowaną transakcją⁷. Rozumiem orzecznictwo w ten sposób, że ustanawia ono dwie łączne przesłanki w tym względzie. Po pierwsze, istnieje pewien rodzaj „związku przyczynowego” w zakresie zapłaty. Innymi słowy, daną osobę można postrzegać jako uiszczającą zapłatę za określony towar lub usługę⁸. Po drugie, dokonana płatność wynika ze „stosunku prawnego” pomiędzy stronami transakcji⁹.

⁵ Zobacz orzecznictwo przytoczone powyżej w przypisie 4.

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

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

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

⁹ Zobacz wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 17); a także z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

35. Posługiwanie się w orzecznictwie wyrażeniem „stosunek prawny” wydaje mi się nieco niefortunne. Mogą mieć miejsce transakcje wynikające ze „stosunku prawnego”, które nie są objęte zakresem stosowania art. 2 dyrektywy VAT. Sprawa Apple and Pear Development Council niewątpliwie dotyczyła „stosunku prawnego” pomiędzy komercyjnymi producentami jabłek i gruszek w Anglii i Walii a podmiotem mającym ustawowe zadanie ochrony ich interesów (do którego przynależność jest obowiązkowa), mimo że Trybunał orzekł, iż corocznie uiszczana opłata przez każdego producenta jabłek i gruszek nie była wystarczająco proporcjonalna do indywidualnej „korzyści” uzyskanej z działalności tego podmiotu¹⁰. Oznacza to, że pojęcie „stosunku prawnego” jest szersze niż może się to na pierwszy rzut oka wydawać.

36. Wydaje mi się, że „stosunek prawny” w tego rodzaju sytuacjach dotyczy raczej „proporcjonalności korzyści” związanej z dokonaną płatnością. Innymi słowy, wymagany „stosunek prawny” występuje wyłącznie w sytuacji, gdy strona płacąca wynagrodzenie także uzyskuje określoną „korzyść” proporcjonalną do tegoż wynagrodzenia. W sprawie Apple and Pear Development Council nie istniała „proporcjonalność korzyści”, bowiem funkcje rzeczonoego podmiotu były związane ze wspólnym, zbiorowym interesem producentów, w związku z czym ewentualne korzyści płynące z tych funkcji dla poszczególnych producentów wynikały „pośrednio z korzyści przypadających branży jako całości”¹¹.

37. To samo rozumowanie jest także widoczne w wyroku Komisja/Finlandia, w którym Trybunał orzekł, że świadczenie pomocy prawnej za niewielkie wynagrodzenie, obliczone na podstawie dochodów beneficjenta pomocy prawnej, nie pozostaje w proporcjonalnym związku z otrzymanymi usługami, mimo że stosunek prawny istniał¹². Podobnie w wyroku w sprawie Tolsma, w której co prawda nie występował „stosunek prawny”, Trybunał orzekł, że brak jest proporcjonalności pomiędzy darowiznami dokonаныmi przez przechodniów na rzecz grajka ulicznego a uzyskaną od niego korzyścią z tytułu grania na drodze publicznej¹³.

38. I odwrotnie, stwierdzono istnienie „proporcjonalności korzyści” w sprawach Kennemer Golf i Rayon D’Or, w których zapłata ryczałtu w zamian za „nieustanną” dostępność danej usługi (możliwość korzystania z pola golfowego lub uzyskania opieki na żądanie) została uznana za „odpłatność”, chociaż z tych usług faktycznie nie skorzystano¹⁴.

39. Podsumowując, kryterium „stosunku prawnego” zdaje się zatem przybierać zarówno aspekty formalne, jak i materialne. Oprócz (lub w ramach) formalnej przesłanki zaistnienia pewnego rodzaju ustrukturyzowanego stosunku prawnego pomiędzy stronami transakcji pojęcie stosunku prawnego jest powiązane z koncepcją odpłatności. Jest ona ukierunkowana na uchwycenie wymiany wzajemnych korzyści o choćby pewnej wartości gospodarczej, w ramach której istnieje możliwy do zidentyfikowania związek przyczynowy między dostawami dokonanyymi przez każdą ze stron.

2. Działalność gospodarcza?

40. Przedmiotem art. 9 dyrektywy VAT są „podatnicy”. Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy podatnikiem jest „każda osoba” prowadząca samodzielnie w „dowolnym miejscu” „jakakolwiek działalność gospodarczą”, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Akapit drugi tego przepisu określa, czym jest „działalność gospodarcza”.

10 Wyrok z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, pkt 14).

11 Ibidem, pkt 14.

12 Wyrok z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 50–51).

13 Wyrok z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 17).

14 Wyroki: z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 40–42); a także z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 37).

41. Zważywszy na pojemne brzmienie tego przepisu, każda osoba w dowolnym miejscu prowadząca jakąkolwiek działalność gospodarczą jest „podatnikiem”¹⁵. Podobnie pojęcie „działalności gospodarczej” jest interpretowane w sposób rozszerzający i ma ono obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów¹⁶.

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

C. Niniejsza sprawa

43. Zgodnie z art. 15 dyrektywy VAT „energię cieplną” uważa się za rzecz.

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

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

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

47. Nie podzielam takiego rozumowania.

48. W pierwszej kolejności, co się tyczy charakteru dostawy, art. 9 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy VAT posługuje się zdecydowanie jasnym określeniem „wszelka”, wskazując, że „wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców uznaje się za »działalność gospodarczą«”. Ponadto interakcja między abstrakcyjnymi i typologicznymi definicjami zawartymi w akapitach pierwszym i drugim tego przepisu oznacza, jak mi się wydaje, że prawodawca Unii zamierzał włączyć do pojęcia „działalności gospodarczej” możliwie najszerszy zakres działalności¹⁸.

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

15 Jak zauważają B.J.M. Terra i J. Kajus, powyższe oznacza dla celów dyrektywy VAT, że „handlarz potraw satay w Dzakarcie” jest uważany za podatnika w takim samym znaczeniu jak „dom towarowy w Amsterdamie”. Zobacz B.J.M. Terra, J. Kajus, *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, s. 371.

16 Zobacz między innymi wyroki: z dnia 5 lipca 2018 r., *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 22); a także z dnia 10 kwietnia 2019 r., *PSM „K”* (C-214/18, EU:C:2019:301, pkt 41, 42).

17 Co zostało szczegółowo omówione w pkt 22–30 niniejszej opinii.

18 Zobacz podobnie opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, pkt 25).

50. Nie dostrzegam zatem, w jaki sposób dostawa energii cieplnej dokonana przez osobę prawną odrębną od odbiorcy towarów miałyby nie stanowić „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT. Nawet w sytuacji, gdyby nastąpiła zmiana rodzaju przedmiotowej działalności, nie miałyby to wpływu na wysnuty wniosek: jeżeli strona skarżąca otrzymywałaby wynagrodzenie np. z tytułu oczyszczania części wspólnych, konserwacji elewacji budynku czy naprawy domofonów przy przedniej bramie, prowadziłaby ona indywidualną „działalność gospodarczą” w taki sam sposób, jak czyni to w niniejszym przypadku, dostarczając energię ciepłą. Żaden z tych rodzajów działalności nie jest wyłączony z zakresu stosowania art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT¹⁹.

51. Druga linia argumentacji dotyczy charakteru § 4 ust. 13 UStG. W tym względzie rząd niemiecki przedstawia dwie uwagi. Po pierwsze, § 4 ust. 13 UStG stanowi transpozycję do prawa krajowego zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT, dotyczącego „dzierżawy i wynajmu nieruchomości”. Po drugie, rząd niemiecki podnosi, że zwolnienie przewidziane w § 4 ust. 13 UStG znajduje potwierdzenie w oświadczeniu Komisji i Rady. Oświadczenie to, zawarte w protokole z obrad Rady dotyczącym przyjęcia szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG²⁰ (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), wskazuje, że państwa członkowskie mogą zwolnić z VAT, między innymi, dostawę energii cieplnej.

52. Nie podzielam żadnego z tych argumentów.

53. Artykuł 135 ust. 1 lit. 1) dyrektywy VAT określa jeden rodzaj działalności, którą państwa członkowskie mogą zwolnić z VAT. Nie definiuje on natomiast, co stanowi „dzierżawę i wynajem”, ani nie zawiera w tym celu odesłania do prawa krajowego²¹. Jednakże przepis ten, jako przewidujący zwolnienie, stanowi odstępstwo od ogólnej zasady wymogu zapłaty VAT, w związku z czym należy go interpretować w sposób ścisły²².

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

55. W drugiej kolejności, jeżeli przypuszczalnie właściciele dzierżawiliby lub wynajmowaliby nieruchomość od strony skarżącej (*quod non* co się tyczy okoliczności faktycznych sprawy), a strona skarżąca stwierdziłaby, że konsumpcja energii cieplnej stanowi część obowiązkowego „pakietu wynajmu”, to można by podnieść argument, że dostawa energii cieplnej stanowi część transakcji najmu. Jednakże orzecznictwo zwalnia z VAT dostawę „pomocniczą” tylko w zakresie, w jakim dzieli ona los podatkowy dostawy „główniej” i nie stanowi dla klienta celu sama w sobie ani nie jest pożądaną usługą, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób z usługi głównej²³. Wymaga to oceny zasadniczych cech transakcji²⁴.

19 Można jeszcze bardziej wyeksponować charakter *gospodarczy* takich rodzajów działalności przy pomocy następującego ćwiczenia intelektualnego: czy takie świadczenia mogłyby być dostarczane przez (zewnątrzny) podmiot (inny niż strona skarżąca) za wynagrodzeniem? Odpowiedź na pytanie to musi być twierdząca: oczywiście, że energia cieplna może być (i często jest) dostarczana przez spółkę zewnętrzną za wynagrodzeniem; podobnie korzysta się z usług przedsiębiorstwa w celu naprawy uszkodzonej windy w budynku.

20 Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

21 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału względy jednolitego stosowania prawa Unii jak i zasada równości wskazują na to, że treści przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich, należy zwykle nadawać autonomiczną i jednolitą wykładnię, której należy dokonywać z uwzględnieniem kontekstu przepisu i celu danego uregulowania [zob. na przykład wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo)].

22 Zobacz niedawny wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 22).

23 Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

56. O ile stwierdzenie powyższego należałoby do sądu odsyłającego, zwracam uwagę, że w niniejszej sprawie nic nie wskazuje na to, by „pomocnicza” działalność polegająca na dostawie energii cieplnej stanowiła część jakiegokolwiek transakcji „dzierżawy lub wynajmu”, która przecież stanowi działalność „główną” dla celów zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT²⁵. Nawet gdyby tak było, mam poważne wątpliwości co do tego, czy generalnie takie grupowanie działalności jest możliwe na gruncie dyrektywy VAT. Trudno byłoby zatem uznać, że dostawa energii cieplnej wchodzi w zakres pojęcia określonego aspektu tejże zwolnionej działalności „główniej”²⁶.

57. W trzeciej kolejności, bez uszczerbku dla kwestii, czy dostarczanie ciepła może w pewnych okolicznościach zostać uznane za pomocnicze, mamy tu w każdym razie do czynienia z transakcją „czynną”. Jak orzekł Trybunał, art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT miał na celu jedynie zwolnienie z VAT transakcji „pasywnej”, jaką jest „dzierżawa i wynajem nieruchomości”²⁷. Jak słusznie podnosi Komisja, w wyroku *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* wyraźnie stwierdzono, że „aktywne” transakcje, takie jak „dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości co do zasady należy uważać za kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT”²⁸.

58. Co się tyczy oświadczenia Komisji i Rady odnośnie do szóstej dyrektywy, odpowiedź jest jeszcze prostsza. W orzecznictwie jasno stwierdzono, że oświadczenie takie nie ma znaczenia prawnego i może być brane pod uwagę tylko wówczas, gdy jego treść znajduje odzwierciedlenie w tekście danego przepisu²⁹. Tak się dzieje, ponieważ adresaci danych przepisów prawa muszą być w stanie oprzeć się na ich treści³⁰.

59. Artykuł 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy VAT nie zawiera żadnego odniesienia do dostawy energii cieplnej. Nie zawiera go też jego poprzednik w szóstej dyrektywie, czyli jej art. 13 część B lit. b), którego dotyczy oświadczenie. Nie można zatem powoływać się na ów przepis w niniejszej sprawie.

60. Po omówieniu ogólnych argumentów przekrojowych przejdę do dwóch scenariuszy, które mogą pojawić się w niniejszej sprawie.

1. Scenariusz 1: ogrzewanie części wspólnych

61. Tytułem przypomnienia, pierwszy scenariusz zakłada, że strona skarżąca dostarcza energię ciepłą właścicielom *zbiorowo*. Energia ciepła jest dostarczana zatem we wspólnym interesie właścicieli, a jej konsumpcja następuje w takiej samej mierze. Właściciele uiszczają zapłatę stronie skarżącej za dostawę energii cieplnej albo *bezpośrednio*, albo *pośrednio*.

62. Po wskazaniu, że dostawa energii cieplnej może stanowić działalność gospodarczą, powstaje pytanie, czy jest ona dostarczana odpłatnie w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT. Nie mając żadnej wiedzy na temat ustaleń co do płatności lub wystawiania faktur między stroną skarżącą a właścicielami, mogę jedynie sformułować kilka wskazówek, w rzeczy samej nieostrych, na temat kryteriów, które mogą mieć znaczenie dla sądu krajowego.

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

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

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

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

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

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

63. Po pierwsze, w zależności od rodzaju wynagrodzenia i sposobu wystawiania faktur, zachodzi prawdopodobieństwo, że istnieje pewien związek przyczynowy z zapewnianym wynagrodzeniem³¹, chyba że skarżąca znajduje się w mało prawdopodobnym położeniu, w którym właściciele w ogóle nie uiszczają żadnej zapłaty z tytułu dostarczanej im energii cieplnej.

64. Po drugie, czy istnieje „stosunek prawny”, na podstawie którego ma miejsce ustrukturyzowana wymiana świadczeń? Taki „stosunek prawny” zakłada nie tylko „zgodność woli”, ale również proporcjonalną „korzyść” dla uiszczającego zapłatę³². Poniżej wskażę, co to oznacza dla niniejszej sprawy.

65. Z samej swej istoty strona skarżąca nie działa w interesie indywidualnego właściciela ani na jego polecenie. Dostarczając energii cieplnej w celu ogrzewania części wspólnych przedmiotowej nieruchomości, strona skarżąca prawdopodobnie realizuje swoje zadania *na rzecz i we wspólnym interesie przedmiotowej nieruchomości jako całości*. Wynagrodzenie otrzymywane za wykonywanie przez nią działalności (takiej jak dostawa energii cieplnej) nie ma żadnego rzeczywistego związku z „korzyścią” proporcjonalną do *indywidualnego udziału* właściciela w łącznym „wynagrodzeniu” przewidzianym dla tej transakcji³³. Ewentualna „korzyść” uzyskana przez indywidualnego właściciela wynika pośrednio z korzyści przysporzonej właścicielom zbiorowo, nawet gdyby nie było wykluczone, że niektórzy z tych właścicieli mogą w pewnych okolicznościach korzystać z zaopatrzenia w energię cieplną w większym stopniu niż inni³⁴.

66. Innymi słowy, indywidualna „korzyść” jest tym samym niewystarczająco proporcjonalna do uiszczanej opłaty. Oznacza to, że związek pomiędzy zapewnianym wynagrodzeniem a uzyskanym świadczeniem nie jest wystarczająco bezpośredni, aby uznać, że transakcja ta wchodzi w zakres stosowania art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT³⁵.

67. Prawdą jest, że – przynajmniej na gruncie prawa niemieckiego i z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający – na właścicielach ciąży prawny obowiązek pokrywania ich części całkowitych opłat i kosztów ponoszonych przez stronę skarżącą³⁶. Nie uważam natomiast istnienia prawnego obowiązku wejścia w skład odrębnego podmiotu (jak w sprawie Apple and Pear Development Council) ani de facto obowiązku zapłaty proporcjonalnej części całkowitych kosztów tego podmiotu (jak wymagałoby tego w niniejszej sprawie mające zastosowanie prawo niemieckie) za kryterium rozstrzygające to, czy ma miejsce „proporcjonalność korzyści”. Oczywiście faktyczny brak kontroli i elementu konsensualnego może być uważany za „wskazówkę”, iż świadczenie nie stanowi „w jakimkolwiek rzeczywistym znaczeniu zapłaty za daną działalność”³⁷, jednakże brak ten nie charakteryzuje związku między daną działalnością a uiszczoną zapłatą.

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

31 Jak określono powyżej w pkt 26–30 niniejszej opinii.

32 Jak określono powyżej w pkt 34–39 niniejszej opinii.

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

34 Zasadniczym przykładem byłby tu dobrze utrzymany wspólny ogródek na parterze, który pośrednio w większym stopniu przysparza korzyści właścicielowi lokalu na parterze niż właścicielowi lokalu na ostatnim piętrze. Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, pkt 14).

35 W tym znaczeniu jest to rzeczywiście zbieżne z orzeczeniem Conseil d'Etat (rady stanu) z dnia 7 grudnia 2001 r. w sprawie nr 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, przytoczonej przez sąd odsyłający.

36 Takie rozumienie wynika dla mnie z § 16 ust. 2 Wohnungseigentumsgesetz (ustawy o własności lokali i prawie do stałego miejsca zamieszkania).

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

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

2. Scenariusz 2: ogrzewanie części będących przedmiotem indywidualnej własności

70. W drugim scenariuszu skarżąca dostarcza energię ciepłą *indywidualnie* właścicielom na ich użytek osobisty w ich częściach przedmiotowej nieruchomości. Taka dostawa jest zatem świadczona w interesie indywidualnym właściciela. Energia ciepła nie jest zużywana w częściach wspólnych przedmiotowej nieruchomości. Właściciele uiszczają opłatę na rzecz strony skarżącej *bezpośrednio* lub *pośrednio*.

71. W takim scenariuszu kryterium „związku przyczynowego” zaistnienia odpłatności może zostać ustalone z tym większym prawdopodobieństwem niż w scenariuszu pierwszym. O ile można bowiem wyobrazić sobie kilka rodzajów zryczałtowanych stawek, ryczałtu lub innych rodzajów płatności o charakterze mieszanym, w sytuacji gdy każdy właściciel powinien systematycznie uiszczać swój udział z tytułu ogrzewania części wspólnych, o tyle trudno jest sobie wyobrazić, iż taki system miałby zastosowanie wobec zasadniczo prywatnej konsumpcji.

72. Mając na uwadze powyższe, wyróżniającą cechą scenariusza drugiego jest istnienie proporcjonalnej „korzyści” dla indywidualnego właściciela. W rzeczy samej, jeżeli właściciele otrzymują energię ciepłą na swój *indywidualny użytek* i wynagradzają stronę skarżącą z tegoż tytułu, to wówczas przewidziane wynagrodzenie przeznaczone jest na świadczenie, które stanowi dla właściciela wystarczająco bezpośrednią i proporcjonalną korzyść. Oczywiście nie sugeruję, że korzyść musi być proporcjonalna do wartości *pieniężnej* zapewnianej zapłaty. Dyrektywa VAT nie reguluje złych decyzji gospodarczych. Chodzi raczej o ustalenie, czy otrzymana korzyść jest wystarczająco bezpośrednia, aby transakcja była dokonana „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT. W przypadku odpowiedzi twierdzącej będzie ona miała charakter „odpłatny” w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT.

73. Powyższe wnioski są niezależne od trybu dokonywania zapłaty. W sytuacji gdy dostawa energii ciepłej zostaje odwzajemniona *bezpośrednią* zapłatą mającą na celu pokrycie konkretnej faktury, nie ulega wątpliwości, iż będzie ona proporcjonalna do uzyskanej korzyści z tej energii ciepłej. Można zmienić sposób uiszczania wynagrodzenia, lecz wniosek pozostanie ten sam. Świadczenie w postaci dostawy energii ciepłej, odwzajemnione *pośrednio* przez właściciela, np. w drodze stałej regularnej zapłaty na podstawie zryczałtowanej stawki, pozostaje proporcjonalne do uzyskanej korzyści, a tym samym „odpłatne”, gdyż pokrywa ono, przynajmniej częściowo, świadczenie dla *indywidualnej korzyści* właściciela.

74. Jak dowodzą wyroki Kennemer Golf i Le Rayon d’Or, jest tak nawet w sytuacji, gdy nie można powiązać kwoty z każdym osobistym korzystaniem z energii ciepłej³⁸. Zatem element „proporcjonalności korzyści” występuje także w transakcji generującej „koszty mieszane”. Innymi słowy, występuje on także w sytuacji, gdy strona skarżąca prowadzi wachlarz działalności na rzecz właścicieli *zbiorowo*, a ponadto dostarcza właścicielom energii ciepłej *indywidualnie*. W takim przypadku przynajmniej część uiszczanego wynagrodzenia przeznaczana jest na pokrycie *indywidualnego* kosztu. Tym samym świadczenie staje się częściowo proporcjonalne i w tym zakresie „odpłatne” w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT, a tym samym podlega opodatkowaniu VAT.

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

75. W takich okolicznościach § 4 ust. 13 UStG zwalniałby transakcję z normalnego wymogu uiszczenia VAT w Niemczech, natomiast ta sama transakcja podlegałaby opodatkowaniu VAT w innych państwach członkowskich, a być może nawet w samych Niemczech³⁹, z naruszeniem zasady neutralności podatkowej⁴⁰. Dyrektywa VAT stałaby wówczas na przeszkodzie § 4 ust. 13 UStG w zakresie zwolnienia dostawy energii cieplnej z VAT.

76. W świetle powyższego do sądu krajowego należy ocena warunków porozumienia istniejącego między stroną skarżącą a właścicielami, z należyтым uwzględnieniem powyższych rozważań dotyczących „proporcjonalności korzyści” uiszczanych płatności (o ile mają miejsce) za dostawę energii cieplnej. Jeśli istnieje element proporcjonalności w transakcji rozpatrywanej przez sąd krajowy, element „odpłatności” z art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT może zostać spełniony, a transakcja podlega w tym zakresie opodatkowaniu VAT.

V. Wnioski

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

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

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

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

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

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