



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MICHALA BOBKA,
predstavljeni 10. septembra 2020¹

Zadeva C-449/19

**WEG Tevesstraße
proti
Finanzamt Villingen-Schwenningen**

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

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

I. Uvod

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

2. V tem okviru želi Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče nemške zvezne dežele Baden-Württemberg, Nemčija) izvedeti, ali Direktiva 2006/112/ES² (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) nasprotuje temu, da je dobava toplote, ki jo skupnost etažnih lastnikov opravlja za etažne lastnike, v nacionalni zakonodaji oproščena plačila DDV. Sodišče bo v okviru odgovora na to vprašanje imelo priložnost, da poda smernice o tem, kdaj se šteje, da je nadomestilo, prejeto za dobavo blaga (kot je toplota), dovolj sorazmerno s „koristjo“, ki izhaja iz te transakcije, da je navedena dobava blaga opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1) Direktive o DDV.

¹ Jezik izvirnika: angleščina.

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

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

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

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

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

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

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

B. Nemško pravo

1. Nemški zakon o davku na dodano vrednost

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

„Člen 1 – Obdavčljive transakcije

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

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

[...]

Člen 4 – Oprostitve za dobave in druge storitve

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

[...]

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

2. Zakon o etažni lastnini in trajni stanovanjski pravici

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

„Člen 10 – Splošna načela

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

[...]

Člen 16 – Prejemki, stroški in izdatki

[...]

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

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

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

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

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

12. Tožeča stranka je istega leta predložila obračun akontacije DDV in iz naslova stroškov nakupa in obratovanja SPTE uveljavljala vstopni DDV v skupni višini 19.765,17 EUR.

13. Finančna uprava mesta Villingen-Schwenningen je po presoji zahtevka 3. decembra 2014 priznala uveljavljane odbitke samo v višini 28 %. V skladu z njenim izračunom je ta znesek predstavljal delež navedenih stroškov, ki jih je mogoče pripisati proizvodnji električne energije. Glede 72 % odbitka vstopnega davka, ki ga je treba pripisati proizvodnji toplote, je finančna uprava zavrnila zahtevo tožeče stranke, ker naj bi bila v skladu s členom 4.13 UStG dobava toplote etažnim lastnikom oproščena DDV.

14. Potem ko je tožeča stranka to odločbo neuspešno izpodbijala pred finančno upravo, je vložila tožbo pri Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče nemške zvezne dežele Baden-Württemberg, Nemčija). Tožeča stranka med drugim meni, da je člen 4.13 UStG v nasprotju s pravom Unije, ker oprostitev, ki jo določa, ne izhaja iz Direktive o DDV. Glede na primarnost prava Unije naj bi morala biti dobava toplote lastnikom predmet DDV, tako da je tožeča stranka upravičena tudi do nepriznanih 72 % odbitka vstopnega DDV.

15. Ker Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče nemške zvezne dežele Baden-Württemberg, Nemčija) dvomi o združljivosti veljavne nacionalne zakonodaje s pravom Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

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

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

IV. Analiza

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

A. Uvodna pojasnila

18. Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali določbe Direktive o DDV nasprotujejo temu, da se dobava toplote, ki jo skupnost etažnih lastnikov opravi tem lastnikom, z zakonodajo države članice oprosti plačila DDV.

19. Glede na potrebo po enotni osnovi za odmero DDV³ je lahko transakcija oproščena DDV v enem od dveh primerov: (i) če transakcija sploh ni obdavčljiva ali (ii) če se uporablja ena od omejenih oprostitev iz naslova IX Direktive o DDV.

20. Za preučitev obeh položajev je potrebna podrobna predstavitev dejanskih okoliščin zadevne transakcije. V obravnavani zadevi je predložitvena odločba precej skopa s podrobnostmi, zato je težko sprejeti končni sklep glede katerega koli položaja brez poznavanja več spremenljivk dejanskega stanja. Zato se mi zdi potrebno, da predstavim svoje razumevanje dejanskega stanja in potrebo po nekaterih predpostavkah, na katerih bo neizogibno temeljil moj morebitni odgovor na vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče.

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

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

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

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

24. Predložitvena odločba ne vsebuje jasnih smernic glede teh dveh možnosti. Nejasen je tudi člen 4.13 UStG. V upoštevnem delu brez dodatnih pojasnil določa zgolj, da je dobava toplote, ki jo skupnost etažnih lastnikov opravi „*die Wohnungseigentümer*“, oproščena DDV.

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

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

2. *Kakšno nadomestilo (če obstaja) se plača in kako se izračuna?*

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

27. Če nadomestilo ne obstaja, transakcija namreč ni obdavčljiva.⁴

28. Pri svoji presoji bom vseeno izhajal iz tega, da lastniki tožeči stranki za dobavo toplote plačajo neko nadomestilo, saj je malo verjetno, da bi predložitveno sodišče sploh postavilo takšno vprašanje, če ne bi obstajalo nikakršno nadomestilo.

29. Poleg tega je pomembno tudi, kako je sistem nadomestil zasnovan in kako se nadomestila izračunavajo. Prvič, za vsak konkreten izdatek lahko obstaja poseben račun. Drugače povedano, vsako plačilo za dobavo toplote je namensko vezano in izvedeno *neposredno* za kritje tega konkretnega izdatka. Drugič, dobava toplote bi lahko bila del širokega nabora dejavnosti, ki jih opravlja tožeča stranka. Lastniki bi v tem primeru verjetno plačevali reden pavšalni znesek, s katerim bi krili različne tekoče stroške, vključno z dobavo toplote. V tem primeru bi izdani račun vključeval vse te tekoče dejavnosti (ali nekatere od njih) in morda vseboval razčlenitev stroškov. Nadomestilo bi bilo plačano *posredno* za kritje „splošnih“ izdatkov.

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

B. Pravno merilo

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

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

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

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

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

⁵ Glej sodno prakso, navedeno v opombi 4.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

11 Prav tam (točka 14).

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

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

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

2. Ali gre za ekonomsko dejavnost?

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

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

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

C. Obravnavana zadeva

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

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

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

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

47. S tem razlogovanjem se ne morem strinjati.

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

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

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

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

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

¹⁸ Glej v tem smislu sklepane predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, točka 25).

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

51. Druga trditev se nanaša na naravo člena 4.13 UStG. Nemška vlada v zvezi s tem navaja dve stališči. Prvič, s členom 4.13 UStG naj bi se v nacionalno zakonodajo prenesla oprostitev iz člena 135(1)(l) Direktive o DDV, ki se nanaša na „lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem“. Drugič, nemška vlada trdi, da je oprostitev iz člena 4.13 UStG podprta z izjavo Komisije in Sveta. V tej izjavi iz zapisnika Sveta o sprejetju Šeste direktive Sveta 77/388/EGS²⁰ (v nadaljevanju: Šesta direktiva) naj bi bilo navedeno, da lahko države članice plačila DDV oprostitjo, med drugim, dobavo toplote.

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

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

54. Prvič, če upoštevam besedilo, ne vidim nobenega argumenta, ki bi podpiral stališče nemške vlade, da bi morala dobava toplote oziroma dobava kakršnih koli predmetov, ki niso nepremičnine, ki jo opravlja skupnost etažnih lastnikov tem lastnikom, spadati na področje uporabe te oprostitve. Ni mi jasno, kako bi bilo sploh mogoče „dobavo toplote za porabo na nepremičnini“ z neko razumno razlago (in zagotovo ne ozko) zajeti v besedilo „lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem“. Prvo navedena dejavnost je preprosto povsem druga dejavnost, ki sicer res ima neko povezavo z „nepremičnino“, ampak to je pa tudi vse.

55. Drugič, če se predpostavlja, da bi lastniki vzeli nepremičnino v zakup ali najem od tožeče stranke (*quod non* glede na dejansko stanje obravnavane zadeve) in bi tožeča stranka določila, da je poraba toplote del obveznega „najemnega paketa“, bi bilo mogoče trditi, da je dobava toplote del transakcije najema. Vendar pa je v sodni praksi „pomožna“ storitev oproščena DDV le, če se z davčnega vidika obravnava enako kot „glavna“ storitev in če za stranko nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, ki omogoča najboljšo uporabo glavne storitve.²³ Zato je treba opraviti presojo elementov, ki so značilni za transakcijo.²⁴

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

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

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

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

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

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

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

57. Tretjič in brez poseganja v to, ali bi bilo mogoče dobavo toplote v nekaterih okoliščinah šteti za pomožno storitev, je ta vsekakor „aktivna“ transakcija. Kot je razsodilo Sodišče, je namen člena 135(1)(l) Direktive o DDV le, da se plačila DDV oprostito „pasivne“ transakcije, ki se nanašajo na „lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem“.²⁷ Kot pravilno poudarja Komisija, je v sodbi Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie jasno navedeno, da je za „aktivne“ transakcije, kot so „dobava vode, električne energije in toplote ter odvoz odpadkov, ki se zagotavljajo s tem dajanjem v najem, [načeloma treba šteti, da] pomenijo več ločenih in samostojnih storitev, ki jih je treba z vidika DDV obravnavati ločeno“.²⁸

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

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

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

1. 1. možnost: ogrevanje skupnih prostorov

61. Naj spomnim, da se v skladu s prvo možnostjo predpostavlja, da tožeča stranka dobavlja toploto vsem lastnikom. Toplota se tako dobavlja za skupni interes lastnikov in se tako tudi porablja. Lastniki tožeči stranki za dobavo toplote plačujejo *neposredno* ali *posredno*.

62. Ker sem navedel, da je dobava toplote verjetno ekonomska dejavnost, bi se naslednje vprašanje glasilo, ali se zagotavlja za plačilo v smislu člena 2 Direktive o DDV. Glede na to, da nimam informacij o dogovorih glede plačila ali zaračunavanja med tožečo stranko in lastniki, lahko ponudim le nekaj sicer dokaj ohlapnih smernic glede meril, ki so lahko upoštevna za nacionalno sodišče.

63. Prvič, glede na vrsto nadomestila in zaračunavanja pri zagotovljenem plačilu verjetno obstaja neka vzročna zveza,³¹ razen seveda, če ni tožeča stranka v precej neverjetnem položaju, v katerem lastniki ne bi prav nič plačali za dobavljeno toploto.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. 2. možnost: ogrevanje posameznih delov

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

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

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

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

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

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

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

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

72. Glede na navedeno menim, da je dejavnik, po katerem se ta možnost razlikuje od prve možnosti, obstoj sorazmerne „koristi“ za posameznega lastnika. Če namreč lastniki prejmejo toploto za svojo *individualno uporabo* in tožeči stranki za dobavo te toplote plačajo nadomestilo, je to plačano nadomestilo namenjeno dejavnosti, od katere ima lastnik dovolj neposredno in sorazmerno korist. Nikakor ne napeljujem na to, da mora biti korist sorazmerna *denarni* vrednosti izvedenega plačila. Direktiva o DDV ne ureja slabega ekonomskega odločanja. Vprašanje se, nasprotno, glasi, ali je dobljena korist dovolj neposredna, da je opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1) Direktive o DDV. Če je odgovor pritrdilen, je zagotovljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1) Direktive od DDV.

73. Navedene ugotovitve so enake ne glede na način plačila. Če se za dobavo toplote izvede *neposredno* plačilo za kritje konkretnega računa, je seveda to plačilo nedvomno sorazmerno z dobljeno koristjo od te toplote. Način plačila tega nadomestila je mogoče spremeniti, vendar bo navedena ugotovitev verjetno še vedno enaka. Transakcija dobave toplote, ki jo lastnik plača *posredno*, recimo z rednim pavšalnim financiranjem, je še vedno sorazmerna z dobljeno koristjo in je torej „za plačilo“, saj vsaj delno krije dejavnost, opravljeno v *korist posameznega* lastnika.

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

75. V teh okoliščinah bi bila transakcija v Nemčiji v skladu s členom 4.13 UStG oproščena običajne zahteve po plačilu DDV, medtem ko bi bila ista transakcija v drugih državah članicah ali morda celo v sami Nemčiji predmet DDV,³⁹ kar bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.⁴⁰ Direktiva o DDV bi v tem primeru torej nasprotovala členu 4.13 UStG, ker je v skladu z njim dobava toplote oproščena plačila DDV.

76. Glede na navedeno mora nacionalno sodišče podrobneje preučiti dogovor med tožečo stranko in lastniki, pri čemer mora ustrezno upoštevati zgoraj navedene ugotovitve glede „sorazmernosti koristi“ izvedenih plačil, če obstajajo, za dobavo toplote. Če v transakciji, ki se obravnava pred nacionalnim sodiščem, obstaja element sorazmernosti, je po vsej verjetnosti izpolnjeno merilo „za plačilo“ iz člena 2(1) Direktive o DDV, transakcija pa tako postane predmet DDV.

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

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

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

V. Predlog

77. Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je postavilo Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče nemške zvezne dežele Baden-Württemberg, Nemčija), odgovori:

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

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

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