

Lieta C-207/23

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2023. gada 29. marts

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2022. gada 22. novembris

Atbildētājs, revīzijas sūdzības (*Revision*) iesniedzējs un atbildētājs revīzijas tiesvedībā:

Finanzamt X

Prasītāja, revīzijas sūdzības iesniedzēja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā:

Y KG

[..] **BUNDESFINANZHOF** [FEDERĀLĀ FINANŠU TIESA]

LĒMUMS

Lietā

Finanzamt X (X Finanšu pārvalde)

Atbildētāja, revīzijas sūdzības iesniedzēja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā

pret

Y KG

Prasītāja, revīzijas sūdzības iesniedzēja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā

[..]

par 2008. gadā maksājamo PVN nodokli

XI. Senāts

ņemot vērā 2022. gada 9. novembra tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanās, 2022. gada 22. novembra tiesas sēdē nolēma:

R e z o l u t ī v ā d a ļ a

I. Eiropas Savienības Tiesai (EST) tiek iesniegti šādi prejudiciāli jautājumi attiecībā uz Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīva) 16. un 74. panta interpretāciju:

1. Vai gadījumā, ja nodokļa maksātājs bez maksas nodod siltumu no sava uzņēmuma citam nodokļa maksātājam tā saimnieciskajai darbībai (šajā lietā – elektroenerģijas piegādātāja koģenerācijas elektrostacijas siltumenerģijas nodošana lauksaimniecības uzņēmumam spārgeļu lauku apsildīšanai), tā ir PVN direktīvas 16. pantā minētā “nodokļa maksātāja [veikta] preču, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, lietošana”, kas izpaužas kā šo preču “nodošana”?

Vai šajā ziņā nozīme ir tam, ka saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs, izmanto siltumu mērķiem, kuri dod viņam tiesības atskaitīt priekšnodokli?

2. Vai lietošanas jēdziens (PVN direktīvas 16. pants) ierobežo pašizmaksu PVN direktīvas 74. panta izpratnē tādā veidā, ka tās aprēķinā ir iekļaujamas tikai izmaksas, par kurām maksājams priekšnodoklis?

3. Vai pašizmaksa ietver tikai tiešās ražošanas izmaksas vai arī tikai netieši attiecināmās izmaksas, piemēram, finansēšanas izdevumus?

II. [..].

P a m a t o j u m s

I.

- 1 Prasītāja, revīzijas sūdzības iesniedzēja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā ekspluatē biogāzes iekārtu, ar ko biogāze tiek iegūta no biomasas. Iegūtā biogāze 2008. gadā (strīdus gads) tika izmantota decentralizētai elektroenerģijas un siltuma ražošanai pieslēgtā koģenerācijas stacijā, pievadot to iekšdedzes dzinējam, kas darbināja ģeneratoru.
- 2 Šādi iegūtā elektroenerģija tika galvenokārt ievadīta vispārējā elektrotīklā, un elektroenerģijas tīkla operators par to maksāja.
- 3 Siltums, kas arī tika iegūts šajā procesā, daļēji tika izmantots ražošanas procesā. Prasītāja strīdus gadā ar 2007. gada 29. novembra līgumu nodeva lielāko daļu siltumenerģijas uzņēmējam A “bez atlīdzības” malkas žāvēšanai konteineros un ar 2008. gada 29. jūlija līgumu B *GbR* (B), kas ar šo siltumenerģiju apsildīja savus spārgeļu laukus. Abos līgumos ir noteikts, ka par atlīdzības apmēru vienojas

individuāli atkarībā no siltumenerģijas patērētāja ekonomiskās situācijas un tas netiek noteikts līgumos.

- 4 Strīdus gadā prasītāja par 67 144 247 kWh elektroenerģijas piegādi no elektrotīkla operatora papildus tā sauktajam minimālajam iepirkuma tarifam, pamatojoties uz Likuma par atjaunojamo energoresursu prioritāti (Atjaunojamo energoresursu likums; turpmāk tekstā – “*EEG*”) 2006. gada 7. novembra redakcijas 8. panta 1. punktu (*BGBI* I 2006, 2550), saņēma summu 1 054 337,85 EUR apmērā saskaņā ar *EEG* 8. panta 3. punktu (tā sauktais “koģenerācijas bonuss”), jo šādi iegūtā elektroenerģija atbilst Koģenerācijas saglabāšanas, modernizācijas un paplašināšanas likuma (Koģenerācijas likums), 2002. gada 19. marta redakcijas 3. panta 4. punktam (*BGBI* I 2002, 1092). Atbildētāja, revīzijas sūdzības iesniedzēja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā (Finanšu pārvalde) arī šo koģenerācijas bonusu EUR 85 070,66 apmērā saskaņā ar prasītājas PVN deklarāciju iekļāva apliekamā apgrozījuma aprēķina bāzē.
- 5 Tā kā prasītāja neiekasēja maksu no siltumenerģijas patērētājiem, revidents pie prasītājas veiktās ārējās revīzijas ietvaros pieņēma, ka siltumenerģija A un B tika ņemta bez maksas Apgrozījuma nodokļa likuma (*UStG*) 3. panta 1.b punkta 1. teikuma 3. punkta izpratnē. Tā kā siltumenerģijas pirkuma cena nebija noteikta, tika aprēķināta nodokļa bāze par šo lietošanu atbilstoši pašizmaksai saskaņā ar *UStG* 10. panta 4. punkta 1. teikuma 1. apakšpunktu. No peļņas un zaudējumu aprēķinā uzskaitītajām kopējām izmaksām EUR 1 104 453,35 apmērā revidents aprēķināja, ka EUR 384 791,55 (= 34,84 %) ir attiecināmi uz piegādāto siltumenerģiju, tādēļ, pamatojoties uz šo nodokļu bāzi, viņš šajā sakarā piemēroja PVN EUR 73 110,29 apmērā.
- 6 Finanšu pārvalde atbilstoši pārbaudes rezultātiem 2011. gada 17. novembrī veica PVN aprēķinu par 2008. gadu. Tā 2012. gada 1. augusta lēmumā par iebildumu noraidīja pret to iesniegto iebildumu kā nepamatotu.
- 7 Savā sākotnējā prasībā prasītāja tostarp norādīja, ka koģenerācijas bonuss esot atlīdzība no trešo personu puses. *Finanzgericht* [Finanšu tiesa] apmierināja prasītājas pirmajā instancē celto prasību. Pēc Finanšu iestādes veiktās revīzijas *Bundesfinanzhof* ar 2017. gada 31. maija spriedumu XI R 2/14 (Federālās finanšu tiesas nolēmumu krājums (*BFHE*) 258, 191, *Bundessteuerblatt* (*BStBl*) II 2017, 1024) atcēla *Bundesfinanzhof* spriedumu un nodeva lietu atpakaļ izskatīšanai šai tiesai. Tā sauktais koģenerācijas bonuss, ko elektrotīkla operators izmaksāja prasītājai, neesot atlīdzība par prasītājas veiktu “bezmaksas” siltumenerģijas nodošanu. Gluži pretēji – elektrotīkla operatora atlīdzība esot maksājums par elektroenerģiju, ko tam ir piegādājusi prasītāja. Lieta neesot izspriežamā stāvoklī, jo neesot iespējams izlemt, cik lielā mērā ir jāapliek ar nodokli prasītājas veiktā bezatlīdzības vērtības nodošana. Tas izrietot no *UStG* 10. panta 4. punkta 1. teikuma 1. punkta saskaņā ar *Bundesfinanzhof* 2012. gada 12. decembra sprieduma XI R 3/10 (*BFHE* 239, 377, *BStBl* II 2014, 809) un 2016. gada 16. novembra sprieduma V R 1/15 (*BFHE* 255, 354, *BStBl* II 2022, 777) principiem. *Finanzgericht* vēl esot jāveic šajā ziņā vajadzīgie konstatējumi.

- 8 Otrajā instancē prasītāja iebilda pret Finanšu pārvaldes aprēķinu attiecībā uz nodokļu bāzi par siltumenerģijas piegādēm, kurā šī nodotā vērtība tika noteikta atbilstoši pašizmaksai saskaņā ar *UStG* 10. panta 4. punkta 1. teikuma 1. punktu. Otrajā tiesvedībā *Finanzgericht* daļēji apmierināja šo pieteikumu. Tā samazināja aprēķināto apgrozījuma nodokli. No *UStG* 10. panta 4. punkta 1. teikuma 1. punkta izriet, ka apgrozījuma nodokli par bezmaksas vērtības nodošanu aprēķina pēc pašizmaksas, kas jāaprēķina saskaņā ar tā saukto tirgus vērtības metodi. Ir jāņem vērā elektroenerģijas un siltumenerģijas tirgus vērtības konkrētajā prasītājas atrašanās vietā.
- 9 Savā revīzijas sūdzībā prasītāja un Finanšu pārvalde norāda uz materiālo tiesību pārkāpumu.

II.

10 [..]. [Apturēšana, lūgums]

11 1. Atbilstošās tiesību normas

12 a) Savienības tiesības

13 **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (PVN direktīva) 16. pantā ir noteikts:**

Ja nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, tās izmanto citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām, šādu lietojumu uzskata par preču piegādi par atlīdzību, ja PVN par attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms.

Tomēr saimnieciskās darbības vajadzībām paredzēto preču izmantošanu kā paraugus vai mazas vērtības dāvanas neuzskata par preču piegādi par atlīdzību.

14 **PVN direktīvas 74. pantā ir paredzēts:**

Ja nodokļa maksātājs lieto vai izmanto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai ja nodokļa maksātājs vai tā tiesību pārņēmēji patur preces, kad tas beidz saimniecisko darbību, par kuru uzliek nodokli, kā minēts 16. un 18. pantā, tad summa, kurai uzliek nodokli, ir attiecīgo preču vai līdzīgu preču pirkuma cena vai – ja pirkuma cenas nav – pašizmaksa, ko nosaka šo darījumu veikšanas laikā.

15 **PVN direktīvas 289. pantā ir noteikts:**

Nodokļa maksātājiem, kas atbrīvoti no PVN, nav ne tiesību atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar 167. līdz 171. pantu un 173. līdz 177. pantu, ne arī iekļaut PVN savos rēķinos.

16 **PVN direktīvas 302. pantā ir paredzēts:**

Ja vienotas likmes lauksaimniekam piemēro vienotās likmes kompensāciju, viņam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu par darbībām, uz kurām attiecas šis vienotās likmes režīms.

17 **B) Valsts tiesības**

18 **UStG 3. panta 1.b punktā ir paredzēts:**

Piegādēm par atlīdzību ir pielīdzināms:

1. Tas, ka uzņēmējs citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām lieto preces, kas veido tā uzņēmējdarbībā ieguldīto līdzekļu daļu;
2. Tas, ka uzņēmējs nodod personālam precī bez maksas tā privātajām vajadzībām, izņemot, ja tās ir mazas vērtības dāvanas;
3. Jebkādu citu preču nodošana bez maksas, izņemot mazas vērtības dāvanas un paraugus uzņēmējdarbības vajadzībām. Nosacījums ir tāds, ka priekšnodoklis par attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms.

19 **UStG 10. panta 4. punktā ir noteikts:**

Apgrozījumu aprēķina:

1. Preču pārvešanas gadījumā 1.a panta 2 un 3. panta 1.a punkta nozīmē, kā arī piegāžu gadījumā 3. panta 1.b punkta nozīmē atbilstoši iepirkuma cenai, pieskaitot papildu izdevumus par precī vai līdzīgu precī vai iepirkuma cenas neesamības gadījumā atbilstoši pašizmaksai, minētajos gadījumos darījuma veikšanas brīdī;

[..]

20 **EEG 8. pantā ir paredzēts**

- (1) Par elektroenerģiju, kas iegūta iekārtās ar jaudu līdz 20 megavatiem (ieskaitot), kurās izmanto tikai biomasu saskaņā ar 7. punktu izdoto noteikumu izpratnē, atlīdzība ir [..]

- (3) Minimālo atlīdzību saskaņā ar 1. punkta 1. teikumu palielina attiecīgi par 2,0 centiem par kilovatstundu, ja runa ir par elektroenerģiju uz Likuma par siltuma un elektroenerģijas koģenerācijas (*Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz*) 3. panta 4. punkta izpratnē un tīkla operatoram tiek iesniegti atbilstoši [..] pierādījumi. Sērijveidā ražotām koģenerācijas elektrostacijām ar jaudu līdz 2 megavatiem pierādījumu vietā saskaņā ar 1. teikumu ir iespējams iesniegt atbilstošus ražotāja dokumentus, kuros norādīta termiskā un elektriskā jauda, kā arī elektroenerģijas koeficients.

21 **KWKG 3. panta 4. punktā ir noteikts**

(4) Koģenerācijas procesā iegūtā elektroenerģija ir koģenerācijas stacijas lietderīgās siltumenerģijas un elektroenerģijas koeficienta aprēķinātais reizinājums. Iekārtām, kurās nav ierīču izplūdes siltuma novadīšanai, visa neto saražotā elektroenerģija ir koģenerācijas elektroenerģija.

22 2. Par pirmo jautājumu

23 a) Prejudiciālā jautājuma priekšmets atšķirībā no citām lietām

- 24 Pirmais prejudiciālais jautājums attiecas uz PVN direktīvas 16. panta interpretāciju. Šis noteikums atbilst iepriekšējam Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma, 5. panta 6. punkta regulējumam: vienota aprēķinu bāze (Direktīva 77/388/EEK), tādējādi Senāts izdara pieņēmumu, ka, interpretējot PVN direktīvas 16. pantu, ir jāņem vērā arī Tiesas judikatūra attiecībā uz Direktīvas 77/388/EEK 5. panta 6. punktu.
- 25 PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības aktīvos ietilpstošu preču lietošana četros gadījumos tiek pielīdzināta preču piegādei par atlīdzību. Uz visiem šiem gadījumi ietilpst vispārējā “lietošanas” jēdzienā. Tas attiecas uz “lietošanu savām privātajām vajadzībām” [1. gadījums] vai “lietošanu sava personāla vajadzībām [2. gadījums]”, vai “nodošanu bez maksas” [3. gadījums], vai “izmantošanu, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām” [4. gadījums].
- 26 Šajā strīdā prasītāja ir izveidojusi iekārtas ar tiesībām uz nodokļa atskaitījumu, kurās tiek ražota elektroenerģija, kuru prasītāja kā nodokļa maksātāja piegādā par atlīdzību ar nodokli apliekamā veidā. Vismaz, pamatojoties uz to, ka preces bija pilnībā iekļautas saimnieciskās darbības aktīvos, tai bija tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli no būvniecības un darbības izmaksām. [..]
- 27 Turpretim ir apšaubāms, kādas tiesiskās sekas rodas attiecībā uz papildu siltumu, kas saražots, izmantojot iekārtas. Šo siltumu var izmantot dažādi. Tādējādi nodokļa maksātājs, kas piegādā ar nodokli apliekamo elektroenerģiju par samaksu un ir pieprasījis pilnu priekšnodokļa atskaitījumu par iekārtām, var ļaut siltumenerģijai aizplūst neizmantotai (A gadījums), izmantot to kā fiziska persona (individuālais komersants) sava mājokļa apsildīšanai (B gadījums), nodot to bez maksas savam personālam privātām vajadzībām (C gadījums), izmantot to kā publisko tiesību subjekts savām publiskās varas īstenošanas vajadzībām, piemēram, oficiālu ēku apsildīšanai un tādējādi atbilstoši PVN direktīvas 13. panta 1. punkta 1. apakšpunktā minētajiem mērķiem (D gadījums), veikt bezmaksas piegādi savas apkārtnes iedzīvotāju privātām vajadzībām (E gadījums) vai bezmaksas piegādi kādam citam nodokļa maksātājam tā saimnieciskajai darbībai, bez tam šeit būtu jādiferencē atkarībā no tā, vai saņēmējs preces savā saimnieciskajā darbībā izmanto mērķiem, kas dod viņam tiesības atskaitīt

priekšnodokli saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu vai saskaņā ar PVN direktīvas 169. pantu (F gadījums).

- 28 Lielākajā daļā šo gadījumu nodokļu novērtējums ir neproblemātisks. Piemēram, A gadījumā nav lietošanas procesa, tādēļ PVN direktīvas 16. panta 1. teikums nav piemērojams jau šā iemesla dēļ. Turpretī B un C gadījumā ir izpildīti PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētā 1. un 2. gadījuma piemērošanas nosacījumi – tas nozīmē, ka priekšnodokļa atskaitīšana nav ierobežota gadījumā, ja attiecīgā lieta ir pilnībā iekļauta saimnieciskās darbības aktīvos. D gadījumā, pamatojoties uz Tiesas 2009. gada 12. februāra spriedumu *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88), ir jānoraida pieņēmums, ka lietošana ir veikta ar saimniecisko darbību nesaistītiem mērķiem atbilstoši PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētajam 4. gadījumam – tas nozīmē, ka tiek ierobežota iespēja atskaitīt priekšnodokli saistībā ar iekārtu būvniecības un ekspluatācijas izmaksām. Attiecībā uz E gadījumu *Bundesfinanzhof* apstiprina, ka tas atbilst bezatlīdzības nodošanai saskaņā ar PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzēto 3. gadījumu un par to var pilnībā atskaitīt priekšnodokli, jo pretējā gadījumā rastos neapliekams galīgais patēriņš (*Bundesfinanzhof* 2021. gada 25. novembra spriedums – V R 45/20, *BFHE* 275, 392, 18. punkts).
- 29 Turpretī F gadījumā, kas atbilst šajā lietā aplūkotojam strīdam, novērtējums ir apšaubāms. Jautājums ir par to, vai arī šajā gadījumā ir konstatējama lietošana, kas notiek, veicot “nodošanu bez maksas” PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētā 3. gadījuma izpratnē.
- 30 **b) Iepriekšējā EST judikatūra par PVN direktīvas 16. pantu**
- 31 EST jau iepriekš vairākkārt ir lēmusi par atsevišķiem PVN direktīvas 16. panta faktiem (Direktīvas 77/388/EEK 5. panta 6. punkts).
- 32 Piemēram, lietošana notiek tad, ja naftas uzņēmums degvielas pircējam dod preces apmaiņā pret kuponiem, kurus degvielas pircējs ir saņēmis atbilstoši iegādātajam daudzumam pret degvielas pilnas mazumtirdzniecības cenas samaksu degvielas uzpildes stacijā reklāmas kampaņas ietvaros (EST spriedums, 1999. gada 27. aprīlis, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, otrā atbilde par Direktīvas 77/388/EEK 5. panta 6. punktu). Tas attiecas uz lietošanu bezmaksas nodošanas rezultātā atbilstoši PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētajam 3. gadījumam, kā tas izriet no šā sprieduma 24. punkta. Šā sprieduma 22. punktā Tiesa lietošanas esamību it īpaši pamatoja, norādot, ka lietošana var pastāvēt arī tad, ja tiek veikta nodošana saimnieciskās darbības vajadzībām.
- 33 Saistībā ar preču paraugiem PVN direktīvas 16. panta 2. teikuma izpratnē – un šajā kontekstā, iespējams, ņemot vērā PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzēto 1. un 2. gadījumu – EST ir nospriedusi, ka pret nodokļa maksātāju, kas lieto preces savām vai sava personāla vajadzībām, un pret galapatērētāju, kas iegādājas tāda paša veida preces, ir jābūt vienlīdzīgai attieksmei un ka lietojuma

aplūkšanas ar nodokli mērķis ir izvairīties no situācijām, kad ar nodokli netiek aplikts galīgais patēriņš (EST spriedums, 2010. gada 30. septembris, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, 17. un 18. punkts par Direktīvas 77/388/EEK 5. panta 6. punktu).

34 Visbeidzot, EST ir noliegusi lietošanu, ja nodokļa maksātājs savas saimnieciskās darbības ietvaros pašvaldības labā bez atlīdzības veic darbu, lai uzlabotu pašvaldības ceļu, ko izmanto gan sabiedrība, gan viņš pats (EST spriedums, 2020. gada 16. septembris, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, trešā atbilde par Direktīvas 77/388/EEK 5. panta 6. punktu). Kā redzams no spriedumiem *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203) un *EMI Group* (EU:C:2010:559), Tiesa noliedz attiecināšanu uz mērķiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību (PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētā 4. gadījuma izpratnē), jo darbs tika veikts nodokļa maksātāja vajadzībām, kas tomēr neizslēdz, ka “lietošana” ir konstatējama, pamatojoties uz kādu no pārējiem tiesiskajiem sastāviem (64. punkts). Turklāt modernizētā ceļa izmantošana sabiedriskai satiksmei gan neliek izslēgt “lietošanu”. Tomēr šā ceļa modernizācijas darbi tika veikti, lai apmierinātu nodokļu maksātāja vajadzības, kas saistītas ar smagsvara kravu pārvadājumiem (65. punkts). Nav neaplikta galapatēriņa (66. punkts), un šajā ziņā EST atsaucas uz “faktisko galapatēriņu”, no kura izriet, ka primāri izmantošanu veic nodokļa maksātājs atšķirībā no “nebūtiskā” izmantojuma sabiedriskajam transportam (67. punkts un 37. punkts).

35 **c) Iespējamā atbilde uz pirmo jautājumu**

36 **aa) Lietošana atzīšana gramatiskās interpretācijas gadījumā**

37 Balstoties uz PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētā 3. gadījuma formulējumu, strīdīgajā gadījumā ir jāsecina, ka ir notikusi bezmaksas nodošana. Prasītāja ir lietojusi tās saimnieciskās darbības aktīvos ietilpstošu “īpašumu” PVN direktīvas 15. panta 1. punkta izpratnē, proti, siltumu, ko tā bija ieguvusi savas saimnieciskās darbības gaitā. Tā kā prasītājai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli par iekārtu, ar kuru tika ražots siltums, attiecībā uz ar nodokli apliekamajām elektroenerģijas piegādēm, kuras veiktas par samaksu, prasītājai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli arī par iegūto siltumu.

38 Turklāt ir izpildīti nosacījumi, kas nepieciešami, lai varētu konstatēt nodošanu. Par nodošanu ir uzskatāma nododamā priekšmeta nodošanai citai personai ar nosacījumiem, kas citādi būtu preču piegāde (PVN direktīvas 14. panta 1. punkts). Tas attiecas uz siltumenerģijas piegādi saņēmēja vajadzībām.

39 Arī šī nodošana bija bez atlīdzības, jo siltumenerģijas nodošana A un B notika bez samaksas, pretēji līgumā noteiktajam [..].

40 **bb) Galapatēriņa nozīme**

41 Ir apšaubāms, vai bezmaksas nodošanas nosacījums ir jāierobežo, izvirzot papildu prasību, kura PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētā 3. gadījuma

formulējumā nav izvirzīta. Tas ir tāpēc, ka šis lietošanas nosacījums varētu kalpot arī tam, lai novērstu neapliekamam galapatēriņu (skat. iepriekš II.2.b punktu). Priekšnoteikums, lai konstatētu lietošanu, kura izpaužas kā bezmaksas nodošana, tad būtu neapliekams galapatēriņš. Šāds ierobežojums varētu izrietēt no Tiesas sprieduma *Mitteldeutsche HartsteinIndustrie* (EU:C:2020:712). Šādam ierobežojumam par labu varētu nākt arī arguments, ka ir jānodrošina vienlīdzīga attieksme salīdzinājumā ar PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzēto 1. un 2. gadījumu.

- 42 Tomēr arī šādas ierobežojošas interpretācijas gadījumā būtu jāsniedz atbilde uz jautājumu, vai neaplikts galapatēriņš ir jānoraida jau tad, ja nodoto precī saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs, izmanto savai saimnieciskajai darbībai, vai arī papildus ir svarīgi, ka viņš nodoto precī izmanto tādai saimnieciskajai darbībai, kura dod viņam tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu vai PVN direktīvas 169. pantu. Otro minēto interpretāciju varētu pamatot ar to, ka pretējā gadījumā nodoto precī, kas tās nodevējam (šajā gadījumā – prasītājam) dod tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu, nodotās preces saņēmējs (šajā gadījumā – A un B) varētu izmantot mērķiem, kas nedod nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli.
- 43 Izvērtējot pirmo uzdoto jautājumu, Senāts izdara pieņēmumu, ka no Tiesas sprieduma *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) nevar skaidri izsecināt normas tekstu (ar papildu prasību) ierobežojošu interpretāciju. PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētā 3. gadījuma noraidīšanu, kas izriet no šā sprieduma, varētu pamatot arī ar to, ka pašvaldības ceļa paplašināšana, lai pielāgotos nodokļu maksātāja smagsvara kravas transportlīdzekļa satiksmei, bija uzskatāma par nodošanu, ko nodokļa maksātāja ir veicis sev pašam, un tādējādi nebija konstatējama nodošana citai personai.
- 44 Vēl viens arguments pret normas formulējumu ierobežojošu interpretāciju varētu būt tas, ka EST spriedumā *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203) apstiprināja bezmaksas nodošanu, lai gan nodošana kalpoja dāvinātāja saimnieciskajai darbībai (EST spriedums *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, 22. punkts). No pretējās puses raugoties, tas varētu novest pie uzskata, ka nodotās preces saņēmēja gadījumā bezmaksas nodošana pastāv arī tad, ja saņēmējs bez maksas nodoto precī izmanto savai saimnieciskajai darbībai. Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka [šajā normā] “nav veikta nošķiršana atkarībā no paraugu saņēmēja kā nodokļa maksātāja statusa” (EST spriedums *EMI Group*, EU:C:2010:559, 52. punkts).
- 45 Visbeidzot, ir jāņem vērā, ka – saskaņā ar Savienības likumdevēja nodomu – lietošanai, kura izpaužas kā bezatlīdzības nodošana PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētajā 3. gadījuma izpratnē ir jābūt patstāvīgai funkcijai attiecībā pret PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētajā 1. un 2. gadījumā minēto lietošanu privātām vajadzībām. Tas rada šaubas par to, vai uz bezmaksas nodošanu būtu jāattiecinā tādi paši ierobežojumi kā uz lietošanu privātām vajadzībām, jo gadījumā, ja tiek piemērots neaplikta galapatēriņa kritērijs, PVN direktīvas

16. panta 1. teikumā paredzētajam 3. gadījumam var nepaliek patstāvīgas piemērošanas jomas.

46 **cc) Tiesisko seku apsvēršana**

47 Ir jāņem vērā arī tiesiskās sekas, kas rastos, ja tiktu apstiprinātā vai noraidīta normas formulējumu ierobežojoša interpretācija.

48 **(1) Ierobežojoša interpretācija**

49 Ja bezmaksas nodošanas fakts PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētā 3. gadījuma izpratnē ir jānoraida, pamatojoties uz neaplikta galapatēriņa kritēriju, preces nodevējam ir jāizvērtē, vai šāds galapatēriņš pastāv no saņēmēja puses. Tādējādi preces nodevējs uzņemas risku, ka, pamatojoties uz to, var tikt kļūdaini novērtēts. Šis strīds to ilustrē. No vienas puses, prasītājam bija jāsaņem atlīdzība par siltumenerģijas piegādi, bet, no otras puses, siltumenerģija bija jāizmanto saņēmējiem A un B noteiktiem mērķiem attiecīgi A un B veiktajā saimnieciskajā darbībā. Šā līguma pirmā daļa jau nebija izpildīta, jo ne vienā, ne otrā gadījumā netika veikti maksājumi par siltuma nodošanu. Tāpat ir iespējams, vismaz abstrakti, ka saņēmēji (šajā gadījumā – A un B) bezatlīdzības piegādi (šajā gadījumā – siltumu) pretēji līgumā noteiktajam varēja izmantot mērķiem, kas nav saistīti ar to saimniecisko darbību. Tādējādi prasītāja uzņemas būtisku risku, ka individuālais komersants A un sabiedrības B dalībnieki izmanto siltumenerģiju pretēji līgumam, piemēram, privātām vajadzībām dzīvojamās mājās. Ja PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētā 3. gadījuma piemērošana būtu atkarīga no saņēmēja veiktas lietošanas (iespējams, ar tiesībām atskaitīt priekšnodokli), nodevējam būtu jāuzņemas nepareizas novērtēšanas risks šajā sakarā.

50 Tas saskaņā ar PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzētā 3. gadījuma formulējumu varētu attaisnot to, ka bezmaksas nodošanas definīcijas pamatā ir tikai nodošana un atlīdzība par to, neierobežojot šo definīciju ar neaplikta galapatēriņa prasību.

51 **(2) Piemērošana atbilstoši formulējumam**

52 Ir jāņem vērā arī tiesiskās sekas, kas izriet no burtiskas piemērošanas. Šajā kontekstā to varētu uzskatīt par neatbilstošu neitralitātes principam (skat. piemēram, EST spriedums, 2014. gada 13. marts, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. punkts), ja lietošana tiktu atzīta par bezmaksas nodošanu gadījumā, kad saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs, izmantotu nodoto precī saimnieciskās darbības vajadzībām, kura viņam sniedz tiesības atskaitīt priekšnodokli. Siltumenerģijas piegāde tomēr tiek aplikta ar PVN, kaut arī pakalpojuma saņēmējs par to nevar atskaitīt priekšnodokli. Šajā ziņā neitralitātes princips varētu tikt pārkāpts, ja nodokļa uzlikšana nodevējam saistībā ar šo nodošanu netiek kompensēta ar saņēmēja tiesībām atskaitīt priekšnodokli.

- 53 Tomēr šāds priekšnodokļa atskaitīšanas atteikums šķiet apšaubāms. Tas tā ir tāpēc, ka PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā lietošana ir pielīdzināta preču piegādei par atlīdzību. Ja nodotās preces saņēmējs, kas ir nodokļa maksātājs, tam nodošanas rezultātā piegādātās preces saskaņā ar PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā paredzēto 3. gadījumu izmanto atbilstoši PVN direktīvas 168. pantā vai PVN direktīvas 169. pantā noteiktajiem mērķiem, ir izpildīti materiālie priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi. Ņemot vērā PVN direktīvas 178. panta a) punktā noteikto papildu prasību par rēķina izrakstīšanu, varētu uzskatīt, ka nodevējs saskaņā ar PVN direktīvas 226. pantu ir pilnvarots izrakstīt rēķinu par lietošanu. Tajā kā nodokļu aprēķina bāze (PVN direktīvas 226. panta 8. punkts) tiktu norādīta lietošanas vērtība saskaņā ar PVN direktīvas 74. pantu un par to maksājamā nodokļa summa (PVN direktīvas 226. panta 10. punkts). Aicinājums veikt samaksu nav rēķinā norādāmo ziņu vidū. Tādējādi lietošanas gadījumā priekšnodokļa atskaitījumu var uzskatīt par bezmaksas nodošanu un nav nepieciešams, lai saņēmējs par to būtu veicis samaksu nodevējam. Proti, bezatlīdzības lietošanas gadījumā, kas pastāv no paša sākuma, trūkst PVN direktīvas 90. pantā minētās “nemaksāšanas [...] pēc tam, kad notikusi piegāde”. Savukārt, ja nodotās preces saņēmējs samaksā nodokli, kas maksājams par lietošanu, tas neko nemaina, jo šāds nodokļa maksājums nav uzskatāms par atlīdzību.
- 54 Visbeidzot, lai varētu atskaitīt priekšnodokli, būtu nepieciešams, lai saistībā ar nodokļa iekasēšanu maksājamais nodoklis tiktu uzskatīts par maksājamo vai samaksāto nodokli PVN direktīvas 168. panta a) punkta izpratnē (šajā ziņā skat. EST spriedumu, 2022. gada 13. janvāris, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 37. punkts).
- 55 **d) Pirmā uzdotā jautājuma nozīme**
- 56 *UStG* 3. panta 1.b punkts ir balstīts uz PVN direktīvas 16. pantu un atbilst šai prasībai (skat. *Bundesfinanzhof* 2013. gada 16. oktobra spriedumu – XI R 39/12, *BFHE* 243, 77, *BStBl II* 2014, 1024, 27. punkts; un 2014. gada 21. maija spriedumu. – V R 20/13, *BFHE* 246, 226, *BStBl. II* 2014, 1029). Atbilstoši abām tiesību normām bezmaksas nodošanu uzskata par preču piegādi par atlīdzību, ja attiecībā uz šo precei vai tās sastāvdaļām ir tiesības uz pilnīgu vai daļēju priekšnodokļa atskaitījumu (*UStG* 3. panta 1.b punkta 1. teikuma 3. punkts un 2. teikums; PVN direktīvas 16. panta 1. teikums). Šajā strīdus lietā siltumenerģijas piegāde A un B ir bezatlīdzības nodošana šajā nozīmē, jo koģenerācijas stacijas ar biogāzes iekārtu darbība deva prasītājam tiesības uz pilnu priekšnodokļa atskaitījumu.
- 57 *Finanzgericht* nekonstatēja faktus par to, vai A un B bija tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu pilnā apmērā. Nevar izslēgt, ka A un B ir mazie uzņēmēji vai izmanto vienotas likmes regulējumu lauksaimniecības un mežsaimniecības ražotājiem.
- 58 **3. Par otro uzdoto jautājumu**

- 59 a) Ar nodokli apliekamā notikuma nozīme nodokļa aprēķina bāzei
- 60 PVN direktīvas 74. pants kalpo, lai īstenotu PVN direktīvas 16. panta 1. teikumā minēto lietošanas jēdzienu, jo šīs lietošanas nodokļa aprēķina bāze izriet no PVN direktīvas 74. panta. Senāta ieskatā, tas pamato PVN direktīvas 16. pantā izvirzīto mērķu ņemšanu vērā, arī interpretējot PVN direktīvas 74. pantu.
- 61 **b) Lietojuma aplikšanas ar nodokli mērķi**
- 62 Attiecībā uz lietošanas nosacījumu EST jau ir nospriedusi, ka “nodokļa maksātājs, kas lieto savos saimnieciskās darbības aktīvos ietilpstošas preces, un parasts patērētājs, kas iegādājas tāda paša veida preces, tiek vērtēti vienādi. Tādēļ [Direktīvas 77/388/EEK 5. panta 6. punkts] neļauj nodokļa maksātājam, kas bija tiesīgs atskaitīt PVN par viņa saimnieciskās darbības aktīvos ietilpstošu preču iegādi, izvairīties no PVN samaksas, ja viņš šīs saimnieciskās darbības aktīvos ietilpstošas preces lieto privātām vajadzībām un tādējādi iegūst nepamatotu priekšrocību salīdzinājumā ar parastu patērētāju, kas par preču iegādi maksā PVN” (EST spriedums, 2001. gada 17. maijs, *Fischer un Brandenstein*, C-322/99 un C-323/99, EU:C:2001:280, 56. punkts). Tādējādi lietošanas nosacījuma interpretācija, saskaņā ar kuru “gadījumā, ja prece tiek lietota nodokļa maksātāja personiskām vajadzībām, šī prece un tajā ietilpstošās daļas ir jāapliek ar nodokli pilnā apmērā, pat ja sākotnēji šī prece tika iegādāta bez iespējas atskaitīt priekšnodokli un tikai vēlāk iegādātās “sastāvdaļas” deva nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli, nebūtu saderīga ar šajā noteikumā izvirzīto vienlīdzīgas attieksmes mērķi” (EST spriedums *Fischer un Brandenstein*, EU:C:2001:280, 75. punkts).
- 63 **c) Ar nodokli apliekamā notikuma nozīme nodokļa aprēķina bāzei**
- 64 Ja lietošana nosacījuma mērķis, proti, nodrošināt, “ka nodokļa maksātājs negūst nepamatotas priekšrocības salīdzinājumā ar parastu patērētāju” (EST spriedums *Fischer un Brandenstein*, EU:C:2001:280, 76. punkts; skat. arī EST spriedumu, 2016. gada 16. jūnijs, *Mateusiak*, C-229/15, EU:C:2016:454, 39. punkts) ir attiecināms uz PVN direktīvas 74. pantu, no tā varētu izrietēt, ka, nosakot pašizmaksu, ir jāņem vērā tikai tā pašizmaksa, kas ir apliekama ar nodokli, jo arī parastie patērētāji, kas ražo preces, ir apliekami ar PVN tikai tādā apmērā. Šāda interpretācija nozīmētu, ka nodokļa maksātājs, kas ražo preces, negūst nepamatotas priekšrocības salīdzinājumā ar parastu patērētāju, kas ražo preces, ja tā gadījumā izdevumi, kas netiek aplikti ar priekšnodokli (piemēram, ar nodokli neapliekamā aizdevuma izmaksas saskaņā ar PVN direktīvas 135. pantu), nav jāiekļauj pašizmaksas aprēķinā.
- 65 Tomēr ir jāņem vērā arī pirkuma cena, kas saskaņā ar PVN direktīvas 74. pantu jāpiemēro prioritāri. Šajā gadījumā šīs cenas sadalīšana ar nodokli apliktā cenas komponentē un ar nodokli neapliktā cenas komponentē varētu būt noraidāma. Turklāt Senāts norāda, ka Nodokļu administrācija pieņem, ka izmaksas, kas nav apliekamas ar priekšnodokli, ir jāiekļauj pašizmaksas aprēķinā (saskaņā ar

Apdrošinājuma nodokļa piemērošanas dekrēta 10.6. panta 1. punkta 5. teikumu). Juridiskajā literatūrā tas tiek kritizēts [..]. Līdz šim *Bundesfinanzhof* ir atstājusi šo jautājumu atklātu (skat. *Bundesfinanzhof* spriedumu *BFHE* 275, 392, 34.f punkts; un 2022. gada 15. marta spriedumu – V R 34/20, *BFHE* 276, 369, 26. punkts).

66 d) Otrā jautājuma nozīmīgums

67 Arī otrais jautājums ir nozīmīgs lietas izspriešanai. Jāatzīst, ka saskaņā ar PVN direktīvas 74. pantu “pašizmaksa” ir preču vai līdzīgu preču nodokļa bāze tikai tad, ja nav līdzīgu preču pirkuma cenas (skat. EST spriedumu, 2015. gada 23. aprīlis, *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, 37. punkts, un spriedumu, 2016. gada 28. aprīlis, *Het Oudeland Beheer*, C-128/14, EU:C:2016:306, 48. punkts). Saskaņā ar *Bundesfinanzhof* judikatūru tas ir šajā lietā, jo A un B nav pieslēguma siltumapgādes tīklam, kas atļautu iegādāties siltumenerģiju no trešām personām par maksu (skat. *Bundesfinanzhof* spriedumus lietā *BFHE* 239, 377, *BSI* II 2014, 809, 39. punkts, un lietā *BFHE* 276, 369, 16. punkts). Tātad PVN direktīvas 74. pantā minētā pašizmaksa ir izšķirošā lietas izspriešanai. Ja pašizmaksā būtu iekļaujami tikai ar priekšnodokli apliktie izdevumi, tas samazinātu siltumenerģijas lietošanai piemērojamā nodokļa aprēķina bāzi un līdz ar to prasība tiktu daļēji apmierināta.

68 4. Trešais prejudiciālais jautājums

69 a) Trešā uzdotā jautājuma priekšmets

70 Trešā prejudiciālā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai pašizmaksa ietver tikai tiešās ražošanas izmaksas vai arī tikai netieši attiecināmās izmaksas (piemēram, finansēšanas izmaksas).

71 Šaubas šajā ziņā izriet no Tiesas paustajām atziņām saistībā ar procentiem par aizņemto kapitālu lietā *Property Development Company* (EU:C:2015:265, 40. punkts). Saskaņā ar to nav nozīmes tam, vai līdzīgu ēku iegādes cenā (kas piemērojama prioritāri attiecībā pret pašizmaksu) ir iekļauti procenti par aizņemto kapitālu, kas, iespējams, ir samaksāti šo ēku būvniecības laikā. Tas tā ir tāpēc, ka atšķirībā no pašizmaksas kritērija attiecībā uz līdzīgu preču iegādes cenas kritēriju nodokļu iestāde varēja balstīties uz šāda veida preču tirgus cenām brīdī, kad konkrētā ēka tika iekļauta saimnieciskās darbības aktīvos, detalizēti neizpētot, kādi vērtības faktori noteica šīs cenas.

72 Tas norāda, ka pašizmaksas gadījumā ir jāpārbauda, kādi vērtības faktori to ir izraisījuši. Tādēļ, lai noteiktu pašizmaksu, atšķirībā no pirkuma cenas, būtu nozīme tam, vai pastāv, piemēram, procenti par aizņemto kapitālu, kurus būtu jāņem vērā. Savukārt pretarguments ir grūtības, kas rastos, ja pašizmaksā tiktu iekļautas tikai netieši attiecināmās izmaksas (piemēram, administratīvās izmaksas). Senāta ieskatā, tādēļ mērķis nodrošināt, lai lietošanas vērtības noteikšana būtu vienkārša, ir pretarguments šādu izmaksu, piemēram, finansēšanas izdevumu, iekļaušanai.

73 **b) Trešā uzdotā jautājuma nozīmīgums**

74 Trešais prejudiciālais jautājums, tāpat kā otrais prejudiciālais jautājums, ir nozīmīgs lietas izspriešanai. Ja finansēšanas izdevumi nav daļa no pašizmaksas, tas samazina siltumenerģijas lietošanas nodokļa aprēķina bāzi un tādējādi rada mazāku nodokļu slogu prasītājam, kā arī nozīmē, ka prasība ir daļēji apmierināma.

75 [...] [*omissis*: procesuāla informācija]

76 [...]

DARBBA VERSIJA