

Sprawa C-207/23

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

29 marca 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

22 listopada 2022 r.

Druga strona postępowania, strona skarżąca w postępowaniu rewizyjnym i druga strona postępowania rewizyjnego:

Finanzamt X

Strona skarżąca, druga strona postępowania rewizyjnego i skarżąca w postępowaniu rewizyjnym:

Y KG

[...] **BUNDESFINANZHOF**

POSTANOWIENIE

W sprawie

Finanzamt X

druga strona postępowania, strona skarżąca w postępowaniu rewizyjnym i druga strona postępowania rewizyjnego

przeciwko

Y KG

stronie skarżącej, drugiej stronie postępowania rewizyjnego i skarżącej w postępowaniu rewizyjnym

[...]

dotyczącej podatku obrotowego (zwanego dalej „VAT”) za 2008 r.

XI izba

po rozprawie w dniu 9 listopada 2022 r. postanowiła na posiedzeniu w dniu 22 listopada 2022 r., co następuje:

S e n t e n c j a

I. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) zostają przedłożone następujące pytania prejudycjalne dotyczące wykładni art. 16 i 74 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywy VAT):

1. Czy „[w]ykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa [...] które przekazuje nieodpłatnie” w rozumieniu art. 16 dyrektywy VAT ma miejsce w przypadku, gdy podatek oddaje ciepło ze swojego przedsiębiorstwa nieodpłatnie innemu podatnikowi do celów jego działalności gospodarczej (w niniejszej sprawie: przekazanie ciepła z elektrociepłowni blokowej dostawcy energii elektrycznej na rzecz przedsiębiorstwa rolnego w celu ogrzewania pól szparagów)?

Czy ma to znaczenie, czy będący podatnikiem odbiorca wykorzystuje ciepło do celów, które uprawniają go do odliczenia podatku naliczonego?

2. Czy okoliczność wykorzystania (art. 16 dyrektywy VAT) ogranicza koszt wytworzenia w rozumieniu art. 74 dyrektywy VAT w ten sposób, że przy jego obliczaniu uwzględniane są wyłącznie koszty obciążone podatkiem naliczonym?

3. Czy koszt wytworzenia obejmuje tylko bezpośrednie koszty produkcji, czy też również koszty, które można przypisać jedynie pośrednio, takie jak na przykład wydatki na finansowanie?

II. [...].

U z a s a d n i e

I.

- 1 Strona skarżąca, wnosząca skargę rewizyjną i druga strona postępowania rewizyjnego (skarżąca) prowadzi biogazownię do produkcji biogazu z biomasy. Wytworzony biogaz został wykorzystany w 2008 r. (roku, którego dotyczy spór) do zdecentralizowanej produkcji energii elektrycznej i ciepła w podłączonej elektrociepłowni blokowej (BHKW) poprzez dostarczenie go do silnika spalinowego napędzającego generator.
- 2 Wyprodukowana w ten sposób energia elektryczna była głównie wprowadzana do ogólnej sieci elektroenergetycznej i opłacana przez operatora sieci elektroenergetycznej.

- 3 Część ciepła wytworzonego również w wyniku tego procesu została wykorzystana w procesie produkcyjnym. W roku, którego dotyczy spór, skarżąca przekazywała „nieodpłatnie” większość ciepła przedsiębiorcy A do suszenia drewna w kontenerach zgodnie z umową z dnia 29 listopada 2007 r. oraz zgodnie z umową spółce B GbR (B), która ogrzewała tym ciepłem swoje pola szparagów. Obie umowy przewidują, że wysokość wynagrodzenia jest uzgadniana indywidualnie w zależności od sytuacji ekonomicznej odbiorcy ciepła i nie jest określona w umowach.
- 4 W roku, którego dotyczy spór, skarżąca otrzymała od operatora sieci elektroenergetycznej oprócz tzw. minimalnej taryfy gwarantowanej za dostawę 6714247 kWh energii elektrycznej zgodnie z § 8 ust. 1 Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (ustawy dla priorytetu energii odnawialnej (Erneuerbare-Energien-Gesetz [ustawy o odnawialnych źródłach energii]) w brzmieniu z dnia 7 listopada 2006 r. (zwanej dalej „EEG”) (BGBl. I 2006, s. 2550) w wysokości 1 054 337,85 EUR, kwotę podwyższenia zgodnie z § 8 ust. 3 EEG (tzw. premię z tytułu kogeneracji energii elektrycznej i ciepła [CHP]), ponieważ wytwarzana przez nią energia elektryczna stanowiła energię elektryczną w rozumieniu § 3 ust. 4 Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (ustawy w sprawie utrzymania, modernizacji i rozbudowy kogeneracji ciepła i energii elektrycznej (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz [ustawy o kogeneracji energii elektrycznej i ciepła]) w brzmieniu z dnia 19 marca 2002 r. (zwanej dalej „KWKG”) (BGBl. I 2002, s. 1092). Zgodnie z deklaracją VAT skarżącej również ta premia kogeneracyjna w wysokości 85 070,66 EUR została uwzględniona w podstawie wymiaru transakcji podlegającej opodatkowaniu przez drugą stronę postępowania, stronę wnoszącą skargę rewizyjną i drugą stronę postępowania rewizyjnego (Finanzamt [urząd skarbowy], zwany dalej „FA”).
- 5 Ponieważ skarżąca nie pobierała opłat od odbiorców ciepła, rewident przyjął w ramach przeprowadzonej u skarżącej kontroli zewnętrznej, że ciepło jest przekazywane nieodpłatnie w rozumieniu § 3 ust. 1b zdanie pierwsze pkt 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) na rzecz A i B. Z uwagi na brak ceny nabycia ciepła obliczył on podstawę opodatkowania tego wykorzystywania zgodnie z § 10 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 UStG na podstawie kosztu wytworzenia. Według wyliczeń rewidenta z łącznych kosztów wykazanych w rachunku zysków i strat w wysokości 1 104 453,35 EUR przypadało na przekazane ciepło 384 791,55 EUR (= 34,84 %), tak więc – opierając się na tej podstawie opodatkowania – określił w tym zakresie VAT w wysokości 73 110,29 EUR.
- 6 FA uwzględnił wynik kontroli w decyzji w sprawie VAT za 2008 r. z dnia 17 listopada 2011 r. Wniesione przeciwko tej decyzji odwołanie oddalił jako bezzasadne decyzją odwoławczą z dnia 1 sierpnia 2012 r.
- 7 W swojej pierwotnej skardze skarżąca podniosła w szczególności, że premia kogeneracyjna jest wynagrodzeniem ze strony osoby trzeciej. Finanzgericht (sąd finansowy) (FG) uwzględnił skargę skarżącej w pierwszym postępowaniu. W związku z wniesioną przez FA skargą rewizyjną Bundesfinanzhof (federalny

trybunał finansowy) (BFH) wyrokiem z dnia 31 maja 2017 r. - XI R 2/14 (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs [zbiór orzeczeń federalnego trybunału finansowego] --BFHE-- 258, 191, Bundessteuerblatt - BStBl-- II 2017, s. 1024) uchylił wyrok FG i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania przez FG. Zdaniem Bundesfinanzhof tak zwana premia kogeneracyjna, którą operator sieci elektroenergetycznej zapłacił skarżącej, nie była wynagrodzeniem za „nieodpłatne” przekazanie ciepła przez skarżącą. Przeciwnie, opłata ze strony operatora sieci elektroenergetycznej jest wynagrodzeniem za energię elektryczną dostarczoną mu przez skarżącą. Sprawa nie jest jeszcze gotowa do wyrokowania, ponieważ nie można rozstrzygnąć, w jakiej wysokości powinno zostać opodatkowane nieodpłatne przekazanie ciepła przez skarżącą. Określa to § 10 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 UStG zgodnie z zasadami wynikającymi z wyroków BFH z dnia 12 grudnia 2012 r. – XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) oraz z dnia 16 listopada 2016 r., – V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777). FG musi uzupełnić niezbędne w tym względzie ustalenia.

- 8 W drugim postępowaniu skarżąca zakwestionowała, w szczególności w odniesieniu do podstawy opodatkowania dla dostaw ciepła, obliczenie FA, który określił nieodpłatne przekazanie ciepła zgodnie z § 10 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 UStG według kosztów nabycia. FG częściowo uwzględnił skargę w drugim postępowaniu. Obniżył określony VAT. W ocenie FG, zgodnie z § 10 ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 UStG, VAT od nieodpłatnych dostaw jest obliczany na podstawie kosztu wytworzenia, który należy obliczyć według tzw. metody wartości rynkowej. Należy oprzeć się na wartościach rynkowych za energię elektryczną i ciepło w konkretnej miejscowości skarżącej.
- 9 W skargach rewizyjnych skarżąca oraz FA zarzucają naruszenie prawa materialnego.

II.

10 [...]. [zawieszenie, odesłanie prejudycjalne]

11 **1. Ramy prawne**

12 **a) Prawo Unii**

13 **Artykuł 16 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywy VAT) stanowi:**

Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów.

Za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki.

14 Zgodnie z art. 74 dyrektywy VAT:

W przypadku gdy podatnik wykorzystuje lub przekazuje towary stanowiące część majątku jego przedsiębiorstwa lub gdy towary są zatrzymywane przez podatnika lub jego następców prawnych w przypadku zaprzestania prowadzenia przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, zgodnie z art. 16 i 18, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie, gdy ma miejsce wykorzystanie, przekazanie lub zatrzymanie tych towarów.

15 W myśl art. 289 dyrektywy VAT:

Podatnikom korzystającym ze zwolnienia z VAT nie przysługuje prawo do odliczenia VAT zgodnie z art. 167–171 i art. 173–177, ani do wykazywania VAT na fakturach.

16 Artykuł 302 dyrektywy VAT stanowi:

W przypadku gdy rolnik ryczałtowy korzysta ze zryczałtowanej rekompensaty, nie ma on prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do czynności objętych niniejszym systemem ryczałtowym.

17 b) Prawo krajowe

18 Paragraf 3 ust. 1b UStG stanowi:

Za dostawę dokonywaną odpłatnie uznaje się:

1. wykorzystanie przez przedsiębiorcę towaru stanowiącego część majątku jego przedsiębiorstwa do celów innych niż związane z działalnością jego przedsiębiorstwa;
2. nieodpłatne przekazanie przez przedsiębiorcę towarów swoim pracownikom do celów prywatnych, z wyjątkiem drobnych prezentów;
3. wszelkie inne nieodpłatne przekazanie towaru, z wyjątkiem prezentów o niskiej wartości oraz próbek do celów działalności przedsiębiorstwa. Towary lub ich części składowe muszą podlegać w całości lub w części odliczeniu.

19 Zgodnie z § 10 ust. 4 UStG:

Obrót oblicza się:

1. w przypadku przemieszczenia towarów w rozumieniu § 1a ust. 2 i § 3 ust. 1a oraz w przypadku dostaw w rozumieniu § 3 ust. 1b na podstawie ceny nabycia

towarów lub towarów podobnych, powiększonej o koszty dodatkowe, lub w braku ceny nabycia – na podstawie kosztów wytworzenia, każdorazowo w chwili dokonania transakcji;

[...]

20 Paragraf 8 EEG:

1. Za energię elektryczną wytworzoną w elektrowniach o mocy do 20 megawatów włącznie, wykorzystujących wyłącznie biomasę w rozumieniu rozporządzenia wydanego na podstawie ust. 7, opłata wynosi [...]

3. Opłaty minimalne, o których mowa w ust. 1 pkt 1, zwiększają się o 2,0 centa za kilowatogodzinę, pod warunkiem że chodzi o energię elektryczną w rozumieniu § 3 ust. 4 ustawy w sprawie kogeneracji energii elektrycznej i ciepła, a operatorowi sieci zostanie przedstawiony [...] odpowiedni dowód. Zamiast dowodu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, można przedłożyć dla produkowanych seryjnie instalacji kogeneracyjnych o mocy do 2 megawatów odpowiednie dokumenty producenta, z których można odczytać moc cieplną i elektryczną oraz współczynnik energii elektrycznej.

21 Paragraf 3 ust. 4 KWKG:

4. Kogeneracyjna energia elektryczna jest rachunkowym produktem z ciepła użytkowego i współczynnika energii elektrycznej z instalacji kogeneracyjnej. W przypadku instalacji, które nie posiadają urządzeń do odprowadzania ciepła odpadowego, cała produkcja energii elektrycznej netto jest kogeneracyjną energią elektryczną.

22 2. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

23 a) Przedmiot pierwszego pytania prejudycjalnego w rozgraniczeniu od innych przypadków

24 Pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczy wykładni art. 16 dyrektywy VAT. Przepis ten odpowiada poprzedniemu uregulowaniu w art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy 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 (dyrektywy 77/388/EWG), wobec czego sąd odsyłający przyjmuje, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości wydane w przedmiocie art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG należy uwzględniać również w odniesieniu do wykładni art. 16 dyrektywy VAT.

25 Artykuł 16 zdanie pierwsze dyrektywy VAT zrównuje wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa z odpłatną dostawą w czterech przypadkach. Przypadki te można zestawić pod nadrzędnym pojęciem wykorzystania. Chodzi o „wykorzystanie [...] do celów prywatnych

podatnika [przypadek 1] lub [wykorzystanie] do celów jego pracowników [przypadek 2] lub [wykorzystanie jako nieodpłatne przekazanie] [przypadek 3] lub [wykorzystanie] w ujęciu ogólnym [...] do celów innych niż prowadzona przez niego działalność [przypadek 4]”.

- 26 W spornym przypadku skarżąca zbudowała instalację z prawem do odliczenia VAT, wytwarzającą energię elektryczną, którą skarżąca jako podatnik dostarcza odpłatnie w postaci dostawy podlegającej opodatkowaniu. Przynajmniej ze względu na zaliczenie w pełnym zakresie do jej przedsiębiorstwa przysługiwało jej pełne prawo do odliczenia VAT od kosztów budowy i eksploatacji. [...]
- 27 Sporne jest natomiast, jakie skutki prawne wystąpią w odniesieniu do dodatkowego ciepła wytworzonego przez instalację. Ciepło to można wykorzystać w różny sposób. Podatnik, który odpłatnie dostarcza energię elektryczną w sposób podlegający opodatkowaniu i który domagał się pełnego odliczenia VAT w odniesieniu do instalacji, może: pozwolić, by niewykorzystane ciepło uszło (przypadek A), wykorzystać ciepło jako osoba fizyczna (indywidualny przedsiębiorca) do ogrzewania swojego mieszkania (przypadek B), przekazać ciepło np. nieodpłatnie swoim pracownikom na ich cele mieszkaniowe (przypadek C), wykorzystać ciepło jako podmiot prawa publicznego do własnych celów w sferze kompetencji, jak na przykład ogrzewanie biur w urzędach, a tym samym w zakresie działalności o charakterze władzy publicznej, o których mowa w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT (przypadek D), przekazać ciepło nieodpłatnie mieszkańcom w swojej okolicy na ich prywatne cele mieszkaniowe (przypadek E) lub przekazać je nieodpłatnie innemu podatnikowi na potrzeby prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przy czym tutaj również można by dokonać rozróżnienia w zależności od tego, czy odbiorca wykorzystuje ciepło w ramach swojej działalności gospodarczej do celów, które uprawniają go do odliczenia VAT zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT lub zgodnie z art. 169 dyrektywy VAT (przypadek F).
- 28 Podatkowa ocena większości z tych przypadków nie stanowi trudności. W przypadku A brak jest procesu wykorzystania, w związku z czym art. 16 zdanie pierwsze dyrektywy VAT nie ma zastosowania z samego tego względu. Natomiast w przypadkach B i C spełnione są przesłanki art. 16 zdanie pierwsze przypadek pierwszy i drugi dyrektywy VAT, które w każdym razie w przypadku zaliczenia w pełnym zakresie do przedsiębiorstwa nie prowadzą do ograniczenia odliczenia VAT. W przypadku D w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie z dnia 12 lutego 2009 r. - C-515/07 (EU:C:2009:88) należy odrzucić uznanie wykorzystania do celów innych niż prowadzona działalność zgodnie z art. 16 zdanie pierwsze przypadek czwarty dyrektywy VAT, co prowadzi wówczas do ograniczenia odliczenia VAT zapłaconego w kosztach budowy i eksploatacji instalacji. W przypadku E BFH potwierdził fakt nieodpłatnego przekazania zgodnie z art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT z pełnym odliczeniem VAT, ponieważ w przeciwnym razie dochodzi do nieopodatkowanej

konsumpcji końcowej (wyrok BFH z 25 listopada 2021 r. – V R 45/20, BFHE 275, 392, pkt 18).

- 29 Wątpliwość pojawia się natomiast w odniesieniu do oceny przypadku F, który odpowiada przypadkowi rozpatrywanemu w niniejszej sprawie. Powstaje pytanie, czy również tutaj należy potwierdzić wykorzystanie „jako nieodpłatne przekazanie” w rozumieniu art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT.
- 30 **b) Dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w przedmiocie art. 16 dyrektywy VAT**
- 31 W przeszłości Trybunał Sprawiedliwości wypowiedział się już wielokrotnie w przedmiocie poszczególnych przesłanek art. 16 dyrektywy VAT (art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG).
- 32 Na przykład wykorzystanie ma miejsce, gdy przedsiębiorstwo paliwowe sprzedaje towary nabywcy paliwa w zamian za bony, które nabywca paliwa otrzymał proporcjonalnie do zakupionej ilości w zamian za zapłatę pełnej ceny detalicznej paliwa na stacji paliw w ramach akcji reklamowej (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Kuwait Petroleum z dnia 27 kwietnia 1999 r., – C-48/97, EU:C:1999:203, odpowiedź druga w przedmiocie art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG). Odnosi się to do wykorzystania w formie nieodpłatnego przekazania zgodnie z art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT, jak wynika z pkt 24 tego wyroku. W pkt 22 tego wyroku Trybunał Sprawiedliwości uzasadnił wykorzystanie w szczególności tym, że wykorzystanie może również mieć miejsce w przypadku przekazania na potrzeby przedsiębiorstwa.
- 33 W związku z próbkami towarów w rozumieniu art. 16 zdanie drugie dyrektywy VAT – i w tym względzie zapewne mając na uwadze art. 16 zdanie pierwsze przypadek pierwszy i drugi dyrektywy VAT – Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że podatnik, który przeznaczają towary do celów prywatnych swoich lub swoich pracowników oraz odbiorca końcowy, który nabywa towar tego samego rodzaju, są traktowani jednakowo, i że celem opodatkowania wykorzystania jest wykluczenie sytuacji, w których ostateczne wykorzystanie towaru lub usługi pozostanie nieopodatkowane (wyrok Trybunału Sprawiedliwości EMI Group z dnia 30 września 2010 r. – C-581/08, EU:C:2010:559, pkt 17 i n. w odniesieniu do art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG).
- 34 Wreszcie Trybunał Sprawiedliwości odrzucił wykorzystanie, jeżeli podatnik wykonuje w ramach swojej działalności gospodarczej na rzecz gminy nieodpłatne roboty budowlane w zakresie rozbudowy drogi gminnej otwartej do użytku publicznego, ale wykorzystywanej przez podatnika (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Mitteldeutsche Hartstein-Industrie z dnia 16 września 2020 r. – C-528/19, EU:C:2020:712, odpowiedź trzecia w przedmiocie art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG). Wskazując na swoje wyroki Kuwait Petroleum

(EU:C:1999:203) i EMI Group (EU:C:2010:559) Trybunał Sprawiedliwości odrzuca przeznaczenie towaru do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa (w rozumieniu art. 16 zdanie pierwsze przypadek czwarty dyrektywy VAT), jako że roboty zostały wykonane na potrzeby podatnika, co jednak nie wyklucza wykorzystania na podstawie innych przesłanek (pkt 64). Ponadto prawdą jest, że użytkowanie rozbudowanej drogi do celów transportu publicznego nie stoi na przeszkodzie wykorzystaniu. Roboty budowlane w zakresie rozbudowy owej drogi zostały jednak wykonane w celu zaspokojenia potrzeb podatnika w zakresie przystosowania do ruchu pojazdów ciężarowych (pkt 65). Nie ma miejsca nieopodatkowana konsumpcja końcowa (pkt 66), przy czym Trybunał Sprawiedliwości wskazuje na „faktyczne końcowe wykorzystanie”, z którego wynika priorytetowe użytkowanie przez podatnika względem użytkowania do celów transportu publicznego, które „nie ma znaczenia” (pkt 67, 37).

35 **c) Możliwa odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne**

36 **aa) Odpowiedź twierdząca w przypadku wykładni gramatycznej**

37 Na podstawie brzmienia art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT w niniejszym sporze należy potwierdzić nieodpłatne przekazanie. W postaci ciepła skarżąca wykorzystywała rzecz w rozumieniu art. 15 ust. 1 dyrektywy VAT, którą wyprodukowała w ramach jej przedsiębiorstwa, stanowiącą część majątku jej przedsiębiorstwa. Ponieważ w odniesieniu do instalacji, w której wytwarzano ciepło, przysługiwało jej prawo do odliczenia VAT w zakresie podlegających opodatkowaniu dostaw energii elektrycznej, skarżąca również wytwarzała ciepło z prawem do odliczenia VAT.

38 Spełnione są również wymagania, które należy postawić w odniesieniu do przypadku przekazania. Za przekazanie należy uznać przeniesienie przedmiotu przekazania na inną osobę na warunkach, które w przeciwnym razie prowadzą do dostawy (art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT). Jest tak w przypadku udostępnienia ciepła na użytek odbiorcy.

39 Przekazanie było również nieodpłatne, ponieważ przeniesienie ciepła na A i B następowało bez zapłaty wbrew ustaleniom umownym [...].

40 **bb) Znaczenie konsumpcji końcowej**

41 Pojawia się wątpliwość, czy przesłankę wykorzystania jako nieodpłatnego przekazania należy ograniczyć dodatkowym wymogiem wykraczającym poza brzmienie art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT. Ta przesłanka wykorzystania mogłaby bowiem również służyć zapobieganiu nieopodatkowanej konsumpcji końcowej [zob. pkt II 2 lit. b) powyżej]. Przesłanka wykorzystania jako nieodpłatnego przekazania zakładałaby wówczas nieopodatkowaną konsumpcję końcową. Takie ograniczenie można by wywieść z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Mitteldeutsche HartsteinIndustrie (EU:C:2020:712). Za takim ograniczeniem mogłoby ponadto przemawiać równe

traktowanie z art. 16 zdanie pierwsze przypadek pierwszy i drugi dyrektywy VAT.

- 42 W przypadku takiej zawężającej wykładni należałoby jednak również odpowiedzieć na pytanie, czy należy odrzucić nieopodatkowaną konsumpcję końcową również w przypadku gdy odbiorca będący podatnikiem wykorzystuje przedmiot przekazania do celów swojej działalności gospodarczej, czy też ma dodatkowo znaczenie, że wykorzystuje on przedmiot przekazania do celów działalności gospodarczej uprawniającej go do odliczenia VAT zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT lub zgodnie z art. 169 dyrektywy VAT. To ostatnie mogłoby być uzasadnione tym, że w przeciwnym razie przedmiot przekazania, który dał przekazującemu (w niniejszej sprawie skarżącej) prawo do odliczenia VAT, może być wykorzystany przez odbiorcę (w niniejszej sprawie A i B) do celów, które nie uprawniały do odliczenia VAT.
- 43 Dokonując oceny pierwszego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający przyjmuje, że z wyroku Trybunału Sprawiedliwości *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) nie można jednoznacznie odczytać wykładni ograniczającej brzmienie [rzeczonego przepisu] (poprzez dodatkowy wymóg). Ponieważ odrzucenie zastosowania art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT wynikające z tego wyroku mogłoby również opierać się na fakcie, że rozbudowę drogi gminnej w celu przystosowania przez podatnika do ruchu pojazdów ciężarowych należało uznać za własne przysporzenie podatnika na swoją rzecz, wobec czego było już brak przesłanki przekazania innej osobie.
- 44 Przeciwno wykładni ograniczającej brzmienie [rzeczonego przepisu] mógłby ponadto przemawiać fakt, że Trybunał Sprawiedliwości w swoim wyroku *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203) potwierdził nieodpłatne przekazanie, mimo że przekazanie to służyło działalności gospodarczej przekazującego (wyrok Trybunału Sprawiedliwości *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, pkt 22). Mogłoby to prowadzić do lustrzanej oceny w przypadku odbiorcy w taki sposób, że nieodpłatne przekazanie ma miejsce również wtedy, gdy wykorzystuje on przedmiot przekazania na potrzeby swojej działalności gospodarczej. Ponadto Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że „nie [różnicuje się] w zależności od statusu podatkowego odbiorcy próbek” (wyrok Trybunału Sprawiedliwości *EMI Group*, EU:C:2010:559, pkt 52).
- 45 Wreszcie należy mieć na względzie, że zgodnie z wolą prawodawcy Unii wykorzystanie jako nieodpłatne przekazanie, o którym mowa w art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT, powinno mieć samodzielną funkcję w stosunku do wykorzystania do celów prywatnych, o którym mowa w art. 16 zdanie pierwsze przypadek pierwszy i drugi dyrektywy VAT. Powoduje to, że wątpliwe wydaje się, czy nieodpłatne przekazanie powinno podlegać takim samym ograniczeniom jak wykorzystanie do celów prywatnych, ponieważ w przypadku zastosowania kryterium nieopodatkowanej konsumpcji końcowej art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT może nie mieć samodzielnego obszaru zastosowania.

46 cc) Ocena skutków prawnych

47 Należy również rozważyć skutki prawne wynikające z potwierdzenia lub odrzucenia wykładni ograniczającej brzmienie.

48 (1) Wykładnia ograniczająca

49 Jeżeli przesłankę nieodpłatnego przekazania w rozumieniu art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT należy odrzucić ze względu na kryterium nieopodatkowanej konsumpcji końcowej, przekazujący musi ocenić, czy taka konsumpcja ma miejsce u odbiorcy. Tym samym przekazujący ponosi ryzyko związanej z tym błędnej oceny. Przedmiotowy spór to uwidacznia. Z jednej strony skarżąca miała otrzymać zapłatę za udostępnienie ciepła, z drugiej strony ciepło miało być wykorzystywane przez odbiorców A i B do określonych celów prowadzonej przez A i B działalności gospodarczej. Pierwsza część tej umowy nie została już wykonana, ponieważ w obu przypadkach nie dokonano płatności za przeniesienie ciepła. Istnieje również – przynajmniej w ujęciu abstrakcyjnym – możliwość wykorzystania przez odbiorców (tutaj: A i B) nieodpłatnego świadczenia (w niniejszej sprawie ciepła) wbrew ustaleniom umownym do celów innych niż prowadzona przez nich działalność gospodarcza. Tym samym skarżąca ponosi zasadnicze ryzyko, że indywidualny przedsiębiorca A i wspólnicy B wykorzystają ciepło wbrew umowie na przykład do prywatnych celów mieszkaniowych. Gdyby dla zastosowania art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT miało mieć znaczenie wykorzystanie przez odbiorcę (ewentualnie z prawem do odliczenia VAT), przekazujący musiałby ponieść ryzyko błędnej oceny.

50 To mogłoby uzasadniać oparcie się w odniesieniu do przesłanki nieodpłatnego przekazania zgodnie z brzmieniem art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT wyłącznie na przekazaniu i jego odpłatności, bez ograniczania tej przesłanki poprzez wymóg nieopodatkowanej konsumpcji końcowej.

51 (2) Zastosowanie dosłowne

52 Należy rozważyć również skutki prawne wynikające z dosłownego zastosowania [spornego przepisu]. W tym względzie, mając na uwadze zasadę neutralności (zob. na przykład wyrok Trybunału Sprawiedliwości Malburg z dnia 13 marca 2014 r. – C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41), można byłoby uznać za nietrafne potwierdzenie wykorzystania jako nieodpłatnego przekazania, jeżeli będący podatnikiem odbiorca wykorzystuje przedmiot przekazania do celów działalności gospodarczej uprawniającej go do odliczenia VAT. Oddanie ciepła jest mimo to obciążone VAT, bez możliwości odliczenia go przez odbiorcę jako podatku naliczonego. W tym względzie mogłoby mieć miejsce naruszenie zasady neutralności, gdyby opodatkowanie wykorzystania przez przekazującego nie zostało zrekompensowane prawem do odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę.

- 53 Jednak takie odrzucenie odliczenia VAT wydaje się wątpliwe. Artykuł 16 zdanie pierwsze dyrektywy VAT uznaje bowiem wykorzystanie za odpłatną dostawę. Jeżeli będący podatnikiem odbiorca korzysta z rzeczy, którą uważa się za przekazaną mu w drodze dostawy na podstawie art. 16 zdanie pierwsze przypadek trzeci dyrektywy VAT do celów określonych w art. 168 dyrektywy VAT lub w art. 169 dyrektywy VAT, spełnione są materialne przesłanki odliczenia VAT. W odniesieniu do dodatkowego wymogu posiadania faktury zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, przekazujący mógłby zostać uznany za upoważnionego na podstawie art. 226 dyrektywy VAT do wystawienia faktury za wykorzystanie. Wskazywałaby ona w szczególności jako podstawę opodatkowania (art. 226 pkt 8 dyrektywy VAT) cenę wykorzystania zgodnie z art. 74 dyrektywy VAT i należną od niej kwotę podatku (art. 226 pkt 10 dyrektywy VAT). Wezwanie do zapłaty nie należy do danych wykazywanych na fakturze. Odliczenie VAT można zatem uznać w przypadku wykorzystania za nieodpłatne przekazanie, bez konieczności dokonywania przez odbiorcę zapłaty na rzecz przekazującego. W przypadku istniejącej od samego początku nieodpłatności brak jest bowiem wymaganego przez art. 90 dyrektywy VAT „niewywiązania się z płatności [...] po dokonaniu dostawy”. Jeśli natomiast odbiorca zapłaci kwotę podatku należnego z tytułu wykorzystania, to niczego to nie zmienia, ponieważ takiej zapłaty podatku nie należy uważać za zapłatę wynagrodzenia.
- 54 W celu potwierdzenia odliczenia VAT konieczne byłoby wreszcie uznanie podatku należnego z tytułu wykorzystania za podatek należny lub zapłacony w rozumieniu art. 168 lit. a) dyrektywy VAT (zob. w tym względzie wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 stycznia 2022 r., C-156/20, EU:C:2022:2,pkt 37).
- 55 **d) Znaczenie dla sprawy pierwszego pytania prejudycjalnego**
- 56 Paragraf 3 ust. 1b UStG jest oparty na art. 16 dyrektywy VAT i jest zgodny z tym przepisem (zob. wyroki BFH: z dnia 16 października 2013 r., XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, s. 1024, Rz 27; z dnia 21 maja 2014 r., V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, s. 1029). Zgodnie z obydwooma przepisami nieodpłatne przekazanie jest uznawane za odpłatną dostawę towarów, gdy VAT od tych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu (§ 3 ust. 1b zdanie pierwsze pkt 3 i zdanie drugie UStG; art. 16 zdanie pierwsze dyrektywy VAT). W przedmiotowym sporze dostawy ciepła na rzecz A i B są nieodpłatnym przekazaniem w tym znaczeniu, ponieważ eksploatacja elektrociepłowni blokowej grzewczo-energetycznej z biogazownią uprawniała skarżącą do pełnego odliczenia VAT.
- 57 FA nie dokonał żadnych ustaleń faktycznych co do tego, czy A i B są uprawnieni do pełnego odliczenia VAT. Nie można wykluczyć, że A i B są małymi przedsiębiorcami lub korzystają z ryczałtu dla producentów rolnych i leśnych.
- 58 **3. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego**

- 59 a) Znaczenie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego dla podstawy opodatkowania
- 60 Artykuł 74 dyrektywy VAT służy realizacji przesłanki wykorzystania określonej w art. 16 zdanie pierwsze dyrektywy VAT, ponieważ z art. 74 dyrektywy VAT wynika podstawa opodatkowania tego wykorzystania. W ocenie sądu odsyłającego uzasadnia to uwzględnienie celów realizowanych przez art. 16 dyrektywy VAT również przy wykładni art. 74 dyrektywy VAT.
- 61 **b) Cele opodatkowania wykorzystania**
- 62 W odniesieniu do przesłanki wykorzystania Trybunał Sprawiedliwości orzekł już, że „podatnik, który wykorzystuje towar stanowiący część majątku jego przedsiębiorstwa, oraz zwykły konsument, który kupuje towar tego samego rodzaju, są traktowani jednakowo. Dlatego [art. 5 ust. 6 dyrektywy 77/388/EWG] nie zezwala, aby podatnik, który mógł odliczyć VAT przy zakupie towaru przeznaczonego do celów związanych z jego przedsiębiorstwem, uchylał się od zapłaty VAT, jeżeli wykorzystuje ten towar stanowiący część majątku jego przedsiębiorstwa na swoje prywatne potrzeby, i uzyskuje w ten sposób nieuzasadnioną korzyść w stosunku do zwykłego konsumenta, który płaci VAT przy nabyciu towaru” (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Fischer i Brandenstein z dnia 17 maja 2001 r., C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 56). Zatem wykładnia przesłanki wykorzystania w ten sposób, że „w przypadku wykorzystania towaru na potrzeby prywatne podatnika, ów towar oraz zamontowane w nim części podlegają opodatkowaniu w całości, mimo że towar został pierwotnie nabyty bez możliwości odliczenia podatku naliczonego, a VAT podlegał odliczeniu jedynie od »części składowych« nabytych później [...] byłaby niezgodna z celem równego traktowania realizowanym przez ten przepis” (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Fischer i Brandenstein, EU:C:2001:280, pkt 75).
- 63 **c) Znaczenie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego dla podstawy opodatkowania**
- 64 Jeżeli cel realizowany przez ustanowienie przesłanki wykorzystania polegający na tym, „by podatnik nie uzyskał nieuzasadnionej korzyści w stosunku do zwykłego konsumenta” (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Fischer i Brandenstein, EU:C:2001:280, pkt 76; zob. także wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, pkt 39) podlega zastosowaniu do art. 74 dyrektywy VAT, to mogłoby z tego wynikać, że przy ustalaniu kosztu wytworzenia należy uwzględnić jedynie koszty obciążone VAT, ponieważ również zwykli konsumenci wytwarzający towar są obciążani VAT tylko w tym zakresie. Ta wykładnia prowadzi do tego, że podatnik wytwarzający towar nie uzyskuje nieuzasadnionej korzyści w stosunku do zwykłego konsumenta wytwarzającego towar, jeżeli jego koszty nieobciążone podatkiem naliczonym (np. koszty kredytu zwolnionego z podatku na podstawie art. 135 dyrektywy VAT) nie podlegają uwzględnieniu przy ustalaniu kosztu wytworzenia.

- 65 Jednakże należy również uwzględnić cenę nabycia, którą należy stosować w pierwszej kolejności zgodnie z art. 74 dyrektywy VAT. W tym względzie można byłoby odrzucić podział tej ceny na składnik ceny podlegający opodatkowaniu i składnik ceny bez obciążenia podatkowego. Ponadto sąd odsyłający zwraca uwagę, że organy podatkowe przyjmują, że w kalkulacji kosztu wytworzenia należy uwzględnić koszty nieobciążone podatkiem naliczonym [tak rozdział 10.6 ust. 1 zdanie piąte Umsatzsteuer-Anwendungserlass (rozporządzenia w sprawie stosowania VAT)]. Jest to krytykowane w doktrynie ([...]). BFH dotychczas nie rozstrzygnął tej kwestii (zob. na przykład wyroki BFH: w BFHE 275, s. 392, pkt 34 i n.; z dnia 15 marca 2022 r., V R 34/20, BFHE 276, s. 369, pkt 26).
- 66 **d) Znaczenie dla sprawy drugiego pytania prejudycjalnego**
- 67 Również drugie pytanie prejudycjalne ma znaczenie dla sprawy. Tylko w braku ceny zakupu towarów lub towarów podobnych podstawę opodatkowania stanowi „koszt wytworzenia” zgodnie z art. 74 dyrektywy VAT (zob. wyroki Trybunału Sprawiedliwości: Property Development Company z dnia 23 kwietnia 2015 r., C-16/14, EU:C:2015:265, pkt 37; Het Oudeland Beheer z dnia 28 kwietnia 2016 r., C-128/14, EU:C:2016:306, pkt 48). W świetle orzecznictwa BFH jest tak w niniejszym przypadku, ponieważ A i B nie są podłączeni do sieci ciepłowniczej, która umożliwiałaby odpłatny pobór ciepła od osób trzecich (zob. wyroki BFH: w BFHE 239, s. 377, BStBl II 2014, 809, pkt 39; w BFHE 276, s. 369, pkt 16). W konsekwencji decydujący dla rozstrzygnięcia w sporze jest koszt wytworzenia, o którym mowa w art. 74 dyrektywy VAT. Jeżeli do kosztu wytworzenia podlegają włączeniu jedynie koszty obciążone podatkiem naliczonym, to zmniejsza to podstawę opodatkowania dla spornego wykorzystania ciepła, a tym samym prowadzi do częściowego uwzględnienia skargi.
- 68 **4. W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego**
- 69 **a) Przedmiot trzeciego pytania prejudycjalnego**
- 70 Trzecie pytanie prejudycjalne ma na celu wyjaśnienie, czy koszt wytworzenia obejmuje tylko bezpośrednie koszty produkcji, czy też również koszty, które można przypisać tylko pośrednio (jak na przykład koszty finansowania).
- 71 Istniejące w tym względzie wątpliwości wynikają z uwag Trybunału Sprawiedliwości odnoszących się do odsetek od kapitału pożyczonego zawartych w wyroku Property Development Company (EU:C:2015:265, pkt 40). Zgodnie z tym wyrokiem bez znaczenia jest kwestia, czy (mając pierwszeństwa zastosowania w stosunku do kosztu wytworzenia) cena nabycia budynków podobnych obejmuje odsetki od kapitału pożyczonego, które w danym przypadku zostały zapłacone w trakcie budowy tych budynków. Inaczej bowiem niż w przypadku kryterium kosztu wytworzenia, kryterium ceny nabycia towarów podobnych umożliwia organowi podatkowemu oparcie się na cenach rynkowych tego rodzaju towarów w momencie przeznaczenia rozpatrywanego budynku, bez

przeprowadzania szczegółowego badania, jakie elementy wartości zostały uwzględnione w celu określenia tych cen.

72 Wskazuje to na to, że w przypadku kosztu wytworzenia należy zbadać, jakie czynniki wartości doprowadziły do niego. W przeciwieństwie do ceny nabycia, ustalenie kosztu wytworzenia mogłoby zatem zależeć od tego, czy na przykład istnieją odsetki od pożyczonego kapitału, które wówczas mogłyby podlegać uwzględnieniu. Przeciwno temu wnioskowi przemawiają jednak trudności, jakie pojawiają się, gdyby do kosztu wytworzenia zaliczały się jedynie koszty, które można przypisać pośrednio (takie jak ogólne koszty administracyjne). Cel prostej wyceny wartości wykorzystania, do którego w ocenie sądu odsyłającego należy dążyć, przemawia więc przeciwko uwzględnieniu takich kosztów jak wydatki na finansowanie.

73 **b) Znaczenie dla sprawy trzeciego pytania prejudycjalnego**

74 Podobnie jak drugie pytanie prejudycjalne, trzecie pytanie prejudycjalne ma znaczenie dla sprawy. Jeżeli wydatki na finansowanie nie są częścią kosztu wytworzenia, zmniejsza to podstawę opodatkowania wykorzystania ciepła, a tym samym prowadzi do mniejszego obciążenia podatkowego dla skarżącej i do częściowego uwzględnienia skargi.

75 [...] [kwestie proceduralne]

76 [...]