

Zadeva C-207/23

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

29. marec 2023

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

22. november 2022

Tožena stranka, vlagatelj revizije in nasprotna stranka v postopku z revizijo:

Finanzamt X

Tožeča stranka, nasprotna stranka v postopku z revizijo in vlagateljica revizije:

Y KG

[...] (ni prevedeno) **BUNDESFINANZHOF** (zvezno finančno sodišče, Nemčija)

SKLEP

V zadevi

Finanzamt X

Tožena stranka, vlagatelj revizije in nasprotna stranka v postopku z revizijo

proti

Y KG

Tožeča stranka, nasprotna stranka v postopku z revizijo in vlagateljica revizije

[...] (ni prevedeno)

zaradi DDV za leto 2008

je XI. senat

na podlagi ustne obravnave z dne 9. novembra 2022, na seji 22. novembra 2022 sklenil:

I z r e k

I. Sodišču Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) se v predhodno odločanje predložijo ta vprašanja v zvezi z razlago členov 16 in 74 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV):

1. Ali se šteje za „uporab[o] blaga, s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev [...] [za] brezplačno odtujitev“ v smislu člena 16 Direktive o DDV, če davčni zavezanec toploto, ki je del njegovih poslovnih sredstev, brezplačno oddaja drugemu davčnemu zavezancu za namene njegove ekonomske dejavnosti (tukaj: dovajanje toplote iz toplarne dobavitelja električne energije kmetijskemu gospodarstvu za ogrevanje nasadov špargljev)?

Ali je to odvisno od tega, ali prejemnik, ki je davčni zavezanec, toploto uporablja za namene, za katere ima pravico do odbitka DDV?

2. Ali dejanski stan uporabe (člen 16 Direktive o DDV) lastno ceno v smislu člena 74 Direktive o DDV omejuje tako, da se pri njenem izračunu upoštevajo le stroški, ki so obremenjeni z vstopnim davkom?

3. Ali lastno ceno sestavljajo le neposredni stroški proizvodnje ali pridelave ali pa tudi stroški, ki se le posredno pripišejo, kot so na primer stroški financiranja?

II. [...] (ni prevedeno).

O b r a z l o ž i t e v

I.

- 1 Tožeča stranka, vlagateljica revizije in nasprotna stranka v postopku z revizijo (v nadaljevanju: tožeča stranka) upravlja bioplinarno za proizvodnjo bioplina iz biomase. Proizvedeni bioplin se je v letu 2008 (v nadaljevanju: sporno leto) uporabljal za decentralizirano proizvodnjo električne energije in toplote v priključeni toplarni, tako da se je dovajal v zgorevalni motor, ki je poganjal generator.
- 2 Tako proizvedena električna energija je bila v pretežni meri oddana v splošno električno omrežje in plačana s strani upravljavca električnega omrežja.
- 3 Toplota, ki je bila prav tako proizvedena v tem postopku, se je delno uporabljala v proizvodnem procesu. Večino toplote je tožeča stranka v spornem letu na podlagi pogodbe z dne 29. novembra 2007 „brezplačno“ oddala podjetniku A za sušenje lesa v zabojnikih in na podlagi pogodbe z dne 29. julija 2008 družbi B GbR (v nadaljevanju: družba B), ki je s toploto ogrevala svoje nasade špargljev. V obeh

pogodbah je navedeno, da se višina plačila dogovori individualno glede na ekonomski položaj odjemnika toplote, in v pogodbah ni bila določena.

- 4 V spornem letu je tožeča stranka za dobavo 6.714.247 kWh električne energije od upravljavca električnega omrežja poleg tako imenovane minimalne tarife za dobavo v skladu s členom 8(1) Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz) (zakon o prednostni uporabi obnovljivih virov energije (zakon o obnovljivih virih energije), v nadaljevanju: EEG) v različici z dne 7. novembra 2006 (BGBl I 2006, 2550) v višini 1.054.337,85 EUR prejela še dodatni znesek v skladu s členom 8(3) EEG (tako imenovani dodatek za sproizvodnjo toplote in električne energije (v nadaljevanju: dodatek za sproizvodnjo)), ker se je električna energija, ki jo je proizvajala, štela za električno energijo v smislu člena 3(4) Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz) (zakon o ohranitvi, posodobitvi in razširitvi sproizvodnje toplote in električne energije (zakon o sproizvodnji toplote in električne energije), v nadaljevanju: KWKG) v različici z dne 19. marca 2002 (BGBl I 2002, 1092). Tudi ta dodatek za sproizvodnjo v znesku 85.070,66 EUR je bil v skladu z obračunom DDV tožeče stranke s strani tožene stranke, vlagateljice revizije in nasprotne stranke v postopku z revizijo (v nadaljevanju: finančni urad) vključen v davčno osnovo za obdavčljive transakcije.
- 5 Ker tožeča stranka odjemalcem toplote ni zaračunavala, je revizor pri zunanji reviziji, opravljeni pri tožeči stranki, štel, da je šlo za brezplačno uporabo toplote v smislu člena 3(1b), prvi stavek, točka 3, Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG) podjetniku A in družbi B. Ker nabavna cena za toploto ni bila podana, je davčno osnovo za to uporabo v skladu s členom 10(4), prvi stavek, točka 1, UStG izračunal na podlagi lastnih stroškov. Od skupnih stroškov v znesku 1.104.453,35 EUR, navedenih v izkazu poslovnega izida, je po izračunu revizorja dobavljena toplota predstavljala 384.791,55 EUR (= 34,84 %), zato je – na podlagi te osnove za odmero — odmeril DDV v znesku 73.110,29 EUR.
- 6 Finančni urad je ugotovitvam revizije sledil z odločbo o odmeri DDV za leto 2008 z dne 17. novembra 2011. Ugovor, vložen zoper to odločbo, je kot neutemeljenega zavrnil z odločbo o ugovoru z dne 1. avgusta 2012.
- 7 S prvotno tožbo je tožeča stranka med drugim uveljavljala, da je dodatek za sproizvodnjo plačilo tretje osebe. Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija, v nadaljevanju: FG) je v prvem sodnem postopku tožbi tožeče stranke ugodilo. Na podlagi revizije, ki jo je vložil finančni urad, je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija, v nadaljevanju BFH) s sodbo z dne 31. maja 2017 – XI R 2/14 (zbirka odločb BHF (v nadaljevanju: BFHE) 258, 191, Bundessteuerblatt (davčni uradni list, v nadaljevanju: BStBl) II 2017, 1024) razveljavilo sodbo FG in mu zadevo vrnilo v ponovni postopek. Tako imenovani dodatek za sproizvodnjo, ki ga je upravljavec električnega omrežja plačeval tožeči stranki, naj ne bi pomenil plačila za „brezplačno“ oddajanje toplote s strani tožeče stranke. Plačilo

upravljalca električnega omrežja naj bi namreč pomenilo nadomestilo za električno energijo, ki mu jo je dobavila tožeča stranka. Zadeva naj ne bi bila zrela za razsojo, ker ni bilo mogoče odločiti, v kolikšni višini morajo biti obdavčene brezplačne oddaje tožeče stranke. To naj bi se v skladu s členom 10(4), prvi stavek, točka 1, UStG presojalo po načelih iz sodb BFH z dne 12. decembra 2012 – XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809), in z dne 16. novembra 2016 – V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777). Ugotovitve, potrebne za to odločitev, je moral FG ponoviti.

- 8 V drugostopenjskem postopku je tožeča stranka obračunu finančnega urada ugovarjala med drugim glede osnove za odmero DDV za dobave toplote, ki jo je finančni urad v skladu s členom 10(4), prvi stavek, točka 1, UStG izračunal na podlagi lastnih stroškov. FG je tožbi v drugostopenjskem postopku delno ugodilo. Odmerjeni DDV je zmanjšalo. DDV za brezplačne oddaje naj bi se v skladu s členom 10(4), prvi stavek, točka 1, UStG odmeril na podlagi lastnih stroškov, izračunanih po tako imenovani metodi tržne vrednosti. Upoštevale naj bi se tržne vrednosti električne energije in toplote v konkretnem kraju tožeče stranke.
- 9 V reviziji tožeča stranka in finančni urad zatrjujeta kršitev materialnega prava.

II.

10 [...] (ni prevedeno). [prekinittev, predložittev]

11 1. Pravni okvir

12 a) Pravo unije

13 **Člen 16 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa:**

Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga, s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev in jo nameni za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV.

Vendar pa se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, ne šteje uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.

14 **Člen 74 Direktive o DDV določa:**

Če davčni zavezanec uporabi ali razpolaga z blagom, ki je del poslovnih sredstev podjetja oziroma davčni zavezanec ali njegovi pravni nasledniki obdržijo blago po prenehanju opravljanja njegove obdavčljive ekonomske dejavnosti, kot je

opredeljeno v členih 16 in 18, davčno osnovo sestavlja nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene, lastna cena blaga, določena v trenutku uporabe, razpolaganja ali zadržanja.

15 Člen 289 Direktive o DDV določa:

Davčni zavezanci, oproščeni DDV, nimajo pravice do odbitka DDV v skladu s členi 167 do 171 in členi 173 do 177 niti ga ne smejo izkazovati na svojih računih.

16 Člen 302 Direktive o DDV določa:

Če je kmet pavšalist upravičen do pavšalnega nadomestila, za dejavnosti, ki jih ureja ta pavšalna ureditev, ni upravičen do odbitka.

17 b) Nacionalno pravo

18 Člen 3(1b) UStG določa:

Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje naslednje

1. uporaba blaga podjetja, ki ga podjetnik uporablja za druge namene in ne za dejavnost podjetja;
2. brezplačen prenos blaga, ki ga podjetnik prenese zaposlenim za njihove zasebne namene, razen če ne gre za manjša darila;
3. vsak drug brezplačen prenos blaga, razen daril manjše vrednosti in vzorcev za potrebe podjetja. Na podlagi blaga in elementov, ki ga sestavljajo, mora nastati pravica do popolnega ali delnega odbitka.

19 Člen 10(4) UStG določa:

Vrednost transakcije se določi

1. pri prenosu predmeta v smislu člena 1a(2) in člena 3(1a) in dobavah v smislu člena 3(1b) na podlagi nakupne cene in dodatnih stroškov za ta predmet ali istovrsten predmet oziroma, če ni nakupne cene, na podlagi lastnih stroškov v času transakcije;

[...]

20 Člen 8 EEG

(1) Za električno energijo, proizvedeno v obratih z zmogljivostjo do vključno 20 megavatov, ki uporabljajo izključno biomaso v smislu uredbe, izdane na podlagi odstavka 7, znaša tarifa [...]

(3) Minimalne tarife v skladu z odstavkom 1, prvi stavek, se vsakokrat zvišajo za 2,0 centa za kilovatno uro, če gre za električno energijo v skladu s členom 3(4)

zakona o soproizvodnji toplote in električne energije in je upravljavcu omrežja predloženo [...] ustrezno dokazilo. Namesto dokazila po prvem stavku se lahko za obrate za soproizvodnjo z zmogljivostjo do 2 megavata, ki se proizvajajo serijsko, predložijo ustrezne listine proizvajalca, iz katerih je razvidna toplotna in električna zmogljivost in razmerje med električno energijo in toploto.

21 **Člen 3(4) KWKG**

(4) Električna energija iz soproizvodnje se izračuna na podlagi koristne toplote in razmerja med električno energijo in toploto obrata za soproizvodnjo. Pri obratih, ki nimajo naprav za odstranjevanje odpadne toplote, je celotna neto proizvodnja električne energije električna energija iz soproizvodnje.

22 **2. Prvo vprašanje za predhodno odločanje**

23 **a) Razmejitev predmeta vprašanja za predhodno odločanje v razmerju do drugih primerov**

24 Prvo vprašanje za predhodno odločanje zadeva razlago člena 16 Direktive o DDV. Ta določba ustreza prejšnji določbi člena 5(6) Šeste direktive 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 (v nadaljevanju: Direktiva 77/388/EGS), zato senat meni, da je sodna praksa Sodišča, ki se nanaša na člen 5(6) Direktive 77/388/EGS, upoštevna tudi pri razlagi člena 16 Direktive o DDV.

25 Člen 16, prvi stavek, Direktive o DDV določa, da se uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, v štirih primerih šteje za dobavo blaga, opravljeno za plačilo. Te primere je mogoče povzeti s splošnim izrazom uporaba. To je „uporaba [...] za njegovo zasebno rabo (primer 1) ali [uporaba] za zasebno rabo njegovih zaposlenih (primer 2) ali brezplačna odtujitev (primer 3) ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot namene njegove dejavnosti (primer 4)“.

26 V predmetnem primeru je tožeča stranka vzpostavila obrat s pravico do odbitka DDV, ki proizvaja električno energijo, ki jo tožeča stranka kot davčna zavezanka obdavčljivo dobavlja za plačilo. Vsaj na podlagi popolnega pripisa podjetju je imela pravico do celotnega odbitka DDV iz naslova naložbenih in obratovalnih stroškov. [...] (ni prevedeno)

27 Nasprotno pa je vprašljivo, kakšne pravne posledice nastanejo v zvezi z dodatno toploto, ki jo proizvaja obrat. Ta toplota se lahko uporabi na različne načine. Davčni zavezanec, ki obdavčljivo dobavlja električno energijo za plačilo in je za obrat uveljavil celotni odbitek DDV, lahko tako toploto izpusti, ne da bi jo uporabil (primer A), jo kot fizična oseba (samostojni podjetnik) uporabi za ogrevanje svojega stanovanja (primer B), jo brezplačno nameni za ogrevanje zasebnih stanovanj svojih zaposlenih (primer C), jo kot ustanova javnega prava uporabi za svoje oblastne namene, kot na primer ogrevanje pisarn, in torej za

oblastne dejavnosti, navedene v členu 13(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV (primer D), jo brezplačno odda za zasebne stanovanjske namene bližnjih prebivalcev (primer E) ali jo brezplačno odda drugemu davčnemu zavezancu za namene njegove ekonomske dejavnosti, pri čemer bi bilo v tem primeru mogoče razlikovati še, ali prejemnik blago v okviru svoje ekonomske dejavnosti uporablja za namene, ki mu dajejo pravico do odbitka DDV v skladu s členom 168 Direktive o DDV ali v skladu s členom 169 Direktive o DDV (primer F).

- 28 Davčnoppravna presoja pri večini teh primerov ni težavna. V primeru A tako ni podana uporaba, zato člena 16, prvi stavek, Direktive o DDV že zato ni mogoče uporabiti. Nasprotno sta v primerih B in C podana pogoja iz člena 16, prvi stavek, primer 1 in 2, Direktive o DDV, kar pri popolnem pripisu podjetju ne vodi do omejitve pravice do odbitka. V primeru D je treba na podlagi sodbe Sodišča z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88) zavrniti domnevo o uporabi za druge namene kot za namene svoje dejavnosti po členu 16, prvi stavek, primer 4, Direktive o DDV, kar pa pomeni omejitev pravice do odbitka DDV iz naslova naložbenih in obratovalnih stroškov obrata. Za primer E BFH pritrjuje, da gre za dejanski stan brezplačne odtujitve v skladu s členom 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV s pravico do celotnega odbitka DDV, ker bi v tem primeru sicer prišlo do neobdavčene končne potrošnje (sodba BFH z dne 25. novembra 2021 – V R 45/20, BFHE 275, 392, točka 18).
- 29 Nasprotno pa je vprašljiva presoja v primeru F, ki ustreza sporu v predmetni zadevi. Postavlja se vprašanje, ali je treba tudi v tem primeru pritrčiti, da gre za uporabo za „brezplačno odtujitev“ v smislu člena 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV.
- 30 **b) Dosedanja sodna praksa Sodišča glede člena 16 Direktive o DDV**
- 31 Sodišče se je v preteklosti že večkrat opredelilo do posameznih dejanskih stanov člena 16 Direktive o DDV (člen 5(6) Direktive 77/388/EGS).
- 32 Uporaba je tako podana, če naftna družba blago preda kupcu goriva v zameno za kupone, ki jih je kupec goriva prejel v okviru promocijske akcije glede na kupljeno količino za polno maloprodajno ceno goriva na bencinski črpalki (sodba Sodišča z dne 27. aprila 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, drugi odgovor v zvezi s členom 5(6) Direktive 77/388/EGS). To se nanaša na uporabo za brezplačno odtujitev po členu 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV, kot izhaja iz točke 24 te sodbe. Pri tem je Sodišče v točki 22 te sodbe uporabo utemeljilo zlasti s tem, da je lahko uporaba podana tudi pri prenosu za namene ekonomske dejavnosti.
- 33 V zvezi z vzorci v smislu člena 16, drugi stavek, Direktive o DDV – in pri tem očitno s pogledom na člen 16, prvi stavek, primer 1 in 2, Direktive o DDV — je Sodišče odločilo, da se davčni zavezanec, ki uporablja blago za lastne potrebe ali za potrebe svojega osebja, in končni potrošnik, ki pridobi blago iste vrste, enako

obravnavata in da se z obdavčenjem uporabe želi izogniti primerom neobdavčene končne potrošnje (sodba Sodišča z dne 30. septembra 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, točki 17 in 18, v zvezi s členom 5(6) Direktive 77/388/EGS).

34 Končno je Sodišče uporabo izključilo, ko je davčni zavezanec v okviru svoje gospodarske dejavnosti v korist občine neodplačno opravil dela za razširitev občinske ceste, ki jo uporabljata tako davčni zavezanec kot tudi javnost (sodba Sodišča z dne 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, tretji odgovor v zvezi s členom 5(6) Direktive 77/388/EGS). Ob sklicevanju na sodbi Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) in EMI Group (EU:C:2010:559) je Sodišče odločilo, da je izključeno dajanje premoženja v druge namene kot za podjetje, saj so bila ta dela opravljena za potrebe davčnega zavezanca, kar pa ne izključuje uporabe po drugih dejanskih stanovih (točka 64). Prav tako okoliščina, da je razširjena cesta odprta za javni promet, načeloma ne izključuje uporabe. Vendar so bila razširitvena dela na tej cesti opravljena za izpolnitev potreb davčnega zavezanca, da bi jo lahko uporabljali tovornjaki (točka 65). Neobdavčena končna potrošnja naj ne bi bila podana (točka 66), pri čemer se Sodišče sklicuje na „dejansko končno uporabo“, iz česar izhaja prednostna uporaba s strani davčnega zavezanca v primerjavi z „brezpredmetno“ uporabo za javni promet (točki 67 in 37).

35 **c) Možen odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje**

36 **aa) Pritrditev uporabi pri jezikovni razlagi**

37 Glede na besedilo člena 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV je treba v predmetnem primeru pritrditi brezplačni odtujitvi. S toploto je tožeča stranka uporabila stvar v smislu člena 15(1) Direktive o DDV, ki jo je proizvedla v okviru svojega podjetja. Ker je bila za obrat, s katerim se je proizvedla toplota, glede obdavčljivih dobav električne energije za plačilo upravičena do odbitka DDV, je tožeča stranka tudi toploto proizvedla s pravico do odbitka DDV.

38 Prav tako so izpolnjeni pogoji, ki jih zahteva dejanski stan odtujitve. Za odtujitev se šteje prenos stvari na drugo osebo pod pogoji, ki sicer pomenijo dobavo (člen 14(1) Direktive o DDV). To velja za oddajanje toplote prejemniku za njegovo uporabo.

39 Ta odtujitev je bila tudi brezplačna, saj je dobava toplote podjetniku A in družbi B v nasprotju s pogodbenimi dogovori potekala brez plačila [...] (ni prevedeno).

40 **bb) Pomen končne potrošnje**

41 Vprašljivo je, ali je treba dejanski stan uporabe za brezplačno odtujitev omejiti z dodatnim pogojem, ki presega besedilo člena 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV. Tudi ta dejanski stan uporabe bi se namreč lahko uporabil za preprečevanje neobdavčene končne potrošnje (glej zgoraj točko II.2.b). Dejanski stan uporabe za brezplačno odtujitev bi tedaj zahteval pogoj neobdavčene končne

potrošnje. Takšno omejitev bi bilo mogoče izpeljati iz sodbe Sodišča Mitteldeutsche HartsteinIndustrie (EU:C:2020:712). V prid tovrstni omejitvi bi lahko poleg tega govorila tudi enaka obravnava glede na člen 16, prvi stavek, primera 1 in 2, Direktive o DDV.

- 42 Vendar bi bilo treba ob takšni restriktivni razlagi odgovoriti tudi na vprašanje, ali je treba neobdavčeno končno potrošnjo izključiti že, če prejemnik, ki je davčni zavezanec, prejeto stvar uporablja za namene svoje ekonomske dejavnosti, ali pa je poleg tega pomembno tudi to, da prejeto stvar uporablja za namene ekonomske dejavnosti, za katere ima v skladu s členom 168 Direktive o DDV ali v skladu s členom 169 Direktive o DDV pravico do odbitka DDV. Upravičenost slednjega bi lahko izhajala iz tega, da bi se sicer odtujena stvar, za katero ima tisti, ki jo je odtujil (tukaj: tožeča stranka), pravico do odbitka DDV, pri prejemniku (tukaj: podjetnik A in družba B) lahko uporabljala za namene, pri katerih ni pravice do odbitka.
- 43 Pri presoji prvega vprašanja za predhodno odločanje senat meni, da iz sodbe Sodišča Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712) ni jasno razvidna restriktivna razlaga besedila (z dodatnim pogojem). Izključitev člena 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV, ki izhaja iz te sodbe, bi namreč lahko temeljila tudi na tem, da se je razširitev občinske ceste zaradi tovornega prometa davčnega zavezanca štela za uporabo za lastne namene davčnega zavezanca, tako da je že pri dejanskem stanju uporabe manjkala druga oseba.
- 44 Restriktivni razlagi besedila bi lahko poleg tega nasprotovalo tudi, da je Sodišče v svoji sodbi Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) pritrdilo brezplačni odtujitvi, čeprav se je odtujena stvar pri tistem, ki jo je odtujil, uporabljala za namene njegove ekonomske dejavnosti (sodba Sodišča Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, točka 22). V zrcalnem pogledu bi to lahko na strani prejemnika pomenilo, da je brezplačna odtujitev podana tudi takrat, kadar odtujeno stvar uporablja za namene svoje ekonomske dejavnosti. Poleg tega je Sodišče odločilo, da se „ne razlikuje glede na davčni status prejemnika vzorcev“ (sodba Sodišča EMI Group, EU:C:2010:559, točka 52).
- 45 Končno je treba upoštevati, da naj bi imela uporaba za brezplačno odtujitev po členu 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV v skladu z namenom zakonodajalca Unije samostojno funkcijo glede na zasebno rabo v skladu s členom 16, prvi stavek, primera 1 in 2, Direktive o DDV. Glede na to se zdi vprašljivo, ali naj bi za brezplačno odtujitev veljale iste omejitve kot za zasebno rabo, ker pri uporabi merila neobdavčene končne potrošnje za člen 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV morda ne bi več preostalo samostojno področje uporabe.
- 46 **cc) Upoštevanje pravnih posledic**
- 47 Upoštevati je treba tudi pravne posledice, ki izhajajo iz pritrditve ali zavrnitve restriktivne razlage besedila.

48 **(1) Restriktivna razlaga**

49 Če je treba dejanski stan brezplačne odtujitve v smislu člena 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV izključiti na podlagi merila neobdavčene končne potrošnje, mora tisti, ki je blago odtujil, presoditi, ali je pri prejemniku podana taka končna potrošnja. Tisti, ki je blago odtujil, torej nosi tveganje napačne presoje te okoliščine. To jasno izhaja iz predmetne zadeve. Tako naj bi po eni strani tožeča stranka za dobavo toplote prejela plačilo, medtem ko naj bi po drugi strani podjetnik A in družba B, ki sta jo prejemale, uporabljala za določene namene ekonomske dejavnosti, ki sta jo podjetnik A in družba B vsakokrat opravljala. Prvi del tega dogovora že ni bil izveden, ker za prenos toplote v nobenem primeru ni bilo izvedeno plačilo. Prav tako je mogoče – vsaj abstraktno — da bi prejemnika (tukaj: podjetnik A in družba B) brezplačno dobavo (tukaj: toploto) v nasprotju s pogodbenimi dogovori uporabila za druge namene, kot za namene njune ekonomske dejavnosti. To pomeni, da tožeča stranka nosi načelno tveganje, da podjetnik A in družbeniki družbe B toploto uporabljajo v nasprotju s pogodbo, na primer za namene zasebnih stanovanj. Če bi bila uporaba člena 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV odvisna od tega, kako prejemnik blago uporablja (po potrebi s pravico do odbitka DDV), bi moral tisti, ki je blago odtujil, glede tega nositi tveganje napačne presoje.

50 Na podlagi tega bi lahko bilo upravičeno, da bi bil dejanski stan brezplačne odtujitve v skladu z besedilom člena 16, prvi stavek, primer 3, Direktive o DDV, odvisen le od odtujitve in tega, da je brezplačna, ne da bi bil omejen z zahtevo po neobdavčeni končni potrošnji.

51 **(2) Dobesedna uporaba**

52 Upoštevati je treba tudi pravne posledice dobesedne uporabe. Glede na načelo nevtralnosti DDV (glej na primer sodbo Sodišča z dne 13. marca 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41) bi se lahko štelo za neustrezno, če bi se pritrdilo uporabi za brezplačno odtujitev, ko prejemnik blaga, ki je bilo odtujeno, ki je davčni zavezanec, predmet odtujitve uporabi za namene ekonomske dejavnosti, v zvezi s katero ima pravico do odbitka DDV. Oddajanje toplote bo kljub temu obdavčeno z DDV, ne da bi ga mogel prejemnik odbiti. Glede tega bi lahko prišlo do kršitve načela nevtralnosti DDV, če obdavčitev uporabe pri tistem, ki je blago odtujil, po drugi strani pomeni pravice prejemnika do odbitka DDV.

53 Takšna zavrnitev odbitka DDV pa se zdi vprašljiva. Člen 16, prvi stavek, Direktive o DDV namreč uporabo izenačuje z dobavo, opravljeno za plačilo. Če prejemnik, ki je davčni zavezanec, stvar, ki se šteje za stvar, ki mu je bila dobavljena proti plačilu, uporablja za namene, navedene v členu 168 Direktive o DDV ali v členu 169 Direktive o DDV, so izpolnjeni vsebinski pogoji za odbitek DDV. V zvezi z dodatno zahtevo po računu v skladu s členom 178(a) Direktive o DDV bi se lahko štelo, da je tisti, ki je blago odtujil, v skladu s členom 226 Direktive o DDV upravičen izdati račun v zvezi z uporabo. Ta bi zlasti vseboval

davčno osnovo (člen 226, točka 8, Direktive o DDV), vrednost blaga, ki se je uporabilo, v skladu s členom 74 Direktive o DDV in znesek DDV, ki se za to plača (člen 226, točka 10, Direktive o DDV). Poziv za plačilo ne spada med podatke, ki jih mora vsebovati račun. Odbitek DDV se zato lahko v primeru uporabe šteje za brezplačno odtujitev, ne da bilo za to potrebno plačilo s strani prejemnika blaga tistemu, ki je blago odtujil. V primeru neodplačnosti, ki obstaja od samega začetka, namreč manjka „neplačil[o] [...] po dobavi“. Če pa v primerjavi s tem prejemnik plača DDV, ki ga dolguje za uporabo blaga, se zaradi tega nič ne spremeni, saj se takšno plačilo davka ne šteje za plačilo dobave.

54 Za pritrnitev odbitku DDV bi bilo končno potrebno, da se DDV, ki ga je treba plačati za uporabo, šteje za DDV, ki ga je treba plačati ali je bil plačan v smislu člena 168(a) Direktive o DDV (glej v zvezi s tem sodbo Sodišča z dne 13. januarja 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, točka 37).

55 **d) Upoštevnost prvega vprašanja za predhodno odločanje**

56 Člen 3(1b) UStG temelji na členu 16 Direktive o DDV in ustreza tej določbi (glej sodbi BFH z dne 16. oktobra 2013 – XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, točka 27; z dne 21. maja 2014 – V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029). Obe določbi brezplačno odtujitev izenačujeta z dobavo blaga za plačilo, če je za to blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV (člen 3(1b), prvi stavek, točka 3, in drugi stavek, UStG; člen 16, prvi stavek, Direktive o DDV). Pri dobavah toplote podjetniku A in družbi B v predmetni zadevi gre za brezplačne odtujitve v tem smislu, ker je imela tožeča stranka za obrat BHKW z bioplinarno pravico do celotnega odbitka DDV.

57 Do dejanskih ugotovitev o tem, ali sta podjetnik A in družba B imela pravico do celotnega odbitka DDV, FG ni prišlo. Ni mogoče izključiti, da sta podjetnik A in družba B mali podjetji ali pa uporabljata pavšalno ureditev za kmetijske in gozdarske pridelovalce.

58 **3. Drugo vprašanje za predhodno določanje**

59 a) Pomen obdavčljivega dogodka za osnovo za odmero

60 Namen člena 74 Direktive o DDV je uresničitev dejanskega stanu uporabe iz člena 16, prvi stavek, Direktive o DDV, saj iz člena 74 Direktive o DDV izhaja davčna osnova za to uporabo. Po mnenju senata je zato upravičeno, da se cilji, ki jih zasleduje člen 16 Direktive o DDV, upoštevajo tudi pri razlagi člena 74 Direktive o DDV.

61 **b) Cilji obdavčitve uporabe**

62 Glede dejanskega stanu uporabe je Sodišče že odločilo, da „se davčni zavezanec, ki uporabi stvar, ki je del njegovih poslovnih sredstev, in običajen potrošnik, ki kupi enako stvar, enako obravnavata. Zato [člen 5(6) Direktive 77/388/EGS] ne dopušča, da se davčni zavezanec, ki bi pri nakupu stvari, ki je del njegovih

poslovnih sredstev, odbil DDV, izogne plačilu DDV, če to stvar, ki je del njegovih poslovnih sredstev, uporabi v zasebne namene in tako pridobi neupravičeno prednost v primerjavi z običajnim potrošnikom, ki pri nakupu stvari plača DDV“ (sodba Sodišča z dne 17. maja 2001, Fischer in Brandenstein, C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 56). Zato razlaga dejanskega stanu uporabe, „da se v primeru uporabe stvari v zasebne namene davčnega zavezanca ta stvar in njeni sestavni deli celovito obdavčijo, čeprav je bila stvar izvorno pridobljena brez pravice do odbitka DDV in so le naknadno pridobljene „sestavine“ upravičile odbitek DDV, [...] ni združljiva s ciljem enake obravnave, ki ga zasleduje ta določba“ (sodba Sodišča Fischer in Brandenstein, EU:C:2001:280, točka 75).

63 **c) Pomen obdavčljivega dogodka za davčno osnovo**

64 Če je cilj, ki ga zasleduje oblikovanje dejanskega stanu uporabe, „da davčni zavezanec ne bi pridobil neupravičene prednosti v primerjavi z običajnim potrošnikom“ (sodba Sodišča Fischer in Brandenstein, EU:C:2001:280, točka 76; glej tudi sodbo Sodišča z dne 16. junija 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, točka 39), mogoče preslikati na člen 74 Direktive o DDV, bi iz tega lahko sledilo, da se pri določanju lastne cene upoštevajo le lastni stroški, ki so obdavčeni, saj so tudi običajni potrošniki, ki proizvajajo blago, le glede teh obdavčeni z DDV. Ta razlaga pomeni, da davčni zavezanec, ki proizvaja blago, v primerjavi z običajnim potrošnikom, ki proizvaja blago, nima neupravičene prednosti, če se pri njemu pri določitvi lastne cene ne upoštevajo stroški, obremenjeni z vstopnim DDV (kot na primer stroški kredita, oproščenega plačila DDV v skladu s členom 135 Direktive o DDV).

65 Upoštevati pa je treba tudi nabavno ceno, ki se v skladu s členom 74 Direktive o DDV prednostno uporabi. Tukaj bi bilo treba zavrniti delitev te cene na del, ki je obdavčen, in del, ki ni obdavčen. Senat med drugim opozarja, da finančni urad šteje, da je treba stroške, ki niso obremenjeni z vstopnim davkom, vključiti v izračun lastnih stroškov (tako člen 10.6(1), peti stavek, Umsatzsteuer-Anwendungserlass (odlok o uporabi prometnega davka)). V literaturi se to kritizira ([...] (ni prevedeno)). BFH je to vprašanje do sedaj pustilo odprto (glej na primer sodbi BFH v BFHE 275, 392, točki 34 in 35; z dne 15. marca 2022 – V R 34/20, BFHE 276, 369, točka 26).

66 **d) Upoštevnost drugega vprašanja za predhodno odločanje**

67 Za odločitev je upoštevno tudi drugo vprašanje. V skladu s členom 74 Direktive o DDV sicer davčno osnovo sestavlja „lastna cena“ blaga ali podobnega blaga le v primeru neobstoja nabavne cene podobnega blaga (glej sodbi Sodišča z dne 23. aprila 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, točka 37; z dne 28. aprila 2016, Het Oudeland Beheer, C-128/14, EU:C:2016:306, točka 48). V skladu s sodno prakso BFH gre za tak primer tudi v predmetni zadevi, ker podjetnik A in družba B nista priključena na omrežje za ogrevanje, ki bi omogočalo odjem toplote od tretjih oseb za plačilo (glej v zvezi s tem sodbi BFH v BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, točka 39; v BFHE 276, 369, točka 16).

Zato je za odločitev v predmetni zadevi upoštevna lastna cena v skladu s členom 74 Direktive o DDV. Če so v lastno ceno vključeni le stroški, obremenjeni z vstopnim davkom, to pomeni zmanjšanje osnove za odmero DDV za odjem toplote in torej delno ugoditev tožbi.

68 **4. Tretje vprašanje za predhodno odločanje**

69 **a) Predmet tretjega vprašanja za predhodno odločanje**

70 S tretjim vprašanjem za predhodno odločanje naj bi se ugotovilo, ali lastno ceno sestavljajo le neposredni stroški proizvodnje ali pridelave ali pa tudi stroški, ki se le posredno pripišejo (kot na primer stroški financiranja).

71 Dvomi glede tega izhajajo iz navajanj Sodišča v zvezi z interkalarnimi obrestmi v sodbi Property Development Company (EU:C:2015:265, točka 40). V skladu s to sodbo ni pomembno, ali nabavna cena (ki se v razmerju do lastne cene prednostno uporabi) podobnih nepremičnin zajema interkalarne obresti, ki so bile po potrebi plačane med gradnjo teh nepremičnin. Drugače kot merilo lastne cene blaga namreč merilo nabavne cene podobnega blaga davčnemu organu omogoča, da se opre na tržne cene tovrstnega blaga v trenutku uporabe zadevne nepremičnine, ne da bi moral podrobno preučiti, kateri vrednostni elementi so pripeljali do teh cen.

72 To kaže, da je treba v primeru lastne cene preveriti, kateri vrednostni elementi so pripeljali do te cene. Drugače kot pri nabavni ceni bi zato lahko bilo pri določanju lastne cene pomembno, ali so na primer podane interkalarne obresti, ki bi se nato upoštevale. Proti temu pa govorijo težave, ki se pojavijo, če bi med lastne stroške spadali stroški, ki se le posredno pripišejo (kot na primer upravni režijski stroški). Zato cilj enostavne ocene vrednosti uporabe, ki mu je treba slediti po mnenju senata, govori proti vključitvi takih stroškov, kot so na primer stroški financiranja.

73 **b) Upoštevnost tretjega vprašanja za predhodno odločanje**

74 Tretje vprašanje za predhodno odločanje je tako kot drugo vprašanje za predhodno odločanje pomembno za odločitev. Če stroški financiranja niso del lastne cene, se s tem zmanjša davčna osnova za odjem toplote in torej pomeni manjše davčno breme za tožečo stranko ter delno ugoditev tožbi.

75 [...] (ni prevedeno) **[Postopkovno]**

76 [...] (ni prevedeno)