

Byla C-207/23

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2023 m. kovo 29 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2022 m. lapkričio 22 d.

Atsakovė, kasatorė ir kita kasacinio proceso šalis:

Finanzamt X

Pareiškėja, kita kasacinio proceso šalis ir kasatorė:

Y KG

<...> **BUNDESFINANZHOF (FEDERALINIS FINANSŲ TEISMAS)**

NUTARTIS

byloje

Finanzamt X,

atsakovė, kasatorė ir kita kasacinio proceso šalis,

prieš

Y KG,

pareiškėja, kitą kasacinio proceso šalį ir kasatorę,

<...>

dėl pridėtinės vertės mokesčio už 2008 m.

XI kolegija

remdamasi 2022 m. lapkričio 9 d. žodiniu nagrinėjimu 2022 m. lapkričio 22 d. posėdyje nutarė:

Rezoliucinė dalis

I. Europos Sąjungos Teisingumo Teismui (toliau – Teisingumo Teismas) pateikti šiuos prejudicinius klausimus dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 16 ir 74 straipsnių išaiškinimo:

1. Ar gali būti konstatuojamas „[p]rekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas <...> arba jų realizavimas neatlygintinai“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 16 straipsnį, jei apmokestinamasis asmuo neatlygintinai perduoda šilumos energiją iš savo įmonės kitam apmokestinamajam asmeniui jo ekonominei veiklai vykdyti (šiuo atveju – šilumos iš elektros energijos tiekėjo blokinės kogeneracinės jėgainės naudojimas žemės ūkio įmonės smidrų laukams šildyti)?

Ar tai, kad apmokestinamasis asmuo gavėjas naudoja šilumą tikslams, dėl kurių jis turi teisę į pirkimo PVM atskaitą, turi reikšmės minėtam klausimui?

2. Ar sunaudojimo faktas (PVM direktyvos 16 straipsnis) riboja savikainą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 74 straipsnį, taip, kad į jos skaičiavimą įtraukiamos tik išlaidos, kurioms taikomas pirkimo PVM?

3. Ar į savikainą įtraukiamos tik tiesioginės gamybos išlaidos, ar ir netiesiogiai priskirtinos išlaidos, pavyzdžiui, finansinės išlaidos?

II. <...>

M o t y v a i

I.

- 1 Pareiškėja, kita kasacinio proceso šalis ir kasatorė (toliau – pareiškėja) eksploatuoja biodujų gamyklą, kurioje iš biomasės gaminamos biodujos. 2008 m. (ginčo metais) pagamintos biodujos buvo naudojamos decentralizuotai elektros ir šilumos energijai gaminti prijungtoje blokinėje kogeneracinėje jėgainėje (BHKW), tiekiant jas į vidaus degimo variklį, kuris varo generatorių.
- 2 Taip pagaminta didžioji dalis elektros energijos buvo tiekama į bendrą elektros tinklą ir už ją mokėjo elektros tinklo operatorius.
- 3 Šiame procese susidariusi šilumos energija buvo iš dalies naudojama ir gamybos procese. Ginčo metais pareiškėja pagal 2007 m. lapkričio 29 d. sutartį didžiąją dalį šilumos „neatlygintinai“ perdavė verslininkui A medienai džiovinti konteineriuose, o pagal 2008 m. liepos 29 d. sutartį – bendrovei *B GbR* (toliau – B), kad ši galėtų ta šilumos energija šildyti savo smidrų laukus. Pagal abi sutartis

atlygio dydis nustatomas individualiai, atsižvelgiant į šilumos vartotojo ekonominę padėtį, ir sutartyse nėra fiksuotas.

- 4 Ginčo metais pareiškėja už 6 714 247 kWh elektros energijos tiekimą iš elektros tinklo operatoriaus, be vadinamojo minimalaus fiksuoto supirkimo tarifo pagal 2006 m. lapkričio 7 d. redakcijos *Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien* (Atsinaujinančiųjų energijos išteklių prioriteto įstatymas; toliau – Atsinaujinančiųjų energijos išteklių įstatymas, EEG) (*BGBl I* 2006, 2550) 8 straipsnio 1 dalį, kuris sudarė 1 054 337,85 EUR, gavo papildomą sumą pagal Atsinaujinančiųjų energijos išteklių įstatymo 8 straipsnio 3 dalį (vadinamasis skatinamasis tarifas), nes jos pagaminta elektros energija buvo elektros energija, kaip apibrėžta 2002 m. kovo 19 d. redakcijos *Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung* (Kogeneracinės šilumos ir elektros energijos gamybos išsaugojimo, modernizavimo ir plėtros įstatymas; toliau – Kogeneracijos įstatymas) 3 straipsnio 4 dalyje (*BGBl I* 2002, 1092). Ši 85 070,66 EUR dydžio skatinamąjį tarifą į apmokestinamųjų sandorių apmokestinamąją vertę taip pat įtraukė atsakovė, kasatorė ir kita kasacinio proceso šalis (*Finanzamt* (Mokesčių inspekcija), toliau – FA) pagal pareiškėjos pridėtinės vertės mokesčio deklaraciją.
- 5 Kadangi pareiškėja iš šilumos vartotojų nereikalavo jokio atlygio, auditorius, atlikdamas pareiškėjos įmonės išorės auditą, darė prielaidą, kad šilumos energija subjektų A ir B buvo sunaudojama neatlygintinai, kaip apibrėžta *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas; toliau – *UStG*) 3 straipsnio 1b dalies pirmo sakinio 3 punkte. Nesant šilumos energijos pirkimo kainos, auditorius šio sunaudojimo apmokestinamąją vertę apskaičiavo remdamasis savikaina pagal *UStG* 10 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktą. Auditorius apskaičiavo, kad iš visų pelno (nuostolio) ataskaitoje nurodytų 1 104 453,35 EUR išlaidų 384 791,55 EUR (34,84 %) teko A ir B realizuojamai šilumos energijai, todėl, remdamasis šia apmokestinamąja verte, nustatė 73 110,29 EUR pridėtinės vertės mokesčių.
- 6 FA, remdamasi audito rezultatais, 2011 m. lapkričio 17 d. pateikė pranešimą apie mokėtiną mokesčių už 2008 m. Pateiktas administracinis skundas 2012 m. rugpjūčio 1 d. sprendimu dėl administracinio skundo buvo atmestas kaip nepagrįstas.
- 7 Pirminiame skunde pareiškėja, be kita ko, teigė, kad skatinamasis tarifas buvo atlygis, gautas iš trečiosios šalies. *Finanzgericht* (Finansų teismas, toliau – FG) patenkino pareiškėjos skundą pirmojoje instancijoje. Išnagrinėjęs FA kasacinį skundą, *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, toliau – BFH) 2017 m. gegužės 31 d. sprendimu XI R 2/14 (Federalinio finansų teismo sprendimų rinkinys – BFHE, 258, 191, Federalinės mokesčių žinios – *BStBl II* 2017, 1024) panaikino FG sprendimą ir perdavė bylą FG nagrinėti iš naujo. Vadinamasis skatinamasis tarifas, kurį elektros tinklo operatorius mokėjo pareiškėjai, nebuvo atlygis už pareiškėjos „neatlygintinai“ perduotą šilumos energiją. Atvirkščiai, elektros tinklo operatoriaus atlygis buvo mokėjimas už pareiškėjos jam tiekiamą

elektros energiją. Byla buvo nepriimta nagrinėti, nes nebuvo galima nuspręsti, kokia apimtimi reikės apmokestinti pareiškėjos neatlygintinai perleistą vertę. Tai grindžiama *UStG* 10 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktu vadovaujantis 2012 m. gruodžio 12 d. BFH sprendime XI R 3/10 (BFHE 239, 377, *BStBl II* 2014, 809) ir 2016 m. lapkričio 16 d. BFH sprendime V R 1/15 (BFHE 255, 354, *BStBl II* 2022, 777) nurodytais principais. Šiuo atžvilgiu FG turėjo padaryti reikiamas išvadas.

- 8 Antrojoje instancijoje pareiškėja ginčijo FA atliktą šilumos tiekimo apmokestinamosios vertės skaičiavimą pagal savikainą remiantis *UStG* 10 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktu. FG iš dalies patenkino skundą antrojoje instancijoje. Jis sumažino apskaičiuotą pridėtinės vertės mokestį. Pagal *UStG* 10 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktą pridėtinės vertės mokestis už neatlygintą vertės perdavimą turėjo būti apskaičiuojamas atsižvelgiant į savikainą, kuri turėjo būti skaičiuojama vadinamuoju rinkos vertės metodu. Reikėjo atsižvelgti į elektros energijos ir šilumos rinkos vertes konkrečioje pareiškėjos vietovėje.
- 9 Kasaciniame skunde pareiškėja ir FA nurodo, kad padarytas materialinės teisės pažeidimas.

II.

- 10 <...> [bylos nagrinėjimo sustabdymas, prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimas]

11 1. Teisinis pagrindas

12 a) Sąjungos teisė

- 13 **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (PVM direktyva) 16 straipsnyje nustatyta:**

Prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti, arba jų realizavimas neatlygintinai, arba, platesne prasme, jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais, laikomas prekių tiekimu už atlygį, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas.

Tačiau prekių tiekimu už atlygį nelaikomas toks prekių sunaudojimas, kai veikloje jos naudojamos kaip pavyzdžiai ar mažavertės dovanos.

- 14 **PVM direktyvos 74 straipsnyje nustatyta:**

Kai apmokestinamasis asmuo naudoja ar perleidžia jo veiklai skirtą turto dalį sudarančias prekes, ar kai tos prekės lieka apmokestinamajam asmeniui ar jo teisių perėmėjui, kai nutraukiama šio asmens apmokestinamoji ekonominė veikla, kaip

nurodyta 16 ir 18 straipsniuose, šių prekių apmokestinamoji vertė yra šių prekių ar panašių prekių pirkimo kaina arba, nesant pirkimo kainos, panaudojimo, realizavimo metu ar tuo metu, kai prekės lieka apmokestinamajam asmeniui ar jo teisių perėmėjui, nustatyta savikaina.

15 PVM direktyvos 289 straipsnyje nustatyta:

Nuo PVM atleisti apmokestinamieji asmenys neturi teisės atskaityti PVM pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir negali nurodyti PVM savo sąskaitose-faktūrose.

16 PVM direktyvos 302 straipsnyje nustatyta:

Jei ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, turi teisę į vienodo tarifo kompensaciją, jis neturi teisės atskaityti PVM už veiklą, kuriai taikoma ši vienodo tarifo schema.

17 b) Nacionalinė teisė

18 UStG 3 straipsnio 1b dalyje nustatyta:

Tiekimui už atlygį prilyginamas:

- 1) verslininko atliekamas savo įmonės turto naudojimas ne verslo tikslais;
- 2) verslininko atliekamas turto perdavimas neatlygintinai savo darbuotojų asmeniniams poreikiams tenkinti, išskyrus smulkias dovanas;
- 3) bet koks kitas neatlygintinas turto perdavimas verslo tikslais, išskyrus mažavertes dovanas ir pavyzdžius. Taikoma sąlyga, kad PVM, sumokėtas už tas prekes ar jos sudedamąsias dalis, turi būti visiškai ar iš dalies atskaitytas.

19 UStG 10 straipsnio 4 dalyje nustatyta:

Apyvarta nustatoma:

- 1) prekę įvežant pagal 1a straipsnio 2 dalį ir 3 straipsnio 1a dalį – pagal pirkimo kainą ir papildomas išlaidas už prekę ar už panašią prekę pagal 3 straipsnio 1b dalį arba, nesant pirkimo kainos, pagal savikainą sandorio momentu;

<...>

20 EEG 8 straipsnis

1. Elektros energijai, pagamintai ne didesnės kaip 20 megavatų galios įrenginiuose, kuriuose naudojama tik biomasė, kaip apibrėžta pagal 7 dalį priimtame teisės akte, taikomas tarifas yra <...>

3. Minimalus atlygis pagal 1 dalies pirmą sakinį didinamas 2,0 centais už kilovatvalandę kiekvienu atveju, jei elektros energija yra elektros energija, kaip nurodyta Kogeneracijos reformos įstatymo (toliau – KWKG) 3 straipsnio 4 dalyje, ir tai patvirtinantys įrodymai <...> pateikiami tinklo operatoriui. Dėl ne didesnės kaip 2 megavatų galios serijinės gamybos kogeneracinių įrenginių vietoj pirmame sakinyje nurodyto įrodymo galima pateikti tinkamus gamintojo dokumentus, kuriuose nurodomas šiluminis ir elektrinis pajėgumas, taip pat galios ir šilumos santykis.

21 KWKG 3 straipsnio 4 dalis

4. Kogeneracinės jėgainės elektros energija yra apskaičiuotas kogeneracijos būdu pagamintos elektros energijos ir naudingosios šilumos santykis. Jėgainėse, kuriose nėra įrenginių panaudotai šilumos energijai šalinti, visa grynoji elektros energijos gamyba yra kogeneracijos būdu pagaminta elektros energija.

22 2. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

23 a) Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas, palyginti su kitomis bylomis

24 Pirmasis prejudicinis klausimas yra susijęs su PVM direktyvos 16 straipsnio išaiškinimu. Ši nuostata atitinka ankstesnę 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Direktyva 77/388/EEB) 5 straipsnio 6 dalies nuostatą, todėl kolegija daro prielaidą, kad aiškinant PVM direktyvos 16 straipsnį reikia atsižvelgti ir į Teisingumo Teismo jurisprudenciją dėl Direktyvos 77/388/EEB 5 straipsnio 6 dalies.

25 Pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmą sakinį keturiais atvejais prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas laikomas prekių tiekimu už atlygį. Šiuos atvejus sieja bendras terminas „sunaudojimas“. Tai susiję su „sunaudojimu privatiems apmokestinamojo asmens <...> poreikiams tenkinti (1 atvejis) ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti (2 atvejis), arba jų realizavimas neatlygintinai (3 atvejis), arba, <...> jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais <...> (4 atvejis).

26 Nagrinėjamu atveju pareiškėja pastatė įrenginį, dėl kurio turėjo teisę į pirkimo PVM atskaitą, kuris gamino elektros energiją, o pareiškėja, kaip apmokestinamasis asmuo, ją tiekė už atlygį. Kadangi šis turtas sudarė veiklai skirtą turto dalį, ji turėjo teisę atskaityti visą pirkimo PVM nuo statybos ir eksploataavimo išlaidų.<...>

27 Vis dėlto kyla abejonių, kokios teisinės pasekmės kyla dėl papildomos šilumos energijos, gaunamos naudojant įrenginį. Šią šilumos energiją galima naudoti įvairiais būdais. Taigi, apmokestinamasis asmuo, kuris tiekia apmokestinamą elektros energiją už atlygį ir yra atskaitęs visą pirkimo PVM už įrenginį, gali leisti

šilumos energijai išskirti nepanaudotai (A atvejis), kaip fizinis asmuo (individualioji įmonė) naudoti ją savo būstui šildyti (B atvejis), perduoti ją neatlygintinai savo darbuotojams privačioms gyvenamosioms reikmėms (C atvejis), naudoti ją kaip viešosios teisės subjektas – savo suverenoms reikmėms, pavyzdžiui, oficialioms patalpoms šildyti, taigi – PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nurodytai valdžios institucijų veiklai (D atvejis), neatlygintinai perduoti ją netoliese gyvenantiems gyventojams jų privačioms gyvenamosioms reikmėms (E atvejis) arba neatlygintinai perduoti ją kitam apmokestinamajam asmeniui jo ekonominei veiklai vykdyti; šiuo atveju būtų galima atskirti, ar gavėjas naudoja minėtą objektą savo ekonominėje veikloje tikslais, dėl kurių jis turi teisę į atskaitą pagal PVM direktyvos 168 arba 169 straipsnį (F atvejis).

- 28 Daugumos šių atvejų mokesstinis vertinimas yra nesudėtingas. A atveju nėra jokio sunaudojimo, todėl PVM direktyvos 16 straipsnio pirmas sakinytis netaikomas vien dėl šios priežasties. B ir C atvejais yra tenkinamos PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 1 ir 2 atvejų sąlygos, kurios šiaip ar taip nesuteikia pagrindo apriboti pirkimo PVM atskaitos, bent jau kai turtas sudaro veiklai skirtą turto dalį. D atveju, remiantis 2009 m. vasario 12 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88), pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 4 atvejį turi būti paneigta prielaida, kad pagaminta energija buvo sunaudota ne verslo tikslais, o tai, tikėtina, lems atskaitomo pirkimo PVM nuo įrenginio statybos ir eksploataavimo išlaidų, sumos ribojimą. E atveju BFH patvirtina, kad tai yra realizavimas neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejį, su viso pirkimo PVM atskaita, nes priešingu atveju būtų neapmokestintas galutinis vartojimas (2021 m. lapkričio 25 d. BFH sprendimo V R 45/20, BFHE 275, 392, 18 punktą).
- 29 F atveju, kuris atitinka čia nagrinėjamą atvejį, priešingai, vertinimas kelia abejonių. Kyla klausimas, ar sunaudojimas kaip „realizavimas neatlygintinai“, kaip nurodyta PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atveju, turi būti patvirtintas ir šiuo atveju.
- 30 **b) Ankstesnė Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl PVM direktyvos 16 straipsnio**
- 31 Anksčiau Teisingumo Teismas jau kelis kartus yra priėmęs sprendimus dėl atskirų PVM direktyvos 16 straipsnio (Direktyvos 77/388/EEB 5 straipsnio 6 dalies) sudedamųjų dalių.
- 32 Pavyzdžiui, sunaudojimas yra tada, kai naftos bendrovė tiekia produktus degalų pirkėjui mainais už pirkimo čekius, kuriuos degalų pirkėjas gavo priklausomai nuo mokant visą mažmeninę degalų kainą degalinėje įsigyto kiekio, per reklaminę akciją (1999 m. balandžio 27 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, antrasis atsakymas dėl Direktyvos 77/388/EEB 5 straipsnio 6 dalies). Kaip matyti iš šio sprendimo

24 punkto, kalbama apie sunaudojimą kaip realizavimą neatlygintinai pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejį. Šio sprendimo 22 punkte Teisingumo Teismas pagrindė sunaudojimą, visų pirma nurodydamas, kad sunaudojimas gali egzistuoti ir tuo atveju, kai yra realizavimas verslo tikslais.

- 33 Dėl prekių pavyzdžių, kaip tai suprantama PVM direktyvos 16 straipsnio antrame sakinyje, ir šiame kontekste, atsižvelgdamas į PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 1 ir 2 atvejus, Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo, kuris sunaudoja prekes savo ar savo darbuotojų asmeninėms reikmėms, ir galutinis vartotojas, kuris įsigyja tos pačios rūšies prekes, yra traktuojami vienodai ir kad prekių sunaudojimo apmokestinimu siekiama užkirsti kelią neapmokestintam galutiniam vartojimui (2010 m. rugsėjo 30 d. Teisingumo Teismo sprendimo *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, 17 punktas – dėl Direktyvos 77/388/EEB 5 straipsnio 6 dalies).
- 34 Galiausiai Teisingumo Teismas paneigė sunaudojimo egzistavimą, jei apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, savivaldybės naudai neatlygintinai atlieka savivaldybės kelio, kuriuo naudojasi ne tik apmokestinamasis asmuo, bet ir visuomenė, platinimo darbus (2020 m. rugsėjo 16 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, trečiasis atsakymas dėl Direktyvos 77/388/EEB 5 straipsnio 6 dalies). Remdamasis sprendimais *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203) ir *EMI Group* (EU:C:2010:559), Teisingumo Teismas paneigia priskyrimą ne verslo tikslams (kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 4 atvejį), nes darbai buvo atlikti apmokestinamojo asmens poreikiams, tačiau mano, kad tai nepaneigia sunaudojimo kitomis aplinkybėmis (64 punktas). Be to, praplatinto kelio naudojimas viešajam eismui iš esmės neprieštarauja sunaudojimui. Visgi to kelio platinimo darbai buvo atliekami siekiant patenkinti apmokestinamojo asmens poreikius, susijusius su sunkiasvorių krovinių transporto priemonių eismu (65 punktas). Neapmokestinto galutinio vartojimo nėra (66 punktas), todėl Teisingumo Teismas nurodė „faktinį galutinį naudojimą“, kuriam pirmenybę teikia apmokestinamasis asmuo, palyginti su „nereikšmingu“ naudojimui viešajam transportui (67 ir 37 punktai).

35 **c) Galimas atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą**

36 **aa) Sunaudojimo patvirtinimas aiškinant pažodžiui**

- 37 Pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejo formuluotę nagrinėjamu atveju turi būti patvirtintas realizavimas neatlygintinai. Kaip šilumos energiją pareiškėja sunaudojo prekes, sudarančias jos veiklai skirtą turto dalį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 15 straipsnio 1 dalį. Kadangi pareiškėja turėjo teisę į pirkimo PVM atskaitą už įrenginį, kuriuo buvo pagaminta šilumos energija, atsižvelgiant į apmokestinamąjį elektros energijos tiekimą už atlygį, ji ir šilumos energiją gamino turėdama teisę į atskaitą.

- 38 Be to, laikomasi reikalavimų, kurie taikytini realizavimui. Realizuojamo objekto perdavimas kitam asmeniui nustatytais sąlygomis laikomas realizavimu, kuris kitu atveju būtų laikomas tiekimu (PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalis). Ši nuostata taikoma šilumos energijos tiekimui gavėjo reikmėms.
- 39 Šia realizavimas taip pat buvo neatlygintinas, nes šilumos energija subjektams A ir B buvo perduota neatlygintinai, nesilaikant sutartyse nustatytų susitarimų <...>.
- 40 **bb) Galutinio vartojimo svarba**
- 41 Abejotina, ar sunaudojimo, kaip realizavimo neatlygintinai, faktas turėtų būti ribojamas papildoma sąlyga, kuri būtų platesnė už PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejo formuluotę. Šis sunaudojimo faktas taip pat gali padėti išvengti neapmokestinto galutinio vartojimo (žr. šio prašymo II dalies 2 skirsnio b punktą). Tuomet sunaudojimo, kaip realizavimo neatlygintinai, faktas reikalautų neapmokestinto galutinio vartojimo. Toks apribojimas galėtų būti paaiškinamas Teisingumo Teismo sprendimu *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712). Be to, toks apribojimas galėtų būti grindžiamas vienodu požiūriu su PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 1 ir 2 atvejais.
- 42 Vis dėlto jei būtų taikomas toks siauras aiškinimas, taip pat reikėtų atsakyti į klausimą, ar neapmokestintas galutinis vartojimas turi būti paneigiamas, jei realizavimo objekto gavėjas, kuris yra apmokestinamasis asmuo, realizavimo objektą naudoja savo ekonominėje veikloje, ar taip pat svarbu, kad jis realizavimo objektą naudotų ekonominėje veikloje, kuri suteikia teisę į atskaitą pagal PVM direktyvos 168 arba 169 straipsnį. Pastarąją reikalavimą galima pateisinti tuo, kad priešingu atveju realizavimo objektą, dėl kurio realizavimo objekto davėjas (šiuo atveju – pareiškėja) turėjo teisę į pirkimo PVM atskaitą, realizavimo objekto gavėjas (šiuo atveju – A ir B) galėtų panaudoti tikslams, dėl kurių neatsiranda teisė į atskaitą.
- 43 Dėl pirmojo prejudicinio klausimo kolegija daro prielaidą, kad iš Teisingumo Teismo sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) negalima daryti aiškios išvados dėl formuluotę siaurinančio aiškinimo (nustatant papildomą reikalavimą). Tame sprendime nurodytas PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejo netaikymas taip pat galėtų būti grindžiamas tuo, kad savivaldybės kelio platinimas, siekiant pritaikyti jį mokesčių mokėtojo sunkiasvorių krovinių transporto priemonių eismui, laikytinas mokesčių mokėtojo realizavimas sau pačiam, todėl nėra perdavimo kitam asmeniui fakto.
- 44 Kitas argumentas prieš formuluotę siaurinantį aiškinimą galėtų būti tai, kad Sprendime *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203) Teisingumo Teismas patvirtino realizavimą neatlygintinai, nors realizavimas buvo skirtas realizavimą vykdžiusio asmens ekonominei veiklai (Teisingumo Teismo sprendimo *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, 22 punktą). Dėl to realizavimo objekto gavėjui gali atsirasti atvirkštinis atlygis, nes realizavimas neatlygintinai taip pat egzistuoja, jei jis

naudoja realizavimo objektą savo versle. Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad „nedaromas skirtumas pagal pavyzdžių gavėjo mokesstinį statusą“ (Teisingumo Teismo sprendimo *EMI Group*, EU:C:2010:559, 52 punktą).

45 Galiausiai reikėtų pažymėti, kad, atsižvelgiant į Sąjungos teisės aktų leidėjo ketinimus, pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejį sunaudojimas kaip realizavimas neatlygintinai turi atlikti savarankišką funkciją, palyginti su sunaudojimu privatiems poreikiams tenkinti pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 1 ir 2 atvejus. Dėl to kyla abejonių, ar realizavimas neatlygintinai turėtų būti ribojamas taip pat, kaip ir sunaudojimas privatiems poreikiams tenkinti, nes, jei būtų taikomas neapmokestinamo galutinio vartojimo kriterijus, gali nelikti savarankiškos PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejo taikymo srities.

46 **cc) Teisinių pasekmių svarstymas**

47 Taip pat reikia atsižvelgti į teises pasekmes, atsirandančias patvirtinus arba paneigus formuluotę aiškinant siaurai.

48 **1) Aiškinimas siaurai**

49 Jei realizavimo neatlygintinai faktas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejį, turi būti paneigiamas remiantis neapmokestinamo galutinio vartojimo kriterijumi, realizuojamo objekto davėjas turi įvertinti, ar gavėjas atlieka tokį galutinį vartojimą. Taigi realizuojamo objekto davėjui tenka rizika šiuo atžvilgiu priimti neteisingą sprendimą. Tai aiškiai matyti nagrinėjamu atveju. Viena vertus, pareiškėja turėjo gauti atlygį už perduotą šilumos energiją, kita vertus, šilumos energijos gavėjai A ir B turėjo naudoti šilumos energiją tam tikriems savo vykdomos ekonominės veiklos tikslams. Pirmoji šio susitarimo dalis nebuvo įgyvendinta, nes nei vienu, nei kitu atveju nebuvo mokama už šilumos perdavimą. Panašiai, bent jau abstrakčiai, įmanoma, kad gavėjai (šiuo atveju A ir B) neatlygintinai perduotą realizavimo objektą (šiuo atveju šilumą) galėtų naudoti ne savo ekonominei veiklai, o kitiems tikslams, nesilaikydami sutartyse nustatytų susitarimų. Taigi, pareiškėja tenka pagrindinė rizika, kad verslininkas A ir B akcininkai šilumos energiją naudos ne pagal sutartį, pvz., asmeniniams poreikiams tenkinti. Jei PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejo taikymas priklausytų nuo realizuojamo objekto gavėjo naudojimo (galbūt su teise į atskaitą), realizuojamo objekto davėjui tektų prisiimti su tuo susijusią neteisingo vertinimo riziką.

50 Dėl to, remiantis PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejo formuluote, realizavimo neatlygintinai apibrėžtį būtų galima pagrįsti tik realizavimu ir atlygiu už jį, neapribojant šios apibrėžties neapmokestinamo galutinio vartojimo reikalavimu.

51 **2) Taikymas pagal formuluotę**

- 52 Taip pat reikia atsižvelgti į teisinės pasekmes, kylančias dėl taikymo pagal formuluotę. Atsižvelgiant į neutralumo principą (žr., pavyzdžiui, 2014 m. kovo 13 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktą), būtų neteisinga teigti, kad sunaudojimas yra realizavimas neatlygintinai, jei apmokestinamasis asmuo, realizavimo objekto gavėjas, realizavimo objektą naudoja ekonominei veiklai, suteikiančiai jam teisę į pirkimo PVM atskaitą. Visgi šilumos tiekimas vis tiek apmokestinamas PVM, o tiekimo gavėjas negali jo atskaityti kaip pirkimo mokesčio. Šiuo atžvilgiu gali būti pažeistas neutralumo principas, jei realizavimo objekto davėjo teisės į atskaitą nekompensuoja realizavimo objekto gavėjo teisę į atskaitą.
- 53 Vis dėlto toks pirkimo PVM atskaitos nesuteikimas atrodo abejotinas. Taip yra todėl, kad pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmą sakinį sunaudojimas prilyginamas tiekimui už atlygį. Jeigu apmokestinamasis asmuo gavėjas jam pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmo sakinio 3 atvejį patiektas prekes naudoja PVM direktyvos 168 arba 169 straipsnyje nurodytiems tikslams, materialinės sąlygos atskaityti pirkimo mokesčių yra įvykdytos. Dėl papildomo reikalavimo turėti sąskaitą faktūrą pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą realizavimo objekto davėjas galėtų būti laikomas įgaliotu pagal PVM direktyvos 226 straipsnį išrašyti sąskaitą faktūrą už sunaudojimą. Visų pirma kaip apmokestinamoji vertė (PVM direktyvos 226 straipsnio 8 punktas) būtų nurodyta sunaudojimo vertė pagal PVM direktyvos 74 straipsnį ir nuo jos mokėtina mokesčio suma (PVM direktyvos 226 straipsnio 10 punktas). Reikalavimas atlikti mokėjimą nėra sąskaitos faktūros duomenų dalis. Todėl sunaudojimo atveju atskaita gali būti laikoma realizavimu neatlygintinai, o realizavimo objekto gavėjui nereikia atlikti mokėjimo realizavimo objekto davėjui. Realizavimo neatlygintinai nuo pat pradžių atveju netaikomas PVM direktyvos 90 straipsnyje numatytas reikalavimas – „neapmokėjimo atvejais <...> įvykdžius sandorį“. Kita vertus, jei realizavimo objekto gavėjas sumoka už sunaudojimą mokėtiną mokesčio sumą, tai nieko nekeičia, nes toks mokesčio mokėjimas nelaikytinas atlygiu.
- 54 Galiausiai tam, kad būtų galima patvirtinti pirkimo PVM atskaitą, reikėtų, kad mokesčiai, mokėtinas už sunaudojimą, būtų laikomas mokėtinu arba sumokėtu mokesčiu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą (šiuo klausimu žr. 2022 m. sausio 13 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, 37 punktą).
- 55 **d) Pirmojo prejudicinio klausimo svarba**
- 56 *UStG* 3 straipsnio 1b dalis grindžiama PVM direktyvos 16 straipsniu ir atitinka šį reikalavimą (žr. 2013 m. spalio 16 d. BFH sprendimo XI R 39/12, BFHE 243, 77, *BStBl II* 2014, 1024, 27 punktą; 2014 m. gegužės 21 d. Sprendimo V R 20/13, BFHE 246, 226, *BStBl II* 2014, 1029 punktą). Vadovaujantis šiomis nuostatomis realizavimas neatlygintinai, jei dėl prekės ar jos sudedamųjų dalių įgyjama teisė į visišką ar dalinę pirkimo mokesčio atskaitą, laikomas prekių tiekimu už atlygį (*UStG* 3 straipsnio 1b dalies pirmo sakinio 3 punktas ir antras sakiny; PVM direktyvos 16 straipsnio pirmas sakiny). Nagrinėjamu atveju šilumos

energijos tiekimas A ir B šia prasme yra realizavimas neatlygintinai, nes kogeneracinės jėgainės su biodujų jėgaine eksploatavimas suteikė pareiškėjai teisę į visišką atskaitą.

57 Teismas nenustatė jokių faktinių aplinkybių, susijusių su tuo, ar A ir B turi teisę į viso pirkimo PVM atskaitą. Negalima atmesti, kad A ir B yra smulkūs verslininkai arba naudojami žemės ūkio ir miškininkystės gamintojams taikoma fiksuoto tarifo schema.

58 3. Dėl antrojo prejudicinio klausimo

59 a) Apmokestinimo momento reikšmė apmokestinamajai vertei

60 PVM direktyvos 74 straipsnis skirtas PVM direktyvos 16 straipsnio pirmame sakinyje nurodytam sunaudojimui įgyvendinti, nes pagal PVM direktyvos 74 straipsnį nustatoma šio sunaudojimo apmokestinamoji vertė. Kolegijos nuomone, tai pateisina būtinybė aiškinant PVM direktyvos 74 straipsnį atsižvelgti į tikslus, kurių siekiama PVM direktyvos 16 straipsniu.

61 b) Sunaudojimo apmokestinimo tikslai

62 Dėl sunaudojimo fakto Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, „kad apmokestinamasis asmuo, kuris sunaudoja prekes savo ar savo darbuotojų asmeniniam naudojimui, ir galutinis vartotojas, kuris įsigyja tos pačios rūšies prekes, yra traktuojami vienodai“. Todėl (Direktyvos 77/388/EEB) 5 straipsnio 6 dalis neleidžia apmokestinamajam asmeniui, galėjusiam atskaityti PVM už jo įmonei priklausančių prekių įsigijimą, išvengti PVM mokėjimo, kai jis šias prekes sunaudoja ne verslo, o savo asmeniniais tikslais, ir taip įgyja nepagrįstą pranašumą prieš paprastą vartotoją, kuris moka PVM už prekių įsigijimą (2001 m. gegužės 17 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, C-322/99 ir C-323/99, EU:C:2001:280, 56 punktas). Todėl toks sunaudojimo fakto aiškinimas, pagal kurį „prekių sunaudojimo apmokestinamojo asmens asmeniniam naudojimui atveju prekės ir jos sudėtinės dalys turi būti apmokestinamos visa apimtimi, nors iš pradžių prekės buvo įsigytos be teisės į atskaitą ir tik vėliau įsigytos „sudedamosios dalys“ suteikė apmokestinamajam asmeniui teisę į atskaitą <...> būtų nesuderinamas su šia nuostata siekiamu vienodo požiūrio tikslu“ (Teisingumo Teismo sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, EU:C:2001:280, 75 punktas).

63 c) Apmokestinimo momento reikšmė apmokestinamajai vertei

64 Jei tikslas, kurio siekiama sukuriant sunaudojimo faktą, „kad apmokestinamasis asmuo neįgytų nepagrįsto pranašumo prieš paprastą vartotoją“ (Teisingumo Teismo sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, EU:C:2001:280, 76 punktas; taip pat žr. 2016 m. birželio 16 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Mateusiak*, C-229/15, C-229/15, EU:C:2016:454, 39 punktą), būtų perkeltas į PVM direktyvos 74 straipsnį, iš to būtų galima daryti išvadą, kad nustatant savikainą reikia atsižvelgti tik į apmokestinamą savikainą, nes paprasti vartotojai, kurie gamina

prekes, taip pat apmokestinami PVM tik šia apimtimi. Toks aiškinimas reiškia, kad prekes gaminantis apmokestinamasis asmuo neįgyja nepagrįsto pranašumo prieš paprastą vartotoją, kuris gamina prekes, jei jo išlaidos, neapmokestinamos pirkimo mokesčiu (pavyzdžiui, pagal PVM direktyvos 135 straipsnį neapmokestinamos paskolos išlaidos), neturi būti įtraukiamos į savikainos skaičiavimą.

65 Vis dėlto taip pat reikia atsižvelgti į pirkimo kainą, kuri pagal PVM direktyvos 74 straipsnį turi pirmenybę. Šiuo atveju šios kainos skirstymas į kainos sudedamąją dalį, kuriai taikomas apmokestinimas, ir kainos sudedamąją dalį, kuriai netaikomas apmokestinimas, galėtų būti atmetamas. Be to, kolegija atkreipia dėmesį į tai, kad mokesčių administratorius daro prielaidą, jog į savikainos skaičiavimą turi būti įtrauktos pirkimo mokesčiu neapmokestinamos išlaidos (pagal *Umsatzsteuer-Anwendungserlass* (Nutarimas dėl PVM taikymo) 10.6 straipsnio 1 dalies penktą sakinį). Doktrinoje (<...>) tai kritikuojama. BFH kol kas paliko šį klausimą atvirą (žr., pavyzdžiui, BFH sprendimo, paskelbto BFHE 275, 392, 34 ir 35 punktus; 2022 m. kovo 15 d. Sprendimo V R 34/20, BFHE 276, 369, 26 punktą).

66 **d) Antrojo prejudicinio klausimo svarba**

67 Antrasis klausimas taip pat svarbus sprendimui priimti. Reikia pripažinti, kad prekių ar panašių prekių apmokestinamoji vertė pagal PVM direktyvos 74 straipsnį yra tik „savikaina“, jei nėra panašių prekių įsigijimo kainos (žr. 2015 m. balandžio 23 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, 37 punktą; 2016 m. balandžio 28 d. Sprendimo *Het Oudeland Beheer*, C-128/14, EU:C:2016:306, 48 punktą). Remiantis BFH jurisprudencija, taip yra ir nagrinėjamu atveju, nes A ir B nėra prijungti prie šilumos energijos tinklų, dėl kurių būtų buvę galima gauti šilumą iš trečiųjų šalių už atlygį (žr. BFH sprendimus: BFHE 239, 377, *BStBl II* 2014, 809, 39 punktą; BFHE 276, 369, 16 punktą). Todėl sprendžiant ginčą lemiamą reikšmę turi PVM direktyvos 74 straipsnyje nurodyta savikaina. Jei į savikainą įtraukiamos tik išlaidos, kurioms taikomas pirkimo mokeskis, tai sumažina šilumos sunaudojimo apmokestinamąją vertę, todėl skundas tenkintinas iš dalies.

68 **4. Dėl trečiojo prejudicinio klausimo**

69 **a) Trečiojo prejudicinio klausimo dalykas**

70 Trečiuoju prejudiciniu klausimu siekiama išsiaiškinti, ar savikaina apima tik tiesiogines gamybos išlaidas, ar ir netiesiogiai priskirtinas išlaidas (pvz., finansavimo išlaidas).

71 Abejonių šiuo klausimu kyla dėl Teisingumo Teismo pastabų dėl palūkanų už skolintą kapitalą Sprendime *Property Development Company* (EU:C:2015:265, 40 punktą). Nesvarbu, ar į panašių pastatų įsigijimo kainą (kuri turi būti taikoma pirmumo teise prieš savikainą) įeina skolinto kapitalo palūkanos, kurios galėjo būti sumokėtos statant šiuos pastatus. Kitaip nei savikainos kriterijus, panašių

prekių įsigijimo kainos kriterijus leidžia mokesčių institucijai remtis šio tipo prekių rinkos kaina nagrinėjamo pastato naudojimo metu ir neįpareigoja jų išsamiai vertinti, kokios vertės dalys lėmė tokią kainą

72 Tai rodo, kad būtina išnagrinėti, kokie vertės veiksniai lėmė savikainą. Taigi nustatant savikainą, skirtingai nei nustatant pirkimo kainą, gali būti svarbu, ar egzistuoja, pavyzdžiui, skolinto kapitalo palūkanos, kurios gali būti apskaitomos. Visgi tam prieštarauja sunkumai, kurių kiltų, jei į savikainą būtų įtrauktos tik netiesiogiai priskirtinos išlaidos (pvz., pridėtinės išlaidos). Taigi, kolegijos nuomone, paprastas sunaudojimo vertės įvertinimo tikslas prieštarauja tokių išlaidų, kaip finansavimo išlaidos, įtraukimui.

73 **b) Trečiojo prejudicinio klausimo svarba**

74 Trečiasis prejudicinis klausimas, kaip ir antrasis prejudicinis klausimas, yra svarbus sprendimui priimti. Jei finansavimo išlaidos neįtraukiamos į savikainą, tai sumažina šilumos sunaudojimo apmokestinamąją vertę, todėl pareiškėjai tenka mažesnė mokesstinė našta ir skundas tenkintinas iš dalies.

75 <...> **[procesinės formuluotės]**

76 <...>