



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO  
MICHAL BOBEK IŠVADA,  
pateikta 2020 m. rugsėjo 10 d.<sup>1</sup>

**Byla C-449/19**

**WEG Tevesstraße  
prieš  
Finanzamt Villingen-Schwenningen**

(*Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo žemės finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis – Nekilnojamojo turto nuomos neapmokestinimas PVM – Nacionalinė nuostata, pagal kurią turto savininkų asociacijos vykdomas šilumos tiekimas tiems savininkams yra neapmokestinamas PVM“

### I. Įžanga

1. Turto savininkų asociacija šiems savininkams tiekė šilumą ir prašė atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) už išlaidas, susijusias su tokia veikla. Atsakinga mokesčių institucija tą prašymą atmetė. Ji nurodė, kad pagal Vokietijos teisę šilumos tiekimas turto savininkams PVM neapmokestinamas.

2. Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo žemės finansų teismas, Vokietija) siekia išsiaiškinti, ar pagal Direktyvą 2006/112/EB<sup>2</sup> (toliau – PVM direktyva) draudžiama nacionalinės teisės norma, pagal kurią turto savininkų asociacijų vykdomas šilumos tiekimas tiems savininkams neapmokestinamas PVM. Atsakydamas į tą klausimą Teisingumo Teismas turės galimybę pateikti gaires dėl to, kada atlyginimas už prekių (pavyzdžiui, šilumos) tiekimą laikomas pakankamai proporcingu iš to sandorio gautai „naudai“, kad prekės būtų tiekiamos „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

<sup>1</sup> Originalo kalba: anglų.

<sup>2</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

## II. Teisinis pagrindas

### A. Europos Sąjungos teisė

3. PVM direktyvos 4 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Daroma prielaida, kad pasiekus tikslą sukurti vidaus rinką valstybėse narėse bus taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Dėl to reikalingas toks apyvartos mokesčius reglamentuojančių teisės aktų suderinimas naudojant pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistemą, kuris panaikins, kiek tai įmanoma, veiksnius, kurie gali iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.“

4. PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose nurodyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;“.

5. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, kuri susijusi su apmokestinamaisiais asmenimis, nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonominė veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

6. Pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį prekių tiekimas – tai „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“, o PVM direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „šilumos <...> energija <...> laikomi materialiuoju turtu“.

7. PVM direktyvos 3 skyriaus („PVM neapmokestinama veikla“) 135 straipsnyje išdėstyti neapmokestinimo PVM atvejai. Atitinkamoje jo dalyje nustatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

l) nekilnojamojo turto lizingas [finansinė nuoma] ar nuoma.“

## **B. Vokietijos teisė**

### *1. Vokietijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas*

8. *Umsatzsteuergesetz* (Vokietijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; toliau – *UStG*) 1 ir 4 straipsniuose nustatytos bendrosios taisyklės dėl PVM ir neapmokestinimo PVM atvejai, prie kurių priskiriamas turto savininkų asociacijų vykdomo šilumos tiekimo tiems savininkams neapmokestinimas PVM:

„1 straipsnis. Apmokestinamieji sandoriai

1. „Apyvartos mokesčiu apmokestinami šie sandoriai:

1) prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį šalies viduje, kai tai atlieka verslininkas, vykdydamas savo veiklą. Neatsisakoma apmokestinti dėl to, kad sandoris yra vykdomas remiantis teisiniu ar administraciniu aktu, arba dėl to, kad jis laikomas vykdomu pagal teisės nuostatą;

<...>

4 straipsnis. Prekių tiekimo ir kitų paslaugų teikimo neapmokestinimas

Iš 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytų sandorių neapmokestinami:

<...>

13) nekilnojamojo turto savininkų asociacijų, kaip jos suprantamos pagal *Wohnungseigentumsgesetz* (Aktas dėl butų nuosavybės ir nuolatinės teisės gyventi), teikiamos paslaugos <...> nekilnojamojo turto savininkams ir bendraturčiams, jei tos paslaugos yra bendro turto perdavimas naudoti, jo priežiūra, remontas ir kitos administracinės funkcijos, taip pat šilumos tiekimas ir panašios paslaugos.“

### *2. Aktas dėl butų nuosavybės ir nuolatinės teisės gyventi*

9. *Wohnungseigentumsgesetz* (Aktas dėl butų nuosavybės ir nuolatinės teisės gyventi) reglamentuoti principai, kuriais grindžiamas formalus turto padalijimas turto savininkams. Atitinkamoje jo dalyje nustatyta:

„10 straipsnis. Pagrindiniai principai

1. Jei nenustatyta kitaip, butų savininkai yra teisių ir pareigų pagal šio akto nuostatas, įskaitant visų pirma teises ir pareigas, susijusias su atskirai priklausančiu turtu ir bendrai priklausančiu turtu, turėtojai.

<...>

16 straipsnis. Atlygiai, mokesčiai ir išlaidos

<...>

2. Kiekvienas buto savininkas turi pareigą kitiems butų savininkams padengti jo daliai (1 dalies antras sakiny) proporcingus mokesčius dėl bendrai priklausančio turto, taip pat išlaidas, susijusias su bendrai priklausančio turto priežiūra, remontu ir kitu administravimu, ir išlaidas, susijusias su bendro turto bendru naudojimu.

3. Nepaisant 2 dalies, butų savininkai balsų dauguma gali nuspręsti, kad <...> bendro ar atskiro turto eksploataavimo išlaidos, už kurias nereikia atsiskaityti tiesiogiai su trečiosiomis šalimis, taip pat administracinės išlaidos butų fiksuojamos atsižvelgiant į naudojimą ar priežastinį ryšį ir kad jos būtų paskirstomos pagal šiuos veiksnius ar pagal kokį nors kitą standartą, jei tai suderinama su tinkamu administravimu.“

### III. Faktinės aplinkybės, procesas nacionaliniame teisme ir pateiktas klausimas

10. *WEG Tevesstraße* (toliau – ieškovė) yra turto savininkų asociacija. Šie turto savininkai yra trys juridiniai asmenys (privati įmonė, valdžios institucija ir savivaldybė) (toliau – savininkai). Atrodo, kad ieškovei buvo pavesta valdyti mišrios paskirties turto valdą Badeno-Viurtembergo žemėje (toliau – valda). Valdą sudaro 20 nuomojamų butų, valdžios institucijos skyrius ir savivaldybės vienetas.

11. 2012 m. ieškovė valdoje įrengė kogeneracinę jėgainę (toliau – kogeneracinė jėgainė). Naudodama kogeneracinę jėgainę ji pradėjo gaminti elektrą. Elektrą parduodavo energetikos įmonei, o jos pagamintą šilumą tiekė savininkams.

12. Tais pačiais metais ieškovė pateikė išankstinę PVM deklaraciją ir prašė atskaityti iš viso 19 765,17 EUR pirkimo PVM už kogeneracinės elektrinės įsigijimo ir eksploataavimo išlaidas.

13. 2014 m. gruodžio 3 d. Vilingeno-Šveningeno finansų institucija, įvertinusi tą prašymą, leido atskaityti tik pirkimo mokesčio sumą, atitinkančią 28 % PVM. Pagal jos skaičiavimus ta suma atitinka pirma minėtų išlaidų dalį, tenkančią elektros gamybai. Dėl elektros gamybai tenkančios 72 % pirkimo mokesčio atskaitos finansų institucija ieškovės prašymą atmetė, remdamasi tuo, kad pagal *UStG* 4 straipsnio 13 dalį šilumos tiekimas turto savininkams neapmokestinamas PVM.

14. Ieškovė, tą vertinimą nesėkmingai užginčijusi finansų institucijai, pareiškė ieškinį *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo žemės finansų teismas, Vokietija). Be kita ko, ieškovė mano, kad *UStG* 4 straipsnio 13 dalis yra nesuderinama su Sąjungos teise, nes joje nurodytas neapmokestinimo PVM atvejis nenumatytas PVM direktyvoje. Atsižvelgiant į ES teisės viršenybę, šilumos tiekimas savininkams turi būti apmokestinamas PVM, todėl ieškovė taip pat turi teisę į likusią pirkimo mokesčio atskaitą, kuri sudaro 72 % PVM.

15. Kadangi *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo žemės finansų teismas, Vokietija) kilo abejonių, ar nacionalinės teisės nuostata yra suderinama su ES teise, jis nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) nuostatas reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama valstybės narės teisės norma, pagal kurią turto savininkų asociacijų vykdomas šilumos tiekimas tiems savininkams yra neapmokestinamas PVM?“

16. Rašytines pastabas pateikė Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija. 2020 m. gegužės 22 d. jos taip pat atsakė į šalims pateiktus rašytinius klausimus.

#### IV. Analizė

17. Šios išvados struktūra yra tokia, kaip nurodyta toliau. Pirmiausia pateiksiu pirmines pastabas, kuriose išdėstysiu kelias hipotezes dėl bylos aplinkybių ir prielaidas, kurias darau tam, kad galėčiau pateikti atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui (A). Tada apibrėšiu teisinį kriterijų, skirtą nustatyti, ar yra apmokestinamasis sandoris pagal PVM direktyvą (B). Tada apsvaistysiu Vokietijos vyriausybės ir Komisijos pateiktus argumentus ir pritaikysiu teisinį kriterijų nustatytiems hipotetiniams scenarijams.

##### A. Pirminiai paaiškinimai

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal PVM direktyvos nuostatas draudžiama valstybės narės teisės norma, pagal kurią turto savininkų asociacijos vykdomas šilumos tiekimas tiems savininkams yra neapmokestinamas PVM.

19. Atsižvelgiant į tai, kad būtinas vienodas PVM vertinimo pagrindas<sup>3</sup>, sandoris gali būti neapmokestinamas PVM esant vienai iš šių dviejų situacijų: i) kai apskritai nėra apmokestinamojo sandorio; arba ii) kai taikoma viena iš PVM direktyvos IX antraštinėje dalyje numatytų ribotų išimčių.

20. Abiem atvejais reikalinga išsami informacija apie faktines aplinkybes, susijusias su nagrinėjamu sandoriu. Šioje byloje prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta gana mažai informacijos, todėl nežinant kelių faktinių kintamųjų sudėtinga daryti išvadą dėl kurios nors situacijos. Manau, kad reikia išdėstyti, kaip suprantu faktines aplinkybes, ir padaryti tam tikras prielaidas, nuo kurių priklausys mano atsakymas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą.

21. Mano išvada neišvengiamai priklausys nuo dviejų kintamųjų grupių. Jos aptariamos toliau.

##### 1. Kas kam ką tiekia ir kas šildoma?

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir prejudiciniame klausime nurodo, kad ieškovė *die Wohnungseigentümer* (savininkams) tiekia iš elektros gamybos gautą šilumą. Atkreipiu dėmesį į tai, kad šiluma tiekama tiems juridiniams asmenims, norėdamas pažymėti, kad bylos medžiagoje nėra jokių įrodymų, iš kurių būtų galima spręsti, jog šiluma tiekama 20 nuomojamų butų, kurie taip pat priklauso valdai (kurios nuosavybės teisė lygiai taip pat neaiški). Iš tiesų atrodo, kad šiame sandoryje nuomininkai nedalyvauja.

23. Taigi kyla dar daugiau keblumų: ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutartį reikėtų aiškinti pažodžiui? Tas klausimas kyla, nes iš to, kad prieš žodį *Wohnungseigentümer* vartojamas žymimasis artikelis *die*, matyti, kad vartojama daugiskaita, o tai gali reikšti, kad Teisingumo Teismo prašoma pateikti išvadą dėl šilumos tiekimo bendraturčiams, galbūt dėl bendro naudojimo bendrose erdvėse. O gal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi galvoje, kad šiluma tiekama *die Wohnungseigentümer* bendrai, tačiau *asmeniniam naudojimui atskirai* priklausančiose valdos dalyse?

24. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai nenurodomas nė vienas variantas. *UStG* 4 straipsnio 13 dalis lygiai taip pat neaiški. Atitinkamoje šios nuostatos dalyje be papildomo paaiškinimo tiesiog nurodyta, kad turto savininkų asociacijos vykdomas šilumos tiekimas „*die Wohnungseigentümer*“ neapmokestinamas PVM.

3 PVM direktyvos 7 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad taikant bendrą PVM sistemą turi „būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos“. Taip pat žr. 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-481/98, EU:C:2001:237, 22 punktą).

25. Dėl šio informacijos trūkumo atsiranda du galimi scenarijai. Pirma, gali būti šildomos *bendros erdvės*. Pagal šį scenarijų ieškovė šilumą tiekia *bendraturčiams*, t. y. savininkai arba ieškovė (arba netgi tiesiogiai ieškovė savininkų vardu) tiekia šilumą bendroje valdos erdvėje bendram vartojimui. Antra, gali būti šildomos *atskiros patalpos*. Pagal šį scenarijų ieškovė savininkams taip pat tiekų šilumą, tačiau gana skirtingu būdu. Tokiu atveju savininkams šiluma tiesiogiai tiekama nustatytoms jų dalims valdoje ir jie ją vartoja *atskirai*.

2. Koks atlyginimas (jei toks yra) mokamas ir kaip jis apskaičiuojamas?

26. Kaip teisingai pažymi Vokietijos vyriausybė ir Komisija, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nutartyje lygiai taip pat nėra informacijos atlyginimo klausimu. Iš tiesų nėra jokių duomenų, kad mokamas *koks nors* atlyginimas. Taip pat nėra duomenų, kaip būtų apskaičiuojamas atlyginimas, jei jis yra.

27. Iš tiesų nesant atlyginimo nėra apmokestinamojo sandorio<sup>4</sup>.

28. Atlikdamas vertinimą vis dėlto darysiu prielaidą, kad savininkai ieškovei moka tam tikrą atlyginimą už šilumos tiekimą, nes mažai tikėtina, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apskritai pateiktų tokį klausimą, jei nebūtų mokama jokie atlyginimo.

29. Be to, lygiai taip pat svarbu tai, kaip sukurta atlyginimo sistema ir kaip jis apskaičiuojamas. Pirma, gali būti išrašoma konkreti sąskaita faktūra už konkrečias išlaidas. Kitaip tariant, bet koks mokėjimas už šilumos tiekimą yra paskiriamas, taigi, *tiesiogiai* mokamas toms konkrečioms išlaidoms padengti. Antra, šilumos tiekimas gali būti platesnės ieškovės vykdomos veiklos dalis. Tokiu atveju savininkai galimai mokėtų reguliarią fiksuotąją sumą, skirtą įvairioms einamosioms išlaidoms, įskaitant šilumos tiekimo išlaidas, padengti. Šiuo atveju sąskaitos faktūros būtų išrašomos už visas (arba kai kurias) šias einamosios veiklos rūšis, galbūt išskaidant išlaidas. Tada atlyginimas būtų *netiesiogiai* mokamas bendroms išlaidoms padengti.

30. Apibendrinu: du man nežinomi kintamieji, kurie, mano nuomone, yra svarbūs galutiniam šios bylos vertinimui, yra ne tik tai, ar šiluma tiekama į valdos *bendras*, ar *atskiras erdves*, bet ir tai, ar atlyginimas už tą šilumos tiekimą mokamas konkrečioms išlaidoms (*tiesiogiai*) ar bendroms išlaidoms (*netiesiogiai*) padengti.

## **B. Teisinis kriterijus**

31. Kad sandoris būtų apmokestinamasis pagal PVM direktyvą, turi būti apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokiam (kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį), už atlygį atliktas sandoris (patenkantis į PVM direktyvos 2 straipsnio taikymo sritį) valstybės narės teritorijoje (kaip reikalaujama tos direktyvos 5 straipsnyje). Taip yra, išskyrus atvejus, kai taikomas vienas iš PVM direktyvos IX antraštinėje dalyje nurodytų neapmokestinimo PVM atvejų.

32. Šioje byloje neginčijama, kad teritorinės taikymo srities kriterijus patenkintas. Todėl į jį daugiau neatsižvelgsiu, o savo analizėje daugiausia dėmesio skirsiu likusiems veiksniams.

<sup>4</sup> 1981 m. vasario 5 d. Sprendimas *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 14 punktas) ir 1982 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, 10 punktas). Kaip nurodžiau kitoje byloje, neturint žinių apie atlyginimo elementą, negalima daryti prielaidos, kad yra koks nors atlygio už prekių tiekimą elementas. Žr. mano išvadą byloje *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:112, 57 punktas).

### 1. Prekių tiekimas už atlygį?

33. PVM direktyvos 2 straipsnyje nurodyti PVM apmokestinami sandoriai. Be kita ko, jame paaiškinta, kad prekių tiekimas už atlygį yra PVM apmokestinamas sandoris. Ta nuostata aiškinama taip, kad ES teisės aktų leidėjas siekė apmokestinti tik vartojimą už atlygį, t. y. atvejus, kai už prekių tiekimą pagal abipusiškumo principą mokamas atlygis<sup>5</sup>. Tokiu atlygiu laikoma nagrinėjamos prekės vertė (bent dalis vertės, o kartais net subjektyvi vertė), o ne vertė, nustatyta pagal objektyvius kriterijus<sup>6</sup>

34. Atlygis taip pat turi būti tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijęs su aptariama apmokestinama veikla<sup>7</sup>. Manau, kad jurisprudencijoje šiuo klausimu nustatytos dvi kumuliacinės sąlygos. Pirma, turi būti tam tikras mokėjimo priežastinis ryšys. Kitaip tariant, turi būti laikoma, kad asmuo moka už konkrečią prekę ar paslaugą<sup>8</sup>. Antra, mokėjimas turi būti atliekamas pagal dviejų sandorio šalių teisinį ryšį<sup>9</sup>.

35. Reikia pažymėti, kad, mano nuomone, sąvokos „teisinis ryšys“ vartojimas jurisprudencijoje yra ne visai tinkamas. Gali būti sandorių, kuriuose yra teisinis ryšys, tačiau kurie nepatenka į PVM direktyvos 2 straipsnio taikymo sritį. Taigi, Sprendime *Apple and Pear Development Council* neabejotinai buvo nagrinėjamas teisinis ryšys tarp Anglijos ir Velso obuolių ir kriaušių komercinių augintojų ir organizacijos, kuriai pagal įstatymą pavesta atstovauti jų interesams (su privaloma naryste), nors Teisingumo Teismas konstatavo, kad kiekvieno obuolių ir kriaušių augintojo mokamas metinis mokestis buvo nepakankamai proporcingas individualiai naudai, gautai iš tos organizacijos veiklos<sup>10</sup>. Tai reiškia, kad sąvoka „teisinis ryšys“ reiškia daugiau, nei atrodo iš pirmo žvilgsnio.

36. Mano nuomone, esant tokioms situacijoms, teisinio ryšio tikslas veikiau yra naudos proporcingumas, susietas su sumokėta suma. Kitaip tariant, reikalingas teisinis ryšys yra tik tuo atveju, kai atlyginimą mokanti šalis taip pat gauna tam tikros naudos, proporcingos tam atlyginimui. Sprendime *Apple and Pear Development Council* to naudos proporcingumo nebuvo, nes organizacijos funkcijos buvo susijusios su visų augintojų bendrais interesais, todėl bet kokia atskiro augintojo iš tų funkcijų gauta nauda buvo „netiesiogiai gauta iš tos naudos, kurią bendrai gavo visa pramonė“<sup>11</sup>.

37. Ta pati logika matyti Sprendime *Komisija / Suomija*, kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, kad tarp teisinės pagalbos paslaugų už nedidelį mokestį, kuris buvo apskaičiuojamas atsižvelgiant į teisinės pagalbos gavėjo pajamas, ir gautų paslaugų nebuvo proporcingumo ryšio, nors ir buvo teisinis ryšys<sup>12</sup>. Panašiai byloje *Tolsma*, kurioje teisinio ryšio nebuvo, Teisingumo Teismas konstatavo, kad nebuvo jokio proporcingumo tarp praeivių gatvės muzikantui paaukotų pinigų ir naudos, gautos jam grojant muziką viešoje gatvėje<sup>13</sup>.

38. Vis dėlto „naudos proporcingumas“ buvo nustatytas sprendimuose *Kennemer Golf* ir *Le Rayon D'Or*, kuriuose fiksuoto mokesčio mokėjimas už galimybę bet kada naudotis paslauga (galimybę pareikalavus naudotis golfo aikštele arba gauti priežiūrą) buvo laikomas atlygiu, nors iš tikrųjų tomis paslaugomis nebuvo niekaip naudojamosi<sup>14</sup>.

5 Žr. 4 išnašoje nurodytą jurisprudenciją.

6 Žr. 2018 m. birželio 13 d. Sprendimą *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431, 43 punktą).

7 Žr., pavyzdžiui, 2019 m. liepos 3 d. Sprendimą *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, 21 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

8 Žr. 1981 m. vasario 5 d. Sprendimą *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, 12 punktą).

9 Žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17 punktą) ir 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

10 1988 m. kovo 8 d. Sprendimas *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 14 punktą).

11 Ten pat, 14 punktą.

12 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 ir 51 punktai).

13 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 17 punktą).

14 2002 m. kovo 21 d. Sprendimas *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 40–42 punktai) ir 2014 m. kovo 27 d. Sprendimas *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 37 punktą).

39. Apibendrinant matyti, kad teisinio ryšio kriterijus turi ir formalių, ir materialinių aspektų. Be formalios sąlygos (arba kartu su ja), kad tarp sandorio šalių yra tam tikras struktūriškai apibrėžtas teisinis ryšys, teisinio ryšio sąvoka susijusi su atlygio idėja. Jos tikslas – užfiksuoti bet kokią pasikeitimą abipuse nauda, turinčia bent tam tikrą ekonominę vertę, kuriame yra atsekamas priežastinis ryšys tarp abiejų šalių vykdomo tiekimo.

## 2. Ekonominė veikla?

40. PVM direktyvos 9 straipsnyje reguliuojami apmokestinamieji asmenys. Pagal 9 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo yra asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgdamas į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Tos nuostatos antroje pastraipoje nustatyta, kas yra ekonominė veikla.

41. Atsižvelgiant į plačią tos nuostatos formuluotę, bet koks asmuo, užsiimantis ekonomine veikla bet kurioje vietoje, yra apmokestinamasis asmuo<sup>15</sup>. Sąvoka „ekonominė veikla“ taip pat aiškinama plačiai ir yra objektyvi, nes veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ir rezultatus<sup>16</sup>.

42. Paaiškinęs teisinį kriterijų, išplaukiantį iš PVM direktyvos 2 ir 9 straipsnių, toliau nagrinėsiu šią bylą.

## C. Dėl šios bylos

43. Pagal PVM direktyvos 15 straipsnį šiluma laikoma kilnojamuoju materialiuoju turtu.

44. Nagrinėjamoje byloje iš esmės galimi du skirtingi scenarijai: pirma, šiluma gali būti tiekiamą *bendrose valdos erdvėse* ir, antra, šiluma gali būti tiekiamą *atskirose valdos erdvėse*. Abiem atvejais darau prielaidą, kad už prekės (šilumos) tiekimą savininkai ieškovei kaip nors (nesvarbu, *tiesiogiai* ar *netiesiogiai*) atsilygina<sup>17</sup>.

45. Prieš pradėdamas atskirai vertinti tuos scenarijus, turiu pakomentuoti dvi susikertančias šioje byloje pateiktų argumentų, kurie taikomi nepriklausomai nuo nagrinėjamo scenarijaus, grupes.

46. Pirmoji argumentų grupė susijusi su ekonomine veikla. Vokietijos vyriausybė ir Komisija mano, kad, atsižvelgiant į šalis, sudarančias turto savininkų asociaciją (ieškovė, kuri iš esmės yra savininkai), ir šalis, kurioms tiekiamą šiluma (savininkai), sudarančių *asmenų tapatybę*, tas sandoris negali būti laikomas „ekonomine veikla“. Komisijos nuomone, tas pats taikoma bendroms priežiūros, remonto ir kitoms paslaugoms, kurias ieškovė teiktų savininkams. Visi pirma nurodyti sandoriai nepatektų į PVM direktyvos taikymo sritį.

47. Negaliu sutikti su tokiais argumentais.

15 Kaip pažymi B.J.M. Terra ir J. Kajus, taikant PVM direktyvą tai reiškia, kad „mėsos iešmelių pardavėjas Džakartoje“ laikomas apmokestinamuoju asmeniu taip pat, kaip „universalinė parduotuvė Amsterdame“. Žr. Terra, B. J. M. ir Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, p. 371.

16 Plg., *inter alia*, 2018 m. liepos 5 d. Sprendimą *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 22 punktą), ir 2019 m. balandžio 10 d. Sprendimą *PSM 'K'* (C-214/18, EU:C:2019:301, 41 ir 42 punktai).

17 Kaip išsamiai išdėstyta šios išvados 22–30 punktuose.



48. Pirma, kiek tai susiję su tiekimo pobūdžiu, PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje vartojamas būdvardis „bet kokia“ nurodant, kad „[e]konominė veikla“ – [bet kokia] gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą“. Be to, sąveika tarp abstrakčios ir tipologinės apibrėžčių tos nuostatos pirmoje ir antroje dalyje, mano nuomone, reiškia, kad ES teisės aktų leidėjas siekė, kad sąvoka „ekonominė veikla“ apimtų kuo daugiau veiklos rūšių<sup>18</sup>.

49. Antra, mano nuomone, gana svarbu tai, kad, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal Vokietijos teisę ieškovė yra atskiras juridinis asmuo. Todėl šilumą vienas juridinis asmuo tiekia kitiems trims juridiniams asmenims. Žinoma, suprantu, kad ekonominiu požiūriu ieškovę sudaro kai kurie iš tų pačių asmenų, kurie turi naudos iš jos veiklos. Vis dėlto tai, kad ekonominiai interesai iš dalies sutampa, vargu ar gali būti argumentas visiškai nepaisyti pagal nacionalinę teisę esančios aiškios teisinės diferenciacijos. Todėl nėra jokios asmenų tapatybės ir neatsiranda jokio tiekimo sau.

50. Vadinasi, neižvelgiu, kodėl juridinio asmens, kuris skiriasi nuo prekių gavėjo, vykdomas šilumos tiekimas negali būti laikomas ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį. Net jei būtų nagrinėjama kita veikla, ta išvada liktų tokia pati: jei ieškovė gautų atlyginimą už, tarkime, bendrųjų erdvių valymą, pastato fasado priežiūrą ar netgi priekinių vartų vidaus ryšio sistemos remontą, ji vykdytų atskirų rūšių ekonominę veiklą taip pat, kaip tai daro nagrinėjamu atveju tiekdamas šilumą. Nė viena iš šių veiklos rūšių nepašalinama iš PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies taikymo srities<sup>19</sup>.

51. Antroji argumentų grupė susijusi su *UStG* 4 straipsnio 13 dalimi. Vokietijos vyriausybė šiuo klausimu pateikė dvi pastabas. Pirma, *UStG* 4 straipsnio 13 dalimi nacionalinėje teisėje įgyvendintas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatytas neapmokestinimo atvejis, susijęs su nekilnojamojo turto finansine nuoma ar nuoma. Antra, Vokietijos vyriausybė teigia, kad *UStG* 4 straipsnio 13 dalyje numatytas neapmokestinimo atvejis yra pagrįstas Komisijos ir Tarybos pareiškime. Tame pareiškime, pateiktame Tarybos posėdžio protokole dėl Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB<sup>20</sup> (toliau – Šeštoji direktyva), pažymima, kad valstybės narės PVM gali neapmokestinti, bet kita ko, šilumos tiekimo.

52. Negaliu sutikti nė su vienu iš šių argumentų.

53. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodyta viena iš veiklos rūšių, kurios valstybės narės gali neapmokestinti PVM. Jame nenustatyta, kas laikoma finansine nuoma ar nuoma, ir šiuo tikslu nedaroma nuorodos į nacionalinę teisę<sup>21</sup>. Vis dėlto ta nuostata yra įprasto reikalavimo mokėti PVM išimtis, todėl ją reikia aiškinti siaurai<sup>22</sup>.

18 Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:134, 25 punktas).

19 Tokių veiklos rūšių *ekonominį* pobūdį galima papildomai patvirtinti atliekant minčių eksperimentą: ar tokią veiklą vykdytų (ir ar galėtų vykdyti) kitas (išorės) subjektas (ne ieškovė) ją įprastai apmokant? Atsakymas į tą klausimą privalo būti teigiamas: žinoma, išorinė įmonė už mokestį gali tiekti (ir dažnai tiekia) šilumą, panašiai kaip ir tuo atveju, kai samdoma įmonė, kad suremontuotų sugedusį namo liftą.

20 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba 9 sk., 1 t., p. 23).

21 Pagal nusistovėjusią jurisprudenciją iš vienodo Sąjungos teisės taikymo ir lygybės principo reikalavimų matyti, kad kai Sąjungos teisės nuostatoje aiškiai nedaroma nuorodos į valstybių narių teisę, norint nustatyti šios nuostatos prasmę ir apimtį, jos reikšmė visoje Sąjungoje paprastai turi būti aiškinama savarankiškai ir vienodai, atsižvelgiant į nuostatos kontekstą ir nagrinėjamu teisės aktu siekiamą tikslą (žr., pavyzdžiui, 2017 m. lapkričio 16 d. Sprendimą *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 38 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija)).

22 Žr. neseniai priimtą 2020 m. liepos 2 d. Sprendimą *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, 22 punktas).

54. Pirma, vertindamas tekstą, nerandu jokių argumentų, pagrindžiančių Vokietijos vyriausybės poziciją, kad ta išimtis turėtų būti taikoma turto savininkų asociacijos vykdomam šilumos tiekimui arba iš tiesų bet kokių prekių, kurios nėra nekilnojamasis turtas, tiekimui. Nesuprantu, kaip pagal kokį nors pagrįstą (ir, žinoma, platų) aiškinimą šilumos, skirtos vartoti turto buvimo vietoje, tiekimas galėtų būti priskiriamas nekilnojamojo turto finansinė nuoma ir nuomai. Pastaroji veikla yra visiškai skirtinga veiklos rūšis, kuri iš tiesų šiek tiek susijusi su turto, tačiau tai viskas.

55. Antra, jei savininkai iš ieškovės nuomotųsi nekilnojamąjį turtą (*quod non* atsižvelgiant į bylos aplinkybes), o ieškovė nurodytų, kad šilumos tiekimas priklauso privalomam nuomos paketui, būtų galima teigti, kad šilumos tiekimas yra nuomos sandorio dalis. Tačiau pagal jurisprudenciją pagalbinė paslauga PVM neapmokestinama tik tuo atveju, jeigu jai taikoma pagrindinės paslaugos apmokestinimo tvarka, ir kai pati savaime ji yra ne klientų pageidaujamas objektas, bet priemonė geresnėmis sąlygomis gauti pagrindinę paslaugą<sup>23</sup>. Tam reikia įvertinti pagrindines sandorio ypatybes<sup>24</sup>.

56. Nors tai turėtų nustatyti nacionalinis teismas, pažymiu, kad šioje byloje nėra jokių duomenų, kad papildoma šilumos tiekimo veikla yra finansinės nuomos ar nuomos sandorio (jeigu jis yra) dalis, kuris galiausiai yra pagrindinė veikla PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyto neapmokestinimo atvejo taikymo tikslais<sup>25</sup>. Net jei taip būtų, man kiltų rimtų abejonių, ar pagal PVM direktyvą apskritai galimas toks veiklos rūšių grupavimas. Todėl šilumos tiekimą būtų sudėtinga priskirti tos PVM neapmokestinamos pagrindinės veiklos konkrečiau aspekto sąvokai<sup>26</sup>.

57. Trečia ir, nepaisant to, ar tam tikromis aplinkybėmis šilumos tiekimas galėtų būti laikomas papildoma veikla, tai bet kuriuo atveju yra aktyvus sandoris. Kaip konstatavo Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies 1 punktu tik siekiama PVM neapmokestiti pasyvaus sandorio, t. y. nekilnojamojo turto finansinės nuomos ar nuomos<sup>27</sup>. Kaip teisingai pažymi Komisija, Sprendime *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* aiškiai nurodyta, kad aktyvūs sandoriai, pavyzdžiui, „kartu su nekilnojamojo turto nuoma“ tiekiamas vanduo, elektros energija ir šiluma, taip pat teikiamos šiukšlių išvežimo paslaugos, iš esmės laikomi keliais atskirais ir savarankiškais prekių tiekimais ar paslaugų teikimais, kuriuos PVM atžvilgiu reikia vertinti atskirai<sup>28</sup>.

58. Kalbant apie Komisijos ir Tarybos pareiškimą dėl Šeštosios direktyvos, atsakymas yra dar paprastesnis. Jurisprudencijoje aiškiai nurodyta, kad tokios priemonės neturi jokios teisinės reikšmės ir kad jos gali būti naudojamos tik tuo atveju, kai jų turinys išreikštas atitinkamos nuostatos tekste<sup>29</sup>. Taip yra todėl, kad asmenys, kuriems skirtas atitinkamas teisės aktas, turi turėti galimybę remtis jo turiniu<sup>30</sup>.

59. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies 1 punkte šilumos tiekimas visiškai neminimas. Jis neminimas ir jos pirmtakėje Šeštojoje direktyvoje, konkrečiai šios direktyvos 13 straipsnio B dalies b papunktyje, su kuriuo susijęs pareiškimas. Todėl šioje byloje juo remtis negalima.

60. Aptaręs bendruosius, susikertančius, argumentus toliau nagrinėsiu du scenarijus, kurie gali susiklostyti šioje byloje.

23 Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Žr. 2018 m. sausio 18 d. Sprendimą *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Šiuo klausimu žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimą *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 7–10 ir 31 punktai); 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 23 punktas); 2013 m. birželio 27 d. Sprendimą *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:434, 24 punktas) ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 40 punktas).

26 Dėl tokios pačios priemonės žr. 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253, 34 punktas).

27 2001 m. spalio 4 d. Sprendimas „*Goed Wonen*“ (C-326/99, EU:C:2001:506, 52 punktas) ir 2019 m. vasario 28 d. Sprendimas *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, 19 punktas). Taip pat žr. generalinės advokatės V. Trstenjak išvadą byloje *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2008:697, 32 punktas).

28 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 47 punktas).

29 Žr., *inter alia*, 2013 m. kovo 14 d. Sprendimą *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, 52 punktas).

30 Žr. 1996 m. spalio 17 d. Sprendimą *Denkavit ir kt.* (C-283/94, C-291/94 ir C-292/94, EU:C:1996:387, 29 punktas).

### 1. 1 scenarijus: bendrų erdvių šildymas

61. Primintina, kad pagal pirmąjį scenarijų ieškovė šilumą tiekia *bendraturčiams*. Taigi, šiluma tiekiamą savininkų bendrais interesais ir taip pat suvartojama. Savininkai ieškovei *tiesiogiai* arba *netiesiogiai* sumoka už šilumos tiekimą.

62. Nurodžius, kad šilumos tiekimas greičiausiai yra ekonominė veikla, kitas klausimas – ar ši veikla vykdoma už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnį. Neturėdamas informacijos apie ieškovės ir savininkų susitarimus dėl mokėjimo ar sąskaitų faktūrų išrašymo, galiu tik pateikti tam tikras gana neapibrėžtas gaires dėl kriterijų, kurie gali būti svarbūs nacionaliniam teismui.

63. Pirmą, atsižvelgiant į atlyginimo pobūdį ir sąskaitų faktūrų išrašymo būdą tikėtina, kad yra tam tikras mokamo atlygio priežastinis ryšys<sup>31</sup>, žinoma, išskyrus atvejį, kai savininkai ieškovei visiškai nieko nemoka už tiekiamą šilumą, nors tai mažai tikėtina.

64. Antra, ar yra teisinis ryšys, pagal kurį būtų struktūriškai keičiamasi atlygiu? Toks teisinis ryšys suponuoja ne tik šalių susitarimą, bet ir proporcingą naudą mokėtojui<sup>32</sup>. Ką tai reiškia šioje byloje, nurodyta toliau.

65. Ieškovė, atsižvelgiant į jos pobūdį, neveikia vieno atskiro savininko interesais ar pagal jo nurodymus. Kai tiekia šilumą, siekdama šildyti bendras valdos erdves, ji savo funkcijas greičiausiai vykdo *visos valdos naudai ir jos bendruoju interesu*. Ieškovės gautas atlygis už jos vykdomą veiklą (pavyzdžiui, šilumos tiekimą) neturi jokio realaus ryšio su nauda, proporcinga *atskirai* savininko turimam *daliai*, atsižvelgiant į bendrą už tą sandorį sumokėtą atlygį<sup>33</sup>. Bet kokia atskiro savininko gauta nauda būtų netiesiogiai gauta iš naudos bendraturčiams, net jei negalima atmesti galimybės, kad tam tikromis galimybėmis kai kurie savininkai iš šilumos tiekimo gali turėti daugiau naudos nei kiti<sup>34</sup>.

66. Kitaip tariant, atskira nauda yra nepakankamai proporcinga sumokėtai sumai. Todėl ryšys tarp mokamo atlygio ir gauto sandorio yra nepakankamai tiesioginis, kad sandoris patektų į PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį<sup>35</sup>.

67. Bent jau pagal Vokietijos teisę (tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) savininkai turi teisinę pareigą padengti bendrų ieškovės sumokėtų mokesčių ir patirtų išlaidų dalį<sup>36</sup>. Vis dėlto nemanau, kad teisinės pareigos tapti atskiro subjekto dalimi (kaip byloje *Apple and Pear Development Council*) arba pareigos mokėti proporcingą bendrų tos organizacijos išlaidų dalį (kaip pagal taikomą Vokietijos teisę būtų reikalaujama šioje byloje) buvimas turi lemiamą reikšmę tam, ar yra naudos proporcingumas. Žinoma, bet kuriuo atveju kontrolės ir jokio susitarimo elemento nebuvimas gali būti laikomi požymiu, kad sandoris „*realiai nėra mokėjimas už konkrečią veiklą*“<sup>37</sup>, tačiau jis neapibūdina atitinkamos veiklos ir suteikto mokėjimo ryšio.

31 Kaip nurodyta šios išvados 26–30 punktuose.

32 Kaip nurodyta šios išvados 34–39 punktuose.

33 Taip pat žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 punktą), kuriame tai vadinama „*veiksmų vienas kito naudai*“ nebuvimu.

34 Čia pagrindinis pavyzdys būtų prižiūrimas bendras sodas, kuris pirmame aukšte esančio buto savininkui turėtų daugiau netiesioginės naudos nei viršutinio aukšto savininkui. Šiuo klausimu plg. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimą *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, 14 punktą).

35 Tai atitinka 2001 m. gruodžio 7 d. *Conseil d'Etat* sprendimą byloje Nr. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, kurį nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

36 Taip suprantu iš *Wohnungseigentumsgesetz* (Aktas dėl butų nuosavybės teisės ir nuolatinės teisės gyventi) 16 straipsnio 2 dalies.

37 Generalinio advokato G. Slynns išvada byloje *Apple and Pear Development Council* (102/86, nepaskelbta Rink., EU:C:1987:466, p. 1461).

68. Manau, kad šilumos tiekimas pagal pirmą scenarijų, jei šildomos bendros valdos erdvės, taip pat gali neturėti naudos proporcingumo, jei savininkai nėra teisiškai įpareigoti padengti ieškovės sumokėtus mokesčius ir patirtas išlaidas. Šiomis aplinkybėmis šilumos tiekimas vykdomas bendrais savininkų interesais, taigi jis vykdomas ne už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

69. Taigi, jei tokios būtų bylos faktinės aplinkybės, manyčiau, kad pagal PVM direktyvą *UStG* 4 straipsnio 13 dalis nedraudžiama. Iš tiesų tokiu atveju ir tokios apimties *UStG* 4 straipsnio 1 dalį būtų galima vertinti tiesiog kaip veiklos, kuri bet kuriuo atveju neapmokestinama PVM, paaiškinimą nacionalinėje teisėje.

## 2. 2 scenarijus: atskirų erdvių šildymas

70. Pagal antrąjį scenarijų ieškovė šilumą savininkams tiekia *atskirai*, jų asmeniniam naudojimui jiems priklausančiose valdos dalyse. Toks tiekimas vykdomas savininko asmeniniais interesais. Bendroje valdos erdvėje šiluma nevartojama. Savininkai ieškovei moka *tiesiogiai* arba *netiesiogiai*.

71. Pagal šį scenarijų, *a fortiori* pirmajam scenarijui, greičiausiai galima nustatyti priežastinio ryšio kriterijų, kad būtų atlygis. Iš tiesų, nors galima įsivaizduoti daug įvairių rūšių fiksuotos sumos, vienkartinės sumos ar kitų rūšių mišrių mokėjimų, kai kiekvienas savininkas turi reguliariai mokėti savo dalį už bendrą erdvių šildymą, gana sudėtinga įsivaizduoti, kad toks susitarimas taip pat būtų taikomas iš esmės privačiam vartojimui.

72. Vis dėlto manau, kad skiriamasis 2 scenarijaus veiksnys yra tai, kad egzistuoja proporcinga nauda atskiram savininkui. Iš tiesų, jei savininkai gauna tiekiamą šilumą *asmeniniam naudojimui* ir už ją atlygina ieškovei, tada mokamas atlyginimas skiriamas veiklai, kuri turi pakankamai tiesioginę ir proporcingą naudą savininkui. Žinoma, neturiu galvoje, kad nauda turi būti proporcinga *piniginei* mokėjimo vertei. PVM direktyvoje nekontroliuojamas netinkamų ekonominių sprendimų priėmimas. Esmė yra tai, ar gauta nauda yra pakankamai tiesioginė, kad būtų suteikta „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį. Jei taip, ji bus teikiama „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

73. Šios išvados lieka tos pačios, nepriklausomai nuo mokėjimo būdo. Kai už šilumos tiekimą atsilyginama *tiesioginiu* mokėjimu konkrečiai sąskaitai faktūrai apmokėti, nėra abejonių, kad tas tiekimas yra proporcingas iš tos šilumos gautai naudai. Galima keisti būdą, kuriuo mokamas atlyginimas, tačiau ta išvada greičiausiai nesikeis. Sandoris dėl šilumos tiekimo, už kurį savininkas *netiesiogiai* atsilygina, tarkime, mokėdamas reguliarią fiksuotą sumą, vis tiek yra proporcingas gautai naudai, taigi, yra vykdomas „už atlygį“, nes apima (bent iš dalies) veiklą, vykdomą dėl *naudos*, kurią gauna *atskiras* savininkas.

74. Kaip matyti iš sprendimų *Kennemer Golf* ir *Le Rayon*, taip yra ir tada, kai sumos negalima susieti su kiekvienu atveju, kai asmeniškai naudojama šiluma<sup>38</sup>. Taigi naudos proporcingumo elementas būdingas ir sandoriui, per kurį patiriama mišrių išlaidų, t. y. susiklosčius situacijai, kai ieškovė *visiems* savininkams teikia įvairias paslaugas ir tiekia šilumą *atskiriems* savininkams. Šiuo atveju bent dalis mokamo atlyginimo yra skiriama *atskiroms* išlaidoms padengti. Taigi, sandoris tampa iš dalies proporcingas ir tos apimties yra vykdomas „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį, ir yra apmokestinamas PVM.

38 Žr. visų pirma 2002 m. kovo 21 d. Sprendimą *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 40 punktas) ir 2014 m. kovo 27 d. Sprendimą *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 37 punktas).

75. Šiomis aplinkybėmis pagal *UStG* 4 straipsnio 3 dalį Vokietijoje sandoriui būtų netaikomas įprastas reikalavimas mokėti PVM, nors kitose valstybėse narėse ar net pačioje Vokietijoje<sup>39</sup> tas pats sandoris būtų apmokestinamas PVM, o taip būtų pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas<sup>40</sup>. Tada pagal PVM direktyvą būtų draudžiama *UStG* 4 straipsnio 13 dalis, pagal kurią šilumos tiekimas neapmokestinamas PVM.

76. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nacionalinis teismas turi įvertinti informaciją apie ieškovės ir savininkų susitarimą, tinkamai atsižvelgdamas į pirma išdėstytus argumentus dėl sumų, sumokėtų (jeigu jų buvo sumokėta) už šilumos tiekimą, naudos proporcingumo. Jei nacionalinio teismo nagrinėjamas sandoris turėtų proporcingumo elementą, PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta „už atlygį“ sąlyga greičiausiai būtų įvykdyta, o atitinkama sandorio dalis būtų apmokestinama PVM.

## V. Išvada

77. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Badeno-Viurtembergo žemės finansų teismas, Vokietija) pateiktą prejudicinį klausimą:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos reikia aiškinti taip, kad remiantis ja nedraudžiamos nacionalinės nuostatos, pagal kurias turto savininkų asociacijos vykdomas šilumos tiekimas tiems savininkams neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu, jei apskaičiuojant asociacijos gaunamą atlyginimą už šilumos tiekimą atsižvelgiama tik į šilumos tiekimo bendros turto erdvės mokesčius ir išlaidas.

Vis dėlto Direktyva 2006/112/EB turi būti aiškinama taip, kad pagal ją tokios pačios nacionalinės teisės nuostatos draudžiamos, jei apskaičiuojant asociacijos gaunamą atlyginimą už šilumos tiekimą iš dalies arba visiškai atsižvelgiama į šilumos tiekimą atskirai priklausančiose turto dalyse.

Nacionalinis teismas turi patikrinti, kokiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje teikiama kompensacija už šilumos tiekimą.

39 Atskiro savininko ar nuomojamo buto patalpose atskirai suvartojamą šilumą (arba atitinkamai elektrą ar vandenį) paprastai tiekų trečioji šalis ir tas tiekimas būtų apmokestinamas PVM. Iš tiesų, tik esant gana išskirtinėms faktinėms šios bylos aplinkybėms, savininkų asociacija, be savo įprastų (bendrų) funkcijų, pradeda vykdyti kitą individualizuotą komercinį tiekimą, taigi iš esmės atsiranda neatitikimas tarp jos bendrai nurodyto teisinio pobūdžio ir konkrečios iš esmės ekonominės veiklos.

40 Žr., pavyzdžiui, 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 36 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).