



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. balandžio 25 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinamieji sandoriai – 16 straipsnis – Prekių, sudarančių veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas ir jų perleidimas neatlygintinai kitam apmokestinamajam asmeniui – Medienos džiovinimas ir smidrų laukų šildymas iš kogeneracinės jėgainės, prijungtos prie biodujų gamybos įrenginio – 74 straipsnis – Apmokestinamoji vertė – Savikaina – Apribojimas tik išlaidomis, kurioms taikomas pirkimo PVM“

Byloje C-207/23

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2022 m. lapkričio 22 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. kovo 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt X

prieš

Y KG

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai P. G. Xuereb (pranešėjas) ir A. Kumin, generalinis advokatas J. Richard de la Tour,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Y KG, atstovaujamos *Rechtsanwälte* T. Streit ir A. Zawatson,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir N. Scheffel,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Behre ir J. Jokubauskaitės,

* Proceso kalba: vokiečių.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 16 ir 74 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bendrovės *Y KG* ir *Finanzamt X* (*X* finansų tarnyba, Vokietija; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl šilumos iš kogeneracinės jėgainės, prijungtos prie šios bendrovės biodujų gamybos įrenginio, neatlygintino tiekimo, pirma, verslininkui A medienai džiovinti ir, antra, bendrovei B smidrų laukams šildyti, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

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

<...>“

- 4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

- 5 Minėtos direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Elektros energija, dujos, šiluma, šaldymas ir panašūs dalykai laikomi materialiuoju turtu.“

- 6 Šios direktyvos 16 straipsnyje nurodyta:

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

Prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turtą dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti, arba jų realizavimas [perleidimas] 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.“

7 PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

8 Šios 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 [perleidimo] metu ar tuo metu, kai prekės lieka apmokestinamajam asmeniui ar jo teisių perėmėjui, nustatyta savikaina.“

9 Minėtos direktyvos 78 straipsnis suformuluotas taip:

„Apmokestinamoji vertė apima:

- a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM;
- b) atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias tiekėjui turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo.

Taikant pirmos pastraipos b punktą valstybės narės atsitiktinėmis išlaidomis gali laikyti išlaidas, dėl kurių sudarytas atskiras susitarimas.“

10 Tos pačios direktyvos 79 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamoji vertė neapima:

- a) kainos sumažinimo taikant nuolaidą už greitą apmokėjimą;
- b) tiekimo metu prekes ar paslaugas įsigijančiam asmeniui suteiktų ir jo įgytų įvairių kainų nuolaidų;
- c) sumų, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje įrašytos į tarpinę sąskaitą.

Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti faktiškų pirmosios pastraipos c punkte nurodytų išlaidų įrodymus ir negali atskaityti PVM, kuris galėjo būti apskaičiuotas.“

Vokietijos teisė

- 11 *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 3 straipsnio 1b dalyje nustatyta:

„Tiekimui už atlygį prilyginamas:

- 1) prekių, sudarančių verslininko veiklai skirtą turto dalį, panaudojimas kitais nei verslo tikslais;
- 2) verslininko atliekamas prekių, išskyrus smulkias dovanas, perleidimas neatlygintinai savo darbuotojams jų asmeniniams poreikiams tenkinti;
- 3) bet koks kitas prekių, išskyrus mažavertes dovanas ir pavyzdžius, perleidimas neatlygintinai verslo tikslais. Taikoma sąlyga, kad prekės ar jų sudedamosios dalys suteikia teisę visiškai ar iš dalies atskaityti pirkimo PVM.“

- 12 *UStG* 10 straipsnio 4 dalis suformuluota taip:

„Apmokestinamąją vertę sudaro:

- 1) prekes perduodant pagal 1a straipsnio 2 dalį ir 3 straipsnio 1a dalį bei tiekiant, kaip tai suprantama pagal 3 straipsnio 1b dalį, – pirkimo kaina ir atsitiktinės išlaidos už prekę ar už panašią prekę arba, nesant pirkimo kainos, savikaina sandorio momentu;

<...>“

- 13 2006 m. lapkričio 7 d. redakcijos *Erneuerbare-Energien-Gesetz* (Atsinaujinančios energijos įstatymas, *BGBI.* 2006 I, p. 2550; toliau – EEG) 8 straipsnyje nustatyta:

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

<...>

3. Minimalus mokestis pagal 1 dalies pirmą sakinį didinamas 2,0 euro centais už kilovatvalandę kiekvienu atveju, kai elektros energija yra elektros energija, nurodyta [2002 m. kovo 19 d. redakcijos *Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz)* (Kogeneracinės šilumos ir elektros energijos gamybos išsaugojimo, modernizavimo ir plėtros įstatymas (*BGBI.* 2002 I, p. 1092)] 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 elektros energijos pajėgumas, taip pat elektros energijos koeficientas.“

- 14 2002 m. kovo 19 d. redakcijos Kogeneracinės šilumos ir elektros energijos gamybos išsaugojimo, modernizavimo ir plėtros įstatymo 3 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Kogeneracijos būdu pagaminta elektros energija yra aritmetinis kogeneracinio įrenginio naudingos šilumos ir elektros energijos koeficiento rezultatas. Įrenginiuose, kuriuose nėra įrangos atliekinei

šilumai šalinti, visa grynoji pagaminta elektros energija yra kogeneracijos būdu pagaminta elektros energija.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 15 Y eksploatuoja įrenginį, gaminantį biudujas iš biomasės. Pagamintos biudujos 2008 m. buvo naudojamos decentralizuotai elektros energijos ir šilumos gamybai. Taip pagaminta elektros energija iš esmės buvo paskirstoma per bendrą elektros energijos tinklą už elektros energijos tinklo operatoriaus mokamą mokestį. Šiame procese susidariusi šilumos energija buvo iš dalies naudojama ir Y gamybos procese.
- 16 2007 m. lapkričio 29 d. sutartimi Y „neatlygintinai“ perleido verslininkui A didžiąją dalį taip pagamintos šilumos, kad jis galėtų džiovinti medieną konteineriuose, o pagal 2008 m. liepos 29 d. sutartį – bendrovei B, kuri šia šiluma apšildė savo smidrų laukus. Abiejuose sutartyse buvo numatyta, kad mokesčio dydis nustatomas individualiai, atsižvelgiant į šilumos vartotojo ekonominę padėtį, ir sutartyse nėra fiksuotas.
- 17 2008 m., be vadinamojo minimalaus mokesčio, gauto iš elektros tinklo operatoriaus pagal EEG įstatymo 8 straipsnio 1 dalį, t. y. 1 054 337,85 euro, Y iš šio operatoriaus taip pat gavo 85 070,66 euro dydžio priemoną pagal EEG įstatymo 8 straipsnio 3 dalį už 6 714 247 kilovatvalandžių elektros energijos tiekimą, nes tai yra kogeneracijos būdu pagaminta elektros energija, kaip ji suprantama pagal 2002 m. kovo 19 d. redakcijos Kogeneracinės šilumos ir elektros energijos gamybos išsaugojimo, modernizavimo ir plėtros įstatymo 3 straipsnio 4 dalį. Ši 85 070,66 euro priemoną, kaip ir minimalus mokestis, buvo įtraukta į Y apmokestinamųjų sandorių apmokestinamąją vertę pagal jos PVM deklaraciją.
- 18 Kadangi Y neišrašė sąskaitų faktūrų A ir B už perleistą šilumą, mokesčių administratorius, atlikęs patikrinimą vietoje, nusprendė, kad šią šilumą A ir B sunaudojo neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal *UStG* 3 straipsnio 1b dalies pirmo sakinio 3 punktą. Kadangi nebuvo minėtos šilumos pirkimo kainos, mokesčių administratorius apskaičiavo šio sunaudojimo apmokestinamąją vertę remdamasis tos pačios šilumos savikaina pagal *UStG* 10 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 1 punktą.
- 19 2011 m. lapkričio 17 d. pranešime apie mokėtiną PVM mokesčių administratorius patvirtino šias išvadas.
- 20 2012 m. rugpjūčio 1 d. sprendimu mokesčių administratorius atmetė Y skundą dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį kaip nepagrįstą.
- 21 Y pareiškė ieškinį dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija), kuris jį patenkino.
- 22 Gavęs mokesčių administratoriaus kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) panaikino *Finanzgericht* (Finansų teismas) sprendimą ir grąžino jam bylą nagrinėti iš naujo. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė, kad šioje bylos stadijoje negalima priimti galutinio sprendimo, nes negalėjo įvertinti, kokia suma turėtų būti apmokestinta Y neatlygintinai suteikta nauda, ir kad šiuo klausimu būtinas išvadas turi padaryti *Finanzgericht* (Finansų teismas).

- 23 Gražinus bylą *Finanzgericht* (Finansų teismas), šis iš dalies patenkino ieškinį. Jis sumažino nustatytą PVM sumą po to, kai nusprendė, kad PVM už neatlygintinai suteiktą naudą apskaičiuojamas remiantis šilumos savikaina.
- 24 Tiek Y, tiek mokesčių administratorius pateikė kasacinius skundus *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 25 Pirma, šis teismas pažymi, kad PVM direktyvos 16 straipsnio pirmoje [antroje] pastraipoje prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, panaudojimas keturiais atvejais prilyginamas prekių tiekimui už atlygį, t. y. sunaudojimas „privatiems apmokestinamojo asmens poreikiams tenkinti“, „jo darbuotojų poreikiams tenkinti“, „realizavimas [perleidimas] neatlygintinai“ ar „panaudojimas kitais nei verslo tikslais“. Šiuo klausimu minėtas teismas mano, kad šiuo atveju egzistuoja šios nuostatos formuluotėje nurodytos prekių perleidimo neatlygintinai sudedamosios dalys, t. y. yra trečias atvejis. Be to, jis konstatuoja, kad perleistą neatlygintinai šilumą pagamino įrenginys, kurio statybos ir eksploatavimo išlaidos suteikė Y teisę į pirkimo PVM atskaitą. Vis dėlto tam pačiam teismui kyla klausimas, ar, be minėtos nuostatos formuluotės, naudojimo perleidžiant neatlygintinai atvejis neturėtų būti ribojamas papildoma sąlyga. Iš tiesų tokiu atveju taip pat galėtų būti siekiama išvengti situacijos, kai galutinis prekių vartojimas lieka neapmokestintas PVM, o toks siauras aiškinimas galėtų būti kildinamas iš 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (C-528/19, EU:C:2020:712).
- 26 Vis dėlto, jei būtų pritarta tokiam siauram PVM direktyvos 16 straipsnio pirmos [antros] pastraipos aiškinimui, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar reikėtų manyti, kad neegzistuoja galutinis neapmokestintas vartojimas, kai naudos iš perleidimo gavėjas, kuris yra apmokestinamasis asmuo, perleistas prekes naudoja ekonominei veiklai, o gal dar reikia, kad jis jas naudotų ekonominei veiklai, kuri jam suteikia teisę į atskaitą.
- 27 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano: kadangi PVM direktyvos 74 straipsniu siekiama sukonkretinti šios direktyvos 16 straipsnio pirmoje [antroje] pastraipoje nurodyto sunaudojimo sudedamąsias dalis, aiškinant 74 straipsnį reikia atsižvelgti į minėtos direktyvos 16 straipsniu siekiamą tikslą, kad apmokestinamasis asmuo negautų jokio nepagrįsto pranašumo, palyginti su galutiniu vartotoju. Jei šis tikslas turėtų būti perkeltas į tos pačios direktyvos 74 straipsnį, tai galėtų reikšti, kad nustatant perleistų neatlygintinai prekių savikainą turėtų būti atsižvelgiama tik į išlaidas, kurioms buvo taikomas PVM. Taigi, kadangi apmokestinamasis asmuo, pagaminęs prekes, neturi įtraukti išlaidų, kurioms netaikomas pirkimo PVM, į šių prekių savikainos skaičiavimą, šis apmokestinamasis asmuo neįgyja nepagrįsto pranašumo, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris gamina prekes.
- 28 Trečia, šiam teismui kyla klausimas, ar savikaina apima tik perleistų neatlygintinai prekių tiesiogines gamybos išlaidas, o gal ir netiesiogiai priskiriamas išlaidas, kaip finansavimo išlaidas. Vis dėlto minėtas teismas mano, kad taip neleidžia manyti sunkumai, kurių kiltų įtraukus netiesiogines išlaidas į savikainą. Taigi tikslas paprastai įvertinti sunaudojimo vertę prieštarauja tam, kad būtų atsižvelgta į tokias išlaidas.

29 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

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

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

2. Ar sunaudojimo (PVM direktyvos 16 straipsnis) sudedamosios dalys 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?“

Dėl pirmojo klausimo

30 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 16 straipsnio pirma [antra] pastraipa turi būti aiškinama taip, kad prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas perleidžiant neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, prilygintinas prekių tiekimui už atlygį, yra šio apmokestinamojo asmens pagamintos šilumos perleidimas neatlygintinai kitiems apmokestinamiesiems asmenims jų ekonominės veiklos tikslais ir ar tai, ar šie kiti apmokestinamieji asmenys šią šilumą naudoja ar nenaudoja sandoriams, dėl kurių jiems atsiranda teisė į PVM atskaitą, turi reikšmės šiuo atžvilgiu.

31 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus bei paskirtį (2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Cofidis*, C-340/22, EU:C:2023:1019, 21 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

32 Pagal PVM direktyvos 16 straipsnio pirmos [antros] pastraipos trečią atvejį prekių tiekimu už atlygį laikomas prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas perleidžiant neatlygintinai, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas.

33 Iš šios direktyvos 16 straipsnio pirmos [antros] pastraipos formuluotės matyti, kad tokiu atveju prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas laikomas prekių tiekimu už atlygį, kai, pirma, prekės perleidžiamos neatlygintinai ir, antra, tos prekės ar jų sudedamosios dalys suteikia šiam apmokestinamajam asmeniui teisę visiškai ar iš dalies atskaityti PVM.

34 Vis dėlto, išnagrinėjus šios nuostatos formuluotę neatrodo, kad būtų papildoma sąlyga, susijusi su šio naudos iš perleidimo gavėjo mokestiniu statusu, kiek tai susiję su tuo, kad tas gavėjas taip perleistas prekes naudotų sandoriams, suteikiantiems teisę į PVM atskaitą.

- 35 Nagrinėjama atveju iš prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos matyti, kad, pirma, Y, bendrovė PVM mokėtoja, naudojo iš savo veiklos turto gautą šilumą, kuri yra materialusis turtas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 15 straipsnio 1 dalį, kurią ji pagamino vykdydama savo veiklą. Be to, iš to matyti, kad Y perleido neatlygintinai minėtą šilumą A ir B, kad jie vykdytų savo ekonominę veiklą.
- 36 Antra, šis teismas patikslino, kad, atsižvelgiant į tai, jog Y kogeneraciniuose įrenginiuose pagamintos elektros energijos tiekimas už atlygį buvo apmokestintas PVM, Y turėjo teisę atskaityti visą pirkimo PVM už šiuos įrenginius, kurie taip pat gamino A ir B neatlygintinai perleistą šilumą.
- 37 Dėl PVM direktyvos 16 straipsnio pirmos [antros] pastraipos tikslų ir šios nuostatos konteksto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad PVM direktyvos 16 straipsniu siekiama užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris naudoja prekes savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti, ir į galutinį vartotoją, kuris įsigyja tos pačios rūšies prekių. Taigi šios direktyvos 16 straipsnio pirmoje [antroje] pastraipoje nurodyto naudojimo apmokestinimu siekiama išvengti situacijų, kai galutinis vartojimas lieka neapmokestintas (šiuo klausimu dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 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 k., 9 sk., 1 t., p. 23) 5 straipsnio 6 dalies, atitinkančios PVM direktyvos 16 straipsnį, žr. 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 38 Šiuo tikslu minėta nuostata tam tikrus sandorius, už kuriuos apmokestinamasis asmuo negauna jokio realaus atlygio, prilygina PVM apmokestinamam prekių tiekimui už atlygį (šiuo klausimu dėl Šeštosios direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalies žr. 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, 60 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 39 Siekiant išvengti situacijų, kai galutinis vartojimas lieka neapmokestintas, prekių sunaudojimas perleidžiant neatlygintinai turi būti vėliau apmokestintas, neatsižvelgiant į tai, kas yra jų gavėjas.
- 40 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad PVM direktyvos 16 straipsnio antra [pirma] pastraipa yra taisyklės, pagal kurią šios direktyvos 16 straipsnio pirmoje [antroje] pastraipoje nurodytų sunaudojimo atvejų apmokestinimo tikslas – išvengti situacijų, kai galutinis vartojimas lieka neapmokestintas, išimtis, nes ji vis dėlto nenumato apmokestinti prekių naudojimo veikloje kaip pavyzdžiai ar mažavertės dovanos (šiuo klausimu dėl Šeštosios direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalies žr. 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, 19 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 41 Taigi PVM direktyvos 16 straipsnio antroje [pirmoje] pastraipoje esančios sąvokos turi būti aiškinamos siaurai, kad nebūtų pakenkta minėto 16 straipsnio pirmos [antros] pastraipos tikslams. Šios išimties tikslas negali būti prekių, dėl kurių atsiranda galutinis vartojimas, neapmokestinimas PVM, išskyrus galutinį vartojimą, būdingą prekių reklamai pavyzdžiais (šiuo klausimu žr. 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, 20 ir 25 punktus).

- 42 Darytina išvada, kad prekių sunaudojimo perleidžiant neatlygintinai, numatyto PVM direktyvos 16 straipsnio pirmoje [antroje] pastraipoje, apmokestinimui PVM netaikomos išimtys, išskyrus susijusias su mažaverčių dovanų ir pavyzdžių tiekimo sandoriais, kuriuos apima PVM direktyvos 16 straipsnio antra [pirma] pastraipa.
- 43 Nagrinėjamu atveju sunaudota ir perleista šiluma negali būti laikoma mažaverte dovana ar pavyzdžiu, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 16 straipsnio antrą [pirmą] pastraipą.
- 44 Reikia pridurti, kad iš PVM direktyvos 16 straipsnio antros [pirmos] pastraipos matyti, jog joje nedaromas skirtumas atsižvelgiant į pavyzdžių gavėjo mokesstinį statusą, todėl šis statusas neturi reikšmės taikant šią nuostatą (šiuo klausimu dėl Šeštosios direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalies žr. 2010 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, 51 ir 52 punktus).
- 45 Be to, PVM direktyvos 16 straipsnio pirmos [antros] pastraipos aiškinimas, pagal kurį reikia atsižvelgti į sunaudotą ir neatlygintinai perleistą prekių gavėjo mokestinį statusą, galėtų sukelti praktinių sunkumų, kuriuos nurodė ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ir savo rašytinėse pastabose Europos Komisija, nes apmokestinamasis asmuo, kuris sunaudoja ir perleidžia neatlygintinai prekes, turėtų atlikti paiešką, kad patikrintų šių prekių gavėjo mokestinį statusą.
- 46 Galiausiai 2020 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (C-528/19, EU:C:2020:712), kuriuo remiasi, be kita ko, Y, 68 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad savivaldybės naudai atlikti savivaldybės kelio, atviro visuomenei, platinimo darbai, kai šiuo keliu naudojasi tiek neatlygintinai šiuos darbus atlikęs apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, tiek visuomenė, nėra sandoris, kuris turi būti prilyginamas prekių tiekimui už atlygį, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 77/388 5 straipsnio 6 dalį (atitinkančią PVM direktyvos 16 straipsnį).
- 47 Vis dėlto, pirma, šie darbai buvo naudingi apmokestinamajam asmeniui, kuris atliko perdavimą, ir turėjo tiesioginį bei nedelsiant atsirandantį ryšį su visa jo ekonomine veikla, ir, antra, pirkimo paslaugų, susijusių su minėtais darbais, išlaidos buvo šio apmokestinamojo asmens įvykdytų pardavimo sandorių išlaidų dalis. Tačiau niekas neleidžia manyti, kad Y sunaudotą ir neatlygintinai perleistą šilumą taip pat naudojo ir ji pati.
- 48 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 16 straipsnio pirma [antra] pastraipa turi būti aiškinama taip, kad prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas arba jų perleidimas neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, prilygintinas prekių tiekimui už atlygį, yra šio apmokestinamojo asmens pagamintos šilumos perleidimas neatlygintinai kitiems apmokestinamiesiems asmenims jų ekonominės veiklos tikslais, o tai, ar šie kiti apmokestinamieji asmenys šią šilumą naudoja ar nenaudoja sandoriams, dėl kurių jiems atsiranda teisė į PVM atskaitą, neturi reikšmės šiuo atžvilgiu.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

- 49 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 74 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad savikaina, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, apima ne tik tiesiogines gamybos išlaidas, bet ir netiesiogiai priskiriamas išlaidas, kaip antai finansavimo išlaidas, ir ar apskaičiuojant šią savikainą turi būti atsižvelgiama tik į išlaidas, apmokestinamas pirkimo PVM.
- 50 Pagal PVM direktyvos 74 straipsnį, 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 šios direktyvos 16 ir 18 straipsniuose, šių prekių apmokestinamoji vertė yra šių prekių ar panašių prekių pirkimo kaina arba, nesant pirkimo kainos, panaudojimo, perleidimo metu ar tuo metu, kai prekės lieka apmokestinamajam asmeniui ar jo teisių perėmėjui, nustatyta savikaina.
- 51 Pirmiausia reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, jog PVM direktyvos 74 straipsnis yra šios direktyvos 73 straipsnyje įtvirtintos bendrosios taisyklės išimtis (2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 31 punktą). Be to, iš PVM direktyvos 74 straipsnio aiškiai matyti, kad tik nesant prekių ar panašių prekių pirkimo kainos apmokestinamąją vertę sudaro „savikaina“ (šiuo klausimu dėl Šeštosios direktyvos 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto, atitinkančio PVM direktyvos 74 straipsnį, žr. 2016 m. balandžio 28 d. Sprendimo *Het Oudeland Beheer*, C-128/14, EU:C:2016:306, 38 punktą).
- 52 Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad „pirkimo kaina panaudojimo metu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 74 straipsnį, turi būti suprantama kaip likutinė prekių vertė panaudojimo momentu. Dėl šio straipsnio taip pat minimos prekės perleidimo sandorio Teisingumo Teismas pridūrė, kad apmokestinamoji vertė yra perleidimo momentu nustatoma aptariamoms prekėms vertė, kuri atitinka panašios prekės rinkos kainą atsižvelgiant į tos prekės būklės pakeitimo išlaidas (2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 32 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 53 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad nagrinėjamu atveju pirkimo kainos nustatyti neįmanoma, nes A ir B nėra prijungti prie tinklo, kuris leistų už atlygį gauti šilumą iš trečiųjų asmenų, o tai jis turi patikrinti.
- 54 Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad, kitaip nei savikainos kriterijus, panašių prekių įsigijimo kainos kriterijus leidžia mokesčių institucijai remtis šio tipo prekių rinkos kaina nagrinėjamų prekių perleidimo metu ir neįpareigoja jų išsamiai vertinti, kokios vertės dalys lėmė tokią kainą (šiuo klausimu žr. 2015 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, 40 punktą).
- 55 Taigi savikainą turi nustatyti mokesčių institucija, atsižvelgdama į visas reikšmingas aplinkybes ir išsamiai išnagrinėdama vertės elementus, leidžiančius apskaičiuoti kainą, kuri turi būti nustatyta tuo momentu, kai įvyko sunaudojimas.
- 56 Be to, kalbant apie aplinkybes, į kurias reikia atsižvelgti šiuo tikslu, reikia pažymėti, kad iš PVM direktyvos 74 straipsnio formuluotės visiškai nematyti, kad savikaina turi būti grindžiama tik tiesioginėmis gamybos išlaidomis arba išlaidomis, kurios buvo apmokestintos pirkimo PVM.

- 57 Taip pat PVM direktyvos 79 straipsnis, kuriame išvardyti elementai, kurių nereikia įtraukti į apmokestinamąją vertę, neapima netiesioginių išlaidų, kaip antai finansavimo išlaidų.
- 58 Galiausiai, kadangi, kaip matyti iš šio sprendimo 51 punkte nurodytos jurisprudencijos, tik nesant prekių ar panašių prekių pirkimo kainos apmokestinamoji vertė yra savikaina, reikia manyti, kad ši savikaina turi būti kuo artimesnė pirkimo kainai ir apimti tiek tiesiogines gamybos išlaidas, tiek netiesiogines išlaidas, kaip antai finansavimo išlaidas, neatsižvelgiant į tai, ar šios išlaidos apmokestintos pirkimo PVM.
- 59 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 74 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad savikaina, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, apima ne tik tiesiogines gamybos išlaidas, bet ir netiesiogiai priskiriamas išlaidas, kaip antai finansavimo išlaidas, neatsižvelgiant į tai, ar šios išlaidos apmokestintos pirkimo PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 60 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 16 straipsnio pirma [antra] pastraipa

turi būti aiškinama taip:

prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas perleidžiant neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, prilygintinas prekių tiekimui už atlygį, yra šio apmokestinamojo asmens pagamintos šilumos perleidimas neatlygintinai kitiems apmokestinamiesiems asmenims jų ekonominės veiklos tikslais, o tai, ar šie kiti apmokestinamieji asmenys šią šilumą naudoja ar nenaudoja sandoriams, dėl kurių jiems atsiranda teisė į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, neturi reikšmės šiuo atžvilgiu.

2. Direktyvos 2006/112 74 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

savikaina, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, apima ne tik tiesiogines gamybos išlaidas, bet ir netiesiogiai priskiriamas išlaidas, kaip antai finansavimo išlaidas, neatsižvelgiant į tai, ar šios išlaidos apmokestintos pirkimo pridėtinės vertės mokesčiu.

Parašai.