

Predmet C-574/18

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum primitka:

13. rujna 2018.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

13. lipnja 2018.

Tužitelj i podnositelj revizije:

C-eG

Tuženik i druga stranka u postupku revizije:

Finanzamt Z

[omissis]

BUNDESFINANZHOF (Savezni financijski sud, Njemačka)

Broj spisa XI R 5/17

ODLUKA

U predmetu

C-eG,

tužitelj i podnositelj revizije,

[omissis]

protiv

Finanzamt Z,

tuženika i druge stranke u postupku revizije,

zbog poreza na promet za 2002. i 2003.

XI. vijeće

[*omissis*]

odlučilo je 13. lipnja 2018.:

I. Sudu Europske unije upućuju se sljedeća prethodna pitanja: [**orig. str. 2.**]

1. Treba li u okolnostima kao u glavnom postupku u kojima organizacija proizvođača u smislu članka 11. stavka 1., članka 15. Uredbe Vijeća (EZ) br. 2200/96 od 28. listopada 1996. o uspostavljanju zajedničke organizacije tržišta voća i povrća (Uredba br. 2200/96) proizvođačima koji su njezini članovi isporučuje robu i za to od proizvođača prima plaćanje koje ne pokriva kupovnu cijenu,

a) pretpostaviti postojanje zamjene uz nadoplatu jer su se proizvođači za transakciju prema organizaciji proizvođača ugovorno obvezali tijekom razdoblja namjenske uporabe sredstava organizaciji proizvođača isporučivati voće i povrće tako da je porezna osnovica transakcije kupovna cijena koju organizacija proizvođača plaća dobavljačima za kapitalna dobra?

b) i je li iznos, koji operativni fond stvarno plati za transakciju prema organizaciji proizvođača, u punom iznosu, „potpora izravno povezana s cijenom isporuke” u smislu članka 11. dijela A. stavka 1. točke (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet (Direktiva 77/388/EEZ) tako da porezna osnovica obuhvaća i financijsku potporu u smislu članka 15. Uredbe br. 2200/96 koju je operativnom fondu nadležno tijelo osiguralo na temelju operativnog programa?

2. Ako se u skladu s odgovorom na prvo pitanje poreznom osnovicom mogu smatrati samo plaćanja proizvođača, a ne i obveza isporuke te financijska potpora: protivi li se u okolnostima koje su navedene u prvom pitanju posebna nacionalna mjera kojom se odstupa [od Direktive] kao što je članak 10. stavak 5. točka 1. Zakona o porezu na promet, koji se temelji na članku 27. stavku 1. Direktive 77/388/EEZ, članku 11. dijelu A. stavku 1. točki (a) Direktive 77/388/EEZ, prema kojoj je porezna osnovica transakcija prema proizvođačima kupovna cijena koju je organizacija proizvođača platila dobavljačima za kapitalna dobra jer su proizvođači povezane osobe?

3. U slučaju da je odgovor na drugo pitanje negativan: vrijedi li to i u slučaju kada proizvođač ima pravo na puni odbitak pretporeza jer kapitalna dobra podliježu ispravku odbitaka poreza (članak 20. Direktive 77/388/EEZ)? [**orig. str. 3.**]

II. Postupak revizije prekida se do konačne odluke Suda Europske unije.

Obrazloženje

A.

- 1 Tužitelj i podnositelj revizije (tužitelj), registrirana zadruga (eingetragene Genossenschaft, eG) nakon spajanja je pravni sljednik zadruge M-eG. Zadruzi M-eG pripadalo je mnoštvo članova zadruge.
- 2 Zadruga M-eG djelovala je tijekom 2002. i 2003. (predmetne godine) kao veletrgovac za voće, povrće i krumpir tako da je proizvode koje su proizveli i koje su joj dostavili njezini članovi dalje stavljala na tržište. Zadruga M-eG je osim toga bila priznata organizacija proizvođača u smislu Uredbe br. 2200/96.
- 3 U skladu s člankom 15. Uredbe br. 2200/96 takve organizacije proizvođača mogu osnovati takozvani operativni fond. Taj fond je imovina posebne namjene privatnog prava u smislu članka 1. stavka 1. točke 5. Körperschaftsteuergesetz (KStG) (Zakon o porezu na dobit) te se do polovice financira doprinosima proizvođača koji su udruženi u organizaciji proizvođača i financijskom potporom u smislu članka 15. stavka 1. Uredbe br. 2200/96 (financijska potpora).
- 4 Sredstvima operativnog fonda mogu se financirati operativni programi koji se moraju predložiti nadležnim nacionalnim tijelima te ih ta moraju odobriti (članak 15. stavak 2. točka (b), članak 16. stavak 1. Uredbe br. 2200/96). Sadržaj operativnih programa mogu biti, [orig. str. 4.] među ostalim, ulaganja u pojedinačna gospodarstva članova organizacije proizvođača (vidjeti članak 8. stavak 2. točku (o) Uredbe Komisije (EZ) br. 609/2001 od 28. ožujka 2001. o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu Uredbe Vijeća (EZ) br. 2200/96 u pogledu operativnih programa, operativnih fondova i financijske pomoći Zajednice i o ukidanju Uredbe (EZ) br. 411/97 – Uredba br. 609/2001 – kao i članak 8. stavak 2. u vezi s Prilogom I. točkom 17. Uredbi Komisije (EZ) br. 1433/2003 od 11. kolovoza 2003. o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu Uredbe Vijeća (EZ) br. 2200/96 u pogledu operativnih programa, operativnih fondova i financijske pomoći – Uredba br. 1433/2003).
- 5 Doprinosi proizvođača u operativni fond u predmetnim godinama ostvareni su tako da su svi članovi zadruge M-eG 3 % svojih prihoda uplatili u operativni fond. Taj je iznos zadruga M-eG zadržala pri svakoj isporuci.
- 6 Za provedbu ulaganja u pojedinačna gospodarstva M-eG je s pojedinačnim proizvođačima sklopio ugovore o nabavi i korištenju (ugovor). Dijelovi tih ugovora glase kako slijedi:
- 7 **„Članak 2. Predmet**
[M-eG] i proizvođač ugovaraju zajedničko stjecanje predmeta ugovora [...] u jednakim dijelovima na temelju Uredbe (EZ) br. 2200/96 [...] u okviru projekta [...]. Ugovorne strane suvlasnici su u jednakim dijelovima.

8 **Članak 3. Plaćanje**

Iznos ulaganja je oko [...] (bez PDV-a). Proizvođač svoj privremeni, pedesetpostotni udio u iznosu ulaganja u visini od [...] plaća kao predujam [zadruzi M-eG] [...].

Isporučitelj izdaje račun [zadruzi M-eG]. [M-eG] nakon obavljene isporuke i izdavanja računa na isporučitelja prenosi potraživanje na pedesetpostotni udio proizvođača. Nakon toga slijedi preostalo plaćanje proizvođača uz **[orig. str. 5.]** uračunavanje predujma [...].

9 **Članak 9. Izjava o obvezi**

Proizvođač se obvezuje za trajanja razdoblja namjenske uporabe sredstava, međutim najmanje tijekom 10 godina od početka ugovora [zadruzi M-eG] nuditi svoje proizvode kao član [zadruga M-eG] (ili njezin pravni sljednik).

[*omissis*]

10 **Članak 10. Razdoblje namjenske uporabe sredstava**

Razdoblje namjenske uporabe sredstava za uporabu predmeta iznosi 5 godina za pokretnu imovinu i trajne nasade te 12 godina za nepokretnu imovinu (primjerice građevine). [*omissis*]

11 **Članak 11. Prijenos vlasništva**

Istekom razdoblja namjenske uporabe sredstava [M-eG] prenosi svoj suvlasnički udio bez naknade proizvođaču.”

12 Pojedinačni predmet ugovora naručila je zadruga M-eG; njoj su isporučitelji predmeta ugovora (dobavljači) ispostavili račune. M-eG je proizvođaču izdao račun za 50 % svojih neto troškova nabave uvećano za porez na promet. Preostalih 50 % troškova nabave platio je operativni fond.

13 Istekom razdoblja namjenske uporabe sredstava [M-eG] je proizvođaču u skladu s ugovorom bez naknade prenio svoj suvlasnički udio u predmetu ugovora.

14 M-eG je u svojim prijavama poreza na promet za 2002. od 22. listopada 2003. i za 2003. od 27. listopada 2004. istaknuo puni odbitak pretporeza iz isporuka dobavljača. Iznose koje je platio operativni fond nije smatrao naknadom za isporuke **[orig. str. 6.]** proizvođačima.

15 Nakon provedbe porezne revizije tužitelja, tuženik i druga stranka u postupku revizije (Finanzamt – FA –) je u rješenjima o izmjeni rješenja o porezu na promet za predmetne godine od 1. veljače 2013. smatrao da je zadruga M-eG odnosnim proizvođačima od početka osigurala pravo raspolaganja cijelim predmetom ugovora (a ne samo u pogledu pedesetpostotnog udjela) i da je time izvršila isporuku; naime, predmet ugovora izravno se isporučuje proizvođaču te ga on

izravno koristi. Točno je da se u slučaju financijske potpore operativnim fondovima radi o neoporezivoj potpori. Međutim, na izlazne transakcije zadruga M-eG prema odnosnim proizvođačima valja primijeniti minimalnu poreznu osnovicu iz članka 10. stavka 5. točke 1. u vezi sa stavkom 4. Zakona o porezu na promet (UStG). Kupovna cijena zadruga M-eG su (neto) iznosi plaćeni dobavljačima. Prigovor nije bio uspješan (Odluka o prigovoru od 14. svibnja 2013.).

- 16 Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) je odbio tužbu svojom presudom objavljenom u Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) (Odluke financijskih sudova) 2017., 517. Prihvatio je da je Finanzamt u konačnici pravilno polazio od toga da porezna osnovica za isporuke zadruga M-eG predmetnim proizvođačima izvršene u okviru operativnog programa ne obuhvaća samo naknadu koju su platili proizvođači. Međutim, to ne proizlazi iz članka 10. stavka 5. točke 1. u vezi sa stavkom 4. Zakona o porezu na promet (minimalna porezna osnovica), nego iz članka 10. stavka 1. treće rečenice Zakona o porezu na promet. Plaćanja iz operativnog fonda u visini od 50 % troškova nabave pojedinog predmeta ugovora su naknade treće strane. **[orig. str. 7.]**
- 17 Svojom revizijom tužitelj ističe povredu materijalnog prava. Financijska potpora koju je Europska unija (EU) isplatila zadruzi M-eG usmjerena je u skladu s Uredbom br. 2200/96, Uredbom br. 609/2001 i Uredbom br. 1433/2003 na ciljeve strukturne politike i politike zaštite okoliša. I ulaganja u pojedinačna gospodarstva dio su „nacionalne strategije za održive operativne programe organizacija proizvođača voća i povrća”.
- 18 Tužitelj zahtijeva da se prethodna odluka i odluka o prigovoru od 14. svibnja 2013. ukinu te da se rješenja o porezu na promet za 2002. i 2003. od 1. veljače 2013. izmijene tako da se porez na promet za 2002. umanjuje za iznos od 11908,08 € i porez na promet za 2003. za iznos od 20602,23 €.
- 19 FA zahtijeva da se revizija odbije kao neosnovana.
- 20 On brani pobijanu prethodnu odluku.

B.

- 21 Vijeće prekida postupak u skladu s člancima 74., 121. Finanzgerichtordnunga (FGO) (Poslovnik financijskog suda) i Sudu Europske unije (Sud EU-a) upućuje u izreci navedena prethodna pitanja u skladu s člankom 267. stavkom 3. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU).
- 22 **I. Relevantni propisi**
- 23 **1. Nacionalno pravo**

Relevantni propisi nacionalnog prava glase kako slijedi: **[orig. str. 8.]**

24 **„Članak 1. Zakona o porezu na promet: oporezive transakcije**

(1) Porezu na promet podliježu sljedeće transakcije:

1. isporuke i ostale činidbe koje poduzetnik u okviru svojeg poslovanja naplatno obavlja unutar zemlje [...]

25 **Članak 3. Zakona o porezu na promet: isporuka, ostale činidbe**

(1) Isporuke poduzetnika su činidbe kojima on ili treća osoba koju je on ovlastio prenosi na kupca ili treću osobu za njegov račun pravo raspolaganja imovinom u svoje ime (prijenos prava raspolaganja).

[...]

(12) Zamjena postoji ako je isporuka naknada za isporuku. Transakcija slična zamjeni postoji ako se naknada za drugu činidbu sastoji od isporuke ili druge činidbe.

26 **Članak 10. Zakona o porezu na promet: porezna osnovica za isporuke, ostale činidbe i stjecanja unutar Zajednice**

(1) Za isporuke i druge činidbe (članak 1. stavak 1. točka 1. prva rečenica) [...] promet se izračunava na temelju naknade. Naknada je sve što primatelj činidbe plati kako bi primio činidbu, međutim, umanjeno za porez na promet. U naknadu se također ubraja ono što osoba različita od primatelja činidbe plaća poduzetniku za činidbu [...].

(2) [...] U slučaju zamjene (članak 3. stavak 12. prva rečenica), u slučaju transakcija sličnima zamjeni (članak 3. stavak 12. druga rečenica) [*omissis*] vrijednost svake transakcije je naknada za drugu transakciju. Porez na promet nije dio naknade.

[...]

(4). Promet se utvrđuje

1. u slučaju prijenosa robe u smislu članka 1.a stavka 2. i članka 3. stavka 1.a kao i u slučaju isporuke u smislu članka 3. stavka 1.a prema kupovnoj cijeni uvećano za troškove za robu ili istovrsnu robu ili ako ne postoji kupovna cijena prema vlastitim troškovima, uvijek u trenutku izvršenja transakcije;

2. [...]

3. [...]

Porez na promet nije dio porezne osnovice.

(5) Stavak 4. na odgovarajući način se primjenjuje na

1. isporuke i druge činidbe koje subjekti i udruženja osoba u smislu članka 1. stavka 1. točaka 1. do 5. Zakona o porezu na dobit, udruženja osoba koja nemaju pravnu sposobnost kao i zajednice u okviru svog poslovanja izvršavaju svojim vlasnicima udjela, članovima društva, članovima, imateljima udjela ili s njima povezanim osobama kao i pojedinačni poduzetnici **[orig. str. 9.]** osobama s kojima su povezani;

2. [...]

ako je porezna osnovica prema stavku 4. veća od naknade prema stavku 1.”

27 **„Članak 1. Zakona o porezu na dobit: neograničena porezna obveza**

(1) Neograničenu obvezu plaćanja poreza na dobit imaju sljedeći subjekti, udruženja osoba i imovina koji svoju stvarnu upravu ili svoje sjedište imaju u tuzemstvu:

[...]

5. udruženja, ustanove, zaklade i ostala imovina posebne namjene privatnog prava koje nemaju pravnu sposobnost; [...]”

28 **2. Pravo Unije**

Relevantne odredbe prava Unije u ovom slučaju su članci 2., 11. i članak 27. stavak 1. (u predmetnim godinama još primjenjive) Direktive 77/388/EEZ kao i Uredba br. 2200/96, Uredba br. 609/2001 i Uredba br. 1433/2003.

29 **II. Ocjena u skladu s nacionalnim pravom**

Pri izoliranom promatranju u skladu s nacionalnim pravom tužbu treba odbiti iz više (međusobno neovisnih) razloga.

30 1. Stranke i Finanzgericht (Financijski sud) s pravom suglasno polaze od toga da je zadruga M-eG pojedine predmete ugovora već u predmetnim godinama isporučila predmetnim proizvođačima (i nije im samo prenio pedesetpostotni suvlasnički udio) (vidjeti u tom pogledu [*omissis*] presudu Suda EU-a, Mercedes-Benz Financial Services UK od 4. listopada 2017., C-164/16, EU:C:2017:734, [*omissis*] t. 33. i 34.). Te su isporuke izvršene – što je nesporno među strankama – uz naknadu ([*omissis*]). **[orig. str. 10.]**

31 2. Međutim, stranke i Finanzgericht (Financijski sud) nisu uzeli u obzir da su proizvođači za isporuku uz tu obvezu, radi plaćanja svojeg udjela, u članku 9. Ugovora preuzeli i obvezu zadruzi M-eG tijekom razdoblja ulaganja, ali najmanje 10 godina, isporučivati voće i povrće.

32 a) U slučaju tih transakcija moglo bi se u svakom slučaju raditi o zamjeni uz nadoplatu (članak 3. stavak 12. Zakon o porezu na promet) pri kojoj je gotovinsko plaćanje povezano s isporukom kao naknada za činidbu. ([*omissis*]). Stranke su se

dvostrano obveznim ugovorom obvezale jedna drugoj ispuniti uzajamne činidbe (vidjeti o tom zahtjevu presude Suda EU-a RCI Europe od 3. rujna 2009., C-37/08, EU:C:2009:507, DStR 2009., 2003., t. 33.; Serebryannay vek od 26. rujna 2013., C-283/12, EU:C:2013:599, [omissis] t. 41.). Činjenica da zbog članka 11. stavka 1. točke (c) podtočke 3. Uredbe br. 2200/96 na temelju statuta ionako postoji obveza isporuke (tijekom članstva) ne protivi se toj ocjeni jer su proizvođači obvezu isporuke preuzeli za duže razdoblje (razdoblje namjenske uporabe sredstava, najmanje 10 godina) (članak 9. ugovora).

- 33 Pojedinačna isporuka ne bi bila ni takozvani ugovor o djelu s materijalom naručitelja ([omissis]), **[orig. str. 11.]** jer pojedinačni predmet ugovora nije materijal koji naručitelj tako stavlja na raspolaganje.
- 34 b) U skladu s nacionalnim pravom tada bi vrijednost svake transakcije vrijedila kao naknada za drugu transakciju (članak 10. stavak 2. druga rečenica Zakona o porezu na promet); Porezna osnovica iznosila bi (nakon obračuna nadoplate, ([omissis]), 50 % kupovne cijene koju je M-eG platio dobavljačima.
- 35 3. Ako ipak ne postoji zamjena uz nadoplatu, Finanzgericht (Financijski sud) je pravilno pretpostavio da u skladu s člankom 10. stavkom 1. trećom rečenicom Zakona o porezu na dobit ([omissis]) naknada za te isporuke nisu samo iznosi za koje su proizvođačima izdani računi, nego i plaćanja iz operativnog fonda ([omissis]).
- 36 Pri plaćanjima operativnog fonda zadrugi M-eG radilo se o plaćanjima treće strane, a ne o preraspodjeli vlastitih financijskih sredstava, s obzirom na to da je operativni fond prema nacionalnom **[orig. str. 12.]** pravu (članak 1. stavak 1. točka 5. Zakona o porezu na dobit, članak 2. Zakona o porezu na promet) kao imovina posebne namjene obveznik poreza na dobit te također može biti obveznik poreza na promet ([omissis]). Radi se o namjenskoj imovini kojom M-eG nije mogao slobodno raspolagati, nego koja se mogla upotrijebiti samo u svrhe koje su navedene u članku 15. stavku 2. Uredbe br. 2200/96, članku 3. Uredbe br. 609/2001, članku 5. Uredbe br. 1433/2003. Činjenica da plaćanja EU-a operativnim fondovima, (stranke i Finanzgericht (Financijski sud) su suglasne), služe javnom interesu u skladu s nacionalnim pravom ne mijenja ništa u pogledu izravne povezanosti plaćanja iz operativnog fonda o kojoj je Finanzgericht (Financijski sud) zaključio iz ugovora zadruge M-eG s pojedinačnim proizvođačima na način koji se ne osporava revizijom.
- 37 4. Ako se ne može potvrditi postojanje zamjene uz nadoplatu niti se može prihvatiti stajalište Finanzgerichta (Financijski sud) da je plaćanje operativnog fonda u svakom slučaju naknada od treće strane, Finanzamt je pravilno pretpostavio da u skladu s nacionalnim pravom u ovom slučaju poreznu osnovicu za isporuku zadruge M-eG proizvođačima čine kupovne cijene zadruge M-eG kod dobavljača. To u tom slučaju proizlazi iz članka 10. stavka 5. točke 1. u vezi sa stavkom 4. prvom rečenicom točkom 1. Zakona o porezu na promet.

- 38 a) Naknada koju proizvođači kao povezane osobe plaćaju nije uobičajena na tržištu niti je M-eG za transakciju platio porez u iznosu uobičajenom na tržištu ([*omissis*]). **[orig. str. 13.]**
- 39 b) Primjeni minimalne porezne osnovice u ovom slučaju se u skladu s dosadašnjom sudskom praksom Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) ne protivi činjenica da bi pojedini proizvođači mogli imati pravo na puni odbitak pretporeza ([*omissis*]), naime, predmeti ugovora koje je tužitelj isporučio proizvođačima kao kapitalna dobra u smislu članka 15.a stavka 1. Zakona o porezu na promet podliježu ispravku odbitka pretporeza.

40 **III. Ocjena u skladu s pravom Unije**

Međutim, usklađenost ocjene, koja je prikazana u odjeljku B.II. i koja se temelji na nacionalnom pravu, s pravom Unije u višestrukome pogledu je upitna u smislu članka 267. stavka 3. UFEU-a.

- 41 1. Ako Sud EU-a zbog obveze preuzete člankom 9. ugovora koja vremenski nadilazi obvezu sadržanu u članku 11. stavku 1. točki (c) podtočki 3. Uredbe br. 2200/96 zaključi da u okolnostima kao u glavnom postupku u pogledu prava Unije postoji zamjena uz nadoplatu, s obzirom na to da pravo Unije ne sadržava posebnu odredbu o poreznoj osnovici pri zamjeni sličnu članku 10. stavku 2. drugoj rečenici Zakona o porezu na promet, poreznu osnovicu treba odrediti u skladu s člankom 11. dijelom A. stavkom 1. točkom (a) Direktive 77/388/EEZ (vidjeti presude Suda EU-a, Bertelsmann od 3. srpnja 2001., C-380/99, EU:C:2001:372, [*omissis*] t. 17.; Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [*omissis*] t. 38.). **[orig. str. 14.]** U skladu s tim člankom porezna osnovica uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili primatelja usluge ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.
- 42 a) Pritom treba uzeti u obzir obvezu isporuke koju su preuzeli proizvođači jer su je proizvođači preuzeli samo zbog isporuke, a porezna osnovica za isporuku robe je sve što je isporučitelj izravno povezano s isporukom primio kao protučinidbu ako se može izraziti u novcu i predstavlja subjektivnu vrijednost (vidjeti presudu Suda EU-a Naturally Yours Cosmetics od 23. listopada 1988., C-230/87, EU:C:1988:508, [*omissis*] t. 12. i 16.).
- 43 b) To je ovdje slučaj u odnosu na sniženu cijenu isporuke zadruga M-eG i obvezu proizvođača da zadruzi M-eG isporuče proizvedeno voće i povrće. M-eG je u ovom slučaju za isporuku robe od pojedinačnog proizvođača primio nadoplatu i obvezu isporuke; porezna osnovica za to bila bi razlika od kupovne cijene koju je platila zadruga M-eG (vidjeti presudu Suda EU-a Empire Stores od 2. lipnja 1994., C-33/93, EU:C:1994:225, [*omissis*] t. 19.); naime, proizvođači su se u navedenom ugovoru obvezali da će ubuduće izvršavati isporuke (vidjeti presude Suda EU-a RCI Europe, EU:C:2009:507, [*omissis*] t. 31. i 33.; Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [*omissis*] t. 41.).

- 44 c) Međutim, prema pravu Unije upitno je već postojanje [**orig. str. 15.**] zamjene uz nadoplatu jer u svakom slučaju postoji (kraća) obveza isporuke proizvođača zbog statuta koji se temelji na pravu Unije (vidjeti članak 11. stavak 1. točku (c) podtočku 3. Uredbe br. 2200/96).
- 45 d) Osim toga, toj ocjeni bi se mogla protiviti činjenica da obveza plaćanja poreza za buduće isporuke voća i povrća može nastati tek kada su poznati svi relevantni elementi oporezivog događaja, to jest buduće isporuke, to jest osobito tek kada su precizno utvrđeni predmeti (vidjeti presude Suda EU-a, BUPA Hospitals i Goldsborough Developments od 21. veljače 2006., C-419/02, EU:C:2006:122, [omissis] t. 48.; Air France-KLM i drugi od 23. prosinca 2015., C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, [omissis] t. 39.). Predujmovi i plaćanje unaprijed za još nejasno određene isporuke robe ili usluga stoga ne mogu podlijevati porezu na dodanu vrijednost (vidjeti presude Suda EU-a, Mac Donald Resorts od 16. prosinca 2010., C-270/09, EU:C:2010:780, [omissis] t. 31.; Orfey Bulgaria od 19. prosinca 2012., C-549/11, EU:C:2012:832, [omissis] t. 28.).
- 46 e) Vijeće je zbog presuda Suda EU-a RCI Europe (EU:C:2009:507, [omissis]) i Serebryannay vek (EU:C:2013:599, [omissis]) skloni prihvatiti da je obveza isporuke još neprecizno određenog voća i povrća unatoč tome dovoljna; međutim, to nije nedvojbeno. Iz toga proizlazi točka (a) prvog prethodnog pitanja.
- 47 2. Neovisno o tome, kao točku (b) prvog prethodnog pitanja valja razjasniti je li u okolnostima kao u glavnom postupku financijska potpora u smislu članka 15. [**orig. str. 16.**] Uredbe br. 2200/96 koju operativni fond isplaćuje organizacijama proizvođača „potpora [treće strane] povezana s cijenom isporuke”.
- 48 a) Time da u skladu s člankom 11. dijelom A. stavkom 1. točkom (a) Direktive 77/388/EEZ u tamo navedenim slučajevima porezna osnovica treba obuhvaćati i potpore povezane s cijenom isporuke koje su isplaćene poreznom obvezniku nastoji se cjelokupnu vrijednost robe i usluga podvrgnuti porezu na dodanu vrijednost i tako spriječiti da isplata potpore dovede do smanjenog iznosa poreza (vidjeti presudu Suda EU-a Komisija/Njemačka od 15. srpnja 2004., C-144/02, EU:C:2004:444, [omissis] t. 26.). Odredba se odnosi na situacije s tri sudionika: osoba (javna tijela) koja dodjeljuje potporu, sudionik na tržištu koji prima potporu, i kupac robe koju isporučuje sudionik na tržištu koji prima potporu (vidjeti presudu Suda EU-a Keeping Newcastle Warm od 13. lipnja 2002., C-353/00, EU:C:2002:369, [omissis] t. 23.). Obuhvaćaju se samo potpore koje su u cijelosti ili djelomično protučinidba za isporuku robe ili usluga i koje prodavatelju ili pružatelju usluge isplaćuje treća strana (presuda Suda EU-a Office des produits wallons od 22. studenoga 2001., C-184/00, EU:C:2001:629, [omissis]). Sve ostale potpore koje nisu njome obuhvaćene „kao takve u skladu s člankom 11. dijelom A. stavkom 1. točkom (a) ne podliježu porezu na dodanu vrijednost” (vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika A. Geelhoeda od 27. studenoga 2003., C-381/01, C-495/01, C-144/02 i C-463/02, EU:C:2003:642, t. 46).

- 49 b) Vijeće smatra da je u pogledu prava Unije već nejasno tko je u okolnostima kao u glavnom postupku **[orig. str. 17.]** „treća strana” u smislu članka 11. dijela A. stavka 1. točke (a) Direktive 77/388/EEZ.
- 50 aa) Sa stajališta nacionalnog prava to je, kao što je navedeno (B.II.3.) operativni fond koji je porezni obveznik.
- 51 bb) Međutim, je li to tako i prema pravu Unije ne može se jasno odgovoriti na temelju Uredbe br. 2200/96, Uredbe br. 609/2001 i Uredbe br. 1433/2003. Cilj je sufinanciranja kroz operativne fondove jačanje odgovornosti organizacija proizvođača prije svega u odnosu na njihove financijske odluke te da se javni resursi koji su im dodijeljeni usmjere za pripremu na buduće zahtjeve (tako uvodna izjava 10. Uredbe br. 2200/96). Operativni fond među ostalim osigurava zakonitu uporabu sredstava Zajednice (vidjeti uvodnu izjavu 4. Uredbe br. 609/2001 kao i uvodnu izjavu 5. Uredbe br. 1433/2003). Stoga bi pri ispitivanju postoji li „potpora povezana s cijenom isporuke” „treća strana” mogla biti nadležna tijela (ili sama Europska unija) koja su odlukom osigurala financijsku potporu.
- 52 c) Prema pravu Unije stoga također nije potpuno jasno je li financijska potpora „potpora izravno povezana s cijenom isporuke”.
- 53 aa) Sud EU-a za to zahtijeva da postoji izravna veza između isporuke i potpore:
- potpora mora biti plaćena od treće strane upravo za isporuku određenog proizvoda (vidjeti presude Suda EU-a, Office des produits wallons, EU:C:2001:629, *[omissis]* t. 10., 12. i 18.; Komisija/Njemačka, **[orig. str. 18.]** EU:C:2004:444, *[omissis]* t. 28. i 31.);
 - potpora mora biti u korist kupca proizvoda. Cijena koju plaća kupac mora biti utvrđena tako da se umanjuje razmjerno potpore koja je osigurana prodavatelju proizvoda. Plaćanje potpore prodavatelju mora mu dakle objektivno gledajući omogućiti prodaju robe odnosno pružanje usluge po cijeni nižoj od one koju bi morao tražiti bez potpore (vidjeti presude Suda EU-a Office des produits wallons, EU:C:2001:629, *[omissis]* t. 14.; Komisija/Njemačka, EU:C:2004:444, *[omissis]* t. 29.);
 - osnovni elementi cijene proizvoda moraju biti određeni najkasnije do nastupanja događaja (presude Suda EU-a, Office des produits wallons, EU:C:2001:629, *[omissis]* t. 17.; Komisija/Njemačka, EU:C:2004:444, *[omissis]* t. 30.);
 - s obvezom tijela koje dodjeljuje potporu na plaćanje potpore mora biti povezano pravo korisnika na isplatu potpore ako je ostvario oporezivu transakciju (presude Suda EU-a, Office des produits wallons, EU:C:2001:629, *[omissis]* t. 13.; Komisija/Njemačka, EU:C:2004:444, *[omissis]* t. 28.).

- 54 bb) Sud prvog stupnja je smatrao da su te pretpostavke ispunjene te je u tom pogledu ovaj slučaj ocijenio na način da se cilj financiranja koji se nastoji ostvariti sredstvima operativnih fondova ne protivi uključivanju u poreznu osnovicu.
- 55 cc) Vijeće je sklono shvaćanju da je ocjena Finanzgericht Hofa (Financijski sud), za koju su nacionalni sudovi također nadležni (vidjeti presudu Suda EU-a Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [omissis] t. 14. i 18.), u skladu s člankom 11. dijelom A. stavkom 1. točkom (a) **[orig. str. 19.]** Direktive 77/388/EEZ:
- potpora se plaća upravo za isporuku određenog proizvoda kao ulaganje u pojedinačno gospodarstvo (članak 8. stavak 2. točka (o) Uredbe br. 609/2001, članak 8. stavak 2. u vezi s Prilogom I. točkom 17. Uredbi br. 1433/2003) (članak 3. ugovora), zbog čega za osiguravanje financijske potpore u skladu s člankom 9. i sljedećim, člankom 11. Uredbe br. 609/2001, člankom 17. i sljedećim, člankom 18. stavkom 2. Uredbe br. 1433/2003, treba predočiti, među ostalim, potvrde o izdacima koji su ostvareni u okviru operativnog programa te o financijskim doprinosima članova (članak 15. stavak 1. podstavak 2. Uredbe br. 2200/96, članak 3. Uredbe br. 609/2001, članak 6. Uredbe br. 1433/2003);
 - proizvođači su kao kupci proizvoda imali koristi od potpore jer je isplata potpore zadruzi M-eG objektivno gledajući zadruzi omogućila da proizvod proda po cijeni nižoj od one koju bi morala tražiti bez potpore;
 - osnovni elementi cijene proizvoda bili su utvrđeni najkasnije u trenutku nastupanja događaja (članak 3. ugovora, članak 9. i sljedeći Uredbe br. 609/2001, članak 17. i sljedeći Uredbe br. 1433/2003.);
 - s obvezom davatelja potpore na plaćanje potpore povezano je pravo zadruge M-eG na isplatu potpore ako je izvršila isporuku (članak 3. ugovora, članak 9. i sljedeći Uredbe br. 609/2001, članak 17. i sljedeći Uredbe br. 1433/2003).
- 56 dd) Međutim, ta ocjena nije nedvojbeno u pogledu prava Unije; to vodi do točke (b) prvog prethodnog pitanja.
- 57 Vijeće smatra da je povod za dvojbe u pogledu prava Unije činjenica da je Sud EU-a u presudama od 15. srpnja 2004. Komisija/Italija, C-381/01 (EU:C:2004:441, [omissis]), **[orig. str. 20.]** Komisija/Finska C-495/01 (EU:C:2004:442), Komisija/Njemačka (EU:C:2004:444, UR 2004., 625) i Komisija/Švedska C-463/02 (EU:C:2004:455) odlučio da potpore za osušenu krmu koje se isplaćuju na temelju Uredbe Vijeća (EZ) br. 603/95 o zajedničkoj organizaciji tržišta osušene krme nisu „potpore izravno povezane s cijenom tih transakcija”. To je stajalište obrazložio među ostalim time da
- se pravila o potporama ne prikazuje kao poticanje potrošnje koje bi treće osobe trebalo potaknuti na kupnju osušene krme čija je cijena zbog potpore ispod cijene na svjetskom tržištu. Naprotiv, pravila bi trećim osobama trebala omogućiti da se u Zajednici opskrbljuju po cijeni koja odgovara cijeni na svjetskom tržištu

po kojoj bi se mogli opskrbljivati izvan Zajednice ako u Zajednici ne bi postojala ponuda ili bi ponuda bila nedovoljna (presuda Suda EU-a Komisija/Njemačka, EU:C:2004:444, [omissis] t. 38.);

– prerađivačko poduzeće ne može raspolagati potporom koju je primilo. Ono ima samo ulogu posrednika između tijela koje dodjeljuje potpore i proizvođača krme (presuda Suda EU-a Komisija/Njemačka, EU:C:2004:444, [omissis] t. 45.).

- 58 ee) Točno je da se ta razmatranja odnose na drukčije činjenice, ali bi unatoč tome mogla biti relevantna za ovaj slučaj; naime, financijske potpore u smislu članka 15. stavka 1. Uredbe br. 2200/96 u okviru operativnih programa nisu usmjerene na poticanje potrošnje kapitalnih dobara za proizvođače, nego na ciljeve navedene u članku 11. stavku 1. točki (b), članku 15. stavku 4. Uredbe br. 2200/96. Njima se osobito smanjuju proizvodni troškovi proizvođača **[orig. str. 21.]** voća i povrća. Operativni fond ima samo ulogu posrednika koji služi, među ostalim, za nadzor nadležnih tijela u pogledu uporabe sredstava. Stoga se čini da je na temelju članka 267. stavka 3. UFEU-a nužno Sudu EU-a prepustiti tumačenje Direktive 77/388/EEZ kao i Uredbe br. 2200/96, Uredbe br. 69/2001 i Uredbe br. 1433/2003. u tom pogledu.
- 59 3. Ako Sud EU-a smatra da u okolnostima kao što su one u glavnom postupku u slučaju dodjele financijskih potpora poreznu osnovicu čine samo iznosi koje plaćaju proizvođači, ostaje upitno protivi li se pravu Unije primjena minimalne porezne osnovice iz članka 10. stavka 5. Zakona o porezu na promet.
- 60 a) Ta je odredba posebna nacionalna mjera kojom se odstupa [od Direktive] u smislu članka 27. stavka 1. Direktive 77/388/EEZ ([omissis]) i smije se primijeniti samo ako je to nužno za sprečavanje zlorab i utaja poreza (presuda Suda EU-a od 29. svibnja 1997., C-63/95, EU:C:1997:263, [omissis] t. 22. i sljedeća, 25. i sljedeća; [omissis]).
- 61 b) Načelno u slučaju pravnih poslova između međusobno povezanih osoba postoji određen rizik porezne utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza, koji dopušta primjenu minimalne porezne osnovice. U ovom slučaju naknada koju trebaju platiti proizvođači nije uobičajena na tržištu tako da bi se umanjili prihodi od poreza na dodanu vrijednost (te tako i vlastita sredstva Unije koja proizlaze iz PDV-a) ako dio porezne osnovice ne bi bila potpora nego samo prodajna cijena umanjena za potporu. **[orig. str. 22.]**
- 62 c) Međutim, ne postoji rizik zlorab ili utaje poreza ako iz objektivnih okolnosti proizlazi da je porezni obveznik postupao korektno (vidjeti presudu Suda EU-a, Skripalle, EU:C:1997:263, [omissis] t. 26.).
- 63 d) Stoga bi primjena minimalne porezne osnovice iz članka 10. stavka 5. točke 1. Zakona o porezu na promet mogla biti nedopuštena ako se okolnost da se isporuka izvršava po sniženoj cijeni temelji na tome da isporučitelj za to prima financijsku potporu EU-a. Iz toga proizlazi drugo prethodno pitanje.

- 64 4. Trećim prethodnim pitanjem treba se razjasniti je li dopušteno primijeniti minimalnu poreznu osnovicu, unatoč tome što primatelj isporuke ima pravo na potpuni odbitak pretporeza, ako se radi o isporuci kapitalnih dobara po sniženoj cijeni koja podliježe ispravku odbitaka pretporeza (članak 20. Direktive 77/388/EEZ).
- 65 a) Točno je da Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) u tom pogledu navodi sudsku praksu o članku 80. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost prema kojoj u slučaju isporuke za poduzetnika koji ima pravo na puni odbitak pretporeza nije primjenjiva minimalna porezna osnovica (vidjeti presudu Suda EU-a *Balkan and Sea Properties i Provadinvest* od 26. travnja 2012., C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, [omissis]), te načelno i nacionalnu mjeru kojom se odstupa [od Direktive] iz članka 10. stavka 5. Zakona o porezu na promet ([omissis]) koja se temelji na članku 27. stavku 1. Direktive 77/388/EEZ.
- 66 b) Međutim, Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) dosad je polazio od toga da se članak 10. stavak 5. **[orig. str. 23.]** Zakona o porezu na promet smije primijeniti i na isporuke primatelju koji ima pravo na puni odbitak pretporeza ako odbitak pretporeza koji ostvaruje primatelj podliježe ispravku pretporeza u smislu članka 15.a Zakona o porezu na promet ([omissis]). On prihvaća da u tom pogledu postoji rizik zlouporaba i utaje poreza ([omissis]). Ako bi u ovom slučaju proizvođač, koji se oporezuje redovnom stopom, s pravom na puni odbitak pretporeza nakon stjecanja predmeta ugovora prešao na oporezivanje prosječnom stopom (članak 24. Zakona o porezu na promet, članak 25 Direktive 77/388/EEZ), to bi u skladu s člankom 15.a stavkom 7. Zakona o porezu na promet dovelo do ispravka pretporeza ([omissis]) koji bi se tada izvršio na temelju iznosa pretporeza koji proizlazi iz snižene porezne osnovice. Na temelju toga je Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) zaključio da postoji rizik izbjegavanja plaćanja poreza.
- 67 c) Dvojbeno je u pogledu prava Unije odgovara li takvo stajalište presudi Suda EU-a u predmetu *Balkan and Sea Properties i Provadinvest* (EU:C:2012:248, [omissis]) koja ne sadržava takvo ograničenje.
- 68 5. Sva prethodna pitanja su nužna za odluku zbog samostalnih osnova obrazloženja.
- 69 6. Pravna osnova za upućivanje Sudu EU-a je članak 267. stavak 3. UFEU-a. **[orig. str. 24.]**

[omissis]