

**Vec C-574/18**

**Návrh na začatie prejudiciálneho konania**

**Dátum podania:**

13. september 2018

**Vnútroštátny súd:**

Bundesfinanzhof

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

13. jún 2018

**Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:**

C-eG

**Žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:**

Finanzamt Z

---

[omissis]

**BUNDESFINANZHOF(Spolkový finančný súd, Nemecko)**

Spisová značka XI R 5/17

**ROZHODNUTIE**

vo veci

C-eG,

žalovaná a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

[omissis]

proti

Finanzamt Z,

žalovanému a odporcovi v konaní o opravnom prostriedku „Revision“,  
vo veci dane z obratu za roky 2002 a 2003

XI. senát

[omissis]

dňa 13. júna 2018 rozhodol takto:

I. Súdnemu dvoru Európskej únie sa predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Má sa za takých okolností, o aké ide vo veci samej, podľa ktorých organizácia výrobcov v zmysle článku 11 ods. 1, článku 15 nariadenia Rady (ES) č. 2200/96 z 28. októbra 1996 o spoločnej organizácii trhu s ovocím a zeleninou (nariadenie č. 2200/96) dodáva tovar jej členom a od výrobcov za to dostáva platbu, ktorá nepokrýva nákupnú cenu,

a) vychádzať z výmeny s doplatkom, pretože sa výrobcovia za daný obrat voči organizácii výrobcov zmluvne zaviazali, že ju budú počas lehoty účelovej viazanosti zásobovať ovocím a zeleninou tak, že základom dane u tohto obratu je nákupná cena, ktorú subdodávateľom zaplatila organizácia výrobcov za investičný majetok?

b) suma, ktorú prevádzkový fond za plnenie skutočne platí organizácii výrobcov, v plnej výške považovať za „dotáciu priamo súvisiacu s cenou tohto tovaru alebo služieb“ v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady

77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (smernica 77/388/EHS) tak, že základ dane zahŕňa aj finančnú pomoc v zmysle článku 15 nariadenia č. 2200/96, ktorá sa prevádzkovému fondu poskytuje príslušnou inštitúciou z operačného programu?

2. V prípade, ak po odpovedi na prvú otázku sa za základ dane majú považovať len platby uskutočnené výrobcami, ale nie povinnosť zásobovania a finančná pomoc: Bráni článok 11 A ods. 1 písm. a) smernice 77/388/EHS za okolností uvedených v otázke 1 vnútroštátnemu osobitnému opatreniu, akým je § 10 ods. 5 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ktorý je založený na článku 27 ods. 1 smernice 77/388/EHS, podľa ktorého základom dane z obratu je nákupná cena, ktorú subdodávateľom zaplatila organizácia výrobcov za investičný majetok, pretože výrobcovia sú blízkymi osobami?

3. Pokiaľ bude odpoveď na druhú otázku záporná: Platí to aj vtedy, ak sú výrobcovia oprávnení k úplnému odpočtu dane zaplatenej na vstupe, pretože investičný majetok podlieha vyrovnaniu odpočítateľných čiastok (článok 20 smernice 77/388/EHS)?

II. Konanie o opravnom prostriedku „Revision“ sa prerušuje do konečného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie o prejudiciálnej otázke.

#### O d ť o v o d n e n i e

##### A.

- 1 Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ďalej len „žalobkyňa“), zapísané družstvo, je v dôsledku zlúčenia právnu nástupkyňou M-eG. M-eG mala veľa členov družstva.
- 2 M-eG bola v rokoch 2002 a 2003 (sporné roky) činná vo veľkoobchode s ovocím, zeleninou a zemiakmi tak, že na trh uvádzala produkty, ktoré jej dodávali a vyprodukovali jej členovia. M-eG bola okrem toho uznanou organizáciou výrobcov v zmysle nariadenia č. 2200/96.
- 3 Podľa článku 15 nariadenia č. 2200/96 môžu takéto organizácie výrobcov zriadiť takzvaný prevádzkový fond. Takýto fond je účelovým združením majetku súkromného práva v zmysle § 1 ods. 1 bodu 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG, zákon o dani z príjmov právnických osôb) a financuje sa z polovice z príspevkov výrobcov zlúčených do organizácie výrobcov a z finančnej pomoci v zmysle článku 15 ods. 1 nariadenia č. 2200/96 (finančná pomoc).
- 4 Prostriedkami prevádzkového fondu môžu byť financované takzvané operačné programy, ktoré musia byť predložené príslušným vnútroštátnym úradom a nimi schválené (článok 15 ods. 2 písm. b), článok 16 ods. 1 nariadenia č. 2200/96). Obsahom operačných programov môžu byť okrem iného investície do jednotlivých podnikov členov organizácie výrobcov [pozri článok 8 ods. 2 písm. o) nariadenia Komisie (ES) č. 609/2001 z 28. marca 2001, ktorým sa stanovujú

podrobné vykonávacie predpisy k nariadeniu Rady (ES) č. 2200/96 týkajúce sa prevádzkových programov, prevádzkových fondov a finančnej pomoci spoločenstva a ktorým sa ruší nariadenie (ES) č. 411/97 – nariadenie č. 609/2001 – ako aj článok 8 ods. 2 v spojení s prílohou I bodom 17 nariadenia Komisie (ES) č. 1433/2003 z 11. augusta 2003, ktorým sa ustanovujú podrobné pravidlá na uplatňovanie nariadenia Rady (ES) č. 2200/96 pokiaľ ide o operačné fondy, operačné programy a finančnú pomoc – nariadenie č. 1433/2003].

5 Príspevky výrobcov do prevádzkového fondu boli v sporných rokoch zaobstarané tak, že všetci členovia M-eG do prevádzkového fondu zaplatili 3 % svojich príjmov. Túto sumu si M-eG ponechala pri každom dodaní.

6 Na vykonanie investícií v jednotlivých podnikoch uzavrela M-eG s danými výrobcami zmluvy o obstaraní a užívaní (ďalej len „zmluva“). Tieto v príslušných bodoch znejú takto:

7 **„§ 2 Predmet zmluvy**

[M-eG] a výrobca sa dohodli na spoločnom nadobudnutí predmetu zmluvy ... v rovnakých častiach na základe nariadenia (ES) č. 2200/96 ... v rámci projektu ... . Zmluvné strany sa stávajú spoluvlastníkmi s rovnakými podielmi.

8 **§ 3 Platba**

Výška investície predstavuje približne ... (bez DPH). Výrobca poskytne ako preddavok spoločnosti [M-eG] ... svoj predbežný, polovičný podiel na investícii vo výške ...

Faktúry dodávateľov sa vystavujú na [M-eG]. [M-eG] po tom, ako sa uskutoční dodanie a dodávateľ vystaví faktúru, vystaví faktúru výrobcovi na jeho polovičný podiel. Potom výrobca zaplatí zostatok po započítaní preddavku.

9 **§ 9 Vyhlásenie o plnení záväzkov**

Výrobca sa počas trvania lehoty účelovej viazanosti zaväzuje, minimálne však počas desiatich rokov od začiatku zmluvy, ako člen [M-eG] ponúkať svoje produkty [M-eG] (alebo jej právnej nástupkyni).

[omissis]

10 **§ 10 Lehota účelovej viazanosti**

Lehota účelovej viazanosti užívania predmetu predstavuje 5 rokov pre hnutelné tovary a trvalé plodiny a 12 rokov pre nehnuteľný majetok (napr. budovy)  
[omissis]

11 **§ 11 Prevod vlastníctva**

Po uplynutí lehoty účelovej viazanosti [M-eG] prevedie bezodplatne svoj spoluvlastnícky podiel na výrobcu.“

- 12 Objednávka jednotlivého predmetu zmluvy sa uskutočnila zo strany M-eG; dodávateľa predmetov zmluvy (subdodávateľa) jej vystavovali faktúry. M-eG vystavila výrobcovi faktúru vo výške 50 % jej čistých obstarávacích nákladov navýšených o daň z obratu. Zvyšných 50 % obstarávacích nákladov sa zaplatilo z prevádzkového fondu.
- 13 Po uplynutí lehoty účelovej viazanosti M-eG previedla svoj spoluvlastnícky podiel na predmete zmluvy podľa zmluvy bezodplatne na výrobcu.
- 14 M-eG vo svojich daňových priznaniach týkajúcich sa dane z obratu za rok 2002 z 22. októbra 2003 a za rok 2003 z 27. októbra 2004 uplatnila úplný odpočet dane zaplatenej na vstupe z faktúr za dodania subdodávateľov. Sumy vyplatené z prevádzkového fondu nepovažovala za platbu výrobcu za dodávky.
- 15 Po vykonaní externej kontroly u žalobkyne zastával žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (Finanzamt – ďalej len „FA“, finančný úrad) v opravných daňových výmeroch týkajúcich sa dane z obratu z 1. februára 2013 názor, že M-eG daným výrobcu od začiatku poskytla dispozičnú právomoc k celému predmetu zmluvy (a nie len s polovičným podielom), a tým uskutočnila dodanie; keďže sa dodanie predmetu zmluvy a jeho uvedenie do prevádzky uskutočnilo bezprostredne výrobcovi, resp. prostredníctvom výrobcu. Pri finančnej pomoci platenej prevádzkovému fondu ide síce o nezdaniteľný príspevok. Na obraty na výstupe poskytnuté spoločnosťou M-eG v prospech jednotlivých výrobcov sa však uplatní minimálny základ dane podľa § 10 ods. 5 bodu 1 v spojení s odsekom 4 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“). Nákupné ceny spoločnosti M-eG sú (čisté) sumy platené subdodávateľom. Námietka nebola úspešná (rozhodnutie o námietke zo 14. mája 2013).
- 16 Finanzgericht (finančný súd, ďalej len „FG“, Nemecko) žalobu zamietol rozsudkom uverejneným v Entscheidungen der Finanzgerichte (rozhodnutia finančných súdov, EFG) 2017, 517. Predpokladal, že finančný úrad nakoniec správne vychádzal z toho, že vymeriavací základ pre dodávky výrobcu vykonané spoločnosťou M-eG v rámci operačného programu zahŕňajú nielen platbu zaplatenú výrobcami. To ale nevyplýva z § 10 ods. 5 bodu 1 v spojení s odsekom 4 UStG (minimálny vymeriavací základ), ale z § 10 ods. 1 tretej vety UStG. Platby z prevádzkového fondu vo výške 50 % obstarávacích nákladov pre jednotlivý predmet zmluvy sa považujú za platbu od tretej osoby.
- 17 Vo svojom opravnom prostriedku „Revision“ žalobkyňa namieta porušenie hmotného práva. Finančná pomoc vyplatená spoločnosťou M-eG Európskou úniou (EÚ) podľa nariadenia č. 2200/96, nariadenia č. 609/2001 a nariadenia č. 1433/2003 slúži štrukturálnym a environmentálnym cieľom. Aj investície do

jednotlivých podnikov sú súčasťou „vnútroštátnej stratégie pre udržateľné operačné programy organizácie výrobcov pre ovocie a zeleninu“.

- 18 Žalobkyňa navrhuje zrušiť predbežné rozhodnutie a rozhodnutie o námietke zo 14. mája 2013, ako aj zmeniť výmery k dani z obratu za roky 2002 a 2003 z 1. februára 2013 v tom zmysle, že daň z obratu za rok 2002 sa zníži o 11 908,08 eura a daň o obratu za rok 2003 o 20 602,23 eura.
- 19 Finančný úrad navrhuje opravný prostriedok „Revision“ zamietnuť ako nedôvodný.
- 20 Finančný úrad obhajuje napadnuté rozhodnutie.

B.

- 21 Senát prerušuje konanie podľa § 74 a § 121 Finanzgerichtsordnung (FGO, Procesný poriadok finančných súdov) a Súdneho dvoru Európskej únie (SDEÚ) predkladá v súlade s článkom 267 ods. 3 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ) prejudiciálne otázky formulované vo výroku.

22 **I. Relevantné právne predpisy**

23 **1. Vnútroštátne právo**

Relevantné právne predpisy vnútroštátneho práva znejú nasledovne:

24 **„§ 1 UStG Zdaniteľné plnenia**

(1) Dani z obratu podliehajú tieto transakcie:

1. dodávky a iné plnenia, ktoré podnikateľ vykonáva za protihodnotu v tuzemsku v rámci svojej podnikateľskej činnosti. ...

25 **§ 3 UStG Dodanie, iné plnenia**

(1) Dodávky podniku sú plnenia, ktorými podnikateľ alebo ním splnomocnená tretia osoba umožní odberateľovi alebo tretej osobe, ktorú odberateľ splnomocnil, disponovať s tovarom vo vlastnom mene (prevod práva nakladať s tovarom).

...

(12) K výmene dochádza vtedy, ak úhrada za dodávku spočíva v dodávke. K obratu podobnému výmene dochádza vtedy, ak úhrada za iné plnenie spočíva v dodávke alebo inom plnení.

26 **§ 10 UStG Vymeriavací základ za dodávky tovaru, iné plnenia a nadobúdania tovaru v rámci Spoločenstva**

(1) V prípade dodávok a iných plnení (§ 1 ods. 1 bod 1 prvá veta) sa obrat vypočíta podľa úhrady. Úhradou je všetko, čo príjemca plnenia zaplatí s cieľom získať toto plnenie, pričom sa však odpočíta daň z obratu. Súčasťou úhrady je aj to, čo podnikateľovi zaplatí iná osoba ako príjemca plnenia. ...

(2) ... Pri výmene (§ 3 ods. 12 prvá veta), pri obratoch podobných výmene (§ 3 ods. 12 druhá veta) a [omissis] sa hodnota každého obratu považuje za úhradu za iné plnenie. Daň z obratu nie je súčasťou úhrady.

...

(4) Obrat sa stanoví

1. pri nadobudnutí predmetu v zmysle § 1a ods. 2 a § 3 ods. 1a, ako aj pri dodávkach v zmysle § 3 ods. 1b podľa nákupnej ceny vrátane vedľajších nákladov za predmet alebo za podobný predmet alebo v prípade chýbajúcej nákupnej ceny podľa vlastných nákladov, vždy v čase plnenia;

2. ...

3. ...

Daň z obratu nie je súčasťou vymeriavacieho základu.

(5) Odsek 4 sa uplatňuje primerane.

1. Dodávky a iné plnenia, ktoré vykonávajú právnické osoby a združenia osôb v zmysle § 1 ods. 1 bodov 1 až 5 Körperschaftsteuergesetz, združenia osôb bez právnej subjektivity, ako aj spolky v rámci ich prevádzky podielnikom, spoločníkom, členom, spolumajiteľom alebo im blízkym osobám, ako aj samostatne zárobkove osoby im blízkym osobám;

2. ....

ak vymeriavací základ podľa odseku 4 prevyšuje úhradu podľa odseku 1. ...“

## 27 „§ 1 KStG Neobmedzená daňová povinnosť“

(1) Nasledujúce právnické osoby, združenia osôb a združenia majetku, ktoré majú svoje vedenie podniku alebo sídlo v tuzemsku, majú neobmedzenú daňovú povinnosť:

...

5. spolky bez právnej subjektivity, inštitúcie, nadácie a iný účelový majetok súkromného práva; ...“

## 28 2. Právo Únie

Relevantnými ustanoveniami práva Únie sú v danom prípade článku 2, 11 a článok 27 ods. 1 (v sporných rokoch ešte uplatniteľnej) smernice 77/388/EHS, ako aj nariadenia č. 2200/96, nariadenie č. 609/2001 a nariadenie č. 1433/2003.

## 29 II. Posúdenie podľa vnútroštátneho práva

Pri oddelenom posúdení vnútroštátneho práva sa žaloba z viacerých (od seba nezávislých) dôvodov zamietá.

- 30 1. Zúčastnení a Finanzgericht (Finančný súd) zhodne vychádzajú z toho, že žalobkyňa predmety zmluvy daným výrobcom dodala už v sporných rokoch (a nepreviedla im len polovičný spoluvlastnícky podiel) (pozri k tomu [*omissis*] rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, Mercedes-Benz Financial Services UK zo 4. októbra 2017, C-164/16, EU:C:2017:734, [*omissis*] body 33 a 34). Tieto dodávky – čo je medzi zúčastnenými nesporné – prebehli za úhradu ([*omissis*]).
- 31 2. Zúčastnení a Finanzgericht (Finančný súd) však opomenuli skutočnosť, že výrobcovia za dodávky popri povinnosti zaplatiť ich podiel sa v § 9 zmluvy zaviazali, že M-eG budú počas obdobia, na ktoré bola poskytnutá investícia, minimálne však 10 rokov, zásobovať ovocím a zeleninou.
- 32 a) Pri obratoch by mohlo ísť o výmenu s doplatkom (§ 3 ods. 12 UStG), pri ktorej úhrada za plnenie pozostáva z platby v hotovosti a z dodávky tovaru. ([*omissis*]). Zmluvné strany sa v synalagmatickej zmluve zaviazali k tomu, že si poskytnú vzájomné plnenia (k tejto požiadavke pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie RCI Europe z 3. septembra 2009, C-37/08, EU:C:2009:507, DStR 2009, 2003, bod 33; Serebryannay vek z 26. septembra 2013, C-283/12, EU:C:2013:599, [*omissis*] bod 41). To, že v súvislosti s článkom 11 ods. 1 písm. c) bodom 3 nariadenia č. 2200/96 podľa štatútu tak či tak existuje povinnosť dodávky tovaru (počas trvania členstva), tomuto posúdeniu nebráni, pretože výrobcovia sa k povinnosti dodávky tovaru zaviazali (§ 9 zmluvy) na dlhší čas (lehota účelovej viazanosti, minimálne 10 rokov).
- 33 Jednotlivá dodávka by nebola ani takzvanou bezplatne poskytnutou dodávkou ([*omissis*]), pretože jednotlivý predmet zmluvy nie je podporným materiálom.
- 34 b) Podľa vnútroštátneho práva by potom hodnota každého obratu bola úhradou za iné plnenie (§ 10 ods. 2 druhá veta UStG); vymeriavací základ by (po znížení o doplatok [*omissis*]) predstavoval 50 % nákupnej ceny zaplatenej spoločnosťou M-eG dodávateľom ([*omissis*]).
- 35 3. Ak by nedochádzalo k výmene s doplatkom v hotovosti, Finanzgericht (finančný súd) by správne predpokladal, že podľa § 10 ods. 1 tretej vety UStG ([*omissis*]) k úhrade za dodávky patrili nielen sumy účtované výrobcom, ale aj platby z prevádzkového fondu ([*omissis*]).
- 36 Pri platbách z prevádzkového fondu spoločnosti M-eG ide o platby tretej osoby a nie o prerozdelenie vlastných finančných prostriedkov, pretože prevádzkový



fond podľa vnútroštátneho práva ako účelové združenie majetku podlieha dani z príjmu právnických osôb a z hľadiska DPH môže byť právne spôsobilý ([*omissis*]). Ide o účelovo viazaný majetok, ktorým M-eG nemôže voľne disponovať, ale môže ho použiť len na účely uvedené v článku 15 ods. 2 nariadenia č. 2200/96, článku 3 nariadenia č. 609/2001, článku 5 nariadenia č. 1433/2003. To, že platby Európskej únie do prevádzkových fondov [podľa súhlasného názoru účastníkov konania a Finanzgericht (finančný súd)] slúžia podpore všeobecného záujmu, podľa vnútroštátneho práva nič nemení na priamom prepojení platby z prevádzkového fondu, ktoré Finanzgericht (finančný súd) odvodil zo zmluvy spoločnosti M-eG s jednotlivými výrobcami spôsobom, ktorý v opravnom prostriedku „Revision“ nebol napadnutý.

- 37 4. Ak by sa nepotvrdila výmena s doplatkom v hotovosti, ani by sa neuznal názor Finanzgericht (finančný súd), že platba z prevádzkového fondu je úhradou od tretej strany, finančný úrad by správne vychádzal z toho, že podľa vnútroštátneho práva v spornom prípade nákupná cena zaplatená spoločnosťou M-eG subdodávateľom tvorí vymeriavací základ pre dodávky spoločnosti M-eG výrobcam. To by vyplývalo z § 10 ods. 5 bodu 1 v spojení s odsekom 4 prvou vetou bodom 1 UStG.
- 38 a) Úhrada zaplatená výrobcami ako blízkymi osobami nie je ani obvyklá na trhu, ani M-eG obrat nezdanila v obvyklej trhovej výške ([*omissis*]).
- 39 b) Uplatnenie minimálneho vymeriavacieho základu v prejednávacom prípade podľa doterajšej judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) nebráni tomu, aby niektorí výrobcovia mohli byť oprávnení k úplnému odpočtu dane zaplatenej na vstupe ([*omissis*]); keďže predmety zmluvy, ktoré žalobkyňa dodala výrobcam ako investičný majetok v zmysle § 15a ods. 1 UStG pri výrobcach podliehajú oprave sumy odpočtu dane.

#### 40 **III. Posúdenie podľa práva Únie**

Zlučiteľnosť posúdenia, ktoré bolo opísané v bode B.II a zakladá sa na vnútroštátnom práve, s právom Únie je však vo viacerých hľadiskách v zmysle článku 267 ods. 3 ZFEÚ pochybné.

- 41 1. Ak by Európsky súdny dvor z dôvodu povinnosti prevzatej podľa § 9 zmluvy, ktorá časovo presahuje povinnosť obsiahnutú v článku 11 ods. 1 písm. c) bode 3 nariadenia č. 2200/96, dospel k názoru, že za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, z pohľadu práva Únie existuje výmena s doplatkom v hotovosti, keďže právo Únie neobsahuje osobitné pravidlo o vymeriavacom základe pri výmene s doplatkom porovnateľné s § 10 ods. 2 druhou vetou UStG, vymeriavací základ by sa mal určiť podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) smernice 77/388/EHS (pozri rozsudky Súdneho dvora Bertelsmann z 3. júla 2001, C-380/99, EU:C:2001:372, [*omissis*] bod 17; Serebryannay vek z 26. septembra 2013 C-283/12, EU:C:2013:599, [*omissis*] bod 38). Základom dane je podľa tohto ustanovenia všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od

kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb.

- 42 a) Povinnosť dodávania, ku ktorej sa výrobcovia zaviazali, by sa pritom mala zohľadniť, keďže výrobcovia ju akceptovali len z dôvodu dodania, a základ dane pri dodávke tovaru je všetko, čo dodávateľ dostane ako protiplnenie v bezprostrednej súvislosti s dodávkou, ak to môže byť vyjadrené v peniazoch a má subjektívnu hodnotu (pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie *Naturally Yours Cosmetics* z 23. novembra 1988, C-230/87, EU:C:1988:508, [omissis] body 12 a 16).
- 43 b) To je v predmetnej veci prípad v súvislosti so zlacnenou dodávkou prostredníctvom spoločnosti M-eG a povinnosťou výrobcov dodávať spoločnosti M-eG vyprodukované ovocie a zeleninu. Žalobkyňa v prejednávanom prípade za dodávku tovaru od daných výrobcov získala doplatok a povinnosť dodania; vymeriavací základ pre ďalšie plnenie by bol rozdiel voči nákupnej cene spoločnosti M-eG (pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie *Empire Stores* z 2. júna 1994 C-33/93, EU:C:1994:225, [omissis] bod 19); keďže výrobcovia sa v uvedenej zmluve zaviazali, že v budúcnosti budú vykonávať dodávky (pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 3. septembra 2009 C-37/08, EU:C:2009:507, [omissis] body 31 a 33; *Serebryannay vek*, EU:C:2013:599, [omissis] bod 41)
- 44 c) Podľa práva Únie je však už existencia výmeny s doplatkom pochybná, pretože aj tak existuje (kratšia) povinnosť dodávok uložená výrobcom z dôvodu štatútu vychádzajúceho z práva Únie (pozri článok 11 ods. 1 písm. c) bod 3 nariadenia č. 2200/96)
- 45 d) Tomuto posúdeniu by navyše mohlo brániť to, že daňová povinnosť pre budúce dodania ovocia a zeleniny môže vzniknúť až vtedy, keď sú známe všetky relevantné prvky zdaniteľnej udalosti, to znamená budúceho dodania, to znamená najmä, že tovar je presne určený (pozri rozsudky Súdneho dvora Európskej únie *BUPA Hospitals a Goldsborough Developments* z 21. februára 2006, C-419/02, EU:C:2006:122, [omissis] bod 48; *Air France-KLM a i.*, z 23. decembra 2015 C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, [omissis], bod 39). Preddavky a zálohy za ešte nie jasne určené dodania tovarov alebo služieb preto nemôžu podliehať DPH (pozri rozsudky Súdneho dvora Európskej únie *Mac Donald Resorts* zo 16. decembra 2010, C-270/09, EU:C:2010:780, [omissis] bod 31; *Orfey Bulgaria* z 19. decembra 2012, C-549/11, EU:C:2012:832, [omissis] bod 28).
- 46 e) Senát sa prikláňa k tomu, aby z dôvodu rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie *RCI Europe* (EU:C:2009:507, [omissis]) a *Serebryannay vek* (EU:C:2013:599, [omissis]) považoval zaviazanie sa k dodaniu ešte nie presne určeného ovocia a zeleniny napriek tomu za postačujúce; nepochybné to však nie je. Z toho plynie písmeno a) prvej prejudiciálnej otázky.

- 47 2. Nezávisle od toho je potrebné objasniť písmeno b) prvej prejudiciálnej otázky, či za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej finančná pomoc v zmysle článku 15 nariadenia č. 2200/96 zaplatená z dôvodu dodania z prevádzkového fondu na organizáciu výrobcov je „dotáciou priamo súvisiacou s cenou tohto tovaru alebo služieb“ [získanej od] „tretej strany“.
- 48 a) To, že podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) smernice 77/388/EHS v tam uvedených prípadoch sa do základu dane zahrnú aj dotácie súvisiace s cenou dodania zaplatenou daňovým poplatníkom, smeruje k tomu, že celková hodnota tovarov a služieb podlieha DPH a tým zabraňuje tomu, aby zaplatenie dotácie viedlo k nižšiemu daňovému výnosu (pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie Komisia/Nemecko z 15. júla 2004, C-144/02, EU:C:2004:444, [omissis] bod 26). Ustanovenie sa týka situácií s tromi stranami: osoba (verejná inštitúcia), ktorá poskytla dotáciu, hospodársky subjekt, ktorý získal dotáciu, a kupujúci tovaru dodávaného hospodárskym subjektom, ktorý získal dotáciu (pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie Keeping Newcastle Warm z 13. júna 2002, C-353/00, EU:C:2002:369, [omissis] bod 23). Zahrnuté sú len dotácie, ktoré sú úplne alebo čiastočne protiplnením za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb a predávajúcemu alebo poskytovateľovi služby boli zaplatené treťou osobou (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie Office des produits wallons z 22. novembra 2001, C-184/00, EU:C:2001:629, [omissis]). Všetky ostatné dotácie sem nespádajú a „ako také podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) nepodliehajú DPH“ (pozri návrhy generálneho advokáta Geelhoeda z 27. novembra 2003, C-381/01, C-495/01, C-144/02 a C-463/02, EU:C:2003:642, bod 46).
- 49 b) Z pohľadu senátu je podľa práva Únie nejasné, kto za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, je „treťou stranou“ v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. a) smernice 77/388/EHS.
- 50 aa) Z pohľadu vnútroštátneho práva je to, ako bolo objasnené (B.II.3.), prevádzkový fond, ktorý je právne spôsobilý na platenie dane.
- 51 bb) Či to však platí aj podľa práva Únie, sa podľa nariadenia č. 2200/96, nariadenia č. 609/2001 a nariadenia č. 1433/2003 nedá jednoznačne povedať. Spolufinancovanie sa uskutočňuje prostredníctvom prevádzkového fondu, pretože existuje potreba uloženia väčšej zodpovednosti organizáciám výrobcov najmä za ich finančné rozhodovanie a aby sa lepšie prispôbili verejné zdroje, ktoré sú určené na plnenie ich budúcich požiadaviek (odôvodnenie 10 nariadenia č. 2200/96). Prevádzkový fond okrem iného zabezpečuje správne použitie finančnej pomoci (pozri odôvodnenie 4 nariadenia č. 609/2001, ako aj odôvodnenie 5 nariadenia č. 1433/2003). Preto pri preskúmaní, či existuje „dotácia súvisiaca s cenou dodania“, by „treťou stranou“ mohli byť príslušné orgány (alebo samotná Európska únia), ktoré finančnú pomoc poskytujú rozhodnutím.
- 52 c) Podľa práva Únie preto nie je úplne jasné to, či finančná pomoc je „dotáciou priamo súvisiacou s cenou dodania tovaru“.

- 53 aa) Súdny dvor Európskej únie na to požaduje, aby medzi dodaním a dotáciou existovala priama súvislosť:
- dotácia musí byť zaplatená za dodanie určitého tovaru treťou stranou (pozri rozsudky Súdneho dvora Európskej únie *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [omissis] body 10, 12 a 18; Komisia/Nemecko, EU:C:2004:444, [omissis] body 28 a 31);
  - dotácia musí byť v prospech odberateľa tovaru. Cena zaplatená odberateľom musí byť stanovená tak, že sa zníži pomerne k dotácií poskytnutej predávajúcemu tovaru. Zaplatenie dotácie predávajúcemu musí tomuto teda objektívne vzaté umožniť predaj tovaru, resp. poskytnutie služby za nižšiu cenu ako tú, ktorú by musel požadovať bez dotácie (pozri rozsudky Súdneho dvora Európskej únie *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [omissis] bod 14; Komisia/Nemecko, EU:C:2004:444, [omissis] bod 29);
  - cena tovaru musí byť vo svojich základných črtách pevne stanovená najneskôr v okamihu vzniku udalosti (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [omissis] bod 17; Komisia/Nemecko, EU:C:2004:444, [omissis] bod 30);
  - zaviazanie sa inštitúcie poskytujúcej dotáciu na zaplatenie dotácie musí sprevádzať právo príjemcu na vyplatenie, ak dosiahol zdaniteľný obrat (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [omissis] bod 13; Komisia/Nemecko, EU:C:2004:444, [omissis] bod 28);
- 54 bb) Prvostupňový súd považoval tieto podmienky za splnené a v predmetnom spore v tomto smere uznal, že cieľ podpory sledovaný prostriedkami prevádzkového fondu nebráni zahrnutiu do vymeriavacieho základu.
- 55 cc) Senát sa prikláňa k tomu, že posúdenie Finanzgericht (finančný súd), pre ktoré sú vnútroštátne sudy aj príslušné (pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [omissis] body 14 a 18), je v súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. a) smernice 77/388/EHS:
- dotácia sa zaplatí za dodanie určitého tovaru ako investícia do jednotlivého podniku (článok 8 ods. 2 písm. b) nariadenia č. 609/2001, článok 8 ods. 2 v spojení s prílohou I bodom 17 nariadenia č. 1433/2003) (§ 3 zmluvy), preto sa k poskytnutiu finančnej pomoci podľa článku 9 a nasl., článku 11 nariadenia č. 609/2001, článku 17 a nasl., článku 18 ods. 2 nariadenia č. 1433/2003 okrem iného predložia doklady o výdavkoch a finančných príspevkoch členov realizovaných v rámci operačného programu (článok 15 ods. 1 druhý pododsek nariadenia č. 2200/96, článok 3 nariadenia č. 609/2001, článok 6 nariadenia č. 1433/2003);
  - dotácia je v prospech výrobcu ako odberateľa tovaru, pretože zaplatenie dotácie spoločnosti M-eG objektívne vzaté umožnilo predaj tovaru za nižšiu cenu ako tú, ktorú by bez dotácie musela požadovať;

- cena tovaru bola pevne vo svojom základe určená najneskôr v okamihu vzniku udalosti (§ 3 zmluvy, článok 9 a nasl. nariadenia č. 609/2001, článok 17 a nasl. nariadenia č. 1433/2003);
  - zaviazanie sa inštitúcie poskytujúcej dotáciu na zaplatenie dotácie sprevádzalo právo spoločnosti M-eG na vyplatenie dotácie, ak uskutoční dodanie (§ 3 zmluvy, článok 9 a nasl. nariadenia č. 609/2001, článok 17 a nasl. nariadenia č. 1433/2003).
- 56 dd) Toto posúdenie však podľa práva Únie nie je bez pochybností; to vedie k písmenu b) prvej prejudiciálnej otázky.
- 57 Z pohľadu senátu dáva podnet na pochybnosti v práve Únie to, že Súdny dvor Európskej únie rozsudkami z 15. júla 2004 Komisia/Taliansko, C-381/01 (EU:C:2004:441, [omissis]), Komisia/Fínsko, C-495/01 (EU:C:2004:442), Komisia/Nemecko (EU:C:2004:444, UR 2004, 625) a Komisia/Švédsko, C-463/02 (EU:C:2004:455) rozhodol, že pomoc pre sušené krmivo, ktorá bola zaplatená na základe nariadenia Rady (ES) č. 603/95 z 21. februára 1995 o spoločnej organizácii trhu so sušeným krmivom, nie je „dotáciou priamo súvisiacou s cenou plnenia“. Svoj názor okrem iného zdôvodnil tým, že
- systém podpory sa neukázal ako program presadzovania spotreby, ktorý mal tretiu stranu podnietiť k nákupu sušeného krmiva, ktorého cena sa z dôvodu podpory nachádzala pod trhovou cenou. Systém mal tretej strane skôr umožniť poskytnúť [tovar] v Spoločenstve za cenu primeranú cene na svetovom trhu, za ktorú by sa mohlo obstaráť mimo Spoločenstva, ak by bez podpory v rámci Spoločenstva nebola dostupná žiadna alebo žiadna dostatočná ponuka (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie Komisia/Nemecko EU:C:2004:444, [omissis] bod 38);
  - spracovateľský podnik nemôže voľne nakladať s podporou, ktorú získal. Hrá iba sprostredkovateľskú úlohu medzi inštitúciou poskytujúcou podporu a výrobcom krmiva (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie Komisia/Nemecko EU:C:2004:444, [omissis] bod 45);
- 58 ee) Tieto tvrdenia sa síce týkajú odlišnej skutkovej podstaty, ale aj napriek tomu by mohli mať význam; keďže finančná pomoc v zmysle článku 15 ods. 1 nariadenia č. 2200/96 v rámci operačného programu neslúži programu presadzovania spotreby investičného majetku výrobcami, ale cieľom uvedeným v článku 11 ods. 1 písm. b) a článku 15 ods. 4 nariadenia č. 2200/96. Obzvlášť znižuje náklady výrobcov na produkciu ovocia a zeleniny. Prevádzkový fond hrá iba sprostredkovateľskú úlohu, ktorá okrem iného slúži kontrole využitia prostriedkov príslušnými inštitúciami. Zdá sa preto, že z dôvodu článku 267 ods. 3 ZFEÚ sa do tej miery žiada prenechať výklad smernice 77/388/EHS, ako aj nariadenia č. 2200/96, nariadenia č. 69/2001 a nariadenia č. 1433/2003 Súdneho dvora Európskej únie.

- 59 3. Ak podľa názoru Súdneho dvora Európskej únie za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, v prípade poskytnutia finančnej pomoci do základu dane patria len sumy zaplatené výrobcom, je ďalej otázne, či právo Únie bráni uplatneniu minimálneho vymeriavacieho základu podľa § 10 ods. 5 UStG.
- 60 a) Tento predpis je vnútroštátnym osobitným opatrením predstavujúcim výnimku v zmysle článku 27 ods. 1 smernice 77/388/EHS ([*omissis*]) a smie sa aj naďalej uplatňovať, pokiaľ je to nevyhnutné na zabránenie zneužívania a daňových podvodov (pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie Skripalle z 29. mája 1997, C-63/95, EU:C:1997:263, [*omissis*] body 22 a nasl., 25 a nasl.; [*omissis*]).
- 61 b) Pri právnych úkonoch medzi blízkymi osobami v zásade existuje určité nebezpečenstvo daňových podvodov alebo obchádzanie daňových povinností, ktoré pripúšťa uplatnenie minimálneho vymeriavacieho základu. V predmetnom prípade nie je odplata platená výrobcami obvyklá na trhu, takže príjmy z DPH (a tým aj vlastné prostriedky EÚ z DPH) by boli znížené, ak by dotácie neboli súčasťou základu dane, ale základom by bola len o dotáciu znížená predajná cena.
- 62 c) Nebezpečenstvo zneužívania práva alebo daňového podvodu však neexistuje, ak z objektívnych okolností vyplýva, že platca dane konal korektne (pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie Skripalle, EU:C:1997:263, [*omissis*] bod 26).
- 63 d) Uplatnenie minimálneho vymeriavacieho základu v § 10 ods. 5 bode 1 UStG by preto mohlo byť neprípustné, ak okolnosť, že dodanie prebieha lacnejšie, sa zakladá na tom, že dodávateľ za to získal finančnú pomoc EÚ. Z toho vyplýva druhá prejudiciálna otázka.
- 64 4. Treťou prejudiciálnou otázkou sa má objasniť, či je prípustné uplatniť minimálny vymeriavací základ, hoci príjemca je oprávnený na úplný odpočet dane, ak ide o zľacnené dodanie investičného majetku, ktorý spadá pod vyrovnanie odpočítateľných čiastok (článok 20 smernice 77/388/EHS).
- 65 a) Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) síce zatiaľ aplikuje judikatúru vydanú k článku 80 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, podľa ktorej pri pleniach obchodníkovi, ktorý je oprávnený na úplný odpočet dane (pozri rozsudok Súdneho dvora Európskej únie Balkan and Sea Properties a Provalidinvest z 26. apríla 2012 C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, [*omissis*]), minimálny vymeriavací základ nie je uplatniteľný, a teda v zásade aj pri vnútroštátnom osobitnom opatrení uvedenom v § 10 ods. 5 UStG ([*omissis*]) – nie je uplatniteľný pri pleniach od 13. augusta 2006 založených na článku 27 ods. 1 smernice 77/388/EHS ([*omissis*]).
- 66 b) Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) však doteraz vychádza z toho, že § 10 ods. 5 UStG sa smie uplatniť aj na dodania príjemcovi, ktorý je oprávnený k úplnému odpočtu dane, ak odpočet dane využitý príjemcom podlieha vyrovnaníu odpočítateľných čiastok v zmysle § 15a UStG ([*omissis*]). Súd predpokladá, že by v súvislosti s tým hrozili zneužívania a daňové podvody

(*omissis*). Ak by napríklad výrobca, ktorý sa správa v súlade s daňovým právom, po nadobudnutí predmetu zmluvy prešiel z bežnej sadzby na zdaňovanie priemernou sadzbou, viedlo by to podľa § 15a ods. 7 UStG k vyrovnaniu odpočítateľných čiastok (*omissis*), ktoré by sa potom uskutočnilo na základe sumy dane zaplatenej na vstupe, ktorá sa zakladá na zníženom vymeriavacom základe. Z toho Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) vyvodil nebezpečenstvo obchádzania daňových povinností

- 67 c) Z pohľadu práva Únie je otázne, či tento uhol pohľadu zodpovedá rozsudku Súdneho dvora Európskej únie *Balkan and Sea Properties a Proadinvest* (EU:C:2012:248, *omissis*), ktorý takéto obmedzenie neobsahuje.
- 68 5. Všetky prejudiciálne otázky sú z dôvodu samostatných línií odôvodnenia podstatné pre rozhodnutie.
- 69 6. Právny základ pre predloženie návrhu Súdnemu dvoru Európskej únie predstavuje článok 267 ods. 3 ZFEÚ.

[*omissis*]

PRACOVNÝ DOKUMENT