

Zadeva C-574/18

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Datum vložitve:

13. september 2018

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

13. junij 2018

Tožeča stranka in revidentka:

C-eG

Tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku:

Finanzamt Z

[...]

BUNDESFINANZHOF

Opr. št. XI R 5/17

SKLEP

V pravdni zadevi

C-eG,

tožeča stranka in revidentka,

[...]

proti

Finanzamt Z,

tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku,

zaradi davka na dodano vrednost za leti 2002 in 2003

je XI. senat

[...]

13. junija 2018 sklenil:

I. Sodišču Evropske unije se predložijo ta vprašanja za predhodno odločanje:

1. Ali je v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, v katerih organizacija proizvajalcev v smislu členov 11(1) in 15 Uredbe Sveta (ES) št. 2200/96 z dne 28. oktobra 1996 o skupni ureditvi trga za sadje in zelenjavo (Uredba št. 2200/96) dobavi blago proizvajalcem, ki so njeni člani, in za to od proizvajalcev prejme plačilo, ki je nižje od nakupne cene,

a) podana menjava z gotovinskim doplačilom, ker so se proizvajalci v zameno za dobavo v pogodbi, ki so jo sklenili z organizacijo proizvajalcev, zavezali, da ji bodo v roku za namensko uporabo dobavljali sadje in zelenjavo, tako da je davčna osnova dobave nakupna cena za investicijsko blago, ki jo je organizacija proizvajalcev plačala preddobaviteljem?

b) znesek, ki ga operativni sklad za dobavo dejansko plača organizaciji proizvajalcev, v celoti „subvencija, ki je neposredno povezana s ceno takšnih dobav“ v smislu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (77/388/EGS) (Direktiva 77/388/EGS), tako da je v davčno osnovo vključena tudi finančna pomoč v smislu člena 15 Uredbe št. 2200/96, ki so jo operativnemu skladu na podlagi operativnega programa odobrili pristojni organi?

2. Če je treba na podlagi odgovora na prvo vprašanje za davčno osnovo šteti samo plačila proizvajalcev, ne pa obveznosti dobave in finančne pomoči: Ali člen 11(A)(1)(a) Direktive 77/388/EGS v okoliščinah, opisanih v prvem vprašanju, nasprotuje nacionalnemu posebnemu ukrepu, kot je člen 10(5), točka 1, Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV), ki temelji na členu 27(1) Direktive 77/388/EGS, v skladu s katerim je davčna osnova dobav, opravljenih za proizvajalce, nakupna cena za investicijsko blago, ki jo je organizacija proizvajalcev plačala preddobaviteljem, ker so proizvajalci povezane osebe?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen: Ali to velja tudi, če imajo proizvajalci pravico do polnega odbitka, ker je investicijsko blago predmet popravka odbitkov (člen 20 Direktive 77/388/EGS)?

II. Revizijski postopek se prekine do sprejetja predhodne odločbe Sodišča Evropske unije.

O b r a z l o ž i t e v

A.

- 1 Tožeča stranka in revidentka (tožeča stranka), registrirana zadruga (eG), je zaradi pripojitve pravna naslednica M-eG. M-eG je imela veliko članov.
- 2 M-eG je v letih 2002 in 2003 (sporni leti) opravljala dejavnost trgovine na debelo s sadjem, zelenjavo in krompirjem tako, da je prodajala izdelke, ki so jih pridelovali in ji jih dobavljali njeni člani. Poleg tega je bila M-eG priznana organizacija proizvajalcev v smislu Uredbe št. 2200/96.
- 3 V skladu s členom 15 Uredbe št. 2200/96 lahko take organizacije proizvajalcev ustanovijo tako imenovani operativni sklad. Ta sklad je sklad za posebne namene zasebnega prava v smislu člena 1(1), točka 5, Körperschaftsteuergesetz (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, KStG) in se polovično financira s prispevki proizvajalcev, ki so združeni v organizaciji proizvajalcev, polovično pa s finančno pomočjo v smislu člena 15(1) Uredbe št. 2200/96 (finančna pomoč).
- 4 S sredstvi operativnega sklada je mogoče financirati tako imenovane operativne programe, ki jih je treba v odobritev predložiti pristojnim nacionalnim organom (člen 15(2)(b) in člen 16(1) Uredbe št. 2200/96). Vsebina operativnih programov so lahko med drugim naložbe v posamezna kmetijska gospodarstva članov organizacije proizvajalcev (glej člen 8(2)(o) Uredbe Komisije (ES) št. 609/2001 z dne 28. marca 2001 o določitvi podrobnih pravil za uporabo Uredbe Sveta (ES) št. 2200/96 glede operativnih programov, operativnih skladov in finančne pomoči Skupnosti ter o razveljavitvi Uredbe (ES) št. 411/97 – Uredba št. 609/2001 – in člen 8(2) v povezavi s Prilogo I, točka 17, Uredbe Komisije (ES) št. 1433/2003 z dne 11. avgusta 2003 o podrobnih pravilih za uporabo Uredbe Sveta (ES) št. 2200/96 glede operativnih skladov, operativnih programov in finančne pomoči – Uredba št. 1433/2003).
- 5 Prispevki proizvajalcev v operativni sklad so se v spornih letih zbirali tako, da so vsi člani M-eG v operativni sklad vplačevali 3 % svojih prihodkov od prodaje. M-eG je pri vsaki dobavi zadržala ta znesek.
- 6 M-eG je za izvedbo naložb v posamezna kmetijska gospodarstva s proizvajalci sklenila pogodbe o nakupu in uporabi (pogodba). Te pogodbe v povzetku določajo:
- 7 **„Člen 2 Predmet**
(M-eG) in proizvajalec se dogovorita, da bosta skupaj kupila predmet pogodbe [...] po enakih deležih na podlagi Uredbe (ES) 2200/96 [...] v okviru projekta [...] Pogodbeni stranki sta solastnici po enakih deležih.
- 8 **Člen 3 Plačilo**
Znesek naložbe je pribl. [...] (brez DDV). Proizvajalec (M-eG) plača svoj začasni, polovični delež zneska naložbe v višini [...] kot predplačilo [...]

Dobavitelj izstavi račun (M-eG). (M-eG) po opravljeni dobavi in prejemu dobaviteljevega računa proizvajalcu zaračuna njegov polovični delež. Nato proizvajalec plača preostali znesek naložbe, pri čemer se upošteva njegovo predplačilo [...]

9 Člen 9 Izjava o zavezi

Proizvajalec se zavezuje, da bo v roku za namensko uporabo, vendar vsaj 10 let od začetka veljavnosti pogodbe, kot član (M-eG) (ali njene pravne naslednice) ponujal svoje izdelke (M-eG).

[...]

10 Člen 10 Rok za namensko uporabo

Rok za namensko uporabo predmeta pogodbe je 5 let za premične gospodarske dobrine in trajne kulture in 12 let za nepremične gospodarske dobrine (npr. zgradbe). [...]

11 Člen 11 Prehod lastninske pravice

(M-eG) po izteku roka za namensko uporabo neodplačno prenese svoj solastninski delež na proizvajalca.

12 M-eG je določila predmet vsakokratne pogodbe; dobavitelji pogodbenega blaga (preddobavitelji) so ji izdajali račune. M-eG je proizvajalcu zaračunala 50 % neto stroškov nakupa in DDV. Preostalih 50 % stroškov nakupa se je financiralo iz operativnega sklada.

13 M-eG je po izteku roka za namensko uporabo v skladu s pogodbo neodplačno prenesla svoj solastninski delež na predmetu pogodbe na proizvajalca.

14 M-eG je v obračunih DDV za leto 2002 z dne 22. oktobra 2003 in za leto 2003 z dne 27. oktobra 2004 uveljavljala polni odbitek na podlagi dobav preddobaviteljev. Zneskov, izplačanih iz operativnega sklada, ni obravnavala kot plačila za dobave proizvajalcem.

15 Tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku (finančni urad, FA) je po opravljeni zunanji reviziji pri tožeči stranki v odločbah o spremembi DDV za sporni leti, izdanih 1. februarja 2013, zavzela stališče, da je M-eG že na začetku na vsakokratnega proizvajalca prenesla pravico do razpolaganja s celotnim predmetom pogodbe (in ne samo s polovičnim deležem) in je s tem opravila dobavo; predmet pogodbe naj bi se namreč dobavil neposredno proizvajalcu in naj bi ga začel uporabljati neposredno proizvajalec. Pri finančnih pomočeh za operativni sklad naj bi sicer šlo za neobdavčljivo subvencijo. Vendar naj bi bilo treba za izhodne dobave M-eG proizvajalcem uporabiti najnižjo davčno osnovo iz člena 10(5), točka 1 v povezavi z odstavkom 4 Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV, UStG). Nakupna cena M-eG naj bi bili (neto) zneski, ki jih je plačala

preddobaviteljem. M-eG z ugovorom ni uspela (odločba o ugovoru z dne 14. maja 2013).

- 16 Finanzgericht (FG) je zavrnilo tožbo s sodbo, ki je bila objavljena v odločbah finančnih sodišč (EFG) 2017, 517. Zavzelo je stališče, da je FA nazadnje upravičeno menil, da davčna osnova za dobave, ki jih M-eG v okviru operativnih programov opravi za zadevne proizvajalce, ni samo plačilo proizvajalcev. Vendar naj podlaga za to ne bi bil člen 10(5), točka 1 v povezavi z odstavkom 4 UStG (najnižja davčna osnova), ampak člen 10(1), tretji stavek, UStG. Plačila iz operativnega sklada v višini 50 % stroškov nakupa vsakokratnega predmeta pogodbe naj bi bila plačila tretjih oseb.
- 17 Tožeča stranka se v reviziji sklicuje na kršitev materialnega prava. Subvencije, ki jih je M-eG plačala Evropska unija (EU), naj bi bile na podlagi Uredbe št. 2200/96, Uredbe št. 609/2001 in Uredbe št. 1433/2003 namenjene uresničevanju ciljev strukturne in okoljske politike. Tudi naložbe v posamezna kmetijska gospodarstva naj bi bile del „nacionalne strategije za trajnostne operativne programe organizacije proizvajalcev za sadje in zelenjavo“.
- 18 Tožeča stranka predlaga, naj se predhodna odločba in odločba o ugovoru z dne 14. maja 2013 razveljavita ter odločbi o odmeri DDV za leti 2002 in 2003, izdani 1. februarja 2013, spremenita tako, da se obveznost DDV za leto 2002 zniža za 11.908,08 EUR, obveznost DDV za leto 2003 pa za 20.602,23 EUR.
- 19 FA predlaga, naj se revizija zavrne kot neutemeljena.
- 20 FA zagovarja izpodbijano predhodno odločbo.

B.

- 21 Senat je na podlagi členov 74 in 121 Finanzgerichtsordnung (zakon o finančnih sodiščih, FGO) prekinil postopek in Sodišču Evropske unije (Sodišče EU) na podlagi člena 267, tretji odstavek, Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU) v predhodno odločanje predložil vprašanja iz izreka.

22 I. Upoštevna zakonodaja

23 1. Nacionalno pravo

Upoštevna nacionalna zakonodaja določa:

24 „Člen 1 UStG Obdavčljive transakcije

(1) Predmet davka na dodano vrednost so naslednje transakcije:

1. dobave ali druge storitve, ki jih na ozemlju države podjetje v okviru svoje dejavnosti opravi za plačilo. [...]

25 Člen 3 UStG Dobava, druga storitev

(1) Dobave so storitve podjetja, s katerimi podjetje ali tretja oseba v njegovem imenu omogoči stranki ali tretji osebi v njenem imenu, da v svojem imenu razpolaga z blagom (prenos pravice do razpolaganja).

[...]

(12) Za menjavo gre, če je plačilo za dobavo druga dobava. Za transakcijo, ki je podobna menjavi, gre, če je plačilo za drugo storitev dobava ali druga storitev.

26 Člen 10 UStG Davčna osnova za dobave, druge storitve in pridobitve blaga znotraj Skupnosti

(1) Vrednost transakcije se pri dobavah in drugih storitvah (člen 1(1), točka 1, prvi stavek) [...] določa na podlagi prejetega plačila. Plačilo je vse, kar prejemnik storitve potroši za to, da storitev prejme, zmanjšano za davek na dodano vrednost. Plačilo je tudi, kar oseba, ki ni prejemnik storitve, da podjetju za storitev. [...]

(2) [...] Pri menjavi (člen 3(12), prvi stavek), pri transakcijah, ki so podobne menjavi (člen 3(12), drugi stavek), in [...] se vrednost vsake transakcije šteje za plačilo za drugo transakcijo. Davek na dodano vrednost ni del plačila.

[...]

(4) Vrednost transakcije se določi

1. pri prenosu predmeta v smislu člena 1a(2) in člena 3(1a) in dobavah v smislu člena 3(1b) na podlagi nakupne cene in dodatnih stroškov za ta predmet ali istovrsten predmet oziroma, če ni nakupne cene, na podlagi lastnih stroškov v času transakcije;

2. [...]

3. [...]

Davek na dodano vrednost ni del davčne osnove.

(5) Odstavek 4 se smiselno uporablja za

1. dobave in druge storitve, ki jih kapitalske družbe in združenja oseb v smislu člena 1(1), točke 1 do 5, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, združenja oseb brez pravne sposobnosti in skupnosti v okviru svoje dejavnosti opravijo za svoje delničarje, družbenike, člane, lastnike deležev ali z njimi povezane osebe ter samostojni podjetniki za povezane osebe;

2. [...],

če je davčna osnova na podlagi odstavka 4 višja od plačila na podlagi odstavka 1 [...]"

27 „Člen 1 KStG Neomejena davčna obveznost

(1) Neomejena obveznost davka od dohodkov pravnih oseb velja za naslednje kapitalske družbe, združenja oseb in premoženjske družbe, ki imajo upravo ali sedež na ozemlju države:

[...]

5. društva, zavode, ustanove in druge sklade za posebne namene zasebnega prava, ki nimajo pravne sposobnosti; [...]"

28 2. Pravo Unije

Upoštevne določbe prava Unije so v obravnavanem sporu členi 2, 11 in 27(1) Direktive 77/388/EGS (ki se je v spornih letih še uporabljala) ter Uredba št. 2200/96, Uredba št. 609/2001 in Uredba št. 1433/2003.

29 II. Presoja na podlagi nacionalnega prava

Tožbo je treba, če jo obravnavamo samo na podlagi nacionalnega prava, zavrniti iz več (med seboj neodvisnih) razlogov.

- 30 1. Udeleženci postopka in FG upravičeno soglašajo, da je M-eG pogodbeno blago zadevnim proizvajalcem dobavila že v spornih letih (in ni nanje prenesla samo polovičnega solastninskega deleža) (v zvezi s tem glej [...] sodbo Sodišča EU z dne 4. oktobra 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, [...] točki 33 in 34)). Med udeleženci postopka ni sporno, da so bile te dobave opravljene za plačilo ([...]).
- 31 2. Vendar udeleženci postopka in FG niso upoštevali, da so se proizvajalci v zameno za dobavo, poleg k plačilu svojega deleža iz člena 9 pogodbe, zavezali, da bodo M-eG v naložbenem obdobju, vendar vsaj 10 let, dobavljali sadje in zelenjavo.
- 32 a) Pri teh dobavah bi lahko šlo za menjavo z gotovinskim doplačilom (člen 3(12) UStG), pri kateri sta plačilo za storitev gotovinsko plačilo in dobava. ([...]). Stranki sta se v obojestransko zavezujoči pogodbi vzajemno zavezali, da bosta opravili enakovredni storitvi (v zvezi s to zahtevo glej sodbi Sodišča EU z dne 3. septembra 2009, RCI Europe (C-37/08, EU:C:2009:507, DStR 2009, 2003, točka 33) in z dne 26. septembra 2013, Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, [...] točka 41)). Ta presoja vzdrži, čeprav zaradi člena 11(1)(c)(3) Uredbe št. 2200/96 na podlagi statuta tako in tako velja obveznost dobave (med članstvom), ker so se proizvajalci k dobavi zavezali za daljši čas (rok za namensko uporabo, vsaj 10 let) (člen 9 pogodbe).
- 33 Vsakokratna dobava tudi ne bi bila tako imenovana podporna storitev ([...]), ker vsakokratni predmet pogodbe ni podporni material.

- 34 b) Na podlagi nacionalnega prava bi potem vrednost vsake transakcije štela za plačilo za drugo transakcijo (člen 10(2), drugi stavek, UStG); davčna osnova bi (po izravnavi z gotovinskim doplačilom, [...]) znašala 50 % nakupne cene, ki jo je M-eG plačala preddobaviteljem ([...]).
- 35 3. Če naj vendarle ne bi šlo za menjavo z gotovinskim doplačilom, je FG pravilno zavzelo stališče, da na podlagi člena 10(1), tretji stavek, UStG ([...]) plačilo za te dobave niso samo zneski, zaračunani proizvajalcem, ampak tudi plačila iz operativnega sklada ([...]).
- 36 Plačila, ki jih je M-eG prejela iz operativnega sklada, so bila plačila tretje osebe in ne prerazporeditev lastnih finančnih sredstev, ker je operativni sklad na podlagi nacionalnega prava (člen 1(1), točka 5, KStG in člen 2 UStG) kot sklad za posebne namene zavezanec za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb in se lahko zanj tudi na podlagi zakonodaje o DDV šteje, da ima pravno sposobnost ([...]). Gre za namensko premoženje, s katerim M-eG ni mogla prosto razpolagati, ampak se je lahko uporabljalo samo za namene iz člena 15(2) Uredbe št. 2200/96, člena 3 Uredbe št. 609/2001 in člena 5 Uredbe št. 1433/2003. Na podlagi nacionalnega prava to, da so plačila EU za operativni sklad (kot soglasno menijo udeleženci postopka in FG) namenjena financiranju širše javnosti, ne spremeni neposredne povezanosti plačila iz operativnega sklada, ki jo je FG izpeljalo iz pogodbe, sklenjene med M-eG in vsakokratnimi proizvajalci, tako, da ji v reviziji ni mogoče ugovarjati.
- 37 4. Če ne bi bilo mogoče niti pritrditi obstoja menjave z gotovinskim doplačilom niti soglašati s stališčem FG, da je vsakokratno plačilo iz operativnega sklada plačilo tretjih oseb, bi bilo pravilno stališče FA, da so na podlagi nacionalnega prava v obravnavanem sporu nakupne cene M-eG pri preddobaviteljih davčna osnova za dobave M-eG proizvajalcem. Podlaga za to bi bil potem člen 10(5), točka 1, v povezavi z odstavkom 4, prvi stavek, točka 1, UStG.
- 38 a) Plačilo, ki so ga opravili proizvajalci kot povezane osebe, ni tržno plačilo, M-eG pa na transakcijo ni obračunala davka v višini, ki je na trgu običajna ([...]).
- 39 b) Najnižjo davčno osnovo se lahko v obravnavanem sporu v skladu z dosedanjjo sodno prakso BFH uporabi, čeprav je mogoče, da imajo nekateri proizvajalci pravico do polnega odbitka ([...]); pri pogodbenem blagu, ki ga je tožeča stranka dobavila proizvajalcem, so namreč proizvajalci dolžni zato, ker gre za investicijsko blago v smislu člena 15a(1) UStG, popraviti odbitek.

40 **III. Presoja na podlagi prava Unije**

Vendar je združljivost presoje na podlagi nacionalnega prava, predstavljene pod B.II., s pravom Unije v smislu člena 267, tretji odstavek, PDEU vprašljiva z več vidikov.

- 41 1. Če bi Sodišče EU na podlagi obveznosti, prevzete v členu 9 pogodbe, ki časovno presega obveznost iz člena 11(1)(c)(3) Uredbe št. 2200/96, zavzelo

stališče, da gre v okoliščinah, kot so okoliščine postopka v glavni stvari, z vidika prava Unije za menjavo z gotovinskim doplačilom, bi bilo treba, ker pravo Unije ne vsebuje posebnega pravila za določitev davčne osnove pri menjavi, ki bi bilo primerljivo s členom 10(2), drugi stavek, UStG, davčno osnovo določiti na podlagi člena 11(A)(1)(a) Direktive 77/388/EGS (glej sodbi Sodišča EU z dne 3. julija 2001, Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:372, [...] točka 17) in z dne 26. septembra 2013, Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, [...] točka 38)). V skladu s tem členom je davčna osnova vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.

- 42 a) Pri tem bi bilo treba upoštevati obveznost dobave, ki so jo prevzeli proizvajalci, saj so jo prevzeli samo zaradi dobave in je davčna osnova dobave blaga vse, kar dobavitelj v neposredni zvezi s to dobavo prejme kot plačilo, če se lahko to izrazi v denarju in ima subjektivno vrednost (glej sodbo Sodišča EU z dne 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics (C-230/87, EU:C:1988:508, [...] točki 12 in 16)).
- 43 b) To glede na cenejšo dobavo M-eG in obveznost proizvajalcev, da ji dobavljajo pridelano sadje in zelenjavo, velja za obravnavani primer. M-eG je v obravnavanem sporu za dobavo blaga od vsakokratnega proizvajalca prejela gotovinsko doplačilo in zavezo k dobavi; davčna osnova za to bi bila razlika do nakupne cene M-eG (glej sodbo Sodišča EU z dne 2. junija 1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, [...] točka 19)); proizvajalci so se namreč v navedeni pogodbi zavezali k opravljanju dobav v prihodnosti (v zvezi s tem glej sodbi Sodišča EU RCI Europe (EU:C:2009:507, [...] točki 31 in 33) in Serebryannay vek (EU:C:2013:599, [...] točka 41)).
- 44 c) Vendar je na podlagi prava Unije vprašljivo že, ali gre za menjavo z gotovinskim doplačilom, saj zaradi statuta, ki temelji na pravu Unije, za proizvajalce tako in tako velja (krajša) obveznost dobave (glej člen 11(1)(c)(3) Uredbe št. 2200/96).
- 45 d) Poleg tega bi lahko tej presoji nasprotovalo dejstvo, da lahko davčna obveznost za prihodnje dobave sadja in zelenjave nastane šele, ko so znani vsi upoštevni elementi obdavčljivega dogodka, to je prihodnje dobave, kar pomeni, da je natančno opredeljeno zlasti blago (glej sodbi Sodišča EU z dne 21. februarja 2006, BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, [...] točka 48) in z dne 23. decembra 2015, Air France-KLM in drugi (C-250/14 in C-289/14, EU:C:2015:841, [...] točka 39)). Predujmi in predplačila za dobave blaga ali storitev, ki še niso jasno opredeljene, zato ne morejo biti predmet DDV (glej sodbi Sodišča EU z dne 16. decembra 2010, Mac Donald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, [...] točka 31) in z dne 19. decembra 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, [...] točka 28)).
- 46 e) Senat se na podlagi sodb Sodišča EU RCI Europe (EU:C:2009:507, [...]) in Serebryannay vek (EU:C:2013:599, [...]) nagiba k stališču, da je obveznost

dobave sadja in zelenjave, ki še nista natančno opredeljena, kljub temu zadostna; vendar to ni stoodstotno. Iz tega izhaja točka a prvega vprašanja za predhodno odločanje.

- 47 2. Ne glede na to je treba pod točko (b) prvega vprašanja za predhodno odločanje pojasniti, ali je v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, finančna pomoč v smislu člena 15 Uredbe št. 2200/96, ki se iz operativnega sklada izplača organizaciji proizvajalcev, „subvencija tretje osebe, ki je povezana s ceno takšne dobave“.
- 48 a) Cilj tega, da člen 11(A)(1)(a) Direktive 77/388/EGS v primerih, na katere se nanaša, določa, da se v davčno osnovo za DDV všttevajo tudi subvencije, dodeljene davčnim zavezancem in povezane s ceno dobave, je kot predmet DDV zajeti celotno vrednost blaga oziroma opravljene storitve in tako preprečiti, da bi izplačilo pomoči povzročilo zmanjšanje davčnega donosa (glej sodbo Sodišča EU z dne 15. julija 2004, Komisija/Nemčija (C-144/02, EU:C:2004:444, [...] točka 26)). Določba se nanaša na položaje, v katerih so trije udeleženci: oseba (javna ustanova), ki dodeli subvencijo, gospodarski subjekt, ki prejme subvencijo, in kupec blaga, ki ga dobavi gospodarski subjekt, ki je prejel subvencijo (glej sodbo Sodišča EU z dne 13. junija 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, EU:C:2002:369, [...] točka 23)). Zajete so samo subvencije, ki so celotno ali delno plačilo za dobavo blaga ali storitev in jih je prodajalcu ali izvajalcu storitev plačala tretja oseba (sodba Sodišča EU z dne 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, [...])). Vse druge subvencije niso zajete s to določbo in „na podlagi člena 11(A)(1)(a) niso predmet DDV“ (glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Geelhoeda z dne 27. novembra 2003 (C-381/01, C-495/01, C-144/02 in C-463/02, EU:C:2003:642, točka 46)).
- 49 b) Senat meni, da na podlagi prava Unije ni jasno že, kdo je v okoliščinah, kot so okoliščine postopka v glavni stvari, „tretja oseba“ v smislu člena 11(A)(1)(a) Direktive 77/388/EGS.
- 50 aa) Na podlagi nacionalnega prava je to, kot je bilo pojasnjeno (B.II.3.), operativni sklad, ki je lahko nosilec davčnih pravic in obveznosti.
- 51 bb) Ali pa to velja tudi na podlagi prava Unije, na podlagi Uredbe št. 2200/96, Uredbe št. 609/2001 in Uredbe št. 1433/2003, ni mogoče jasno odgovoriti. Namen skupnega financiranja preko operativnega sklada je, da se zlasti organizacijam proizvajalcev naloži predvsem večjo odgovornost za njihove finančne odločitve in da se dodeljena javna sredstva uporablja za pripravo na bodoče zahteve (uvodna izjava 10 Uredbe št. 2200/96). Operativni sklad med drugim zagotavlja pravilno uporabo sredstev Skupnosti (glej uvodno izjavo 4 Uredbe št. 609/2001 in uvodno izjavo 5 Uredbe št. 1433/2003). Zato bi bile lahko pri preizkusu, ali gre za „subvencijo, ki je povezana s ceno dobave“, „tretje osebe“ pristojni organi (ali kar EU), ki z odločbo dodeljujejo finančne pomoči.

- 52 c) Zato na podlagi prava Unije ni povsem gotovo tudi, ali so finančne pomoči „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave“.
- 53 aa) V skladu s sodno prakso Sodišča EU morajo biti za obstoj neposredne zveze med dobavo in subvencijo izpolnjeni ti pogoji:
- Tretja oseba mora subvencijo izplačati prav za dobavo točno določenega blaga (glej sodbi Sodišča EU Office des produits wallons (EU:C:2001:629, [...]) točke 10, 12 in 18) in Komisija/Nemčija (EU:C:2004:444, [...]) točki 28 in 31));
 - Kupci blaga morajo imeti dobiček od subvencije, dodeljene njenemu upravičencu. Nujno je, da je cena, ki jo mora plačati kupec, določena tako, da sorazmerno zmanjša subvencijo, dodeljeno prodajalcu blaga. Dejstvo, da je subvencija izplačana prodajalcu, mora temu objektivno omogočiti, da proda blago oziroma opravi storitev po ceni, nižji od cene, ki bi jo lahko postavil brez prejete pomoči (glej sodbi Sodišča EU Office des produits wallons (EU:C:2001:629, [...]) točka 14) in Komisija/Nemčija (EU:C:2004:444, [...]) točka 29));
 - Cena blaga mora biti načeloma določena najpozneje v trenutku, ko nastopi obdavčljivo dejstvo (sodbi Sodišča EU Office des produits wallons (EU:C:2001:629, [...]) točka 17) in Komisija/Nemčija (EU:C:2004:444, [...]) točka 30));
 - Zaveza izplačila subvencije, ki jo je sprejel tisti, ki jo dodeli, mora biti povezana s pravico do izplačila, priznано upravičencu, ko ta opravi obdavčljivo dobavo oziroma storitev (sodbi Sodišča EU Office des produits wallons (EU:C:2001:629, [...]) točka 13) in Komisija/Nemčija (EU:C:2004:444, [...]) točka 28)).
- 54 bb) FG je zavzelo stališče, da so ti pogoji izpolnjeni, in v obravnavanem sporu glede tega odločilo, da cilj financiranja, ki se mu sledi s sredstvi iz operativnega sklada, ne nasprotuje vštevanju teh sredstev v davčno osnovo.
- 55 cc) Senat se nagiba k stališču, da je treba presojo FG, za katero so nacionalna sodišča tudi pristojna (glej sodbo Sodišča EU Office des produits wallons (EU:C:2001:629, [...]) točki 14 in 18), šteti za združljivo s členom 11(A)(1)(a) Direktive 77/388/EGS:
- Subvencija je bila izplačana prav za dobavo točno določenega blaga kot naložba v posamezna kmetijska gospodarstva (člen 8(2)(o) Uredbe št. 609/2001 in člen 8(2) v povezavi s Prilogo I, točka 17, Uredbe št. 1433/2003) (člen 3 pogodbe), zaradi česar je treba za dodelitev finančne pomoči na podlagi členov 9 in naslednjih in 11 Uredbe št. 609/2001 ter členov 17 in naslednjih in 18(2) Uredbe št. 1433/2003 med drugim predložiti dokazila o izdatkih, nastalih v zvezi z operativnim programom, in finančnih prispevkih članov (člen 15(1)(2) Uredbe št. 2200/96, člen 3 Uredbe št. 609/2001 in člen 6 Uredbe št. 1433/2003);

- Proizvajalci so imeli kot kupci blaga dobiček od subvencije, dodeljene njenemu upravičencu, saj je dejstvo, da je bila subvencija izplačana M-eG, tej objektivno omogočila, da je prodala blago po ceni, nižji od cene, ki bi jo morala postaviti brez prejete pomoči;
 - Cena blaga je bila načeloma določena najpozneje v trenutku, ko je nastopilo obdavčljivo dejstvo (člen 3 pogodbe, člen 9 in naslednji Uredbe št. 609/2001 ter člen 17 in naslednji Uredbe št. 1433/2003);
 - Zaveza izplačila subvencije, ki jo je prejel tisti, ki jo je dodelil, je bila povezana s pravico do izplačila, priznано M-eG, ko ta opravi dobavo (člen 3 pogodbe, člen 9 in naslednji Uredbe št. 609/2001 ter člen 17 in naslednji Uredbe št. 1433/2003).
- 56 dd) Vendar ta ocena na podlagi prava Unije ni gotova, iz tega izhaja točka (b) prvega vprašanja za predhodno odločanje.
- 57 Senat meni, da je razlog za dvom v združljivost te ocene s pravom Unije, da je Sodišče EU s sodbo z dne 15. julija 2004, Komisija/Italija (C-381/01, EU:C:2004:441, [...]), sodbo Komisija/Finska (C-495/01, EU:C:2004:442), sodbo Komisija/Nemčija (EU:C:2004:444, UR 2004, 625) in sodbo Komisija/Švedska (C-463/02, EU:C:2004:455) razsodilo, da pomoči za posušeno krmo, ki se izplačujejo na podlagi Uredbe Sveta št. 603/95/ES z dne 21. februarja 1995 o skupni ureditvi trga za posušeno krmo, niso „subvencije, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“. To stališče je med drugim obrazložilo s tem, da
- se ne zdi, da bi bila ureditev pomoči ureditev spodbujanja potrošnje, ki bi bila usmerjena k temu, da bi tretje spodbujala k nakupu posušene krme, zato ker bi bila cena zaradi prejete pomoči nižja od cene na svetovnem trgu. Njen namen naj bi bil, da se tretjim omogoči preskrba znotraj Skupnosti po ceni, ki je primerljiva s cenovnim tečajem na svetovnem trgu in ki jo tretji v vsakem primeru plača za preskrbo zunaj Skupnosti, če je ob odsotnosti pomoči ponudba znotraj Skupnosti nezadostna ali pa je sploh ni (sodba Sodišča EU Komisija/Nemčija, EU:C:2004:444, [...] točka 38);
 - predelovalno podjetje tako ne more prosto razpolagati s prejeto pomočjo. Njegova vloga naj bi bila zgolj vloga posrednika med dajalcem pomoči in pridelovalcem krme (sodba Sodišča EU Komisija/Nemčija (EU:C:2004:444, [...] točka 45).
- 58 ee) Te navedbe se sicer nanašajo na drugačno dejansko stanje, vendar bi bile lahko kljub temu pomembne za obravnavani spor; namen finančnih pomoči v smislu člena 15(1) Uredbe št. 2200/96, ki se dodeljujejo v okviru operativnih programov, namreč ni spodbujanje proizvajalcev k potrošnji investicijskega blaga, ampak so njihovi nameni določeni v členih 11(1)(b) in 15(4) Uredbe št. 2200/96. Zlasti znižujejo stroške pridelave, ki jih imajo pridelovalci sadja in zelenjave. Operativni sklad je zgolj posrednik, ki med drugim nadzira, kako pristojni organi uporabljajo sredstva. Zato je treba na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU Sodišču EU

nujno predložiti vprašanja za predhodno odločanje o razlagi Direktive 77/388/EGS ter Uredbe št. 2200/96, Uredbe št. 609/2001 in Uredbe št. 1433/2003.

- 59 3. Če Sodišče EU meni, da so v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, v primeru odobritve finančnih pomoči davčna osnova samo zneski, ki jih plača proizvajalec, se postavlja naslednje vprašanje, ali je uporaba najnižje davčne osnove iz člena 10(5) UStG v nasprotju s pravom Unije.
- 60 a) Ta določba je nacionalni posebni ukrep za odstopanje v smislu člena 27(1) Direktive 77/388/EGS ([...]) in se lahko uporablja samo, če je to nujno potrebno za preprečevanje zlorab in davčnih zatajitev (sodba Sodišča EU z dne 29. maja 1997 v zadevi Skripalle (C-63/95, EU:C:1997:263, [...] točki 22 in 23 ter 25 in 26; [...])).
- 61 b) Načeloma pri pravnih poslih, ki jih sklenejo povezane osebe, obstaja nevarnost davčne zatajitve ali izogibanja plačilu davkov, ki dopušča uporabo najnižje davčne osnove. V obravnavanem primeru plačilo, ki ga morajo plačati proizvajalci, ni tržno plačilo, tako da bi se prihodki od DDV (in s tem tudi lastna sredstva EU iz DDV) zmanjšali, če subvencija ne bi bila del davčne osnove, ampak bi bila davčna osnova samo prodajna cena, znižana za subvencijo.
- 62 c) Nevarnosti zlorabe prava ali davčne zatajitve pa ni, če objektivne okoliščine kažejo, da je davčni zavezanec ravnal pravilno (glej sodbo Sodišča EU v zadevi Skripalle (EU:C:1997:263, [...] točka 26)).
- 63 d) Zato bi bila lahko uporaba najnižje davčne osnove iz člena 10(5), točka 1, UStG nedopustna, če se dobava opravi po nižji ceni, ker dobavitelj za to prejme finančno pomoč EU. Iz tega izhaja drugo vprašanje za predhodno odločanje.
- 64 4. Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem za predhodno odločanje sprašuje, ali je dopustno uporabiti najnižjo davčno osnovo, čeprav ima prejemnik storitve pravico do polnega odbitka, če gre za dobavo investicijskega blaga po nižji ceni, ki je predmet popravka odbitkov (člen 20 Direktive 77/388/EGS).
- 65 a) BFH glede tega sicer načeloma prenaša sodno prakso v zvezi s členom 80 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, v skladu s katero se najnižja davčna osnova pri dobavah, ki se opravijo za podjetje, ki ima pravico do polnega odbitka, ne uporablja (glej sodbo Sodišča EU z dne 26. aprila 2012, Balkan and Sea Properties in Proadinvest (C-621/10 in C-129/11, EU:C:2012:248, [...])), tudi na nacionalni posebni ukrep iz člena 10(5) UStG ([...]), ki temelji na členu 27(1) Direktive 77/388/EGS.
- 66 b) Vendar je sedanje stališče BFH, da je dopustno uporabiti člen 10(5) UStG tudi pri dobavah, ki se opravijo za prejemnika storitve, ki ima pravico do polnega odbitka, če je odbitek, ki ga uveljavi prejemnik storitve, predmet popravka vstopnega davka v smislu člena 15a UStG ([...]). Meni, da v zvezi s tem obstaja nevarnost zlorab in davčnih zatajitev ([...]). Če bi v obravnavanem sporu na

primer proizvajalec, pri katerem se davčna obveznost določa v sistemu redne obdavčitve in ki ima pravico do polnega odbitka, potem ko je kupil pogodbeno blago, iz sistema redne obdavčitve prestopil v sistem pavšalne obdavčitve (člen 24 UStG in člen 25 Direktive 77/388/EGS), bi to na podlagi člena 15a(7) UStG privedlo do popravka vstopnega davka ([...]), ki bi se nato izvedel na podlagi zneska vstopnega davka, ki temelji na nižji davčni osnovi zaradi cenejših dobav. V tem BFH vidi nevarnost za izogibanje davkom.

- 67 c) Na podlagi prava Unije je vprašljivo, ali je to stališče skladno s sodbo Sodišča EU v zadevi *Balkan and Sea Properties in Proadinvest* (EU:C:2012:248, [...]), ki ne vsebuje take omejitve.
- 68 5. Vsa vprašanja za predhodno odločanje so zaradi med seboj neodvisnih obrazložitev pomembna za odločitve.
- 69 6. Pravna podlaga za predložitev Sodišču EU je člen 267, tretji odstavek, PDEU.
[...]