

Sprawa C-573/18

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

13 września 2018 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

13 czerwca 2018 r.

Strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną:

C GmbH & Co. KG

Strona pozwana i druga strona postępowania rewizyjnego:

Finanzamt Z

[...]

BUNDESFINANZHOF

Sygnatura akt XI R 6/17

POSTANOWIENIE

w sporze

C GmbH & Co. KG,

Strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną,

[...]

przeciwko

Finanzamt Z,

strona pozwana i druga strona postępowania rewizyjnego,

w przedmiocie podatku obrotowego za 2005 r. i 2006 r .

Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy, XI izba)

[...]

w dniu 13 czerwca 2018 r. postanowił:

I. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostają przedłożone następujące pytania w celu wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym: **[Or. 2]**

1. Czy w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których organizacja producentów w rozumieniu art. 11 ust. 1 i art. 15 rozporządzenia Rady (WE) nr 2200/96 z dnia 28 października 1996 r. w sprawie wspólnej organizacji rynku owoców i warzyw (zwanego dalej „rozporządzeniem nr 2200/96”) dokonuje dostawy towarów na rzecz zrzeszonych w niej producentów i otrzymuje od nich w zamian za to płatność nie pokrywającą ceny nabycia,

a) należy przyjąć występowanie zamiany z obowiązkiem dopłaty, ponieważ producenci w zamian za transakcję zobowiązali się umownie wobec organizacji producentów do dokonywania przez okres związania celem projektu dostaw owoców i warzyw, w ten sposób, że podstawą opodatkowania takiej transakcji jest cena nabycia dóbr inwestycyjnych uiszczona przez organizację producentów na rzecz poddostawców?

b) kwota, która faktycznie wypłacana jest z funduszu operacyjnego dla celów transakcji, jest w pełnej wysokości „subwencją związaną bezpośrednio z ceną takich dostaw [transakcji]” w rozumieniu art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (zwaną dalej „dyrektywą 77/388/EWG”), w ten sposób, że podstawa opodatkowania obejmuje również pomoc finansową w rozumieniu art. 15 rozporządzenia nr 2200/96, która została przyznana przez właściwe władze na rzecz funduszu operacyjnego w związku z danym programem operacyjnym?

2. Jeżeli zgodnie z odpowiedzią na pytanie pierwsze podstawę opodatkowania stanowią mają jedynie płatności dokonane przez producentów, a nie zobowiązanie do dostaw i pomoc finansowa: Czy w okolicznościach przywołanych w pierwszym pytaniu prejudycjalnym art. 11 część A ust. 1 lit. a) dyrektywy 77/388/EWG sprzeciwia się krajowemu środkowi specjalnemu opartemu na art. 27 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, takiemu jak § 10 ust. 5 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym), zgodnie z którym podstawą opodatkowania dostaw na rzecz producentów jest cena nabycia dóbr inwestycyjnych uiszczona przez organizację producentów na rzecz poddostawców, ponieważ producenci są podmiotami powiązаныmi?

3. W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie: Czy jest tak również wówczas, gdy producentom przysługuje prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego w towarach i usługach, ponieważ dobra inwestycyjne podlegają korekcie odliczeń (art. 20 dyrektywy 77/388/EWG)? [Or. 3]

II. Postępowanie rewizyjne zostaje zawieszono do momentu wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia kończącego postępowanie.

U z a s a d n i e

A.

- 1 1 Strona skarżąca oraz strona wnosząca skargę rewizyjną (zwana dalej „skarżącą”) jest spółką komandytową, w której komandytariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. W spornych latach podatkowych (2005 i 2006) współniczką tej spółki była m.in. C-eG [zarejestrowana spółdzielnia], skarżąca w postępowaniu o sygn.. akt XI R.5/17 wzgl. jej poprzedniczka prawna.
- 2 Skarżąca w spornych latach podatkowych działała jako hurtownik na rynku owoców i warzyw wprowadzając na rynek produkty wytworzone i dostarczone jej przez zrzeszonych w niej producentów. Skarżąca była również uznaną organizacją producentów w rozumieniu rozporządzenia nr 2200/96.
- 3 3 Zgodnie z art. 15 rozporządzenia nr 2200/96 tego rodzaju organizacje mogą utworzyć tak zwany fundusz operacyjny. Fundusz ten jest majątkiem celowym prawa prywatnego w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 5 Körperschaftsteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „KStG”) i zasilany jest po połowie z wkładów producentów będących członkami danej organizacji producentów oraz z pomocy finansowej w rozumieniu art. 15 ust. 1 rozporządzenia nr 2200/96 (pomoc finansowa).
- 4 Ze środków pochodzących z funduszu operacyjnego można finansować tak zwane programy operacyjne, które muszą zostać przedstawione właściwym władzom krajowym i zostać przez nie zatwierdzone [art. 15 ust. 2 lit. b), art. 16 ust. 1 rozporządzenia nr 2200/96]. Treść programu operacyjnego mogą stanowić m.in. inwestycje w gospodarstwach indywidualnych członków organizacji producentów [por. art. 8 ust. 2 w związku z załącznikiem I pkt 17 rozporządzenia Komisji (WE) nr 1433/2003 z dnia 11 sierpnia 2003 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania rozporządzenia Rady (WE) nr 2200/96 w odniesieniu do funduszy operacyjnych, programów operacyjnych i pomocy finansowej (zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1433/2003”)].
- 5 W spornych latach podatkowych w gospodarstwach indywidualnych przeprowadzono odpowiednie inwestycje. W tym celu skarżąca zawarła z różnymi producentami tzw. umowy dotyczące projektów (zwane dalej „umową”). Mają one, we fragmentach, następujące brzmienie (por. np. umowę dotyczącą projektu z X z dnia 4 lutego 2005 r.):

6 **„1. Projekt**

Przedmiotem umowy jest projekt [...] jako część programu operacyjnego ... [skarżącej] w rozumieniu art. 15 rozporządzenia (WE) nr 2200/96 w zw. z rozporządzeniem (WE) nr 1433/2003.

7 **2. Wykonanie**

[...]

8 **3. Współwłasność i zarządzanie**

3.1 [...]

3.2 Strony umowy są zgodne co do tego, że na przedmiotach objętych projektem powstaje współwłasność w częściach równych obu stron umowy [...]. ...

9 **4. Finansowanie**

4.1 Kwota inwestycji wynosi tymczasowo ... **[Or. 5]**

4.2 Zasoby konieczne do realizacji środka zostaną uruchomione

a) w wysokości 50 % w drodze dopłaty na rzecz producenta odpowiednio do jego udziału we współwłasności

b) w wysokości 50 % poprzez fundusz operacyjny organizacji producentów, z tego

aa) w połowie ze środków dotacji finansowych i

bb) w pozostałej połowie ze specjalnej składki producentów na fundusz operacyjny. ...

4.4 Przyznana przez organ finansujący pomoc finansowa w rozumieniu pkt 4.2.b) aa) będzie finansowana wstępnie z funduszu operacyjnego.

4.5 Wkład finansowy producentów zgodnie z ppkt 4.2.b) bb) będzie pobierany jako specjalna składka na fundusz operacyjny w wysokości 1,75 % przychodów ze sprzedaży. ...

10 **6. Związanie celem, prawo do dostarczenia i obowiązek udostępnienia**

6.1 W odniesieniu do związania celem oraz do terminu związania: budowle i instalacje budowlane oddaje się do użytku przez okres 12 lat na cel objęty wsparciem. [...]

6.2 Przez okres związania celem projektu korzystanie z przedmiotu projektu ograniczone jest do celu objętego wsparciem i dla wspólnego użytku stron umowy. ...

6.3 Producent w okresie związania celem projektu ma obowiązek ..., dostarczenia [skarżące], na podstawie umowy dostawy, całej swojej produkcji celem wprowadzenia na rynek.

6.4 Na żądanie ... [skarżące] część produkcji objętej wsparciem na podstawie niniejszej umowy będzie w każdej chwili oddana dyspozycji organizacji producentów dla celów dostawy. [...] ...

11 9. Przeniesienie własności

9.1 Po upływie terminu związania celem projektu [skarżąca] przeniesie na producenta, bez obowiązku świadczenia wzajemnego, swój udział we współwłasności. [Skarżąca] wychodzi przy tym z założenia, że producent również po upływie terminu związania celem nadal będzie współdziałał ze skarżącą nad realizacją celu organizacji rynku owoców i warzyw. ...”

12 [...] [**Or. 6**]

13 Zamówienia danego przedmiotu umowy dokonywała każdorazowo skarżąca; to jej dostawcy przedmiotów umowy (poddostawcy) wystawiali faktury.

14 Skarżąca w przeważającej liczbie przypadków obciążała producenta kwotą w wysokości 75% ponoszonych przez siebie kosztów nabycia netto powiększonych o podatek obrotowy. Pozostałe 25% kosztów nabycia było pokrywane z pomocy finansowej.

15 W 2006 r. miało miejsce wprowadzenie częściowe finansowanie także wyłącznie z funduszu zakładowego. Skarżąca obciążała wówczas danych producentów jedynie 50 % ponoszonych przez siebie kosztów nabycia netto powiększonych o podatek obrotowy. Pozostałe 50% kosztów nabycia było pokrywane z dotacji.

16 W swoich zeznaniach podatku obrotowego za rok 2005 sporządzonych dnia 8 marca 2007 r. i za rok 2006 sporządzonych dnia 9 listopada 2007 r. skarżąca dokonała w pełnym zakresie odliczenia podatku naliczonego w fakturach wystawionych przez poddostawców i opodatkowała VAT (jedynie) kwoty ujawnione na fakturach wystawionych producentom.

17 Po przeprowadzeniu zewnętrznej kontroli podatkowej u skarżącej, strona przeciwna i druga strona postępowania rewizyjnego (FA) stanęła w [**Or. 7**] odnoszących się do spornych lat decyzjach korygujących wysokość podatku obrotowego z dnia 4 lutego 2013 r. na stanowisku, że skarżąca każdorazowo przeniosła prawo do rozporządzania co do całego przedmiotu umowy – a nie tylko w odniesieniu do połowy udziału w nim – na danego producenta, a tym samym dokonała dostawy, gdyż dostawa przedmiotu następuje bezpośrednio na rzecz

producenta i to on rozpoczyna jego eksploatację. Wprawdzie pomoc finansowa na rzecz funduszu operacyjnego nie stanowi podlegającej opodatkowaniu („prawdziwej”) dotacji. Ponieważ w wypadku producentów chodzi o członków spółdzielni C-eG, należy jednak odnieść się do dokonywanych przez skarżącą transakcji objętych podatkiem należnym na rzecz poszczególnych producentów stanowi jednak minimalną podstawę opodatkowania z § 10 ust. 5 pkt 1 w związku z ust. 4 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”). Ceną nabycia dla skarżącej są kwoty (netto) zapłacone na rzecz poddostawców. Środek odwoławczy wniesiony od tej decyzji nie został uwzględniony (decyzja w sprawie sprzeciwu z dnia 14 maja 2013 r.).

- 18 Finanzgericht (sąd finansowy, zwany dalej „FG”) oddalił skargę. Uznał on, że FA ostatecznie prawidłowo przyjął, iż podstawa opodatkowania w odniesieniu do dostaw na rzecz danych producentów w ramach programów operacyjnych obejmuje nie tylko wynagrodzenie płacone przez producentów. Nie wynika to jednak z § 10 ust. 5 pkt 1 w związku z ust. 4 UStG (minimalna podstawa opodatkowania), lecz z § 10 ust. 1 zdanie trzecie UStG; płatności z funduszu operacyjnego stanowią wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią.
- 19 W ramach skargi rewizyjnej strona skarżąca podnosi naruszenie prawa materialnego. Wskazała ona, że wypłacone na rzecz skarżącej przez Unię Europejską (UE) dotacje służyły zgodnie z rozporządzeniem nr 2200/96 i rozporządzeniem nr 1433/2003 celom polityki strukturalnej i ochrony środowiska. Także inwestycje w gospodarstwach indywidualnych były częścią „krajowej strategii na rzecz zrównoważonych programów operacyjnych organizacji producentów owoców i warzyw”
- 20 Skarżąca wnosi o uchylenie orzeczenia poprzedniej instancji oraz stwierdzenie nieważności decyzji w sprawie sprzeciwu z dnia 14 maja 2013 r. oraz o zmianę decyzji podatkowych za lata 2006 i 2007 z dnia 4 lutego 2013 r. w ten sposób, aby określić wymiar podatku obrotowego w niższej wysokości: za rok 2005 o 10 745,37 EUR, a za rok 2006 o 140 737,40 EUR.
- 21 FA wnosi o oddalenie skargi rewizyjnej jako bezzasadnej.
- 22 Broni on zaskarżonego orzeczenia poprzedniej instancji.

B.

- 23 Sąd odsyłający zawiesza postępowanie na podstawie §§ 74, 121 Finanzgerichtsordnung (regulaminu postępowania przed sądami finansowymi, zwanego dalej „FGO”) i zgodnie z art. 267 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zwanego dalej „TFUE”) kieruje do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem”) pytania prejudycjalne sformułowane w sentencji postanowienia.
- 24 **I. Właściwe przepisy prawne**

25 1. Prawo krajowe

Właściwe przepisy prawa krajowego brzmią następująco:

26 „§ 1 UStG Transakcje podlegające opodatkowaniu

1) Podatkowi obrotowemu podlegają następujące transakcje:

1. dostawy i inne świadczenia dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa. [...]. ...

27 § 3 UStG Dostawy, inne świadczenia

(1) Dostawami dokonywanymi przez przedsiębiorcę są transakcje, poprzez które przedsiębiorca albo umocowana przez niego osoba trzecia przyznaje nabywcy lub umocowanej przez niego osobie trzeciej prawo do rozporządzania towarem we własnym imieniu (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem).

[...]

12) Zamiana ma miejsce w przypadku, gdy wynagrodzenie za dostawę stanowi dostawę. Transakcja zbliżona do zamiany ma miejsce w przypadku, gdy wynagrodzenie za inne świadczenie stanowi dostawę lub inne świadczenie.

28 § 10 UStG Podstawa opodatkowania w przypadku dostaw, innych świadczeń oraz nabycia wewnątrzspółnotowego

1) W przypadku dostaw i innych świadczeń (§ 1 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze) [...] wartość transakcji ustala się na podstawie wynagrodzenia. Wynagrodzenie obejmuje wszelkie nakłady odbiorcy świadczenia konieczne do uzyskania tego świadczenia, jednakże po odliczeniu podatku obrotowego. Wynagrodzenie obejmuje również to, co osoba inna niż odbiorca świadczenia przekazuje przedsiębiorcy w zamian za świadczenie. [...]

2) [...] W przypadku zamiany (§ 3 ust. 12 zdanie pierwsze), transakcji zbliżonych do zamiany (§ 3 ust. 12 zdanie drugie) i [...] wartość każdej transakcji stanowi wynagrodzenie za drugą transakcją. Podatek obrotowy nie jest składnikiem wynagrodzenia.

[...]

4) Wartość transakcji ustala się

1. w przypadku przemieszczenia towarów w rozumieniu § 1a ust. 2 i § 3 ust. 1a oraz w przypadku dostaw w rozumieniu § 3 ust. 1a – na podstawie ceny nabycia towarów lub towarów podobnych, powiększonej o koszty dodatkowe, lub w braku ceny nabycia – na podstawie kosztów wytworzenia, każdorazowo w chwili dokonania [transakcji];

2. [...]

3. [...]

Podatek obrotowy nie jest składnikiem podstawy opodatkowania.

5) Ustęp 4 stosuje się odpowiednio do

1. dostaw i innych świadczeń, których osoby prawne i zrzeczenia osób w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1–5 KStG, zrzeczenia osób nieposiadające zdolności prawnej oraz wspólnoty dokonują w ramach działalności swojego przedsiębiorstwa na rzecz swoich udziałowców, wspólników, członków, uczestników lub podmiotów powiązanych oraz których indywidualni przedsiębiorcy dokonują na rzecz swoich [Or. 9] podmiotów powiązanych;

2. [...]

jeżeli podstawa opodatkowania zgodnie z ust. 4 przewyższa wynagrodzenie na podstawie ust. 1. [...]” [Or. 10]

29 „§ 1 KStG Nieograniczony obowiązek podatkowy

1) Nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych podlegają następujące osoby prawne, zrzeczenia osób i masy majątkowe posiadające zarząd lub siedzibę na terytorium kraju:

[...]

5. stowarzyszenia nieposiadające zdolności prawnej, zakłady, fundacje i inny majątek celowy prawa prywatnego; [...]”

30 2. Prawo Unii

Właściwymi dla niniejszego sporu przepisami prawa Unii są art. 2, 11 i 27 ust. 1 (w spornych latach jeszcze obowiązującej) dyrektywy 77/388/EWG, w odniesieniu do transakcji od dnia 13 sierpnia 2006 w brzmieniu dyrektywy Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa (zwana dalej „dyrektywą 2006/69/WE”) oraz rozporządzenie nr 2200/96 i rozporządzenie nr 1433/2003.

31 II. Ocena według prawa krajowego

Przy analizie ograniczającej się do przepisów prawa krajowego, skargę należy oddalić z kilku (niezależnych od siebie) powodów.

- 32 1. Strony i FG słusznie wychodzą jednomyślnie z założenia, że skarżąca dokonała dostawy poszczególnych przedmiotów umowy na rzecz poszczególnych dostawców już w spornych latach (a nie tylko przeniosła na nich połowę udziału we współwłasności) (por. w tym zakresie [...] wyrok Trybunału z dnia 4 października 2017 r., Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, [...] pkt 33 i 34). **[Or. 11]** Dostaw tych dokonano, co jest bezsporne, między stronami za wynagrodzeniem ([...]).
- 33 2. Niemniej strony i FG pominęli okoliczność, że w zamian za dostawę producenci, poza obowiązkiem opłacenia swojego udziału zaciągnęli w pkt 6.3 umowy zobowiązanie do dostarczania na rzecz skarżącej owoców i warzyw przez okres inwestycyjny. Dla uniknięcia powtórzeń Bundesfinanzhof odsyła do swojego wniosku prejudycjalnego z tego samego dnia o sygnaturze akt XI R 5/17.
- 34 3. Nawet jeżeli nie mamy do czynienia z zamianą z obowiązkiem dopłaty, to FG prawidłowo przyjął, że zgodnie z § 10 ust. 1 zdanie trzecie UStG ([...]) na wynagrodzenie z tytułu tych dostaw składają się nie tylko kwoty, którymi zostali obciążeni producenci, lecz również płatności z funduszu operacyjnego ([...]). Dla uniknięcia powtórzeń Bundesfinanzhof odsyła do swojego wniosku prejudycjalnego z tego samego dnia o sygnaturze akt XI R 5/17.
- 35 4. Jeśli nie można byłoby stwierdzić ani występowania zamiany z obowiązkiem dopłaty, ani też podzielić stanowiska FG, że płatności funduszu operacyjnego stanowią każdorazowo wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią, prawidłowe byłoby stanowisko FA, iż zgodnie z prawem krajowym w spornej sprawie **[Or. 12]** płacone przez skarżącą ceny nabycia poddostawców stanowią podstawę opodatkowania dostaw dokonywanych przez skarżącą na rzecz producentów. Wynikałoby to wówczas – jak słusznie przyjął FA – z § 10 ust. 5 pkt 1 w związku z ust. 4 zdanie pierwsze pkt 1 UStG. Dla uniknięcia powtórzeń Bundesfinanzhof odsyła do swojego wniosku prejudycjalnego z tego samego dnia o sygnaturze akt XI R 5/17.

36 **III. Ocena według prawa Unii**

Zgodność z prawem Unii przedstawionej powyżej w pkt B.II. oceny opartej na prawie krajowym jest jednak w kilku aspektach wątpliwa w rozumieniu art. 267 ust. 3 TFUE.

- 37 1. Jeżeli Trybunał w związku z przyjętym w pkt 6.3 umowy zobowiązaniem, które wykracza pod względem czasowym poza zobowiązanie wynikające z art. 11 ust. 1 lit. c) pkt 3 rozporządzenia nr 2200/96, dojdzie do wniosku, że w okolicznościach takich, jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym mamy do czynienia z perspektywy prawa Unii z zamianą z obowiązkiem dopłaty, to – jako że prawo Unii nie zawiera porównywalnej z § 10 ust. 2 zdanie drugie UStG regulacji szczególnej dotyczącej podstawy opodatkowania w przypadku zamiany – podstawę opodatkowania należałoby określić zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. a) dyrektywy 77/388/EWG (zob. wyroki Trybunału: z dnia 3 lipca 2001 r.,

Bertelsmann C-380/99, EU:C:2001:372, [...] pkt 17; Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [...] pkt 38). Zgodnie z tym przepisem podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca otrzymuje lub powinien otrzymać od nabywcy lub odbiorcy usługi lub osoby trzeciej z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich [transakcji]. **[Or. 13]**

- 38 a) Należałoby przy tym uwzględnić zaciągnięte przez producentów zobowiązanie do dokonywania dostaw, gdyż producenci zaciągnęli je wyłącznie ze względu na dostawę, zaś podstawą opodatkowania w odniesieniu do dostaw towarów jest wszystko to, co dostawca otrzymuje w bezpośrednim związku z dostawą jako świadczenie wzajemne, jeżeli może to być wyrażone w pieniądzu i przedstawia subiektywną wartość (zob. wyrok Trybunału z dnia 23 listopada 1988 r., Naturally Yours Cosmetics, C-230/87, EU:C:1988:508, [...] pkt 12 i 16).
- 39 b) Ma to miejsce w niniejszej sprawie w odniesieniu do dostawy skarżącej za obniżoną cenę oraz zobowiązania producenta do dostaw wytworzonych przez siebie owoców i warzyw na rzecz skarżącej. W niniejszej sprawie skarżąca otrzymywała od poszczególnych producentów w zamian za dostawę towarów dopłatę oraz zobowiązanie do dostaw. Podstawą opodatkowania byłyby tu więc różnica względem cen nabycia zapłaconych przez skarżąca (zob. wyrok Trybunału z dnia 2 czerwca 1994 r., Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, [...] pkt 19), gdyż w przywołanej umowie producenci zobowiązywali się do tego, aby dokonywać dostaw w przyszłości (w odniesieniu do tej kwestii zob. wyroki Trybunału: RCI Europe, EU:C:2009:507, [...] pkt 31 i 33; Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [...] pkt 41).
- 40 c) Niemniej w świetle prawa Unii samo już występowanie [Or. 15] zamiany z obowiązkiem dopłaty jest wątpliwe, gdyż i tak istnieje (krótsze) zobowiązanie producentów do dokonywania dostaw na podstawie statutu opartego na prawie Unii [zob. art. 11 ust. 1 lit. c) pkt 3 rozporządzenia nr 2200/96].
- 41 d) Ponadto na przeszkodzie w przyjęciu takiej oceny mogłoby stać to, że **[Or. 14]** obowiązek podatkowy z tytułu przyszłych dostaw owoców i warzyw może powstać dopiero wtedy, gdy wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, to znaczy przyszłej dostawy, a więc w szczególności dostarczane towary, muszą być już precyzyjnie określone. Dla uniknięcia powtórzeń Bundesfinanzhof odsyła do swojego wniosku prejudycjalnego z tego samego dnia o sygnaturze akt XI R 5/17.
- 42 2. Niezależnie od powyższego w ramach lit. b) pierwszego pytania prejudycjalnego należy wyjaśnić, czy w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym pomoc finansowa w rozumieniu art. 15 [Or. 16] rozporządzenia nr 2200/96 w związku z dostawą wypłacana na rzecz organizacji producentów z funduszu operacyjnego stanowi „subwencję związaną bezpośrednio z ceną dostawy” udzieloną przez „osobę trzecią”. Dla uniknięcia

powtórzeń Bundesfinanzhof odsyła do swojego wniosku prejudycjalnego z tego samego dnia o sygnaturze akt XI R 5/17.

- 43 3. Na wypadek gdyby zgodnie ze stanowiskiem Trybunału w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym w przypadku przyznania pomocy finansowej podstawę opodatkowania tworzą wyłącznie kwoty płacone przez producenta, nadal istniała wątpliwość odnośnie do tego, czy prawo Unii nie sprzeciwia się zastosowaniu minimalnej podstawy opodatkowania określonej w § 10 ust. 5 UStG.
- 44 a) Przepis ten – również w zakresie odnoszącym w niniejszym postępowaniu do transakcji dokonanych po dniu 12 sierpnia 2006 r. – jest specjalnym środkiem stanowiącym odstępstwo od stosowania przepisów dyrektywy w rozumieniu art. 27 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG ([...]). Z tego powodu nadal znajduje się on w sporządzonym przez Komisję wykazie obowiązujących do dnia 1 stycznia 2018 r. uregulowań stanowiących wyjątek (http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/tabie_derogations/vat_index_derogations_en.pdf) als Ausnahme zu Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG aufgeföhrt. **[Or. 15]**. Dlatego może być nadal stosowany jedynie o tyle, o ile jest to absolutnie niezbędne w celu zapobiegania nadużyciom i oszustwom podatkowym (wyrok Trybunału z dnia 29 maja 1997 r., Skripalle C-63/95 [96], EU:C:1997:263, [...] pkt 22 i n., 25 i n.; [...]).
- 45 b) Zasadniczo w przypadku czynności prawnych pomiędzy podmiotami powiązаныmi istnieje pewne ryzyko wystąpienia oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania, co pozwala na zastosowanie minimalnej podstawy opodatkowania. W niniejszej sprawie wynagrodzenie płatne przez producentów nie odpowiada warunkom rynkowym, a w konsekwencji doszłoby do uszczuplenia wpływów z tytułu VAT (a przez to również środków własnych UE z tytułu VAT), gdyby subwencja nie była częścią podstawy opodatkowania, którą stanowiłaby wyłącznie cena sprzedaży pomniejszona o subwencję.
- 46 c) Ryzyko nadużycia prawa lub oszustwa podatkowego nie występuje jednak w wypadku gdy z obiektywnych okoliczności wynika, że podatnik działał prawidłowo (zob. wyrok Trybunału w sprawie Skripalle, EU:C:1997:263, [...] pkt 26).
- 47 d) W związku z tym stosowanie minimalnej podstawy opodatkowania przewidzianej w § 10 ust. 5 pkt 1 UStG mogłoby być niedopuszczalne, jeżeli okoliczność, że dostawa następuje po obniżonej cenie, byłaby konsekwencją tego, że dostawca otrzymuje z tego tytułu pomoc finansową ze strony UE. Z tego wynika pytanie drugie.
- 48 4. Trzecie pytanie prejudycjalne zmierza do ustalenia, czy dopuszczalne jest stosowanie minimalnej podstawy opodatkowania, chociaż odbiorcy dostawy przysługuje pełne prawo do odliczenia w odniesieniu do dokonanej po obniżonej

cenie dostawy [**Or. 16**] dóbr inwestycyjnych podlegających korekcie odliczeń (art. 20 dyrektywy 77/388/WE).

- 49 a) BFH przenosi w tym zakresie – również w zakresie odnoszącym się do transakcji dokonanych do dnia 12 sierpnia 2006 r. – swoje orzecznictwo wydane na tle art. 80 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zgodnie z którym w przypadku świadczeń na rzecz przedsiębiorcy, któremu przysługuje pełne prawo do odliczenia, nie stosuje się minimalnej podstawy opodatkowania (zob. wyrok Trybunału z dnia 26 kwietnia 2012 r., *Balkan and Sea Properties i Provadinvest* C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, [...]), zasadniczo na – również w zakresie odnoszącym się do transakcji dokonanych po dniu 13 sierpnia 2006 r. na oparty na art. 27 ust. 1 dyrektywy 77/388/WE – specjalny środek krajowy wynikający z § 10 ust. 5 UStG (...).
- 50 b) Bundesfinanzhof stoi jednak do tej pory na stanowisku, że stosowanie minimalnej podstawy opodatkowania z § 10 ust. 5 UStG również w przypadku transakcji na rzecz podmiotu, któremu przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego na poprzedzających ją etapach jest dopuszczalne, jeżeli odliczenie dokonane przez odbiorcę podlega korekcie odliczeń w rozumieniu § 15a UStG (...). Przyjmuje on, że w związku z tym występują niebezpieczeństwa nadużyć i oszustw podatkowych (...). Jeżeli na przykład rolnik podlegający opodatkowaniu na zasadach ogólnych po nabyciu dobra inwestycyjnego odchodzi od stosowania ogólnych zasad opodatkowania na rzecz opodatkowania stawką ryczałtową, to zgodnie z § 15a ust. 7 UStG prowadziłyby to do konieczności korekty odliczenia (...), [**Or. 17**] której należałoby wówczas dokonać na podstawie kwoty podatku naliczonego w oparciu o podstawę opodatkowania wynikającą z obniżonej ceny. Z tych okoliczności BFH wywiódł istnienie zagrożenia oszustwami podatkowymi.
- 51 c) W świetle prawa Unii jest jednak wątpliwe, czy takie stanowisko odpowiada wyrokowi Trybunału *Balkan and Sea Properties i Provadinvest* (EU:C:2012:248, [...]), które nie zawiera takiego ograniczenia.
- 52 5. Wszystkie powyższe pytania prejudycjalne mają z uwagi na niezależne ciągi argumentacyjne istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.
- 53 6. Podstawę prawną wystąpienia do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym stanowi art. 267 ust. 3 TFUE..

[...]