

Sag C-574/18

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

13. september 2018

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

13. juni 2018

Sagsøger og revisionsappellant:

C-eG

Sagsøgt og revisionsindstævnt:

Finanzamt Z

[udelades]

BUNDESFINANZHOF

J.nr. XI R 5/17

KENDELSE

I sagen

C-eG,

sagsøger og revisionsappellant,

[udelades]

mod

Finanzamt Z,

sagsøgt og revisionsindstævnt,

angående moms for 2002 og 2003

har XI. afdeling

[udelades]

den 13. juni 2018 afsagt følgende kendelse:

I. Følgende spørgsmål forelægges Den Europæiske Unions Domstol til præjudiciel afgørelse: **[Org. s. 2]**

1. Skal det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en producentorganisation som defineret i artikel 11, stk. 1, [og i] artikel 15 i Rådets forordning (EF) nr. 2200/96 af 28. oktober 1996 om den fælles markedsordning for frugt og grøntsager leverer genstande til de producenter, der er tilsluttet organisationen, og herfor fra producenterne modtager en betaling, som ikke dækker indkøbsprisen, lægges til grund,

a) at der foreligger en byttehandel med kontant vederlag (»Tausch mit Baraufgabe«), fordi producenterne til gengæld for transaktionen over for producentorganisationen ved kontrakt har forpligtet sig til i formålsbindingsperioden at levere frugt og grøntsager til producentorganisationen, således at afgiftsgrundlaget for transaktionen er den indkøbspris for investeringsaktiverne, som producentorganisationen har betalt til de tidligere leverandører?

b) at det beløb, som driftsfonden faktisk betaler til producentorganisationen for transaktionen, i fuldt omfang udgør et »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, således at afgiftsgrundlaget også omfatter den finansielle støtte som omhandlet i artikel 15 i forordning nr. 2200/96, som er ydet til driftsfonden af de kompetente myndigheder på grundlag af et driftsprogram?

2. Såfremt det ifølge besvarelsen af det første spørgsmål kun er de af producenterne erlagte betalinger, men ikke leveringspligten og den finansielle støtte, der skal ansættes som afgiftsgrundlag, spørges: Er artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388/EØF under de i det første spørgsmål beskrevne omstændigheder til hinder for en national særlig foranstaltning støttet på artikel 27, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF som § 10, stk. 5, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz (momsloven), hvorefter afgiftsgrundlaget for transaktionerne til producenterne er den indkøbspris, som producentorganisationen har betalt til de tidligere leverandører for investeringsaktiverne, fordi producenterne er nærtstående parter?

3. Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende: Gælder dette også i tilfælde, hvor producenterne har ret til fuldt fradrag, fordi investeringsgoderne er

omfattet af berigtigelsen af fradragene (artikel 20 i direktiv 77/388/EØF)? **[Org. s. 3]**

II. Revisions sagen udsættes på en endelig afgørelse fra Den Europæiske Unions Domstol.

Præmisser:

A.

- 1 Sagsøgeren og revisionsappellanten (sagsøgeren), et registreret andelsselskab (»eingetragene Genossenschaft«, eG), er retlig efterfølger efter M-eG som følge af en fusion. M-eG omfattede et stort antal andelshavere.
- 2 M-eG drev i 2002 og 2003 (de omtvistede år) erhvervsvirksomhed som grossist for frugt, grøntsager og kartofler, idet selskabet videresolgte produkter, som blev produceret af medlemmerne og leveret til M-eG. M-eG var desuden en anerkendt producentorganisation som omhandlet i forordning nr. 2200/96.
- 3 I henhold til artikel 15 i forordning nr. 2200/96 kan sådanne producentorganisationer oprette en såkaldt driftsfond. Denne fond er en privatretlig formue afsat til at opfylde bestemte formål i henhold til § 1, stk. 1, nr. 5, i Körperschaftsteuergesetz (selskabsskatteoven, herefter »KStG«), som modtager halvdelen af sine midler fra bidrag fra de producenter, der er organiseret i producentorganisationen, og halvdelen fra den finansielle støtte i henhold til artikel 15, stk. 1, i forordning nr. 2200/96 (finansiell støtte).
- 4 Driftsfondens midler kan anvendes til at finansiere såkaldte driftsprogrammer, som skal forelægges for de kompetente nationale myndigheder og godkendes af disse [artikel 15, stk. 2, litra b), og artikel 16, stk. 1, i forordning nr. 2200/96]. Driftsprogrammer kan **[org. s. 4]** bl.a. omhandle investeringer i producentorganisationens medlemmers individuelle bedrifter [jf. artikel 8, stk. 2, litra o), i Kommissionens forordning (EF) nr. 609/2001 af 28.3.2001 om gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EF) nr. 2200/96 for så vidt angår driftsprogrammer, driftsfonde og finansiell EF-støtte, og om ophævelse af forordning (EF) nr. 411/97, og artikel 8, stk. 2, sammenholdt med bilag I, nr. 17, til Kommissionens forordning (EF) nr. 1433/2003 af 11.8.2003 om gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EF) nr. 2200/96 for så vidt angår driftsfonde, driftsprogrammer og finansiell støtte].
- 5 Producenternes bidrag til driftsfonden blev i de omtvistede år betalt på den måde, at alle medlemmer af M-eG indbetalte 3% af deres salgsprovenu til driftsfonden. M-eG indeholdt dette beløb i forbindelse med hver levering.
- 6 Med henblik på at gennemføre investeringer i individuelle bedrifter indgik M-eG anskaffelses- og benyttelseskontrakter (herefter »kontrakten«) med de enkelte producenter. Disse er affattet som følger (uddrag):

7 **»§ 2 Genstand**

[M-eG] og producenten aftaler fælles anskaffelse af kontraktgenstanden [...] i lige andele på grundlag af forordning (EF) 2200/96 i forbindelse med projektet [...]. Parterne ejer genstanden i fællesskab i lige store andele.

8 **§ 3 Betaling**

Investeringen udgør ca. [...] (ekskl. moms). Producenten erlægger sin foreløbige andel på 50% af investeringssummen stor [...] som forhåndsydelse til [M-eG] [...].

Leverandørens fakturering sker til [M-eG]. [M-eG] viderefakturerer efter leverandørens levering og fakturering producentens andel på 50% til denne. Derefter sker producentens restbetaling med **[org. s. 5]** modregning af forhåndsbetalingen [...].

9 **§ 9 Forpligtelseserklæring**

Producenten forpligter sig til som medlem af [M-eG] (eller dennes efterfølger) at levere sine produkter til [M-eG] i formålsbindingsperioden, dog mindst i 10 år fra kontraktens begyndelse.

[udelades]

10 **§ 10 Formålsbindingsperiode**

Formålsbindingsperioden for benyttelsen af genstanden udgør fem år for rørlige aktiver og permanente kulturer og 12 år for faste aktiver (f.eks. bygninger).
[udelades]

11 **§ 11 Ejendomsrettens overgang**

Efter formålsbindingsperiodens udløb overdrager [M-eG] sin ejerandel til producenten vederlagsfrit.«

12 De enkelte kontraktgenstande blev bestilt af M-eG, og leverandørerne af kontraktgenstandene udstedte fakturaer til dette selskab. M-eG fakturerede producenten 50% af nettoanskaffelsesomkostningerne plus moms. De resterende 50% af anskaffelsesomkostningerne blev betalt af driftsfonden.

13 Efter formålsbindingsperiodens udløb overdrog M-eG i overensstemmelse med kontrakten vederlagsfrit sin ejerandel i kontraktens genstand til producenten.

14 M-eG fradrog i sine momsangivelser for 2002 af 22. oktober 2003 og for 2003 af 27. oktober 2004 den fulde moms af de tidligere leverandørers leveringer. De beløb, som driftsfonden havde betalt, anså selskabet ikke for at være et vederlag for leveringer til **[org. s. 6]** producenterne.

- 15 Efter at have gennemført en ekstern kontrol hos sagsøgeren lagde sagsøgte og revisionsindstævnte (Finanzamt, afgiftsmyndigheden, herefter »FA«) i ændringsafgørelserne vedrørende momsen for de omtvistede år af 1. februar 2013 til grund, at M-eG på forhånd havde skaffet de enkelte producenter råderet over hele kontraktgenstanden (ikke kun over andelen på 50%) og dermed havde udført en levering; kontraktgenstanden blev nemlig leveret direkte til producenten og taget i brug af denne. Den finansielle støtte til driftsfonden er ganske vist et tilskud, som ikke er underlagt afgift. M-eG's udgående transaktioner til de pågældende producenter er dog omfattet af minimumsafgiftsgrundlaget i § 10, stk. 5, nr. 1, sammenholdt med stk. 4, i Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«). M-eG's indkøbspris er de (netto-)beløb, der blev betalt til de tidligere leverandører. En indsigelse rejst over for denne afgørelse blev ikke taget til følge (indsigelsesafgørelse af 14.5.2013).
- 16 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) frifandt sagsøgte i dom offentliggjort i Entscheidungen der Finanzgerichte (Finanzgerichts afgørelser, EFG) 2017, 517. Retten lagde til grund, at FA samlet set med rette havde lagt til grund, at afgiftsgrundlaget for M-eG's leverancer til de pågældende producenter i forbindelse med driftsprogrammerne ikke kun omfatter det vederlag, som producenterne har betalt. Dette følger dog ikke af UStG's § 10, stk. 5, nr. 1, sammenholdt med stk. 4 (minimumsafgiftsgrundlag), men af UStG's § 10, stk. 1, tredje punktum. Betalingerne fra driftsfonden på 50% af anskaffelsesomkostningerne for den pågældende kontraktgenstand udgør vederlag fra tredjemand. [Org. s. 7]
- 17 I revisionsappellen gør sagsøgeren gældende, at materiel ret er tilsidesat. De tilskud, som Den Europæiske Union betalte til M-eG, tjente i henhold til forordning nr. 2200/96, forordning nr. 609/2001 og forordning nr. 1433/2003 strukturpolitiske og miljøpolitiske mål. Også investeringer i individuelle bedrifter er en del af den »nationale strategi for producentorganisationerne for frugt og grøntsagers bæredygtige driftsprogrammer«.
- 18 Sagsøgeren har nedlagt påstand om ophævelse af den forudgående afgørelse og indsigelsesafgørelsen af 14. maj 2013 samt om ændring af momsopgørelserne for 2002 og 2003 af 1. februar 2013 således, at momsen for 2002 nedsættes med 11 908,08 EUR og momsen for 2003 med 20 602,23 EUR.
- 19 FA har nedlagt påstand om, at revisionsanken forkastes som ugrundet.
- 20 FA fastholder den anfægtede afgørelse.

B.

- 21 Den forelæggende ret udsætter sagen i henhold til §§ 74 og 121 i Finanzgerichtsordnung (Finanzgerichts procesreglement, FGO) og forelægger de i konklusionen formulerede spørgsmål for Den Europæiske Unions Domstol til præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF).

22 **I. De relevante bestemmelser**

23 **1. National ret**

De relevante nationale bestemmelser lyder således: [**Org. s. 8**]

24 **»UStG's § 1 – Afgiftspligtige transaktioner**

(1) Følgende transaktioner pålægges moms:

1. Levering og andre ydelser, der udføres af en erhvervsdrivende i indlandet mod vederlag som led i hans virksomhed [...]

25 **UStG's § 3 – Levering, andre ydelser**

(1) Leveringer foretaget af en erhvervsdrivende er ydelser, hvorved denne eller efter dennes ordre en tredjemand sætter aftageren eller efter dennes ordre en tredjemand i stand til at råde over en genstand i sit eget navn (overdragelse af rådighedsbeføjelsen).

[...]

(12) Bytte foreligger, når vederlaget for en levering består i en anden levering. Der foreligger en byttehandellignende transaktion, når vederlaget for en ydelse består i en levering eller en anden ydelse.

26 **UStG's § 10 – afgiftsgrundlaget for leveringer, øvrige tjenesteydelser og for erhvervelser inden for Fællesskabet:**

(1) Ved leveringer og andre ydelser (§ 1, stk. 1, nr. 1, første punktum) [...] skatteansættes transaktionen efter vederlaget. Vederlaget omfatter alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnå ydelsen, dog med undtagelse af momsen. Vederlaget omfatter ligeledes, hvad andre end ydelsesmodtageren betaler til den erhvervsdrivende for ydelsen [...]

(2) Ved bytte (§ 3, stk. 12, første punktum), ved byttehandellignende transaktion (§ 3, stk. 12, andet punktum) og [udelades], betragtes værdien af den ene transaktion som vederlag for den anden transaktion. Momsen regnes ikke med til vederlaget.

[...]

(4). Transaktionen skatteansættes

1. i forbindelse med overførsel af en genstand som omhandlet i § 1a, stk. 2, og § 3, stk. 1a, samt ved leveringer som omhandlet i § 3, stk. 1a, på grundlag af indkøbsprisen med tillæg af sekundære omkostninger for genstanden eller for en tilsvarende genstand eller i mangel af en indkøbspris på grundlag af kostprisen, i alle tilfælde på tidspunktet for transaktionen.

2. [...]

3. [...]

Momsen regnes ikke med til afgiftsgrundlaget.

(5) Stk. 4 gælder tilsvarende for

1. leveringer og andre ydelser, der udføres af selskaber og personsammenslutninger, jf. § 1, stk. 1, nr. 1-5, i Körperschaftsteuergesetz (den tyske selskabsskattelov, herefter »KStG«) af personsammenslutninger, der ikke har retsevne, samt af fællesskaber som led i deres virksomhed, til fordel for deres aktionærer, selskabsdeltagere, medlemmer, tilsluttede eller disses nærtstående parter, samt af individuelle erhvervsdrivende til fordel for deres [org. s. 9] nærtstående parter;

2. [...]

når beskatningsgrundlaget i henhold til stk. 4 overstiger vederlaget i henhold til stk. 1.«

27 »KStG's § 1: Ubegrænset skattepligt

(1) Ubegrænset selskabsskattepligtige er følgende selskaber, personforeninger og formuer, som har deres ledelse eller hjemsted i indlandet:

[...]

5. foreninger, der ikke har retsevne, anstalter, stiftelser og andre formålsbundne privatretlige formuer [...].«

28 2. EU-retten

De relevante EU-retlige bestemmelser er i det omtvistede tilfælde artikel 2, 11 og 27, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF (som endnu fandt anvendelse i de omtvistede år), forordning nr. 2200/96, forordning nr. 609/2001 og forordning nr. 1433/2003.

29 II. Bedømmelse efter national ret

Ved en isoleret betragtning efter national ret skal sagsøgte frifindes af flere (indbyrdes uafhængige) grunde.

30 1. Parterne og Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) lægger overensstemmende og med rette til grund, at M-eG leverede kontraktgenstandene til de pågældende producenter allerede i de omtvistede år (og ikke kun overdrog dem en ejerandel på 50%) (jf. hertil [udelades] Domstolens dom Mercedes-Benz Financial Services UK af 4.10.2017, C-164/16, EU:C:2017:734, [udelades], præmis 33 og 34). Disse leveringer skete – hvilket er uomtvistet mellem parterne – mod vederlag ([udelades]). [Org. s. 10]

- 31 2. Parterne og Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) var imidlertid ikke opmærksomme på, at producenterne til gengæld for leveringen – foruden pligten til at betale deres andel – i kontraktens § 9 forpligtede sig til i investeringsperioden, dog mindst i 10 år, at levere frugt og grøntsager til M-eG.
- 32 a) Transaktionerne kan være en byttehandel med kontant vederlag (UStG's § 3, stk. 12), hvor en kontant betaling kombineres med en levering som vederlag for en ydelse. ([udelades]). Parterne forpligtede sig i en gensidigt bebyrdende kontrakt til at levere gensidige ydelser til hinanden (jf. vedrørende dette krav Domstolens dom RCI Europe af 3.9.2009, C-37/08, EU:C:2009:507, DStR 2009, 2003, præmis 33; Serebryannay vek af 26.9.2013, C-283/12, EU:C:2013:599, [OMISSIS] præmis 41). Den omstændighed, at der på grund af artikel 11, stk. 1, litra c), nr. 3), i forordning nr. 2200/96 på grundlag af vedtægterne i forvejen foreligger en leveringspligt (så længe medlemskabet varer), er ikke til hinder for denne bedømmelse, fordi producenterne har accepteret leveringspligten for en længere periode (formålsbindingsperioden, mindst 10 år) (kontraktens § 9).
- 33 Leveringen er heller ikke en såkaldt tilrådighedsstillelse ([udelades]) [**org. s. 11**], fordi kontraktens genstand ikke er et materiale, der stilles til rådighed.
- 34 b) Ifølge national ret anses i så fald enhver transaktions værdi som vederlag for den anden transaktion (UStG's § 10, stk. 2, andet punktum); afgiftsgrundlaget udgør i så fald (efter fratrækning af det kontante vederlag [udelades]) 50% af den indkøbspris, som M-eG betalte til de tidligere leverandører ([udelades]).
- 35 3. Såfremt der alligevel ikke foreligger en byttehandel med kontant vederlag, lagde Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) med rette til grund, at vederlaget for disse leveringer i henhold til UStG's § 10, stk. 1, tredje punktum ([udelades]) ikke kun omfatter de beløb, som producenterne er blevet faktureret, men også betalingerne fra driftsfonden ([udelades]).
- 36 Driftsfondens betalinger til M-eG var betalinger fra en tredjemand og ikke en omlægning af egne finansielle midler, idet driftsfonden efter national [**org. s. 12**] ret (KStG's § 1, stk. 1, nr. 5, og UStG's § 2) som formue, der er afsat til at opfylde bestemte formål, er selskabsskattepligtig og også kan have retsevne momsretligt ([udelades]). Der er tale om en formålsbunden formue, som M-eG ikke frit kunne råde over, men som kun måtte anvendes til de formål, der er nævnt i artikel 15, stk. 2, i forordning nr. 2200/96, artikel 3 i forordning nr. 609/2001 samt artikel 5 i forordning nr. 1433/2003. Den omstændighed, at EU's betalinger til driftsfonden (ifølge parternes og Finanzgerichts (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) samstemmende opfattelse) tjener til at fremme almennyttige formål, ændrer ifølge national ret ikke ved den direkte tilknytning af betalingen fra driftsfonden, som Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) på en måde, som revisionsretten ikke finder anledning til at kritisere, har udledt af M-eG's kontrakt med de pågældende producenter.

- 37 4. Såfremt det hverken kan bekræftes, at der foreligger en byttehandel med kontant vederlag, eller Finanzgerichts (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) opfattelse kan følges, hvorefter driftsfondens betaling er et vederlag fra tredjemand, lagde FA korrekt til grund, at M-eG's indkøbspriser hos de tidligere leverandører efter national ret i den foreliggende sag udgør afgiftsgrundlaget for M-eG's leveringer til producenterne. Dette følger da af UStG's § 10, stk. 5, nr. 1, sammenholdt med stk. 4, første punktum, nr. 1.
- 38 a) Det vederlag, som producenterne betalte som nærtstående parter, svarer ikke til markedsprisen, og M-eG betalte ikke den gængse afgift af transaktionen ([udelades]). **[Org. s. 13]**
- 39 b) Det er ifølge Bundesgerichtshofs (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) hidtidige praksis ikke til hinder for at anvende minimumsafgiftsgrundlaget i det omtvistede tilfælde, at nogle producenter kan være berettiget til fuldt momsfradrag ([udelades]); de kontraktgenstande, som sagsøgeren leverede til producenterne, er nemlig som investeringsgoder som omhandlet i UStG's § 15a, stk. 1, underlagt berigtigelse af fradragene hos producenterne.

40 **III. Bedømmelse efter EU-retten**

Det er imidlertid i flere henseender tvivlsomt, om den i punkt B.II. beskrevne bedømmelse, som er støttet på national ret, er forenelig med EU-retten, jf. artikel 267, stk. 3, TEUF.

- 41 1. Såfremt Domstolen på grund af den i kontraktens § 9 påtagne forpligtelse, som tidsmæssigt går ud over forpligtelsen i artikel 11, stk. 1, litra c), nr. 3), i forordning nr. 2200/96, konkluderer, at der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede EU-retligt foreligger en byttehandel med kontant vederlag, skal afgiftsgrundlaget, idet EU-retten ikke indeholder en særskilt bestemmelse om afgiftsgrundlaget i forbindelse med byttehandler, der kan sammenlignes med UStG's § 10, stk. 2, andet punktum, fastsættes i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388/EØF (jf. Domstolens dom Bertelsmann af 3.7.2001, C-380/99, EU:C:2001:372, [udelades], præmis 17, og dom Serebryannay vek af 26.9.2013, C-380/99, EU:C:2001:372, [udelades], præmis 38). **[Org. s. 14]** Afgiftsgrundlaget er ifølge dette den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for leveringen, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.
- 42 a) I denne forbindelse skal der tages hensyn til den leveringsforpligtelse, som producenterne har påtaget sig, idet producenterne kun har påtaget sig denne på grund af leveringen, og afgiftsgrundlaget for en levering er den samlede modværdi, som leverandøren modtager som modydelse i direkte forbindelse med leveringen, hvis den kan udtrykkes i penge og udgør en subjektiv værdi (jf. Domstolens dom Naturally Yours Cosmetics af 23.11.1988, C-230/87, EU:C:1988:508, [udelades], præmis 12 og 16).

- 43 b) Dette er tilfældet i den foreliggende sag med hensyn til M-eG's prisreducerede levering og producenternes forpligtelse til at levere produktionen af frugt og grøntsager til M-eG. M-eG modtog i det omtvistede tilfælde for leveringen af genstandene fra den enkelte producent det kontante vederlag og en leveringsforpligtelse; afgiftsgrundlaget herfor er differencen i forhold til M-eG's indkøbspris (jf. Domstolens dom Empire Stores af 2.6.1994, C-33/93, EU:C:1994:225, [udelades], præmis 19); producenterne forpligtede sig nemlig i den nævnte kontrakt til at udføre leveringer i fremtiden (jf. hertil Domstolens dom RCI Europe, EU:C:2009:507, [udelades], præmis 31 og 33, og dom Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [udelades], præmis 41).
- 44 c) Imidlertid er det EU-retligt tvivlsomt, om der overhovedet foreligger en [org. s. 15] byttehandel med kontant vederlag, da der i forvejen foreligger en (kortere) leveringsforpligtelse for producenterne på grund af vedtægterne, som er baseret på EU-retten [jf. artikel 11, stk. 1, litra c), nr. 3), i forordning nr. 2200/96].
- 45 d) Det kan desuden være til hinder for denne bedømmelse, at afgiftskravet for de fremtidige leveringer af frugt og grøntsager først kan opstå, når alle afgiftspligtens relevante elementer, dvs. den fremtidige levering, er kendt, det vil navnlig sige, at genstandene er præcist betegnet (jf. Domstolens dom BUPA Hospitals og Goldsbrough Developments af 21.2.2006, C-419/02, EU:C:2006:122, [udelades] præmis 48, dom Air France-KLM m.fl. af 23.12.2015, C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841, [udelades] præmis 39). Der kan således ikke opkræves moms for udbetalinger og forudbetalinger for endnu ikke klart definerede leveringer af varer eller tjenesteydelser (jf. Domstolens dom Mac Donald Resorts af 16.12.2010, C-270/09, EU:C:2010:780, [udelades], præmis 31, og dom Orfey Balgaria af 19.12.2012, C-549/11, EU:C:2012:832, [udelades] præmis 28).
- 46 e) På grundlag af Domstolens domme RCI Europe (EU:C:2009:507, [udelades]) og Serebryannay vek (EU:C:2013:599, [udelades]) hælder den forelæggende ret til at lægge til grund, at forpligtelsen til at levere endnu ikke nærmere betegnede frugter og grøntsager alligevel er tilstrækkelig; dette er dog ikke uden tvivl. Dette er baggrunden for det første spørgsmål, litra a).
- 47 2. Uafhængigt heraf ønskes det med det første spørgsmål, litra b), oplyst, om en finansiel støtte som omhandlet i artikel 15 [org. s. 16] i forordning nr. 2200/96, som under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er udbetalt af driftsfonden til producentorganisationen, udgør et »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris« fra en »tredjemand«.
- 48 a) Den omstændighed, at også tilskud, der er udbetalt til de afgiftspligtige, og som er forbundet med transaktionernes pris, ifølge artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388/EØF i de angivne tilfælde indgår i afgiftsgrundlaget, har til formål at momspålægge hele værdien af godet eller tjenesteydelser og herved undgå, at udbetaling af tilskud resulterer i et lavere momsprovenu (jf. Domstolens dom Kommissionen mod Tyskland af 15.7.2004, C-144/02, EU:C:2004:444, [udelades] præmis 26). Bestemmelsen tager sigte på situationer, hvor tre parter er involveret,

nemlig den offentlige organisation, der yder tilskuddet, den virksomhed, der modtager det, og køberen af den vare, der er leveret af den tilskudsmodtagende virksomhed (jf. Domstolens dom Keeping Newcastle Warm af 13.6.2002, C-353/00, EU:C:2002:369, [udelades] præmis 23). Det omfatter kun tilskud, som udgør hele vederlaget eller en del af vederlaget for en levering af varer eller tjenesteydelser, og som tredjemand betaler sælgeren eller tjenesteyderen (Domstolens dom Office des produits wallons af 22.11.2001, C-184/00, EU:C:2001:629, [udelades]). Alle andre tilskud omfattes ikke heraf og »kan som sådanne i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, i sjette momsdirektiv ikke pålægges moms« (jf. generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse af 27.11.2003, C-381/01, C-495/01, C-144/02 og C-463/02, EU:C:2003:642, punkt 46).

- 49 b) EU-retligt er det efter den forelæggende rets opfattelse uafklaret, hvem **[org. s. 17]** »tredjemanden« som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388/EØF er under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.
- 50 aa) Set ud fra national ret er dette, som beskrevet (B.II.3.), driftsfonden, som har afgiftsretlig retsevne.
- 51 bb) Det kan imidlertid ikke besvares entydigt ud fra forordning nr. 2200/96, forordning nr. 609/2001 og forordning nr. 1433/2003, om dette også gælder EU-retligt. Medfinansiering af driftsfundene sker for at sikre, at producentorganisationerne handler ansvarsfuldt, især i forbindelse med deres finansielle beslutninger, og at de offentlige midler, der anvendes til organisationerne, udnyttes langsigtet (10. betragtning til forordning nr. 2200/96). Driftsfonden sikrer bl.a., at støtten anvendes korrekt (jf. fjerde betragtning til forordning nr. 609/2001 og femte betragtning til forordning nr. 1433/2003). Ved prøvelsen af, om der foreligger et »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionens pris«, kan »tredjemanden« være de kompetente myndigheder (eller EU selv), som tildeler den finansielle støtte ved afgørelse.
- 52 c) Det er derfor heller ikke uden tvivl EU-retligt, om den finansielle støtte er »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionens pris«.
- 53 aa) For at dette er tilfældet, kræver Domstolen, at der består en direkte sammenhæng mellem levering og tilskud:
- tilskuddet skal betales netop for leveringen af en bestemt vare af en tredjemand (jf. Domstolens dom Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [udelades] præmis 10, 12 og 18, og dom Kommissionen mod Tyskland, **[org. 18]** EU:C:2004:444, [udelades] præmis 28 og 31)
 - aftagerne af tjenesteydelsen skal drage fordel af tilskuddet. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, Betalingen af tilskuddet til sælgeren skal altså gøre, at den pågældende, fordi han får udbetalt et tilskud, objektivt set kan sælge varen eller

udføre tjenesteydelsen til en lavere pris end den, den pågældende ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud (jf. Domstolens dom Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [udelades] præmis 14, og dom Kommissionen mod Tyskland, EU:C:2004:444, [udelades] præmis 29)

– varens pris skal i hovedtræk være fastsat senest på tidspunktet for afgiftspligtens indtræden (Domstolens dom Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [udelades] præmis 17, og dom Kommissionen mod Tyskland, EU:C:2004:444, [udelades] præmis 30)

– den forpligtelse til at betale tilskuddet, som den, der yder tilskuddet, har påtaget sig, skal modsvares af den ret til at oppebære tilskuddet, som tilkommer modtageren, når denne har udført en afgiftspligtig transaktion (Domstolens dom Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [udelades] præmis 13, og dom Kommissionen mod Tyskland, EU:C:2004:444, [udelades] præmis 28).

54 bb) Den foregående instans anså disse betingelser for opfyldt og bedømte tvisten således, at det mål, som søges fremmet med driftsfondsmidlerne, ikke er til hinder for en inddragelse i afgiftsgrundlaget.

55 cc) Den forelæggende ret hælder til at anse Finanzgerichts (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) bedømmelse, som de nationale retter har kompetence til at tage stilling til (jf. Domstolens dom Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [udelades] præmis 14 og 18), for forenelig med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i **[org. s. 19]** direktiv 77/388/EØF:

– tilskuddet betales netop til levering af en bestemt vare som investering i en individuel bedrift [artikel 8, stk. 2, litra o), i forordning 609/2001, og artikel 8, stk. 2, sammenholdt med bilag I, nr. 17, til forordning nr. 1433/2003] (kontraktens § 3), hvorfor der for at opnå den finansielle støtte i henhold til artikel 9 ff. og 11 i forordning nr. 609/2001, artikel 17 ff. og 18, stk. 2, i forordning nr. 1433/2003 bl.a. skal fremlægges dokumentation for de afholdte udgifter i forbindelse med et driftsprogram og medlemmernes finansielle bidrag (artikel 15, stk. 1, andet afsnit, i forordning nr. 2200/96, artikel 3 i forordning nr. 609/2001 og artikel 6 i forordning nr. 1433/2003);

– producenterne drog som aftagere af varen fordel af tilskuddet, da betalingen af tilskuddet til M-eG objektivt set satte denne i stand til at sælge varen til en lavere pris end den, organisationen ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud;

– varens pris var i hovedtræk fastsat senest på tidspunktet for afgiftspligtens indtræden (kontraktens § 3, artikel 9 ff. i forordning nr. 609/2001 og artikel 17 ff. i forordning nr. 1433/2003);

– den forpligtelse til at betale tilskuddet, som den, der yder tilskuddet, har påtaget sig, modsvares af den ret til at oppebære tilskuddet, som tilkommer M-eG,

når denne har udført leveringen (kontraktens § 3, artikel 9 ff. i forordning nr. 609/2001 og artikel 17 ff. i forordning nr. 1433/2003).

- 56 dd) EU-retligt er denne vurdering dog ikke uden tvivl; dette fører til det første spørgsmål, litra b).
- 57 Efter den forelæggende rets opfattelse giver det anledning til EU-retlig tvivl, at Domstolen ved domme af 15. juli 2004, Kommissionen mod Italien, C-381/01 (EU:C:2004:441, [udelades]), **[org. 20]**, Kommissionen mod Finland, C-495/01 (EU:C:2004:442), Kommissionen mod Tyskland (EU:C:2004:444, UR 2004, 625) og Kommissionen mod Sverige C-463/02 (EU:C:2004:455) fastslog, at tilskud til tørret foder, som betales på grundlag af Rådets forordning (EF) nr. 603/95 af 21. februar 1995 om den fælles markedsordning for tørret foder, ikke udgør »tilskud, der er direkte forbundet med disse transaktioners pris«. Domstolen begrundede bl.a. denne opfattelse med, at
- støtteordningen ikke er en forbrugsfremmende ordning, som tilskynder tredjemænd til at købe tørret foder, fordi prisen på grund af støtten er lavere end prisen på verdensmarkedet. Ordningen har til formål at gøre det muligt for tredjemænd at få forsyninger inden for Fællesskabet til en pris, der kan sammenlignes med prisen på verdensmarkedet, som de under alle omstændigheder kunne erhverve forsyninger til uden for Fællesskabet, såfremt der uden støtteordningen ikke ville være et udbud inden for Fællesskabet, eller dette ville være utilstrækkeligt (Domstolens dom Kommissionen mod Tyskland, EU:C:2004:444, [udelades], præmis 38);
 - forarbejdningsvirksomheden ikke kan råde over den tildelte støtte. Den påtager sig alene en rolle som mellemmand mellem den organisation, som tildeler støtten, og foderproducenten (Domstolens dom Kommissionen mod Tyskland, EU:C:2004:444, [udelades], præmis 45).
- 58 ee) Disse bemærkninger vedrører ganske vist en anderledes konstellation af faktiske omstændigheder, men de kan alligevel være relevante for den foreliggende sag; den finansielle støtte som omhandlet i artikel 15, stk. 1, i forordning nr. 2200/96 i forbindelse med driftsprogrammerne er nemlig ikke en forbrugsfremmende ordning for investeringsgoder til producenter, men tjener de i artikel 11, stk. 1, litra b), og artikel 15, stk. 4, i forordning nr. 2200/96 nævnte formål. Den reducerer navnlig produktionsomkostningerne for producenterne af **[org. s. 21]** af frugt og grøntsager. Driftsfonden optræder blot som mellemmand, bl.a. med henblik på de kompetente myndigheders kontrol af, at midlerne anvendes korrekt. Derfor er det på grundlag af artikel 267, stk. 3, TEUF nødvendigt at overlade fortolkningen af direktiv 77/388/EØF samt forordning nr. 2200/96, forordning nr. 609/2001 og forordning nr. 1433/2003 til Domstolen.
- 59 3. Såfremt afgiftsgrundlaget efter Domstolens opfattelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede i tilfælde af ydelse af finansiel støtte kun omfatter de beløb, som producenten har betalt, er det desuden tvivlsomt, om EU-

retten er til hinder for at anvende minimumsafgiftsgrundlaget som omhandlet i UStG's § 10, stk. 5.

- 60 a) Denne bestemmelse er en afvigende særlig national foranstaltning som omhandlet i artikel 27, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF ([udelades]) og må kun anvendes, hvis det er strengt nødvendigt for at undgå misbrug og unddragelse (Domstolens dom Skripalle af 29.5.1997, C-63/[96], EU:C:1997:263, [udelades] præmis 22 f. og 25 f. [udelades]).
- 61 b) Grundlæggende er der i forbindelse med retshandler mellem nærtstående parter en vis risiko for afgiftsunddragelse eller -omgåelse, som berettiger anvendelse af minimumsafgiftsgrundlaget. I det foreliggende tilfælde er det vederlag, som producenterne skal betale, ikke markedsprisen, således at momsindtægterne (og dermed EU's egne momsindtægter) vil være reduceret, såfremt tilskuddet ikke er en del af afgiftsgrundlaget, men kun den med tilskuddet reducerede salgspris. **[Org. s. 22]**
- 62 c) Der er imidlertid ikke risiko for retsmisbrug eller afgiftsunddragelse, såfremt det fremgår af de objektive omstændigheder, at den afgiftspligtige har handlet korrekt (jf. Domstolens dom Skripalle, EU:C:1997:263, [udelades], præmis 26).
- 63 d) Derfor kan det være ulovligt at anvende minimumsafgiftsgrundlaget i UStG's § 10, stk. 5, nr. 1, såfremt den omstændighed, at leveringen sker til en billigere pris, beror på, at leverandøren modtager en finansiel støtte hertil. Derfor stilles det andet præjudicielle spørgsmål.
- 64 4. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønskes det oplyst, om det er lovligt at anvende minimumsafgiftsgrundlaget, selv om ydelsesmodtageren er berettiget til fuldt momsfradrag, når der er tale om prisreduceret levering af investeringsgoder, som er omfattet af berigtigelse af fradragene (artikel 20 i direktiv 77/388/EØF).
- 65 a) Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) overfører ganske vist i denne forbindelse principielt retspraksis vedrørende artikel 80 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, hvorefter mindsteafgiftsgrundlaget ikke finder anvendelse i forbindelse med ydelser til en erhvervsdrivende, som har fuld fradragsret (jf. Domstolens dom Balkan and Sea Properties og Provadinvest af 26.4.2012, C-621/10 og C-129/11, EU:C:2012:248, [udelades]), til også den særlige nationale foranstaltning i UStG's § 10, stk. 5, som er støttet på artikel 27, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF ([udelades]).
- 66 b) Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har imidlertid hidtil lagt til grund, at UStG's § 10, stk. 5, **[org. s. 23]** også kan anvendes i forbindelse med leveringer til en ydelsesmodtager med fuld fradragsret, såfremt det fradrag, som ydelsesmodtageren gør gældende, er omfattet af berigtigelse af fradragene i henhold til UStG's § 15a ([udelades]). Den lægger til grund, at der i denne forbindelse kan være risiko for misbrug og

afgiftsunddragelse ([udelades]). Såfremt f.eks. en standardbeskattet producent med ret til fuldt fradrag i den foreliggende sag efter at have erhvervet et investeringsgode skifter fra standardbeskatning til beskatning med den gennemsnitlige sats (UStG's § 24 og artikel 25 i direktiv 77/388/EØF), vil dette i henhold til UStG's § 15a, stk. 7, føre til en berigtigelse af fradrag ([udelades]), som da ville ske på grundlag af et indgående momsbeløb, som beror på et reduceret afgiftsgrundlag. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har heraf udledt en risiko for afgiftsomgåelse.

67 c) EU-retligt er det tvivlsomt, om denne opfattelse er i overensstemmelse med Domstolens dom *Balkan and Sea Properties og Provadinvest* (EU:C:2012:248, [udelades]), som ikke indeholder en sådan begrænsning.

68 5. Alle de præjudicielle spørgsmål er relevante for afgørelsen på grund af de selvstændige begrundelser.

69 6. Retsgrundlaget for forelæggelsen for Domstolen er artikel 267, stk. 3, TEUF.
[Org. s. 24]

[udelades]