

Υπόθεση C-574/18

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

13 Σεπτεμβρίου 2018

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

13 Ιουνίου 2018

Προσφεύγων και αναιρεσείων:

C-eG

Καθής και αναιρεσίβλητη:

Finanzamt Z

[παραλειπόμενα]

BUNDESFINANZHOF

AZ. XI R 5/17

ΔΙΑΤΑΞΗ

Στην ένδικη διαφορά μεταξύ

C-eG,

προσφεύγοντος και αναιρεσειόντος,

[παραλειπόμενα]

κατά

Finanzamt [φορολογικής αρχής] Z,

καθής και αναιρεσίβλητης,

λόγω φόρου κύκλου εργασιών 2002 και 2003

το XI Τμήμα

[παραλειπόμενα]

εξέδωσε στις 13 Ιουνίου 2018 την ακόλουθη διάταξη:

I. Υποβάλλονται στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα: **[σελ. 2 του πρωτοτύπου]**

1. Πρέπει, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, υπό τις οποίες οργάνωση παραγωγών κατά την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, και του άρθρου 15 του κανονισμού (ΕΚ) 2200/96 του Συμβουλίου, της 28ης Οκτωβρίου 1996, για την κοινή οργάνωση των αγορών στον τομέα των οπωροκηπευτικών (στο εξής: κανονισμός 2200/96) παραδίδει αγαθά στους παραγωγούς που είναι μέλη της και λαμβάνει, έναντι της παραδόσεως αυτής, από τους παραγωγούς πληρωμή που δεν καλύπτει την τιμή αγοράς,

α) να θεωρηθεί ότι συντρέχει ανταλλαγή με συμπληρωματική καταβολή μετρητών, διότι οι παραγωγοί έχουν αναλάβει συμβατικώς έναντι της οργάνωσης παραγωγών, ως αντιπαροχή για την πράξη παραδόσεως των αγαθών, την υποχρέωση να προμηθεύουν την οργάνωση παραγωγών καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου δεσμεύσεώς τους με οπωροκηπευτικά, με αποτέλεσμα να λαμβάνεται ως βάση επιβολής του επί της πράξεως φόρου η τιμή αγοράς που κατέβαλε για τα επενδυτικά αγαθά η οργάνωση παραγωγών στους προηγούμενους δικούς της προμηθευτές;

β) να θεωρηθεί ότι το ποσό που καταβάλλει πραγματικά το επιχειρησιακό ταμείο στην οργάνωση παραγωγών για την πράξη αποτελεί, στο σύνολό του, «επιδότηση που συνδέεται [άμεσα] με την τιμή των πράξεων αυτών» υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (στο εξής: οδηγία 77/388/ΕΟΚ), με αποτέλεσμα η βάση επιβολής του φόρου να περιλαμβάνει και τη χρηματοδοτική ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 15 του κανονισμού 2200/96, που χορηγήθηκε στο επιχειρησιακό ταμείο από τις αρμόδιες αρχές βάσει επιχειρησιακού προγράμματος;

2. Σε περίπτωση που, σύμφωνα με την απάντηση στο πρώτο ερώτημα, πρέπει να ληφθούν ως βάση επιβολής του φόρου μόνο οι πληρωμές που έγιναν από τους παραγωγούς, όχι όμως η υποχρέωση προμήθειας και η χρηματοδοτική ενίσχυση: Αποκλείει, υπό τις περιστάσεις που αναφέρονται στο πρώτο ερώτημα, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ εθνικό ειδικό μέτρο ερειδόμενο στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, όπως το άρθρο 10, παράγραφος 5, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), σύμφωνα με το οποίο η βάση επιβολής του φόρου επί των πράξεων προς τους παραγωγούς είναι η τιμή αγοράς που καταβλήθηκε για τα

επενδυτικά αγαθά από την οργάνωση παραγωγών προς τους προηγούμενους δικούς της προμηθευτές, διότι οι παραγωγοί είναι συνδεδεμένα πρόσωπα;

3. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησής στο δεύτερο ερώτημα: ισχύει αυτό ακόμη και όταν οι παραγωγοί δικαιούνται πλήρη έκπτωση φόρου εισροών, διότι τα επενδυτικά αγαθά υπόκεινται στο διακανονισμό των εκπτώσεων φόρου (άρθρο 20 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ); [σελ. 3 του πρωτοτύπου]

II. Η αναιρετική διαδικασία αναστέλλεται ως την έκδοση οριστικής αποφάσεως του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

Σ κ ε π τ ι κ ό

A.

- 1 Ο προσφεύγων και αναιρεσείων (στο εξής: προσφεύγων), που είναι καταχωρημένος συνεταιρισμός (eingetragene Genossenschaft - eG), είναι διάδοχος του M-eG λόγω συγχωνεύσεως. Ο συνεταιρισμός M-eG είχε πολλά μέλη.
- 2 Ο M-eG δραστηριοποιήθηκε κατά τα έτη 2002 και 2003 (επίμαχα έτη) ως χονδρέμπορος οπωροκηπευτικών και γεωμήλων, προωθώντας στην αγορά τα προϊόντα που παρήγαν και του προμήθευαν τα μέλη του. Επιπλέον ο M-eG ήταν αναγνωρισμένη οργάνωση παραγωγών υπό την έννοια του κανονισμού 2200/96.
- 3 Τέτοιες οργανώσεις παραγωγών δύνανται, κατά το άρθρο 15 του κανονισμού 2200/96, να συστήσουν ένα επονομαζόμενο επιχειρησιακό ταμείο. Το ταμείο αυτό είναι περιουσία τεταγμένη προς εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού κατά το ιδιωτικό δίκαιο, υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 5, του Körperschaftsteuergesetz (νόμου περί φορολογίας νομικών προσώπων, στο εξής: KStG) και χρηματοδοτείται κατά το ήμισυ από εισφορές των παραγωγών που είναι μέλη της οργάνωσης παραγωγών και κατά το ήμισυ από τη χρηματοδοτική ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 1, του κανονισμού Nr. 2200/96 (στο εξής: χρηματοδοτική ενίσχυση).
- 4 Με τους πόρους του επιχειρησιακού ταμείου μπορούν να χρηματοδοτηθούν τα επονομαζόμενα επιχειρησιακά προγράμματα, που υποβάλλονται στις αρμόδιες εθνικές αρχές και πρέπει να εγκριθούν από αυτές (άρθρο 15, παράγραφος 2, στοιχείο β', και άρθρο 16, παράγραφος 1, του κανονισμού 2200/96). Περιεχόμενο των επιχειρησιακών προγραμμάτων δύνανται [σελ. 4 του πρωτοτύπου] να αποτελέσουν, μεταξύ άλλων, επενδύσεις που αφορούν μεμονωμένες εκμεταλλεύσεις μελών της οργάνωσης παραγωγών [βλ. άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο ιε', του κανονισμού (ΕΚ) 609/2001 της Επιτροπής, της 28ης Μαρτίου 2001, σχετικά με τις λεπτομέρειες εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2200/96 του Συμβουλίου όσον αφορά τα επιχειρησιακά προγράμματα και ταμεία και την κοινοτική χρηματοδοτική ενίσχυση και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 411/97 –στο εξής: κανονισμός 609/2001— καθώς και άρθρο 8, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα I, σημείο 17, του κανονισμού (ΕΚ) 1433/2003

της Επιτροπής, της 11ης Αυγούστου 2003, σχετικά με τις λεπτομέρειες εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2200/96 του Συμβουλίου όσον αφορά τα επιχειρησιακά ταμεία, τα επιχειρησιακά προγράμματα και ταμεία και τη χρηματοδοτική ενίσχυση –στο εξής: κανονισμός 1433/2003–].

5 Οι εισφορές των παραγωγών προς το επιχειρησιακό ταμείο καταβάλλονταν κατά τα επίμαχα έτη με τέτοιο τρόπο, ώστε όλα τα μέλη του M-eG κατέβαλλαν 3 % του κύκλου εργασιών τους στο επιχειρησιακό ταμείο. Ο M-eG παρακρατούσε το ποσό αυτό από κάθε παράδοση.

6 Για την πραγματοποίηση επενδύσεων που αφορούν μεμονωμένες εκμεταλλεύσεις ο M-eG συνήπτε με τους εκάστοτε παραγωγούς συμβάσεις αγοράς και χρήσεως (στο εξής: σύμβαση). Το περιεχόμενο αυτών έχει, αποσπασματικά, ως εξής:

7 **«Άρθρο 2 Αντικείμενο**

[Ο M-eG] και [ο] παραγωγός συμφωνούν την από κοινού αγορά του αντικειμένου της σύμβασης ... κατά ίσα μέρη βάσει του κανονισμού (ΕΚ) 2200/96 ... στο πλαίσιο του σχεδίου ... Τα συμβαλλόμενα μέρη είναι συνιδιοκτήτες κατά ίσα μέρη.

8 **Άρθρο 3 Καταβολή**

Το ποσό της επένδυσεως ανέρχεται σε περίπου ... (άνευ ΦΠΑ). Ο παραγωγός καταβάλλει το προσωρινό μερίδιό του στο ποσό της επένδυσεως, ήτοι το ήμισυ του ποσού αυτού, ύψους ..., ως προκαταβολή προς [τον M-eG] ...

Ο προμηθευτής εκδίδει τιμολόγιο προς [τον M-eG]. Μετά την παράδοση και την έκδοση τιμολογίου από τον προμηθευτή, [ο M-eG] καταλογίζει περαιτέρω στον παραγωγό το ανερχόμενο στο ήμισυ μερίδιό του. Ακολούθως γίνεται από τον παραγωγό η αποπληρωμή του υπολοίπου, συνυπολογιζομένης [σελ. 5 του πρωτοτύπου5] της προκαταβολής

9 **Άρθρο 9 Δήλωση αναλήψεως υποχρέωσης**

Ο παραγωγός αναλαμβάνει την υποχρέωση να προσφέρει, ως μέλος [του M-eG] (ή του διαδόχου του) τα προϊόντα του [στον M-eG] για όλη τη διάρκεια της περιόδου δεσμεύσεως, και πάντως τουλάχιστον για 10 έτη από την έναρξη της ισχύος της σύμβασης.

[παραλειπόμενα]

10 **Άρθρο 10 Περίοδος δεσμεύσεως**

Η περίοδος δεσμεύσεως για τη χρήση του πράγματος εκτείνεται σε 5 έτη για κινητά οικονομικά αγαθά και τις μόνιμες καλλιέργειες, και σε 12 έτη για ακίνητα οικονομικά αγαθά (π.χ. κτίρια). [παραλειπόμενα]

11 **Άρθρο 11 Μεταβίβαση της κυριότητας**

Μετά την παρέλευση της περιόδου δεσμεύσεως [ο M-eG] μεταβιβάζει το μερίδιο συνιδιοκτησίας του άνευ ανταλλάγματος στον παραγωγό».

- 12 Η παραγγελία του εκάστοτε αντικειμένου της συμβάσεως γινόταν μέσω του M-eG· προς αυτόν εξέδιδαν τιμολόγια οι προμηθευτές των συμβατικών αγαθών (στο εξής: προηγούμενοι προμηθευτές). Ο M-eG τιμολογούσε στους παραγωγούς το 50 % των καθαρών εξόδων αγοράς πλέον ΦΠΑ. Το υπόλοιπο 50% των εξόδων αγοράς καταβαλλόταν από το επιχειρησιακό ταμείο.
- 13 Μετά την πάροδο της περιόδου δεσμεύσεως ο M-eG μεταβίβαζε σύμφωνα με τη σύμβαση το μερίδιο συνιδιοκτησίας του επί του αντικειμένου της συμβάσεως στον παραγωγό, άνευ ανταλλάγματος.
- 14 Ο M-eG αξίωσε με τις δηλώσεις φόρου κύκλου εργασιών για τα έτη 2002 (με ημερομηνία 22 Οκτωβρίου 2003) και 2003 (με ημερομηνία 27 Οκτωβρίου 2004) την πλήρη έκπτωση φόρου εισροών για τις παραδόσεις των προηγούμενων προμηθευτών. Θεώρησε ότι τα ποσά που είχαν καταβληθεί από το επιχειρησιακό ταμείο δεν συνιστούσαν αντιπαροχή για τις παραδόσεις προς τους [σελ. 6 του πρωτοτύπου] παραγωγούς.
- 15 Η καθ' ης και αναιρεσίβλητη (η φορολογική αρχή), κατόπιν διεξαγωγής εξωτερικού ελέγχου στον προσφεύγοντα, υιοθέτησε, με τις τροποποιητικές πράξεις προσδιορισμού φόρου κύκλου εργασιών για τα επίμαχα έτη της 1ης Φεβρουαρίου 2013, την άποψη ότι ο M-eG παρείχε εξ αρχής στους εκάστοτε παραγωγούς την εξουσία διαθέσεως ολόκληρου του αντικειμένου της συμβάσεως (και όχι μόνο σε σχέση με το ανερχόμενο στο ήμισυ αυτού μερίδιό τους) και επομένως είχε πραγματοποιήσει παράδοση· και τούτο διότι η παράδοση του αντικειμένου της συμβάσεως και η θέση του σε λειτουργία γινόταν άμεσα προς τον παραγωγό ή δια του παραγωγού. Η φορολογική αρχή δέχθηκε μεν ότι οι χρηματοδοτικές ενισχύσεις προς το επιχειρησιακό ταμείο συνιστούσαν μη φορολογητέα επιδότηση. Εντούτοις, θεώρησε ότι στις πράξεις εκροής του M-eG προς τους εκάστοτε παραγωγούς ήταν εφαρμοστέα η ελάχιστη βάση υπολογισμού του άρθρου 10, παράγραφος 5, σημείο 1, σε συνδυασμό με την παράγραφο 4 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών στο εξής: UStG). Ως τιμή αγοράς για τον M-eG θεώρησε τα (καθαρά) ποσά που κατέβαλε στους προηγούμενους προμηθευτές. Η ένσταση [του M-eG] απορρίφθηκε (απόφαση της 14ης Μαΐου 2013 επί της ενστάσεως).
- 16 Το Finanzgericht (πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο, στο εξής: FG) απέρριψε την προσφυγή με την απόφασή του που δημοσιεύθηκε στην Entscheidungen der Finanzgerichte (έκδοση των αποφάσεων των φορολογικών δικαστηρίων, στο εξής: EFG) του έτους 2017, σελίδα 517. Έκρινε ότι η φορολογική αρχή ορθώς κατ' αποτέλεσμα θεώρησε ότι η βάση υπολογισμού του φόρου για τις παραδόσεις που πραγματοποίησε ο M-eG στο πλαίσιο των επιχειρησιακών προγραμμάτων προς τους οικείους παραγωγούς δεν περιορίζεται στην αντιπαροχή που κατέβαλαν οι παραγωγοί. Εντούτοις, αυτό δεν προκύπτει από το άρθρο 10, παράγραφος 5, σημείο 1, σε συνδυασμό με την παράγραφο 4, του UStG (ελάχιστη βάση

υπλογισμού φόρου), αλλά από το άρθρο 10, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του UStG. Κατά την κρίση του FG, οι πληρωμές από το επιχειρησιακό ταμείο, ανερχόμενες στο 50 % του κόστους αγοράς του εκάστοτε συμβατικού αντικειμένου, συνιστούν αντιπαροχή καταβαλλόμενη από τρίτο. [σελ. 7 του πρωτοτύπου]

- 17 Με την αίτηση αναιρέσεως ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συντρέχει παράβαση ουσιαστικού δικαίου. Κατά την άποψή του οι επιδοτήσεις που έχουν καταβληθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) στον M-eG υπηρετούν σύμφωνα με τους κανονισμούς 2200/96, 609/2001 και 1433/2003 στόχους διαρθρωτικής και περιβαλλοντικής πολιτικής. Ακόμη και επενδύσεις που αφορούν μεμονωμένες εκμεταλλεύσεις αποτελούν, κατά την άποψή του, τμήμα της «εθνικής στρατηγικής για βιώσιμα επιχειρησιακά προγράμματα της οργάνωσης παραγωγών οπωροκηπευτικών».
- 18 Ο προσφεύγων ζητεί την αναίρεση της πρωτοβάθμιας απόφασης και την ακύρωση της απόφασης επί της ενστάσεως της 14ης Μαΐου 2013, καθώς και την τροποποίηση των πράξεων προσδιορισμού του φόρου κύκλου εργασιών για τα έτη 2002 και 2003, της 13ης Φεβρουαρίου 2013, κατά τρόπον ώστε να προσδιοριστεί, για το έτος 2002, φόρος κύκλου εργασιών χαμηλότερος κατά 11.908,08 € και, για το έτος 2003, φόρος κύκλου εργασιών χαμηλότερος κατά 20.602,23 €.
- 19 Η φορολογική αρχή ζητά να απορριφθεί η αίτηση αναιρέσεως ως αβάσιμη.
- 20 Υπερασπίζεται την ορθότητα της αναιρεσιβαλλομένης πρωτοβάθμιας απόφασης.

B.

- 21 Το τμήμα αναστέλλει τη διαδικασία σύμφωνα με τα άρθρα 74, 121 του Finanzgerichtsordnung (Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, στο εξής: FGO) και υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Δικαστήριο) τα προδικαστικά ερωτήματα που αναφέρονται στο διατακτικό, σύμφωνα με το άρθρο 267, παράγραφος 3, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΣΛΕΕ).

22 I. Οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις

23 1. Το εθνικό δίκαιο

Οι σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου έχουν ως εξής: [σελ. 8 του πρωτοτύπου]

24 «Άρθρο 1 UStG – Υποκείμενες στον φόρο πράξεις

(1) Στον φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι λοιπές παροχές τις οποίες πραγματοποιεί εξ επαχθούς αιτίας στο γερμανικό έδαφος επιχειρηματίας στο πλαίσιο της ασκήσεως της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

25 Άρθρο 3 UStG Παραδόσεις, λοιπές παροχές

(1) Παραδόσεις ενός επιχειρηματία είναι πράξεις μέσω των οποίων ο ίδιος ή τρίτος που ενεργεί κατ' εντολή του μεταβιβάζει στον αγοραστή ή σε τρίτο που ενεργεί κατ' εντολή του την εξουσία να διαθέτει ένα αγαθό ιδίω ονόματι (μεταβίβαση της εξουσίας διαθέσεως).

...

(12) Υφίσταται ανταλλαγή όταν η αντιπαροχή για μια παροχή που συνίσταται σε παράδοση αποτελεί παράδοση αγαθού. Υφίσταται πράξη παρεμφερής προς ανταλλαγή όταν η αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών συνίσταται σε παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών».

26 Άρθρο 10 UStG Βάση υπολογισμού για παραδόσεις αγαθών, παροχές υπηρεσιών και ενδοκοινοτικές αγορές

(1) Για τις παραδόσεις αγαθών και τις λοιπές παροχές υπηρεσιών (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτη περίοδος) ..., ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται σύμφωνα με την αντιπαροχή που εισπράττεται. Η αντιπαροχή περιλαμβάνει οτιδήποτε δαπανά ο λήπτης της παροχής για να λάβει την παροχή, αφαιρουμένου όμως του φόρου κύκλου εργασιών. Περιλαμβάνεται επίσης στην αντιπαροχή οτιδήποτε καταβάλλει στον επιχειρηματία για την παροχή άλλο πρόσωπο, εκτός του λήπτη της παροχής...

(2) ... Σε περίπτωση ανταλλαγής (άρθρο 3, παράγραφος 12, πρώτο εδάφιο), παρεμφερούς προς ανταλλαγή πράξεως (άρθρο 3, παράγραφος 12, δεύτερο εδάφιο) και [παραλειπόμενα] η αξία κάθε πράξεως θεωρείται ότι αποτελεί την αντιπαροχή για την άλλη πράξη. Ο φόρος κύκλου εργασιών δεν περιλαμβάνεται στην αντιπαροχή.

...

(4). Ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται

1. στην περίπτωση της μεταφοράς ενός αγαθού υπό την έννοια του άρθρου 1a, παράγραφος 2, και του άρθρου 3, παράγραφος 1a, καθώς και στις περιπτώσεις παραδόσεως αγαθών υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1a, βάσει της τιμής αγοράς πλέον των παρεπόμενων εξόδων για το αγαθό ή για ένα παρόμοιο αγαθό ή ελλείψει τιμής αγοράς βάσει της τιμής κόστους, στον εκάστοτε χρόνο διενέργειας της πράξεως:

2. ...

3. ...

Ο φόρος κύκλου εργασιών δεν περιλαμβάνεται στη βάση υπολογισμού του φόρου.

(5) Η παράγραφος 4 ισχύει κατ' αναλογίαν στις εξής περιπτώσεις:

1) Στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών στις οποίες προβαίνουν νομικά πρόσωπα και ενώσεις προσώπων, υπό την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 5, του Körperschaftsteuergesetz (νόμου περί της φορολογίας νομικών προσώπων), ενώσεις προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα και κοινωνίες, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, προς τους μετόχους τους, τους εταίρους τους, τα μέλη τους, τους κοινωνούς τους, ή τα συνδεδόμενα με αυτούς πρόσωπα, καθώς και στις παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στις οποίες προβαίνουν επιχειρηματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους ατομικώς προς συνδεδόμενα με αυτούς [σελ. 9 του πρωτοτύπου] πρόσωπα:

2. ...

αν η βάση υπολογισμού του φόρου κατά την παράγραφο 4 υπερβαίνει την αντιπαροχή κατά την παράγραφο 1.»

27 «Άρθρο 1 KStG Απεριόριστη φορολογική υποχρέωση

(1) Υπόκεινται απεριόριστα στον φόρο νομικών προσώπων τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων και ομάδες περιουσίας, που έχουν τη διοίκηση ή την έδρα τους στην ημεδαπή:

...

5. σωματεία χωρίς ικανότητα δικαίου, οργανισμοί, ιδρύματα και λοιπές ιδιωτικού δικαίου μορφές διαχείρισεως περιουσιακών στοιχείων τεταγμένων προς εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού· ...»

28 2. Το δίκαιο της Ένωσης

Οι σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης στην υπό κρίση υπόθεση είναι τα άρθρα 2, 11 και 27, παράγραφος 1, της (ισχύουσας ακόμη κατά τα επίμαχα έτη) οδηγίας 77/388/ΕΟΚ καθώς και ο κανονισμός 2200/96, ο κανονισμός 609/2001 και ο κανονισμός 1433/2003.

29 II. Εκτίμηση βάσει του εθνικού δικαίου

Εξεταζόμενη αποκλειστικώς βάσει του εθνικού δικαίου, η προσφυγή είναι απορριπτέα για πλείονες (ανεξάρτητους μεταξύ τους) λόγους.

30 1. Οι διάδικοι και το FG εκκινούν ορθώς από την ομόφωνη παραδοχή ότι ο M-eG παρέδωσε τα εκάστοτε συμβατικά αντικείμενα στους οικείους παραγωγούς (και

δεν τους μεταβίβασε μόνο ποσοστό συγκυριότητας 50%) ήδη κατά τα επίμαχα έτη (βλ. σχετικώς [παραλειπόμενα] απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, [παραλειπόμενα] σκέψεις 33 και 34). Αυτές οι παραδόσεις αγαθών έγιναν –όπως δεν αμφισβητούν οι διάδικοι– έναντι αντιπαροχής ([παραλειπόμενα]). **[σελ. 10 του πρωτοτύπου]**

- 31 2. Εντούτοις, οι διάδικοι και το FG παρέβλεψαν ότι, έναντι της παραδόσεως των αγαθών, οι παραγωγοί ανέλαβαν με το άρθρο 9 της συμβάσεως, παραλλήλως προς την υποχρέωση πληρωμής του μεριδίου τους, την υποχρέωση να προμηθεύουν τον M-eG με οπωροκηπευτικά κατά το χρονικό διάστημα της επενδύσεως, αλλά πάντως τουλάχιστον επί 10 έτη.
- 32 α) Οι πράξεις θα μπορούσαν να συνιστούν ανταλλαγή με συμπληρωματική καταβολή μετρητών (άρθρο 3, παράγραφος 12, του UStG), στο πλαίσιο της οποίας συνδυάζεται πληρωμή μετρητών με προμήθεια αγαθών, ως αντιπαροχή για την παροχή. ([παραλειπόμενα]). Τα μέρη ανέλαβαν με μια ανταλλακτική σύμβαση την υποχρέωση να παράσχουν το ένα στο άλλο αμοιβαίες παροχές (βλ. ως προς την απαίτηση αυτή τις αποφάσεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, σκέψη 33· της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, C-283/12, EU:C:2013:599, [παραλειπόμενα] σκέψη 41). Το γεγονός ότι, λόγω του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημείο 3, του κανονισμού 2200/96 υφίσταται ούτως ή άλλως εκ του καταστατικού υποχρέωση προμήθειας αγαθών (κατά το διάστημα που διαρκεί η ιδιότητα του μέλους), δεν αποκλείει την ως άνω εκτίμηση, διότι οι παραγωγοί ανέλαβαν την υποχρέωση προμήθειας για μακρότερο χρονικό διάστημα (την περίοδο δεσμεύσεως, διάρκειας τουλάχιστον 10 ετών) (άρθρο 9 της συμβάσεως).
- 33 Η εκάστοτε παράδοση αγαθών δεν θα μπορούσε ούτε να θεωρηθεί ότι συνιστά την καλούμενη διάθεση υλικών ([παραλειπόμενα]), **[σελ. 11 του πρωτοτύπου]** διότι το εκάστοτε αντικείμενο της συμβάσεως δεν είναι διατεθέν υλικό.
- 34 β) Σε αυτή την περίπτωση θα ίσχυε βάσει του εθνικού δικαίου η αξία κάθε πράξεως ως αντιπαροχή για την άλλη πράξη (άρθρο 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του UStG)· η βάση υπολογισμού του φόρου θα ανερχόταν (κατόπιν συμψηφισμού των μετρητών [παραλειπόμενα]) στο 50 % της τιμής αγοράς που καταβλήθηκε από τον M-eG στους προηγούμενους προμηθευτές ([παραλειπόμενα]).
- 35 3. Εάν παρά ταύτα δεν συντρέχει ανταλλαγή με συμπληρωματική καταβολή μετρητών, το FG ορθώς θεώρησε ότι βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, του UStG ([παραλειπόμενα]) στην αντιπαροχή για αυτές τις παραδόσεις αγαθών ανήκουν όχι μόνο τα ποσά που χρεώθηκαν στους παραγωγούς, αλλά και οι πληρωμές από το επιχειρησιακό ταμείο ([παραλειπόμενα]).
- 36 Στην περίπτωση των πληρωμών του επιχειρησιακού ταμείου προς τον M-eG πρόκειται για πληρωμές ενός τρίτου και όχι για ανακατανομή ιδίων οικονομικών

πόρων, διότι το επιχειρησιακό ταμείο, ως περιουσία τεταγμένη στην εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, υπόκειται κατά το εθνικό [σελ. 12 του πρωτοτύπου] δίκαιο (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 5, του KStG, άρθρο 2 του UStG) στον φόρο νομικών προσώπων και μπορεί επίσης να έχει ικανότητα δικαίου από άποψη φορολογίας κύκλου εργασιών ([παραλειπόμενα]). Πρόκειται για περιουσία τεταγμένη στην εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, η οποία δεν μπορούσε να διατίθεται από τον M-eG ελευθέρως, παρά μόνον για τους σκοπούς που αναφέρονται στο άρθρο 15, παράγραφος 2, του κανονισμού 2200/96, στο άρθρο 3 του κανονισμού 609/2001 και στο άρθρο 5 του κανονισμού 1433/2003. Το γεγονός ότι οι καταβολές της ΕΕ προς το επιχειρησιακό ταμείο (κατά την σύμφωνη άποψη των διαδίκων και του FG) υπηρετούν την προαγωγή του δημοσίου συμφέροντος ουδέν μεταβάλλει, κατά το εθνικό δίκαιο, όσον αφορά την άμεση σύνδεση της πληρωμής από το επιχειρησιακό ταμείο, την οποία συνήγαγε το FG κατά τρόπο αναιρετικώς ανέλεγκτο από τη σύμβαση του M-eG με τους εκάστοτε παραγωγούς.

- 37 4. Εάν δεν συνέτρεχε ανταλλαγή με συμπληρωματική καταβολή μετρητών, ούτε γινόταν δεκτή η άποψη του FG ότι η εκάστοτε πληρωμή του επιχειρησιακού ταμείου αποτελεί αντιπαροχή καταβαλλόμενη από τρίτο, η φορολογική αρχή θα είχε εκκινήσει ορθώς από την παραδοχή ότι στην υπό κρίση υπόθεση, κατά το εθνικό δίκαιο, οι τιμές αγοράς που κατέβαλε ο M-eG στους προηγούμενους προμηθευτές αποτελούν τη βάση υπολογισμού του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών που έγιναν από τον M-eG προς τους παραγωγούς. Αυτό θα προέκυπτε, στην περίπτωση αυτή, από το άρθρο 10, παράγραφος 5, σημείο 1, σε συνδυασμό με την παράγραφο 4, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του UStG.
- 38 α) Η αντιπαροχή που καταβλήθηκε από τους παραγωγούς ως συνδεόμενα πρόσωπα δεν είναι συνήθης βάσει των συνθηκών της αγοράς, ούτε επιβλήθηκε στην πράξη του M-eG ο συνήθης βάσει των συνθηκών της αγοράς φόρος ([παραλειπόμενα]). [σελ. 13 του πρωτοτύπου]
- 39 β) Κατά την ως τώρα νομολογία του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου), η εφαρμογή της ελάχιστης βάσεως υπολογισμού του φόρου στην ένδικη υπόθεση δεν εμποδίζεται από το γεγονός ότι ορισμένοι παραγωγοί θα μπορούσαν να δικαιούνται πλήρη έκπτωση του φόρου εισροών ([παραλειπόμενα])· και τούτο διότι τα συμβατικά αντικείμενα που παρέδωσε ο προσφεύγων προς τους παραγωγούς, ως επενδυτικά αγαθά, εμπίπτουν κατά την έννοια του άρθρου 15α, παράγραφος 1, του UStG στον διακανονισμό της έκπτωσης φόρου των παραγωγών.

40 **III. Εκτίμηση βάσει του δικαίου της Ένωσης**

Εντούτοις, είναι αμφίβολο από πολλές απόψεις, υπό την έννοια του άρθρου 267, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, αν η βασισμένη στο εθνικό δίκαιο εκτίμηση που εκτέθηκε υπό Β.Π. είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης.

- 41 1. Εάν το Δικαστήριο καταλήξει, βάσει της υποχρέωσης που αναλαμβάνεται με το άρθρο 9 της συμβάσεως και εκτείνεται χρονικά πέραν της υποχρέωσης που προβλέπεται στο άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημείο 3, του κανονισμού 2200/96, στο συμπέρασμα ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές τις κύριας δίκης, υφίσταται από άποψη ενωσιακού δικαίου ανταλλαγή με συμπληρωματική καταβολή μετρητών, θα έπρεπε η βάση υπολογισμού του φόρου να καθοριστεί σύμφωνα με το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, διότι το δίκαιο της Ένωσης δεν περιέχει ειδική ρύθμιση συγκρίσιμη με το άρθρο 10, παράγραφος 2, δεύτερο εδάφιο, του UStG σχετικά με τη βάση υπολογισμού του φόρου σε περίπτωση ανταλλαγής (βλ. αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 2001, Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:372, [παραλειπόμενα] σκέψη 17· της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, [παραλειπόμενα] σκέψη 38). **[σελ. 14 του πρωτοτύπου]** Βάση επιβολής του φόρου είναι κατά τα ανωτέρω ο,τιδήποτε αποτελεί την αξία της αντιπαροχής, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής για την παράδοση από τον αποδέκτη της παραδόσεως ή των υπηρεσιών ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.
- 42 α) Σε αυτό το πλαίσιο θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη η υποχρέωση προμήθειας αγαθών που ανέλαβαν οι παραγωγοί, διότι οι παραγωγοί ανέλαβαν την υποχρέωση αυτή μόνο λόγω της παραδόσεως και βάση επιβολής του φόρου για παράδοση αγαθών είναι ο,τιδήποτε λαμβάνει ο προμηθευτής σε άμεση σχέση με την παράδοση ως αντιπαροχή, εάν μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα και αντιπροσωπεύει υποκειμενική αξία (βλ. απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988, Naturally Yours Cosmetics, C-230/87, EU:C:1988:508, [παραλειπόμενα] σκέψεις 12 και 16).
- 43 β) Αυτή η περίπτωση συντρέχει εν προκειμένω σε σχέση με την παράδοση αγαθών από τον M-eG με μειωμένη τιμή και την υποχρέωση των παραγωγών να προμηθεύουν στον M-eG τα παραγόμενα οπωροκηπευτικά. Στην υπό κρίση υπόθεση ο M-eG έλαβε από τον εκάστοτε παραγωγό έναντι της παραδόσεως των αγαθών την καταβολή μετρητών και μια υποχρέωση προμήθειας αγαθών· η βάση υπολογισμού του σχετικού φόρου θα ήταν η διαφορά σε σχέση με την τιμή αγοράς του M-eG (βλ. απόφαση της 2ας Ιουνίου 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, [παραλειπόμενα] σκέψη 19)· και τούτο διότι οι παραγωγοί ανέλαβαν με την προαναφερθείσα σύμβαση την υποχρέωση να προμηθεύσουν αγαθά στο μέλλον (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2013, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, [παραλειπόμενα] σκέψεις 31 και 33, και της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, [παραλειπόμενα] σκέψη 41).
- 44 γ) Εντούτοις, από πλευράς δικαίου της Ένωσης είναι αμφίβολη η ίδια η συνδρομή **[σελ. 15 του πρωτοτύπου]** ανταλλαγής με συμπληρωματική καταβολή μετρητών, διότι ούτως ή άλλως υφίσταται (μικρότερης χρονικής διάρκειας) υποχρέωση των παραγωγών για προμήθεια αγαθών λόγω του καταστατικού το οποίο βασίζεται

στο δίκαιο της Ένωσης (βλ. άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο γ', σημείο 3 του κανονισμού 2200/96).

- 45 δ) Περαιτέρω στην εκτίμηση αυτή θα μπορούσε να αντιταχθεί ότι ο φόρος για τις μελλοντικές παραδόσεις οπωροκηπευτικών μπορεί να καταστεί απαιτητός μόνο όταν είναι γνωστά όλα τα ουσιώδη στοιχεία της γενεσιουργού του αιτίας, ήτοι της μελλοντικής παραδόσεως αγαθών, δηλαδή ιδίως όταν καθοριστούν επακριβώς τα αγαθά (βλ. αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2006, BUPA Hospitals και Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, [παραλειπόμενα] σκέψη 48, και της 23ης Δεκεμβρίου 2015, Air France-KLM κ.λπ., C-250/14 και C-289/14, EU:C:2015:841, [παραλειπόμενα] σκέψη 39). Για το λόγο αυτό δεν μπορούν να υπόκεινται στο φόρο προστιθέμενης αξίας οι προκαταβολές για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που δεν έχουν ακόμη προσδιοριστεί σαφώς (βλ. αποφάσεις της 16ης Δεκεμβρίου 2010, Mac Donald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, [παραλειπόμενα] σκέψη 31, και της 19ης Δεκεμβρίου 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, [παραλειπόμενα] σκέψη 28).
- 46 ε) Βάσει των αποφάσεων της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, RCI Europe, C-37/08 (EU:C:2009:507, [παραλειπόμενα]) και της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Serebryannay vek, C-283/12 (EU:C:2013:599, [παραλειπόμενα]) το τμήμα τείνει προς την άποψη ότι, παρά ταύτα, αρκεί η υποχρέωση παραδόσεως οπωροκηπευτικών που δεν έχουν ακόμη προσδιοριστεί επακριβώς· ωστόσο υπάρχουν αμφιβολίες ως προς την ορθότητα της απόψεως αυτής. Οι σκέψεις αυτές οδηγούν στο στοιχείο α) του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος.
- 47 2. Ανεξαρτήτως αυτού, με το στοιχείο β) του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος ζητείται να διευκρινιστεί αν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, χρηματοδοτική ενίσχυση υπό την έννοια του άρθρου 15 [σελ. 16 του πρωτοτύπου] του κανονισμού 2200/96, που καταβάλλεται από το επιχειρησιακό ταμείο στην οργάνωση παραγωγών είναι «επιδότηση που συνδέεται με την τιμή της παραδόσεως αγαθών» καταβαλλόμενη από «τρίτο πρόσωπο».
- 48 α) Η πρόβλεψη του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ ότι στις εκεί αναφερόμενες περιπτώσεις πρέπει να συνυπολογιστούν στη βάση επιβολής φόρου και οι επιδοτήσεις που καταβλήθηκαν σε υποκείμενους στον φόρο και συνδέονται με την τιμή της παραδόσεως αγαθών, αποσκοπεί στην υπαγωγή της συνολικής αξίας των αγαθών και υπηρεσιών στον φόρο προστιθέμενης αξίας και επομένως στην αποτροπή του ενδεχομένου να οδηγήσει η καταβολή μιας επιδοτήσεως σε μικρότερη απόδοση του φόρου (βλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-144/02, EU:C:2004:444, [παραλειπόμενα] σκέψη 26). Η διάταξη αναφέρεται σε περιπτώσεις με τρεις εμπλεκόμενους: το πρόσωπο (δημόσιο φορέα) που χορηγεί την επιδότηση, τον επιχειρηματία που λαμβάνει την επιδότηση και τον αγοραστή του αγαθού στον οποίο το παραδίδει ο επιδοτούμενος επιχειρηματίας (βλ. απόφαση της 13ης Ιουνίου 2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, [παραλειπόμενα] σκέψη 23). Καταλαμβάνει μόνο τις επιδοτήσεις που αποτελούν το σύνολο ή μέρος της αντιπαροχής για προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και οι οποίες

χορηγούνται από τρίτον στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα τη σχετική υπηρεσία (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, [παραλειπόμενα]). Όλες οι άλλες επιδοτήσεις δεν καταλαμβάνονται από τη διάταξη αυτή και «ως τέτοιες, δεν είναι φορολογητέες βάσει του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας» (βλ. προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα L. A. Geelhoed της 27ης Νοεμβρίου 2003 επί της υποθέσεως C-381/01, C-495/01, C-144/02 και C-463/02, EU:C:2003:642, σημείο 46).

- 49 β) Κατά την άποψη του τμήματος είναι ασαφές, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, το ίδιο το ζήτημα, ποιος αποτελεί, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, το **[σελ. 17 του πρωτοτύπου]** «τρίτο πρόσωπο» υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ.
- 50 αα) Από απόψεως εθνικού δικαίου αποτελεί τρίτο πρόσωπο, όπως ήδη εκτέθηκε (B.Π.3.), το επιχειρησιακό ταμείο που έχει την ικανότητα να είναι υποκείμενο στον φόρο.
- 51 ββ) Εντούτοις, βάσει του κανονισμού 2200/96, του κανονισμού 609/2001 και του κανονισμού 1433/2003 δεν προκύπτει σαφώς αν αυτό ισχύει και από την άποψη του δικαίου της Ένωσης. Η συγχρηματοδότηση από το επιχειρησιακό ταμείο γίνεται προκειμένου να καταστούν υπεύθυνες οι οργανώσεις παραγωγών, κυρίως όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές τους αποφάσεις, και να προσανατολισθεί προς μελλοντικές προοπτικές η χρήση των δημοσίων πόρων που τους διατίθενται (αιτιολογική σκέψη 10 του κανονισμού 2200/96). Το επιχειρησιακό ταμείο εγγυάται μεταξύ άλλων την ορθή χρήση των κοινοτικών πόρων (βλ. αιτιολογική σκέψη 4 του κανονισμού 609/2001 καθώς και αιτιολογική σκέψη 5 του κανονισμού 1433/2003). Επομένως, κατά την εξέταση αν πρόκειται για «επιδότηση που συνδέεται άμεσα με την τιμή της παραδόσεως αγαθών» θα μπορούσαν να αποτελούν «τρίτα πρόσωπα» οι αρμόδιες αρχές (ή η ίδια η ΕΕ) που παρέχουν χρηματοδοτικές ενισχύσεις με αποφάσεις τους.
- 52 γ) Για το λόγο αυτό υφίστανται επίσης αμφιβολίες από απόψεως δικαίου της Ένωσης, κατά πόσον οι χρηματοδοτικές ενισχύσεις είναι «επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή της παραδόσεως αγαθών».
- 53 αα) Το Δικαστήριο θέτει τις ακόλουθες προϋποθέσεις για την διαπίστωση άμεσης σχέσεως μεταξύ παραδόσεως αγαθών και επιδοτήσεως:
- η επιδότηση πρέπει να χορηγείται από τρίτο ειδικά για την παράδοση συγκεκριμένου αγαθού (βλ. αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, [παραλειπόμενα] σκέψεις 10, 12 και 18, και της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02 **[σελ. 18 του πρωτοτύπου]** EU:C:2004:444, [παραλειπόμενα] σκέψεις 28 και 31)·
 - ο αγοραστής του αγαθού πρέπει να ωφελείται από την επιδότηση. Η τιμή την οποία καταβάλλει ο αγοραστής του αγαθού πρέπει να καθορίζεται με τέτοιο τρόπο ώστε να μειώνεται σε συνάρτηση με την επιδότηση που χορηγείται στον

πωλητή του αγαθού. Επομένως το γεγονός ότι καταβάλλεται επιδότηση στον πωλητή αγαθού ή στον παρέχοντα υπηρεσία πρέπει να του παρέχει, αντικειμενικά, τη δυνατότητα να πωλεί το προϊόν του ή να παρέχει την υπηρεσία του σε τιμή χαμηλότερη εκείνης την οποία θα καθόριζε αν δεν ελάμβανε την επιδότηση (βλ. αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, [παραλειπόμενα] σκέψη 14, και της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, [παραλειπόμενα] σκέψη 29):

– η τιμή του αγαθού πρέπει να έχει καθοριστεί σε γενικές γραμμές, το αργότερο κατά τον χρόνο της επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του φόρου (αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, [παραλειπόμενα] σκέψη 17, και της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, [παραλειπόμενα] σκέψη 30):

– η υποχρέωση καταβολής της επιδοτήσεως εκ μέρους της χορηγούσας αρχής πρέπει να αντιστοιχεί προς το αναγνωριζόμενο υπέρ του δικαιούχου δικαίωμα λήψεώς της εφόσον αυτός πραγματοποιήσει την υποκείμενη στον φόρο πράξη (αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, [παραλειπόμενα] σκέψη 13, και της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, [παραλειπόμενα] σκέψη 28).

54 ββ) Το δικαστήριο του προηγούμενου βαθμού δικαιοδοσίας θεώρησε ότι αυτές οι προϋποθέσεις συντρέχουν και ως εκ τούτου έκρινε την ένδικη υπόθεση με το σκεπτικό ότι ο σκοπός που επιδιώκεται με τους πόρους του επιχειρησιακού ταμείου δεν αποκλείει να περιληφθεί η επιδότηση στη βάση υπολογισμού.

55 γγ) Το τμήμα τείνει προς την άποψη ότι η κρίση του FG, για την οποία αρμόδια είναι τα εθνικά δικαστήρια (βλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, [παραλειπόμενα] σκέψεις 14 και 18), πρέπει να θεωρηθεί ως σύμφωνη προς το άρθρο 11, Μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της [σελ. 19 του πρωτοτύπου] οδηγίας 77/388/ΕΟΚ:

– η επιδότηση καταβάλλεται (άρθρο 3 της συμβάσεως) ακριβώς για την παράδοση ενός συγκεκριμένου αγαθού ως επένδυση που αφορά μεμονωμένη εκμετάλλευση (άρθρο 8, παράγραφος 2, στοιχείο ιε', του κανονισμού 609/2001, άρθρο 8, παράγραφος 2, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, σημείο 17, του κανονισμού 1433/2003), και για το λόγο αυτό πρέπει για την παροχή της χρηματοδοτικής ενισχύσεως, σύμφωνα με τα άρθρα 9 επ., 11 του κανονισμού 609/2001, και με τα άρθρα 17 επ., 18, παράγραφος 2, του κανονισμού 1433/2003, να υποβληθούν, μεταξύ άλλων, αποδεικτικά στοιχεία για τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο του επιχειρησιακού προγράμματος και τις οικονομικές εισφορές των μελών (άρθρο 15, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του κανονισμού 2200/96, άρθρο 3 του κανονισμού 609/2001, άρθρο 6 του κανονισμού 1433/2003):

- η επιδότηση ωφέλησε τους παραγωγούς ως αγοραστές του αγαθού, διότι η καταβολή της επιδοτήσεως στον M-eG του παρέσχε, αντικειμενικά, τη δυνατότητα να πωλήσει το προϊόν του σε τιμή χαμηλότερη εκείνης την οποία θα καθόριζε αν δεν ελάμβανε την επιδότηση·
 - η τιμή του αγαθού είχε καθοριστεί σε γενικές γραμμές, το αργότερο κατά τον χρόνο της επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του φόρου (άρθρο 3 της συμβάσεως, άρθρα 9 επ. του κανονισμού 609/2001, άρθρο 17 επ. του κανονισμού 1433/2003)·
 - στην υποχρέωση της επιδοτούσας υπηρεσίας προς καταβολή της επιδοτήσεως αντιστοιχούσε το δικαίωμα του M-eG να λάβει την επιδότηση, εφόσον εκτελέσει την παράδοση αγαθών (άρθρο 3 της συμβάσεως, άρθρο 9 επ. του κανονισμού 609/2001, άρθρα 17 επ. του κανονισμού 1433/2003).
- 56 δδ) Εντούτοις, από άποψη δικαίου της Ένωσης, υπάρχουν αμφιβολίες ως προς την ορθότητα της εκτιμήσεως αυτής· αυτό οδηγεί στο στοιχείο β) του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος.
- 57 Αφορμή για αμφιβολίες υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης συνιστά, κατά την άποψη του τμήματος, το γεγονός ότι το Δικαστήριο έκρινε, με τις αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-381/01 (EU:C:2004:441, [παραλειπόμενα]), [σελ. 20 του πρωτοτύπου] Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-495/01 (EU:C:2004:442), Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02 (EU:C:2004:444, UR 2004, 625) και Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-463/02 (EU:C:2004:455), ότι οι ενισχύσεις για αποξηραμένες ζωοτροφές που καταβάλλονται βάσει του κανονισμού (ΕΚ) 603/95 του Συμβουλίου, της 21ης Φεβρουαρίου 1995, σχετικά με την κοινή οργάνωση αγοράς στον τομέα των αποξηραμένων ζωοτροφών, δεν είναι «επιδοτήσεις που συνδέονται [άμεσα] με την τιμή των πράξεων αυτών». Αιτιολόγησε την κρίση του αυτή, μεταξύ άλλων, με τις σκέψεις ότι
- δεν προκύπτει ότι το καθεστώς ενισχύσεως είναι καθεστώς προωθήσεως της καταναλώσεως που αποβλέπει στο να ενθαρρύνει τους τρίτους να αγοράζουν αποξηραμένες ζωοτροφές λόγω των τιμών οι οποίες, χάρη στην ενίσχυση, είναι χαμηλότερες της τιμής της διεθνούς αγοράς. Η ρύθμιση, αντιθέτως, αποβλέπει στο να παράσχει τη δυνατότητα σ' αυτούς τους τρίτους να εφοδιάζονται εντός της Κοινότητας σε τιμή παραπλήσια προς εκείνη της διεθνούς αγοράς, τιμή στην οποία θα μπορούσαν να εφοδιάζονται εκτός της Κοινότητας αν, εφόσον δεν υπήρχε η ενίσχυση, η προσφορά εντός της Κοινότητας δεν θα υπήρχε ή θα ήταν ανεπαρκής (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, [παραλειπόμενα] σκέψη 38)·
 - η επιχείρηση μεταποίησης δεν μπορεί να διαθέσει τη ληφθείσα ενίσχυση. Αναλαμβάνει απλώς ρόλο ενδιάμεσου μεταξύ του οργανισμού που παρέχει την ενίσχυση και του παραγωγού ζωοτροφών (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, [παραλειπόμενα] σκέψη 45),

- 58 εε) Αυτό το σκεπτικό αφορά μεν διαφορετικά πραγματικά περιστατικά, αλλά θα μπορούσε παρά ταύτα να ασκήσει επιρροή στην υπό κρίση υπόθεση· και τούτο διότι οι χρηματοδοτικές ενισχύσεις υπό την έννοια του άρθρου 15, παράγραφος 1, του κανονισμού 2200/96 στο πλαίσιο των επιχειρησιακών προγραμμάτων δεν υπηρετούν την προαγωγή της κατανάλωσης επενδυτικών αγαθών από παραγωγούς, αλλά τους σκοπούς που αναφέρονται στο άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο β', και στο άρθρο 15, παράγραφος 4, του κανονισμού 2200/96. Μειώνουν ιδίως το κόστος παραγωγής οπωροκηπευτικών που βαρύνει τους [σελ. 21 του πρωτοτύπου] παραγωγούς. Το επιχειρησιακό ταμείο αναλαμβάνει απλώς ρόλο ενδιάμεσου, που μεταξύ άλλων υπηρετεί τον έλεγχο της χρήσεως των πόρων από τις αρμόδιες αρχές. Για τους λόγους αυτούς φαίνεται επιβεβλημένο, βάσει του άρθρου 267, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, να είναι το Δικαστήριο αρμόδιο για την ερμηνεία της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ καθώς και του κανονισμού 2200/96, του κανονισμού 69/2001 και του κανονισμού 1433/2003.
- 59 3. Εάν κατά την κρίση του Δικαστηρίου, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, σε περίπτωση παροχής χρηματοδοτικών ενισχύσεων, στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται μόνο τα ποσά που καταβλήθηκαν από τον παραγωγό, τίθεται περαιτέρω το ερώτημα αν το δίκαιο της Ένωσης αποκλείει την εφαρμογή της ελάχιστης βάσεως υπολογισμού του άρθρου 10, παράγραφος 5, του UStG.
- 60 α) Η διάταξη αυτή είναι ειδικό εθνικό μέτρο που παρεκκλίνει από την οδηγία, υπό την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ ([παραλειπόμενα]) και επιτρέπεται να εφαρμοστεί μόνο καθόσον αυτό είναι οπωσδήποτε αναγκαίο για την αποτροπή καταχρήσεων και φοροδιαφυγής (απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, [παραλειπόμενα] σκέψεις 22 επ., 25 επ. [παραλειπόμενα]).
- 61 β) Κατ' αρχήν, στις δικαιπραξίες μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων υφίσταται κάποιος κίνδυνος φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, που επιτρέπει την εφαρμογή της ελάχιστης βάσεως υπολογισμού. Στην προκειμένη περίπτωση η αντιπαροχή που πρέπει να καταβληθεί από τους παραγωγούς δεν ανταποκρίνεται στις συνθήκες της αγοράς, οπότε τα έσοδα από το φόρο προστιθέμενης αξίας (και συνεπώς και οι ίδιοι πόροι της ΕΕ από το φόρο προστιθέμενης αξίας) θα μειώνονταν αν η βάση επιβολής του φόρου δεν περιελάμβανε την επιδότηση αλλά περιοριζόταν στην τιμή πώλησεως μειωμένη κατά την επιδότηση. [σελ. 22 του πρωτοτύπου]
- 62 γ) Εντούτοις, ο κίνδυνος της καταχρήσεως δικαιώματος ή της φοροδιαφυγής δεν υφίσταται όταν από τις αντικειμενικές συνθήκες προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε συννόμως (βλ. απόφαση της 29ης Μαΐου 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, [παραλειπόμενα] σκέψη 26).
- 63 δ) Για τους λόγους αυτούς θα μπορούσε να μην επιτρέπεται η εφαρμογή της ελάχιστης βάσεως υπολογισμού του άρθρου 10, παράγραφος 5, αριθ. 1, του UStG, εάν το γεγονός ότι η παράδοση αγαθού γίνεται σε μειωμένη τιμή βασίζεται

στο ότι ο προμηθευτής λαμβάνει για την παράδοση αυτή χρηματοδοτική ενίσχυση της ΕΕ. Αυτό οδηγεί στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

- 64 4. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα επιδιώκεται να διευκρινιστεί αν είναι επιτρεπτή η εφαρμογή της ελάχιστης βάσεως υπολογισμού παρ' ότι ο λήπτης της παροχής δικαιούται την πλήρη έκπτωση φόρου, όταν πρόκειται για παράδοση σε μειωμένη τιμή επενδυτικών αγαθών, τα οποία υπόκεινται στον διακανονισμό των εκπτώσεων φόρου (άρθρο 20 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ).
- 65 α) Συναφώς, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) εφαρμόζει, κατ' αρχήν, και στο ειδικό εθνικό μέτρο του άρθρου 10, παράγραφος 5, του UStG που βασίζεται στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ ([παραλειπόμενα]) τη λύση που υιοθετεί η νομολογία που έχει εκδοθεί επί του άρθρου 80 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά την οποία, σε περίπτωση παροχών προς παραγωγό με δικαίωμα πλήρους εκπτώσεως φόρου, δεν εφαρμόζεται η ελάχιστη βάση υπολογισμού (βλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, *Balkan and Sea Properties και Provadinvest*, C-621/10 και C-129/11, EU:C:2012:248, [παραλειπόμενα]).
- 66 β) Εντούτοις, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) εκκινεί ως τώρα από την παραδοχή ότι το άρθρο 10, παράγραφος 5 [σελ. 23 του πρωτοτύπου] UStG μπορεί να εφαρμοστεί και σε παραδόσεις προς λήπτη που δικαιούται πλήρη έκπτωση φόρου, όταν η έκπτωση φόρου που αξιώνει ο λήπτης υπόκειται στον διακανονισμό φόρου υπό την έννοια του άρθρου 15α του UStG ([παραλειπόμενα]). Θεωρεί ότι θα μπορούσε, συναφώς, να υπάρχει κίνδυνος καταχρήσεων και φοροδιαφυγής ([παραλειπόμενα]). Εάν π.χ. στην υπό κρίση υπόθεση ένας παραγωγός υποκείμενος στο σύνηθες φορολογικό καθεστώς και δικαιούμενος πλήρη έκπτωση φόρου έπαυε, μετά την απόκτηση του συμβατικού αγαθού, να υπάγεται στο σύνηθες φορολογικό καθεστώς και υπαγόταν στη φορολόγηση βάσει μέσου όρου (άρθρο 24 UStG, άρθρο 25 της οδηγίας 77/388/ΕΩΓ), αυτό θα οδηγούσε σύμφωνα με το άρθρο 15α, παράγραφος 7, του UStG σε διακανονισμό φόρου ([παραλειπόμενα]) που θα γινόταν βάσει ενός ποσού φόρου εισροών, το οποίο βασίζεται σε μειωμένη βάση υπολογισμού. Βάσει του σκεπτικού αυτού, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) συνήγαγε ότι υφίσταται κίνδυνος φοροαποφυγής.
- 67 γ) Είναι αμφίβολο από άποψη δικαίου της Ένωσης αν αυτή η οπτική συνάδει προς την απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, *Balkan and Sea Properties και Provadinvest*, C-621/10 και C-129/11, (EU:C:2012:248, [παραλειπόμενα]), η οποία δεν περιέχει τέτοιου είδους περιορισμό.
- 68 5. Όλα τα προδικαστικά ερωτήματα ασκούν επιρροή για την έκδοση αποφάσεως, λόγω του ότι αφορούν αυτοτελείς άξονες αιτιολογήσεως.
- 69 6. Νομική βάση για την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο είναι το άρθρο 267, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. [σελ. 24 του πρωτοτύπου]

[παρλειπόμενα]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ