

Asia C-574/18

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

13.9.2018

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (Saksa)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

13.6.2018

Kantaja ja Revision-menettelyn valittaja:

C-eG

Vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:

Finanzamt Z

[–]

BUNDESFINANZHOF

Asian numero XI R 5/17

VÄLIPÄÄTÖS

Asiassa

C-eG,

kantajana ja Revision-menettelyn valittajana,

[–]

vastaan

Finanzamt Z,

vastaajana ja Revision-menettelyn vastapuolena,

joka koskee vuosien 2002 ja 2003 liikevaihtoveroa,

XI jaosto on

[– –]

päättänyt 13.6.2018 seuraavaa:

I. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset: **[alkup. s. 2]**

1. Onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa hedelmä- ja vihannesalan yhteisestä markkinajärjestelystä 28.10.1996 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 2200/96 (jäljempänä asetus N:o 2200/96) 11 artiklan 1 kohdassa ja 15 artiklassa tarkoitettu tuottajaorganisaatio luovuttaa tavaroita siihen kuuluville tuottajille ja saa tästä tuottajilta maksun, joka ei kata tavaroiden ostohintaa,

a) kyseessä katsottava olevan vaihtokauppa, jonka yhteydessä maksetaan välirahaa, koska tuottajilla on vastineena liiketoimesta tuottajaorganisaatioon nähden sopimusvelvoite toimittaa tuottajaorganisaatiolle hedelmiä ja vihanneksia koko käyttötarkoitukseen sitomisen määräajan, joten liiketoimen veron peruste on tuottajaorganisaation tavarantoimittajille investointitavaroista maksama ostohinta?

b) määrä, jonka toimintarahasto tosiasiallisesti maksaa liiketoimesta tuottajaorganisaatiolle, kokonaisuudessaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä direktiivi 77/388/ETY) 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvä tuki, joten veron perusteeseen kuuluu myös asetuksen N:o 2200/96 15 artiklassa tarkoitettu taloudellinen tuki, jonka toimivaltaiset viranomaiset ovat myöntäneet toimintarahastolle toimintaohjelman perusteella?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen mukaan veron perusteeseen kuuluvat ainoastaan tuottajien suorittamat maksut mutta eivät toimitusvelvoite ja taloudellinen tuki: onko ensimmäisessä kysymyksessä mainituissa olosuhteissa direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta esteenä saman direktiivin 27 artiklan 1 kohtaan perustuvalla liikevaihtoverolain 10 §:n 5 momentin 1 kohdan kaltaiselle kansalliselle erityistoimenpiteelle, jonka mukaan tuottajille suoritetujen liiketoimien veron perusteen muodostaa tuottajaorganisaation investointitavaroista tavarantoimittajille maksama ostohinta, koska tuottajat ovat läheisiä?

3. Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: onko näin myös siinä tapauksessa, että tuottajat ovat oikeutettuja vähentämään täysimääräisesti ostoihin

sisältyvän veron, koska investointitavarat kuuluvat vähennysten oikaisemisen (direktiivin 77/388/ETY 20 artikla) piiriin? [**alkup. s. 3**]

II. Revision-menettelyä lykätään siihen saakka, kunnes Euroopan unionin tuomioistuin (jäljempänä unionin tuomioistuin) on antanut ratkaisunsa.

Perustelut:

A.

- 1 Kantajasta ja Revision-menettelyn valittajasta (jäljempänä kantaja), joka on rekisteröity osuuskunta (eingetragene Genossenschaft, eG), on tullut fuusion myötä M-eG:n oikeudellinen seuraaja. M-eG:hen kuului runsaasti osuuskunnan jäseniä.
- 2 M-EG toimi vuosina 2002 ja 2003 (jäljempänä riidanalaiset vuodet) hedelmien, vihannesten ja perunoiden tukkukauppiaina, kun se myi jäsentensä tuottamia ja sille toimittamia tuotteita edelleen. M-eG oli lisäksi asetuksessa N:o 2200/96 tarkoitettu hyväksytty tuottajaorganisaatio.
- 3 Asetuksen N:o 2200/96 15 artiklan mukaan tällaiset tuottajaorganisaatiot voivat perustaa niin sanotun toimintarahaston. Toimintarahasto on yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz, jäljempänä KStG) 1 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettu yksityisoikeudellinen tiettyihin tarkoituksiin sidottu omaisuuserä, ja se koostuu puoleksi tuottajaorganisaatioon kuuluvien tuottajien maksuista ja puoleksi asetuksen N:o 2200/96 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta taloudellisesta tuesta (jäljempänä taloudellinen tuki).
- 4 Toimintarahaston varoilla voidaan rahoittaa niin sanottuja toimintaohjelmia, jotka on esitettävä kansallisille toimivaltaisille viranomaisille ja jotka näiden on hyväksyttävä (asetuksen N:o 2200/96 15 artiklan 2 kohdan b alakohta ja 16 artiklan 1 kohta). Toimintaohjelmat voivat kattaa [**alkup. s. 4**] muun muassa tuottajaorganisaation jäsenten yksittäisiä tiloja koskevia investointeja (ks. neuvoston asetuksen (EY) N:o 2200/96 soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä toimintaohjelmien, toimintarahastojen ja yhteisön taloudellisen tuen osalta sekä asetuksen (EY) N:o 411/97 kumoamisesta 28.3.2001 annetun komission asetuksen (EY) N:o 609/2001 – jäljempänä asetus N:o 609/2001 – 8 artiklan 2 kohdan o alakohta ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 2200/96 soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä toimintarahastojen, toimintaohjelmien ja taloudellisen tuen osalta 11.8.2003 annetun komission asetuksen (EY) N:o 1433/2003 – jäljempänä asetus N:o 1433/2003 – 8 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä liitteessä I olevan 17 kohdan kanssa).
- 5 Tuottajien maksut toimintarahastoon suoritettiin riidanalaisina vuosina siten, että kaikki M-eG:n jäsenet maksoivat toimintarahastoon 3 prosenttia liikevaihdostaan. M-eG pidatti tämän määrän jokaisen toimituksen yhteydessä.

6 Yksittäisiä tiloja koskevien investointien toteuttamiseksi M-eG teki asianomaisten tuottajien kanssa hankinta- ja käyttösopimuksia (jäljempänä sopimus). Näissä sopimuksissa määrätään muun muassa seuraavaa:

7 **”2 § Kohde**

[M-eG] ja tuottaja sopivat sopimuksen kohteen hankkimisesta yhteisesti – – samansuuruisin osuuksin asetuksen (EY) N:o 2200/96 perusteella – – hankkeen yhteydessä – –. Sopimusosapuolet omistavat samansuuruiset osuudet.

8 **3 § Maksu**

Investointisumma on noin – – (arvonlisävero pois lukien). Tuottaja suorittaa väliaikaisen osuutensa, joka on puolet investointisummasta ja jonka määrä on – –, ennakkomaksuna [M-eG:lle] – –.

Tavarantoimittaja laskuttaa [M-eG:tä]. Sen jälkeen, kun tavarantoimittaja on toimittanut ja laskuttanut tavarantoimittajalle tuottajan ennakkomaksuna maksamat puolet investointisummasta. Tämän jälkeen tuottaja maksaa loput investointisummasta [**alkup. s. 5**], josta hyvitetään ennakkomaksu.

9 **9 § Sitoumus**

Tuottaja sitoutuu käyttötarkoitukseen sitomisen määräajan, kuitenkin vähintään 10 vuoden ajan sopimuksen voimaantulosta, toimittamaan tuotteitaan [M-eG:n] jäsenenä (tai sen oikeudellisenä seuraajana) [M-eG:lle].

[– –]

10 **10 § Käyttötarkoitukseen sitomisen määräaika**

Kohteen käyttöä koskeva käyttötarkoitukseen sitomisen määräaika on 5 vuotta irtaimen käyttöomaisuuden ja monivuotisten kasvien osalta ja 12 vuotta kiinteän käyttöomaisuuden (esim. rakennusten) osalta. [– –]

11 **11 § Omistuksen siirtyminen**

Käyttötarkoitukseen sitomisen määräajan päätyttyä [M-eG] siirtää yhteisomistusosuutensa vastikkeetta tuottajalle.”

12 M-eG tilasi kulloisenkin sopimuksen kohteen; sopimuksen kohteiden toimittajat (tavarantoimittajat) laskuttivat M-eG:tä. M-eG laskutti tuottajalta 50 prosenttia nettohankintamenoistaan plus liikevaihtoveron. Toimintarahasto maksoi loput 50 prosenttia hankintamenoista.

13 Käyttötarkoitukseen sitomisen määräajan päätyttyä M-eG siirsi yhteisomistusosuutensa sopimuksen kohteesta sopimuksen mukaisesti vastikkeetta tuottajalle.

- 14 M-eG vaati vuotta 2002 koskevassa, 22.10.2003 päivätyssä liikevaihtoveroilmoituksessaan ja vuotta 2003 koskevassa, 27.10.2004 päivätyssä ilmoituksessaan tavarantoimittajien luovutuksiin sisältyvän veron täysimääräistä vähentämistä. Se ei pitänyt toimintarahaston maksamia määriä vastikkeena tuottajille suoritetuista luovutuksista **[alkup. s. 6]**.
- 15 Tehtyään kantajaa koskevan verotarkastuksen vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli (Finanzamt, jäljempänä FA) totesi riidanalaisten vuosien osalta 1.2.2013 tekemissään liikevaihtoveron muutospäätöksissä, että M-eG on antanut asianomaisille tuottajille alun pitäenkin määräysvallan koko sopimuksen kohteeseen (eikä vain 50 prosenttiin siitä) ja siten suorittanut luovutuksen; sopimuksen kohde nimittäin luovutetaan suoraan tuottajalle, ja tuottaja ottaa sopimuksen kohteen suoraan käyttöön. Toimintarahastolle myönnettyssä taloudellisessa tuessa on FA:n mukaan kyse verottomasta tuesta. M-eG:n asianomaisille tuottajille myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittamiin liiketoimiin on kuitenkin sovellettava liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 10 §:n 5 momentin 1 kohdan, luettuna yhdessä 4 momentin kanssa, mukaista vähimmäisveroperustetta. M-eG:n hankintahinnan muodostavat tavarantoimittajille maksetut (netto-)määrät. Päätöksistä tehty oikaisuvaatimus jäi tuloksettomaksi (oikaisuvaatimuksesta 14.5.2013 tehty päätös).
- 16 Finanzgericht (verotuomioistuin, Saksa; jäljempänä FG) hylkäsi tämän jälkeen nostetun kanteen tuomiollaan, joka julkaistiin Entscheidungen der Finanzgerichte -julkaisussa 2017, s. 517. Se katsoi FA:n päätelleen perustellusti, että M-eG:n toimintaohjelman yhteydessä kyseisille tuottajille suorittamia luovutuksia koskeva veron peruste ei koostu pelkästään tuottajien maksamasta vastikkeesta. Tämä ei kuitenkaan ilmene UStG:n 10 §:n 5 momentin 1 kohdasta, luettuna yhdessä 4 momentin kanssa (vähimmäisveroperuste), vaan sen 10 §:n 1 momentin kolmannelta virkkeestä. Toimintarahastosta suoritettavat maksut, jotka vastaavat 50:tä prosenttia kulloisenkin sopimuksen kohteen hankintamenoista, ovat kolmansien osapuolten maksamia vastikkeita. **[alkup. s. 7]**
- 17 Revision-valituksessaan kantaja vetoaa aineellisen oikeuden rikkomiseen. Euroopan unionin M-eG:lle maksamilla tuilla oli asetusten N:o 2200/96, N:o 609/2001 ja N:o 1433/2003 mukaan rakenne- ja ympäristöpoliittisia tavoitteita. Myös yksittäisiä tiloja koskevat investoinnit ovat osa ”hedelmien ja vihannesten tuottajaorganisaation kestävästä toimintaohjelmaa koskevaa kansallista strategiaa”.
- 18 Kantaja vaatii, että alkuperäinen päätös ja sitä koskevasta oikaisuvaatimuksesta 14.5.2013 tehty päätös kumotaan ja että vuosia 2002 ja 2003 koskevia, 1.2.2013 tehtyjä liikevaihtoveropäätöksiä muutetaan siten, että liikevaihtoveroa vuodelta 2002 vahvistetaan 11 908,08 euroa vähemmän ja vuodelta 2003 20 602,23 euroa vähemmän.
- 19 Finanzamt vaatii Revision-valituksen hylkäämistä perusteettomana.
- 20 Se puolustaa moitittua alkuperäistä päätöstä.

B.

21 Jaosto keskeyttää asian käsittelyn verotuomioistuinten toiminnan järjestämistä koskevan lain (Finanzgerichtsordnung) 74 ja 121 §:n nojalla ja esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle (jäljempänä unionin tuomioistuin) Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (jäljempänä SEUT) 267 artiklan kolmannen kohdan perusteella päätösoosassa mainitut ennakkoratkaisukysymykset.

22 **I. Asiaa koskevat oikeussäännöt**

23 **1. Kansallinen oikeus**

Kansallisen oikeuden asian kannalta merkitykselliset säännökset ovat seuraavat:
[alkup. s. 8]

24 **”[UStG:n] 1 § Verolliset liiketoimet**

(1) Liikevaihtoveroa maksetaan seuraavista liiketoimista:

1. tavaroiden luovutuksista ja muista suorituksista, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa yrityksensä puitteissa vastikkeellisesti Saksan alueella – –.

25 **[UStG:n] 3 § Luovutus, muu suoritus**

(1) Elinkeinonharjoittajan suorittamia tavaroiden luovutuksia ovat suoritukset, joilla se tai sen toimeksiannosta kolmas mahdollistaa ostajalle tai tämän toimeksiannosta kolmannelle sen, että tämä saa vallan määrätä omissa nimissään tavarasta (määräysvallan hankkiminen).

--

(12) Vaihto on kyseessä silloin, kun vastikkeena tavaran luovutuksesta luovutetaan tavara. Vaihtoon rinnastettavasta toimesta on kyse silloin, kun vastikkeena muusta suorituksesta kuin tavaran luovutuksesta on tavaran luovutus tai muu suoritus.

26 **[UStG:n] 10 § Luovutuksia, muita suorituksia ja yhteisöhankintoja koskeva veron peruste**

(1) Veron peruste määräytyy vastikkeen perusteella luovutusten ja muiden suoritusten (1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäinen virke) – – osalta. Vastikkeella tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä suorituksen vastaanottaja maksaa suorituksen saadakseen, liikevaihtoveroa lukuun ottamatta. Vastikkeeseen luetaan myös se, mitä muu kuin suorituksen vastaanottaja luovuttaa elinkeinonharjoittajalle suorituksen johdosta. – –

(2) – – Vaihdon (3 §:n 12 momentin ensimmäinen virke), vaihtoon rinnastettavien toimien (3 §:n 12 momentin toinen virke) ja – – osalta kunkin

toimen arvoa pidetään vastikkeena vastatoimesta. Liikevaihtovero ei sisälly vastikkeeseen.

--

(4) Liiketoimen veron peruste määräytyy

1. edellä 1a §:n 2 momentissa ja 3 §:n 1a momentissa tarkoitetun tavaran siirtämisen sekä 3 §:n 1a momentissa tarkoitettujen luovutusten tapauksessa ostohinnan, johon lisätään tavaran tai samankaltaisen tavaran sivukustannukset, perusteella tai jos ostohinta ei ole tiedossa, hankintakustannusten perusteella, kummassakin tapauksessa liiketoimen toteuttamisajankohtana;

2. --

3. --

Liikevaihtovero ei sisälly veron perusteeseen.

(5) Edellä 4 momenttia sovelletaan vastaavasti

1. luovutuksiin ja muihin suorituksiin, joita yhteisöverolain 1 §:n 1 momentin 1–5 kohdassa tarkoitetut yhteisöt ja henkilöyhteenliittymät sekä oikeuskelpoisuutta vailla olevat henkilöyhteenliittymät ja yhtymät suorittavat yrityksensä puitteissa osakkeenomistajilleen, yhtiömiehilleen, jäsenilleen, osakkailleen tai näiden läheisille ja joita yksityiset elinkeinonharjoittajat suorittavat [alkup. s. 9] läheisilleen;

2. --

jos 4 momentin mukainen veron peruste ylittää 1 momentissa tarkoitetun vastikkeen.”

27 ”[KStG:n] 1 § Yleinen verovelvollisuus

(1) Seuraavat yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat, joiden johto sijaitsee tai kotipaikka on Saksassa, ovat yleisesti verovelvollisia yhteisöverotuksessa:

--

5. oikeuskelvottomat yhdistykset, laitokset, säätiöt ja muut yksityisoikeudelliset tiettyihin tarkoituksiin sidotut omaisuuserät; --”

28 2. Unionin oikeus

Käsiteltävän asian kannalta merkitykselliset unionin oikeuden säännökset sisältyvät (riidanalaisina vuosina vielä sovellettavan) direktiivin 77/388/ETY 2 ja

11 artiklaan ja 27 artiklan 1 kohtaan sekä asetuksiin N:o 2200/96, N:o 609/2001 ja N:o 1433/2003.

29 II. Kansallisen oikeuden mukainen arviointi

Kun käsiteltävää asiaa tarkastellaan pelkästään kansallisen oikeuden perusteella, kanne on hylättävä useista (toisistaan riippumattomista) syistä.

- 30 1. Asianosaiset ja FG katsovat perustellusti yhtenevästi, että M-eG on luovuttanut kulloisetkin sopimuksen kohteet jo riidanalaisina vuosina asianomaisille tuottajille (eikä pelkästään siirtänyt tuottajille yhteisomistusosuutta, joka on puolet) (ks. tästä [– –] tuomio 4.10.2017, Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, [– –] 33 ja 34 kohta). Nämä luovutukset tapahtuivat – mistä asianosaiset ovat yhtä mieltä – vastikkeellisesti ([– –]). **[alkup. s. 10]**
- 31 2. Asianosaiset ja FG eivät kuitenkaan ole ottaneet huomioon, että tuottajat ovat luovutusta varten paitsi sitoutuneet maksamaan oman osuutensa myös sitoutuneet sopimuksen 9 §:ssä toimittamaan M-eG:lle investointiajanjaksona, kuitenkin vähintään 10 vuoden ajan, hedelmiä ja vihanneksia.
- 32 a) Liiketoimissa voisi olla kyse vaihtokaupasta, jonka yhteydessä maksetaan välirahaa (UStG:n 3 §:n 12 momentti) ja jossa vastikkeena suorituksesta suoritetaan käteismaksu yhdessä suorituksen kanssa ([– –]). Sopimuspuolet ovat sitoutuneet synallagmaattisella sopimuksella suorittamaan toisilleen vastavuoroisia palveluja (ks. tästä vaatimuksesta tuomio 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, [– –] 33 kohta ja tuomio 26.9.2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, [– –] 41 kohta). Se, että asetuksen N:o 2200/96 11 artiklan 1 kohdan c alakohdan 3 alakohdan vuoksi jäsentuottajilla on (jäsenyytensä aikana) tuottajaorganisaation sääntöjen perusteella joka tapauksessa velvollisuus toimittaa tuotteitaan tuottajaorganisaatiolle, ei ole esteenä tälle arvioinnille, koska tuottajat ovat antaneet toimitussitoumuksen pidemmäksi ajaksi (käyttötarkoitukseen sitomisen määrääjäksi ja vähintään 10 vuodeksi) (sopimuksen 9 §).
- 33 Kulloinenkin luovutus ei myöskään olisi niin sanottu tilaustyö ([– –]), **[alkup. s. 11]** koska sopimuksen kohteessa ei ole kyse asiakkaan toimittamasta materiaalista.
- 34 b) Kansallisen oikeuden mukaan kunkin liiketoimen arvo muodostaisi vastikkeen toisesta liiketoimesta (UStG:n 10 §:n 2 momentin toinen virke); veron peruste olisi (käteisellä maksetun välirahan nettouttamisen jälkeen [– –]) 50 prosenttia M-eG:n tavarantoimittajille maksamasta ostohinnasta ([– –]).
- 35 3. Jos kyse ei kuitenkaan ole vaihtokaupasta, jonka yhteydessä maksetaan välirahaa, FG on perustellusti katsonut, että UStG:n 10 §:n 1 momentin kolmannen virkkeen mukaan ([– –]) vastikkeeseen näistä luovutuksista sisältyvät paitsi tuottajilta laskutetut määrät myös toimintarahastosta suoritettavat maksut ([– –]).

36 Toimintarahaston M-eG:lle maksamissa maksuissa on kyse kolmannen osapuolen maksuista eikä omien varojen uudelleen kohdentamisesta, koska toimintarahasto on kansallisen [alkup. s. 12] oikeuden (KStG:n 1 §:n 1 momentin 5 kohta ja UStG:n 2 §) mukaan erityistarkoituksiin sidottuna omaisuuseränä yhteisöverovelvollinen ja koska se voi myös olla liikevaihtoverotuksellisesti oikeuskelpoinen ([– –]). Kyse on erityistarkoituksiin sidotusta omaisuuserästä, jota M-eG ei voinut käyttää vapaasti vaan ainoastaan asetuksen N:o 2200/96 15 artiklan 2 kohdassa, asetuksen N:o 609/2001 3 artiklassa ja asetuksen N:o 1433/2003 5 artiklassa mainittuihin tarkoituksiin. Se, että EU:n toimintarahastoon maksamalla maksuilla edistetään (asianosaisten ja FG:n yksimielisen näkemyksen mukaisesti) yleistä etua, ei kansallisen oikeuden mukaan muuta mitenkään toimintarahastosta suoritettua maksun suoraa yhteyttä, jonka FG on johtanut M-eG:n asianomaisten tuottajien kanssa tekemästä sopimuksesta – mitä Revision-valituksessa ei moitita.

37 4. Jos kyseessä ei katsota olevan vaihtokauppa, jonka yhteydessä maksetaan välirahaa, ja jos ei voida yhtyä FG:n näkemykseen siitä, että toimintarahaston maksu on kussakin tapauksessa kolmannen osapuolen suorittama vastike, FA on perustellusti katsonut, että kansallisen oikeuden mukaan käsiteltävässä asiassa M-eG:n tavarantoimittajille maksamat ostohinnat muodostavat M-eG:n tuottajille suorittamien luovutusten veron perusteen. Tämä ilmenee UStG:n 10 §:n 5 momentin 1 kohdasta, luettuna yhdessä 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan kanssa.

38 a) Tuottajien läheisinä maksama vastike ei vastaa markkinoilla tavanomaista vastiketta, eikä liiketoimesta M-eG:ltä kannettu vero vastaa markkinoilla tavanomaista veroa ([– –]). [alkup. s. 13]

39 b) Vähimmäisveroperusteen soveltamiselle käsiteltävässä asiassa ei ole BFH:n tähänastisen oikeuskäytännön mukaan esteenä se, että osalla tuottajista voi olla oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero täysimääräisesti ([– –]); sopimuksen kohteet, jotka kantaja on luovuttanut tuottajille, kuuluvat nimittäin UStG:n 15a §:n 1 momentissa tarkoitettuina investointitavaroina tuottajien vähennysten oikaisemisen piiriin.

40 III. Unionin oikeuden mukainen arviointi

Edellä B.II. kohdassa esitetyn ja kansalliseen oikeuteen perustuvan arvioinnin yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa on kuitenkin monessa suhteessa epäselvää SEUT 267 artiklan kolmannessa kohdassa tarkoitettulla tavalla.

41 1. Jos unionin tuomioistuin tulee sopimuksen 9 §:ään sisältyvän velvoitteen, joka on ajallisesti laajempi kuin asetuksen N:o 2200/96 11 artiklan 1 kohdan c alakohdan 3 alakohdan sisältävä velvoite, perusteella siihen tulokseen, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa kyseessä on unionin oikeuden näkökulmasta vaihtokauppa, jonka yhteydessä maksetaan välirahaa, veron peruste olisi määritettävä direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan

a alakohdan mukaisesti, koska unionin oikeuteen ei sisälly UStG:n 10 §:n 2 momentin toiseen virkkeeseen rinnastettavaa erityissääntelyä veron perusteesta vaihtokaupan yhteydessä (ks. tuomio 3.7.2001, Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:372, [– –] 17 kohta ja em. tuomio Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [– –] 38 kohta). [**alkup. s. 14**] Direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron peruste on kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tästä luovutuksesta ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

- 42 a) Tässä yhteydessä olisi otettava huomioon tuottajien antama toimitussitoumus, koska tuottajat ovat antaneet sitoumuksen vain luovutuksen perusteella ja tavaroiden luovutuksen tapauksessa veron peruste on kaikki se, minkä luovuttaja saa suoraan luovutuksen yhteydessä vastasuorituksena, jos se on ilmaistavissa rahassa ja arvoltaan subjektiivinen (ks. tuomio 23.11.1988, Naturally Yours Cosmetics, C-230/87, EU:C:1988:508, [– –] 12 ja 16 kohta).
- 43 b) Tämä pätee käsiteltävässä asiassa M-eG:n alennettuun hintaan suorittamaan luovutukseen ja tuottajien sitoumukseen toimittaa tuotettuja hedelmiä ja vihanneksia M-eG:lle. Käsiteltävässä asiassa M-eG on saanut kultakin tuottajalta vastineena tavaroiden luovutuksesta käteismaksun ja toimitussitoumuksen; veron perusteen tältä osin muodostaisi niiden ja M-eG:n maksaman ostohinnan välinen erotus (ks. tuomio 2.6.1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, [– –] 19 kohta); tuottajat nimittäin sitoutuivat mainitussa sopimuksessa suorittamaan tulevaisuudessa luovutuksia (ks. tästä em. tuomio RCI Europe, EU:C:2009:507, [– –] 31 ja 33 kohta ja em. tuomio Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [– –] 41 kohta).
- 44 c) Unionin oikeuden näkökulmasta epäselvää on kuitenkin jo se, onko kyseessä [**alkup. s. 15**] vaihtokauppa, jonka yhteydessä maksetaan välirahaa, koska tuottajilla on muutenkin unionin oikeuteen perustuvien tuottajaorganisaation sääntöjen (ks. asetuksen N:o 2200/96 11 artiklan 1 kohdan c alakohdan 3 alakohta) perusteella (tosin lyhyempi) velvoite toimittaa tuotteitaan tuottajaorganisaatiolle.
- 45 d) Tälle arvioinnille voisi lisäksi olla esteenä se, että verosaatava tulevista hedelmien ja vihannesten luovutuksista voi syntyä vasta, kun kaikki verotettavan tapahtuman eli tulevan luovutuksen kannalta merkitykselliset seikat ovat jo tiedossa, toisin sanoen erityisesti tavarat on yksilöity täsmällisesti (ks. tuomio 21.2.2006, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, [– –] 48 kohta ja tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ym., C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, [– –] 39 kohta). Näin ollen arvonlisäverollisia eivät voi olla ennakkomaksut, jotka on maksettu sellaisten tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, joita ei ole vielä selvästi yksilöity (ks. tuomio 16.12.2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, [– –] 31 kohta ja tuomio 19.12.2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, [– –] 28 kohta).

- 46 e) Jaosto on taipuvainen katsomaan tuomion RCI Europe (EU:C:2009:507, [– –]) ja tuomion Serebryannay vek (EU:C:2013:599, [– –]) perusteella, että velvoite toimittaa hedelmiä ja vihanneksia, joita ei ole vielä selvästi yksilöity, on tästä huolimatta riittävä; asia ei kuitenkaan ole kiistaton. Näin ollen esitetään ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen a kohta.
- 47 2. Tästä riippumatta ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen b kohdalla pyritään selvittämään, onko käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa toimintarahaston tuottajaorganisaatiolle maksama asetuksen N:o 2200/96 [alkup. s. 16] 15 artiklassa tarkoitettu taloudellinen tuki kolmannen luovutuksen hintaan suoraan liittyvä tuki.
- 48 a) Direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan säännöksellä, jonka mukaan siinä määrättyissä tilanteissa arvonlisäveron perusteen on sisällettävä myös verovelvollisille maksetut, luovutuksen hintaan liittyvät tuet, pyritään saattamaan arvonlisäveron alaisuuteen tavaroiden tai palvelujen koko arvo ja näin välttämään se, että tuen maksamisella vähennettäisiin veron tuottoa (ks. tuomio 15.7.2004, komissio v. Saksa, C-144/02, EU:C:2004:444, [– –] 26 kohta). Direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan koskee tilanteita, joissa on kolme tahoa: tuen myöntävä henkilö (viranomainen), elinkeinonharjoittaja, joka saa tuen, ja tämän elinkeinonharjoittajan luovuttaman tavaran ostaja (ks. tuomio 13.6.2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, [– –] 23 kohta). Veron perusteeseen kuuluvat ainoastaan tuet, jotka ovat kokonaan tai osittain vastiketta tavaratoimituksesta tai palvelusuorituksesta (tuomio 22.11.2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, [– –]). Mitään muita tukia ei lasketa mukaan veron perusteeseen, ”eivätkä muut tuet sellaisenaan ole 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan nojalla verollisia” (ks. julkisasiamies Geelhoedin ratkaisuehdotus komissio v. Italia, C-381/01, C-495/01, C-144/02 ja C-463/02, EU:C:2003:642, 46 kohta).
- 49 b) Unionin oikeuden näkökulmasta epäselvää on jaoston käsityksen mukaan jo se, kuka on käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa [alkup. s. 17] direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu ”kolmas”.
- 50 aa) Kansallisen oikeuden näkökulmasta kolmas on, kuten edellä (B.II.3 kohdassa) esitettiin, toimintarahasto, joka on verotuksellisesti oikeuskelpoinen.
- 51 bb) Siihen, onko näin myös unionin oikeuden näkökulmasta, ei voida vastata yksiselitteisesti asetusten N:o 2200/96, N:o 609/2001 ja N:o 1433/2003 perusteella. Toimintarahaston yhteisrahoituksen tarkoituksena on saattaa tuottajaorganisaatiot vastuullisiksi erityisesti niiden tekemien taloudellisten päätösten osalta ja niille myönnettyjen julkisten varojen käytön suuntaaminen tulevaisuutta ajatellen (näin asetuksen N:o 2200/96 johdanto-osan kymmenennessä perustelukappaleessa). Toimintarahasto varmistaa muun muassa yhteisön varojen asianmukaisen käytön (ks. asetuksen N:o 609/2001 johdanto-osan neljäs perustelukappale ja asetuksen N:o 1433/2003 johdanto-osan viides

perustelukappale). Siksi tutkittaessa sitä, onko kyseessä luovutuksen hintaan suoraan liittyvä tuki, ”kolmansia” voisivat olla toimivaltaiset viranomaiset (tai EU itse), jotka myöntävät taloudellisia tukia päätöksillään.

- 52 c) Unionin oikeuden näkökulmasta ei siten ole myöskään täysin kiistatonta, ovatko taloudelliset tuet luovutuksen ”hintaan suoraan liittyviä tukia”.
- 53 aa) Unionin tuomioistuin edellyttää tältä osin, että luovutuksen ja tuen välillä on suora yhteys:
- kolmannen on maksettava tuki nimenomaisesti tietystä tavaratoimituksesta (ks. em. tuomio *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [– –] 10, 12 ja 18 kohta ja em. tuomio *komissio v. Saksa*, [alkup. s. 18] EU:C:2004:444, [– –] 28 ja 31 kohta);
 - tavaran ostajan täytyy hyötyä tuesta. Ostajan maksaman hinnan on määrädyttävä niin, että se alenee tavaran myyjälle annetun tuen mukaisesti. Tuen maksamisen myyjälle tai palvelusuorittajalle on objektiivisesti ottaen siis mahdollistettava se, että tämä voi myydä tavaran tai suorittaa palvelun alempaan hintaan kuin ilman tukea (ks. em. tuomio *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [– –] 14 kohta ja em. tuomio *komissio v. Saksa*, EU:C:2004:444, [– –] 29 kohta);
 - tavaran hinnan on oltava määräytymisperiaatteensa osalta tiedossa viimeistään verotettavan tapahtuman tapahtumahetkellä (ks. em. tuomio *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [– –] 1[3] kohta ja em. tuomio *komissio v. Saksa*, EU:C:2004:444, [– –] 30 kohta);
 - tuenantajan sitoumuksen suorittaa tukea täytyy synnyttää välittömästi tuensaajalle oikeuden tuen saantiin heti tämän suoritettua verollisen liiketoimen (ks. em. tuomio *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [– –] 13 kohta ja em. tuomio *komissio v. Saksa*, EU:C:2004:444, [– –] 28 kohta).
- 54 bb) Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on katsonut näiden edellytysten täyttyvän ja arvioinut nyt tarkasteltavaa tapausta tältä osin siten, ettei toimintarahaston varojen edistämistavoite ole esteenä niiden sisällyttämiselle veron perusteeseen.
- 55 cc) Jaosto on taipuvainen pitämään FG:n arviointia, johon kansalliset tuomioistuimet ovat myös toimivaltaisia (ks. em. tuomio *Office des produits wallons*, EU:C:2001:629, [– –] 14 ja 18 kohta), yhteensopivana direktiivin 77/388/ETY [alkup. s. 19] 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan kanssa:
- tuki maksetaan nimenomaisesti tietyn tavaran luovutuksesta yksittäistä tilaa koskevana investointina (asetuksen N:o 609/2001 8 artiklan 2 kohdan o alakohta, asetuksen N:o 1433/2003 8 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä liitteessä I olevan 17 kohdan kanssa) (sopimuksen 3 §), minkä vuoksi taloudellisen tuen myöntämiseksi on asetuksen N:o 609/2001 9, 10 ja 11 artiklan ja asetuksen N:o

1433/2003 17 artiklan ja 18 artiklan 2 kohdan mukaisesti esitettävä muun muassa todistusasiakirjat, jotka osoittavat toimintaohjelmaan liittyvät menot ja jäsenten maksuosuudet (asetuksen N:o 2200/96 15 artiklan 1 kohdan toinen alakohta, asetuksen N:o 609/2001 3 artikla, asetuksen N:o 1433/2003 6 artikla);

– tuottajat tavaran ostajina hyötyivät tuesta, koska tuen maksaminen M-eG:lle mahdollisti objektiivisesti ottaen sen, että tämä voi myydä tavaran alempaan hintaan kuin ilman tukea;

– tavaran hinta oli määräytymisperiaatteensa osalta tiedossa viimeistään verotettavan tapahtuman tapahtumahetkellä (sopimuksen 3 §, asetuksen N:o 609/2001 9 artikla ja sitä seuraavat artiklat, asetuksen N:o 1433/2003 17 artikla ja sitä seuraavat artiklat);

– tuenantajan sitoumus suorittaa tukea synnytti M-eG:lle oikeuden tuen saantiin heti tämän suoritettua luovutuksen (sopimuksen 3 §, asetuksen N:o 609/2001 9 artikla ja sitä seuraavat artiklat, asetuksen N:o 1433/2003 17 artikla ja sitä seuraavat artiklat).

56 dd) Tämä arviointi ei kuitenkaan ole unionin oikeuden näkökulmasta kiistaton; tästä syystä esitetään ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen b kohta.

57 Jaoston käsityksen mukaan epävarmuutta unionin oikeuden näkökulmasta herättää se, että tuomiossa 15.7.2004, komissio v. Italia, C-381/01 (EU:C:2004:441, [– –]); [alkup. s. 20] tuomiossa 15.7.2004, komissio v. Suomi, C-495/01 (EU:C:2004:442); tuomiossa 15.7.2004, komissio v. Saksa, C-144/02 (EU:C:2004:444, [– –]) ja tuomiossa 15.7.2004, komissio v. Ruotsi, C-463/02 (EU:C:2004:455) yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kuivarehualalla myönnettyt tuet, joita maksetaan kuivarehualan yhteisestä markkinajärjestelystä 21.2.1995 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 603/95 perusteella, eivät ole ”liiketoimien hintaan suoraan liittyviä tukia”. Se on perustellut tätä näkemystä muun muassa sillä, että

– tukijärjestelmällä ei pyritä edistämään kulutusta eikä kannustamaan kolmansia ostamaan kuivarehua sen tuen ansiosta maailmanmarkkinahintoja alhaisemman hinnan takia. Tukijärjestelmällä pyritään mahdollistamaan se, että kolmannet voisivat tehdä hankintoja yhteisössä hintaan, joka on rinnastettavissa maailmanmarkkinahintaan, jolla ne joka tapauksessa voisivat hankkia rehua yhteisön ulkopuolelta, jos yhteisössä ei tuen puuttuessa olisi tarjontaa tai jos tarjonta olisi riittämätöntä (em. tuomio komissio v. Saksa, C-144/02, EU:C:2004:444, [– –] 38 kohta);

– jalostusyrittä ei voi määrätä saadusta tuesta. Sillä on vain välittävä asema tuen maksavan elimen ja rehuntuottajan välillä (em. tuomio komissio v. Saksa, C-144/02, EU:C:2004:444, [– –] 45 kohta).

58 ee) Nämä toteamukset koskevat tosin toisenlaista tosiseikastoa, mutta ne voivat siitä huolimatta olla merkityksellisiä käsiteltävän asian kannalta; asetuksen

N:o 2200/96 15 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla toimintaohjelman yhteydessä myönnettävällä taloudellisella tuella ei pyritä edistämään tuottajien investointitavaroiden kulutusta vaan asetuksen N:o 2200/96 11 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ja 15 artiklan 4 kohdassa mainittuja tavoitteita. Ne etenkin alentavat tuottajien hedelmien ja vihannesten [alkup. s. 21] tuotantokustannuksia. Toimintarahastolla on vain välittävä asema, joka palvelee muun muassa sitä, että toimivaltaiset viranomaiset voivat valvoa varojen käyttöä. SEUT 267 artiklan kolmannen kohdan perusteella vaikuttaa näin ollen välttämättömältä pyytää tältä osin unionin tuomioistuinta tulkitsemaan direktiiviä 77/388/ETY sekä asetuksia N:o 2200/96, N:o 69/2001 ja N:o 1433/2003.

- 59 3. Jos unionin tuomioistuimen näkemyksen mukaan käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa taloudellisten tukien myöntämisen osalta veron perusteeseen sisältyvät ainoastaan tuottajien maksamat määrät, herää lisäksi kysymys, onko unionin oikeus esteenä UStG:n 10 §:n 5 momenttiin sisältyvän vähimmäisveroperusteen soveltamiselle.
- 60 a) Kyseinen säännös on direktiivin 77/388/ETY ([– –]) 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu direktiivistä poikkeava kansallinen erityistoimenpide, jota voidaan soveltaa vain, siltä osin kuin se on ehdottoman tarpeen väärinkäytösten ja veropetosten välttämiseksi (tuomio 29.5.1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, [– –] 22 kohta ja sitä seuraava kohta sekä 25 kohta ja sitä seuraava kohta; [– –]).
- 61 b) Läheisten välisissä oikeustoimissa on lähtökohtaisesti olemassa tietty veropetosten tai veronkierron vaara, joka mahdollistaa vähimmäisveroperusteen soveltamisen. Käsiteltävässä asiassa vastike, joka tuottajien on maksettava, ei ole tavanomainen markkinoilla, joten arvonlisäverotulot (ja siten myös unionin arvonlisäverosta saatavat omat varat) vähenevät, jos veron perusteeseen ei sisälly tuki vaan ainoastaan myyntihinta, josta on vähennetty tuki. [alkup. s. 22]
- 62 c) Oikeuden väärinkäytön tai veronkierron vaaraa ei kuitenkaan ole, jos objektiivisista seikoista ilmenee, että verovelvollinen on toiminut moitteettomasti (ks. em. tuomio Skripalle, EU:C:1997:263, [– –] 26 kohta).
- 63 d) Tästä syystä UStG:n 10 §:n 5 momentin 1 kohdan mukaisen vähimmäisveroperusteen soveltaminen voisi olla kiellettyä, jos se seikka, että luovutus suoritetaan alennettuun hintaan, perustuu siihen, että luovuttaja saa tätä varten unionin taloudellista tukea. Tämä on peruste toisen ennakkoratkaisukysymyksen esittämiselle.
- 64 4. Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellä pyritään selvittämään, onko sallittua soveltaa vähimmäisveroperustetta, vaikka vastaanottajalla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero täysimääräisesti, jos kyse on sellaisten investointitavaroiden luovuttamisesta alennettuun hintaan, jotka kuuluvat vähennysten oikaisemisen (direktiivin 77/388/ETY 20 artikla) piiriin.

- 65 a) BFH soveltaa tältä osin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 80 artiklaa koskevaa oikeuskäytäntöä, jonka mukaan vähimmäisveroperustetta ei voida soveltaa palvelujen suorituksiin elinkeinonharjoittajalle, jolla on oikeus täyteen arvonlisäveron vähennykseen (ks. tuomio 26.4.2012, *Balkan and Sea Properties ja Provadinvest*, C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, [– –]), lähtökohtaisesti myös direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 1 kohtaan perustuvaan UStG:n 10 §:n 5 momentin kansalliseen erityistoimenpiteeseen ([– –]).
- 66 b) BFH on kuitenkin toistaiseksi katsonut, että UStG:n [**alkup. s. 23**] 10 §:n 5 momenttia voidaan soveltaa myös tavaroiden luovutusten tapauksessa vastaanottajaan, jolla on oikeus täyteen arvonlisäveron vähennykseen, jos vastaanottajan käyttämä vähennysoikeus kuuluu UStG:n 15a §:ssä tarkoitetun vähennysten oikaisemisen piiriin ([– –]). Se katsoo, että tältä osin vaarana voisivat olla väärinkäytökset ja veropetokset ([– –]). Jos esimerkiksi käsiteltävässä asiassa tavanomaisen verojärjestelmän piiriin kuuluva tuottaja, jolla on oikeus täyteen arvonlisäveron vähennykseen, siirtyy sopimuksen kohteen hankinnan jälkeen tavanomaisesta verojärjestelmästä vakiokantajärjestelmään (UStG:n 24 §, direktiivin 77/388/ETY 25 artikla), tämä johtaisi UStG:n 15a §:n 7 momentin nojalla vähennysten oikaisemiseen ([– –]), joka tehtäisiin ostoihin sisältyvien verojen määrän, joka puolestaan perustuu alennettuun veron perusteeseen, perusteella. BFH on johtanut tästä veronkierron vaaran.
- 67 c) Unionin oikeuden näkökulmasta on epäselvää, vastaako tämä näkemys em. tuomiota *Balkan and Sea Properties ja Provadinvest* (EU:C:2012:248, [– –]), johon ei sisälly tällaista rajoitusta.
- 68 5. Kaikki ennakkoratkaisukysymykset ovat erillisinä kestävien perustelujen vuoksi merkityksellisiä asian ratkaisemisen kannalta.
- 69 6. Oikeusperustan asian saattamiselle unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi muodostaa SEUT 267 artiklan kolmas kohta. [**alkup. s. 24**]

[– –]