

Υπόθεση C-713/21

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

25 Νοεμβρίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

27 Ιουλίου 2021

Προσφεύγων και αναιρεσείων:

A

Καθής και αναιρεσίβλητη:

Finanzamt X

[παραλειπόμενα] **BUNDESFINANZHOF**

[παραλειπόμενα] **ΔΙΑΤΑΞΗ**

Επί της διαφοράς

A

προσφεύγων και αναιρεσείων

[παραλειπόμενα] κατά

Finanzamt X [δημόσια οικονομική υπηρεσία X]

καθής και αναιρεσίβλητης

με αντικείμενο τον φόρο κύκλου εργασιών των ετών 2007 έως 2012

[παραλειπόμενα] **Δ ι α τ α κ τ ι κ ό**

I. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Επί της έννοιας του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως η διάταξη αυτή ερμηνεύθηκε με την απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 10ης Νοεμβρίου 2016, C-432/15, Baštoná (EU:C:2016:855):

Παρέχει ο ιδιοκτήτης στάβλου εκπαίδευσης για άλογα αγώνων στον ιδιοκτήτη αλόγου ενιαία υπηρεσία εξ επαχθούς αιτίας, συνιστάμενη στον σταβλισμό, στην εκπαίδευση και στη συμμετοχή αλόγων σε αγώνες, ακόμη και όταν ο ιδιοκτήτης του αλόγου αντισταθμίζει την παροχή αυτή διά της εκχωρήσεως του ημίσεος του δικαιώματός του επί του χρηματικού επάθλου που εισπράττεται σε περίπτωση επιτυχούς συμμετοχής στους αγώνες;

II. Αναστέλλει τη διαδικασία έως την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σ κ ε π τ ι κ ό

I.

- 1 Ο προσφεύγων και αναιρεσείων (στο εξής: προσφεύγων) είναι ιππέας και κατά τα έτη 2007 έως 2012 (επίδικα έτη) διατηρούσε «στάβλο εκπαίδευσης για άλογα αγώνων». Στην εκμετάλλευση του προσφεύγοντος, τα άλογα που είχαν τεθεί στη διάθεσή του σταβλίζονταν, φροντίζονταν, εκπαιδεύονταν, και χρησιμοποιούνταν σε επαγγελματικούς αγώνες στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή. Ο προσφεύγων συνήπτε «συμβάσεις παραχωρήσεως» με κάθε ιδιοκτήτη αλόγων που ήταν κάτοικος ημεδαπής και βάσει αυτών οι ιδιοκτήτες «έθεταν» τα άλογά τους «στη διάθεση» του προσφεύγοντος. Ο εκάστοτε ιδιοκτήτης παραιτούνταν από κάθε δικαίωμα παροχής οδηγιών όσον αφορά την προπόνηση και τη χρήση των αλόγων. Επίσης, συμφωνούνταν ότι ο ιδιοκτήτης θα επιβαρυνόταν με τις δαπάνες συντηρήσεως, αγώνων και μεταφοράς, καθώς και το κόστος υπηρεσιών πεταλωτή και κτηνιάτρου για τα άλογα, ενώ ο προσφεύγων θα αναλάμβανε τα δικά του έξοδα, ως ιππέας, για τη συμμετοχή σε αγώνες (έξοδα ταξιδιού, πτήσεως, ξενοδοχείου, έξοδα διαβίωσης). Δεδομένου ότι, στους αγώνες αλόγων, χρηματικά έπαθλα δικαιούνται αποκλειστικώς οι ιδιοκτήτες των αλόγων, συμφωνούνταν επίσης ότι ο προσφεύγων θα ελάμβανε το 50 % όλων των χρηματικών και υλικών επάθλων που θα κέρδιζε με τα άλογα του ιδιοκτήτη. Συναφώς, με τη σύμβαση παραχωρήσεως, ο εκάστοτε ιδιοκτήτης εκχωρούσε ήδη κατά το ήμισυ στον προσφεύγοντα τα μελλοντικά δικαιώματά του έναντι κάθε διοργανωτή αγώνων όσον αφορά την καταβολή χρηματικών επάθλων και τη μεταβίβαση της κυριότητας επί υλικών επάθλων. Ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να συμψηφίσει αξιώσεις καταβολής εκ μέρους του ιδιοκτήτη με ανταπαιτήσεις.
- 2 Ο προσφεύγων χρησιμοποιούσε σε αγώνες στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή τόσο δικά του άλογα όσο και άλογα τρίτων. Συμψήφισε τα κέρδη που αποκόμιζε από αγώνες με άλογα τρίτων με δαπάνες συντηρήσεως, υπηρεσιών κτηνιάτρου,

φαρμάκων, υπηρεσιών πεταλωτή, αγώνων και με λοιπά έξοδα, αναλόγως των συμφωνιών που είχε συνάψει με τους ιδιοκτήτες αλόγων.

- 3 Στο πλαίσιο εξωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής έλαβε ως δεδομένο ότι τα κέρδη που προέρχονται από αγώνες με άλογα τρίτων στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή υπόκεινται στον κανονικό φορολογικό συντελεστή. Κατόπιν τούτου, η καθής και αναιρεσίβλητη (η Finanzamt [δημόσια οικονομική αρχή], στο εξής: FA) εξέδωσε, δυνάμει του άρθρου 164 του Abgabenordnung [γερμανικού φορολογικού κώδικα], διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου κύκλου εργασιών της 8ης Οκτωβρίου 2015 και απέσυρε, αντίστοιχα, την επιφύλαξη μεταγενέστερου ελέγχου. Με απόφαση επί ενστάσεως, της 6ης Ιουλίου 2017, η FA απέρριψε ως αβάσιμες τις ενστάσεις του προσφεύγοντος.
- 4 Ούτε η προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht [φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία] (στο εξής: FG) ευδοκίμησε ως προς το κύριο σημείο της διαφοράς. Το FG έλαβε υπόψη την απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΔΕΕ) της 10ης Νοεμβρίου 2016, C-432/15, Baštoná (EU:C:2016:855), που αφορούσε την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και τη νομολογία του Bundesfinanzhof [ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου] (στο εξής: BFH) σχετικά με τον Umsatzsteuergesetz [γερμανικό νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών] (στο εξής: UStG) και έκρινε, στην απόφαση που δημοσιεύθηκε στη συλλογή Entscheidungen der Finanzgerichte [αποφάσεις των φορολογικών δικαστηρίων] (EFG) 2021, 500, ότι τα χρηματικά έπαθλα για τη συμμετοχή σε αγώνες στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή με άλογα τρίτων συνιστούν αμοιβή για υπηρεσίες που υπόκεινται στον κανονικό φορολογικό συντελεστή. Ο προσφεύγων παρείχε, βάσει των συμβάσεων που είχε συνάψει με τους ιδιοκτήτες των αλόγων, ενιαία υπηρεσία περιλαμβάνουσα τον σταβλισμό, την προπόνηση των αλόγων και τη συμμετοχή στους αγώνες. Για την εν λόγω δέσμη υπηρεσιών, αφενός, εισέπραττε από τον ιδιοκτήτη κάθε αλόγου έξοδα συντηρήσεως, αγώνων και μεταφοράς, δαπάνες για υπηρεσίες πεταλωτή και κτηνιάτρου και, αφετέρου, συμμετείχε στα κέρδη από τους αγώνες. Επομένως, παρείχε την υπηρεσία του και έναντι εκχωρήσεως μέρους των χρηματικών επάθλων –που δικαιούνταν οι ιδιοκτήτες των αλόγων. Συναφώς, λοιπόν, παράλληλα με τη σχέση μεταξύ του ιδιοκτήτη αλόγου και του διοργανωτή αγώνων συντρέχει και μια ανεξάρτητη σχέση αμοιβαίων παροχών μεταξύ του προσφεύγοντος και του εκάστοτε ιδιοκτήτη αλόγου. Ο προσφεύγων δεν έχει δικά του άμεσα δικαιώματα έναντι των διοργανωτών αγώνων. Αντιθέτως, μπορεί να διατηρήσει το ήμισυ των κερδών από τους αγώνες μόνο λόγω της δικής του σχέσης αμοιβαίων παροχών με τον ιδιοκτήτη αλόγου.
- 5 Στο πλαίσιο της αναιρετικής διαδικασίας που κίνησε ο προσφεύγων εκκρεμεί μόνον το ζήτημα αν ο προσφεύγων παρείχε στους ιδιοκτήτες αλόγων υπηρεσίες για τις οποίες εισέπραττε ως αμοιβή το κατά το ήμισυ εκχωρηθέν χρηματικό έπαθλο.

II.

6 1. Το νομικό πλαίσιο

7 α) Το δίκαιο της Ένωσης

8 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

9 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις: [...]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή [...]

10 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

11 Το άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα ακόλουθα:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

12 β) Το εθνικό δίκαιο

13 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG, στον φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

«οι παραδόσεις αγαθών και λοιπές παροχές τις οποίες πραγματοποιεί επιχειρηματίας στην ημεδαπή εξ επαχθούς αιτίας στο πλαίσιο ασκήσεως της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Οι πράξεις αυτές φορολογούνται ακόμη και όταν πραγματοποιούνται βάσει νόμου ή διοικητικής πράξεως ή όταν θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν βάσει νομοθετικής διατάξεως».

- 14 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, του UStG όριζε, κατά τα επίδικα έτη, τα εξής:

«Ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται με βάση την αμοιβή που εισπράττεται για τις παραδόσεις, τις λοιπές παροχές (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτη περίοδος) και τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 5). Αμοιβή συνιστά οτιδήποτε δαπανά ο λήπτης της παροχής για να λάβει την παροχή, εξαιρουμένου όμως του φόρου κύκλου εργασιών. Η αμοιβή περιλαμβάνει επίσης οτιδήποτε παρέχει στον επιχειρηματία για την παροχή άλλο πρόσωπο πλην του λήπτη της παροχής.»

- 15 Το άρθρο 118, παράγραφος 2, του Finanzgerichtsordnung [γερμανικού κώδικα φορολογικής δικονομίας] (στο εξής: FGO) προβλέπει τα ακόλουθα:

«Το Bundesfinanzhof δεσμεύεται από τις διαπιστώσεις σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά που περιέχονται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, εκτός εάν προβληθούν παραδεκτοί και βάσιμοι λόγοι αναίρεσεως κατά των διαπιστώσεων αυτών.»

16 2. Η μέχρι τούδε νομολογία

17 α) Η νομολογία του ΔΕΕ

- 18 Στην απόφαση Baštová (EU:C:2016:855, σκέψη 40), το ΔΕΕ απάντησε προς το εθνικό δικαστήριο «ότι δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας [...] η διάθεση αλόγου από τον υποκείμενο στον ΦΠΑ ιδιοκτήτη του σε διοργανωτή ιππικών αγώνων με σκοπό τη συμμετοχή του αλόγου του στους εν λόγω αγώνες, στην περίπτωση όπου δεν καταβάλλεται για τη συμμετοχή ούτε πριμ ούτε άλλη άμεση αμοιβή και όπου μόνον οι ιδιοκτήτες των αλόγων που τερματίζουν με καλή κατάταξη εισπράττουν χρηματικό ποσό ως έπαθλο, έστω και αν αυτό είναι καθορισμένο εκ των προτέρων. Αντιθέτως, η διάθεση του αλόγου αποτελεί παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας όταν συνοδεύεται από την καταβολή, εκ μέρους του διοργανωτή, χωριστής αμοιβής, ανεξαρτήτως της κατάταξεως του αλόγου στον τερματισμό της κούρσας.»

- 19 Το ΔΕΕ, λοιπόν, αποφάνθηκε επί τριών περιπτώσεων στις οποίες οι δραστηριότητες αμείβονται «μέσω της καταβολής [...] τελών εγγραφής και συμμετοχής» (πρώτη περίπτωση, απόφαση ΔΕΕ, σκέψη 35) ή με χρηματικό έπαθλο (δεύτερη περίπτωση, απόφαση ΔΕΕ, σκέψεις 36 επ.) ή «υπό τη μορφή καταβολής πριμ συμμετοχής από τον διοργανωτή των αγώνων» (τρίτη περίπτωση, απόφαση ΔΕΕ, σκέψη 39). Συναφώς, το ΔΕΕ αιτιολόγησε την κρίση του με τρεις σκέψεις.

- 20 Κατά τη σκέψη 35 της αποφάσεως του ΔΕΕ, δεν μπορεί να νοηθεί ως πραγματική αντιπαροχή για τη συμμετοχή αλόγου σε ιππικούς αγώνες, δηλαδή για την κοινώς καλούμενη «διάθεση του αλόγου» από τον ιδιοκτήτη του στον διοργανωτή των ιππικών αγώνων, η υπηρεσία την οποία παρέχει ο διοργανωτής δίνοντας στον ιδιοκτήτη του αλόγου τη δυνατότητα να τρέξει αυτό στους αγώνες. Το ΔΕΕ στηρίζει την εν λόγω εκτίμηση, αφενός, στο γεγονός ότι η δυνατότητα της συμμετοχής στους ιππικούς αγώνες αμείβεται μέσω της καταβολής τελών εγγραφής και συμμετοχής και κατ' αυτόν τον τρόπο, το ΔΕΕ λαμβάνει θέση σε σχέση με την πρώτη περίπτωση. Αφετέρου, η ενδεχόμενη αύξηση της αξίας του αλόγου, παραδείγματος χάρη σε περίπτωση καλής κατατάξεώς του, δύσκολα ποσοτικοποιείται και είναι αβέβαιη.
- 21 Ως προς τη δεύτερη περίπτωση, το ΔΕΕ επισημαίνει, στις σκέψεις 36 επ. της αποφάσεώς του, ότι, «δεύτερον», εάν εισπράττει χρηματικό έπαθλο μόνον ο ιδιοκτήτης αλόγου που τερματίζει με καλή κατάταξη, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η διάθεση του αλόγου συνοδεύεται από πραγματική αντιπαροχή. Πράγματι, το χρηματικό έπαθλο δεν καταβάλλεται για αυτή καθ' εαυτήν τη διάθεση του αλόγου, αλλά για την επίτευξη ορισμένου αποτελέσματος στο τέλος των αγώνων, δηλαδή για την καλή κατάταξη του αλόγου στον τερματισμό, και υπόκειται, κατ' αυτόν τον τρόπο, σε αστάθμητο παράγοντα. Επιπλέον, η εξάρτηση του χαρακτηρισμού της διαθέσεως ως φορολογητέας πράξεως από το αποτέλεσμα των αγώνων και την κατάταξη του αλόγου στον τερματισμό είναι αντίθετη προς τη νομολογία του ΔΕΕ. Κατά τη νομολογία αυτή, η έννοια «παροχή υπηρεσιών» έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και καλύπτει τις οικείες πράξεις ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων τους.
- 22 Όσον αφορά την τρίτη περίπτωση, η εκτίμηση του ΔΕΕ παρατίθεται στη σκέψη 39 της αποφάσεώς του. Με βάση τη συγκεκριμένη εκτίμηση, «τρίτον», διαφορετική είναι η κατάσταση μόνον όταν καταβάλλεται πριμ συμμετοχής από τον διοργανωτή των αγώνων για τη διάθεση του αλόγου, ανεξαρτήτως της κατατάξεώς του στον τερματισμό κάθε κούρσας.
- 23 β) Η επακόλουθη νομολογία του BFH**
- 24 Κατόπιν της αποφάσεως Βαϊστονά (EU:C:2016:855), το BFH αποφάνθηκε επί της αμοιβής μέσω χρηματικού επάθλου (δεύτερη περίπτωση) σε σχέση με δύο κατηγορίες περιπτώσεων. Συναφώς, το BFH συντάχθηκε, αφενός, με το ΔΕΕ όσον αφορά την περίπτωση καταβολής χρηματικού επάθλου στη σχέση μεταξύ διοργανωτή αγώνων και ιδιοκτήτη αλόγου (απόφαση BFH της 2ας Αυγούστου 2018, V R 21/16, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs [συλλογή αποφάσεων του ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου] –στο εξής: BFHE– 262, 548, Bundessteuerblatt [επίσημο δελτίο φορολογικής νομοθεσίας] II 2019, 339).
- 25 Αφετέρου, με απόφαση της 10ης Ιουνίου 2020, XI R 25/18 (BFHE 270, 181, σημείο 45), το BFH μετέφερε το σκεπτικό της αποφάσεως Βαϊστονά (EU:C:2016:855) που αφορούσε τη σχέση μεταξύ του διοργανωτή αγώνων και

του ιδιοκτήτη αλόγου στη σχέση μεταξύ του ιδιοκτήτη αλόγου και του ιδιοκτήτη στάβλου εκπαίδευσεως για άλογα αγώνων, όταν ο ιδιοκτήτης αλόγου εκχωρεί το ήμισυ των χρηματικών επάθλων στον ιδιοκτήτη του στάβλου εκπαίδευσεως για άλογα αγώνων: «Εν πάση περιπτώσει, σε υποθέσεις παρόμοιας φύσεως με την προκειμένη, στις οποίες ο παρέχων [=ιδιοκτήτης στάβλου εκπαίδευσεως για άλογα αγώνων] συμμετέχει ο ίδιος στους αγώνες και λαμβάνει από τρίτο [=ιδιοκτήτη αλόγου] μέρος του χρηματικού επάθλου που καταβλήθηκε στον τρίτο για το αποτέλεσμα των αγώνων που πέτυχε ο παρέχων, ισχύουν κατ' αναλογία οι επισημάνσεις του ΔΕΕ για τους λόγους που εκτίθενται στο σημείο II.2.e [=παράθεση της αποφάσεως ΔΕΕ Baštoná, ΕΕ:C:2016:855, σκέψεις 37 έως 40] (διαφορετική η εκτίμηση του FG Münster [φορολογικού δικαστηρίου του Münster, Γερμανία] της 19ης Σεπτεμβρίου 2019 – 5 Κ 2510/18 U, juris, σημείο 52). Στην περίπτωση αυτή, η καταβολή συνδέεται επίσης με το αποτέλεσμα των αγώνων που πέτυχε ο παρέχων, μολονότι την καταβολή πραγματοποιεί, από νομικής απόψεως, ο τρίτος ο οποίος έλαβε το χρηματικό έπαθλο από τον διοργανωτή και όχι ο ίδιος ο διοργανωτής. Το χρηματικό έπαθλο δεν συνιστά πληρωμή για λοιπές (ενδεχομένως φορολογητέες) παροχές του παρέχοντος. Επομένως, δεν περιλαμβάνεται στην αμοιβή του και δεν λαμβάνεται υπόψη στη βάση υπολογισμού για λοιπές φορολογητέες παροχές.» Επίσης, δεν έχει σημασία αν ο ιδιοκτήτης στάβλου αγώνων και εκπαίδευσεως αλόγων «παρέσχε στους ιδιοκτήτες αλόγων χωριστές υπηρεσίες» (απόφαση BFH σε BFHE 270, 181, σημεία 1 και 46).

26 3. Επί του ερμηνευτικού ερωτήματος

27 α) Έλλειψη άμεσης συνάφειας μεταξύ αμοιβής και παροχής υπηρεσιών

28 Στην επίδικη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν μπορεί να εγείρει δική του αξίωση επί του χρηματικού επάθλου έναντι του διοργανωτή των αγώνων σε περίπτωση νικηφόρας συμμετοχής του στους αγώνες. Μόνον ο ιδιοκτήτης του αλόγου έχει δικαίωμα επί του χρηματικού επάθλου σε σχέση με τον διοργανωτή των αγώνων. Συνεπώς, ο προσφεύγων αποκτά δικαίωμα επί του χρηματικού επάθλου μόνο στο μέτρο που ο ιδιοκτήτης του αλόγου του εκχωρεί το δικαίωμα αυτό, όπως συνέβη, εν προκειμένω, για το ήμισυ του δικαιώματος στο πλαίσιο των εννόμων σχέσεων μεταξύ του προσφεύγοντος και κάθε ιδιοκτήτη αλόγου.

29 Με βάση την απόφαση του BFH που δημοσιεύθηκε στη BFHE 270, 181 (βλ., ανωτέρω, σημείο II.2.β), θα μπορούσε να γίνει δεκτό στην επίδικη διαφορά ότι η εκτίμηση που αφορά τη δεύτερη περίπτωση στην απόφαση του ΔΕΕ Baštoná, EU:C:2016:855 (βλ., ανωτέρω, σημείο II.2.α), δεν καλύπτει αποκλειστικώς την περίπτωση που κρίθηκε άμεσα στην υπόθεση εκείνη, όπου ο διοργανωτής αγώνων καταβάλλει το χρηματικό έπαθλο στον ιδιοκτήτη του αλόγου, αλλά δύναται να μεταφερθεί και στην αυτοτελή περίπτωση κατά την οποία ο ιδιοκτήτης του αλόγου εκχωρεί μέρος του χρηματικού επάθλου στον ιδιοκτήτη στάβλου εκπαίδευσεως για άλογα αγώνων για την ενιαία υπηρεσία που του παρέχει (σταβλισμό, εκπαίδευση και συμμετοχή των αλόγων σε αγώνες).

30 Εάν ίσχυε τούτο, η σχέση αμοιβαίων παροχών μεταξύ του διοργανωτή αγώνων και του ιδιοκτήτη αλόγου θα εκτόπιζε, ενδεχομένως, την ανάλογη διακριτή σχέση μεταξύ του ιδιοκτήτη στάβλου εκπαίδευσεως για άλογα αγώνων και του ιδιοκτήτη αλόγου, στο μέτρο που το χρηματικό έπαθλο, το οποίο εξαρτάται από την κατάταξη στον τερματισμό του αγώνα, δεν συνιστά αμοιβή για την υπηρεσία που παρέχει ο ιδιοκτήτης στάβλου εκπαίδευσεως για άλογα αγώνων στον ιδιοκτήτη αλόγου, όταν ο ιδιοκτήτης αλόγου του εκχωρεί το χρηματικό έπαθλο που δικαιούται λόγω της κατατάξεως του αλόγου του. Σε τέτοια περίπτωση, μια άλλη σχέση αμοιβαίων παροχών θα απέκλειε την απαιτούμενη κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ άμεση συνάφεια μεταξύ παροχής υπηρεσιών και αμοιβής στο πλαίσιο της εξεταζόμενης, εν προκειμένω, σχέσης αμοιβαίων παροχών.

31 β) Η εκχώρηση χρηματικού επάθλου ως αμοιβή παροχής υπηρεσιών

32 Κατά το δικάζον τμήμα, όμως, είναι αμφίβολο αν η εκτίμηση σχετικά με το χρηματικό έπαθλο που αφορά τη σχέση μεταξύ διοργανωτή αγώνων και ιδιοκτήτη αλόγου δύναται να μεταφερθεί στη σχέση μεταξύ ιδιοκτήτη αλόγου και ιδιοκτήτη στάβλου εκπαίδευσεως για άλογα αγώνων.

33 Οι αμφιβολίες αυτές ανάγονται στο γεγονός ότι από την απόφαση του ΔΕΕ Baštoná (EU:C:2016:855) δεν προκύπτει με επαρκή σαφήνεια αν το ΔΕΕ στηρίζει την εκτίμησή του στην απουσία αμοιβής ή στην απουσία παροχής. Εάν η απόφαση Baštoná (EU:C:2016:855) έχει την έννοια ότι η απουσία παροχής είναι καθοριστική, έπεται, για τους σκοπούς της παρούσας υποθέσεως, ότι πρέπει να γίνει δεκτή η ύπαρξη παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Υπό τις περιστάσεις της επίδικης περιπτώσεως, η εκχώρηση του ημίσεος του χρηματικού επάθλου, το οποίο εξαρτάται από την κατάταξη στον τερματισμό του αγώνα, από τον ιδιοκτήτη του αλόγου στον ιδιοκτήτη στάβλου εκπαίδευσεως για άλογα αγώνων συνιστά προϋπόθεση από την οποία ο ιδιοκτήτης του στάβλου εκπαίδευσεως για άλογα αγώνων εξαρτά την παροχή της υπηρεσίας του (σταβλισμό, προπόνηση και συμμετοχή των αλόγων σε αγώνες) και η οποία, ως τέτοια, έχει την απαιτούμενη άμεση συνάφεια με την παροχή των υπηρεσιών του (πρβλ. και απόφαση ΔΕΕ της 19ης Ιουνίου 2003, First Choice Holidays, C-149/01, EU:C:2003:358, σκέψεις 32 επ.).

34 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, στη σκέψη 35 της αποφάσεως Baštoná (EU:C:2016:855), το ΔΕΕ εξέτασε αν υφίσταται παροχή υπηρεσίας η οποία αμείβεται διά της παροχής άλλης υπηρεσίας (βλ., σχετικά με τέτοιες περιπτώσεις, όπως η κοινώς καλούμενη ανταλλαγή και παρόμοιες καταστάσεις, απόφαση ΔΕΕ της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, σκέψεις 38 επ.). Τούτο δεν γίνεται δεκτό από το ΔΕΕ. Το ΔΕΕ διαπιστώνει, «πρώτον», ότι δεν μπορεί να νοηθεί ως πραγματική αντιπαροχή για τη συμμετοχή αλόγου σε ιππικούς αγώνες, δηλαδή για την κοινώς καλούμενη «διάθεση του αλόγου» από τον ιδιοκτήτη του στον διοργανωτή των ιππικών αγώνων, η υπηρεσία την οποία παρέχει ο

διοργανωτής δίνοντας στον ιδιοκτήτη του αλόγου τη δυνατότητα να τρέξει αυτό στους αγώνες. Κατά το δικάζον τμήμα, η διαπίστωση αυτή δεν είναι καθοριστική για την επίλυση της επίδικης διαφοράς.

- 35 Το σκεπτικό που αναπτύσσεται στη συνέχεια, στις σκέψεις 36 επ. της απόφασης Baštoná (EU:C:2016:855), φαίνεται διφορούμενο. Το ΔΕΕ επισημαίνει, αφενός, ότι δεν υφίσταται πραγματική αντιπαροχή για τη διάθεση του αλόγου όταν ο ιδιοκτήτης εισπράττει χρηματικό έπαθλο μόνο σε περίπτωση καλής κατατάξεως του αλόγου κατά τον τερματισμό του αγώνα. Τούτο υποδηλώνει ότι το ΔΕΕ στηρίζεται στην απουσία αμοιβής (ως αντιπαροχής).
- 36 Αφετέρου όμως το ΔΕΕ αιτιολογεί το συμπέρασμα αυτό με την επισήμανση ότι το χρηματικό έπαθλο δεν καταβάλλεται για αυτή καθ' εαυτήν τη διάθεση του αλόγου, αλλά για την επίτευξη ορισμένου αποτελέσματος στο τέλος των αγώνων, δηλαδή για την καλή κατάταξη του αλόγου στον τερματισμό και υπόκειται, κατ' αυτόν τον τρόπο, σε αστάθμητο παράγοντα. Τούτο υποδηλώνει ότι είναι καθοριστική η απουσία παροχής υπηρεσιών. Συναφώς, θα μπορούσε να θεωρηθεί ως επιβεβαίωση ότι το ΔΕΕ στήριξε, περαιτέρω, το συμπέρασμά του στο σκεπτικό ότι η εξάρτηση του χαρακτηρισμού της διαθέσεως ως φορολογητέας πράξεως από το αποτέλεσμα των αγώνων και την κατάταξη του αλόγου στον τερματισμό αντιβαίνει στη νομολογία του ΔΕΕ, κατά την οποία η έννοια «παροχή υπηρεσιών» έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και καλύπτει τις οικείες πράξεις ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων τους (απόφαση ΔΕΕ Baštoná, EU:C:2016:855, σκέψη 38).
- 37 Κατά συνέπεια, το δικάζον τμήμα διατηρεί αμφιβολίες ως προς την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, όπως η διάταξη αυτή ερμηνεύεται στην απόφαση του ΔΕΕ Baštoná (EU:C:2016:855), και κρίνει αναγκαία την παραπομπή στο ΔΕΕ.

38 4. Επί της λυσιτέλειας του προδικαστικού ερωτήματος

- 39 Το προδικαστικό ερώτημα είναι λυσιτελές. Λαμβανομένων υπόψη των διαπιστώσεων επί των πραγματικών περιστατικών στις οποίες προέβη το FG, οι οποίες είναι δεσμευτικές καθόσον δεν προσβλήθηκαν κατ' αναίρεση στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας (άρθρο 118, παράγραφος 2, του FGO), είναι δεδομένο ότι ο προσφεύγων, ως ιδιοκτήτης στάβλου εκπαιδεύσεως για άλογα αγώνων, παρείχε ενιαία υπηρεσία η οποία συνίστατο στον σταβλισμό και στην προπόνηση, καθώς και στη συμμετοχή των αλόγων σε αγώνες. Για την εν λόγω δέσμη υπηρεσιών, αφενός, εισέπραττε από τον ιδιοκτήτη κάθε αλόγου έξοδα συντηρήσεως, αγώνων και μεταφοράς, δαπάνες για υπηρεσίες πεταλωτή και κτηνιάτρου και, αφετέρου, συμμετείχε κατά το ήμισυ στα κέρδη από τους αγώνες. Η εκτίμηση αυτή συνάδει με τις αρχές του δικαίου που έχει θεσπίσει το ΔΕΕ για την οριοθέτηση μίας ενιαίας παροχής έναντι πλειόνων [ανεξάρτητων] παροχών (βλ., για παράδειγμα, απόφαση ΔΕΕ της 4ης Σεπτεμβρίου 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, σκέψεις 34 επ.).

- 40 Εάν η απόφαση του ΔΕΕ Baštoná (EU:C:2016:855) έχει την έννοια ότι η απουσία αμοιβής είναι καθοριστική, η νομική εκτίμηση του FG, σύμφωνα με την απόφαση του BFH που δημοσιεύθηκε στην BFHE 270, 181 (βλ. σημείο II.2.β), μπορεί να αποδειχθεί εσφαλμένη. Κατόπιν της αιτήσεως αναιρέσεως που άσκησε ο προσφεύγων, η απόφαση του FG θα πρέπει να αναιρεθεί και να γίνει δεκτή η προσφυγή.
- 41 Αντιθέτως, εάν βάσει της αποφάσεως του ΔΕΕ Baštoná (EU:C:2016:855) είναι κρίσιμη η απουσία παροχής υπηρεσιών, η απόφαση του FG θα αποδειχθεί ορθή και η αίτηση αναιρέσεως του προσφεύγοντος θα είναι αβάσιμη. Πιο συγκεκριμένα, αντιθέτως προς την απόφαση Baštoná (EU:C:2016:855), η υπό κρίση υπόθεση δεν αφορά απλώς παροχή η οποία καταβάλλεται για την επίτευξη ορισμένου αποτελέσματος στο τέλος των αγώνων, δηλαδή για την καλή κατάταξη του αλόγου στον τερματισμό και υπόκειται, κατ' αυτόν τον τρόπο, σε αστάθμητο παράγοντα. Τουναντίον, η επίδικη περίπτωση αφορά ενιαία συνολική παροχή υπηρεσίας που περιλαμβάνει τον σταβλισμό, την προπόνηση και τη συμμετοχή των αλόγων σε αγώνες. Η παροχή αυτή, θεωρούμενη στο σύνολό της, είναι απαλλαγμένη από αστάθμητους παράγοντες, διότι αυτοί σχετίζονται μόνο με το σκέλος της συμμετοχής σε αγώνες. Δεδομένου ότι υφίσταται ενιαία συνολική παροχή υπηρεσίας, η εκχώρηση του ημίσεος του χρηματικού επάθλου δεν πραγματοποιείται για την επίτευξη ορισμένου αποτελέσματος στο τέλος των αγώνων, αλλά για τη συνολική παροχή υπηρεσίας που είναι ανεξάρτητη από το αποτέλεσμα αυτό (η οποία συνίσταται στον σταβλισμό, την προπόνηση και τη συμμετοχή των αλόγων σε αγώνες). Ο προσφεύγων παρείχε την ενιαία αυτή υπηρεσία ανεξαρτήτως των αποτελεσμάτων στο τέλος των αγώνων. Επομένως, πρόκειται για παροχή υπηρεσίας που έχει αντικειμενικό χαρακτήρα, όπως απαιτεί το ΔΕΕ. Κατά την εκτίμηση του δικάζοντος τμήματος, ούτε το εύρος της εκχώρησεως του χρηματικού επάθλου έχει καθοριστική σημασία.
- 42 Υπέρ αυτού συνηγορεί και η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας η οποία συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (αποφάσεις ΔΕΕ της 2ας Μαΐου 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, σκέψη 27, και της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 61). Υπό αυτό το πρίσμα, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι εκχωρήσεις του ημίσεος των χρηματικών επάθλων σκοπούσαν στην αμοιβή της συνολικής παροχής υπηρεσίας του προσφεύγοντος και ότι, επιπλέον, τα συμβαλλόμενα μέρη στηρίζονταν στο σκεπτικό ότι χρηματικά έπαθλα θα εισπράττονταν επί μονίμου βάσεως.

43 **5. Επί της νομικής βάσης της προδικαστικής παραπομπής**

- 44 Η υποβολή της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο ΔΕΕ στηρίζεται στο άρθρο 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

45 **6. Επί της αναστολής της διαδικασίας**

- 46 [παραλειπόμενα] [εθνικοί δικονομικοί κανόνες]