ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 22ας Νοεμβρίου 2001 *

Στην υπόθεση C-184/00,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Tribunal de première instance de Charleroi (Βέλγιο) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Office des produits wallons ASBL

και

État belge,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Gulmann (εισηγητή), προεδρεύοντα του τμήματος, J.-P. Puissochet και J. N. Cunha Rodrigues, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: L. A. Geelhoed
γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, προϊσταμένη τμήματος,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— το Office des produits wallons ASBL, εκπροσωπούμενο από τον M. Eloy, avocat,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Snoecx, επικουρούμενη από τον B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J.-F. Dobelle, S. Pailler και S. Seam,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και C. Giolito,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του Office des produits wallons ASBL, εκπροσωπουμένου από τον R. Ghods, avocat, της Βελγικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον B. van de Walle de Ghelcke, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τους E. Traversa και C. Giolito, κατά τη συνεδρίαση της 22ας Μαρτίου 2001,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Ιουνίου 2001,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 11ης Μαΐου 2000, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Μαΐου 2000, το Tribunal de première instance de Charleroi υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Office des produits wallons ASBL (στο εξής: OPW) και του État belge (Βελγικού Δημοσίου), η οποία αφορά το ζήτημα αν οι επιδοτήσεις λειτουργίας που καλύπτουν μέρος των δαπανών εκμεταλλεύσεως του OPW πρέπει να περιληφθούν στη βάση επιβολής για τον υπολογισμό του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β', γ' και δ', οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

4 Το OPW είναι μια ιδιωτικού δικαίου ένωση χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό που ασχολείται με τη διαφήμιση και την πώληση γεωργικών και κηπευτικών προϊόντων και γεωργικής προελεύσεως τροφίμων από τη Βαλλωνία, δραστηριότητα για την οποία υπόκειται στον ΦΠΑ. Στην ως άνω ένωση χορηγείται ετήσια επιδότηση από τη βελγική Περιφέρεια της Βαλλωνίας, με την οποία συνήψε σύμβαση-πλαίσιο περί χορηγήσεως της σχετικής επιδοτήσεως στις 11 Μαρτίου 1994 (στο εξής: σύμβαση-πλαίσιο). Δυνάμει της συμβάσεως αυτής το OPW αναλαμβάνει να ασκήσει τέσσερων ειδών δραστηριότητες, ήτοι την έκδοση ενός ευρετηρίου, την έκδοση επιθεωρήσεως με την ονομασία Wallonie nouvelle, τη λειτουργία αποκεντρωμένων γραφείων και τη συμμετοχή σε τοπικές εκδηλώσεις. Κατά τη σύμβαση-πλαίσιο, το OPW «συντάσσει τον προϋπολογισμό του με βάση την επιδότηση του προηγουμένου έτους [...]. Το έτος αναφοράς για την έναρξη του συστήματος αυτού είναι το 1994, με επιδότηση ύψους 11 000 000 βελγικών φράγκων (BEF)». Η ως άνω σύμβαση-πλαίσιο ορίζει επιπλέον ότι «οι επιτρεπόμενες δαπάνες περιλαμβάνουν ιδίως τις αποδοχές του προσωπικού, το ενδεχόμενο κόστος ενοικιάσεως ή διαρρυθμίσεως των χρησιμοποιούμενων χώρων, το κόστος αποκτήσεως του εξοπλισμού και των υλικών που απαιτούνται, την αγορά αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και κάθε άλλα άμεσα ή έμμεσα έξοδα σχετικά με τη δράση του OPW, τα οποία αφορά η παρούσα σύμβαση».

5 Κατά τη διάρκεια ελέγχου, διενεργηθέντος τον Φεβρουάριο του 1997, οι βελγικές φορολογικές αρχές, αφού διαπίστωσαν ότι το OPW δεν είχε καταβάλει ΦΠΑ για τη ληφθείσα επιδότηση, συνέταξε πρακτικό περί υπολογισμού πρόσθετου φόρου ύψους 6 712 500 BEF για τα έτη 1994-1996. Στη συνέχεια, εκδόθηκε σε βάρος του OPW πράξη επιβολής φόρου για το ποσό αυτό, όσον αφορά τον ΦΠΑ, ενώ στην ως άνω ένωση επιβλήθηκαν και πρόστιμα ύψους 1 349 000 BEF.

6 Το OPW προσέβαλε την πράξη αυτή ενώπιον του Tribunal de première instance de Charleroi.

7 Στην απόφαση περί υποβολής προδικαστικού ερωτήματος το ως άνω δικαστήριο σημειώνει, μεταξύ άλλων, ότι:

— το άρθρο 26 του code de la TVA (κώδικα περί ΦΠΑ), το οποίο αποτελεί τη μεταφορά στο βελγικό δίκαιο του άρθρου 11, Α, της έκτης οδηγίας, ορίζει την έννοια της βάσεως επιβολής του φόρου στον τομέα του ΦΠΑ·

— οι διάδικοι δέχονται ότι οι επιδοτήσεις περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου όταν συνδέονται αμέσως με την τιμή, πράγμα το οποίο συμβαίνει όταν η επιδότηση χορηγείται στον παραγωγό, στον προμηθευτή ή στον παρέχοντα υπηρεσίες, καταβάλλεται από τρίτον και αποτελεί την αντιπαροχή ή τμήμα της αντιπαροχής για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας·

— οι διάδικοι διαφωνούν επί του περιεχομένου της ως άνω τρίτης προϋποθέσεως.

8 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal de première instance de Charleroi αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 11, Α, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, φορολογούνται οι επιδοτήσεις που καλύπτουν μέρος των εξόδων λειτουργίας (επιδοτήσεις για την πραγματοποίηση επενδύσεων, συμμετοχή στα γενικά έξοδα ή κάλυψη των τρεχουσών δαπανών, έξοδα προσωπικού) ενός υποκειμένου στον φόρο, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό κόστος των προϊόντων και των υπηρεσιών του, αλλά δεν μπορούν να εξατομικευθούν σε σχέση με την τιμή μιας εμπορικής πράξεως;

2) Εξαρτάται η δυνατότητα φορολογήσεώς τους από την ύπαρξη μιας δυνάμενης να εξατομικευθεί παροχής υπέρ της αρχής που χορηγεί την επιδότηση και από την ύπαρξη ισοδυναμίας μεταξύ του οφέλους που προκύπτει υπέρ της αρχής αυτής και της καταβαλλόμενης αντιπαροχής;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πώς πρέπει να προσδιοριστεί η αξία του οφέλους που αντλεί η αρχή που χορηγεί την επιδότηση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

9 Με τα ερωτήματα αυτά το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία ποια ερμηνεία πρέπει να δοθεί στην έκφραση «επιδοτήσεις που συνδέονται αμέσως με την τιμή», υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, και, ιδίως, αν μια επιδότηση λειτουργίας, όπως η προκείμενη στην υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου όπως αυτή ορίζεται με την εν λόγω διάταξη.

10 Αφενός, επιβάλλεται η διαπίστωση, όπως σημείωσαν τόσο η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις που κατέθεσε στο Δικαστήριο όσο και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 40 των προτάσεών του, ότι, σε περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, δεν έχει σημασία αν υφίσταται ή όχι παροχή εκ μέρους υποκειμένου στον φόρο όπως το OPW, δυνάμενη να εξατομικευθεί, υπέρ της αρχής που του χορηγεί την επιδότηση. Πράγματι, το άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας αφορά καταστάσεις στις οποίες εμπλέκονται τρία μέρη, ήτοι η χορηγούσα την επιδότηση αρχή, ο οργανισμός στον οποίο χορηγείται η επιδότηση και ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας που παραδίδει ή παρέχει, αντιστοίχως, ο επιδοτούμενος οργανισμός. Έτσι, οι πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 11, Α, της έκτης οδηγίας δεν είναι αυτές οι οποίες εκτελούνται υπέρ της αρχής που χορηγεί την επιδότηση.

11 Αφετέρου, πρέπει να σημειωθεί ότι επιδοτήσεις όπως οι περιγραφόμενες στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα — δηλαδή επιδοτήσεις λειτουργίας καλύπτουσες μέρος των εξόδων εκμεταλλεύσεως — επηρεάζουν σχεδόν πάντοτε το κόστος των αγαθών και των υπηρεσιών που χορηγεί ή παρέχει ο επιδοτούμενος οργανισμός. Πράγματι, ο οργανισμός αυτός, εφόσον προσφέρει συγκεκριμένα αγαθά ή συγκεκριμένες υπηρεσίες, θα είναι κανονικά σε θέση να διαμορφώνει τιμές στις οποίες δεν θα του ήταν δυνατό να πωλεί τα προϊόντα του ή να παρέχει τις υπηρεσίες του αν με αυτές έπρεπε να καλύπτει τα έξοδά του και επιπλέον να πραγματοποιεί κέρδος.

12 Εντούτοις, πρέπει να σημειωθεί ότι απλώς και μόνον το γεγονός ότι μια επιδότηση μπορεί να έχει συνέπειες επί των αγαθών ή των υπηρεσιών που προμηθεύει ή παρέχει ο επιδοτούμενος οργανισμός δεν αρκεί για να δικαιολογήσει τη φορολόγηση της ως άνω επιδοτήσεως. Για να συνδέεται η επιδότηση αυτή αμέσως με την τιμή των ως άνω πράξεων, υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, της έκτης οδηγίας, έχει σημασία επιπλέον, όπως ορθά ανέφερε η Επιτροπή, να χορηγείται ειδικά στον επιδοτούμενο οργανισμό με σκοπό την εκ μέρους του παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας. Μόνο στην περίπτωση αυτή μπορεί να θεωρηθεί η επιδότηση ως αντιπαροχή για την προμήθεια αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας, οπότε φορολογείται.

13 Για να εξακριβωθεί αν η επιδότηση αποτελεί μια τέτοια αντιπαροχή, πρέπει να σημειωθεί ότι η τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας πρέπει να καθορίζεται, καταρχήν,

το αργότερο κατά τον χρόνο επελεύσεως του γενεσιουργού γεγονότος. Πρέπει επίσης να διαπιστώνεται ότι η υποχρέωση καταβολής της επιδοτήσεως εκ μέρους της χορηγούσας αρχής αντιστοιχεί προς το αναγνωριζόμενο υπέρ του δικαιούχου δικαίωμα λήψεώς της εφόσον αυτός πραγματοποιήσει την υποκείμενη στον φόρο πράξη. Η σχέση αυτή μεταξύ επιδοτήσεως και τιμής πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια κατόπιν μιας κατά περίπτωση εκτιμήσεως των περιστάσεων που συνδέονται με την καταβολή της ως άνω αντιπαροχής. Αντιθέτως, δεν απαιτείται να είναι καθορισμένη η τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας ή ένα μέρος της τιμής αυτής. Αρκεί η τιμή αυτή να είναι δυνατό να καθοριστεί.

14 Έτσι, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της επιδοτήσεως και του επίμαχου αγαθού ή της επίμαχης υπηρεσίας. Τούτο απαιτεί καταρχάς την εξακρίβωση του αν οι αγοραστές του αγαθού ή οι αποδέκτες της υπηρεσίας ωφελούνται από τη χορηγούμενη στον δικαιούχο επιδότηση. Πράγματι, είναι απαραίτητο η τιμή την οποία καταβάλλει ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας να καθορίζεται με τέτοιον τρόπο ώστε να μειώνεται σε συνάρτηση με την επιδότηση που χορηγείται στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα την υπηρεσία, επιδότηση η οποία αποτελεί στην περίπτωση αυτή ένα στοιχείο που προσδιορίζει την τιμή στην οποία οι τελευταίοι πωλούν τα προϊόντα τους ή παρέχουν τις υπηρεσίες τους. Το αρμόδιο δικαστήριο θα πρέπει να εξετάσει αν το γεγονός ότι καταβάλλεται επιδότηση στον πωλητή αγαθού ή στον παρέχοντα υπηρεσία τού 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.

15 Στη διαφορά της κύριας δίκης και ενόψει του γεγονότος ότι, κατά τη σύμβαση-πλαίσιο, το OPW αναλαμβάνει διάφορα είδη δραστηριοτήτων, είναι σημαντικό να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο αν κάθε δραστηριότητα αντιστοιχεί σε συγκεκριμένη και εξακριβώσιμη καταβολή ή αν η επιδότηση χορηγείται συνολικά προς κάλυψη του συνόλου των δαπανών λειτουργίας του OPW. Εν πάση περιπτώσει, μόνον το μέρος της συμβάσεως που μπορεί να εξακριβωθεί ότι αποτελεί την αντιπαροχή μιας υποκείμενης στον φόρο πράξεως μπορεί να υποβληθεί ενδεχομένως στον ΦΠΑ.

16 Όπως ορθά τόνισε η Επιτροπή, η εξέταση των ετήσιων λογαριασμών μεταξύ του OPW και της Περιφέρειας της Βαλλωνίας μπορεί να παράσχει τη δυνατότητα στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει αν τα ποσά της επιδοτήσεως τα οποία συνδέονται με κάθε υποχρέωση που επιβάλλει η ως άνω Περιφέρεια στο OPW προσδιορίζονται δυνάμει της συμβάσεως-πλαισίου. Αν συμβαίνει κάτι τέτοιο, μπορεί να αποδειχθεί μια άμεση σχέση μεταξύ της επιδοτήσεως αυτής και της πωλήσεως περιοδικών που εκδίδει το OPW.

17 Εξάλλου, για να εξακριβώσει αν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αντιπαροχής την οποία αντιπροσωπεύει η επιδότηση, το αιτούν δικαστήριο είτε θα συγκρίνει την τιμή πωλήσεως των εν λόγω αγαθών σε σχέση με το υπό κανονικές συνθήκες κόστους τους είτε θα εξετάσει αν το ποσό της επιδοτήσεως μειώθηκε σε περίπτωση μη παραγωγής των ως άνω αγαθών. Αν τα προς εξέταση στοιχεία είναι σημαντικά, θα πρέπει να συναχθεί ότι το μέρος της συμβάσεως που συνδέεται με την παραγωγή και την πώληση του σχετικού αγαθού αποτελεί «επιδότηση που συνδέεται αμέσως με την τιμή». Συναφώς, το ποσό της επιδοτήσεως δεν απαιτείται να είναι απολύτως αντίστοιχο προς τη μείωση της τιμής του χορηγούμενου αγαθού, αλλ' αρκεί να είναι σημαντική η σχέση μεταξύ της μειώσεως αυτής και της επιδοτήσεως, η οποία μπορεί να χορηγείται και κατ' αποκοπή.

18 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκφραση «επιδοτήσεις που συνδέονται αμέσως με την τιμή», υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει αποκλειστικά τις επιδοτήσεις οι οποίες 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. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, ενόψει των πραγματικών στοιχείων που του έχουν υποβληθεί, αν η επιδότηση αποτελεί ή όχι μια τέτοια αντιπαροχή.

Επί των δικαστικών εξόδων

19 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Βελγική και η Γαλλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με απόφαση της 11ης Μαΐου 2000 το Tribunal de première instance de Charleroi, αποφαίνεται:

Η έκφραση «επιδοτήσεις που συνδέονται αμέσως με την τιμή», υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει αποκλειστικά τις επιδοτήσεις οι οποίες 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. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, ενόψει των πραγματικών στοιχείων που του έχουν υποβληθεί, αν η επιδότηση αποτελεί ή όχι μια τέτοια αντιπαροχή.

Gulmann Puissochet Cunha Rodrigues

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 22 Νοεμβρίου 2001.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Η πρόεδρος του τρίτου τμήματος

F. Macken