Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 9ης Οκτωβρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄ – Βάση επιβολής του φόρου – Επιδότηση άμεσα συνδεόμενη με την τιμή – Κανονισμός (ΕΚ) 2200/96 – Άρθρο 11, παράγραφος 1, και άρθρο 15 – Οργάνωση παραγωγών γεωργικών προϊόντων που έχει συστήσει επιχειρησιακό ταμείο – Παραδόσεις πραγματοποιούμενες από την οργάνωση παραγωγών στα μέλη της έναντι πληρωμών που δεν καλύπτουν το σύνολο της τιμής αγοράς – Συμπληρωματική χρηματοδότηση καταβαλλόμενη από το επιχειρησιακό ταμείο»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-573/18 και C-574/18,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία), με αποφάσεις της 13ης Ιουνίου 2018, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 13 Σεπτεμβρίου 2018, στο πλαίσιο των δικών

C GmbH & Co. KG (C-573/18),

C-eG (C-574/18)

κατά

Finanzamt Z,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, M. Ilešič και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τον T. Henze και την S. Eisenberg, στη συνέχεια από την S. Eisenberg,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον R. Pethke,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, καθώς και των άρθρων 20 και 27 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 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο διαφορών μεταξύ των C GmbH & Co. KG και C-eG, αφενός, και της Finanzamt Z (φορολογικής αρχής Z, Γερμανία, στο εξής: φορολογική αρχή), αφετέρου, σχετικά με πράξεις επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 2200/96 του Συμβουλίου, της 28ης Οκτωβρίου 1996, για την κοινή οργάνωση των αγορών στον τομέα των οπωροκηπευτικών (ΕΕ 1996, L 297, σ. 1), έχει ως εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ως “οργάνωση παραγωγών” νοείται κάθε νομικό πρόσωπο:

α) το οποίο συνιστάται με πρωτοβουλία των παραγωγών των ακόλουθων κατηγοριών προϊόντων που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 2:
   i) φρούτα και λαχανικά·

   […]

γ) του οποίου το καταστατικό προβλέπει την υποχρέωση των παραγωγών μελών, ιδίως:

   […]
   3) να πωλούν το σύνολο της οικείας παραγωγής τους, μέσω της οργάνωσης παραγωγών.

   […]
   5) να καταβάλλουν τις χρηματοδοτικές εισφορές που προβλέπονται από το καταστατικό για τη δημιουργία και την τροφοδότηση του επιχειρησιακού ταμείου που προβλέπεται στο άρθρο 15·

   […]».

4 Το άρθρο 15, παράγραφος 1, του κανονισμού 2200/96 ορίζει τα ακόλουθα:

«Υπό τους όρους του παρόντος άρθρου, χορηγείται κοινοτική χρηματοδοτική ενίσχυση στις οργανώσεις παραγωγών που συνιστούν επιχειρησιακό ταμείο.

Το ταμείο αυτό τροφοδοτείται με τις πραγματικές χρηματοδοτικές εισφορές των παραγωγών που είναι μέλη, οι οποίες υπολογίζονται επί των ποσοτήτων ή της αξίας των οπωροκηπευτικών που διατίθενται πράγματι στο εμπόριο στην αγορά και με τη χρηματοδοτική ενίσχυση που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο.»

5 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«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

[…]».

6 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα Κράτη μέλη, ιδίως:

α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως την οποίαν εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο·

[…]».

7 Το άρθρο 27 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Το Συμβούλιο δύναται προτάσει της Επιτροπής, να επιτρέπει ομοφώνως, σε κάθε Κράτος μέλος την λήψη ειδικών μέτρων, κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου ή την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Τα προοριζόμενα για απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου μέτρα δεν επιτρέπεται να επηρεάζουν, παρά μόνο κατά τρόπο αμελητέο, το ποσό του οφειλομένου φόρου στο στάδιο της τελικής καταναλώσεως.

[…]

5. Τα Κράτη μέλη, τα οποία εφαρμόζουν κατά την 1η Ιανουαρίου 1977 ειδικά μέτρα, όπως τα αναφερόμενα ανωτέρω στη παράγραφο 1, δύνανται να τα διατηρήσουν, υπό τον όρο ότι θα τα κοινοποιήσουν στην Επιτροπή προ της 1ης Ιανουαρίου 1978 και με την επιφύλαξη ότι, προκειμένου περί μέτρων προοριζομένων για την απλοποίηση της εισπράξεως του φόρου, τα μέτρα αυτά είναι σύμφωνα προς το κριτήριο το τιθέμενο στην παράγραφο 1.»

Το γερμανικό δίκαιο

8 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για τις διαφορές των κυρίων δικών χρόνο (στο εξής: UStG), προβλέπει τα ακόλουθα:

«Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται οι εξής πράξεις:

1. οι παραδόσεις και λοιπές παροχές, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από επιχειρηματία στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητάς του. […]

[…]»

9 Κατά το άρθρο 3 του UStG:

«(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 εξομοιούμενη προς ανταλλαγή όταν η αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών συνίσταται σε παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσιών.»

10 Το άρθρο 10 του UStG ορίζει τα ακόλουθα:

«(1) Για τις παραδόσεις αγαθών και τις λοιπές παροχές (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, μη περιλαμβανομένου 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, πρώτη περίοδος), [και] εξομοιούμενης προς ανταλλαγή πράξεως (άρθρο 3, παράγραφος 12, δεύτερη περίοδος) […] 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 αγαθού […] 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·

[…]

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

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

1. στις παραδόσεις αγαθών και λοιπές παροχές 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, στο εξής: KStG), 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 συνδεόμενα με αυτούς πρόσωπα, καθώς και στις παραδόσεις αγαθών ή λοιπές παροχές στις οποίες προβαίνουν επιχειρηματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους ατομικώς προς συνδεόμενα με αυτούς πρόσωπα·

2. […]

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

11 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του KStG ορίζει τα εξής:

«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. ενώσεις χωρίς νομική προσωπικότητα, οργανισμοί, ιδρύματα και λοιπές ιδιωτικού δικαίου μορφές διαχειρίσεως περιουσιακών στοιχείων τεταγμένων προς εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού·

[…]».

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης στην υπόθεση C-573/18 είναι εταιρία έχουσα τη νομική μορφή «GmbH & Co. KG». Η εταιρία αυτή προσβάλλει με την προσφυγή της διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για τα έτη 2005 και 2006.

13 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης στην υπόθεση C-574/18 είναι εταιρία έχουσα τη νομική μορφή «eingetragene Genossenschaft» ή «eG», ήτοι συνεταιρισμού καταχωρισμένου στα σχετικά μητρώα, ο οποίος υποκαταστάθηκε στα δικαιώματα άλλου καταχωρισμένου στα σχετικά μητρώα συνεταιρισμού. Ο ως άνω συνεταιρισμός προσβάλλει με την προσφυγή του διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για τα έτη 2002 και 2003.

14 Οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών ήταν, κατά τη διάρκεια των επίμαχων ετών, χονδρέμποροι φρούτων και λαχανικών. Υπό την ιδιότητά τους ως «οργανώσεις παραγωγών», κατά την έννοια του άρθρου 11 του κανονισμού 2200/96, πωλούσαν τα προϊόντα που καλλιεργούσαν οι παραγωγοί που ήταν μέλη τους.

15 Σύμφωνα με το άρθρο 15 του κανονισμού αυτού, οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών εκμεταλλεύονταν η καθεμία ένα επιχειρησιακό ταμείο. Το εν λόγω ταμείο είναι ιδιωτικού δικαίου σύνολο περιουσίας τεταγμένο προς εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 5, του KStG, χρηματοδοτείται δε κατά το ήμισυ από τις εισφορές των παραγωγών που είναι μέλη και κατά το άλλο ήμισυ από τις χρηματοδοτικές ενισχύσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι πόροι του εν λόγω ταμείου παρέχουν τη δυνατότητα χρηματοδοτήσεως επενδύσεων στις κατ' ιδίαν γεωργικές εκμεταλλεύσεις των μελών της οργανώσεως παραγωγών.

16 Προς τούτο, οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών συνήπταν με διάφορους παραγωγούς που ήταν μέλη τους συμβάσεις κτήσεως και χρησιμοποιήσεως επενδυτικών αγαθών. Οι προσφεύγουσες προέβαιναν στις παραγγελίες των αγαθών που αποτελούσαν το αντικείμενο των εν λόγω συμβάσεων απευθείας από τους προμηθευτές τους. Οι εν λόγω προμηθευτές εξέδιδαν σχετικά τιμολόγια στο όνομα των προσφευγουσών.

17 Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης στην υπόθεση C-573/18 χρέωνε στους παραγωγούς, κατά περίπτωση, το 50 % ή το 75 % των εξόδων κτήσεως πλέον ΦΠΑ, τα δε λοιπά έξοδα καλύπτονταν από το επιχειρησιακό ταμείο. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης στην υπόθεση C-574/18 χρέωνε στους παραγωγούς το 50 % των εξόδων κτήσεως πλέον ΦΠΑ, ενώ τα λοιπά έξοδα καλύπτονταν από το επιχειρησιακό ταμείο.

18 Οι παραγωγοί υποχρεούνταν, κατά τη διάρκεια συγκεκριμένου χρόνου χρήσεως των αποκτώμενων αγαθών, να παραδίδουν τα προϊόντα τους στις προσφεύγουσες των κυρίων δικών με σκοπό τη διάθεσή τους στο εμπόριο και να καταβάλλουν μια εισφορά υπολογιζόμενη με βάση τις πωλήσεις των προϊόντων τους, καλούμενη «χρηματοδοτική εισφορά», κατά την έννοια του άρθρου 15 του κανονισμού 2200/96. Η ως άνω χρηματοδοτική εισφορά ανερχόταν, στην περίπτωση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης στην υπόθεση C-573/18, σε 1,75 % της τιμής πωλήσεως των προϊόντων και, στην περίπτωση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης στην υπόθεση C-574/18, σε 3 % της τιμής πωλήσεως των προϊόντων. Οι εν λόγω εισφορές χρηματοδοτούσαν τα επιχειρησιακά ταμεία.

19 Μετά τη λήξη της περιόδου δεσμεύσεως που προβλεπόταν από τις συμβάσεις κτήσεως και χρησιμοποιήσεως επενδυτικών αγαθών, οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών μεταβίβαζαν, χωρίς αντάλλαγμα, στους παραγωγούς τα δικαιώματα συνιδιοκτησίας τους που αφορούσαν τα κτηθέντα αγαθά.

20 Κατά τη διάρκεια των επίμαχων ετών οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών εξέπιπταν πλήρως τον ΦΠΑ ο οποίος καταβαλλόταν επί των εισροών βάσει των τιμολογίων των προμηθευτών και υπολόγιζαν ΦΠΑ επί των εκροών μόνο για τα ποσά τα οποία χρέωναν στους παραγωγούς. Δεν θεωρούσαν τα καταβαλλόμενα από τα επιχειρησιακά ταμεία ποσά ως αντιπαροχή για τη θέση των σχετικών αγαθών στη διάθεση των παραγωγών, καθόσον αυτά προέρχονταν από τη χρηματοδοτική ενίσχυση.

21 Κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου αφορώντος τις προσφεύγουσες των κυρίων δικών, η φορολογική αρχή θεώρησε, με τις διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για τα επίμαχα έτη, ότι οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών είχαν, ήδη από τη στιγμή της κτήσεως των αγαθών, παράσχει στους διάφορους παραγωγούς εξουσία διαθέσεως των εν λόγω αγαθών και ότι είχαν, με τον τρόπο αυτό, προβεί σε παράδοση. Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η χρηματοδοτική ενίσχυση που προερχόταν από τα επιχειρησιακά ταμεία, ως πραγματική επιδότηση, δεν ήταν φορολογητέα και, κατά συνέπεια, εφάρμοσε στις πράξεις εκροών που πραγματοποίησαν οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών την ελάχιστη βάση επιβολής του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 10, παράγραφος 5, σημείο 1, του UStG, σε συνδυασμό με το άρθρο 10, παράγραφος 4, και έκρινε ότι η τιμή αγοράς συνίστατο στα καθαρά ποσά που καταβλήθηκαν προηγουμένως στους προμηθευτές.

22 Το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) απέρριψε τις προσφυγές που άσκησαν οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών κατά των εν λόγω διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου. Εντούτοις, έστω και αν το δικαστήριο αυτό επιβεβαίωσε το συμπέρασμα της φορολογικής αρχής, κατέληξε στο ως άνω αποτέλεσμα βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 1, τρίτη περίοδος, του UStG. Έκρινε ότι οι καταβολές που προέρχονταν από τα επιχειρησιακά ταμεία έπρεπε να θεωρηθούν ως αντιπαροχή που λαμβάνεται από τρίτον.

23 Οι προσφεύγουσες των κυρίων δικών προσβάλλουν τις αποφάσεις του Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου) στο πλαίσιο αναιρέσεων (Revision) τις οποίες άσκησαν ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία).

24 Το αιτούν δικαστήριο εκκινεί από την αρχή ότι οι επίμαχες στις κύριες δίκες διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου, αν πρέπει να εκτιμηθούν αποκλειστικά υπό το πρίσμα του γερμανικού δικαίου, είναι νόμιμες. Διερωτάται ωστόσο αν οι κανόνες του εθνικού δικαίου είναι σύμφωνοι προς το δίκαιο της Ένωσης.

25 Συναφώς, το δικαστήριο αυτό εκτιμά, αφενός, ότι οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί οργάνωση παραγωγών στα μέλη της θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως ανταλλαγή με συμπληρωματική καταβολή μετρητών, δεδομένου ότι τα μέλη, επιπλέον της καταβολής ενός αναλογικώς υπολογιζόμενου ποσού, αναλαμβάνουν την υποχρέωση, για ορισμένο χρονικό διάστημα,

να παραδίδουν τα προϊόντα τους στην οργάνωση παραγωγών. Εκτιμά, αφετέρου, ότι οι καταβολές που προέρχονται από τα επιχειρησιακά ταμεία θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως επιδότηση άμεσα συνδεόμενη με την τιμή της πράξεως που πρέπει να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα, με πανομοιότυπη διατύπωση στις υποθέσεις C-573/18 και C-574/18:

«1) 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 [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) πρέπει να θεωρηθεί ότι συντρέχει ανταλλαγή με συμπληρωματική καταβολή μετρητών, διότι οι παραγωγοί έχουν αναλάβει συμβατικώς έναντι της οργανώσεως 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 προηγουμένως στους δικούς της προμηθευτές;
   β) πρέπει να θεωρηθεί ότι το ποσό που καταβάλλει πραγματικά το επιχειρησιακό ταμείο στην οργάνωση παραγωγών για την οικεία πράξη αποτελεί, στο σύνολό του, "επιδότηση που συνδέεται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών" υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας [...], 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 υπόψη 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 [έκτης οδηγίας] εθνικό ειδικό μέτρο ερειδόμενο στο άρθρο 27, παράγραφος 1, της [έκτης οδηγίας], όπως το άρθρο 10, παράγραφος 5, σημείο 1, του UstG, σύμφωνα με το οποίο βάση επιβολής του φόρου επί των πράξεων προς τους παραγωγούς είναι η τιμή αγοράς που καταβλήθηκε για τα επενδυτικά αγαθά από την οργάνωση παραγωγών προηγουμένως προς τους δικούς της προμηθευτές, διότι οι παραγωγοί είναι συνδεόμενα πρόσωπα;

3. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα: Ισχύει αυτό ακόμη και όταν οι παραγωγοί δικαιούνται πλήρη έκπτωση φόρου εισροών, διότι τα επενδυτικά αγαθά υπόκεινται στον διακανονισμό των εκπτώσεων φόρου (άρθρο 20 της [έκτης οδηγίας]);»

27 Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Οκτωβρίου 2018, οι υποθέσεις C-573/18 και C-574/18 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

28 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο πρώτο ερώτημα πρέπει να σημειωθεί, εισαγωγικώς, ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στις αποφάσεις περί παραπομπής, οι διαφορές των κυρίων δικών προκλήθηκαν από το γεγονός ότι, στις δηλώσεις τους ΦΠΑ για τις επίμαχες οικονομικές

χρήσεις, οι οργανώσεις παραγωγών των κυρίων δικών δεν θεώρησαν ότι τα ποσά τα οποία ελάμβανε καθεμία από αυτές ως επιδότηση από τα επιχειρησιακά ταμεία αποτελούσαν αντιπαροχή για τις παραδόσεις αγαθών στους παραγωγούς. Υπό τις συνθήκες αυτές, προκειμένου να παρασχεθεί η δυνατότητα στο αιτούν δικαστήριο να επιλύσει τις ως άνω διαφορές, αρκεί να προσδιοριστεί η φορολογητέα βάση των επίμαχων πράξεων, υπό το πρίσμα του γενικού κανόνα που θέτει το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας.

29 Κατά τον ως άνω κανόνα, η βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας είναι η αντιπαροχή που πράγματι εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο «από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών» (απόφαση της 20ής Ιανουαρίου 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 28).

30 Προβλέποντας ότι η βάση επιβολής του ΦΠΑ περιλαμβάνει, στις περιπτώσεις που καθορίζει, τις επιδοτήσεις που καταβάλλονται στους υποκειμένους στον φόρο, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας αποβλέπει στο να υπάγεται η συνολική αξία των αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών στον ΦΠΑ και, με τον τρόπο αυτό, να αποφεύγεται να έχει ως συνέπεια η καταβολή της επιδοτήσεως μικρότερη απόδοση του φόρου (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, σκέψη 26).

31 Σύμφωνα με το γράμμα της, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται όταν η επιδότηση συνδέεται άμεσα με την τιμή της οικείας πράξεως. Για να συμβαίνει κάτι τέτοιο, η επιδότηση πρέπει να καταβάλλεται ειδικά στον επιχειρηματία που επιδοτείται προκειμένου να παραδώσει συγκεκριμένο αγαθό ή να παράσχει συγκεκριμένη υπηρεσία. Μόνο στην περίπτωση αυτή η επιδότηση μπορεί να θεωρηθεί ως αντιπαροχή για την παράδοση αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας και, επομένως, υπόκειται στον φόρο (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, σκέψεις 27 και 28).

32 Εξάλλου, πρέπει να εξακριβώνεται ότι οι αγοραστές του αγαθού ή οι αποδέκτες της υπηρεσίας ωφελούνται από τη χορηγούμενη στον δικαιούχο επιδότηση. Πράγματι, απαιτείται η τιμή που καταβάλλει ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας να καθορίζεται με τέτοιο τρόπο ώστε αυτή να μειώνεται κατ' αναλογία της χορηγουμένης στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα την υπηρεσία επιδοτήσεως, η οποία αποτελεί στην περίπτωση αυτή ένα στοιχείο προσδιορισμού της τιμής την οποία ζητεί ο τελευταίος. Πρέπει επίσης να εξακριβώνεται αν το γεγονός ότι καταβάλλεται επιδότηση στον πωλητή αγαθού ή στον παρέχοντα υπηρεσία 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 (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Επιπλέον, η αντιπαροχή που αντιπροσωπεύει η επιδότηση πρέπει, τουλάχιστον, να μπορεί να προσδιοριστεί (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Ως εκ τούτου, η έκφραση «επιδοτήσεις που συνδέονται αμέσως με την τιμή», υπό την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει αποκλειστικά τις επιδοτήσεις οι οποίες αποτελούν το σύνολο ή μέρος της αντιπαροχής για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και οι οποίες χορηγούνται από τρίτον στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες (απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-144/02, EU:C:2004:444, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

35 Επομένως, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας αποσκοπεί στο να λαμβάνεται υπόψη η αντιπαροχή που καταβάλλεται για την παράδοση αγαθού ή για την παροχή υπηρεσίας κατά τρόπον ώστε να αντικατοπτρίζεται πλήρως η πραγματική αξία της οικείας παραδόσεως ή παροχής. Προς τούτο, η διάταξη αυτή συμπεριλαμβάνει στη βάση επιβολής του φόρου, ως αντιπαροχή, τις επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή των εν λόγω πράξεων.

36 Εν προκειμένω, από τις αποφάσεις του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι τα ποσά που προέρχονται από τα επιχειρησιακά ταμεία καταβλήθηκαν στις οργανώσεις παραγωγών των κυρίων δικών για την παράδοση επενδυτικών αγαθών και ωφέλησαν τους οικείους παραγωγούς.

37 Πράγματι, οι οργανώσεις παραγωγών των κυρίων δικών μείωναν την τιμή που ζητούσαν από τους παραγωγούς ως αντιπαροχή για την παράδοση των ως άνω αγαθών κατά το συγκεκριμένο ύψος των ποσών που προέρχονταν από τα επιχειρησιακά ταμεία. Ως εκ τούτου, υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παραδόσεως των εν λόγω αγαθών και της πράγματι εισπραττόμενης αντιπαροχής. Οι ως άνω οργανώσεις παραγωγών, ως αντιπαροχή για την παράδοση των ίδιων αγαθών, ελάμβαναν, αφενός, ένα ποσό που τους κατέβαλλαν οι παραγωγοί και, αφετέρου, ένα άλλο ποσό που τους κατέβαλλε το οικείο επιχειρησιακό ταμείο στο πλαίσιο της παραδόσεως αυτής. Επομένως, οι καταβολές που προέρχονται από τα επιχειρησιακά ταμεία πραγματοποιούνται αποκλειστικά με σκοπό την παράδοση των ως άνω επενδυτικών αγαθών και είναι, κατά συνέπεια, καταβολές άμεσα συνδεόμενες με την τιμή.

38 Πρέπει να σημειωθεί, επιπλέον, ότι οι καταβολές που προέρχονται από τα επίμαχα στις κύριες δίκες επιχειρησιακά ταμεία συνιστούν «επιδοτήσεις» που προέρχονται από «τρίτο πρόσωπο», κατά την έννοια του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, αφενός, όπως τόνισε το αιτούν δικαστήριο, τα ταμεία αυτά έχουν ικανότητα δικαίου και, αφετέρου, η οργάνωση παραγωγών δεν μπορεί να χρησιμοποιεί την περιουσία των εν λόγω ταμείων για ίδιους σκοπούς, καθόσον τα ταμεία αυτά χρησιμοποιούνται μόνο για τη χρηματοδότηση των επιχειρησιακών προγραμμάτων που έχουν τύχει σχετικής εγκρίσεως από τις αρμόδιες εθνικές αρχές, σύμφωνα με το άρθρο 15 του κανονισμού 2200/96.

39 Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι, όπως υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, η ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας, που περιλαμβάνεται στις σκέψεις 35 έως 38 της παρούσας αποφάσεως, διασφαλίζει τη φορολογική ουδετερότητα. Πράγματι, αν ένας παραγωγός αποκτούσε ένα αγαθό για την επιχείρησή του απευθείας από έναν κατασκευαστή, χωρίς την παρέμβαση οργανώσεως παραγωγών στην οποία αυτός ανήκει και χωρίς καταβολή εκ μέρους του επιχειρησιακού ταμείου που έχει συστήσει η ως άνω οργάνωση παραγωγών, η εν λόγω παράδοση θα υπαγόταν πλήρως στον ΦΠΑ. Αντιθέτως, αν ο ΦΠΑ επί της αγοράς ενός τέτοιου αγαθού μειωνόταν κατ' αναλογία του χρηματοδοτούμενου από το ως άνω επιχειρησιακό ταμείο τμήματος, τότε ο παραγωγός που αποκτά αγαθό μέσω της οργανώσεως παραγωγών θα υπαγόταν σε χαμηλότερη φορολόγηση έναντι εκείνης του παραγωγού που αγοράζει ισοδύναμο αγαθό χωρίς την παρέμβαση της οργανώσεως αυτής. Σε μια τέτοια περίπτωση θα υφίστατο άνιση μεταχείριση, αντίθετη προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

40 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές των κυρίων δικών, υπό τις οποίες μια «οργάνωση παραγωγών», κατά την έννοια του άρθρου 11 του κανονισμού 2200/96, αγοράζει προηγουμένως αγαθά από προμηθευτές, παραδίδει τα εν λόγω αγαθά στα μέλη της και λαμβάνει από αυτά πληρωμή η οποία δεν καλύπτει την τιμή αγοράς, το ποσό το οποίο καταβάλλει επιχειρησιακό ταμείο, όπως αυτό προβλέπεται στο άρθρο 15 του κανονισμού αυτού, στην εν λόγω οργάνωση παραγωγών για την παράδοση των οικείων αγαθών στους παραγωγούς εντάσσεται στην αντιπαροχή για την παράδοση αυτή και πρέπει να θεωρείται ως επιδότηση άμεσα συνδεόμενη με την τιμή της ως άνω πράξεως, καταβαλλόμενη από τρίτο πρόσωπο.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

41 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει να δοθεί απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

42 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 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, υπό περιστάσεις όπως αυτές των κυρίων δικών, υπό τις οποίες μια «οργάνωση παραγωγών», κατά την έννοια του άρθρου 11 του κανονισμού (ΕΚ) 2200/96 του Συμβουλίου, της 28ης Οκτωβρίου 1996, για την κοινή οργάνωση των αγορών στον τομέα των οπωροκηπευτικών, αγοράζει προηγουμένως αγαθά από προμηθευτές, παραδίδει τα εν λόγω αγαθά στα μέλη της και λαμβάνει από αυτά πληρωμή η οποία δεν καλύπτει την τιμή αγοράς, το ποσό το οποίο καταβάλλει επιχειρησιακό ταμείο, όπως αυτό προβλέπεται στο άρθρο 15 του κανονισμού αυτού, στην εν λόγω οργάνωση παραγωγών για την παράδοση των οικείων αγαθών στους παραγωγούς εντάσσεται στην αντιπαροχή για την παράδοση αυτή και πρέπει να θεωρείται ως επιδότηση άμεσα συνδεόμενη με την τιμή της ως άνω πράξεως, καταβαλλόμενη από τρίτο πρόσωπο.

(υπογραφές)