TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. spalio 9 d.* [i]

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas – Apmokestinamoji vertė – Tiesiogiai su kaina susijusi subsidija – Reglamentas (EB) Nr. 2200/96 – 11 straipsnio 1 dalis ir 15 straipsnis – Žemės ūkio produktų gamintojų organizacija, įsteigusi veiklos fondą – Gamintojų organizacijos atliekamas tiekimas savo nariams už visos pirkimo kainos nedengiančius mokėjimus – Papildomas finansavimas iš veiklos fondo“

Sujungtose bylose C-573/18 ir C-574/18

dėl 2018 m. birželio 13 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2018 m. rugsėjo 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

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

C-eG (C-574/18)

prieš

Finanzamt Z

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai M. Ilešič ir I. Jarukaitis (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– Vokietijos vyriausybės, iš pradžių atstovaujamos T. Henze ir S. Eisenberg, vėliau – S. Eisenberg,

– Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir R. Pethke,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto, 20 ir 27 straipsnių išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant du *C GmbH & Co. KG* ir *C-eG* ginčus su *Finanzamt Z* (mokesčių inspekcija Z, Vokietija, toliau – mokesčių inspekcija) dėl pranešimų apie pridėtinės vertės mokestį (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 1996 m. spalio 28 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 2200/96 dėl bendro vaisių ir daržovių rinkos organizavimo (OL L 297, 1996, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 20 t., p. 55) 11 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Šiame reglamente „gamintojų organizacija“ – tai juridinis asmuo:

a) kurį savo iniciatyva sukuria 1 straipsnio 2 dalyje išvardytų šių kategorijų produktų augintojai:
   i) vaisių ir daržovių;

   <…>

c) kurio įstatai iš savo gamintojų narių visų pirma reikalauja:

   <…>
   3) per gamintojų organizaciją parduoti visą atitinkamą produkciją.

   <…>
   5) mokėti įstatuose numatytus finansinius įnašus 15 straipsnyje numatytam veiklos fondui sukurti ir papildyti;

   <…>“

4 Reglamento Nr. 2200/96 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Bendrijos finansinė parama veiklos fondą įsteigiančioms gamintojų organizacijoms teikiama pagal šiame straipsnyje nustatytas sąlygas.

Šis fondas yra finansuojamas gamintojų narių finansiniais įnašais, remiantis faktiškai parduotų vaisių ir daržovių kiekiais arba verte, ir pirmoje pastraipoje nurodyta finansine pagalba.“

5 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamąją vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies [trečiojo asmens] už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina;

<…>“

6 Šios direktyvos 20 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač:

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

<…>“

7 Minėtos direktyvos 27 straipsnyje nurodyta:

„1. Taryba Komisijos siūlymu vieningai gali leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, leidžiančių taikyti nuostatas, leidžiančias nukrypti nuo šios direktyvos, kad būtų supaprastinta mokesčio taikymo tvarka arba užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams. Priemonės, skirtos apmokestinimo tvarkai [mokesčio rinkimui] supaprastinti, neturi daryti įtakos, nebent labai nežymiai, mokesčio sumai, apskaičiuojamai [mokėtinai] galutinio vartojimo etape.

<…>

5. Tos valstybės narės, kurios 1977 m. sausio 1 d. taiko specialias 1 dalyje nurodytos rūšies priemones, gali ir toliau jas išlaikyti su sąlyga, kad apie tokias priemones iki 1978 m. sausio 1 d. jos praneša Komisijai, ir su sąlyga, kad tais atvejais, kai tokie nukrypimai skirti [tokios priemonės skirtos] apmokestinimo tvarkai [mokesčio rinkimui] supaprastinti, jos atitiktų 1 dalyje nustatytus reikalavimus.“

Vokietijos teisė

8 Pagrindinėms byloms taikytinos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinami šie sandoriai:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia verslininkas, vykdydamas savo veiklą. <…>

<…>“

9 *UStG* 3 straipsnyje nurodyta:

„(1) Verslininko atliekamas tiekimas – veiksmas, kuriuo jis arba jo įgaliotas trečiasis asmuo suteikia teisę pirkėjui arba pastarojo įgaliotam trečiajam asmeniui savo vardu disponuoti materialiuoju turtu (teisės disponuoti suteikimas).

<…>

(12) Mainai yra tuomet, kai už patiektas prekes atlyginama tiekiant kitas prekes. Mainams prilygstantis sandoris yra tuomet, kai už suteiktą paslaugą yra atlyginama patiektomis prekėmis ar kita suteikta paslauga.“

10 *UStG* 10 straipsnyje nustatyta:

„(1) Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo (1 straipsnio 1 dalies 1 punkto pirmas sakinys) apyvarta <…> nustatoma pagal atlygį. Atlygį sudaro viskas, ką gavėjas išleidžia prekei ar paslaugai gauti, atėmus apyvartos mokestį. Į atlygį taip pat įtrauktos sumos, kurias kitas nei įsigyjantis prekę ar paslaugą asmuo sumoka verslininkui už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. <…>

(2) <…> Mainų (3 straipsnio 12 dalies pirmas sakinys) [ir] mainams prilygstančių sandorių (3 straipsnio 12 dalies antras sakinys) atveju <…> kiekvieno sandorio vertė laikoma atlygiu už kitą sandorį. Apyvartos mokestis neįeina į atlygį.

<…>

(4) Apyvarta nustatoma:

1) prekės įvežimo <…> atveju pagal pirkimo kainą ir papildomas išlaidas už prekę ar už panašią prekę arba, nesant pirkimo kainos, pagal savikainą sandorio momentu;

<…>

Apyvartos mokestis neįtraukiamas į apmokestinamąją vertę.

(5) 4 dalis *mutatis mutandis* taikoma:

1) prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, kai korporacijos ir asmenų susivienijimai, kaip jie suprantami pagal *Körperschaftsteuergesetz* (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – *KStG*) 1 straipsnio 1 dalies 1–5 punktus, teisinio subjektiškumo neturintys asmenų susivienijimai ir bendrijos, vykdydamos savo veiklą, tiekia prekes ar teikia paslaugas savo dalininkams, akcininkams, nariams, pajininkams ar su jais susijusiems asmenims, taip pat individualią veiklą vykdantys asmenys – su jais susijusiems asmenims,

2. <…>

jei apmokestinamoji vertė pagal 4 dalį viršija atlygį pagal 1 dalį.“

11 *KStG* 1 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Neribotai pelno mokesčiu apmokestinamos šios korporacijos, asmenų susivienijimai ir turto vienetai, kurių administracija arba buveinė yra šalies teritorijoje:

<…>

5) teisinio subjektiškumo neturinčios asociacijos, įstaigos, fondai ir kiti pagal privatinę teisę reglamentuojami tikslinio turto vienetai;

<…>“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

12 Pareiškėja pagrindinėje byloje C-573/18 yra „GmbH & Co. KG“ teisinę formą turinti bendrovė, kuri pagrindinėje byloje reikšmingais metais turėjo „eingetragene Genossenschaft“ arba „eG“ teisinę formą, kitaip tariant, yra įregistruotas kooperatyvas. Ši bendrovė ginčija dėl 2005 ir 2006 m. priimtus pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą.

13 Pareiškėja pagrindinėje byloje C-574/18 yra įregistruotas kooperatyvas, perėmęs kito įregistruoto kooperatyvo teises. Šis kooperatyvas ginčija dėl 2002 ir 2003 m. priimtus pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą.

14 Aptariamais metais pareiškėjos pagrindinėse bylose buvo vaisių ir daržovių didmenininkės. Kaip „gamintojų organizacijos“, kaip tai suprantama pagal Reglamento Nr. 2200/96 11 straipsnį, jos pardavinėjo gamintojų narių užaugintus produktus.

15 Vadovaudamosi šio reglamento 15 straipsniu abi pareiškėjos pagrindinėse bylose valdė veiklos fondą. Šis fondas yra pagal privatinę teisę reglamentuojamas tikslinis turtas, kaip jis suprantamas pagal *KStG* 1 straipsnio 1 dalies 5 punktą, kuris per pusę finansuojamas gamintojų narių finansiniais įnašais ir Europos Sąjungos finansine parama. Šio fondo lėšomis gali būti finansuojamos investicijos į konkrečius gamintojų organizacijos narių ūkius.

16 Šiuo tikslu pareiškėjos pagrindinėje byloje su įvairiais gamintojais sudarė sutartis dėl ilgalaikio turto įsigijimo ir naudojimo. Turto objektus, dėl kurių buvo sudarytos šios sutartys, jos užsakydavo tiesiogiai iš žemesnės grandies tiekėjų. Tie tiekėjai išrašydavo joms sąskaitas faktūras.

17 Tuomet pareiškėja pagrindinėje byloje C-573/18 atitinkamiems gamintojams išrašydavo sąskaitas faktūras už 50 % ar 75 % savo įsigijimo išlaidų priskaičiuodama PVM, o likusios išlaidos būdavo finansuojamos iš veiklos fondo. Pareiškėja pagrindinėje byloje C-574/18 atitinkamiems gamintojams išrašydavo sąskaitas faktūras už 50 % savo įsigijimo išlaidų priskaičiuodama PVM, o likusios išlaidos būdavo finansuojamos iš veiklos fondo.

18 Tam tikrą nustatytą įsigyto turto naudojimo laikotarpį gamintojai privalėjo savo produkciją realizavimo tikslais tiekti pareiškėjoms pagrindinėse bylose ir nuo savo parduotos produkcijos sumokėti įnašą, vadinamą „finansiniu įnašu“, kaip jis suprantamas pagal Reglamento Nr. 2200/96 15 straipsnį. Pareiškėjos pagrindinėje byloje C-573/18 atveju šis finansinis įnašas sudarė 1,75 % nuo jos realizuotos produkcijos kainos, o pareiškėjos pagrindinėje byloje C-574/18 – 3 % nuo jos realizuotos produkcijos kainos. Šiais įnašais buvo finansuojami veiklos fondai.

19 Pasibaigus turto įsigijimo ir naudojimo sutartyse numatytam įsipareigojimo laikotarpiui, pareiškėjos pagrindinėje byloje neatlygintinai perleisdavo gamintojams savo bendrosios nuosavybės teises į įsigytą turtą.

20 Per nagrinėjamus metus pareiškėjos pagrindinėje byloje atskaitydavo visą tiekėjų sąskaitose faktūrose nurodytą pirkimo PVM ir šiuo mokesčiu toliau apmokestindavo tik sumas, nurodytas gamintojams išrašytose sąskaitose faktūrose. Iš veiklos fondo išmokėtų sumų jos nelaikė atlygiu už konkretaus turto suteikimą gamintojų dispozicijai, nes jos būdavo išmokamos iš finansinės paramos.

21 Pas pareiškėjas pagrindinėse bylose atlikusi mokestinį patikrinimą mokesčių inspekcija pranešimuose apie mokesčių už nagrinėjamus metus perskaičiavimą laikėsi nuomonės, kad pareiškėjos pagrindinėse bylose nuo turto įsigijimo momento įvairiems gamintojams suteikė teisę juo disponuoti ir taip atliko tiekimą. Mokesčių inspekcija manė, kad finansinė parama iš veiklos fondų neapmokestinama kaip tikroji subsidija, todėl pareiškėjų pagrindinėse bylose pardavimo sandoriams taikė minimalią apmokestinamąją vertę, numatytą *UStG* 10 straipsnio 5 dalies 1 punkte, siejamame su šio 10 straipsnio 4 dalimi, ir nusprendė, kad pirkimo kainą sudaro žemesnės grandies tiekėjams sumokėtos sumos be PVM.

22 *Finanzgericht* (Finansų teismas, Vokietija) atmetė pareiškėjų pagrindinėse bylose skundą dėl minėtų pranešimų apie mokesčių perskaičiavimą. Nors šis teismas patvirtino mokesčių inspekcijos išvadą, vis dėlto prie šios išvados priėjo remdamasis *UStG* 10 straipsnio 1 dalies trečiu sakiniu. Jo nuomone, išmokos iš veiklos fondų turėjo būti laikomos iš trečiojo asmens gautu atlygiu.

23 Pareiškėjos pagrindinėse bylose ginčija *Finanzgericht* (Finansų teismas) sprendimą, dėl kurio pateikė *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) kasacinį skundą.

24 Prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vadovaujasi prielaida, kad pagrindinėse bylose nagrinėjami pranešimai apie mokesčių perskaičiavimą, vertinant vien Vokietijos teisės požiūriu, yra teisėti. Vis dėlto jam kyla klausimas, ar nacionalinės teisės normos atitinka Sąjungos teisę.

25 Šiuo klausimu nacionalinis teismas mano, pirma, kad gamintojų organizacijos atliekamas prekių tiekimas savo nariams galėtų būti kvalifikuojamas kaip mainai su pinigine priemoka, nes nariai, be proporcingos dalies mokėjimo, įsipareigoja tam tikrą laikotarpį tiekti savo produktus gamintojų organizacijai. Antra, išmokos iš veiklos fondų, jo nuomone, gali būti laikomos subsidija, tiesiogiai susijusia su sandorio kaina, kurią reikia įtraukti į apmokestinamąją vertę.

26 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nutarė sustabdyti bylų nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui prejudicinius klausimus, kurie bylose C-573/18 ir C-574/18 suformuluoti identiškai:

„1. Ar tokiomis aplinkybėmis, kaip susiklosčiusios pagrindinėje byloje, kai gamintojų organizacija, kaip ji suprantama pagal [Reglamento Nr. 2200/96] 11 straipsnio 1 dalį ir 15 straipsnį, tiekia savo nariams prekes ir už tai iš jų gauna pirkimo kainos nepadengiančius mokėjimus;
   a) yra darytina mainų su pinigine priemoka prielaida, nes gamintojai mainais už sandorį gamintojų organizacijai pagal sutartį yra įsipareigoję įsipareigojimo laikotarpiu tiekti jai vaisius ir daržoves, todėl sandorio apmokestinamoji vertė yra gamintojų organizacijos savo žemesnės grandies tiekėjams už ilgalaikį turtą sumokėta pirkimo kaina?
   b) visa suma, kurią veiklos fondas faktiškai sumoka gamintojų organizacijai už sandorį, yra „subsidija, tiesiogiai susijusi su šių prekių ar paslaugų kaina“, kaip tai suprantama pagal [Šeštosios direktyvos] 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, todėl į apmokestinamąją vertę įeina ir finansinė parama, kaip ji suprantama pagal Reglamento Nr. 2200/96 15 straipsnį, kurią kompetentingos institucijos veiklos fondui suteikė pagal veiksmų programą?

2. Jei atsakius į pirmąjį klausimą paaiškėtų, kad apmokestinamąją vertę sudaro tik gamintojų atlikti mokėjimai, bet ne tiekimo įsipareigojimas ir finansinė parama: ar pirmajame klausime nurodytomis aplinkybėmis [Šeštosios direktyvos] 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktui prieštarauja [Šeštosios direktyvos] 27 straipsnio 1 dalimi grindžiama nacionalinė speciali priemonė, kaip antai *UStG* 10 straipsnio 5 dalies 1 punktas, pagal kurį sandorių su gamintojais apmokestinamoji vertė yra gamintojų organizacijos savo žemesnės grandies tiekėjams už ilgalaikį turtą sumokėta pirkimo kaina, nes gamintojai yra susiję asmenys?

3. Jeigu atsakymas į antrąjį klausimą būtų neigiamas: ar tai taikoma ir tuomet, kai gamintojas turi teisę į viso pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, nes ilgalaikiam turtui taikomas atskaitos tikslinimas ([Šeštosios direktyvos] 20 straipsnis)?“

27 2018 m. spalio 4 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimu bylos C-573/18 ir C-574/18 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis ir priimtas sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

28 Siekiant atsakyti į pirmąjį klausimą, pirmiausia pažymėtina, kad, kaip matyti iš nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį išdėstytos informacijos, ginčai pagrindinėse bylose kyla dėl aplinkybės, kad pagrindinėse bylose aptariamos gamintojų organizacijos PVM deklaracijose už atitinkamus mokestinius laikotarpius sumų, kurias jos abi kaip subsidiją gavo iš veiklos fondų, nelaikė atlygiu už prekių tiekimą gamintojams. Šiomis aplinkybėmis tam, kad prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas galėtų išspręsti šiuos ginčus, pakanka nustatyti aptariamų sandorių apmokestinamąją vertę, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte nustatytą bendrąją taisyklę.

29 Pagal šią taisyklę prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens faktiškai gautas atlygis „iš pirkėjo, kliento ar trečiojo asmens, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina“ (2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, 28 punktas).

30 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatytais atvejais PVM apmokestinamąją vertę sudaro ir subsidijos, mokamos apmokestinamiesiems asmenims, kad PVM būtų apmokestinama visa prekių ir paslaugų vertė, taip siekiant užtikrinti, kad subsidijos mokėjimas nesumažintų mokestinių pajamų (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-144/02, EU:C:2004:444, 26 punktas).

31 Remiantis šios nuostatos formuluote, ji taikoma tuo atveju, kai subsidija yra tiesiogiai susijusi su atitinkamo sandorio kaina. Tam subsidija pirmiausia turi būti mokama konkrečiam subsidijuojamam ūkio subjektui tam tikroms prekėms tiekti ar paslaugoms teikti. Tik tokiu atveju subsidija gali būti laikoma atlygiu už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas ir gali būti apmokestinama (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-144/02, EU:C:2004:444, 27 ir 28 punktai).

32 Be to, reikia patikrinti, ar prekių arba paslaugų pirkėjas gauna naudos iš subsidijų, mokamų jų gavėjui. Pirkėjo mokama kaina turi būti nustatoma taip, kad sumažėtų proporcingai pardavėjo ar tiekėjo gaunamai subsidijai, kuri atitinkamai yra vienas iš jų prašomos kainos nustatymo elementų. Taip pat turi būti nustatyta, ar faktas, kad subsidija mokama pardavėjui arba paslaugų teikėjui, objektyviai sudaro galimybes jiems vėliau parduoti prekes ar teikti paslaugas mažesnėmis kainomis už tas, kurios būtų nustatytos nesant subsidijos (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-144/02, EU:C:2004:444, 29 punktas).

33 Be to, atlygis, kurį sudaro subsidija, turi būti bent jau aiškiai apibrėžiamas (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-144/02, EU:C:2004:444, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Taip pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą „subsidijos, tiesiogiai susijusios su kaina“ sąvoka apima tik subsidijas, sudarančias visą ar dalį atlygio už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, kurį tretieji asmenys sumoka pardavėjui ar paslaugų teikėjui (2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-144/02, EU:C:2004:444, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Tai reiškia, kad pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą numatoma atsižvelgti į atlygį, sumokėtą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, taip, kad atsispindėtų visa tikroji prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vertė. Šiuo tikslu pagal šią nuostatą kaip atlygis į apmokestinamąją vertę įtraukiamos subsidijos, tiesiogiai susijusios su šių sandorių kaina.

36 Nagrinėjamu atveju iš nutarčių dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad išmokos iš veiklos fondų buvo sumokėtos pagrindinėse bylose aptariamoms gamintojų organizacijoms už ilgalaikio turto tiekimą ir buvo naudingos atitinkamiems gamintojams.

37 Pagrindinėse bylose aptariamos gamintojų organizacijos sumažino kainą, kurios buvo prašoma iš gamintojų už šių prekių tiekimą, tokia suma, kuri tiksliai atitiko išmokų iš veiklos fondų dydį. Taigi, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp minėtų prekių tiekimo ir faktiškai gauto atlygio. Šios gamintojų organizacijos už tų pačių prekių tiekimą gavo, pirma, gamintojų mokėjimą ir, antra, už šį tiekimą iš veiklos fondo sumokėtą išmoką. Taigi išmokos iš veiklos fondų sumokėtos tik šių investicinių prekių tiekimo tikslais, todėl yra su kaina tiesiogiai susijusios išmokos.

38 Be to, pažymėtina, kad pagrindinėse bylose nagrinėjamos išmokos iš veiklos fondų yra „subsidijos“, gautos iš „trečiojo asmens“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą. Pirma, kaip nurodė prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tokie fondai turi teisnumą ir, antra, atitinkama gamintojų organizacija šių fondų turto negali naudoti asmeniniais tikslais, nes jie naudojami tik kompetentingų institucijų patvirtintoms veiksmų programoms finansuoti, kaip numatyta Reglamento Nr. 2200/96 15 straipsnyje.

39 Galiausiai pažymėtina, kad, kaip tvirtina Vokietijos vyriausybė, pagal šio sprendimo 35–38 punktuose išdėstytą Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto aiškinimą užtikrinama, kad bus išlaikytas mokesčių neutralumas. Jeigu gamintojas įsigytų turtą savo veiklai vykdyti tiesiogiai iš šio turto objekto gamintojo, nedalyvaujant organizacijai, kuriai pirmasis priklauso, ir be išmokų iš šios organizacijos įsteigto veiklos fondo, šis tiekimas būtų visiškai apmokestinamas PVM. Tačiau jeigu PVM už tokio turto pirkimą būtų sumažintas proporcingai šio veiklos fondo finansuojama dalimi, gamintojas, įsigijęs tokį turtą per minėtą gamintojų organizaciją, būtų apmokestintas mažesniu mokesčiu nei gamintojas, kuris perka atitinkamą turtą be jos dalyvavimo. Taigi, tai būtų nevienodas vertinimas, prieštaraujantis mokesčių neutralumo principui.

40 Iš viso to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėse bylose, kai „gamintojų organizacija“, kaip ji suprantama pagal Reglamento Nr. 2200/96 11 straipsnį, perka prekes iš žemesnės grandies tiekėjų, šias prekes tiekia savo nariams ir iš jų gauna mokėjimą, nedengiantį pirkimo kainos, suma, kurią išmoka veiklos fondas, kaip antai numatytas šio reglamento 15 straipsnyje, šiai gamintojų organizacijai už šių prekių tiekimą gamintojams, įeina į atlygį už šį tiekimą ir turi būti laikoma iš trečiojo asmens gauta subsidija, tiesiogiai susijusia su šių sandorių kaina.

Antrasis ir trečiasis klausimai

41 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, nebereikia atsakyti į antrąjį ir trečiąjį klausimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

42 Kadangi šis procesas pagrindinių bylų šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėse bylose, kai „gamintojų organizacija“, kaip ji suprantama pagal 1996 m. spalio 28 d. Tarybos reglamento Nr. 2200/96 dėl bendro vaisių ir daržovių rinkos organizavimo 11 straipsnį, perka prekes iš žemesnės grandies tiekėjų, šias prekes tiekia savo nariams ir iš jų gauna mokėjimą, nedengiantį pirkimo kainos, suma, kurią išmoka veiklos fondas, kaip antai numatytas šio reglamento 15 straipsnyje, šiai gamintojų organizacijai už šių prekių tiekimą gamintojams, įeina į atlygį už šį tiekimą ir turi būti laikoma iš trečiojo asmens gauta subsidija, tiesiogiai susijusia su šių sandorių kaina.

Parašai.

i — Rezoliucinėje dalyje kalbinio pobūdžio pataisymas padarytas paskelbus šį tekstą pirmą kartą.