ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 12ης Οκτωβρίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ — Άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 4 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 9 και 11 — Έννοια του "υποκείμενου στον φόρο" — Αστικές εταιρίες που εμπορεύονται τα προϊόντα τους υπό κοινό σήμα και μέσω κεφαλαιουχικής εταιρίας — Έννοια των "ανεξάρτητων επιχειρήσεων" — Μη αναγνώριση της ιδιότητας του υποκείμενου στον φόρο — Αναδρομικότητα — Έκτη οδηγία 77/388 — Άρθρο 25 — Οδηγία 2006/112 — Άρθρα 272 και 296 — Κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς αγροτών — Εξαίρεση από το κατ' αποκοπήν καθεστώς — Αναδρομικότητα»

Στην υπόθεση C-340/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό δικαστήριο οικονομικών υποθέσεων, Αυστρία) με απόφαση της 29ης Ιουνίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Ιουλίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Christine Nigl κ.λπ.

κατά

Finanzamt Waldviertel,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, M. Βηλαρά (εισηγητή), J. Malenovský, M. Safjan και D. Šváby, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοίκησης,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησης της 13ης Απριλίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι Christine Nigl κ.λπ., εκπροσωπούμενοι από τον H. Nigl, Rechtsanwalt, και τον J. Auer,

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Pesendorfer και τους S. Pfeiffer και F. Koppensteiner,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και M. Wasmeier,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 30ής Ιουνίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004 (ΕΕ 2004, L 168, σ. 35) (στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347 σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ των μελών της οικογένειας Nigl –εταίρων τριών αστικών εταιριών οι οποίες ασκούν όλες δραστηριότητα αμπελουργίας– και του Finanzamt Waldviertel (φορολογική αρχή του Waldviertel, Αυστρία) (στο εξής: φορολογική αρχή) όσον αφορά, αφενός, τον προσδιορισμό της ιδιότητας του υποκείμενου στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και, αφετέρου, την άρνηση να εφαρμοστεί στις εν λόγω αστικές εταιρίες το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς αγροτών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η έκτη οδηγία

3 Το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Υποκείμενοι στον φόρο», ορίζει τα εξής:

«1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά. Ως οικονομική [δραστηριότητα] θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς [χαρακτήρα].

[...]

4. Ο χρησιμοποιούμενος στην παράγραφο 1 όρος "κατά τρόπο ανεξάρτητο" αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα κατά το μέτρο που συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του [εργοδότη].

Με την επιφύλαξη της διαβουλεύσεως που προβλέπεται από το άρθρο 29, κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να θεωρεί ως ένα [και μόνο] υποκείμενο στον φόρο [πρόσωπο] τα εγκατεστημένα στο εσωτερικό της χώρας πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής απόψεως, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής απόψεως.

[...]»

4 Το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας, που τιτλοφορείται «Κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς γεωργών», προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν για τους γεωργούς, η υπαγωγή των οποίων στο κανονικό καθεστώς του [ΦΠΑ] ή, ενδεχομένως, στο προβλεπόμενο από το άρθρο 24 απλοποιημένο καθεστώς θα προσέκρουε σε δυσχέρειες, ένα κατ' αποκοπήν καθεστώς, το οποίο αποσκοπεί στον συμψηφισμό της επιβαρύνσεως με τον [ΦΠΑ] ο οποίος καταβάλλεται για τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών των κατ' αποκοπήν γεωργών, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

[...]

9. Κάθε κράτος μέλος έχει την ευχέρεια να εξαιρεί από το κατ' αποκοπήν καθεστώς ορισμένες κατηγορίες γεωργών, καθώς και τους γεωργούς για τους οποίους η εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος του [ΦΠΑ] ή, ενδεχομένως, του προβλεπομένου στο άρθρο 24, παράγραφος 1 απλοποιημένου καθεστώτος, δεν παρουσιάζει δυσχέρειες διοικητικής φύσεως.

[...]»

Η οδηγία ΦΠΑ

5 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο ΙΙΙ της οδηγίας αυτής που επιγράφεται «Υποκείμενοι στον φόρο», ορίζει τα ακόλουθα:

«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 επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

6 Το άρθρο 10 της οδηγίας αυτής έχει ως κατωτέρω:

«Η προϋπόθεση του άρθρου 9, παράγραφος 1, ότι η οικονομική δραστηριότητα ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς και λοιπά πρόσωπα εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότη.»

7 Το άρθρο 11, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Μετά από διαβούλευση με τη συμβουλευτική επιτροπή για τον [ΦΠΑ], κάθε κράτος μέλος μπορεί να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα εγκατεστημένα στο έδαφος του ίδιου αυτού κράτους μέλους πρόσωπα, τα οποία είναι μεν ανεξάρτητα μεταξύ τους από νομικής άποψης, συνδέονται όμως στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης.»

8 Το άρθρο 296, παράγραφοι 1 και 2, της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν για τους αγρότες, η υπαγωγή των οποίων στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, στο ειδικό καθεστώς που προβλέπεται στο κεφάλαιο 1 θα προσέκρουε σε δυσχέρειες, ένα κατ' αποκοπή καθεστώς, το οποίο αποσκοπεί στον συμψηφισμό της επιβάρυνσης με ΦΠΑ ο οποίος καταβάλλεται για τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών των αγροτών του κατ' αποκοπή καθεστώτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου.

2. Κάθε κράτος μέλος μπορεί να εξαιρεί από το κατ' αποκοπή καθεστώς ορισμένες κατηγορίες αγροτών καθώς και τους αγρότες για τους οποίους η εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος του ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, των απλοποιημένων μεθόδων που προβλέπονται στο άρθρο 281 δεν παρουσιάζει δυσχέρειες διοικητικής φύσης.»

Το αυστριακό δίκαιο

9 Το άρθρο 2 του Umsatzsteuergesetz 1994 (νόμος του 1994 για τον φόρο κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), με τίτλο «Επιχειρηματίας, επιχείρηση», ορίζει τα εξής:

«1. Επιχειρηματίας είναι όποιος ασκεί ανεξάρτητη, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα. Η επιχείρηση περιλαμβάνει το σύνολο της, εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας του επιχειρηματία. Ως εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα νοείται οποιαδήποτε διαρκής δραστηριότητα προς επίτευξη εσόδων, ακόμη και εάν ελλείπει η πρόθεση επίτευξης κέρδους ή εάν μία ένωση προσώπων ασκεί τις δραστηριότητές της μόνον έναντι των μελών της.

2. Η εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα δεν ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο, όταν:

1) τα φυσικά πρόσωπα είναι ενταγμένα, ως άτομα ή συλλογικά, σε μια επιχείρηση κατά τρόπο ώστε να έχουν την υποχρέωση να ακολουθούν τις οδηγίες του επιχειρηματία,

2) το νομικό πρόσωπο υπόκειται στη βούληση επιχειρηματία κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μη λειτουργεί αυτόνομα. Ένα νομικό πρόσωπο υπόκειται στη βούληση επιχειρηματία κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μη λειτουργεί αυτόνομα (συνδεδεμένη οντότητα) εάν, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων, είναι ενσωματωμένο, από χρηματοδοτική, οικονομική και οργανωτική άποψη, στην επιχείρηση.

[...]»

10 Το άρθρο 22 του UStG ορίζει ότι, όσον αφορά τους επιχειρηματίες που δεν υπέχουν υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και οι οποίοι διενεργούν πράξεις στο πλαίσιο αγροτικής ή δασοκομικής εκμετάλλευσης, ο οφειλόμενος φόρος επί των εν λόγω πράξεων ορίζεται στο 10 % επί της βάσης υπολογισμού του φόρου, η υποχρέωση δε αυτή εξαρτάται, σύμφωνα με τα άρθρα 124 και 125 του Bundesabgabenordnung (ομοσπονδιακός φορολογικός κώδικας), από το ύψος του κύκλου εργασιών και από την αξία της αγροτικής εκμετάλλευσης.

11 Επιπλέον, το άρθρο 1175 του Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (γενικός αστικός κώδικας) προβλέπει ότι δύο ή περισσότερα πρόσωπα τα οποία επιθυμούν να ασκήσουν κοινή δραστηριότητα επιδιώκοντας σκοπό καθοριζόμενο από κοινού μπορούν να συστήσουν αστική εταιρία με σύμβαση. Η σύμβαση αυτή δεν υπόκειται σε καμία απαίτηση τύπου.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Από το 1998, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης ασκούν δραστηριότητα στον τομέα της αμπελουργίας μέσω τριών αστικών εταιριών, εκ των οποίων καθεμία εκμεταλλεύεται αμπέλους σε διαφορετικά γεωτεμάχια, υποχρεούται δε στην καταβολή ΦΠΑ. Η πρώτη από τις τρεις αυτές αστικές εταιρίες συστάθηκε από τον Martin Nigl και την Christine Nigl, η δεύτερη από την Gisela Nigl (την πρεσβύτερη) και τον Josef Nigl, και η τρίτη από τον Martin Nigl και την Gisela Nigl (τη νεότερη). Για τη σύσταση των τριών εταιριών δεν τηρήθηκε έγγραφος τύπος.

13 Προκειμένου να αντιμετωπίσουν την αυξανόμενη ζήτηση σε οίνους υψηλής ποιότητας –τομέα τον οποίο ανέπτυξε ο Martin Nigl–, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης συνέστησαν, κατά τη διάρκεια του έτους 2001, τη Wein-Gut Nigl GmbH (στο εξής: εμπορική εταιρία). Ως κύρια δραστηριότητα, η εταιρία αυτή είτε αγοράζει οίνους προερχόμενους από τις εκμεταλλεύσεις των αστικών εταιριών προκειμένου να τους μεταπωλήσει σε μεταπωλητές είτε διαθέτει τέτοιους οίνους στην αγορά προς τους τελικούς καταναλωτές, εν ονόματι και για λογαριασμό καθεμίας από τις ενδιαφερόμενες εταιρίες. Επιπλέον, η εμπορική εταιρία παράγει οίνο από σταφύλια που αγοράζει από αμπελουργούς με τους οποίους συνδέεται με σύμβαση ενώ εκμεταλλεύεται επίσης ένα ξενοδοχείο με εστιατόριο.

14 Για τις αστικές αυτές εταιρίες υποβλήθηκαν διάφορες δηλώσεις στις δημόσιες αρχές, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η φορολογική αρχή, η οποία χαρακτήρισε τις εταιρίες αυτές ως ανεξάρτητους υποκείμενους στον φόρο, αντιμετωπίζοντάς τες ως χωριστές επιχειρήσεις για τους σκοπούς του φόρου επί του κύκλου εργασιών και ως κοινοπραξία επιχειρήσεων για τους σκοπούς του φόρου επί των κερδών.

15 Η λογιστική καταχώριση των εσόδων και εξόδων των τριών αστικών εταιριών γίνεται χωριστά, μέσω τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί καθεμία από αυτές, τα δε κέρδη κατανέμονται στο εσωτερικό της κάθε αστικής εταιρίας μεταξύ των μελών της ενώ δεν υπάρχει κοινό περιουσιακό στοιχείο ή κοινός λογαριασμός των εταιριών αυτών. Κάθε αστική εταιρία εκμεταλλεύεται χωριστά τα αμπέλια που της ανήκουν ή τα οποία έχει μισθώσει, απασχολεί μισθωτούς εργαζομένους και διαθέτει δικό της εξοπλισμό, όπως ελκυστήρες και μηχανήματα. Σε ποσοστό 15 % έως 20 %, τα μέσα παραγωγής αγοράζονται σε κεντρικό επίπεδο από την εμπορική εταιρία, εν συνεχεία δε κατανέμονται μεταξύ των αστικών εταιριών αναλόγως των παραγόμενων ποσοτήτων οίνου. Τα έξοδα εκμετάλλευσης των κτιρίων και οι δαπάνες για φυσικό αέριο και ρεύμα μετακυλίονται στο τέλος του έτους από την εμπορική εταιρία στις αστικές εταιρίες.

16 Η οινοποίηση πραγματοποιείται χωριστά για τις διάφορες εκμεταλλεύσεις, η εμφιάλωση όμως γίνεται μέσω κοινής εγκατάστασης. Οι οίνοι που παράγουν οι αστικές εταιρίες διατίθενται στο εμπόριο από την εμπορική εταιρία υπό κοινό σήμα, το Weingut Nigl, και πωλούνται σε τιμές καθοριζόμενες από κοινού, ενώ οι τιμές στις οποίες αγοράζει τους οίνους η τελευταία αυτή εταιρία καθορίζονται μέσω εφαρμογής ορισμένης έκπτωσης επί των δικών της τιμών πώλησης. Ούτε οι διαφημίσεις ούτε ο ιστότοπος αλλά ούτε και οι τιμοκατάλογοι παραπέμπουν στις διαφορετικές εκμεταλλεύσεις ή τις παραγωγούς αστικές εταιρίες. Τέλος, η εμπορική εταιρία εκτελεί όλα τα διοικητικά καθήκοντα για λογαριασμό των τριών αστικών εταιριών.

17 Μέχρι το 2012, η φορολογική αρχή θεωρούσε ότι η εκμετάλλευση πραγματοποιούνταν από τέσσερις υποκείμενους στον φόρο, δηλαδή τις τρεις αστικές εταιρίες και την εμπορική εταιρία.

18 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου διενεργηθέντος κατά τη διάρκεια του 2012, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι, λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής και οργανωτικής αλληλεπίδρασης μεταξύ των αστικών εταιριών, τα μέλη τους αποτελούσαν, από το 2005, μία και μοναδική ένωση προσώπων. Κατά τη φορολογική αρχή, υπάρχει μόνο μια πηγή εσόδων, το προϊόν των οποίων διανέμεται στα διάφορα μέλη των τριών αστικών εταιριών.

19 Από πλευράς ΦΠΑ, η φορολογική αρχή έκρινε ότι υπήρχαν, αναδρομικώς από το 2005, δύο υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις, δηλαδή η μία και μοναδική ένωση προσώπων, αποτελούμενη από τα μέλη των τριών αστικών εταιριών, και η εμπορική εταιρία. Πράξεις επιβολής φόρου σχετικά με τον ΦΠΑ απευθύνθηκαν σε όλα τα μέλη των τριών αστικών εταιριών και στην εμπορική εταιρία, και, με απόφαση της 18ης Ιουλίου 2012, περιορίστηκε η ισχύς του αριθμού φορολογικού μητρώου καθεμιάς από τις αστικές εταιρίες.

20 Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή έθεσε υπό αμφισβήτηση το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς αγροτών στο οποίο υπάγονταν έως τότε οι αστικές εταιρίες.

21 Επιληφθέν προσφυγής με αίτημα να διευκρινιστεί αν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης εκμεταλλεύτηκαν, ως ανεξάρτητες επιχειρήσεις, τέσσερις ή δύο μόνον αμπελουργικές εκμεταλλεύσεις, το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό δικαστήριο οικονομικών υποθέσεων, Αυστρία) υπενθυμίζει ότι, κατά το αυστριακό δίκαιο, κάθε οντότητα που εμφανίζεται ως τέτοια έναντι των τρίτων και παρέχει υπηρεσίες κατά τρόπο ανεξάρτητο, κατά την έννοια του δικαίου περί των φόρων κύκλου εργασιών, έχει την ικανότητα να είναι επιχείρηση, ακόμα και αν πρόκειται για ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα.

22 Επιπλέον, το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι, όπως το ίδιο έχει κρίνει, δεδομένου ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας δεν ζήτησε να διαβουλευθεί με τη συμβουλευτική επιτροπή ΦΠΑ του άρθρου 29 της έκτης οδηγίας, σε περίπτωση κοινοπραξίας επιχειρήσεων ανεξάρτητων μεταξύ τους ως προς τον φόρο επί των κερδών, οι επιχειρήσεις αυτές δεν συνιστούν ενιαία επιχείρηση υπό το πρίσμα του δικαίου περί των φόρων κύκλου εργασιών, ανεξαρτήτως των σχέσεων και των συνδέσμων που υφίστανται μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών.

23 Υπ' αυτές τις συνθήκες το Bundesfinanzgericht (ομοσπονδιακό δικαστήριο οικονομικών υποθέσεων) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Θεωρούνται ως τρεις ανεξάρτητες επιχειρήσεις (υποκείμενοι στον φόρο) τρεις ενώσεις προσώπων οι οποίες αποτελούνται από διάφορα μέλη της ίδιας οικογένειας, εμφανίζονται υπό την ιδιότητά τους αυτή αυτόνομα στις εξωτερικές σχέσεις με τους προμηθευτές και τις δημόσιες αρχές, διαθέτουν –με εξαίρεση δύο περιουσιακών στοιχείων– η κάθε μία δικά της μέσα παραγωγής, όμως πωλούν τα προϊόντα τους ως επί το πλείστον υπό κοινό σήμα μέσω μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας εταίροι της οποίας είναι τα μέλη των ενώσεων προσώπων και άλλα μέλη της οικογένειας;

2) Σε περίπτωση που κριθεί ότι οι ανωτέρω περιγραφόμενες τρεις ενώσεις προσώπων δεν πρέπει να θεωρηθούν ανεξάρτητες επιχειρήσεις (υποκείμενοι στον φόρο), αποτελεί ανεξάρτητη επιχείρηση:
   α) η κεφαλαιουχική εταιρία που διενεργεί τις πωλήσεις των προϊόντων ή
   β) μία ένωση προσώπων αποτελούμενη από τα μέλη των τριών ανωτέρω περιγραφόμενων ενώσεων προσώπων, η οποία δεν εμφανίζεται ως τέτοια στην αγορά είτε έναντι των προμηθευτών είτε έναντι των πελατών, ή
   γ) μία ένωση προσώπων αποτελούμενη από τις τρεις ανωτέρω περιγραφόμενες ενώσεις προσώπων και την κεφαλαιουχική εταιρία, η οποία δεν εμφανίζεται ως τέτοια στην αγορά είτε έναντι των προμηθευτών είτε έναντι των πελατών;

3) Σε περίπτωση που κριθεί ότι οι τρεις ανωτέρω περιγραφόμενες ενώσεις προσώπων δεν αποτελούν τρεις ανεξάρτητες επιχειρήσεις (υποκείμενους στον φόρο), η άρση της αναγνώρισης της ιδιότητα της επιχείρησης (υποκείμενης στον φόρο)
   α) επιτρέπεται να τους αντιταχθεί αναδρομικώς,
   β) επιτρέπεται να τους αντιταχθεί μόνο για το μέλλον,
   γ) δεν επιτρέπεται να τους αντιταχθεί σε καμία περίπτωση,

αν οι ανωτέρω περιγραφόμενες ενώσεις προσώπων είχαν αναγνωριστεί αρχικά από [τη φορολογική αρχή], κατόπιν επίσημων φορολογικών ελέγχων, ως ανεξάρτητες επιχειρήσεις (υποκείμενοι στον φόρο);

4) Εάν κριθεί ότι οι ανωτέρω περιγραφόμενες τρεις ενώσεις προσώπων αποτελούν τρεις ανεξάρτητες επιχειρήσεις (τρεις χωριστούς υποκειμένους στον φόρο), πρέπει να εκληφθούν ως αμπελουργοί, και συνεπώς ως παραγωγοί γεωργικών προϊόντων (αγρότες που υπόκεινται στο κατ' αποκοπή φορολογικό καθεστώς) σε περίπτωση που καθεμία από τις εν λόγω συνεργαζόμενες μεταξύ τους –στο πλαίσιο άσκησης οικονομικής δραστηριότητας– ενώσεις προσώπων υπάγεται μεν στο καθεστώς που ισχύει για τους αγρότες, πλην όμως η κεφαλαιουχική εταιρία, ένωση προσώπων αποτελούμενη από μέλη των τριών ενώσεων προσώπων ή ένωση προσώπων αποτελούμενη από την κεφαλαιουχική εταιρία και τα μέλη των τριών ενώσεων προσώπων αποκλείεται, κατά το εθνικό δίκαιο, από το κατ' αποκοπή φορολογικό καθεστώς λόγω του μεγέθους της εκμετάλλευσης ή λόγω της νομικής της μορφής;

5) Σε περίπτωση που αποκλειστεί η δυνατότητα εφαρμογής του κατ' αποκοπή καθεστώτος των αγροτών και για τις τρεις ανωτέρω περιγραφόμενες ενώσεις προσώπων, ο εν λόγω αποκλεισμός
   α) παράγει αποτελέσματα αναδρομικώς,
   β) παράγει αποτελέσματα μόνο για το μέλλον, ή
   γ) δεν παράγει καθόλου αποτελέσματα;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

24 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι, λαμβανομένης υπόψη της περιόδου ως προς την οποία η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι τα μέλη των τριών αστικών εταιριών αποτελούσαν μία και μοναδική ένωση προσώπων, δηλαδή από το 2005 έως το 2012, έχουν εφαρμογή οι αντίστοιχες κρίσιμες διατάξεις της έκτης οδηγίας και της οδηγίας ΦΠΑ.

Επί του πρώτου ερωτήματος

25 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 4, παράγραφος 1 και παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αφενός, καθώς και το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 10 της οδηγίας ΦΠΑ, αφετέρου, έχουν την έννοια ότι περισσότερες αστικές εταιρίες όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης, οι οποίες εμφανίζονται υπό την ιδιότητά τους αυτή κατά τρόπο ανεξάρτητο έναντι των προμηθευτών τους, των δημόσιων αρχών και, σε ορισμένο βαθμό, των πελατών τους, και καθεμία εκ των οποίων εξασφαλίζει τη δική της παραγωγή χρησιμοποιώντας ως επί το πλείστον δικά της μέσα παραγωγής, διαθέτουν όμως μεγάλο μέρος των προϊόντων τους στην αγορά υπό κοινό σήμα μέσω κεφαλαιουχικής εταιρίας, της οποίας τα μερίδια ανήκουν στα μέλη των αστικών αυτών εταιριών καθώς και σε άλλα μέλη της οικογένειάς τους, πρέπει να θεωρηθούν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υποκείμενες στον ΦΠΑ.

26 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 9 της οδηγίας ΦΠΑ, θεωρείται «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 (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, 235/85, EU:C:1987:161, σκέψη 6, της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 27, καθώς και της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 35).

27 Το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, και του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ιδίως ο όρος «οποιοσδήποτε», δίνει στην έννοια του «υποκείμενου στον φόρο» ευρύ ορισμό κύριο στοιχείο του οποίου είναι η ανεξαρτησία κατά την άσκηση οικονομικής

δραστηριότητας, οπότε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, τόσο δημοσίου όσο και ιδιωτικού δικαίου, ακόμη και οντότητες χωρίς νομική προσωπικότητα, που πληρούν αντικειμενικώς τις προϋποθέσεις που προβλέπει η διάταξη αυτή, θεωρούνται υποκείμενοι στον ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, σκέψη 28).

28 Προς διαπίστωση της ανεξαρτησίας κατά την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, πρέπει να εξετάζεται αν το οικείο πρόσωπο ασκεί τις δραστηριότητές του ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική του ευθύνη, καθώς και αν φέρει τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με τις δραστηριότητες αυτές (αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, σκέψη 18, της 18ης Οκτωβρίου 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, σκέψη 23, καθώς και της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, σκέψη 34).

29 Για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία.

30 Το γεγονός ότι αστικές εταιρίες όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης εκμεταλλεύονται χωριστά τα αμπέλια που τους ανήκουν ή τα οποία έχουν μισθώσει –επίσης χωριστά–, ότι καθεμία εξ αυτών χρησιμοποιεί, σχεδόν κατ' αποκλειστικότητα, τα δικά της μέσα παραγωγής και απασχολεί τους δικούς της εργαζομένους, και ότι εμφανίζονται υπό την ιδιότητά τους αυτή κατά τρόπο ανεξάρτητο έναντι των προμηθευτών τους, των δημόσιων αρχών και, σε ορισμένο βαθμό, των πελατών τους, καταδεικνύει ότι καθεμία εκ των εταιριών αυτών ασκεί δραστηριότητα ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική της ευθύνη.

31 Στο πλαίσιο αυτό, η ύπαρξη ορισμένου βαθμού συνεργασίας μεταξύ τέτοιων αστικών εταιριών και μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, ιδίως όσον αφορά τη διάθεση των προϊόντων τους στο εμπόριο υπό κοινό σήμα, δεν μπορεί να θεωρηθεί επαρκές στοιχείο ώστε να τεθεί υπό αμφισβήτηση η ανεξαρτησία των εν λόγω αστικών εταιριών έναντι της τελευταίας αυτής εταιρίας.

32 Πράγματι, το γεγονός ότι τέτοιες αστικές εταιρίες συγκεντρώνουν τμήμα των δραστηριοτήτων τους αναθέτοντάς το σε τρίτη εταιρία αποτελεί επιλογή ως προς την οργάνωση των οικείων δραστηριοτήτων και δεν συνιστά στοιχείο από το οποίο να μπορεί να συναχθεί ότι οι εν λόγω εταιρίες δεν ασκούν τις δραστηριότητές τους κατά τρόπο ανεξάρτητο ή ότι δεν φέρουν τον οικονομικό κίνδυνο που συνδέεται με την οικονομική της δραστηριότητα.

33 Επιπλέον, σε περίπτωση όπως αυτή των αστικών εταιριών της διαφοράς της κύριας δίκης, ο αποφασιστικός ρόλος τον οποίο διαδραματίζει ένα από τα μέλη μιας εξ αυτών στην επεξεργασία των οίνων των εν λόγω εταιριών και στην εκπροσώπησή τους δεν είναι ικανός να αναιρέσει τη διαπίστωση περί ανεξάρτητης άσκησης των δραστηριοτήτων τους, στο μέτρο που καθεμία από τις εταιρίες αυτές ενεργεί ιδίω ονόματι, για ίδιο λογαριασμό και με δική της ευθύνη.

34 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1 και παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αφενός, καθώς και το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 10 της οδηγίας ΦΠΑ, αφετέρου, έχουν την έννοια ότι περισσότερες αστικές εταιρίες όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης, οι οποίες εμφανίζονται υπό την ιδιότητά τους αυτή κατά τρόπο ανεξάρτητο έναντι των προμηθευτών τους, των δημόσιων αρχών και, σε ορισμένο βαθμό, των πελατών τους, και καθεμία εκ των οποίων εξασφαλίζει τη δική της παραγωγή χρησιμοποιώντας ως επί το πλείστον δικά της μέσα παραγωγής, διαθέτουν όμως μεγάλο μέρος των προϊόντων τους στην αγορά υπό κοινό σήμα μέσω κεφαλαιουχικής εταιρίας, της οποίας τα μερίδια ανήκουν στα μέλη των αστικών εταιριών καθώς και σε άλλα μέλη της οικογένειάς τους, πρέπει να θεωρηθούν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υποκείμενες στον ΦΠΑ.

35 Λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

36 Με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας και το άρθρο 296 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν τη δυνατότητα μη εφαρμογής του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος των αγροτών, το οποίο προβλέπουν τα άρθρα αυτά, σε περισσότερες αστικές εταιρίες όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης, οι οποίες θεωρούνται ανεξάρτητες επιχειρήσεις υποκείμενες στον ΦΠΑ και οι οποίες συνεργάζονται μεταξύ τους, για τον λόγο ότι μια κεφαλαιουχική εταιρία, μια ένωση προσώπων αποτελούμενη από τα μέλη των οικείων αστικών εταιριών ή μια ένωση προσώπων αποτελούμενη από την κεφαλαιουχική αυτή εταιρία και τα μέλη των εν λόγω αστικών εταιριών δεν μπορούν να υπαχθούν στο εν λόγω καθεστώς, λόγω του μεγέθους της εκμετάλλευσης ή λόγω της νομικής της μορφής.

37 Υπενθυμίζεται ότι το κατ' αποκοπή καθεστώς αγροτών συνιστά κατά παρέκκλιση καθεστώς που εισάγει εξαίρεση από το γενικό καθεστώς της έκτης οδηγίας και της οδηγίας ΦΠΑ και το οποίο πρέπει, ως εκ τούτου, να εφαρμόζεται μόνον κατά το μέτρο που είναι αναγκαίο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, σκέψη 27, της 26ης Μαΐου 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, σκέψη 27, και της 8ης Μαρτίου 2012, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-524/10, EU:C:2012:129, σκέψη 49).

38 Μεταξύ των δύο σκοπών του εν λόγω καθεστώτος περιλαμβάνεται και ο ανταποκρινόμενος στην ανάγκη απλούστευσης, ο οποίος πρέπει να συμβιβάζεται με τον σκοπό της αντιστάθμισης της επιβάρυνσης του ΦΠΑ εισροών που καταβάλλουν οι αγρότες (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 26ης Μαΐου 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, σκέψη 28, και της 8ης Μαρτίου 2012, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-524/10, EU:C:2012:129, σκέψη 50).

39 Υπενθυμίζεται επιπλέον ότι, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 296, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη «έχουν την ευχέρεια» ή «μπορούν» να εφαρμόζουν για τους αγρότες ένα κατ' αποκοπή καθεστώς, εφόσον η υπαγωγή των εν λόγω αγροτών στο κανονικό ή το απλουστευμένο καθεστώς φορολόγησης θα προσέκρουε σε δυσχέρειες, ιδίως διοικητικής φύσης.

40 Εκτός αυτού, από το γράμμα του άρθρου 25, παράγραφος 9, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 296, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, αφενός, τα κράτη μέλη «μπορούν να εξαιρούν» από το κατ' αποκοπήν καθεστώς ορισμένες κατηγορίες αγροτών.

41 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η εθνική νομοθεσία δεν προβλέπει, κατά γενικό τρόπο, αποκλεισμό από το κατ' αποκοπήν καθεστώς συγκεκριμένης κατηγορίας αγροτών για τον λόγο ότι μεταξύ των τελευταίων υπάρχει στενή οικονομική συνεργασία μέσω κεφαλαιουχικής εταιρίας ή ένωσης όπως οι μνημονευόμενες στη σκέψη 36 της παρούσας απόφασης.

42 Αφετέρου, οι διατάξεις αυτές προβλέπουν ότι αποκλείονται από το κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών εκείνοι ως προς τους οποίους η εφαρμογή του κανονικού ή του απλουστευμένου καθεστώτος δεν προσκρούει σε διοικητικές δυσχέρειες.

43 Το γεγονός όμως, το οποίο επικαλείται το αιτούν δικαστήριο, ότι μια κεφαλαιουχική εταιρία, μια ένωση προσώπων αποτελούμενη από τα μέλη περισσότερων αστικών εταιριών ή μια ένωση προσώπων αποτελούμενη από την κεφαλαιουχική αυτή εταιρία και τα μέλη των εν λόγω αστικών εταιριών δεν μπορούν να υπαχθούν στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών λόγω του μεγέθους της ή της νομικής της μορφής δεν ασκεί επιρροή ως προς την υπαγωγή των αστικών αυτών εταιριών στο εν λόγω ευεργετικό καθεστώς, διότι το γεγονός αυτό δεν αρκεί από μόνο του για να αποδειχθεί ότι η εφαρμογή του κανονικού ή του απλουστευμένου καθεστώτος στις εταιρίες αυτές δεν προσκρούει σε διοικητικές δυσχέρειες.

44 Εντούτοις, τούτο δεν ισχύει στην περίπτωση που ορισμένες αστικές εταιρίες, όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης, είναι ουσιαστικά, λόγω των δεσμών τους με κεφαλαιουχική εταιρία ή ένωση όπως οι μνημονευόμενες στη σκέψη 36 ανωτέρω, σε θέση να αντιμετωπίσουν τις διοικητικές επιβαρύνσεις τις οποίες συνεπάγονται οι υποχρεώσεις που απορρέουν από την εφαρμογή του κανονικού ή του απλουστευμένου καθεστώτος, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

45 Στην περίπτωση αυτή, μολονότι η εφαρμογή του κατ' αποκοπήν καθεστώτος μπορεί ενδεχομένως να μειώσει τις διοικητικές δαπάνες που συνδέονται με την εφαρμογή του καθεστώτος ΦΠΑ, εντούτοις, η περίσταση αυτή δεν δύναται να ληφθεί υπόψη στο μέτρο που ο νομοθέτης της Ένωσης θέσπισε το κατ' αποκοπήν καθεστώς προς όφελος αποκλειστικά και μόνον των αγροτών των οποίων η υπαγωγή στο κανονικό ή στο απλουστευμένο καθεστώς φορολόγησης προσκρούει σε διοικητικές δυσχέρειες, ιδίως διοικητικής φύσης.

46 Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας και το άρθρο 296 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν τη δυνατότητα μη εφαρμογής του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος των αγροτών, το οποίο προβλέπουν τα άρθρα αυτά, σε περισσότερες αστικές εταιρίες όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης, οι οποίες θεωρούνται ανεξάρτητες επιχειρήσεις υποκείμενες στον ΦΠΑ και οι οποίες συνεργάζονται μεταξύ τους, για τον λόγο ότι μια κεφαλαιουχική εταιρία, μια ένωση προσώπων αποτελούμενη από τα μέλη των οικείων αστικών εταιριών ή μια ένωση προσώπων αποτελούμενη από την κεφαλαιουχική αυτή εταιρία και τα μέλη των εν λόγω αστικών εταιριών δεν μπορούν να υπαχθούν στο εν λόγω καθεστώς, λόγω του μεγέθους της εκμετάλλευσης ή λόγω της νομικής της μορφής, ακόμα και αν οι αστικές αυτές εταιρίες δεν εμπίπτουν σε κατηγορία αγροτών αποκλειόμενων από το εν λόγω κατ' αποκοπήν καθεστώς, υπό τον όρο ότι είναι ουσιαστικά, λόγω των δεσμών τους με την οικεία κεφαλαιουχική εταιρία ή μία από τις οικείες ενώσεις, σε θέση να αντιμετωπίσουν τις διοικητικές επιβαρύνσεις τις οποίες συνεπάγονται οι υποχρεώσεις που απορρέουν από την εφαρμογή του κανονικού ή του απλουστευμένου καθεστώτος, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί του πέμπτου ερωτήματος

47 Με το πέμπτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν, στην περίπτωση κατά την οποία η εφαρμογή του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος των αγροτών πρέπει καταρχήν να αποκλειστεί όσον αφορά αστικές εταιρίες όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης, ο αποκλεισμός αυτός παράγει αποτελέσματα αναδρομικώς, παράγει αποτελέσματα μόνο για το μέλλον ή δεν παράγει καθόλου αποτελέσματα.

48 Υπενθυμίζεται ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτρέπει στη φορολογική αρχή να προβεί, εντός της σχετικής προθεσμίας παραγραφής, σε αναδρομική βεβαίωση ΦΠΑ για τον φόρο που έχει εκπέσει ή για υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί και οι οποίες έπρεπε να είχαν υπαχθεί στον φόρο αυτό (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 6ης Φεβρουαρίου 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, σκέψεις 47 και 48, καθώς και της 9ης Ιουλίου 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, σκέψη 42).

49 Ο κανόνας αυτός πρέπει να ισχύσει επίσης και στην περίπτωση που ένα καθεστώς από το οποίο επωφελείται ένας υποκείμενος στον ΦΠΑ τίθεται υπό αμφισβήτηση εκ μέρους της φορολογικής αρχής, ακόμη και όσον αφορά περίοδο προγενέστερη της ημερομηνίας κατά την οποία διατυπώνεται η εκτίμηση αυτή, αλλά υπό την επιφύλαξη ότι η εν λόγω διοικητική αρχή προβαίνει στη συγκεκριμένη εκτίμηση εντός της σχετικής προθεσμίας παραγραφής που διαθέτει και ότι τα αποτελέσματα της οικείας εκτίμησης δεν ανατρέχουν σε ημερομηνία προγενέστερη εκείνης στην οποία τοποθετούνται χρονικά τα νομικά και πραγματικά στοιχεία στα οποία αυτή στηρίζεται.

50 Υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι η φορολογική αρχή αναγνώρισε, σε ένα πρώτο στάδιο, το πλεονέκτημα του κατ' αποκοπήν καθεστώτος σε περισσότερες αστικές εταιρίες δεν επηρεάζει την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο υποβληθέν ερώτημα, δεδομένου ότι τα πραγματικά και νομικά στοιχεία στα οποία στηρίζεται η νέα εκτίμηση της οικείας διοικητικής αρχής είναι μεταγενέστερα της αναγνώρισης αυτής και τοποθετούνται χρονικά εντός της σχετικής προθεσμίας παραγραφής που διαθέτει η εν λόγω διοικητική αρχή.

51 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στην περίπτωση κατά την οποία η εφαρμογή του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος των αγροτών πρέπει καταρχήν να αποκλειστεί για αστικές εταιρίες όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης, ο αποκλεισμός αυτός ισχύει όσον αφορά την περίοδο που είναι προγενέστερη της ημερομηνίας κατά την οποία διατυπώνεται η εκτίμηση στην οποία στηρίζεται ο εν λόγω αποκλεισμός, υπό την επιφύλαξη ότι η φορολογική αρχή προβαίνει στη συγκεκριμένη εκτίμηση εντός της σχετικής προθεσμίας παραγραφής που διαθέτει, και ότι τα αποτελέσματα της οικείας εκτίμησης δεν ανατρέχουν σε ημερομηνία προγενέστερη εκείνης στην οποία τοποθετούνται χρονικά τα νομικά και πραγματικά στοιχεία στα οποία αυτή στηρίζεται.

Επί των δικαστικών εξόδων

52 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

1) Το άρθρο 4, παράγραφος 1 και παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Απριλίου 2004, αφενός, καθώς και το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, και το άρθρο 10 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, αφετέρου, έχουν την έννοια ότι περισσότερες αστικές εταιρίες όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης, οι οποίες εμφανίζονται υπό την ιδιότητά τους αυτή κατά τρόπο ανεξάρτητο έναντι των προμηθευτών τους, των δημόσιων αρχών και, σε ορισμένο βαθμό, των πελατών τους, και καθεμία εκ των οποίων εξασφαλίζει τη δική της παραγωγή χρησιμοποιώντας ως επί το πλείστον δικά της μέσα παραγωγής, διαθέτουν όμως μεγάλο μέρος των προϊόντων τους στην αγορά υπό κοινό σήμα μέσω κεφαλαιουχικής εταιρίας, της οποίας τα μερίδια ανήκουν στα μέλη των αστικών εταιριών καθώς και σε άλλα μέλη της οικογένειάς τους, πρέπει να θεωρηθούν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υποκείμενες στον φόρο προστιθέμενης αξίας.

2) Το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/66, και το άρθρο 296 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι δεν αποκλείουν τη δυνατότητα μη εφαρμογής του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος των αγροτών, το οποίο προβλέπουν τα άρθρα αυτά, σε περισσότερες αστικές εταιρίες όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης, οι οποίες θεωρούνται ανεξάρτητες επιχειρήσεις υποκείμενες στον φόρο προστιθέμενης αξίας και οι οποίες συνεργάζονται μεταξύ τους, για τον λόγο ότι μια κεφαλαιουχική εταιρία, μια ένωση προσώπων αποτελούμενη από τα μέλη των οικείων αστικών εταιριών ή μια ένωση προσώπων αποτελούμενη από την κεφαλαιουχική αυτή εταιρία και τα μέλη των εν λόγω αστικών εταιριών δεν μπορούν να υπαχθούν στο εν λόγω καθεστώς, λόγω του μεγέθους της εκμετάλλευσης ή λόγω της νομικής της μορφής, ακόμα και αν οι αστικές αυτές εταιρίες δεν

εμπίπτουν σε κατηγορία αγροτών αποκλειόμενων από το εν λόγω κατ' αποκοπήν καθεστώς, υπό τον όρο ότι είναι ουσιαστικά, λόγω των δεσμών τους με την οικεία κεφαλαιουχική εταιρία ή μία από τις οικείες ενώσεις, σε θέση να αντιμετωπίσουν τις διοικητικές επιβαρύνσεις τις οποίες συνεπάγονται οι υποχρεώσεις που απορρέουν από την εφαρμογή του κανονικού ή του απλουστευμένου καθεστώτος, πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

3) **Στην περίπτωση κατά την οποία η εφαρμογή του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος των αγροτών πρέπει καταρχήν να αποκλειστεί για αστικές εταιρίες όπως οι επίμαχες στη διαφορά της κύριας δίκης, ο αποκλεισμός αυτός ισχύει όσον αφορά την περίοδο που είναι προγενέστερη της ημερομηνίας κατά την οποία διατυπώνεται η εκτίμηση στην οποία στηρίζεται ο εν λόγω αποκλεισμός, υπό την επιφύλαξη ότι η φορολογική αρχή προβαίνει στη συγκεκριμένη εκτίμηση εντός της σχετικής προθεσμίας παραγραφής που διαθέτει και ότι τα αποτελέσματα της οικείας εκτίμησης δεν ανατρέχουν σε ημερομηνία προγενέστερη εκείνης στην οποία τοποθετούνται χρονικά τα νομικά και πραγματικά στοιχεία στα οποία αυτή στηρίζεται.**

(υπογραφές)