

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 15ης Ιουλίου 2004 *

Στην υπόθεση C-321/02,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Finanzamt Rendsburg

και

Detlev Harbs,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 25 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. 1),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas και S. von Bahr (εισηγητή), την R. Silva de Lapuerta και τον K. Lenaerts, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Léger,
γραμματέας: R. Grass,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- ο D. Harbs, εκπροσωπούμενος από τους G. Flock και U. Fischer, Rechtsanwälte,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους W.-D. Plessing και M. Lumma,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Traversa και K. Gross, επικουρούμενους από τον A. Böhlke, Rechtsanwalt,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις του D. Harbs και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 12ης Φεβρουαρίου 2004,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Μαρτίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Με διάταξη της 4ης Ιουλίου 2002, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Σεπτεμβρίου 2002, το Bundesfinanzhof υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 25 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. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).
- ² Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο της διαφοράς μεταξύ του D. Harbs και του Finanzamt Rendsburg (Γερμανία) (στο εξής: Finanzamt) σχετικά με την εφαρμογή του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος γεωργών που προβλέπεται στο άρθρο 25 της έκτης οδηγίας στο προϊόν της αγρομισθώσεως που ο ενδιαφερόμενος συνήψε επί τμήματος των στοιχείων της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του.

Το νομικό πλαίσιο

Το κοινοτικό δίκαιο

- 3 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν [...]:

[...]

- β) [την αγρομίσθωση και] τις μισθώσεις ακινήτων [...)].»

- 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 φόρου προστιθεμένης αξίας 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 φόρο προστιθεμένης αξίας, ο οποίος καταβάλλεται για τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών των κατ' αποκοπήν γεωργών, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

2. Κατά την έννοια του παρόντος άρθρου θεωρούνται ως:

- “γεωργός”: ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ασκεί την δραστηριότητά του στο πλαίσιο μιας από τις κατωτέρω οριζόμενες εκμεταλλεύσεις,
- “γεωργική, δασοκομική ή αλιευτική εκμετάλλευση”: οι εκμεταλλεύσεις, οι οποίες θεωρούνται ως εκμεταλλεύσεις αυτού του είδους από κάθε κράτος μέλος στο πλαίσιο των απαριθμούμενων στο παράρτημα Α παραγωγικών δραστηριοτήτων,
- “γεωργός κατ’ αποκοπήν”: ο γεωργός, επί του οποίου εφαρμόζεται το προβλεπόμενο κατωτέρω από τις παραγράφους 3 και επόμενες, κατ’ αποκοπήν καθεστώς,
- “γεωργικά προϊόντα”: τα αγαθά που προκύπτουν από τις απαριθμούμενες στο παράρτημα Α δραστηριότητες και που παράγονται από τις γεωργικές, δασοκομικές ή αλιευτικές εκμεταλλεύσεις κάθε κράτους μέλους,
- “γεωργικές υπηρεσίες”: οι απαριθμούμενες στο παράρτημα Β υπηρεσίες που παρέχονται από γεωργό με τη χρησιμοποίηση των μέσων που διαθέτει σε εργατικό δυναμικό ή/και του συνήθους εξοπλισμού της αγροτικής, δασοκομικής ή αλιευτικής εκμεταλλεύσεώς του,
- “επιβάρυνση με τον προηγούμενως καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας”: η συνολική επιβάρυνση με φόρο προστιθεμένης αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών που αγοράστηκαν από το σύνολο των υπαγομένων στο κατ’ αποκοπήν καθεστώς γεωργικών, δασοκομικών και αλιευτικών εκμεταλλεύσεων,

εφόσον ο φόρος αυτός θα ήταν δυνατό να εκπεσθεί σύμφωνα με το άρθρο 17 στην περίπτωση γεωργού υπαγομένου στο κανονικό καθεστώς εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας,

- “κατ’ αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού”: τα ποσοστά τα καθοριζόμενα από τα κράτη μέλη, σύμφωνα με την παράγραφο 3, τα οποία εφαρμόζονται στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 5, για να δύνανται οι κατ’ αποκοπήν γεωργοί να τυγχάνουν του κατ’ αποκοπήν συμψηφισμού της επιβαρύνσεως με τον προηγούμενως καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας,
- “κατ’ αποκοπήν συμψηφισμός”: το ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του αναφερομένου στην παράγραφο 3 κατ’ αποκοπήν ποσοστού συμψηφισμού στον κύκλο εργασιών του κατ’ αποκοπήν γεωργού, στις προβλεπόμενες από την παράγραφο 5 περιπτώσεις.

3. Τα κράτη μέλη καθορίζουν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, κατ’ αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού τα οποία κοινοποιούν στην Επιτροπή πριν αυτά τεθούν σε εφαρμογή. Τα ποσοστά αυτά καθορίζονται βάσει μακροοικονομικών δεδομένων των τριών τελευταίων ετών, αναφερομένων μόνο στους κατ’ αποκοπήν γεωργούς. Δεν επιτρέπεται τα ποσοστά αυτά να έχουν ως αποτέλεσμα την επιστροφή στο σύνολο των κατ’ αποκοπήν γεωργικών ποσών, που υπερβαίνουν τις επιβαρύνσεις με τον προηγούμενως καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας. Τα κράτη μέλη δύνανται να μειώνουν τα ποσοστά αυτά μέχρι μηδενισμού τους. Τα ποσοστά δύνανται να στρογγυλοποιούνται στο προς τα κάτω ή προς τα άνω ήμισυ μονάδος.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να καθορίζουν κατ’ αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού διαφορετικά για τη δασοκομία, τους διάφορους κλάδους της γεωργίας και την αλιεία.

[...]

5. Τα προβλεπόμενα ανωτέρω από την παράγραφο 3 κατ' αποκοπήν ποσοστά εφαρμόζονται στην τιμή άνευ φόρου των γεωργικών προϊόντων που παρεδόθησαν από τους κατ' αποκοπήν γεωργούς σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, πλην των κατ' αποκοπήν γεωργών και των γεωργικών υπηρεσιών που παρεσχέθησαν από τους κατ' αποκοπήν γεωργούς σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, πλην των κατ' αποκοπήν γεωργών. Με τον συμψηφισμό αυτό αποκλείεται κάθε άλλη μορφή εκπτώσεως.

6. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να ορίζουν ότι η καταβολή των ποσών του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού πραγματοποιείται:

- α) είτε από τον υποκείμενο στον φόρο αγοραστή ή λήπτη στην περίπτωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο αγοραστής ή λήπτης έχει το δικαίωμα, σύμφωνα με τους καθοριζόμενους από τα κράτη μέλη τρόπους, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο προστιθεμένης αξίας το ποσό του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού, το οποίο κατέβαλε στους κατ' αποκοπήν γεωργούς·
- β) είτε από την δημόσια αρχή.

[...]

8. Για τις παραδόσεις γεωργικών προϊόντων και παροχές γεωργικών υπηρεσιών, πλην των αναφερομένων ανωτέρω στην παράγραφο 5, η καταβολή των κατ' αποκοπήν συμψηφισμών θεωρείται ότι γίνεται από τον αγοραστή ή τον λήπτη.

[...]

10. Κάθε κατ' αποκοπήν γεωργός έχει το δικαίωμα να επιλέγει την υπαγωγή στο κοινοτικό καθεστώς του φόρου προστιθεμένης αξίας ή, ενδεχομένως, στο προβλεπόμενο στο άρθρο 24, παράγραφος 1, απλοποιημένο καθεστώς, σύμφωνα με τους καθοριζόμενους από κάθε κράτος μέλος όρους και λεπτομέρειες.

[...]

5 Το παράρτημα Α της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Πίνακας των γεωργικών δραστηριοτήτων:

I. Η κυρίως καλλιέργεια

1. γενική γεωργία, περιλαμβανομένης και της αμπελουργίας.

[...]

II. Κτηνοτροφία σε συνδυασμό με εκμετάλλευση του εδάφους

1. κτηνοτροφία.

[...]

III. Δασοκομία

IV. Αλιεία

[...]

V. Θεωρούνται επίσης ως δραστηριότητες γεωργικής παραγωγής οι μεταποιητικές δραστηριότητες, τις οποίες πραγματοποιεί ο γεωργός επί προϊόντων που προέρχονται κατά κύριο λόγο από την γεωργική του παραγωγή με μέσα χρησιμοποιούμενα κανονικώς στο πλαίσιο των γεωργικών, δασοκομικών ή αλιευτικών εκμεταλλεύσεων.»

- 6 Το παράρτημα Β της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Πίνακας γεωργικών υπηρεσιών:

Θεωρούνται ως παροχές γεωργικών υπηρεσιών οι υπηρεσίες που συμβάλλουν υπό κανονικές συνθήκες στην επίτευξη της γεωργικής παραγωγής και ιδίως:

- οι εργασίες καλλιέργειας, θερισμού, αλωνίσματος, δεματιάσματος, περισυλλογής και συγκομιδής, περιλαμβανομένων και της σποράς και φυτεύσεως,

- η συσκευασία και οι εργασίες προπαρασκευής για την πώληση, όπως εργασίες ξηράνσεως, καθαρισμού, συνθλίψεως, απολυμάνσεως και η εναπόθεση σε σιλό γεωργικών προϊόντων,
- η αποθήκευση γεωργικών προϊόντων,
- η φύλαξη, εκτροφή ή πάχυνση ζώων,
- η μίσθωση για γεωργικούς σκοπούς μέσω των χρησιμοποιούμενων κανονικώς στις γεωργικές, δασοκομικές ή αλιευτικές εκμεταλλεύσεις,
- η τεχνική βοήθεια,
- η καταστροφή επιβλαβών φυτών και ζώων, οι ψεκασμοί φυτών και εδάφους,
- η εκμετάλλευση αρδευτικών και αποξηραντικών εγκαταστάσεων,
- η κοπή δένδρων, ξύλων και άλλες δασοκομικές υπηρεσίες.»

Η εθνική ρύθμιση

- 7 Στο γερμανικό δίκαιο, ο μηχανισμός του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού που προβλέπεται στο άρθρο 25 της έκτης οδηγίας τέθηκε σε εφαρμογή με το άρθρο 24 του Umsatzsteuergesetz 1991 (νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), όπως αυτός ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 8 Ο D. Harbs ήταν κάτοχος, το 1992, γεωργικής εκμεταλλεύσεως περιλαμβάνουσας, εκτός από εκτάσεις γης 92 εκταρίων και κτίρια για την εξυπηρέτηση της εκμεταλλεύσεως, ένα ζωικό κεφάλαιο 60 περίπου ταύρων που εκτρέφονταν προς πάχυνση, 65 γαλακτοφόρων αγελάδων και 120 λοιπών βοοειδών. Ο D. Harbs ετύγχανε επίσης ποσότητας αναφοράς γάλακτος (ποσοστώσεως γάλακτος) 321 367 kg.
- 9 Με δύο συμβάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1992, εκμίσθωσε στον υιό του, από τις 15 Νοεμβρίου 1992 και μέχρι τις 30 Ιουνίου 2005, ένα τμήμα της εκμεταλλεύσεώς του έναντι καταβολής τιμήματος. Πρώτον, με μια «αγρομίσθωση», του παραχώρησε κτήματα εκτάσεως 31 εκταρίων περίπου, τις 65 γαλακτοφόρες αγελάδες και την ποσόστωσή του γάλακτος. Δεύτερον, με «σύμβαση παραχωρήσεως χώρων ενσταβλισμού», του εκμίσθωσε στάβλο 75 θέσεων. Ο D. Harbs εξακολούθησε την εκμετάλλευση στο υπόλοιπο του αγροτικού του κτήματος.
- 10 Ο D. Harbs θεώρησε ότι το τμήμα που συμφωνήθηκε στο πλαίσιο της αγρομίσθώσεως υπόκεινταν στους μέσους συντελεστές του άρθρου 24 του UStG και ότι, σύμφωνα με το νομοθέτημα αυτό, ο φόρος κύκλου εργασιών σχετικά με γεωργική εκμετάλλευση συμψηφιζόταν με τους καταβληθέντες φόρους επί των

εισροών μέχρι του ποσού του καταβλητέου φόρου, οπότε δεν απέμενε κανένας φόρος προς είσπραξη. Για τον λόγο αυτό, στη φορολογική του δήλωση της 20ής Ιανουαρίου 1995, την οποία υπέβαλε κατόπιν αιτήσεως, δεν δήλωσε φορολογητέο κύκλο εργασιών για το οικονομικό έτος 1992.

- 11 Το Finanzamt θεώρησε ότι, ναι μεν η αγρομίσθωση των κτημάτων και του κτιρίου απαλλάσσεται του φόρου βάσει του γερμανικού δικαίου, πλην όμως ο κύκλος εργασιών που πραγματοποίησε το 1992 ο D. Harbs από την παραχώρηση της ποσοστώσεως γάλακτος και των γαλακτοφόρων αγελάδων δεν ενέπιπτε στην έννοια της αγροτικής δραστηριότητας κατά το άρθρο 24 του UStG και συνεπώς έπρεπε να φορολογηθεί σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του UStG. Το Finanzamt επέβαλε κατά συνέπεια φόρο κύκλου εργασιών επί του καθαρού ποσού της αποζημιώσεως που καταβλήθηκε για τις εν λόγω παραχωρήσεις και, στις 10 Ιουλίου 1996, εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου ποσού 361 γερμανικών μάρκων (DEM).
- 12 Μετά την απόρριψη της διοικητικής ενστάσεώς του, ο D. Harbs άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Schleswig-Holstein (Γερμανία), το οποίο έκρινε βάσιμο το αίτημά του. Το Finanzamt άσκησε αναίρεση (Revision) ενώπιον του Bundesfinanzhof.
- 13 Το Bundesfinanzhof, θεωρώντας ότι για τη λύση της διαφοράς της κύριας δίκης είναι απαραίτητη η ερμηνεία του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας, ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Μπορεί ο κύριος γεωργικής εκμεταλλεύσεως,

— ο οποίος παραχωρεί τμήμα της εκμεταλλεύσεώς του (ήτοι εκείνο που αφορά το σύνολο των γαλακτοφόρων ζώων του) και ο οποίος εκμισθώνει τα προς τούτο αναγκαία οικονομικά αγαθά σε άλλο γεωργό, και

— ο οποίος εξακολουθεί και μετά την αγρομίσθωση να ασκεί σε σημαντικό βαθμό γεωργικές δραστηριότητες,

να ζητήσει την υπαγωγή του προϊόντος της αγρομισθώσεως –όπως και του υπολοίπου του κύκλου εργασιών του– στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς γεωργών του άρθρου 25 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ή το τμήμα του κύκλου εργασιών που αφορά την αγρομίσθωση πρέπει να υπαχθεί στο γενικό καθεστώς του φόρου κύκλου εργασιών;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 14 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ένας γεωργός, ο οποίος παραχώρησε με αγρομίσθωση ή/και με μίσθωση τμήμα της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του και ο οποίος εξακολουθεί, με το υπόλοιπο της εκμεταλλεύσεως αυτής, τη γεωργική δραστηριότητά του για την οποία υπήχθη στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς του άρθρου αυτού, μπορεί να ζητήσει να υπαχθεί στο καθεστώς αυτό το προϊόν της αγρομισθώσεως ή αν το προϊόν αυτό πρέπει να υπαχθεί στο γενικό καθεστώς του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

- 15 Ο D. Harbs υποστηρίζει ότι το άρθρο 24, παράγραφος 1, του UStG δεν προβλέπει ότι οι κύκλοι εργασιών που αφορούν τη μίσθωση και την αγρομίσθωση ορισμένων οικονομικών αγαθών υπάγονται στο κοινό καθεστώς φορολογήσεως. Η διάταξη αυτή ομοίως δεν προβλέπει ότι ένας κάτοχος γεωργικής εκμεταλλεύσεως ο οποίος εκμισθώνει ή παραχωρεί, στο πλαίσιο αγρομίσθώσεως, συγκεκριμένα αντικείμενα της εκμεταλλεύσεώς του πρέπει να εφαρμόσει το κατ' αποκοπήν ποσοστό

συμψηφισμού οσάκις παρέχει την υπηρεσία αυτή προς άλλο γεωργό κατ' αποκοπήν, καθόσον ο εν λόγω συμψηφισμός του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στη συνολική τιμή των υπηρεσιών.

- 16 Ο D. Harbs υποστηρίζει ότι το Bundesfinanzhof δέχεται, με τη νομολογία του, ότι μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο επιχειρηματίας παραχωρεί στο πλαίσιο αγρομισθώσεως το σύνολο της εκμεταλλεύσεώς του δεν κατέχει πλέον γεωργική εκμετάλλευση κατά την έννοια του άρθρου 24 του UStG.
- 17 Υποστηρίζει επιπλέον ότι αποτελεί αναμφισβήτητα γεωργό κατά την έννοια του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας, καθόσον εξακολουθεί να ασκεί τις δραστηριότητες που διαλαμβάνονται στο παράρτημα Α της οδηγίας αυτής, χωρίς η ιδιότητα αυτή να μπορεί να επηρεαστεί από τη μίσθωση ή την αγρομίσθωση ορισμένων αντικειμένων της εκμεταλλεύσεως. Επιπλέον, το κατ' αποκοπήν καθεστώς του άρθρου αυτού εφαρμόζεται στην τιμή των «γεωργικών υπηρεσιών», μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται, σύμφωνα με το παράρτημα Β, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, οι υπηρεσίες οι οποίες, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, συντελούν στην πραγματοποίηση της γεωργικής παραγωγής, ιδίως «η μίσθωση για γεωργικούς σκοπούς μέσω χρησιμοποιομένων κανονικώς στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις». Το άρθρο 25 και το παράρτημα Β της οδηγίας αυτής δεν προβλέπουν ότι ο ενδιαφερόμενος πρέπει να χρησιμοποιεί ταυτόχρονα και ο ίδιος, στη γεωργική εκμετάλλευσή του, τα οικονομικά αγαθά που παραχωρήθηκαν «προς χρήση». Τέλος, η αγρομίσθωση αποτελεί, πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, παροχή υπηρεσιών.
- 18 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, το επίδικο προϊόν της αγρομισθώσεως δεν εμπίπτει στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς γεωργών του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας. Υπάγεται στο γενικό καθεστώς του φόρου κύκλου εργασιών.
- 19 Συγκεκριμένα, η έννοια της «μισθώσεως για γεωργικούς σκοπούς μέσω χρησιμοποιομένων κανονικώς στις γεωργικές, δασοκομικές ή αλιευτικές εκμεταλλεύσεις», που διαλαμβάνεται στο παράρτημα Β, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, δεν περιλαμβάνει την αγρομίσθωση τμήματος εκμεταλλεύσεως. Μια

τέτοια αγρομίσθωση, αντίθετα προς συγκεκριμένη υπηρεσία μισθώσεως αφορώσας απλώς τη χρήση ειδικά καθοριζομένων αγαθών, περιλαμβάνει ένα σύνολο πολύπλοκων παροχών υπέρ του μισθωτή στον οποίο παραχωρούνται, όχι μόνον η χρήση αυτή, αλλά και οι καρποί του πράγματος.

- 20 Εξάλλου, η έκτη οδηγία διακρίνει σαφέστατα τις δύο αυτές νομικές κατηγορίες της μισθώσεως και της αγρομίσθωσης, όπως προκύπτει από τη συσχέτιση των διατάξεων του παραρτήματος Β και του άρθρου 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής. Επιπλέον, δεδομένου ότι η αγρομίσθωση ουδόλως είναι ασυνήθης στον γεωργικό τομέα, ο κοινοτικός νομοθέτης δεν θα είχε παραλείψει να την περιλάβει ρητώς στο εν λόγω παράρτημα Β, αν είχε την πρόθεση να την υπαγάγει στο κατ' αποκοπήν καθεστώς.
- 21 Το γεγονός ότι το εν λόγω παράρτημα Β περιέχει μόνον παραδείγματα παροχής γεωργικών υπηρεσιών και δεν έχει συνεπώς εξαντλητικό χαρακτήρα δεν επιτρέπει τη συμπερίληψη της αγρομίσθωσης στο παράρτημα αυτό. Η συμπερίληψη αυτή, καθόσον θα αφορούσε την αγρομίσθωση κτημάτων, θα διασπούσε τη λογική συνοχή του συστήματος της έκτης οδηγίας η οποία απαλλάσσει, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, τη μίσθωση και την αγρομίσθωση των ακινήτων. Περαιτέρω, όπως κάθε καθεστώς που εισάγει εξαιρέσεις, το καθεστώς του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας θα έπρεπε να εφαρμοστεί σύμφωνα με περιοριστική ερμηνεία του άρθρου αυτού και του παραρτήματος Β της ίδιας οδηγίας. Τέλος, το να περιληφθεί η αγρομίσθωση στο κατ' αποκοπήν καθεστώς του εν λόγω άρθρου 25 θα ενείχε τον κίνδυνο του «υπερσυμψηφισμού» που είναι αντίθετος προς τις επιταγές της έκτης οδηγίας οι οποίες υποχρεώνουν τα κράτη μέλη να καθορίζουν κατ' αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού τα οποία δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα την παροχή στους γεωργούς κατ' αποκοπήν επιστροφών μεγαλύτερων από την επιβάρυνση του ΦΠΑ.
- 22 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, η γένεση του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας επιβεβαιώνει το ότι η μίσθωση τμήματος γεωργικής εκμεταλλεύσεως δεν εμπίπτει στο κατ' αποκοπήν καθεστώς του άρθρου αυτού. Συγκεκριμένα, αφενός, η πρόταση περί της έκτης οδηγίας της Επιτροπής, της 29ης Ιουνίου 1973, διελάμβανε μόνο, στο παράρτημα Β, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, τη «μίσθωση γεωργικών μηχανών». Δεν είχε συνεπώς συμπεριλάβει μίσθωση κτημάτων, όπως τούτο

προκύπτει εξάλλου από τις μεταγενέστερες συζητήσεις και, ιδίως, από τις προτάσεις τροποποιήσεων που είχε διατυπώσει τότε η Γερμανική Κυβέρνηση. Περαιτέρω, η υποχρέωση στενής ερμηνείας του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας απορρέει από τη δέσμευση που ανέλαβαν τα κράτη μέλη τα οποία, την περίοδο εκείνη, είχαν συμφωνήσει να διπλασιάσουν τις προσπάθειες για να εφαρμόσουν προοδευτικά το κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ σε ορισμένες κατηγορίες γεωργών.

- 23 Κατά την Επιτροπή, το κατ' αποκοπήν καθεστώς γεωργών, δεδομένου ότι αποτελεί ειδικό καθεστώς, πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ., για το ειδικό καθεστώς του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 1998, C-308/96 και C-94/97, Madgett και Baldwin, Συλλογή 1998, σ. I-6229).
- 24 Η Επιτροπή ισχυρίζεται συναφώς ότι, ναι μεν το καθεστώς αυτό στηρίζεται σε ένα τυπικό κριτήριο καθόσον απευθύνεται στους «γεωργούς», πλην όμως περιλαμβάνει ένα επιπλέον λειτουργικό στοιχείο το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, συνδέει τον κατ' αποκοπήν συμψηφισμό με τα «γεωργικά προϊόντα» ή τις «παροχές γεωργικών υπηρεσιών». Η Επιτροπή τονίζει ότι, αντίθετα προς το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας, που αναφέρει τόσο τη μίσθωση όσο και την αγρομίσθωση, ο πίνακας των «γεωργικών υπηρεσιών» του παραρτήματος Β της ίδιας οδηγίας στον οποίο παραπέμπει το άρθρο 25 της οδηγίας αυτής δεν μνημονεύει την αγρομίσθωση.
- 25 Κατά την Επιτροπή, εφόσον το ίδιο παράρτημα Β μνημονεύει μεταξύ των γεωργικών υπηρεσιών τη «μίσθωση για γεωργικούς σκοπούς μέσω χρησιμοποιομένων κανονικώς στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις», δεν αφορά τη μίσθωση της ίδιας της γεωργικής εκμεταλλεύσεως ή αυτοτελούς τμήματος της εκμεταλλεύσεως. Τα διαλαμβανόμενα «μέσα» είναι αυτά που πρέπει απλώς να εξυπηρετούν γεωργικούς σκοπούς, καθόσον τους καθιστούν δυνατούς ή τους διευκολύνουν, όπως είναι οι γεωργικές μηχανές, οι οποίες άλλωστε ήσαν και οι μόνες που αναφέρονταν στις προτάσεις της έκτης οδηγίας. Στην ίδια αυτή έννοια αναφέρεται και το παράρτημα Α, σημείο V, της οδηγίας αυτής. Αυτή είναι η έννοια του εν λόγω παραρτήματος Β και στις λοιπές γλώσσες.

- 26 Η Επιτροπή ισχυρίζεται επιπλέον ότι, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, οι διαλαμβανόμενες γεωργικές υπηρεσίες είναι αυτές που παρέχονται από γεωργό «με τη χρησιμοποίηση των μέσων που διαθέτει σε εργατικό δυναμικό ή/και του συνήθους εξοπλισμού της αγροτικής, δασοκομικής ή αλιευτικής εκμεταλλεύσεώς του». Η προϋπόθεση αυτή όμως δεν πληρούται σε περιστάσεις, όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, παραχωρήσεως και μακρόχρονης αγρομισθώσεως του γαλακτοφόρου ζωικού κεφαλαίου, καθόσον τα παραχωρηθέντα στο πλαίσιο της αγρομισθώσεως οικονομικά αγαθά δεν χρησιμεύουν πλέον στη γεωργική δραστηριότητα του εκμισθωτή.

Απάντηση του Δικαστηρίου

- 27 Πρέπει εκ προοιμίου να υπομνησθεί ότι το άρθρο 25, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αναγνώρισε στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν ένα κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς στους γεωργούς για τους οποίους η υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, στο απλοποιημένο καθεστώς του άρθρου 24 της οδηγίας αυτής προσέκρουε σε δυσχέρειες. Έτσι, το ειδικό αυτό καθεστώς, που εφαρμόζεται σε ορισμένους γεωργούς, συνιστά εξαίρεση από το γενικό καθεστώς της εν λόγω οδηγίας. Ο παρεκκλίνων χαρακτήρας του επιβεβαιώνεται, όπως τονίζει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 31 των προτάσεών του, τόσο από το ότι, κατά το άρθρο 25, παράγραφοι 9 και 10, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν από το εν λόγω καθεστώς ορισμένες κατηγορίες γεωργών, όσο και από το ότι κάθε κατ' αποκοπήν γεωργός έχει το δικαίωμα να επιλέγει την υπαγωγή του στο κανονικό ή στο απλοποιημένο καθεστώς. Όπως και τα λοιπά ειδικά καθεστώτα που προβλέπονται στα άρθρα 24 και 26 της ίδιας οδηγίας, το καθεστώς του άρθρου 25 της οδηγίας αυτής δεν πρέπει συνεπώς να εφαρμόζεται παρά μόνον εφόσον τούτο είναι αναγκαίο για να επιτευχθεί ο σκοπός της (βλ., για την εφαρμογή του καθεστώτος του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, προπαρατεθείσα απόφαση *Madgett και Baldwin*, σκέψη 34). Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, κάθε παρέκκλιση ή εξαίρεση από γενικό κανόνα πρέπει να ερμηνεύεται στενά (απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-83/99, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 2001, σ. I-445, σκέψη 31).
- 28 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, για να προσδιοριστεί το περιεχόμενο μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, πρέπει να συνεκτιμώνται το γράμμα της, το πλαίσιο της και οι σκοποί της (αποφάσεις της 15ης Οκτωβρίου 1992, C-162/91, *Tenuta il Bosco*, Συλλογή 1992, σ. I-5279, σκέψη 11, και της 16ης Ιανουαρίου 2003,

C-315/00, Maierhofer, Συλλογή 2003, σ. I-563, σκέψη 27). Επιπλέον, από τις επιταγές που απορρέουν τόσο από την ενιαία εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου όσο και από την αρχή της ισότητας προκύπτει ότι το γράμμα μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου που δεν περιέχει καμία ρητή παραπομπή στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου της πρέπει κανονικά να ερμηνεύεται, σε όλη την Κοινότητα, κατά τρόπο αυτοτελή και ενιαίο, με βάση το πλαίσιο της διατάξεως και τον σκοπό που επιδιώκει η οικεία κανονιστική ρύθμιση (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 1984, 327/82, Ekro, Συλλογή 1984, σ. 107, σκέψη 11· της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-287/98, Linster, Συλλογή 2000, σ. I-6917, σκέψη 43· της 9ης Νοεμβρίου 2000, C-357/98, Yiadom, Συλλογή 2000, σ. I-9265, σκέψη 26, της 27ης Φεβρουαρίου 2003, C-373/00, Adolf Truley, Συλλογή 2003, σ. I-1931, σκέψη 35, και της 27ης Νοεμβρίου 2003, C-497/01, Zita Modes, Συλλογή 2003, σ. I-14393, σκέψη 34).

- 29 Σύμφωνα με το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας, το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς αποσκοπεί στο να αντισταθμίσει την επιβάρυνση του φόρου επί των αγορών αγαθών και υπηρεσιών των γεωργών με την καταβολή ενός κατ' αποκοπήν ποσού συμψηφισμού στους γεωργούς που ασκούν τη δραστηριότητά τους στο πλαίσιο γεωργικής, δασοκομικής ή αλιευτικής εκμεταλλεύσεως, οσάκις παραδίδουν γεωργικά προϊόντα ή παρέχουν γεωργικές υπηρεσίες. Το ποσόν του συμψηφισμού αυτού υπολογίζεται με εφαρμογή ενός ποσοστού, το οποίο καθορίζουν τα κράτη μέλη, επί της τιμής άνευ φόρου των προϊόντων που παρέδωσε ή των υπηρεσιών που παρέσχε ο κατ' αποκοπήν γεωργός σε έναν υποκείμενο στον φόρο αγοραστή ή λήπτη ο οποίος δεν είναι κατ' αποκοπήν γεωργός. Τα ποσά του συμψηφισμού καταβάλλονται είτε από τις δημόσιες αρχές είτε από τον υποκείμενο στον φόρο αγοραστή ή λήπτη και η καταβολή αυτή αποκλείει κάθε άλλη μορφή εκπτώσεως του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

- 30 Για να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή του καθεστώτος αυτού στο σύνολο της Κοινότητας, ο κοινοτικός νομοθέτης, υπό την επιφύλαξη της ρητής παραπομπής στο δίκαιο των κρατών μελών όσον αφορά τον καθορισμό των οικείων εκμεταλλεύσεων, φρόντισε να ορίσει το εύρος, μεταξύ άλλων, των εννοιών «γεωργός», «γεωργικά προϊόντα» και «γεωργικές υπηρεσίες».

- 31 Έτσι, ο κοινοτικός νομοθέτης δεν θέλησε να στηρίξει την εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος σε ένα και μοναδικό κριτήριο σχετικό με την τυπική ιδιότητα του γεωργού, αλλά επιφύλαξε την εφαρμογή αυτή στους γεωργούς των οποίων η κατάσταση ορίζεται από το σύνολο των διατάξεων του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας. Επομένως, το γεγονός και μόνον ότι κάποιος είναι γεωργός δεν του παρέχει τη δυνατότητα να ζητήσει την αποκλειστική εφαρμογή του καθεστώτος αυτού, όποια και αν είναι η φύση των οικονομικών πράξεων τις οποίες διενεργεί.
- 32 Συναφώς, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, θεωρούνται γεωργικές υπηρεσίες, κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου, οι υπηρεσίες που απαριθμούνται στο παράρτημα Β της εν λόγω οδηγίας και οι οποίες παρέχονται από γεωργό με τη χρησιμοποίηση των μέσων που διαθέτει σε εργατικό δυναμικό ή/και του συνήθους εξοπλισμού της αγροτικής, δασοκομικής ή αλιευτικής εκμεταλλεύσεώς του. Σύμφωνα με το ως άνω παράρτημα Β θεωρούνται παροχές γεωργικών υπηρεσιών οι υπηρεσίες που συμβάλλουν υπό κανονικές συνθήκες στην επίτευξη της γεωργικής παραγωγής και ιδίως «η μίσθωση για γεωργικούς σκοπούς μέσων χρησιμοποιούμενων κανονικώς στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις».
- 33 Ούτε το άρθρο 25, παράγραφος 2, ούτε το παράρτημα Β της έκτης οδηγίας δεν μνημονεύουν συνεπώς ρητώς την περίπτωση της αγρομισθώσεως. Πρέπει όμως να τονιστεί ότι, αντιθέτως, στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας, ο κοινοτικός νομοθέτης προέβλεψε ρητώς, για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, την περίπτωση της αγρομισθώσεως, πέραν αυτής της μισθώσεως.
- 34 Περαιτέρω, από το άρθρο 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας και από το παράρτημα Β της οδηγίας αυτής, τα οποία, δεδομένου ότι παραπέμπουν ρητώς το ένα στο άλλο, πρέπει να ερμηνευθούν από κοινού, προκύπτει ότι μια μίσθωση δεν μπορεί να περιλαμβάνεται μεταξύ των υπηρεσιών που διαλαμβάνονται στο εν λόγω άρθρο 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, παρά μόνον αν αφορά τα μέσα που ο γεωργός χρησιμοποιεί συνήθως για την εκμετάλλευση του αγροτικού του κτήματος. Εντεύθεν προκύπτει ότι, μεταξύ άλλων, η μίσθωση, η αγρομίσθωση ή η σύσταση δικαιώματος επικαρπίας με τις οποίες ένας γεωργός παραχωρεί την αποκλειστική χρήση ακινήτων, όπως είναι οι εκτάσεις γης ή τα κτίρια, σε άλλο

γεωργό προκειμένου ο τελευταίος αυτός να απολαμβάνει τους καρπούς δεν εμπίπτει στο ίδιο άρθρο 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, καθόσον ο παραχωρών παραγωγός δεν είναι πλέον σε θέση να είναι έχει τη συνήθη χρήση των οικείων πραγμάτων. Το αυτό πρέπει επίσης να ισχύει, για τον ίδιο λόγο, όσον αφορά τη μακρόχρονη μίσθωση όλων των λοιπών στοιχείων της εκμεταλλεύσεως των οποίων την αποκλειστική χρήση έχει ο μισθωτής.

35 Έτσι, όταν σε μια κατάσταση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, ένας γεωργός μισθώνει, για περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα ετών, ουσιώδη στοιχεία της εκμεταλλεύσεώς του, όπως εκτάσεις γης, ένα κτίριο, τις αγελάδες και την ποσόστωση γάλακτος, και αποχωρίζεται έτσι τα μέσα που χρησιμοποιούσε συνήθως μέχρι τότε για την άσκηση της γαλακτοκομικής δραστηριότητάς του, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 25, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

36 Για την εν λόγω δραστηριότητα μισθώσεως, δεν εμπίπτει συνεπώς στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των γεωργών. Ο κύκλος εργασιών που προκύπτει από τη δραστηριότητα αυτή, μολονότι ο ενδιαφερόμενος εξακολουθεί να ασκεί γεωργική δραστηριότητα εκτροφής ζώων στο υπόλοιπο της εκμεταλλεύσεώς του, δεν μπορεί, κατά συνέπεια, να υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας και εμπίπτει, κατ' ακολουθίαν, στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, στο απλοποιημένο καθεστώς. Ο οικείος γεωργός μπορεί, εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 10, της έκτης οδηγίας, να επιλέξει το κανονικό ή, ενδεχομένως, το απλοποιημένο καθεστώς για το σύνολο των δραστηριοτήτων του.

37 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ένας γεωργός, ο οποίος παραχώρησε στο πλαίσιο αγρομισθώσεως ή/και μακρόχρονης μισθώσεως τμήμα των ουσιωδών στοιχείων της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του και ο οποίος εξακολουθεί, με το υπόλοιπο της εκμεταλλεύσεως αυτής, τη γεωργική δραστηριότητά του για την οποία υπόκειται στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο αυτό, δεν μπορεί να υπαγάγει στο κατ' αποκοπήν αυτό καθεστώς το προϊόν της ως άνω αγρομισθώσεως ή/και μισθώσεως. Ο σχετικός κύκλος εργασιών πρέπει να υπαχθεί στο κανονικό ή, ενδεχομένως, στο απλοποιημένο καθεστώς ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή, που κατέθεσε 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 (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 4ης Ιουλίου 2002 το Bundesfinanzhof, αποφαινεται:

Το άρθρο 25 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 ένας γεωργός, ο οποίος

παραχώρησε στο πλαίσιο αγρομισθώσεως ή/και μακρόχρονης μισθώσεως τμήμα των ουσιωδών στοιχείων της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του και ο οποίος εξακολουθεί, με το υπόλοιπο της εκμεταλλεύσεως αυτής, τη γεωργική δραστηριότητά του για την οποία υπόκειται στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο αυτό, δεν μπορεί να υπαγάγει στο κατ' αποκοπήν αυτό καθεστώς το προϊόν της ως άνω αγρομισθώσεως ή/και μισθώσεως. Ο σχετικός κύκλος εργασιών πρέπει να υπαχθεί στο κανονικό ή, ενδεχομένως, στο απλοποιημένο καθεστώς ΦΠΑ.

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 15 Ιουλίου 2004.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

R. Grass

P. Jann