ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 26ης Μαΐου 2005 *

Στην υπόθεση C-43/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, υποβληθείσα από το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 27ης Νοεμβρίου 2003, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Φεβρουαρίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Arnsberg

κατά

Stadt Sundern,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský και A. Ó Caoimh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Léger
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον C.-D. Quassowski και την A. Tiemann,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Ε. Σβολοπούλου και την Κ. Μαρίνου,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και K. Gross,

έχοντας υπόψη την απόφαση που ελήφθη, κατόπιν ακροάσεως του γενικού εισαγγελέα, να κριθεί η υπόθεση χωρίς την ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά 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. 09/01, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ, αφενός, της Stadt Sundern (Κοινότητας Sundern) και, αφετέρου, του Finanzamt Arnsberg (στο εξής: Finanzamt), ως προς την εφαρμογή του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος γεωργών, το οποίο προβλέπεται με το εν λόγω άρθρο, στην εκμίσθωση κυνηγετικών περιοχών στο πλαίσιο κοινοτικής δασοκομικής εκμεταλλεύσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το κοινοτικό δίκαιο

3 Το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας, τιτλοφορούμενο «Κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς γεωργών», ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν για τους γεωργούς, η υπαγωγή των οποίων στο κανονικό [γενικό] 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 απαριθμουμένων 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 την χρησιμοποίηση των μέσων που διαθέτει σε εργατικό δυναμικό ή/και του συνήθους εξοπλισμού της αγροτικής, δασοκομικής ή αλιευτικής εκμεταλλεύσεώς του,

[...]

5. Τα προβλεπόμενα ανωτέρω από την παράγραφο 3 κατ' αποκοπήν ποσοστά εφαρμόζονται στην τιμή άνευ φόρου [...]. Με τον συμψηφισμό αυτό αποκλείεται κάθε άλλη μορφή εκπτώσεως.

[...]

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 [γενικού] καθεστώτος του φόρου προστιθεμένης αξίας ή, ενδεχομένως, του προβλεπομένου στο άρθρο 24 παράγραφος 1 απλοποιημένου καθεστώτος, δεν παρουσιάζει δυσχέρειες διοικητικής φύσεως.

[...]»

4 Το παράρτημα Β της αυτής οδηγίας, τιτλοφορούμενο «Πίνακας γεωργικών υπηρεσιών», ορίζει:

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

[...]

— η μίσθωση για γεωργικούς σκοπούς μέσων χρησιμοποιουμένων κανονικώς στις γεωργικές, δασοκομικές ή αλιευτικές εκμεταλλεύσεις,

[...]»

Το εθνικό δίκαιο

5 Το άρθρο 2 του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: UStG), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει:

«1) Επιχειρηματίας είναι όποιος ασκεί ανεξάρτητη βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα. Η επιχείρηση περιλαμβάνει το σύνολο της βιομηχανικής, εμπορικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας του επιχειρηματία. [...]

[...]

3) Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ασκούν βιομηχανική, εμπορική ή επαγγελματική δραστηριότητα μόνο στο πλαίσιο των εχουσών βιομηχανικό ή εμπορικό χαρακτήρα μονάδων τους (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 6, και άρθρο 4 του Körperschaftsteuergesetz) ή των γεωργικών και δασοκομικών εκμεταλλεύσεών τους.»

6 Το άρθρο 24 του UStG ορίζει:

«1) Με την επιφύλαξη του δευτέρου, τρίτου και τετάρτου εδαφίου, πράξεις διενεργούμενες στο πλαίσιο γεωργικής και δασοκομικής εκμεταλλεύσεως φορολογούνται ως ακολούθως:

1. οι παραδόσεις προϊόντων δασοκομικής εκμεταλλεύσεως, εξαιρέσει των προϊόντων ξυλουργείου, με συντελεστή 5 % επί της φορολογικής βάσεως·

[...]

3. οι λοιπές πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, με 9 % επί της φορολογικής βάσεως. [...] Τα ποσά του φόρου εισροών υπολογίζονται, αντιστοίχως, με συντελεστή 5 % για τις πράξεις του πρώτου εδαφίου, σημείο 1, και 9 % για τις λοιπές πράξεις του πρώτου εδαφίου, επί της φορολογικής βάσεως των οικείων πράξεων. Περαιτέρω έκπτωση του φόρου εισροών δεν γίνεται. [...]

2) Θεωρούνται ως γεωργική και δασοκομική εκμετάλλευση

1. η γεωργία, η δασοκομία, η αμπελουργία, η κηπουρική, η δενδροκομία, η λαχανοκομία, τα φυτώρια, όλες οι εκμεταλλεύσεις που παράγουν φυτά και μέρη φυτών με χρήση φυσικών μέσων, η αλιεία στα εσωτερικά ύδατα, η ιχθυοκαλλιέργεια σε λεκάνες εκτροφής, η εκτροφή ιχθύων για την αλιεία στα εσωτερικά ύδατα και για την ιχθυοκαλλιέργεια σε λεκάνες εκτροφής, η μελισσοκομία, η νομαδική κτηνοτροφία, καθώς και η παραγωγή σπόρων προς σπορά·

2. [...]

Στη γεωργική και δασοκομική εκμετάλλευση ανήκουν επίσης οι παρεπόμενες επιχειρήσεις, οι οποίες προορίζονται να εξυπηρετούν τη γεωργική και δασοκομική εκμετάλλευση. [...]

3) Εάν ο επιχειρηματίας διενεργεί και άλλες πράξεις, πέραν των απαριθμουμένων στην παράγραφο 1, η γεωργική και δασοκομική εκμετάλλευση πρέπει να θεωρείται ως χωριστή εκμετάλλευση εντός της διαρθρώσεως της επιχειρήσεως.

[...]»

Η διαδικασία στην κύρια δίκη και τα προδικαστικά ερωτήματα

7 Από το 1994 έως το 1999 η Κοινότητα Sundern είχε εισοδήματα από την πώληση ξύλων και από την εκμετάλλευση δάσους, καθώς και από την εκμίσθωση κυνηγετικών περιοχών. Κρίνοντας ότι οι εν λόγω εκμισθώσεις εξομοιώνονται προς πράξεις εμπίπτουσες στο «κατ' αποκοπήν καθεστώς» του άρθρου 24 του UStG, η κοινότητα δεν υπέβαλε δήλωση φόρου κύκλου εργασιών γι' αυτές.

8 Κατόπιν επιτόπιου ελέγχου, το Finanzamt έκρινε ότι οι επίμαχες εκμισθώσεις κυνηγετικών περιοχών δεν αποτελούν πράξεις γεωργικής και δασοκομικής εκμεταλλεύσεως κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως αλλά πρέπει να φορολογηθούν με τον κανονικό συντελεστή, βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων. Ως εκ τούτου, επέβαλε στην Κοινότητα Sundern φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισοδημάτων από τις εν λόγω εκμισθώσεις.

9 Η Κοινότητα Sundern άσκησε προσφυγή κατά των επίμαχων πράξεων επιβολής φόρου ενώπιον του Finanzgericht. Το τελευταίο έκανε δεκτή την προσφυγή, αποφαινόμενο ότι η εκμίσθωση των κυνηγετικών περιοχών δεν αποτελεί πράξη διενεργουμένη ούτε στο πλαίσιο γεωργικής και δασοκομικής εκμεταλλεύσεως ούτε στο πλαίσιο επιχειρήσεως με βιομηχανικό ή εμπορικό χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 3, του UStG. Συγκεκριμένα, η εκμίσθωση αυτή δεν υπερβαίνει την απλή διαχείριση περιουσίας.

10 Το Finanzamt άσκησε «Revision» [αίτηση αναιρέσεως] ενώπιον του Bundesfinanzhof. Υποστήριξε ότι οι εν λόγω κυνηγετικές περιοχές εκμισθώθηκαν, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 3, του UStG, στο πλαίσιο της δασοκομικής εκμεταλλεύσεως

της Κοινότητας Sundern, αλλά ότι η εκμίσθωση αυτή δεν συνιστά πράξη γεωργικής εκμεταλλεύσεως κατά την έννοια του άρθρου 24 του UStG. Κατά συνέπεια, το Finanzamt κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω εκμίσθωση πρέπει να υπαχθεί στο γενικό φορολογικό καθεστώς.

11 Το Bundesfinanzhof διερωτάται εάν η νομολογία του, σύμφωνα με την οποία η εκμίσθωση κυνηγετικών περιοχών δεν εμπίπτει στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς γεωργών και υπόκειται στο γενικό φορολογικό καθεστώς, συνάδει με τις διατάξεις του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας, οσάκις οι περιοχές, τις οποίες αφορά το δικαίωμα θήρας, αποτελούν μέρος γεωργικής ή δασοκομικής εκμεταλλεύσεως. Υπό τις συνθήκες αυτές, το εν λόγω δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Δύνανται ή οφείλουν τα κράτη μέλη, τα οποία μετέφεραν στο εσωτερικό τους δίκαιο το προβλεπόμενο στο άρθρο 25 της [έκτης] οδηγίας κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς γεωργών, να απαλλάσσουν, κατ' αποτέλεσμα, τους κατ' αποκοπήν γεωργούς από την καταβολή φόρου κύκλου εργασιών;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, ισχύει τούτο μόνον για τις παραδόσεις γεωργικών προϊόντων και την παροχή γεωργικών υπηρεσιών ή και για τις λοιπές πράξεις του κατ' αποκοπήν γεωργού, ή μήπως οι λοιπές πράξεις υπόκεινται στο γενικό καθεστώς της [έκτης] οδηγίας [...];

Ποιες οι συνέπειες ως προς την εκμίσθωση κυνηγετικής περιοχής από κατ' αποκοπήν γεωργό;»

Εισαγωγικές παρατηρήσεις

12 Εκ προοιμίου, επιβάλλεται η επισήμανση ότι το ακριβές περιεχόμενο του πρώτου ερωτήματος και η σχέση του με το δεύτερο δεν προκύπτουν σαφώς από την περί παραπομπής απόφαση.

13 Ωστόσο, το πρώτο ερώτημα μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εγείρει το ζήτημα εάν κράτος μέλος, το οποίο έκανε χρήση της προβλεπομένης από το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας ευχερείας να εφαρμόζει στους γεωργούς το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς, έχει την υποχρέωση να υποβάλλει τους γεωργούς αυτούς στο εν λόγω καθεστώς οσάκις αυτοί διενεργούν πράξεις εμπίπτουσες στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς ή εάν πρόκειται μάλλον για ευχέρεια.

14 Το δεύτερο ερώτημα περιλαμβάνει, κατ' ουσίαν, δύο σκέλη. Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, αφενός, εάν οι λοιπές πράξεις του κατ' αποκοπήν γεωργού, εκτός από τις παραδόσεις γεωργικών προϊόντων και την παροχή γεωργικών υπηρεσιών, υπάγονται στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς. Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει εάν η εκμίσθωση κυνηγετικών περιοχών αποτελεί παροχή γεωργικών υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας.

15 Στο πρώτο ερώτημα, όπως ερμηνεύθηκε με τη σκέψη 13 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να δοθεί απάντηση μόνον εάν στο δεύτερο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος αρμόζει καταφατική απάντηση.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, η σειρά των ερωτημάτων πρέπει να αντιστραφεί και να εξετασθούν, καταρχάς, τα δύο σκέλη του δευτέρου ερωτήματος, ακολούθως δε, ενδεχομένως, το πρώτο ερώτημα.

Επί του πρώτου σκέλους του δευτέρου ερωτήματος

17 Με το πρώτο σκέλος του δευτέρου ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει εάν το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς γεωργών έχει εφαρμογή μόνον για τις παραδόσεις γεωργικών προϊόντων και την παροχή γεωργικών υπηρεσιών, όπως ορίζονται με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, και εάν οι λοιπές πράξεις των κατ' αποκοπήν γεωργών υπόκεινται στο γενικό καθεστώς του ΦΠΑ.

18 Η Γερμανική και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων προτείνουν να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό.

19 Επιβάλλεται η επισήμανση ότι το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί επί της σχέσεως μεταξύ του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος των γεωργών και του γενικού καθεστώτος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εξεδόθη η απόφαση της 15ης Ιουλίου 2004, C-321/02, Harbs (Συλλογή 2004, σ. I-7101).

20 Από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι πράξεις άλλες από την παράδοση γεωργικών προϊόντων και την παροχή γεωργικών υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 25, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, διενεργούμενες από τον κατ' αποκοπήν γεωργό στο πλαίσιο της γεωργικής εκμεταλλεύσεως, εξακολουθούν να υπόκεινται στο γενικό καθεστώς της έκτης οδηγίας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, την προπαρατεθείσα απόφαση Harbs, σκέψεις 31 και 36).

21 Κατά συνέπεια, στο πρώτο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς γεωργών έχει εφαρμογή μόνον στην παράδοση γεωργικών προϊόντων και στην παροχή γεωργικών υπηρεσιών, όπως ορίζονται με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, οι δε λοιπές πράξεις των κατ' αποκοπήν γεωργών υπόκεινται στο γενικό καθεστώς της εν λόγω οδηγίας.

Επί του δευτέρου σκέλους του δευτέρου ερωτήματος

22 Με το δεύτερο σκέλος του δευτέρου ερωτήματός του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να μάθει εάν η εκμίσθωση κυνηγετικών περιοχών εκ μέρους κατ' αποκοπήν γεωργού αποτελεί παροχή γεωργικών υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα Β αυτής, το οποίο απαριθμεί τις παροχές γεωργικών υπηρεσιών.

23 Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή διατείνονται ότι στο ερώτημα αυτό αρμόζει αρνητική απάντηση, καθόσον η εκμίσθωση κυνηγετικών περιοχών δεν περιλαμβάνεται στο παράρτημα Β της έκτης οδηγίας. Συναφώς προβάλλουν ότι το άρθρο 25 της οδηγίας αυτής πρέπει να ερμηνευθεί στενά, καθόσον πρόκειται περί κατά παρέκκλιση ρυθμίσεως.

24 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, για να προσδιοριστεί το περιεχόμενο μιας διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, πρέπει να συνεκτιμώνται το γράμμα της, το πλαίσιό της και οι σκοποί της (αποφάσεις της 15ης Οκτωβρίου 1992, C-162/91, Tenuta il Bosco, Συλλογή 1992, σ. I-5279, σκέψη 11, και Harbs, προπαρατεθείσα, σκέψη 28).

Εξάλλου, από την απαίτηση ενιαίας εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου αλλά και από την αρχή της ισότητας προκύπτει ότι σε μία διάταξη του κοινοτικού δικαίου, η οποία δεν παραπέμπει ρητώς στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της εννοίας και του περιεχομένου της, πρέπει κανονικά να δίδεται, σε όλη την Κοινότητα, αυτοτελής και ενιαία ερμηνεία η οποία πρέπει να ανευρίσκεται με βάση το πλαίσιο και τον σκοπό που επιδιώκει η σχετική κανονιστική ρύθμιση (βλ., ιδίως, τις αποφάσεις της 18ης Ιανουαρίου 1984, 327/82, Ekro, Συλλογή 1984, σ. 107, σκέψη 11, και της 17ης Μαρτίου 2005, C-170/03, Feron, Συλλογή 2005, σ. I-2299, σκέψη 26).

25 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ερμηνεία, την οποίαν υποστηρίζουν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, επιρρωννύεται από το γράμμα των επίμαχων διατάξεων, από το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται, καθώς και από τους σκοπούς που επιδιώκει το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς.

26 Επιβάλλεται, εκ προοιμίου, η επισήμανση ότι, δυνάμει του άρθρου 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας και του παραρτήματος Β αυτής, θεωρούνται ως παροχές γεωργικών υπηρεσιών οι υπηρεσίες που συμβάλλουν υπό κανονικές συνθήκες στην επίτευξη της γεωργικής παραγωγής, και ιδίως «η μίσθωση, για γεωργικούς σκοπούς, μέσων χρησιμοποιουμένων κανονικώς στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις». Η εκμίσθωση κυνηγετικών περιοχών δεν μνημονεύεται ρητώς στις διατάξεις αυτές και, εξάλλου, δεν πληροί τις προϋποθέσεις που αυτές θέτουν.

27 Ακολούθως, όσον αφορά το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται οι διατάξεις αυτές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι εν λόγω διατάξεις αφορούν ειδικό καθεστώς το οποίο συνιστά εξαίρεση από το γενικό καθεστώς της έκτης οδηγίας. Κατά πάγια νομολογία, κάθε παρέκκλιση ή εξαίρεση από γενικό κανόνα πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 1995, C-399/93, Oude Luttikhuis κ.λπ., Συλλογή 1995, σ. I-4515, σκέψη 23, και της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-5/01, Βέλγιο κατά Επιτροπής, Συλλογή 2002, σ. I-11991, σκέψη 56). Ως εκ τούτου, όπως και τα λοιπά ειδικά καθεστώτα που προβλέπονται στην έκτη οδηγία, το καθεστώς αυτό δεν πρέπει να εφαρμόζεται παρά μόνον εφόσον τούτο είναι

αναγκαίο για να επιτευχθεί ο σκοπός του (βλ. την προπαρατεθείσα απόφαση Harbs, σκέψη 27).

28 Τέλος, όσον αφορά τους επιδιωκομένους σκοπούς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς ανταποκρίνεται στην ανάγκη απλουστεύσεως. Όπως προκύπτει από τη σκέψη 29 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Harbs, το εν λόγω 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.

29 Η εφαρμογή του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος δεν στηρίζεται σε ένα και μοναδικό κριτήριο σχετικό με την τυπική ιδιότητα του γεωργού, αλλά εξαρτάται επίσης από τη φύση των πράξεων που αυτός διενεργεί (βλ., υπ' αυτό το πνεύμα, την προπαρατεθείσα απόφαση Harbs, σκέψη 31). Η ερμηνεία που θα δεχόταν ότι στην έννοια της παροχής «γεωργικών υπηρεσιών», κατά το άρθρο 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, εμπίπτει μια εκμίσθωση, όπως η εκμίσθωση κυνηγετικών περιοχών η οποία δεν προορίζεται για την εξυπηρέτηση γεωργικών σκοπών και δεν έχει ως αντικείμενο μέσα χρησιμοποιούμενα κανονικώς στις γεωργικές, δασοκομικές ή αλιευτικές εκμεταλλεύσεις, δεν συνάδει ούτε προς τη φύση ούτε προς τους σκοπούς του εν λόγω καθεστώτος.

30 Επομένως, οσάκις, σε μια υπόθεση όπως αυτή της κύριας δίκης, γεωργός εκμισθώνει κυνηγετικές περιοχές, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παρέχει γεωργικές υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα Β αυτής.

31 Ως εκ τούτου, στο δεύτερο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα Β αυτής, έχει την έννοια ότι η εκμίσθωση κυνηγετικών περιοχών εκ μέρους κατ' αποκοπήν γεωργού δεν αποτελεί παροχή γεωργικών υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας αυτής.

32 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο δεύτερο σκέλος του δευτέρου ερωτήματος και για τους λόγους που αναπτύχθηκαν με τις σκέψεις 12 έως 16 της παρούσας αποφάσεως, παρέλκει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα

Επί των δικαστικών εξόδων

33 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε 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) αποφασίζει:

1) 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 το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς γεωργών έχει εφαρμογή μόνον στην παράδοση γεωργικών προϊόντων και την παροχή γεωργικών υπηρεσιών,

όπως ορίζονται με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, οι δε λοιπές πράξεις των κατ' αποκοπήν γεωργών υπόκεινται στο γενικό καθεστώς της εν λόγω οδηγίας.

2) **Το άρθρο 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της οδηγίας 77/388, σε συνδυασμό με το παράρτημα Β αυτής, έχει την έννοια ότι η εκμίσθωση κυνηγετικών περιοχών εκ μέρους κατ' αποκοπήν γεωργού δεν αποτελεί παροχή γεωργικών υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας αυτής.**

(υπογραφές)