ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
PHILIPPE LÉGER
της 11ης Μαρτίου 2004 [1]

1. Στην παρούσα υπόθεση το Bundesfinanzhof (Γερμανία) ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [2], που αφορά το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των γεωργών. Το ερώτημα ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ εθνικής φορολογικής αρχής και γεωργού που αγορμίσθωσε τα στοιχεία της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του που χρησιμεύουν στην παραγωγή γάλακτος. Τίθεται το ζήτημα αν το προϊόν της αγορμισθώσεως αυτής μπορεί να υπαχθεί στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο 25 της έκτης οδηγίας ή στο γενικό καθεστώς του φόρου προστιθεμένης αξίας [3] ή αν πρέπει να απαλλαχθεί στο σύνολό του.

I — Το νομικό πλαίσιο

2. Ο κοινοτικός νομοθέτης, θεσπίζοντας με την έκτη οδηγία μια ομοιόμορφη φορολογική βάση ΦΠΑ για το σύνολο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, θέλησε να εναρμονίσει το πεδίο εφαρμογής του φόρου αυτού σε όλα τα κράτη μέλη. Εξάλλου, έδωσε ευρύτατο ορισμό στο πεδίο εφαρμογής του φόρου αυτού. Έτσι, στον φόρο αυτό υπόκεινται όλες οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από επιχειρηματία που δραστηριοποιείται κατά τρόπο ανεξάρτητο στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας [4]. Στις οικονομικές αυτές δραστηριότητες περιλαμβάνονται οι γεωργικές δραστηριότητες [5].

3. Ο ΦΠΑ αποτελεί φόρο που επιβάλλεται στο στάδιο του τελικού καταναλωτή. Πρέπει επομένως να είναι ουδέτερος για τους επιχειρηματίες. Ωστόσο, εφαρμόζεται από κάθε επιχειρηματία που μεσολαβεί στο κύκλωμα της παραγωγής και της διανομής ή της παροχής υπηρεσιών. Στην πράξη, αυτό σημαίνει ότι κάθε επιχειρηματίας προσθέτει τον ΦΠΑ στην τιμή των προϊόντων και των υπηρεσιών του και καταβάλλει στο Δημόσιο, σε τακτά διαστήματα, τον φόρο που εισέπραξε, μετά όμως από την αφαίρεση του ΦΠΑ που κατέβαλε ο ίδιος για την αγορά των αναγκαίων για την οικονομική του δραστηριότητα προϊόντων και υπηρεσιών. Η εφαρμογή του συστήματος αυτού απαιτεί επομένως να τηρούν οι υποκείμενοι σε φόρο

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Οδηγία 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).

3 — Στο εξής: ΦΠΑ

4 — Άρθρα 2 και 4.

5 — Άρθρο 4, παράγραφος 2.

επαρκή και λεπτομερή λογιστική για να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του ΦΠΑ και ταυτόχρονα ο έλεγχος από τη φορολογική αρχή [6].

4. Η τήρηση της λογιστικής αυτής καθίστατο αρκετά δυσχερής για ορισμένους επιχειρηματίες όπως οι μικρές επιχειρήσεις και η πλειονότητα των γεωργών. Ο κοινοτικός νομοθέτης θέλησε, επομένως, με την έκτη οδηγία, να εναρμονίσει τα ειδικά καθεστώτα που εγκαθίδρυσαν τα κράτη μέλη υπέρ αυτών των επαγγελματικών κατηγοριών [7]. Έτσι, το άρθρο 24 της έκτης οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να υπαγάγουν τις μικρές επιχειρήσεις σε απλοποιημένο σύστημα βασισμένο σε ένα σύστημα απαλλαγών.

5. Στο άρθρο 25 της έκτης οδηγίας ο κοινοτικός νομοθέτης προέβλεψε επίσης ότι τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόσουν στους γεωργούς, για τους οποίους η υπαγωγή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, στο απλοποιημένο καθεστώς του άρθρου 24 της ίδιας οδηγίας θα προσέκρουε σε δυσχέρειες, ένα κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς, το οποίο αποσκοπεί στον συμψηφισμό της επιβαρύνσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, τον οποίο κατέβαλαν για τις αγορές αγαθών και υπηρεσιών. Οι γεωργοί αυτοί ονομάσθηκαν «κατ' αποκοπήν γεωργοί» [8].

6. Το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς υπόκειται στους ακόλουθους κανόνες. Τα κράτη μέλη καθορίζουν, σύμφωνα με τους λεπτομερείς τρόπους υπολογισμού που ορίζονται στην εν λόγω οδηγία, κατ' αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού. Τα ποσοστά αυτά δεν επιτρέπεται να έχουν ως αποτέλεσμα την επιστροφή στο σύνολο των κατ' αποκοπήν γεωργών ποσών που υπερβαίνουν τις επιβαρύνσεις που επιβλήθηκαν με τον ΦΠΑ επί των εισροών [9].

7. Κατά το άρθρο 25, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, τα κατ' αποκοπήν ποσοστά εφαρμόζονται στην τιμή άνευ φόρου των γεωργικών προϊόντων και υπηρεσιών που παραδόθηκαν και παρασχέθηκαν από τους κατ' αποκοπήν γεωργούς σε άλλους υποκειμένους στον φόρο, πλην των κατ' αποκοπήν γεωργών. Με τον συμψηφισμό αυτό αποκλείεται κάθε άλλη μορφή εκπτώσεως.

8. Το ποσό του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού καταβάλλεται στους κατ' αποκοπήν γεωργούς είτε από τον υποκείμενο στον φόρο αγοραστή ή λήπτη είτε από τη δημόσια αρχή. Στην πρώτη περίπτωση, ο κατ' αποκοπήν γεωργός χρεώνει στον υποκείμενο στον φόρο αγοραστή ή λήπτη το κοινό κατ' αποκοπήν ποσοστό συμψηφισμού που έχει καθοριστεί από το κράτος και

6 — Άρθρο 22 της έκτης οδηγίας.

7 — Δέκατη πέμπτη αιτιολογική σκέψη.

8 — Άρθρο 25, παράγραφος 2, τρίτη περίπτωση.

9 — Άρθρο 25, παράγραφος 3.

παρακρατεί για λογαριασμό του τον ΦΠΑ που εισέπραξε με τον τρόπο αυτό. Στη δεύτερη περίπτωση, η δημόσια αρχή καταβάλλει στον εν λόγω γεωργό το ποσό του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού που προκύπτει από την εφαρμογή του ποσοστού αυτού στις εισπράξεις που πραγματοποίησε.

9. Σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, για τις παραδόσεις γεωργικών προϊόντων και τις παροχές γεωργικών υπηρεσιών προς αγοραστές ή λήπτες που δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ ή προς άλλους κατ' αποκοπήν γεωργούς, ο συμψηφισμός του ΦΠΑ επί των εισροών θεωρείται ότι γίνεται από τον αγοραστή ή τον λήπτη.

10. Κατά την έννοια του άρθρου 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, ως «γεωργικές υπηρεσίες» θεωρούνται «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 γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του».

11. Το παράρτημα Β της έκτης οδηγίας, που περιλαμβάνει τον κατάλογο των γεωργικών υπηρεσιών, ορίζει ότι «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».

12. 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 [10]. Σε εφαρμογή του άρθρου αυτού, ο φόρος στον οποίο υπάγονται τα γεωργικά προϊόντα και οι υπηρεσίες των γεωργών, που έχει ορισθεί σε 8%, αντισταθμίζει τον ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλαν επί των εισροών, έτσι ώστε δεν υποχρεούνται να καταβάλουν το υπερβάλλον.

II — Τα πραγματικά περιστατικά

13. Ο Detlev Harbs είναι γεωργός ο οποίος εκμίσθωσε στο γιο του από 15 Νοεμβρίου 1992 έως 30 Ιουνίου 2005 το σύνολο των στοιχείων της γεωργικής εκμεταλλεύσεως του που χρησιμοποιούνταν για την παραγωγή γάλακτος, ήτοι 31,2 εκτάρια γης, ένα βουστάσιο, 65 γαλακτοφόρες αγελάδες και ποσότητα αναφοράς γάλακτος μεγαλύτερη των 300 000 κιλών. Το μίσθωμα ορίσθηκε ετησίως σε 9 360 DEM και 10 200 DEM για τις εκτάσεις γης και το βουστάσιο και σε 6 000 DEM και 32 136,70 DEM για τις γαλακτοφόρες αγελάδες και την ποσόστωση γάλακτος. Ο Harbs εξακολούθησε και μετά τη σύμβαση αυτή να ασκεί δραστηριότητα

10 — Νόμος περί του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG.

στο υπόλοιπο τμήμα της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του, που συνίστατο σε γαίες 61,4 εκταρίων, σε κτίσματα, σε 60 περίπου ταύρους εκτρεφομένους προς πάχυνση καθώς και στην εκτροφή 120 βοοειδών.

14. Ο Harbs θεώρησε ότι το μίσθωμα υπέκειτο καθ' ολοκληρίαν στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς του άρθρου 24 του UStG. Το Finanzamt Rendsburg (Γερμανία) εκτίμησε, αντιθέτως, ότι, ναι μεν η αγρομίσθωση των γαιών και του βουστασίου απαλλάσσεται των φόρων βάσει του γερμανικού δικαίου, πλην όμως τα ποσά που εισπράχθηκαν για τη διάθεση των γαλακτοφόρων αγελάδων και της ποσοστώσεως γάλακτος πρέπει, αντίθετα, να υπαχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Καταλόγισε σε βάρος του Harbs με πράξη επιβολής φόρου το ποσό των 361 DEM που αντιστοιχούσε στον οφειλόμενο ΦΠΑ του έτους 1992.

15. Το Finanzgericht (Γερμανία) έκανε δεκτή την προσφυγή του Harbs, θεωρώντας ότι το μίσθωμα που εισέπραξε από την εν λόγω αγρομίσθωση εμπίπτει στο άρθρο 24 του UStG. Το Finanzamt Rendsburg άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof.

III — Το προδικαστικό ερώτημα

16. Το Bundesfinanzhof, στη βάση της επιχειρηματολογίας του που περιλαμβάνεται στην απόφαση της παραπομπής, θεωρεί ότι ο Harbs, παρά την επίδικη αγρομίσθωση, εξακολούθησε να είναι γεωργός κατά την έννοια του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας, εφόσον συνέχισε να εκμεταλλεύεται το τμήμα των κτημάτων του που δεν εκμίσθωσε και το οποίο είναι σχετικά σημαντικό.

17. Όσον αφορά το εφαρμοστέο καθεστώς ΦΠΑ, το Bundesfinanzhof εκτιμά, αφενός, ότι η εφαρμογή σε αυτόν τον γεωργό δύο διαφορετικών καθεστώτων, δηλαδή του κατ' αποκοπήν καθεστώτος για τη δική του εκμετάλλευση και του κανονικού καθεστώτος για την επίδικη αγρομίσθωση θα μπορούσε να θεωρηθεί αντίθετη προς τον σκοπό της απλοποιήσεως που επιδιώκει το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας.

18. Το Bundesfinanzhof εκφράζει επιφυλάξεις, αφετέρου, ως προς το εάν η αγρομίσθωση αυτή μπορεί να θεωρηθεί «παροχή γεωργικών υπηρεσιών» κατά την έννοια του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας. Επιπλέον, στην περίπτωση που η εν λόγω αγρομίσθωση δεν εμπίπτει στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς, τίθεται το ερώτημα μήπως, λαμβανομένου υπόψη του πνεύματος και του σκοπού του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας, τα εισοδήματα που προέρχονται από την αγρομίσθωση αυτή πρέπει να απαλλαχθούν εξ ολοκλήρου, οπότε, όπως και το προϊόν της εκποιήσεως ενός μεταχειρισμένου αγροτικού μηχανήματος, δεν θα φορολογούνταν ούτε στο πλαίσιο του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος ούτε σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

19. Για τους λόγους αυτούς, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει 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;»

IV — Εκτίμηση

20. Με το προδικαστικό ερώτημα, το Bundesfinanzhof ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, ένας γεωργός, ο οποίος εκμίσθωσε τμήμα των στοιχείων της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του και συνεχίζει να ασκεί γεωργική δραστηριότητα με τα υπόλοιπα, δραστηριότητα που υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς που προβλέπεται από το άρθρο αυτό, μπορεί να υπαγάγει το προϊόν της αγρομισθώσεως στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς ή αν το προϊόν της αγρομισθώσεως αυτής πρέπει να υπαχθεί στο γενικό καθεστώς του ΦΠΑ.

21. Όπως προκύπτει από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής, το Bundesfinanzhof θέλησε με το ερώτημα αυτό να υποβάλει προς το Δικαστήριο δύο διαφορετικά ερωτήματα. Με το πρώτο ερωτάται εάν το προϊόν της επίδικης αγρομισθώσεως μπορεί ή όχι να υπαχθεί στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς που ισχύει για τους γεωργούς. Με το δεύτερο ζητείται να καθοριστεί εάν, στην περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στην πρώτο ερώτημα, το προϊόν της αγρομισθώσεως αυτής πρέπει να υπαχθεί στο γενικό καθεστώς του ΦΠΑ ή εάν μπορεί να απαλλαχθεί εξ ολοκλήρου. Θα εξετάσω διαδοχικά καθένα από τα δύο αυτά ερωτήματα.

Α — *Ως προς την εφαρμογή του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος*

22. Όπως η Κυβέρνηση της Γερμανίας και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και αντίθετα προς τον αναιρεσίβλητο στην κύρια δίκη, θεωρώ ότι τα μισθώματα της επίδικης αγρομισθώσεως δεν μπορούν να υπαχθούν στο πεδίο εφαρμογής του κοινού

κατ' αποκοπήν καθεστώτος του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας. Το συμπέρασμα αυτό προκύπτει λογικά, κατά τη γνώμη μου, από την ανάλυση των κριτηρίων που λαμβάνονται συνήθως υπόψη από το Δικαστήριο κατά την ερμηνεία διατάξεως του κοινοτικού δικαίου, δηλαδή του γράμματος των ισχυουσών διατάξεων, της οικονομίας του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος και, τέλος, των σκοπών που κυρίως επιδιώκονται με την εισαγωγή του καθεστώτος αυτού [11].

1) Το γράμμα των ισχυουσών διατάξεων

23. Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς που ισχύει για τους γεωργούς δεν εφαρμόζεται παρά μόνο στους γεωργούς που ασκούν δραστηριότητα γεωργικής παραγωγής και παροχής γεωργικών υπηρεσιών.

24. Με σκοπό την εξασφάλιση της ενιαίας εφαρμογής του καθεστώτος αυτού σε ολόκληρη την Κοινότητα, ο κοινοτικός νομοθέτης μερίμνησε να καθορίσει το περιεχόμενο της έννοιας της «παροχής γεωργικών υπηρεσιών». Σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, πρόκειται για τις «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 εκμεταλλεύσεώς του».

25. Σαφώς επομένως προκύπτει από τον ορισμό αυτό ότι οι εν λόγω παροχές είναι αυτές που είναι σε θέση να παράσχει ο κατ' αποκοπήν γεωργός με το εργατικό δυναμικό και τον εξοπλισμό που χρησιμοποιεί συνήθως για την εκμετάλλευση της δικού του κτήματος. Κατά συνέπεια η αναφορά του παραρτήματος Β, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, στη «μίσθωση για γεωργικούς σκοπούς μέσων χρησιμοποιουμένων κανονικώς στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις» πρέπει να νοηθεί, υπό το πρίσμα του ορισμού του άρθρου 25, παράγραφος 2, πέμπτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, ως σημαίνουσα την εκμίσθωση από κατ' αποκοπήν γεωργό των μέσων που συνήθως χρησιμοποιεί για την εκμετάλλευση του δικού του κτήματος.

26. Αυτό συνεπάγεται ότι το εκμισθωθέν στοιχείο μπορεί, παρά τη σύμβαση μισθώσεως, να θεωρηθεί ότι συνεχίζεται να αποτελεί μέρος των στοιχείων που χρησιμοποιεί κανονικά ο κατ' αποκοπήν γεωργός για την εκμετάλλευση του κτήματός του. Το αν η προϋπόθεση αυτή πληρούται εξαρτάται, κατά τη γνώμη μου, από δύο κριτήρια, τα οποία πρέπει να ληφθούν υπόψη από κοινού, το πρώτο εκ των οποίων αφορά τη διάρκεια της εκμισθώσεως και το δεύτερο το αντικείμενο της. Έτσι, πρέπει, κατ' αρχάς, η διάρκεια της μισθώσεως να είναι αρκετά

11 — Βλ., για εφαρμογή αυτής της μεθόδου ερμηνείας στον τομέα του ΦΠΑ, απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2003, C-315/00, Maierhofer (Συλλογή 2003, σ. I-563, σκέψη 27).

σύντομη ούτως ώστε ο ή οι μισθωτές να μην κάνουν αποκλειστική χρήση του εν λόγω στοιχείου. Η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται εάν, παραδείγματος χάριν, καθ' όλη τη διάρκεια του θερισμού ο κατ' αποκοπήν γεωργός εκμίσθωνε τη θεριζοαλωνιστική του μηχανή και δεν τη χρησιμοποιούσε ο ίδιος. Πρέπει στη συνέχεια τα εκμισθωθέντα στοιχεία να μην υπερβαίνουν τις ανάγκες του κατ' αποκοπήν γεωργού για τη δική του εκμετάλλευση. Η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται εάν ο κατ' αποκοπήν γεωργός εκμίσθωνε περισσότερες θεριζοαλωνιστικές μηχανές και τις χρησιμοποιούσε εναλλακτικά για τον εαυτό του, ενώ μία μόνη θα ήταν αρκετή για ☒την εκμετάλλευση του δικού του κτήματος.

27. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, η έννοια της «παροχής γεωργικών υπηρεσιών», κατά το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας, δεν καλύπτει τη σύμβαση της αγρομισθώσεως που συνήφθη εν προκειμένω, δηλαδή σύμβαση με την οποία ένας κατ' αποκοπήν γεωργός παραχωρεί σε άλλον γεωργό τη χρήση για πολλά έτη μέρους των στοιχείων της εκμεταλλεύσεώς του προκειμένου ο τελευταίος να αποκομίσει για τον εαυτό του τους καρπούς. Πράγματι, εκμισθώνοντας σε άλλον γεωργό, για δωδεκάμισι χρόνια, όλα τα στοιχεία της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του που χρησιμεύουν για την παραγωγή γάλακτος, δηλαδή τα κτίρια, τους αγρούς, τις γαλακτοφόρες αγελάδες του και ποσόστωση γάλακτος, ο αναιρεσίβλητος της κύριας δίκης μεταβίβασε στον άλλο γεωργό, για όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, την αποκλειστική χρήση καθενός από τα στοιχεία αυτά καθώς και τη δυνατότητα συλλογής των καρπών. Η σύμβαση αυτή δεν είναι δυνατόν επομένως να εξομοιωθεί με υπηρεσία που παρέχει ο κατ' αποκοπήν γεωργός χρησιμοποιώντας τον συνήθη εξοπλισμό της εκμεταλλεύσεώς του, εφόσον, εξ ορισμού, δεν θα είναι σε θέση να χρησιμοποιήσει, για δωδεκάμισι χρόνια, κανένα από τα στοιχεία αυτά για την άσκηση της γεωργικής του δραστηριότητας. Με άλλα λόγια, όλα αυτά τα στοιχεία, από την έναρξη της μισθώσεως, έπαυσαν να αποτελούν μέρος των στοιχείων που συνήθως χρησιμοποιεί για την εκμετάλλευση του κτήματός του.

28. Η ανάλυση αυτή του γράμματος των διατάξεων του άρθρου 25 και του παραρτήματος Β της έκτης οδηγίας ενισχύεται από το γεγονός ότι, σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις [12], η εν λόγω οδηγία κάνει ρητή αναφορά στις έννοιες της «αγρομισθώσεως» και της «μισθώσεως» στο πλαίσιο των διατάξεων σχετικά με τις περιπτώσεις απαλλαγής από τον ΦΠΑ, στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β' και Γ, στοιχείο α' [13]. Όπως αναφέρει ο γενικός εισαγγελέας Jacobs στο σημείο 76 των προτάσεών του στην υπόθεση «Goed Wonen» [14], στη δανική, γερμανική, γαλλική, ιταλική, ολλανδική και σουηδική γλώσσα οι δύο αυτοί όροι προσδιορίζουν στο εσωτερικό δίκαιο συμβάσεις των οποίων το περιεχόμενο διαφέρει, υπό την έννοια ότι η

12 — Πρόκειται για την απόδοση στη δανική, γερμανική, ισπανική, γαλική, ιταλική, ολλανδική, σουηδική και αγγλική γλώσσα. Η απόδοση στην ελληνική, πορτογαλική και φινλαδική γλώσσα χρησιμοποιεί μόνον έναν όρο.

13 — Το άρθρο 13 ορίζει ότι, με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν «τις μισθώσεις ακινήτων», [Β, στοιχείο β'] και ότι τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις «μισθώσεων ακινήτων» [Γ, στοιχείο α'].

14 — Απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99 (Συλλογή 2001, σ. I-6831).

μίσθωση αναφέρεται στην παροχή στον μισθωτή του δικαιώματος χρήσεως ακινήτου κυριότητας τρίτου ενώ η αγρομίσθωση χορηγεί επιπλέον στον μισθωτή την εξουσία να απολαμβάνει τους καρπούς του ακινήτου. Βεβαίως, όπως έκρινε και το Δικαστήριο, οι έννοιες της «αγρομισθώσεως» και της «μισθώσεως» του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας δεν πρέπει να ερμηνεύονται με βάση τη σημασία που έχουν στο εθνικό δίκαιο. Πρέπει να συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, προκειμένου να μπορεί να καθοριστεί η βάση επιβολής του ΦΠΑ κατά τρόπο ομοιόμορφο [15]. Ωστόσο, το γεγονός ότι σε αυτές τις γλωσσικές αποδόσεις ο κατάλογος των γεωργικών υπηρεσιών που μπορεί να παρέχει ο κατ' αποκοπήν γεωργός περιλαμβάνει μόνον «τη μίσθωση για γεωργικούς σκοπούς μέσων χρησιμοποιουμένων κανονικώς στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις», μην κάνοντας καμία αναφορά στην αγρομίσθωση, επιτρέπει να θεωρηθεί ότι ο κοινοτικός νομοθέτης δεν θέλησε να συμπεριλάβει στις υπηρεσίες που εμπίπτουν στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς τις συμβάσεις με τις οποίες ο κατ' αποκοπήν γεωργός μεταβιβάζει σε τρίτο, όπως εν προκειμένω, μέρος της δραστηριότητάς του ή των εργαλείων του παραγωγής.

29. Στην ίδια ανάλυση οδηγεί η εξέταση του συστήματος του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος των γεωργών.

2) Το σύστημα του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος των γεωργών

30. Όπως προκύπτει από το άρθρο 25, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, 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 απλοποιημένο καθεστώς θα προσέκρουε σε δυσχέρειες, ένα κατ' αποκοπήν καθεστώς. Επομένως, οι γεωργοί εμπίπτουν, κατ' αρχήν, στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ ή στο απλοποιημένο καθεστώς και το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς αποτελεί εξαίρεση και εναπόκειται στα κράτη μέλη να αποφασίσουν για την εφαρμογή του.

31. Ο παρεκκλίνων χαρακτήρας του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος επιβεβαιώνεται επίσης από τις διατάξεις του άρθρου 25, παράγραφοι 9 και 10, της έκτης οδηγίας, οι οποίες προβλέπουν, αντιστοίχως, ότι τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν από το καθεστώς αυτό ορισμένες κατηγορίες γεωργών και ότι παρέχεται η δυνατότητα στους ίδιους τους γεωργούς να επιλέξουν μεταξύ του κανονικού ή του απλοποιημένου καθεστώτος σύμφωνα με τους όρους που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

32. Επειδή αποτελεί παρέκκλιση από την αρχή της υπαγωγής των γεωργών στο κανονικό ή στο απλοποιημένο καθεστώς, το πεδίο εφαρμογής του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος πρέπει να ερμηνεύεται

15 — Όπ.π. (σκέψη 47).

στενά [16]. Η ερμηνεία αυτή επιβάλλεται προκειμένου να τηρηθεί η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί κατευθυντήρια αρχή. Η αρχή αυτή επιβάλλει, συγκεκριμένα, άτομα που ενεργούν τις ίδιες πράξεις και οι ταυτόσημες πράξεις να τυγχάνουν, αντιστοίχως, της ίδιας μεταχειρίσεως [17]. Όπως επιβεβαιώνεται με την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, η ουδετερότητα του ΦΠΑ ως προς την καταγωγή των αγαθών και των παροχών υπηρεσιών αποτελεί προϋπόθεση για την υλοποίηση μιας κοινής αγοράς με υγιείς όρους ανταγωνισμού. Επομένως, ο ορισμός των γεωργικών παροχών υπηρεσιών στις οποίες εφαρμόζεται το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των γεωργών και οι οποίες εξαιρούνται έτσι από το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο στενής ερμηνείας. Κατά συνέπεια, το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς δεν πρέπει να εφαρμόζεται σε παροχές υπηρεσιών τις οποίες ο νομοθέτης δεν θέλησε ρητά να υπαγάγει σε αυτό, διότι έτσι θίγεται η προαναφερθείσα αρχή.

33. Ειδικότερα, όπως ανέφερα ανωτέρω, το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς λειτουργεί με βάση «κατ' αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού» τα οποία πρέπει να καθοριστούν από κάθε κράτος μέλος σύμφωνα με τη μέθοδο υπολογισμού που προβλέπεται για τον σκοπό αυτό από το άρθρο 25, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Με τη μέθοδο αυτή υπολογισμού επιδιώκεται να αποτραπεί το γεγονός τα ποσοστά αυτά, τα οποία κοινοποιούνται στην Επιτροπή πριν τεθούν σε εφαρμογή, να έχουν ως αποτέλεσμα την επιστροφή στο σύνολο των κατ' αποκοπήν γεωργών ποσών που υπερβαίνουν τις επιβαρύνσεις που επιβλήθηκαν με τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών. Το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς δεν πρέπει επομένως να έχει ως αποτέλεσμα να χορηγείται στο σύνολο των κατ' αποκοπήν γεωργών υπερσυμψηφισμός του προηγουμένως καταβληθέντος ΦΠΑ για την αγορά των αναγκαίων για την άσκηση της γεωργικής δραστηριότητας αγαθών και υπηρεσιών. Το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς, δηλαδή, δεν πρέπει να ευνοεί ή να περιάγει σε δυσμενή θέση το σύνολο των κατ' αποκοπήν γεωργών διότι αυτό είναι αντίθετο με τους στόχους της έκτης οδηγίας η οποία επιδιώκει να εξασφαλιστεί αμερόληπτη επιβολή του ΦΠΑ και να αποφευχθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των διαφόρων κρατών μελών που εφαρμόζουν το εν λόγω καθεστώς. Πάντως, φρονώ ότι οι προϋποθέσεις αυτές και επομένως το σύστημα του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος θα μπορούσε να καταστρατηγηθεί αν οι κατ' αποκοπήν γεωργοί είχαν τη δυνατότητα να αγρομισθώσουν μέρος της γεωργικής τους εκμεταλλεύσεως και να συμπεριλάβουν το προϊόν της αγρομισθώσεως αυτής στο καθεστώς αυτό στο οποίο συνεχίζουν να υπάγονται ως εκμεταλλευόμενοι το μη εκμισθωθέν μέρος του κτήματός τους.

34. Πράγματι, έχει διευκρινιστεί ότι με το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς ο κατ' αποκοπήν γεωργός λαμβάνει τον συμψηφισμό του ΦΠΑ επί των εισροών τον οποίο κατέβαλε για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών για την άσκηση της γεωργικής του δραστηριότητας εφαρμόζοντας στην τιμή άνευ φόρου των δικών του προϊόντων και υπηρεσιών το ποσοστό που ορίσθηκε από τις αρμόδιες εθνικές αρχές. Μεταβιβάζοντας σε τρίτο τμήμα της δραστηριότητάς του ο γεωργός απαλλάσσεται επίσης από τα έξοδα που απαιτούνται για την άσκησή της. Έτσι,

16 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-453/93, Bulthuis-Griffioen (Συλλογή 1995, σ. I-2341, σκέψη 19), και της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark (Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 25).

17 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20).

αγρομισθώνοντας όπως εν προκειμένω, για δωδεκάμισι χρόνια, όλα τα στοιχεία που του χρησιμεύουν στην παραγωγή γάλακτος, ο αναιρεσίβλητος στην κύρια δίκη απαλλάσσεται επίσης από όλα τα έξοδα που απαιτούνται για την παραγωγή του. Παραδείγματος χάριν, δεν χρειάζεται πλέον να προμηθεύεται ζωοτροφή για να τροφοδοτεί και να συντηρεί το κοπάδι των γαλακτοφόρων αγελάδων. Ο καταβαλλόμενος ΦΠΑ επί των εισροών μειώνεται, επομένως, αναλόγως. Αντιθέτως, εάν το προϊόν της επίδικης αγρομισθώσεως υπαχθεί στο πεδίο εφαρμογής του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος, το ποσό του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού που οφείλεται στον εν λόγω γεωργό θα αυξηθεί λόγω της εφαρμογής στο προϊόν αυτό του ποσοστού που έχει καθορισθεί από τις αρμόδιες εθνικές αρχές. Αυτό σημαίνει ότι ο κατ' αποκοπήν γεωργός θα λάβει συμψηφιστικό ποσό ενώ δεν έχει καταβάλει τον ΦΠΑ επί των εισροών για την άσκηση της δραστηριότητας που αντιστοιχεί στο τμήμα της εκμεταλλεύσεως που έχει αγρομισθώσει.

35. Η ανάλυση αυτή επιβεβαιώνεται επίσης, όταν, όπως εν προκειμένω, η αγρομίσθωση συνήφθη με παραγωγό που υπάγεται και αυτός στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς. Όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφαση της 28ης Ιουνίου 1988, Επιτροπή κατά Ιταλίας [18], και όπως υπογραμμίζει ο ίδιος ο αναιρεσίβλητος με τις γραπτές παρατηρήσεις του [19], όταν η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών προορίζεται για κατ' αποκοπήν γεωργούς ή για μη υποκειμένους στον φόρο ο συμψηφισμός του ποσού του καταβληθέντος επί των εισροών ΦΠΑ επιτυγχάνεται χάρη στην καταβολή, για αυτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, μιας «συνολικής τιμής» στην οποία θεωρείται ότι περιλαμβάνεται η εν λόγω επιβάρυνση. Ακόμη και σε αυτήν την περίπτωση μπορεί, επομένως, ο κατ' αποκοπήν γεωργός να πετύχει τον συμψηφισμό του ποσού του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών αυξάνοντας την τιμή των προϊόντων του και των υπηρεσιών του, αν οι συνθήκες της αγοράς το επιτρέπουν.

36. Γι' αυτό φρονώ ότι, εάν το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι οι κατ' αποκοπήν γεωργοί έχουν τη δυνατότητα να αγρομισθώσουν μέρος της εκμεταλλεύσεώς τους και το προϊόν της αγρομισθώσεως αυτής να υπαχθεί στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς, θα προέκυπτε σημαντικός κίνδυνος υπερσυμψηφισμού του ποσού του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών.

37. Επιπλέον, κατά τη γνώμη μου, το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς δεν έχει ως στόχο να καλύψει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο γεωργός αγρομισθώνει τμήμα της εκμεταλλεύσεώς του.

3) Οι στόχοι

38. Βεβαίως, όπως επισημαίνει το Bundesfinanzhof, το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας ανταποκρίνεται στην επιταγή για απλοποίηση. Ωστόσο, πρέπει να υπομνησθεί γιατί

18 — 3/86 (Συλλογή 1986, σ. 3369, σκέψη 21).
19 — Σ. 3.

ο στόχος αυτός της απλοποιήσεως οδήγησε τον κοινοτικό νομοθέτη στο να δώσει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόσουν το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς.

39. Όπως ρητά αναφέρει το άρθρο 25, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το καθεστώς αυτό προβλέφθηκε υπέρ των γεωργών, η υπαγωγή των οποίων στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ ή, ενδεχομένως, στο απλοποιημένο καθεστώς θα προσέκρουε σε δυσχέρειες. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση της προτάσεως της έκτης οδηγίας, που κατέθεσε η Επιτροπή στο Συμβούλιο στις 29 Ιουνίου 1973 [20], το καθεστώς αυτό, το οποίο θεωρείται εξαιρετικό καθεστώς, έπρεπε να εφαρμοστεί σε μικροκαλλιεργητές που δεν ήταν σε θέση να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις του κανονικού και του απλοποιημένου καθεστώτος [21]. Σχεδιάσθηκε ως μεταβατικό καθεστώς, προοριζόμενο να απαλλάξει τους μικροκαλλιεργητές από τις υποχρεώσεις τηρήσεως λογιστικής, εκδόσεως τιμολογίων, υποβολής δηλώσεων και πληρωμής τις οποίες υπέχουν οι άλλοι υποκείμενοι στον φόρο και στις οποίες υποτίθεται ότι δεν θα μπορούσαν να ανταποκριθούν κατά την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας [22].

40. Για τους λόγους αυτούς, το πεδίο εφαρμογής του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών, καθορίστηκε περιοριστικά, έτσι ώστε να αποκλεισθούν όλες οι τακτικά πραγματοποιούμενες παροχές ή οι πραγματοποιούμενες μέσω εξοπλισμού που θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι υπερβαίνει τις ανάγκες, τις διαστάσεις και τα χαρακτηριστικά της οικείας γεωργικής εκμεταλλεύσεως. Συναφώς, η Επιτροπή είχε προτείνει ακόμη να διευκρινίζεται ρητά με την έκτη οδηγία ότι για αυτό το είδος πράξεων, ο κατ' αποκοπήν γεωργός, επειδή βρίσκεται σε σχέση ανταγωνισμού με εμπόρους, βιομηχάνους ή άλλους παρέχοντες υπηρεσίες, πρέπει να υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ ή στο απλοποιημένο, κατά τους λεπτομερείς τρόπους εφαρμογής που θα καθόριζε κάθε κράτος μέλος [23]. Με τη λογική αυτή, η Επιτροπή περιέλαβε στον κατάλογο των γεωργικών υπηρεσιών του παραρτήματος Β της προτάσεως οδηγίας μόνον την «μίσθωση γεωργικών μηχανημάτων».

20 — Πρόταση για την έκτη οδηγία του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (*Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, συμπλήρωμα 11/73).

21 — Βλ., επίσης, πρώτη έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο για τη λειτουργία του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας, που υποβλήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 34 της έκτης οδηγίας (COM/83/426 τελικό).

22 — Στη δεκαετία του 1960, η γεωργία στην Κοινότητα χαρακτηριζόταν από τον μεγάλο αριθμό γεωργικών εκμεταλλεύσεων, στην πλειονότητά τους μικρού μεγέθους. Την 1η Ιανουαρίου 1967, υπήρχαν περίπου 6,2 εκατομμύρια εκμεταλλεύσεις του ενός εκταρίου ή περισσότερο. Το 85% αυτών είχαν έκταση μικρότερη των 20 εκταρίων. Μόνον 170 600 εκμεταλλεύσεις είχαν έκταση μεγαλύτερη των 50 εκταρίων. Εξάλλου, στο μεγαλύτερο μέρος των εκμεταλλεύσεων αυτών καλλιεργούνταν πολλά είδη και σημαντικό μέρος της παραγωγής τους καταναλωνόταν εντός του αγροκτήματος, χρησιμοποιούμενο στη διατροφή των ανθρώπων και των ζώων (Ries, A., «L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE», *Revuedumarché commun*, 1968, σ. 560).

23 — Πρόταση οδηγίας, άρθρο 27, παράγραφος 12, στοιχείο β'.

41. Επομένως, ο σκοπός της απλοποιήσεως, τον οποίο επιδιώκει το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας, δεν πρέπει να οδηγήσει, κατά τη γνώμη μου, στη διεύρυνση της έννοιας των «γεωργικών υπηρεσιών» του άρθρου αυτού σε σημείο ώστε να αποτελεί τέτοιου είδους παροχή υπηρεσίας η σύμβαση με την οποία ένας κατ' αποκοπήν γεωργός μεταβιβάζει σε άλλον γεωργό μέρος της εκμεταλλεύσεώς του.

42. Επιπλέον, δεν μπορεί να υποστηριχθεί βάσιμα ότι ένας γεωργός ο οποίος, όπως εν προκειμένω, εκμισθώνει 31,2 εκτάρια γης, ένα βουστάσιο, 65 γαλακτοφόρες αγελάδες και ποσότητα αναφοράς γάλακτος μεγαλύτερη των 300 000 κιλών και ο οποίος συνεχίζει να εκμεταλλεύεται για λογαριασμό του το εναπομένον κτήμα που περιλαμβάνει 61,4 εκτάρια, κτίσματα, ζωικό κεφάλαιο 60 περίπου ταύρων εκτρεφομένων προς πάχυνση καθώς και 120 βοοειδή, βρίσκεται σε αδυναμία να εφαρμόσει παράλληλα το γενικό καθεστώς ΦΠΑ για τα προϊόντα της αγρομισθώσεως και το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς για τη δική του εκμετάλλευση, λαμβανομένων υπόψη των λογιστικών και διοικητικών διατυπώσεων που απαιτούνται σήμερα σε ένα κράτος μέλος για την εκμετάλλευση ενός τέτοιου αγροκτήματος.

43. Φρονώ, επομένως, ότι το άρθρο 25 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο γεωργός ο οποίος εκμισθώνει μέρος των στοιχείων της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του και συνεχίζει να ασκεί δραστηριότητα γεωργού στο εναπομένον τμήμα, δραστηριότητα η οποία υπάγεται στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς του άρθρου αυτού, δεν μπορεί να υπαγάγει το προϊόν της αγρομισθώσεως σε αυτό το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς.

Β — Ως προς την εφαρμογή του γενικού καθεστώτος

44. Η απάντηση στη δεύτερη ερώτηση του Bundesfinanzhof συνάγεται ήδη μερικώς από τα προεκτεθέντα στοιχεία. Επισημάνθηκε ήδη ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ εφαρμόζεται σε όλες τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο σε φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Κατά το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο και, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται μεταξύ άλλων η εκμετάλλευση ενσώματου η άυλου αγαθού προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

45. Η σύμβαση με την οποία ο κατ' αποκοπήν γεωργός παραχωρεί σε τρίτο, έναντι καταβολής τιμήματος, την αποκλειστική χρήση ορισμένων στοιχείων της εκμεταλλεύσεώς του, υπό τη μορφή μισθώσεως ή αγρομισθώσεως, παραχωρώντας του, επιπλέον, το δικαίωμα λήψεως των καρπών, συνιστά a priori οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του ορισμού αυτού. Εν προκειμένω, η αγρομίσθωση από κατ' αποκοπήν γεωργό, για διάρκεια δωδεκάμισι χρόνων, των στοιχείων της εκμεταλλεύσεώς του που χρησιμεύουν στην παραγωγή γάλακτος θεωρείται οικονομική πράξη που πραγ-

ματοποιείται κατά τρόπο ανεξάρτητο και η οποία περιλαμβάνει την εκμετάλλευση ενσωμάτων και άυλων αγαθών με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρος. Για να επανέλθω στο παράδειγμα που παραθέτει το Bundesfinanzhof στην απόφαση περί παραπομπής, αυτή η παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εξομοιωθεί με πράξη καθαρά περιστασιακή ή μεμονωμένη όπως η παραχώρηση χρησιμοποιημένων γεωργικών υλικών.

46. Εξάλλου, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι δεν χωρεί παρέκκλιση από την γενική αρχή σύμφωνα με την οποία ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο παρά μόνο στις περιπτώσεις που ρητά προβλέπονται από την έκτη οδηγία και ότι οι διατάξεις που προβλέπουν τις απαλλαγές αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά [24]. Ναι μεν, κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, η αγρομίσθωση και η μίσθωση ακινήτων απαλλάσσονται, κατ' αρχήν, από τον ΦΠΑ, καμία απαλλαγή δεν προβλέπεται όμως σε ό,τι αφορά την παραχώρηση εξ επαχθούς αιτίας κινητών, ενσώματων ή άυλων, όπως είναι το κοπάδι γαλακτοφόρων αγελάδων και η ποσόστωση γάλακτος. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έκρινε ότι εθνική διάταξη η οποία επεκτείνει και στη μίσθωση ορισμένων κινητών την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας προβλέπει αποκλειστικά για τη μίσθωση ακινήτων είναι αντίθετη προς τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας [25].

47. Κατά συνέπεια, εφόσον οι παροχές γεωργικών υπηρεσιών που πραγματοποιεί κατ' αποκοπήν γεωργός εξ επαχθούς αιτίας δεν καλύπτονται από τον ορισμό του άρθρου 25 της έκτης οδηγίας, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του γενικού καθεστώτος. Το γεγονός ότι ο εκμισθωτής υπάγεται, για το τμήμα της εκμεταλλεύσεώς του που συνεχίζει να εκμεταλλεύεται ο ίδιος, στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο απαλλαγής του προϊόντος της αγρομισθώσεως αυτής. Κατά συνέπεια, το προϊόν της εκμισθώσεως των γαλακτοφόρων αγελάδων και της ποσοστώσεως γάλακτος πρέπει να υπαχθεί στο γενικό καθεστώς ΦΠΑ, δηλαδή στο κανονικό καθεστώς ή στο απλοποιημένο.

48. Προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι το προϊόν της αγρομισθώσεως, από κατ' αποκοπήν γεωργό, τμήματος της γεωργικής του εκμεταλλεύσεως πρέπει να υπαχθεί στο γενικό καθεστώς ΦΠΑ.

24 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις «Goed Wonen», προπαρατεθείσα (σκέψη 46), και της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-8/01, Assurandør-Societetet (Συλλογή 2003, σ. I-13711, σκέψη 36).

25 — Απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, C-60/96, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1997, σ. I-3827, σκέψη 16).

V — Πρόταση

49. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα που υποβλήθηκε από το Bundesfinanzhof ως εξής:

«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 ο γεωργός ο οποίος εκμισθώνει μέρος των στοιχείων της γεωργικής εκμεταλλεύσεώς του και συνεχίζει να ασκεί δραστηριότητα γεωργού στο εναπομένον τμήμα, δραστηριότητα η οποία υπάγεται στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς του άρθρου αυτού, δεν μπορεί να υπαγάγει το προϊόν της αγρομισθώσεως σε αυτό το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς. Το προϊόν της αγρομισθώσεως αυτής πρέπει να υπαχθεί στο γενικό καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας.»