

**Υπόθεση C-697/20**

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

21 Δεκεμβρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

22 Ιουλίου 2020

**Αναιρεσείουσα:**

W.G.

**Αναιρεσίβλητος:**

Dyrektor Izby Skarbowej w L.

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αποκλεισμός της δυνατότητας των συζύγων που ασκούν γεωργική δραστηριότητα στο πλαίσιο γεωργικής εκμετάλλευσης να θεωρηθούν χωριστοί υποκείμενοι στον ΦΠΑ κατά την εκμετάλλευση περιουσίας αποτελούσας κοινή συζυγική περιουσία: ιδιότητα του αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος και του υποκειμένου στον φόρο γεωργού σύμφωνα με το κανονικό καθεστώς.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης: άρθρο 267 ΣΛΕΕ

**Προδικαστικά ερωτήματα**

1. Αντιτίθενται οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, όπως έχει τροποποιηθεί), και συγκεκριμένα τα άρθρα της 9, 295 και 296, σε εθνική πρακτική όπως αυτή του άρθρου 15, παράγραφοι 4 και

5, του ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμου της 11ης Μαρτίου 2004, περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, Dz. U. του 2011, αριθ. 177, θέση 1054, όπως έχει τροποποιηθεί), κατά την οποία αποκλείεται η δυνατότητα των συζύγων που ασκούν γεωργική δραστηριότητα στο πλαίσιο γεωργικής εκμετάλλευσης να θεωρηθούν χωριστοί υποκείμενοι στον ΦΠΑ κατά την εκμετάλλευση περιουσίας αποτελούσας κοινή συζυγική περιουσία;

2. Έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το γεγονός ότι, σύμφωνα με την εθνική πρακτική, η επιλογή ενός εκ των συζύγων να φορολογηθεί για τη δραστηριότητά του δυνάμει του κανονικού καθεστώτος του ΦΠΑ στερεί από τον έτερο την ιδιότητα του αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος;

3. Έχει σημασία για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα το γεγονός ότι είναι δυνατή η σαφής διάκριση της περιουσίας που εκμεταλλεύεται έκαστος των συζύγων κατά τρόπο αυτόνομο και ανεξάρτητο για τις ανάγκες της ασκούμενης οικονομικής δραστηριότητας;

#### **Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία 2006/112): άρθρα 9, 295, 296

#### **Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (της 11ης Μαρτίου 2004, περί του φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, Dz. U. του 2011, αριθ. 177, θέση 1057, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ).

#### **Άρθρο 2**

Για τους σκοπούς των κατωτέρω διατάξεων, νοούνται ως:

[...]

15) «γεωργικές δραστηριότητες», η φυτική και ζωική παραγωγή, συμπεριλαμβανομένης [...] της ζωικής παραγωγής βιομηχανικού τύπου ή αγροκτήματος [...], η εκτροφή πουλερικών αγροκτήματος προς πάχυνση και ωοπαραγωγή, η διαχείριση εκκολαπτηρίων πουλερικών [...], καθώς και η παροχή γεωργικών υπηρεσιών·

16) «γεωργική εκμετάλλευση», η γεωργική εκμετάλλευση κατά την έννοια των διατάξεων περί του αγροτικού φόρου·

[...]

21) «παροχή γεωργικών υπηρεσιών»

a) οι γεωργικές και κτηνοτροφικές υπηρεσίες [...],

#### Άρθρο 15

1. Υποκείμενοι στον φόρο είναι τα νομικά πρόσωπα, οι οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της παραγράφου 2, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

[...]

4. Στην περίπτωση φυσικών προσώπων που ασκούν αποκλειστικώς δραστηριότητα γεωργικής, δασοκομικής ή αλιευτικής εκμετάλλευσης, είναι υποκείμενοι στον φόρο όσοι έχουν υποβάλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 96, παράγραφος 1.

5. Η παράγραφος 4 εφαρμόζεται *mutatis mutandis* στα φυσικά πρόσωπα που ασκούν αποκλειστικώς γεωργική δραστηριότητα υπό διαφορετικές περιστάσεις από τις αναγραφόμενες στην εν λόγω παράγραφο.

#### Άρθρο 43

1. Από τον φόρο απαλλάσσονται:

[...]

3) η παράδοση γεωργικών προϊόντων στην οποία προβαίνει αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος από τη δική του γεωργική παραγωγή καθώς και η παροχή γεωργικών υπηρεσιών από αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος·

#### Άρθρο 96

1. Οι φορείς που μνημονεύονται στο άρθρο 15 υποχρεούνται πριν από την ημέρα πραγματοποίησης της πρώτης πράξης του άρθρου 5 να υποβάλουν δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο ενώπιον του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, υπό την επιφύλαξη του άρθρου 3.

2. Στην περίπτωση των φυσικών προσώπων που μνημονεύονται στο άρθρο 15, παράγραφοι 4 και 5, η δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο μπορεί να υποβάλλεται αποκλειστικά από ένα εκ των προσώπων, στο όνομα των οποίων θα εκδίδονται τιμολόγια για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών και τα οποία θα εκδίδουν τιμολόγια κατά την πώληση γεωργικών προϊόντων.

## Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Κατά το 2011 η αναιρεσείουσα δραστηριοποιούνταν σε ειδικά τμήματα γεωργικής παραγωγής στο πλαίσιο εκτροφής κοτόπουλων προς πάχυνση με την εκμετάλλευση 2 ορνιθώνων από τους 6 που αποκτήθηκαν από κοινού με τον σύζυγό της, ο οποίος εκμεταλλεύεται τους υπόλοιπους 4 ορνιθώνες σε ειδικά τμήματα γεωργικής παραγωγής και στο ίδιο πλαίσιο. Στις 31 Δεκεμβρίου 2010, η αναιρεσείουσα υπέβαλε δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο όσον αφορά τον φόρο επί των αγαθών και των υπηρεσιών (στο εξής: ΦΠΑ), παραιτούμενη από την απαλλαγή φορολόγησης από την 1η Ιανουαρίου 2011 και επιλέγοντας μηνιαίες φορολογικές περιόδους, ενώ ο σύζυγός της συνέχισε να απαλλάσσεται από τον φόρο ως αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος.
- 2 Η αναιρεσείουσα υπέβαλε διορθωτικές δηλώσεις ΦΠΑ (VAT-7) για τους μήνες Ιανουάριο έως Δεκέμβριο του 2011, οι οποίες κρίθηκαν ορθές από την πρωτοβάθμια αρχή, καθόσον έλαβαν υπόψη τα έσοδα και τα έξοδα του συνόλου της γεωργικής εκμετάλλευσης.
- 3 Στις 29 Αυγούστου 2016 η αναιρεσείουσα υπέβαλε εκ νέου διορθωτικές δηλώσεις ΦΠΑ για τους μήνες από Ιανουάριο έως Δεκέμβριο του 2011 καθώς και αίτηση για τη διαπίστωση αχρεώστητης καταβολής ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους Φεβρουαρίου, Απριλίου, Ιουνίου, Αυγούστου, Οκτωβρίου και Νοεμβρίου του 2011.
- 4 Με απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2016, η πρωτοβάθμια φορολογική αρχή έκρινε ορθές τις αρχικές διορθωτικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε η αναιρεσείουσα για τους μήνες Ιανουάριο έως Δεκέμβριο 2011, ενώ απέρριψε την αίτηση της αναιρεσείουσας για τη διαπίστωση αχρεώστητης καταβολής ΦΠΑ για συγκεκριμένους μήνες του 2011.
- 5 Η δευτεροβάθμια φορολογική αρχή, κατόπιν εξέτασης της διοικητικής προσφυγής, διαπίστωσε ότι οι υποχρεώσεις σχετικά με τις φορολογικές περιόδους του Ιανουαρίου 2011 έως τον Νοέμβριο του 2011 είχαν παραγραφεί, ενώ, κατά τα λοιπά, έκρινε ότι δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα της αρχής να εξακριβώσει αν υπήρξε αχρεώστητη καταβολή. Για τον λόγο αυτό, με απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2017, η δευτεροβάθμια αρχή ακύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας αρχής της 26ης Οκτωβρίου 2016 κατά το μέρος που αφορούσε τον καθορισμό του ύψους του πιστωτικού υπολοίπου του εκπεστέου φόρου εισροών σε επόμενες φορολογικές περιόδους (Ιανουάριο, Μάρτιο, Μάιο, Ιούλιο, Σεπτέμβριο και Δεκέμβριο του 2011) καθώς και του ύψους της οφειλής ΦΠΑ (Φεβρουαρίου, Απριλίου, Ιουνίου, Αυγούστου, Οκτωβρίου και Νοεμβρίου του 2011) και, στο πλαίσιο αυτό, περάτωσε τη διαδικασία, ενώ κατά τα λοιπά –όσον αφορά την απόρριψη της αίτησης για τη διαπίστωση αχρεώστητης καταβολής για συγκεκριμένους μήνες του 2011– επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας αρχής.

- 6 Κατά τη δευτεροβάθμια αρχή, δεν αμφισβητείται ότι σε γεωτεμάχιο ανήκον στην εκ του νόμου συγκυριότητα των συζύγων βρίσκονται 6 κτίσματα (ορνιθώνες) χρησιμοποιούμενα από τους δύο συζύγους στο πλαίσιο δραστηριότητας σε κλάδους ειδικής γεωργικής παραγωγής για την εκτροφή κοτόπουλων προς πάχυνση (σε 2 κτίσματα η δραστηριότητα αυτή ασκούνταν χωριστά από την αναιρεσείουσα ενώ στα υπόλοιπα 4 από τον σύζυγό της).
- 7 Η δευτεροβάθμια αρχή επισήμανε ότι η αναιρεσείουσα έχει υποβάλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο και ότι αποτελεί ενεργή υποκείμενη στον ΦΠΑ για γεωργικές δραστηριότητες, υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Επομένως, η ίδια έχει την ιδιότητα της υποκείμενης στον ΦΠΑ για την άσκηση γεωργικής δραστηριότητας σε γεωργική εκμετάλλευση ανήκουσα στη συγκυριότητα των συζύγων. Συνεπώς, η αρχή έκρινε ότι η κατά το άρθρο 96, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ υποβολή δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο εκ μέρους της αναιρεσείουσας παράγει αποτελέσματα και έναντι του συζύγου της, ο οποίος χάνει κατά τον τρόπο αυτόν την ιδιότητα του αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος.
- 8 Η προσφυγή που άσκησε η αναιρεσείουσα ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου απορρίφθηκε, καθώς το δικαστήριο έκρινε ότι, όταν μια γεωργική εκμετάλλευση ανήκει από κοινού σε περισσότερα πρόσωπα, ένα μόνον πρόσωπο μπορεί να αποτελεί ενεργό υποκείμενο στον ΦΠΑ. Το ίδιο ισχύει όταν οι σύζυγοι είναι εκ του νόμου συγκύριοι και ασκούν αποκλειστικά γεωργική δραστηριότητα της ίδιας φύσης στο πλαίσιο κοινής γεωργικής εκμετάλλευσης, όπως εν προκειμένω, δεδομένου ότι οι 6 ορνιθώνες αποτελούν κοινή συζυγική περιουσία. Το δικαστήριο επισήμανε ότι, στο μέτρο που η αναιρεσείουσα υπέβαλε δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο από την 1η Ιανουαρίου 2011, αποτελεί ενεργή υποκείμενη στον ΦΠΑ για γεωργικές δραστηριότητες και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.
- 9 Η αναιρεσείουσα δεν συμφώνησε με αυτή τη νομική κρίση του δικαστηρίου και άσκησε αναίρεση.

#### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής**

- 10 Κρίσιμη εν προκειμένω είναι η απάντηση στο ερώτημα αν, στο πλαίσιο του ΦΠΑ σε περίπτωση εκ του νόμου συγκυριότητας συζύγων επί γεωργικής εκμετάλλευσης κατά την οποία κάθε σύζυγος δηλώνει ότι ασκεί χωριστή δραστηριότητα σε κλάδους ειδικής γεωργικής παραγωγής (εκτροφή κοτόπουλων προς πάχυνση), η δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο ενός εκ των δύο συζύγων ως ενεργού υποκειμένου στον ΦΠΑ παράγει αποτελέσματα για τον έτερο σύζυγο, ο οποίος δηλώνει ότι είναι υποκείμενος στον φόρο του κατ' αποκοπήν καθεστώτος.
- 11 Η αναιρεσείουσα είναι της άποψης ότι η εγγραφή στο φορολογικό μητρώο αφορούσε αποκλειστικά την ίδια και ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εγγραφή του υποκειμένου στον φόρο κατά το άρθρο 15, παράγραφος 4, του νόμου περί ΦΠΑ.



Συνεπώς, ο σύζυγός της δεν μπορεί να απώλεσε το καθεστώς του αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος οπότε, δραστηριοποιούμενος ανεξάρτητα στην εμπορική του εκμετάλλευση, τυγχάνει της φορολογικής απαλλαγής του άρθρου 43, παράγραφος 1, σημείο 3, του νόμου περί ΦΠΑ.

- 12 Υπό το πρίσμα του άρθρου 15, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί ΦΠΑ καθώς και του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112, για να χαρακτηριστεί συγκεκριμένο πρόσωπο ως υποκείμενος στον ΦΠΑ είναι απαραίτητο να διαπιστωθεί ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο. Το γράμμα των εν λόγω διατάξεων, εξεταζόμενων κατά τρόπο εντελώς αποσυνδεδεμένο από το άρθρο 15, παράγραφοι 4 και 5, του νόμου περί ΦΠΑ, δεν αντιτίθεται στη δραστηριοποίηση δύο χωριστών υποκειμένων στον φόρο στο πλαίσιο μίας και μόνης γεωργικής εκμετάλλευσης, υπό τον όρο ότι, παρά τη δραστηριοποίησή τους στο πλαίσιο της εν λόγω εκμετάλλευσης, ασκούν δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο.
- 13 Στην εθνική νομοθεσία υποστηρίζεται η άποψη ότι, στην περίπτωση των φυσικών προσώπων του άρθρου 15, παράγραφοι 4 και 5, του νόμου περί ΦΠΑ, η δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο μπορεί να υποβάλλεται αποκλειστικά από ένα εκ των προσώπων, στο όνομα των οποίων θα εκδίδονται τιμολόγια για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών και τα οποία θα εκδίδουν τιμολόγια κατά την πώληση γεωργικών προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών. Δεν αμφισβητείται ότι η ρύθμιση αυτή θεσπίζει ειδικό κανόνα σχετικά με το τυπικό καθεστώς του υποκειμένου στον φόρο σε περιπτώσεις οικογενειακών και, ειδικότερα, πολυμελών γεωργικών εκμεταλλεύσεων. Για την απλούστευση των κανόνων εκκαθάρισης του φόρου που εφαρμόζει η εν λόγω ομάδα προσώπων, ο νομοθέτης εισήγαγε την αρχή κατά την οποία υποκείμενος στον φόρο είναι μόνον το φυσικό πρόσωπο που υπέβαλε την απαιτούμενη δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο.
- 14 Ως εκ τούτου, η ρύθμιση του άρθρου 15, παράγραφοι 4 και 5, του νόμου περί ΦΠΑ έχει στην πράξη ως αποτέλεσμα η γεωργική εκμετάλλευση να αντιμετωπίζεται με ειδικό τρόπο, ως σύνολο περιουσιακών στοιχείων δυνάμενων να καταλογιστούν σε έναν υποκείμενο στον φόρο.
- 15 Το δεύτερο ερώτημα συνδέεται με την εθνική πρακτική του αιτούντος δικαστηρίου κατά την οποία, στο πλαίσιο μίας και μόνης γεωργικής εκμετάλλευσης, δεν είναι δυνατός ο συνδυασμός δύο καθεστώτων, ήτοι του υποκειμένου στον ΦΠΑ ο οποίος απαλλάσσεται από τον φόρο ως αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος (και δεν υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση, να τηρεί λογιστικά βιβλία ΦΠΑ ή ακόμη να εκδίδει τιμολόγια) και ταυτοχρόνως του ενεργού υποκειμένου στον ΦΠΑ για τις λοιπές γεωργικές δραστηριότητες, δηλαδή την παροχή γεωργικών υπηρεσιών. Η παραίτηση από την απαλλαγή του φόρου δυνάμει του άρθρου 43, παράγραφος 1, σημείο 3, του νόμου περί ΦΠΑ δύναται να αφορά μόνον το σύνολο του φόρου αυτού, καθώς από τον φόρο απαλλάσσεται είτε το σύνολο της γεωργικής δραστηριότητας του αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος είτε κανένα μέρος αυτής. Ο αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος μπορεί να αποτελεί ενεργό υποκείμενο στον ΦΠΑ για τις λοιπές δραστηριότητές του, εφόσον αυτές δεν συνιστούν παράδοση γεωργικών

προϊόντων που προέρχονται από τη δική του γεωργική δραστηριότητα και από την παροχή γεωργικών υπηρεσιών.

- 16 Το τρίτο ερώτημα συναρτάται, αντιθέτως, με το γεγονός ότι, κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, η αναιρεσείουσα αναφέρθηκε στα κριτήρια της αυτονομίας και της ανεξαρτησίας. Ισχυρίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι η ίδια και ο σύζυγός της διαθέτουν χωριστούς τραπεζικούς λογαριασμούς για τις ανάγκες της επιχείρησης εκτροφής ζώων. Τα μέσα που προορίζονται για την επιχείρηση εκτροφής ζώων τυγχάνουν χωριστής διαχείρισης. Οι σύζυγοι υπόκεινται χωριστά σε φόρο εισοδήματος, επί τη βάσει ειδικών τμημάτων γεωργικής παραγωγής. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν αμφισβητείται ότι κάθε επιχείρηση εκτροφής ζώων είναι ανεξάρτητη από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης.
- 17 Κατά το αιτούν δικαστήριο, ανακύπτει το ερώτημα αν, στην περίπτωση συζύγων που ασκούν χωριστές γεωργικές δραστηριότητες στο πλαίσιο κοινής γεωργικής εκμετάλλευσης, η παραίτηση από το κατ' αποκοπήν καθεστώς παράγει αποτελέσματα έναντι του έτερου συζύγου.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο είναι της άποψης ότι δεν υπάρχει διάταξη στην οδηγία 2006/112 η οποία να επιτρέπει τη ρητή πρόβλεψη ρύθμισης όπως αυτή του άρθρου 15, παράγραφοι 4 και 5, του εθνικού νόμου περί ΦΠΑ, η οποία συνεπάγεται ειδική μεταχείριση της γεωργικής εκμετάλλευσης.
- 19 Το άρθρο 9 της οδηγίας 2006/112 δεν συνιστά αυτοτελή βάση για τη θέσπιση εθνικών διατάξεων που αποκλείουν την υπαγωγή συγκεκριμένων μελών γεωργικής εκμετάλλευσης στο καθεστώς του υποκειμένου στον ΦΠΑ για την ασκούμενη γεωργική δραστηριότητα.
- 20 Κατά το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 15, παράγραφοι 4 και 5, του νόμου περί ΦΠΑ δεν μπορεί να θεωρηθεί ως διάταξη μεταφοράς του άρθρου 11 της οδηγίας 2006/112. Η διάταξη αυτή προβλέπει τη δυνατότητα ενός κράτους μέλους να εκλαμβάνει ως ενιαίο υποκείμενο στον φόρο τα πρόσωπα που είναι τυπικώς ανεξάρτητα αλλά συνδέονται στενά από χρηματοδοτικής, οικονομικής και οργανωτικής άποψης. Ωστόσο, προϋπόθεση για τη θέσπιση τέτοιας ρύθμισης αποτελεί η προηγούμενη διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ. Η Πολωνία όμως ουδέποτε προέβη σε τέτοια διαβούλευση.
- 21 Όπως φαίνεται, οι κανόνες της οδηγίας 2006/112 δεν επιτρέπουν να αποκλειστεί εκ των προτέρων ο ανεξάρτητος χαρακτήρας της οικονομικής δραστηριότητας ενός προσώπου για τον λόγο και μόνον ότι αποτελεί γεωργική δραστηριότητα. Βεβαίως, όταν διαπιστώνεται ότι ένα μέλος γεωργικής εκμετάλλευσης δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο αυτόνομο, αλλά αποτελεί απλώς «συνεργάτη» του ασκούντος τη δραστηριότητα αυτή, τότε η ψευδώς δηλούμενη πώληση από τον ίδιο θα πρέπει να καταλογίζεται στον «πραγματικό» υποκείμενο στον φόρο. Ωστόσο, τούτο αποτελεί ζήτημα απόδειξης και δεν πρέπει να αποτελεί αντικείμενο ρύθμισης ουσιαστικού δικαίου, ενώ, επιπλέον, εκτιμάται υπό το πρίσμα των πραγματικών περιστατικών της εξεταζόμενης υπόθεσης.

- 22 Από την άλλη όμως πλευρά, το να θεωρηθεί ότι, στην περίπτωση των οικογενειακών ή και, ειδικότερα, των πολυμελών γεωργικών εκμεταλλεύσεων, υποκείμενος στον φόρο είναι αποκλειστικά το φυσικό πρόσωπο που υπέβαλε την απαιτούμενη δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο μπορεί να δικαιολογηθεί στην πράξη. Οι συνακόλουθες συνέπειες ως προς τη φορολόγησή τους αποσκοπούν στη διόρθωση προϋφιστάμενης παρατυπίας και στην επαναφορά της κατάστασης που θα επικρατούσε αν δεν υπήρχε η κατάχρηση.
- 23 Οι καταχρήσεις μπορούν να συνδέονται, μεταξύ άλλων, με την κατανομή της γεωργικής εκμετάλλευσης σε περισσότερα πρόσωπα, με σκοπό την υπαγωγή ενός εκ των συζύγων σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης, όπως το κατ' αποκοπήν καθεστώς φορολόγησης των αγροτών, καθιστάμενης συγχρόνως δυνατής της έκπτωσης του φόρου επί των εισροών από τον έτερο σύζυγο.
- 24 Η ρύθμιση του νόμου περί ΦΠΑ φαίνεται ότι αντιμετωπίζει αυτές ακριβώς τις καταχρήσεις. Δυνάμει του νόμου αυτού, υποκείμενος στον ΦΠΑ είναι εκείνος που ασκεί οικονομική δραστηριότητα ορισμένου είδους, δηλαδή γεωργική δραστηριότητα στο πλαίσιο γεωργικής εκμετάλλευσης, και δυνάμει αυτής αποτελεί παραγωγό, ενώ παρέχει και υπηρεσίες για λογαριασμό τρίτων. Επομένως, έχει την πρόθεση άσκησης τέτοιας οικονομικής δραστηριότητας επιδιώκοντας την παραγωγή, την πώληση γεωργικών προϊόντων ή την παροχή γεωργικών υπηρεσιών σε άλλους. Η δραστηριότητα του γεωργού αποτελεί επομένως διαφορετική δραστηριότητα σε σχέση με αυτή του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες του άρθρου 15, παράγραφος 2, του νόμου περί ΦΠΑ, όπως και με την εκμετάλλευση αγαθών ή και υλικών και άυλων περιουσιακών στοιχείων σε συνεχή βάση για κερδοσκοπικούς σκοπούς.
- 25 Ο υποκείμενος στον φόρο που ασκεί γεωργική δραστηριότητα (άρθρο 2, σημείο 15, του νόμου περί ΦΠΑ) ή παρέχει γεωργικές υπηρεσίες (άρθρο 2, σημείο 21, του νόμου περί ΦΠΑ) δεν έχει δυνατότητα συνδυασμού των δύο καθεστώτων – του υποκειμένου στον ΦΠΑ που απαλλάσσεται ως αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος για την πώληση γεωργικών προϊόντων της δραστηριότητάς του και ταυτόχρονα του ενεργού υποκειμένου στον ΦΠΑ. Ο αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος δικαιούται να λάβει καταβολή κατ' αποκοπήν συμψηφισμού για την απόκτηση ορισμένων μέσων της γεωργικής παραγωγής που υπόκεινται στον φόρο αυτόν, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 115 επ. του νόμου περί ΦΠΑ. Η ρύθμιση αυτή ορίζει ότι η απαλλαγή του αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος δυνάμει του άρθρου 43, παράγραφος 1, σημείο 3, του νόμου περί ΦΠΑ δεν του παρέχει δικαίωμα μείωσης του ποσού του οφειλόμενου φόρου κατά το ποσό του φόρου επί των εισροών, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Ο ανωτέρω κανόνας αντανakλάται στο άρθρο 302 της οδηγίας 2006/112. Επιπροσθέτως, στην περίπτωση παραίτησης από την απαλλαγή από τον φόρο και μετάβασης στο γενικό καθεστώς, ο αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος δύναται να «ανακτήσει» τον καταβληθέντα φόρο επί των εισροών κατά την απόκτηση μέσων γεωργικής παραγωγής με την υποβολή διορθωτικής δήλωσης κατά το άρθρο 91, παράγραφοι 7 και 7a, σε συνδυασμό με την παράγραφο 2, του νόμου περί ΦΠΑ.



- 26 Αυτή η απαγόρευση συνδυασμού, στο πλαίσιο γεωργικής εκμετάλλευσης, του καθεστώτος του αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος και του υποκειμένου στον φόρο κατά το κανονικό καθεστώς έχει περιορισμένο πεδίο εφαρμογής. Απαλλάσσονται από τον φόρο και υπόκεινται στο κατ' αποκοπήν καθεστώς φορολόγησης η παράδοση γεωργικών προϊόντων που προέρχονται από ίδια γεωργική δραστηριότητα πραγματοποιούμενη από τον αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος όσο και οι γεωργικές υπηρεσίες που αυτός παρέχει, ενώ η παροχή λοιπών υπηρεσιών υπόκειται στο γενικό καθεστώς ΦΠΑ. Το γεγονός ότι ένα πρόσωπο αποτελεί αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος δεν αρκεί για να εφαρμοστεί επ' αυτού αποκλειστικά το καθεστώς της κατ' αποκοπήν φορολόγησης της γεωργίας, ανεξαρτήτως του κλάδου δραστηριότητας που ασκεί. Συγκεκριμένα, το καθεστώς αυτό αφορά μόνον τις πράξεις που συνίστανται στην «πραγματοποίηση παραδόσεων γεωργικών προϊόντων προερχομένων από τη γεωργική δραστηριότητα του ιδίου ή την παροχή γεωργικών υπηρεσιών». Πρόκειται, συναφώς, για υπηρεσίες που είναι σε θέση να παράσχει ο αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος μέσω του εργατικού δυναμικού και του εξοπλισμού που χρησιμοποιεί κατά κανόνα για την εκμετάλλευση της δικής του γεωργικής εκμετάλλευσης.
- 27 Φαίνεται ότι το προπαρατεθέν καθεστώς φορολόγησης είναι ορθολογικό και δεν προλαμβάνει μόνον τις περιπτώσεις καταστρατήγησης του φορολογικού δικαίου, αλλά επιτυγχάνει και τους σκοπούς του κατ' αποκοπήν καθεστώτος αγροτών που θέσπισε η οδηγία 2006/112, δηλαδή τον σκοπό απλούστευσης των διοικητικών διαδικασιών για συγκεκριμένους γεωργούς, ο οποίος πρέπει να συμβιβάζεται με τον σκοπό της αντιστάθμισης της επιβάρυνσης του ΦΠΑ εισροών που καταβάλλουν οι συγκεκριμένοι γεωργοί κατά την απόκτηση αγαθών χρησιμοποιούμενων για τη δραστηριότητά τους (πρβλ. αποφάσεις του Δικαστηρίου της 8ης Μαρτίου 2012, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-524/10, EU:C:2012:129, σκέψη 50, και της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ., C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 38).
- 28 Στη νομολογία του Δικαστηρίου έχει τονιστεί επανειλημμένα ότι το κατ' αποκοπήν καθεστώς αποτελεί παρέκκλιση από το γενικό καθεστώς της οδηγίας 2006/112 και, για τον λόγο αυτό, πρέπει να εφαρμόζεται μόνον εφόσον τούτο είναι αναγκαίο για να επιτευχθεί ο σκοπός της (αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 2004, Finanzamt Rendsburg, C-321/02, EU:C:2004:447, σκέψη 27, της 8ης Μαρτίου 2012, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-524/10, EU:C:2012:129, σκέψη 49, και της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ., C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 37).
- 29 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η υιοθέτηση εθνικής πρακτικής η οποία δεν επιτρέπει να θεωρείται ως χωριστός υποκείμενος στον ΦΠΑ καθένας εκ των συζύγων που ασκούν γεωργική δραστηριότητα στο πλαίσιο γεωργικής εκμετάλλευσης κατά την εκμετάλλευση περιουσίας αποτελούσας κοινής συζυγικής περιουσίας μπορεί να θεωρηθεί ότι αποσκοπεί στην αποτροπή των καταχρήσεων στον τομέα του ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, η επίμαχη εθνική ρύθμιση συνιστά μέσο καταπολέμησης ενδεχόμενων καταχρήσεων στον τομέα του ΦΠΑ, καθιερώνοντας ενιαίο φορολογικό καθεστώς σε συγκεκριμένη γεωργική εκμετάλλευση, ανεξαρτήτως

του αριθμού των οντοτήτων –υποκειμένων στον ΦΠΑ– που ασκούν γεωργική δραστηριότητα εντός της εν λόγω επιχείρησης.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ