



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJ SZPUNAR
της 28ης Ιουνίου 2017¹

Υπόθεση C-262/16

Shields & Sons Partnership

κατά

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

{αίτηση του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)
[εφετείο διοικητικών διαφορών
(τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου), Ηνωμένο Βασίλειο]
για την έκδοση προδικαστικής απόφασης}

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 296, παράγραφος 2, και άρθρο 299 – Κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών – Εξαίρεση αγροτών από το καθεστώς – Προϋποθέσεις»

Εισαγωγή

1. Η εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) συνοδεύεται από σημαντικές υποχρεώσεις διοικητικής φύσεως για τους υποκειμένους στον φόρο. Η εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών μπορεί να είναι εξαιρετικά επαχθής για ορισμένους εξ αυτών, ιδίως αν ασκούν σχετικά περιορισμένη οικονομική δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, στη νομοθεσία περί ΦΠΑ έχουν θεσπιστεί απλοποιημένοι κανόνες για ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο. Τούτο αφορά ιδίως τους αγρότες, για τους οποίους θεσπίστηκε κατ' αποκοπήν καθεστώς. Η εφαρμογή του καθεστώτος αυτού είναι προαιρετική για τα κράτη μέλη. Εντούτοις, εάν αποφασίσουν να το εφαρμόσουν, δεν διαθέτουν πλήρη ελευθερία ως προς τη διαμόρφωσή του. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο θα έχει την ευκαιρία να αποσαφηνίσει τις θεμελιώδεις αρχές στον τομέα αυτόν.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

2. Το άρθρο 296, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας², ορίζει τα εξής:

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

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

[...]»

3. Το άρθρο 297, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν, εφόσον παρίσταται ανάγκη, κατ' αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού. Μπορούν να καθορίζουν διαφορετικά κατ' αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού για τη δασοκομία, τους διάφορους αγροτικούς κλάδους και την αλιεία.»

4. Το άρθρο 298, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής προβλέπει:

«Τα κατ' αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού καθορίζονται με βάση τα μακροοικονομικά δεδομένα των τριών τελευταίων ετών, που αναφέρονται μόνο στους αγρότες του κατ' αποκοπήν καθεστώτος.»

5. Τέλος, το άρθρο 299 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Τα κατ' αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού δεν επιτρέπεται να έχουν ως αποτέλεσμα την επιστροφή στο σύνολο των αγροτών του κατ' αποκοπήν καθεστώτος ποσών που υπερβαίνουν τις επιβαρύνσεις με τον ΦΠΑ εισροών.»

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

6. Στο δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου, το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών εισήχθη με το άρθρο 54 του Value Added Tax Act 1994 (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας του 1994, στο εξής: νόμος του 1994). Το Value Added Tax (Flat-rate Scheme for Farmers) (Percentage Addition) Order 1992 (διάταγμα του 1992 περί φόρου προστιθέμενης αξίας [κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς για αγρότες] [πρόσθετο ποσοστό], διάταγμα 1992/3221), καθορίζει το κατ' αποκοπήν ποσοστό συμψηφισμού σε 4%. Το ποσοστό αυτό ισχύει για όλους τους αγρότες που υπάγονται στο κατ' αποκοπήν καθεστώς. Το άρθρο 206 της Value Added Tax Regulations 1995 (κανονιστική απόφαση του 1995 περί ΦΠΑ), που περιλαμβάνεται στο τμήμα XXIV της κανονιστικής αυτής αποφάσεως, η οποία εκδόθηκε βάσει του άρθρου 54 του νόμου του 1994, καθορίζει τις περιστάσεις υπό τις οποίες οι Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογική και τελωνειακή αρχή, στο εξής:

² ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

φορολογική αρχή) μπορούν να ακυρώσουν το πιστοποιητικό περί υπαγωγής γεωργικής εκμεταλλεύσεως στο κατ' αποκοπήν καθεστώς. Στις περιπτώσεις αυτές περιλαμβάνεται και η περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή εκτιμά ότι η ακύρωση του πιστοποιητικού είναι αναγκαία για λόγους προστασίας των δημοσίων εσόδων.

7. Η φορολογική αρχή δημοσιεύει ανακοινώσεις που απευθύνονται στους υποκειμένους στον φόρο σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων περί ΦΠΑ («VAT Notices», στο εξής: εγκύκλιοι περί ΦΠΑ). Σύμφωνα με τις πληροφορίες που περιέχει η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, οι εγκύκλιοι αυτές δεν έχουν δεσμευτική ισχύ, αλλά η φορολογική αρχή τις επικαλείται στην πράξη στις σχέσεις της με τους υποκειμένους στον φόρο. Στην απόφαση που αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή επικαλείται την εγκύκλιο ΦΠΑ 700/46, η οποία αφορά το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών. Κατά το σημείο 7.2 της εγκυκλίου αυτής, ένας αγρότης υποχρεούται να αποχωρήσει από το καθεστώς αν «ως αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος, εισπράττει σημαντικά υψηλότερο ποσό επιστροφής ΦΠΑ σε σχέση με το ποσό το οποίο θα εισέπραττε εάν είχε υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ».

Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

8. Η επιχείρηση Shields & Sons Partnership (στο εξής: Shields & Sons) διαχειρίζεται γεωργική εκμετάλλευση στο Castlewellan (Ηνωμένο Βασίλειο). Η γεωργική εκμετάλλευση συνίσταται στην εκτροφή βοοειδών και, συνεπώς, πρόκειται για δραστηριότητα η οποία δύναται να υπαχθεί, στο Ηνωμένο Βασίλειο, στο κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών.

9. Η Shields & Sons υπήχθη στο κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών από το οικονομικό έτος 2004/2005. Κατά τη διάρκεια του οικονομικού αυτού έτους, το ποσό που εισέπραξε η Shields & Sons βάσει του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού αντιστοιχούσε κατ' ουσίαν στο ποσό που θα δικαιούτο να εισπράξει εάν υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Κατά τη διάρκεια των επόμενων οικονομικών ετών ωστόσο, το ποσό αυτό αυξήθηκε σταδιακά κατά πολύ, οπότε το σωρευτικό πλεόνασμα βάσει του συμψηφισμού για τα οικονομικά έτη 2004-2005 έως 2011-2012 ανήλθε σε 374 884,23 λίρες στερλίνες (GBP)³.

10. Υπό τις συνθήκες αυτές, η φορολογική αρχή ανακάλεσε, με απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2012 το πιστοποιητικό υπαγωγής της Shields & Sons στο κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών, με την αιτιολογία ότι η επιχείρηση αυτή εισέπραττε ως αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος ποσό σημαντικά υψηλότερο σε σχέση με το ποσό το οποίο θα εισέπραττε αν είχε υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Η απόφαση αυτή επιβεβαιώθηκε με απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2012.

11. Με απόφαση της 8ης Οκτωβρίου 2014, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] απέρριψε την προσφυγή της Shields & Sons κατά της εν λόγω αποφάσεως. Η Shields & Sons άσκησε έφεση κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως ενώπιον του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου), Ηνωμένο Βασίλειο], αιτούντος δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση.

³ Τα στοιχεία αυτά δεν αμφισβητούνται. Κατά τους υπολογισμούς του λογιστή της Shields & Sons, το εισπραχθέν βάσει του συμψηφισμού ποσό υπερέβαινε στην πράξη, ιδιαιτέρως κατά τα οικονομικά έτη 2008/2009 έως 2011/2012, το τριπλάσιο του ποσού του ΦΠΑ που η επιχείρηση αυτή θα δικαιούτο να εισπράξει στο πλαίσιο του κανονικού καθεστώτος.

12. Κατά το αιτούν δικαστήριο, οι διάδικοι της κύριας δίκης διαφωνούν ως προς την ορθή ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 που αφορούν το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείο διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1 Όσον αφορά το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς για τους αγρότες το οποίο προβλέπεται στο κεφάλαιο 2 του τίτλου XII της οδηγίας [2006/112], έχει το άρθρο 296, παράγραφος 2, [της οδηγίας αυτής] την έννοια ότι το θεσπιζόμενο με αυτό καθεστώς προβλέπει εξαντλητικά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν έναν αγρότη από το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς; Ειδικότερα:

1.1 Μπορούν τα κράτη μέλη να εξαιρούν αγρότες από το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς για τους αγρότες αποκλειστικά και μόνο βάσει του άρθρου 296, παράγραφος 2, [της οδηγίας 2006/112];

1.2 Μπορούν τα κράτη μέλη να εξαιρούν αγρότες από το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς για τους αγρότες και βάσει του άρθρου 299 [της προαναφερθείσας οδηγίας];

1.3 Παρέχει η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στα κράτη μέλη το δικαίωμα να εξαιρούν έναν αγρότη από το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς για τους αγρότες;

1.4 Έχουν τα κράτη μέλη το δικαίωμα να εξαιρούν αγρότες από το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς για τους αγρότες για άλλους λόγους;

2 Πώς πρέπει να ερμηνεύεται η φράση «κατηγορίες αγροτών» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 296, παράγραφος 2, της οδηγίας [2006/112] του Συμβουλίου; Ειδικότερα:

2.1 Πρέπει η σχετική κατηγορία αγροτών να μπορεί να προσδιορισθεί βάσει αντικειμενικών χαρακτηριστικών;

2.2 Μπορεί η σχετική κατηγορία αγροτών να προσδιορίζεται βάσει εκτιμήσεων οικονομικού χαρακτήρα;

2.3 Πόσο ακριβής απαιτείται να είναι ο προσδιορισμός της κατηγορίας αγροτών την οποία το κράτος μέλος προτίθεται να εξαιρέσει;

2.4 Παρέχει η έννοια αυτή σε κράτος μέλος το δικαίωμα να θεωρεί ως κατηγορία υπό την έννοια της ανωτέρω διατάξεως τους “αγρότες ως προς τους οποίους διαπιστώθηκε ότι το ποσό το οποίο τους επιστρέφεται λόγω της υπαγωγής τους στο κατ' αποκοπήν καθεστώς είναι σημαντικά υψηλότερο σε σχέση με το ποσό το οποίο θα τους επιστρεφόταν αν είχαν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ”»;

13. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Μαΐου 2016. Γραπτές παρατηρήσεις υποβλήθηκαν από την Shields & Sons, την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, τη Γαλλική Κυβέρνηση και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η Shields & Sons, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση η οποία διεξήχθη στις 15 Μαρτίου 2017.

Ανάλυση

14. Με τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί, αν και επί ποιας βάσεως μπορεί κράτος μέλος να εξαιρεί από το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών αγρότη ο οποίος, λόγω της υπαγωγής του στο καθεστώς αυτό, εισπράττει βάσει του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού σημαντικά υψηλότερο ποσό ΦΠΑ από το ποσό που θα του επιστρεφόταν αν είχε υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς. Θα αρχίσω την ανάλυση των προδικαστικών ερωτημάτων με μια σύντομη υπενθύμιση των χαρακτηριστικών του κοινού κατ' αποκοπήν καθεστώτος των αγροτών.

Το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών

15. Καταρχήν, υπόκεινται στον ΦΠΑ, με την επιφύλαξη ορισμένων δραστηριοτήτων που απαλλάσσονται, όλες οι συναλλαγές που διενεργούν οι υποκείμενοι στον φόρο στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας. Η υπαγωγή στον φόρο αυτό επιβάλλει ωστόσο στους υποκείμενους στον φόρο σημαντικές διοικητικές υποχρεώσεις, ιδίως σε θέματα λογιστικής. Τούτο είναι αναγκαίο προκειμένου να διασφαλίζεται η ορθή λειτουργία του ΦΠΑ: συγκεκριμένα, ο ΦΠΑ βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στη λογιστική καταγραφή και στον έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων που διενεργούν οι ίδιοι οι υποκείμενοι στον φόρο. Για τον λόγο αυτό, εντούτοις, ορισμένες κατηγορίες οικονομικών φορέων, ιδίως εκείνων των οποίων το εύρος των δραστηριοτήτων είναι περιορισμένο, δεν είναι σε θέση να εκπληρώσουν όλες τις υποχρεώσεις διοικητικής φύσεως ή η εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών παρουσιάζει γι' αυτούς σημαντικές δυσκολίες. Ως εκ τούτου, η οδηγία 2006/112 προβλέπει ένα απλοποιημένο λογιστικό σύστημα για τον ΦΠΑ.

16. Οι αγρότες αποτελούν μία εκ των υπαγόμενων στον φόρο κατηγοριών για τις οποίες έχει προβλεφθεί τέτοιο απλοποιημένο σύστημα. Τα άρθρα 295 έως 305 της οδηγίας 2006/112 θεσπίζουν κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς για τους αγρότες. Εν συντομία, στο πλαίσιο του καθεστώτος αυτού, ο αγρότης (καλούμενος «αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος» κατά το άρθρο 295, παράγραφος 1, σημείο 3, της οδηγίας 2006/112) δεν υποχρεούται να καταβάλλει τον ΦΠΑ επί των εκροών στο Δημόσιο Ταμείο, αλλά δεν έχει επίσης δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου που καταβάλλεται κατά την αγορά αγαθών και υπηρεσιών για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του. Εντούτοις, ανάλογα με τις λύσεις που επιλέγουν τα κράτη μέλη, μπορεί να συμπεριλάβει στην τιμή των αγαθών και υπηρεσιών που παρέχει σε άλλους υποκείμενους στον φόρο ποσό βάσει κατ' αποκοπήν συμψηφισμού, το ποσοστό του οποίου καθορίζεται από τα κράτη μέλη σύμφωνα με το άρθρο 297 της οδηγίας 2006/112. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, το ποσοστό αυτό ανέρχεται σε 4 %. Το κατ' αποκοπήν ποσό αυτό αντιμετωπίζεται από τους αγοραστές των εν λόγω αγαθών και των υπηρεσιών ως ΦΠΑ επί των εισροών και έχουν δικαίωμα εκπτώσεώς του από τον φόρο που οφείλουν. Το ποσό βάσει του συμψηφισμού μπορεί επίσης να καταβάλλεται απευθείας στους αγρότες του κατ' αποκοπήν καθεστώτος από το Δημόσιο Ταμείο.

17. Το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών επιδιώκει δύο σκοπούς⁴. Πρώτον, πρέπει να συνιστά απλούστευση των διοικητικών διατυπώσεων για τους αγρότες του κατ' αποκοπήν καθεστώτος. Η μη ύπαρξη υποχρεώσεως πληρωμής του ΦΠΑ επί των εκροών στο Δημόσιο Ταμείο συνοδευόμενη από τη μη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών καθιστά δυνατή την απαλλαγή των αγροτών του κατ' αποκοπήν καθεστώτος από σημαντικές διοικητικές φύσεως υποχρεώσεις, όπως η τήρηση μητρώου αποκτώμενων αγαθών και υπηρεσιών, η τήρηση λογιστικών βιβλίων, η έκδοση τιμολογίων, κ.λπ.

⁴ Βλ. απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ. (C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18. Δεύτερον, το καθεστώς αυτό πρέπει να καθιστά δυνατό τον συμψηφισμό υπέρ των αγροτών του κατ' αποκοπήν καθεστώτος του κόστους του ΦΠΑ που καταβάλλεται για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των δραστηριοτήτων τους. Ελλείψει του συμψηφισμού αυτού, θα επιβαρύνονταν με τον φόρο αυτόν, κατά παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ για τους υποκειμένους στον φόρο, σύμφωνα με την οποία το σχετικό οικονομικό βάρος φέρουν οι καταναλωτές. Εντούτοις, επειδή το ποσοστό συμψηφισμού υπολογίζεται συνολικά, για το σύνολο των αγροτών του κατ' αποκοπήν καθεστώτος, η ουδετερότητα του φόρου ισχύει επίσης μόνον συνολικά. Τούτο σημαίνει ότι, στην περίπτωση ενός συγκεκριμένου αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος, το ποσό βάσει του συμψηφισμού μπορεί, στην πράξη, να υπερβαίνει ή να υπολείπεται του ποσού του ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους.

19. Το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών συνιστά καθεστώς που εισάγει εξαίρεση από τις γενικές αρχές της οδηγίας 2006/112 και πρέπει, ως εκ τούτου, να εφαρμόζεται μόνον κατά το μέτρο που είναι αναγκαίο προς επίτευξη των προμνησθέντων σκοπών⁵. Συνεπώς, δεν θα πρέπει να εφαρμόζεται σε αγρότες για τους οποίους η εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος ή ενδεχομένως ενός ειδικού καθεστώτος μικρών επιχειρήσεων⁶ δεν παρουσιάζει δυσχέρειες διοικητικής φύσεως. Δεύτερον, η εφαρμογή του κατ' αποκοπήν καθεστώτος δεν πρέπει να συνεπάγεται, για το σύνολο των αγροτών του κατ' αποκοπήν καθεστώτος κράτους μέλους, την είσπραξη βάσει του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού ποσού σημαντικά υψηλότερου από το ποσό του ΦΠΑ την επιστροφή του οποίου θα δικαιούνταν οι αγρότες αυτοί αν είχαν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς.

20. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, τα προδικαστικά ερωτήματα της υπό εξέταση υποθέσεως πρέπει να αναλυθούν ως ακολούθως.

Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα

21. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά τη δυνατότητα εξαιρέσεως αγρότη από το κατ' αποκοπήν καθεστώς. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η εξαίρεση αυτή χωρεί μόνον βάσει των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο άρθρο 296, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, ή αν μπορεί να βασιστεί σε άλλους λόγους, ιδίως στο άρθρο 299 της ίδιας οδηγίας ή στην παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

22. Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 296, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει δύο περιπτώσεις εξαιρέσεως των αγροτών από το κατ' αποκοπήν καθεστώς. Στην πρώτη περίπτωση, πρόκειται για γενική εξαίρεση, από ένα κράτος μέλος, ορισμένων κατηγοριών αγροτών. Δεδομένου ότι ο τρόπος καθορισμού των κατηγοριών αυτών από τα κράτη μέλη αποτελεί αντικείμενο του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος, θα τον εξετάσω στη συνέχεια των παρουσών προτάσεών μου.

23. Η δεύτερη περίπτωση εξαιρέσεως αφορά τους αγρότες για τους οποίους η εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος του ΦΠΑ ή των απλοποιημένων μεθόδων παρουσιάζει δυσκολίες. Η εξαίρεση αυτή συνδέεται γενικά με το μέγεθος της γεωργικής εκμεταλλεύσεως ή το ύψος του κύκλου εργασιών της⁷ και στηρίζεται στο τεκμήριο κατά το οποίο γεωργική εκμετάλλευση ορισμένου μεγέθους είναι σε θέση να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις διοικητικής φύσεως που υπέχει ως υποκείμενη στον ΦΠΑ.

24. Προφανώς, τα κριτήρια αυτά αφορούν καταρχήν μια *ex ante* εξαίρεση, υπό την έννοια ότι αγρότης ο οποίος ανήκει στις κατηγορίες που εξαιρούνται από την εφαρμογή του κατ' αποκοπήν καθεστώτος δεν μπορεί να υπαχθεί στο καθεστώς αυτό. Οι περιπτώσεις *ex post* εξαιρέσεως, δηλαδή εξαιρέσεις αγροτών οι οποίοι έχουν ήδη υπαχθεί στο κατ' αποκοπήν καθεστώς, μπορούν να προκύψουν από τη

5 Βλ. απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2016, Nigl κ.λπ. (C-340/15, EU:C:2016:764, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

6 Το οποίο διέπεται από τα άρθρα 281 έως 292 της οδηγίας 2006/112.

7 Όπως συμβαίνει στο γαλλικό δίκαιο, και εμμέσως (μέσω της υποχρεώσεως τηρήσεως λογιστικών βιβλίων, που απορρέει από άλλες διατάξεις) επίσης στο πολωνικό και το αυστριακό δίκαιο.

μετάβαση του αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος από την κατηγορία η οποία ενέπιπτε στο καθεστώς αυτό σε κατηγορία μη εμπίπτουσα σε αυτό, για παράδειγμα λόγω της επεκτάσεως των δραστηριοτήτων του ή αλλαγής της φύσεως της παραγωγής. Στην περίπτωση αυτή, ο αγρότης δεν πληροί πλέον τα κριτήρια υπαγωγής στο κατ' αποκοπήν καθεστώς, πράγμα το οποίο δικαιολογεί την εξαίρεσή του από αυτό.

25. Αντιθέτως, φρονώ ότι αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος δεν μπορεί να εξαιρεθεί από το καθεστώς αυτό για άλλον λόγο, ιδίως για τους λόγους που αναφέρει το αιτούν δικαστήριο στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Συμμερίζομαι συναφώς την άποψη που διατύπωσαν η επιχείρηση Shields & Sons, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις τους στην υπό κρίση υπόθεση.

26. Όσον αφορά την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, όπως ήδη υπομνήσθηκε, το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών έχει σκοπίμως θεσπιστεί από τον νομοθέτη της Ένωσης με γενικούς όρους. Προκειμένου να απλοποιήσει τις υποχρεώσεις διοικητικής φύσεως, ο νομοθέτης προέκρινε τη γενική ουδετερότητα του κατ' αποκοπήν καθεστώτος για το σύνολο των αγροτών που υπάγονται σε αυτό έναντι της απόλυτης ουδετερότητας του φόρου για κάθε αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος χωριστά. Επομένως, στο πλαίσιο του κατ' αποκοπήν καθεστώτος, κάθε αγρότης ατομικά μπορεί να λαμβάνει υψηλότερα ή χαμηλότερα ποσά βάσει του συμψηφισμού σε σχέση με το ποσό του ΦΠΑ επί των εισροών, πράγμα που δεν αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ ή, όπως δηλώνει η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της, συνιστά ηθελημένη από τον νομοθέτη παρέκκλιση από την αρχή αυτή⁸.

27. Όσον αφορά το άρθρο 299 της οδηγίας 2006/112, η διάταξη αυτή αποτελεί κατευθυντήρια αρχή για τα κράτη μέλη κατά τον καθορισμό του κατ' αποκοπήν ποσοστού συμψηφισμού. Τα κράτη μέλη πρέπει να καθορίζουν το ποσοστό αυτό κατά τρόπον ώστε το ποσό που προκύπτει από τον συμψηφισμό να μην υπερβαίνει το συνολικό ποσό επιβαρύνσεων με τον ΦΠΑ εισροών. Το ποσοστό του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού καθορίζεται, κατά το άρθρο 298, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής με βάση τα μακροοικονομικά δεδομένα που αφορούν το σύνολο των αγροτών του κατ' αποκοπήν καθεστώτος. Το άρθρο 299 της οδηγίας αυτής δεν μπορεί συνεπώς να συνιστά τη βάση για την έκδοση ατομικών αποφάσεων για κάθε αγρότη του κατ' αποκοπήν καθεστώτος χωριστά. Συγκεκριμένα, οι ρυθμίσεις σχετικά με τον τρόπο καθορισμού του κατ' αποκοπήν ποσοστού συμψηφισμού αφορά το σύνολο των αγροτών του κατ' αποκοπήν καθεστώτος και όχι έκαστον εξ αυτών ατομικά. Εξάλλου, όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, το άρθρο 295, παράγραφος 1, σημείο 6, της οδηγίας 2006/112 ορίζει, για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων των σχετικών με το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών, την επιβάρυνση με τον ΦΠΑ εισροών ως τη συνολική επιβάρυνση ΦΠΑ των αγαθών και των υπηρεσιών που αγοράζονται από το σύνολο των υπαγόμενων στο κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων τους. Το άρθρο αυτό συνεπώς δεν σημαίνει ότι απαγορεύεται στους αγρότες του κατ' αποκοπήν καθεστώτος ατομικά να λαμβάνουν ποσό υψηλότερο από τον ΦΠΑ που έχουν όντως καταβάλει.

28. Όπως ορθώς αναφέρει η επιχείρηση Shields & Sons στις παρατηρήσεις της στην υπό κρίση υπόθεση, τα κράτη μέλη διαθέτουν ορισμένους μηχανισμούς που καθιστούν δυνατή τη διασφάλιση ότι οι αγρότες του κατ' αποκοπήν καθεστώτος δεν εισπράττουν λόγω της υπαγωγής στο καθεστώς ποσό υψηλότερο από το ποσό του ΦΠΑ που θα τους επιστρεφόταν αν είχαν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Προσθέτω ότι, κατά τη γνώμη μου, τα κράτη μέλη όχι μόνον μπορούν, αλλά οφείλουν να χρησιμοποιούν τους μηχανισμούς αυτούς. Συγκεκριμένα, τέτοια υπερβολικά ποσά εκ του

⁸ Τέτοια παρέκκλιση είναι προφανώς δυνατή, στο μέτρο που η αρχή της ουδετερότητας, εν αντιθέσει με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως, της οποίας αποτελεί εξειδίκευση σε θέματα ΦΠΑ, δεν έχει συνταγματική ισχύ (βλ. απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, σκέψεις 42 και 43).

συμψηφισμού είναι αντίθετα προς τη φύση του κατ' αποκοπήν καθεστώτος ως κατά παρέκκλιση καθεστώτος που εισάγει εξαίρεση από τις γενικές αρχές και τη σαφή ρύθμιση του άρθρου 299 της οδηγίας 2006/112. Επιπλέον, μπορεί να ισοδυναμούν με ενίσχυση στους αγρότες του κατ' αποκοπήν καθεστώτος (ή σε ορισμένους εξ αυτών)⁹.

29. Συνεπώς, πρώτον, τα κράτη μέλη πρέπει να θεσπίζουν κατ' αποκοπήν καθεστώς μόνο για τους αγρότες για τους οποίους η εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος ή των απλοποιημένων μεθόδων θα προσέκρουε σε δυσχέρειες διοικητικής φύσεως (άρθρο 296, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112). Ένα κράτος μέλος μπορεί επίσης να εξαιρεί από το καθεστώς αυτό τους αγρότες για τους οποίους, για παράδειγμα λόγω του όγκου της δραστηριότητάς τους, δεν παρουσιάζονται τέτοιες δυσχέρειες ή δεν υφίστανται πλέον (άρθρο 296, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής). Δεύτερον, τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν εκ των προτέρων από το καθεστώς ορισμένες κατηγορίες αγροτών (*idem*). Τρίτον, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν διαφορετικά κατ' αποκοπήν ποσοστά συμψηφισμού για διάφορους τύπους αγροτικών δραστηριοτήτων (άρθρο 297, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας αυτής). Η διαφοροποίηση αυτή μπορεί είναι ιδιαιτέρως ενδεδειγμένη αν, λόγω σημαντικής διαφοράς μεταξύ της προστιθέμενης αξίας της αγροτικής παραγωγής και της αξίας των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτώνται για τους σκοπούς της παραγωγής αυτής, προκύπτει σημαντική δυσαναλογία στο ποσό του συμψηφισμού που εισπράττουν πραγματικά οι αγρότες που ασκούν τη δραστηριότητά τους στους διάφορους επιμέρους κλάδους παραγωγής. Τέλος, τέταρτον, τα κράτη μέλη καθορίζουν το κατ' αποκοπήν ποσοστό συμψηφισμού με βάση τα μακροοικονομικά δεδομένα των τριών τελευταίων ετών (άρθρο 298, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής), πράγμα που σημαίνει επίσης ότι το ποσοστό αυτό μπορεί να διορθωθεί αν από τα μακροοικονομικά δεδομένα προκύπτει εξαιρετικά υψηλό ποσό συμψηφισμού.

30. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, είναι δύσκολο να μην αμφισβητηθεί η νομιμότητα του τρόπου με τον οποίο ρυθμίζεται στο δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου το κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών. Συγκεκριμένα, από τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου προκύπτει ότι, λόγω της εφαρμογής της ρυθμίσεως αυτής, μια γεωργική εκμετάλλευση με πολύ μεγάλο όγκο παραγωγής¹⁰, η οποία τηρεί λεπτομερή λογιστικά στοιχεία¹¹, λαμβάνει, στο πλαίσιο του κατ' αποκοπήν καθεστώτος ποσό που υπερβαίνει το τριπλάσιο του ποσού του ΦΠΑ επί των εισροών που θα είχε το δικαίωμα η εν λόγω γεωργική εκμετάλλευση να ανακτήσει αν είχε υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς. Αν διαπιστωθεί ότι τέτοιες καταστάσεις είναι ευρέως διαδεδομένες, τούτο θα σήμαινε ότι η ρύθμιση του κατ' αποκοπήν καθεστώτος των αγροτών στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι δομικά μη συμβατή με τις διατάξεις της οδηγίας 2006/112.

31. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν, εντούτοις, να εξαλείφουν τις αρνητικές συνέπειες των πράξεων (ή των παραλείψεων) τους σε μακροοικονομικό επίπεδο λαμβάνοντας μέτρα κατά μεμονωμένων οικονομικών φορέων. Ο προαιρετικός χαρακτήρας του κατ' αποκοπήν καθεστώτος των αγροτών, τον οποίο επισήμανα σε προηγούμενες προτάσεις μου επί του θέματος αυτού, δεν ασκεί συναφώς επιρροή¹².

32. Συγκεκριμένα, όταν κράτος μέλος αποφασίζει να εισαγάγει κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών, εφόσον το έχει σχεδιάσει ορθά, δηλαδή το καθεστώς αυτό προορίζεται για αγρότες για τους οποίους η εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος ή των απλοποιημένων μεθόδων θα παρουσίαζε δυσχέρειες, και το κατ' αποκοπήν ποσοστό συμψηφισμού έχει καθοριστεί σε κατάλληλο επίπεδο, ο αγρότης ο οποίος πληροί τα κριτήρια υπαγωγής στο καθεστώς μπορεί εύλογα να αναμένει ότι δικαιούται να υπαχθεί και να παραμείνει στο καθεστώς αυτό, ανεξαρτήτως των πραγματικών οικονομικών αποτελεσμάτων

9 Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-524/10, EU:C:2011:613, σημείο 36).

10 Όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η Shields & Sons εισέπραξε βάσει του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού για το οικονομικό έτος 2011-2012 ποσό υψηλότερο από 200 000 GBP, το οποίο αντιστοιχεί λαμβανομένου υπόψη του συντελεστή του 4 % σε κύκλο εργασιών περίπου 5 000 000 GBP.

11 Τα στοιχεία αυτά προκύπτουν πράγματι από δεδομένα τα οποία επεξεργάστηκε ο λογιστής της Shields & Sons.

12 Βλ. προτάσεις μου επί της υποθέσεως Nigl κ.λπ. (C 340/15, EU:C:2016:505, σημείο 49).

που προκύπτουν από την υπαγωγή αυτή κατά τα επόμενα οικονομικά έτη. Στην αντίθετη περίπτωση, ο σκοπός του κατ' αποκοπήν καθεστώτος, ο οποίος συνίσταται στην απλοποίηση των διαδικασιών και τη μείωση των διοικητικών βαρών για τους φορείς στους οποίους η εφαρμογή του γενικού φορολογικού καθεστώτος παρουσιάζει δυσχέρειες, δεν θα επιτυγχανόταν.

33. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ότι τα άρθρα 295 έως 305 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι οι μόνες αποδεκτές προϋποθέσεις εξαιρέσεως ενός υπαγόμενου στο κατ' αποκοπήν καθεστώς αγρότη από το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς που διέπεται από τις διατάξεις αυτές προβλέπονται στο άρθρο 296, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

34. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν κράτος μέλος μπορεί, βάσει του άρθρου 296, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, να εξαιρέσει από το κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών κατηγορία αγροτών η οποία περιγράφεται ως «αγρότες ως προς τους οποίους διαπιστώθηκε ότι το ποσό το οποίο τους επιστρέφεται λόγω της υπαγωγής τους στο κατ' αποκοπήν καθεστώς είναι σημαντικά υψηλότερο σε σχέση με το ποσό το οποίο θα τους επιστρεφόταν αν είχαν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ».

35. Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο της θέσεως που υποστήριξε η φορολογική αρχή στη διαδικασία της κύριας δίκης, την οποία συμμερίζεται και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου στις παρατηρήσεις της στην υπό κρίση υπόθεση, και κατά την οποία αυτή η συγκεκριμένη κατηγορία αγροτών ακριβώς καθορίστηκε στο δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου και εξαιρέθηκε από το κατ' αποκοπήν καθεστώς σύμφωνα με το άρθρο 296, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

36. Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω¹³, το άρθρο 296, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει στα κράτη μέλη να εξαιρούν από το κατ' αποκοπήν καθεστώς ορισμένες κατηγορίες αγροτών. Η διάταξη αυτή συνιστά κατευθυντήρια αρχή για τα κράτη μέλη σχετικά με τον τρόπο ρυθμίσεως του κατ' αποκοπήν καθεστώτος στο εθνικό τους δίκαιο. Η εν λόγω εξαίρεση πρέπει συνεπώς, ως δομικό στοιχείο του καθεστώτος αυτού, να έχει χαρακτήρα «ex ante», υπό την έννοια ότι η κατηγορία που εξαιρείται πρέπει να προσδιορίζεται εκ των προτέρων και *in abstracto*, ώστε ένας αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος, κατά την τυχόν απόφαση υπαγωγής στο καθεστώς, να είναι σε θέση να εκτιμήσει αν εμπίπτει στην κατηγορία που εξαιρείται και αν μπορεί να συνεχίσει να ανήκει στην κατηγορία αυτή στο μέλλον. Τούτο επιτάσσουν λόγοι ασφάλειας δικαίου και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

37. Τούτο προκύπτει επίσης από τη δομή του άρθρου 296, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, το οποίο χρησιμοποιεί εν προκειμένω την έννοια «κατηγορίες αγροτών», ενώ στη συνέχεια επιτρέπει την εξαίρεση από το καθεστώς των «αγροτών» για τους οποίους η εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος ή των απλοποιημένων μεθόδων δεν δημιουργεί προβλήματα. Κατά συνέπεια, αν στη δεύτερη αυτή περίπτωση μπορεί να γίνει δεκτή η εξατομικευμένη εξέταση της καταστάσεως κάθε αγρότη, στην πρώτη περίπτωση πρόκειται σαφώς για κατηγορία που προσδιορίζεται εκ των προτέρων και *in abstracto*.

38. Είναι προφανώς πιθανό αγρότης ο οποίος, αρχικώς, δεν ενέπιπτε στην κατηγορία που εξαιρείται να εμπίπτει στην κατηγορία αυτή στη συνέχεια. Τούτο μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, κατόπιν επεκτάσεως των δραστηριοτήτων ή αλλαγής της φύσεως των δραστηριοτήτων αυτών. Πρόκειται για καταστάσεις που εξαρτώνται από την απόφαση του ενδιαφερομένου και στις οποίες είναι σε θέση να

¹³ Βλ. σημείο 22 των παρουσών προτάσεων.

προβλέψει τις συνέπειες τέτοιων αποφάσεων επί της ιδιότητάς του ως αγρότη υπαγόμενου στο κατ' αποκοπήν καθεστώς. Φρονώ, ωστόσο, ότι δεν συνάδει με τη λογική του κατ' αποκοπήν καθεστώτος να επέρχεται η εξαίρεση από το καθεστώς αυτό αυτομάτως λόγω των οικονομικών αποτελεσμάτων του αγρότη που προέκυψαν από την ίδια την υπαγωγή του στο καθεστώς.

39. Περαιτέρω, η εξαίρεση αυτή στηρίζεται στην προϋπόθεση προκαθορισμένης σχέσεως μεταξύ του ποσού που εισπράττεται βάσει του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού και του ποσού ΦΠΑ την επιστροφή του οποίου θα δικαιούταν θεωρητικά ο ενδιαφερόμενος εάν είχε ενεργήσει ως υποκείμενος στον φόρο του κανονικού καθεστώτος. Η προϋπόθεση αυτή, ωστόσο, πρώτον, είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητη από την απόφαση του ενδιαφερομένου, καθόσον το ύψος του κύκλου εργασιών που προκύπτει (βάσει του οποίου καθορίζεται το ποσό του συμψηφισμού, το οποίο εκφράζεται ως ποσοστό επί του κύκλου εργασιών) εξαρτάται μόνο μερικώς από την αξία των αγαθών και των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν για τις ανάγκες της δραστηριότητας, και συνεπώς από το ποσό του καταβληθέντος ΦΠΑ.

40. Δεύτερον, υπό κανονικές συνθήκες, αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος δεν είναι καν σε θέση να προβλέψει ή να διαπιστώσει αν συντρέχει η εν λόγω προϋπόθεση εξαιρέσεως από το καθεστώς. Συγκεκριμένα, υπενθυμίζεται ότι το κατ' αποκοπήν καθεστώς προορίζεται για αγρότες για τους οποίους η εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος θα παρουσίαζε δυσχέρειες διοικητικής φύσεως. Για τον λόγο αυτό, οι αγρότες του κατ' αποκοπήν καθεστώτος απαλλάσσονται από την τήρηση μιας σειράς υποχρεώσεων, ιδίως σε θέματα τήρησης μητρώου και λογιστικών βιβλίων. Ο αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος, επομένως, δεν είναι σε θέση να υπολογίσει το ποσό του ΦΠΑ που θα του επιστρεφόταν αν είχε υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς, καθόσον το κατ' αποκοπήν καθεστώς σκοπεί ακριβώς στο να μην υποχρεούται να προβαίνει στους υπολογισμούς αυτούς. Εντούτοις, αν αγρότης του κατ' αποκοπήν καθεστώτος, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, τηρεί λογιστική η οποία καθιστά δυνατή τη χρήση των δεδομένων αυτών, τούτο σημαίνει πιθανότατα ότι το κατ' αποκοπήν καθεστώς εφαρμόζεται κατά τρόπο που υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού.

41. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου εξαιρεί από το κατ' αποκοπήν καθεστώς μια κατηγορία αγροτών οριζόμενη όπως εκτίθεται στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, η κατηγορία αυτή έχει προσδιοριστεί κατά τρόπο μη συμβατό με τη λογική του καθεστώτος αυτού και η ένταξη στην εν λόγω κατηγορία δεν μπορεί να αποτελεί τη βάση για την εξαίρεση από το καθεστώς.

42. Επιπλέον, η Επιτροπή ορθώς επισημαίνει στις παρατηρήσεις της ότι ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική αρχή αναφέρεται στην εξαίρεση της προαναφερθείσας κατηγορίας αγροτών από το καθεστώς δεν πληροί τα κριτήρια της σαφήνειας και της ακρίβειας που απαιτούνται για τη μεταφορά των διατάξεων της νομοθεσίας του δικαίου της Ένωσης στο εθνικό δίκαιο.

43. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου¹⁴, η χρήση από κράτος μέλος της δυνατότητας που προβλέπεται στην εν λόγω οδηγία επιβάλλει, για λόγους ασφάλειας δικαίου, τη θέσπιση ρητής διατάξεως και την τήρηση των κριτηρίων της εξειδικεύσεως, της σαφήνειας και της ακρίβειας, τα οποία καθιστούν δυνατό τον δικαστικό έλεγχο.

44. Ωστόσο, η διάκριση της εξαιρουμένης από το κατ' αποκοπήν καθεστώς κατηγορίας αγροτών την οποία επικαλείται η φορολογική αρχή δεν απορρέει από νομικές διατάξεις: συγκεκριμένα, η σχετική διάταξη¹⁵ απλώς εξουσιοδοτεί τη φορολογική αρχή να εξαιρεί αγρότες από το καθεστώς, εάν το κρίνει αναγκαίο για λόγους προστασίας των δημοσίων εσόδων. Μόνον οι μη δεσμευτικές ανακοινώσεις που απευθύνονται στους υποκειμένους στον φόρο αναφέρουν ότι πρόκειται για αγρότες οι οποίοι λαμβάνουν, στο πλαίσιο του καθεστώτος, ποσό συμψηφισμού σημαντικά υψηλότερο σε σχέση

14 Απόφαση της 4ης Ιουνίου 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, σκέψεις 51 έως 58).

15 Συγκεκριμένα, το άρθρο 206 της Value Added Tax Regulations 1995 (κανονιστική απόφαση του 1995 περί ΦΠΑ), βλ. σημείο 6 των παρουσών προτάσεων.

με το ποσό το οποίο θα εισέπρατταν αν είχαν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ¹⁶. Όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, οι ανακοινώσεις αυτές δεν αποτελούν νομικούς κανόνες, αλλά πρόκειται μάλλον περί οδηγιών που διευκρινίζουν τη διοικητική πρακτική της φορολογικής αρχής.

45. Ορθώς, συνεπώς, η Shields & Sons επισημαίνει, με τις παρατηρήσεις της στην υπό κρίση υπόθεση, ότι η εξαίρεση από το κατ' αποκοπήν καθεστώς των αγροτών οι οποίοι λαμβάνουν ποσό βάσει του κατ' αποκοπήν συμψηφισμού σημαντικά υψηλότερο σε σχέση με το ποσό το οποίο θα εισέπρατταν αν είχαν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ αποτελεί δυνατότητα της φορολογικής αρχής να εξαιρεί μεμονωμένους αγρότες, και όχι καθεστώς εξαιρέσεως μιας εκ των προτέρων και *in abstracto* καθορισμένης κατηγορίας αγροτών υπό την έννοια του άρθρου 296, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

46. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα ότι το άρθρο 296, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι κατηγορία αγροτών ως προς τους οποίους διαπιστώθηκε ότι το ποσό το οποίο τους επιστρέφεται λόγω της υπαγωγής τους στο κατ' αποκοπήν καθεστώς είναι σημαντικά υψηλότερο σε σχέση με το ποσό το οποίο θα τους επιστρεφόταν αν είχαν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ δεν συνιστά κατηγορία αγροτών καθορισθείσα σύμφωνα με τις ανάγκες εφαρμογής της διατάξεως αυτής.

Πρόταση

47. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [εφετείου διοικητικών διαφορών (τμήμα φορολογίας και κτηματολογίου), Ηνωμένο Βασίλειο], ως ακολούθως:

- 1) Τα άρθρα 295 έως 305 της οδηγίας 2006/112/EΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας έχουν την έννοια ότι οι μόνες αποδεκτές προϋποθέσεις εξαιρέσεως ενός υπαγόμενου στο κατ' αποκοπήν καθεστώς αγρότη από το κοινό κατ' αποκοπήν καθεστώς που διέπεται από τις διατάξεις αυτές είναι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 296, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.
- 2) Το άρθρο 296, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει την εξαίρεση από το κατ' αποκοπήν καθεστώς μιας κατηγορίας αγροτών περιλαμβάνουσας τους αγρότες ως προς τους οποίους διαπιστώθηκε ότι το ποσό το οποίο τους επιστρέφεται λόγω της υπαγωγής τους στο κατ' αποκοπήν καθεστώς είναι σημαντικά υψηλότερο σε σχέση με το ποσό το οποίο θα τους επιστρεφόταν αν είχαν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

¹⁶ Εγκύκλιος ΦΠΑ (VAT Notice) 700/46, στοιχείο 7.2 (βλ. σημείο 7 των παρούσων προτάσεων).