

Zadeva C-321/02

Finanzamt Rendsburg

proti

Detlev Harbs

(Predlog za sprejem predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Šesta direktiva DDV – člen 25 – Skupna pavšalna ureditev za kmete – Dajanje dela kmetije v zakup“

Povzetek sodbe

Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaje – Prometni davek – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Pavšalna ureditev za kmete – Podrožje uporabe – Zakup dela kmetije – Odstopanje

(Direktiva Sveta 77/388, člen 25)

Člen 25 Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ki državam članicam dovoljuje, da za kmete, pri katerih bi uporaba splošne ureditve ali poenostavljene ureditve povzročila težave, uporabijo pavšalno ureditev, je treba razlagati tako, da kmet, ki da v dolgoročni zakup in/ali najem del osnovnih sredstev svoje kmetije in ki na njenem preostanku nadaljuje kmetovanje, za katero velja skupna pavšalna ureditev, določena v tem členu, dohodka od takega zakupa in/ali takega najema ne more podvreči tej pavšalni ureditvi. Ta promet mora biti obdavčen po splošni ureditvi ali, glede na okoliščine primera, po poenostavljeni ureditvi.

Uporaba te ureditve namreč ne temelji na enem samem merilu, ki se nanaša na formalni status kmeta, ampak je pridržana za kmete, katerih položaj določa skupek določb člena 25 Šeste direktive.

Vendar najem lahko sodi med opravljanje storitev iz omenjene določbe samo, če se nanaša na opremo, ki jo kmet navadno uporablja za izrabo svoje kmetije. Iz tega izhaja, da najem, zakup ali užitek, s katerimi kmet drugemu kmetu v izključni užitek prepusti nepremičnine, da ta pobira plodove, ni zajet z navedenim členom 25, ker kmet, ki da v najem, zadevnih sredstev ne more več običajno uporabljati. Iz istega razloga velja enako glede dajanja v dolgoročni najem vseh drugih delov kmetije, na katerih ima najemnik izključni užitek.

(Glej točke 27, 31, 34, 37 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 15. julija 2004(*)

„Šesta direktiva DDV – člen 25 – Skupna pavšalna ureditev za kmete – Dajanje dela kmetije v zakup“

V zadevi C-321/02,

Finanzamt Rendsburg

proti

Detlevu Harbsu,

glede razlage člena 25 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1),

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik prvega senata, A. Rosas, S. von Bahr (poročevalec), sodnika, R. Silva de Lapuerta, sodnica, in K. Lenaerts, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Léger,

sodni tajnik: R. Grass,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

- za Harbsa G. Flockin in U. Fischer, Rechtsanwälte,
- za nemško vlado W.-D. Plessing in M. Lumma, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in K. Gross, zastopnika, skupaj z A. Böhlkejem, Rechtsanwalt,

na podlagi poročila za obravnavo,

po predložitvi ustnih navedb Harbsa in Komisije na obravnavi 12. februarja 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Bundesfinanzhof je s sklepom z dne 4. julija 2002, ki je na Sodišču prispel 13. septembra 2002, na podlagi člena 234 ES vložilo predlog za sprejem predhodne odločbe glede razlage člena 25 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 To vprašanje je bilo vloženo v okviru spora med Harbsom in Finanzamtom Rendsburg (Nemčija) (v nadaljevanju: Finanzamt) glede uporabe skupne pavšalne ureditve iz člena 25 Šeste direktive za prihodek od zakupa, v katerega je zainteresirana oseba dala del sredstev svoje kmetije.

Pravni okvir

Pravo Skupnosti

3 Člen 13B(b) Šeste direktive določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice oprostiti[...]:

[...]

b) lizing ali dajanje v najem nepremičnin [...]“

4 Člen 25 Šeste direktive z naslovom „Skupna pavšalna ureditev za kmete“ določa:

„1. Če bi uporaba splošne ureditve davka na dodano vrednost ali poenostavljene ureditve iz člena 24 za kmete povzročila težave, lahko države članice za kmete uporabijo pavšalno ureditev za nadomestitev davka na dodano vrednost, obračunanega pri nakupih blaga in storitev, ki jih opravijo kmetje pavšalisti v skladu s tem členom.

2. Pomen izrazov, uporabljenih v tem členu:

- „kmet“: davčni zavezanec, ki opravlja svojo dejavnost v enem od spodaj opredeljenih podjetij,
- „kmetijsko, gozdarsko ali ribiško podjetje“: podjetje, ki ga kot takega priznava posamezna država članica v okviru proizvodnih dejavnosti iz Priloge A,
- „kmet pavšalist“: kmet, za katerega velja pavšalna ureditev iz odstavka 3 in nadaljnjih odstavkov,
- „kmetijski proizvodi“: blago, ki ga proizvede kmetijsko, gozdarsko ali ribiško podjetje v posamezni državi članici pri opravljanju dejavnosti iz Priloge A,
- „kmetijska storitev“: katera koli storitev iz Priloge B, ki jo opravi kmet s svojo delovno silo in/ali z opremo, ki jo sam upravlja in ki se običajno uporablja v kmetijskem, gozdarskem ali ribiškem podjetju,
- „davek na dodano vrednost, obračunan na vložke“: znesek skupnega davka na dodano vrednost od blaga in storitev, ki jih kupijo vsa kmetijska, gozdarska in ribiška podjetja posamezne države članice, za katere velja sistem pavšalne ureditve, če bi bil takšen davek za kmeta odbiten v skladu s členom 17, če bi zanj veljala splošna ureditev davka na dodano vrednost,
- „odstotki pavšalnega nadomestila“: odstotki, ki jih določijo države članice v skladu z odstavkom 3 in ki jih uporabljajo v primerih iz odstavka 5, da bi omogočile kmetom pavšalistom nadomestiti davek na dodano vrednost, obračunan na vložke po določeni stopnji,
- „pavšalno nadomestilo“: znesek, ki se v primerih iz odstavka 5 izračuna iz prometa kmeta pavšalista z uporabo odstotka pavšalnega nadomestila iz odstavka

3. Države članice po potrebi določijo odstotke pavšalnega nadomestila in pred začetkom njihove uporabe o tem uradno obvestijo Komisijo. Ti odstotki temeljijo na makroekonomskih statistikah za kmete pavšaliste za pretekla tri leta. Ne smejo biti določeni tako, da bi kmetje pavšalisti pridobili večja vržila, kot znaša davek na dodano vrednost, obračunan na vloške. Države članice imajo izbiro, da te odstotke zmanjšajo na stopnjo nič. Odstotek se lahko zaokroži navzgor ali navzdol do najbližje polodstotne točke.

Države članice lahko določijo različne odstotke pavšalnega nadomestila za gozdarstvo, različna podpodročja kmetijstva in ribištvo.

[...]

5. Pavšalni odstotki iz odstavka 3 se uporabijo na ceno brez davka kmetijskih proizvodov in kmetijskih storitev, ki jih dobavijo kmetje pavšalisti drugim davčnim zavezancem, ki niso kmetje pavšalisti. To nadomestilo izključuje vse druge oblike odbitkov.

6. Države članice lahko določijo, da pavšalno nadomestilo plača:

(a) davčni zavezanec, ki mu je bilo dobavljeno blago ali storitve. V tem primeru sme davčni zavezanec, ki mu je bilo dobavljeno blago ali storitve, po postopku, ki ga določijo države članice, odbiti od davka na dodano vrednost, za katerega je zavezan, znesek pavšalnega nadomestila, ki ga je plačal kmetu pavšalistu;

(b) ali organ oblasti.

[...]

8. Pri vseh dobavah kmetijskih proizvodov in kmetijskih storitev, razen proizvodov in storitev iz odstavka 5, se šteje, da je pavšalno nadomestilo plačal kupec ali naročnik.

[...]

10. Vsak kmet pavšalist se lahko v skladu s pravili in pogoji, ki jih določi vsaka država članica, odloči za uporabo splošne ureditve davka na dodano vrednost ali za poenostavljeno ureditev iz člena 24(1).

[...]"

5 Priloga A k Šesti direktivi določa:

„Seznam dejavnosti kmetijske proizvodnje

I. Rastlinska proizvodnja

1. Proizvodnja kmetijskih rastlin, vključno z vinogradništvom

[...]

II. Reja in gojitev živali

1. Živinoreja

[...]

III. Gozdarstvo

IV. Ribišтво

[...]

V. Če kmet s sredstvi, ki se običajno uporabljajo v kmetijskih, gozdarskih ali ribiških podjetjih, predeluje proizvode, ki so predvsem rezultat njegove kmetijske proizvodnje, se tudi taka predelava šteje za kmetijsko proizvodnjo.“

6 Priloga B k tej direktivi določa:

„Seznam kmetijskih storitev

Opravljanje kmetijskih storitev, ki so običajno del kmetijske proizvodnje, se šteje za opravljanje kmetijskih storitev, sem spadajo zlasti:

- priprava polja, žetev in košnja, mlačev, baliranje, pobiranje, spravilo, setev in sajenje
- pakiranje in priprava kmetijskih proizvodov za trg, kot so sušenje, žičenje, mletje, razkuževanje in siliranje
- shranjevanje kmetijskih proizvodov
- oskrba, vzreja in pitanje živine
- dajanje opreme, ki se običajno uporablja v kmetijskih, gozdarskih ali ribiških podjetjih, v najem za uporabo v kmetijstvu
- tehnična pomoč
- uničevanje plevela in škodljivcev, zapraševanje in škropljenje posevkov in zemlje
- upravljanje namakalnih in osuševalnih naprav
- žičenje, sečnja in druge gozdarske storitve.“

Nacionalna ureditev

7 Sistem pavšalnega nadomestila iz člena 25 Šeste direktive je bil v nemško pravo prenesen z členom 24 Umsatzsteuergesetza 1991 (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG), kot je veljal na dan nastanka dejstev v zadevi v glavni stvari.

Spor v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Harbs je imel leta 1992 kmetijo, ki je poleg zemljišč (92 ha) in kmetijskih poslopij obsegala tudi čredo okoli 60 bikov za piganje, 65 krav mlekaric in 120 glav druge govedi. Imel je referenčno količino (mlečna kvota) 321.367 kg.

9 Z dvema pogodbama z dne 12. novembra 1992 je dal sinu del svoje kmetije v odpla?en zakup od 15. novembra 1992 do 30. junija 2005. Najprej mu je z „zakupno pogodbo“ oddal zemljiš?a v izmeri okoli 31 ha, 65 krav mlekaric in svojo mle?no kvoto. Potem mu je s „pogodbo o oddaji živinskih hlevov“ dal v najem hlev s 75 mesti. Harbs je nadaljeval kmetovanje na preostalem delu svojega kmetijskega zemljiš?a.

10 Harbs je menil, da za pla?ilo iz zakupne pogodbe veljajo povpre?ne stopnje iz ?lena 24 UStG in da se na podlagi te dolo?be prometni davek od prometa kmetije izravna s pla?animi vstopnimi davki, do višine davka za pla?ilo, tako da ni treba odmeriti nobenega davka. Zato v dav?ni napovedi z dne 20. januarja 1995, vloženi na zahtevo, ni prijavil obdav?ljivega prometa za poslovno leto 1992.

11 Finanzamt je presodil, da medtem ko je zakup zemljiš? in stavbe na podlagi nemškega prava oproš?en davka, pa promet, ki ga je leta 1992 Harbs ustvaril s tem, da je dal v zakup mle?no kvoto in krave mlekarice, ne sodi med kmetijske dejavnosti v smislu ?lena 24 UStG in mora biti zato obdav?en v skladu s splošnimi dolo?bami UStG. Tako je s prometnim davkom obdav?il neto znesek pla?il na podlagi teh zakupov in 10. julija 1996 izdal odlo?bo o odmeri davka v višini 361 DEM.

12 Harbs je potem, ko je bil njegov ugovor zavrnjen, vložil tožbo pri Finanzgerichtu Schleswig-Holstein (Nem?ija), ki je tožbi ugodilo. Finanzamt je pri Bundesfinanzhofu vložil revizijo.

13 Ker je to sodiš?e menilo, da rešitev spora v glavni stvari zahteva razlago ?lena 25 Šeste direktive, je odlo?ilo, da prekine odlo?anje in Sodiš?u predloži naslednje vprašanje za predhodno odlo?anje:

„Ali lahko lastnik kmetije,

- ki opusti del svoje kmetije (tistega, ki je potreben za celotno proizvodnjo mleka) in da drugemu kmetu v zakup za to potrebna sredstva in
- ki v nezanemarljivem obsegu, kljub zakupu, nadaljuje kmetovanje,

dohodek od zakupa – in svoj preostali promet – podvrže skupni pavšalni ureditvi za kmete iz ?lena 25 Direktive 77/388/EGS ali mora za del prometa od zakupa veljati splošna ureditev za prometni davek?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

14 Predložitveno sodiš?e z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 25 Šeste direktive razlagati tako, da kmet, ki je dal v zakup in/ali v najem del svoje kmetije in ki z njenim preostankom nadaljuje kmetijsko dejavnost, za katero zanj velja skupna pavšalna ureditev iz tega ?lena, tej ureditvi lahko podvrže dohodek od zakupa ali mora za ta dohodek veljati splošna ureditev davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Stališ?a, predložena Sodiš?u

15 Harbs meni, da ?len 24(1) UStG ne dolo?a, da promet od najema in zakupa dolo?enih sredstev spada pod splošno ureditev obdav?enja. Ta dolo?ba naj tudi ne bi dolo?ala, da mora kmet, ki je dal v najem ali zakup dolo?ena sredstva svoje kmetije, uporabiti pavšalni odstotek nadomestila, ko to storitev opravi za drugega kmeta, saj se to nadomestilo vstopnega DDV šteje za vklju?eno v celotno ceno storitev.

16 Harbs trdi, da Bundesfinanzhof v svoji sodni praksi samo priznava, da kmet preneha voditi kmetijo v smislu ?lena 24 UStG samo v primeru, ko da v zakup svojo celotno kmetijo.

17 Navaja še, da je on nesporno kmet v smislu ?lena 25 Šeste direktive, saj stalno opravlja dejavnosti iz Priloge A k tej direktivi, pri ?emer na ta status ne more vplivati najem ali zakup dolo?enih sredstev kmetije. Še ve?, pavšalna ureditev iz tega ?lena naj bi veljala za cene „kmetijskih storitev“, med katerimi so v skladu s Prilogo B, peta alineja, k Šesti direktivi tiste, ki, kot v zadevi v postopku v glavi stvari, prispevajo k ustvarjanju kmetijske proizvodnje, zlasti „dajanje opreme, ki se obi?ajno uporablja v kmetijskih, podjetjih, v najem za uporabo v kmetijstvu“. ?len 25 in Priloga B k tej direktivi ne zahtevata, da mora kmet poleg tega sam isto?asno na svoji kmetiji uporabljati sredstva, ki ji je prenesel „za uporabo“. Nazadnje, zakup naj bi bil v skladu s ?lenom 6(1) Šeste direktive opravljanje storitev.

18 Po mnenju nemške vlade za sporni dohodek iz zakupa ne velja skupna pavšalna ureditev za kmete iz ?lena 25 Šeste direktive. Zanj bi namre? veljala splošna ureditev prometnega davka.

19 Dikcija „dajanje opreme, ki se obi?ajno uporablja v kmetijskih, gozdarskih ali ribiških podjetjih, v najem za uporabo v kmetijstvu“ iz alineje 5 Priloge B k Šesti direktivi naj ne bi zajemala zakupa dela kmetije. Tak zakup naj bi, v nasprotju s konkretno storitvijo najema, ki obsega zgolj rabo dolo?enih sredstev, zajemal skupek sestavljenih storitev v korist zakupnika, na katerega se ne prenese samo ta raba, ampak tudi plodovi.

20 Poleg tega naj bi Šesta direktiva med pravnima kategorijama zakupa in najema zelo jasno razlikovala, kot naj bi to izhajalo iz primerjave dolo?b Priloge B in ?lena 13(B)(b) te direktive. Poleg tega naj zakup v kmetijstvu nikakor ne bi bil neobi?ajen, zaradi ?esar normodajalec Skupnosti njegove izrecne omembe v Prilogi B ne bi izpustil, ?e bi hotel, da zanj velja pavšalna ureditev.

21 Dejstvo, da omenjena priloga B zgolj primeroma navaja kmetijske storitve in torej ni iz?rpna, naj ne bi dopuš?alo vklju?itve zakupa v to prilogo. Taka vklju?itev naj bi, kolikor se nanaša na zakup zemljiš?, razkrila nedoslednost sistema Šeste direktive, ki v skladu z njenim ?lenom 13(B)(b) davka oproš?a dajanje v najem in zakup nepremi?nin. Poleg tega je treba ureditev iz ?lena 25 Šeste direktive kot vsako ureditev z odstopanjem uveljaviti v skladu z ozko razlago tega ?lena in Priloge B te direktive. Nazadnje naj bi vklju?itev zakupa v pavšalno ureditev iz omenjenega ?lena 25 lahko pripeljala do „?ezmernega nadomestila“, ker je v nasprotju z dolo?bami Šeste direktive, ki države ?lanice zavezujejo k temu, da pavšalne odstotke nadomestila dolo?ijo tako, da kmetom ne morejo zagotoviti vra?il, ki so višja od DDV.

22 Za nemško vlado nastanek ?lena 25 Šeste direktive potrjuje, da oddaja dela kmetije ne spada v pavšalno ureditev iz tega ?lena. Po eni strani naj bi se predlog Šeste direktive z dne 29. junija 1973, ki ga je predlo?ila Komisija, v Prilogi B, alineja 5, k Šesti direktivi nanašal samo na „dajanje kmetijskih strojev v najem“. Torej naj ne bi vklju?il dajanje zemljiš? v najem, kar naj bi izhajalo tudi iz kasnejših razprav in zlasti iz ustreznih predlogov amandmajev, ki jih je tedaj predlagala nemška vlada. Poleg tega naj bi obveznost ozke razlage ?lena 25 izhajala iz zavez, ki so jih države ?lanice sprejele, ko so se takrat dogovorile, da bodo pove?ale prizadevanja, da se za dolo?ene kategorije kmetov postopno za?ne uporabljati splošna ureditev DDV.

23 Po mnenju Komisije je treba pavšalno ureditev za kmete, zaradi njenega statusa posebne ureditve, razlagati ozko (za posebno ureditev iz ?lena 26 Šeste direktive glej sodbo z dne 22. oktobra 1998 v zadevi Madgett in Baldwin, C-308/96, Recueil, str. I-6229).

24 Komisija v zvezi s tem navaja, da ?eprav ta ureditev s tem, da se uporablja za „kmete“, temelji na formalnem merilu, poleg tega obsega tudi funkcionalno merilo, ki v skladu s ?lenom

25(5) Šeste direktive pavšalno nadomestilo veže na „kmetijske proizvode“ ali „kmetijske storitve“. Poudarja, da v nasprotju s členom 13(B)(b) navedene direktive, ki omenja tako najem kot zakup, seznam „kmetijskih storitev“ iz Priloge B k tej direktivi, na katero napotuje njen člen 25, ne zajema zakupa.

25 Ko Priloga B, alineja 5, med primeri kmetijskih storitev našteva „dajanje opreme, ki se običajno uporablja v kmetijskih podjetjih, v najem za uporabo v kmetijstvu“, po mnenju Komisije ne zajema najema same kmetije ali njenega neodvisnega dela. Zadevna „oprema“ naj bi bila samo tista, ki je namenjena izključno kmetovanju, s tem da ga, kot kmetijski stroji, ki so bili navedeni samo v predlogih Šeste direktive, omogoča ali olajšuje. Na ta izraz naj bi se nanašala Priloga A, točka V, k tej direktivi. V to smer naj bi šle tudi druge jezikovne različice omenjene priloge B.

26 Komisija še poudarja, da so v skladu s členom 25(2), peta alineja, Šeste direktive zajete tiste kmetijske storitve, ki jih kmet opravi „s svojo delovno silo in/ali z opremo, ki jo sam upravlja in ki se običajno uporablja v kmetijskem, gozdarskem ali ribiškem podjetju“. Vendar tak pogoj v okoliščinah, kot so v zadevi v postopku v glavni stvari, ne bi bil izpolnjen, saj z opustitvijo in dolgoročnim zakupom opreme in živali za proizvodnjo mleka zakupljena sredstva ne služijo več kmetijski dejavnosti zakupodajalca.

Odgovor Sodišča

27 Najprej je treba opozoriti, da je dal člen 25(1) Šeste direktive državam članicam možnost, da za kmete, za katere bi uporaba splošne ureditve DDV ali poenostavljene ureditve iz člena 24 te direktive povzročila težave, uporabijo skupno pavšalno ureditev. Tako pomeni ta posebna ureditev, ki se uporablja za določene kmete, izjemo od splošne ureditve iz navedene direktive. Njeno odstopanje, kot generalni pravobranilec poudarja v točki 31 sklepnih predlogov, potrujeta dve okoliščini, in sicer da lahko države članice v skladu s členom 25(9) in (10) Šeste direktive iz te ureditve izvzamejo določene kategorije kmetov in da ima vsak kmet pavšalist možnost, da izbere splošno ali poenostavljeno ureditev. Tako kot druge posebne ureditve, ki so določene v členih 24 in 26 te direktive, je treba ureditev iz člena 25 uporabiti, samo če je potrebna za doseganje cilja (glede uporabe ureditve iz člena 26 Šeste direktive glej zgoraj navedeno sodbo z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin, točka 34. Poleg tega je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso vsako izjemo od splošnega pravila razlagati ozko (Sodba z dne 18. januarja 2001, Komisija proti Španiji, C-83/99, Recueil, str. I-445, točka 19).

28 Treba je tudi opozoriti, da je za določitev podrobnosti uporabe določbe prava Skupnosti treba upoštevati njene izraze, kontekst in njen namen (sodbi z dne 15. oktobra 1992 v zadevi Tenuta il Bosco, C-162/91, Recueil, str. I-5279, točka 11, in z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer, C-315/00, Recueil, str. I-563, točka 27). Poleg tega tako iz zahteve po enotni uporabi prava skupnosti kot iz načela enakosti izhaja, da morajo imeti izrazi določbe prava Skupnosti, ki glede določitve svojega pomena in podrobnosti uporabe izrecno ne napotujejo na pravo držav članic, navadno v celotni Skupnosti neodvisno in enotno razlago, ki upošteva kontekst določbe in cilj, ki ga zadevna ureditev zasleduje (glej zlasti sodbe z dne 18. januarja v zadevi Ekro, C-327/82, Recueil, str. 107, točka 11; z dne 19. septembra 2000 v zadevi Linster, C-287/98, Recueil, str. I-6917, točka 43; z dne 9. novembra 2000 v zadevi Yiadom, C-357/98, Recueil, str. I-9265, točka 26; z dne 27. februarja 2003 v zadevi Adolf Truley, C-373/00, Recueil, str. I-1931, točka 35, in z dne 27. novembra 2003 v zadevi Zita Modes, C-497/01, še neobjavljena v Recueil, točka 34).

29 V skladu s členom 25 Šeste direktive je cilj skupne pavšalne ureditve nadomestitev davka, obračunane od nakupov blaga in storitev kmetov s plačilom pavšalnega nadomestila kmetom, ki opravljajo dejavnost v okviru kmetijskega, gozdarskega ali ribiškega podjetja, če dobavljajo kmetijske proizvode ali opravljajo kmetijske storitve. To nadomestilo se izraža z uporabo odstotka, ki ga države članice določijo od cene proizvodov ali storitev brez davka, ki jih kmet

pavšalist dobavi ali opravi kupcu ali prejemniku, ki je davčni zavezanec in ni kmet pavšalist. Nadomestilo plačajo bodisi organi oblasti bodisi kupec ali prejemnik, ki je davčni zavezanec, in izključuje vsako drugo obliko odbitka vstopnega DDV.

30 Z namenom, da bi se zagotovila enotna uporaba te ureditve v celotni Skupnosti, je normodajalec Skupnosti, z izjemo izrecnega napotila na pravo držav članic glede opredelitve zadevnih podjetij, poskrbel za opredelitev zlasti izrazov „kmet“, „kmetijski proizvodi“ in „kmetijske storitve“.

31 S tem pa normodajalec Skupnosti ni nameraval, da bi uporaba omenjene ureditve temeljila na enem samem merilu, ki se nanaša na formalni status kmeta, ampak je to uporabo pridržal za kmete, katerih položaj določa skupek določb člena 25 Šeste direktive. Zato dejstvo, da je neka oseba kmet, tej ne dopušča, da zahteva izključno uporabo te ureditve, ne glede na naravo ekonomskih dejavnosti, ki jih opravlja.

32 Glede tega se na podlagi člena 25(2) Šeste direktive za kmetijske storitve v smislu omenjenega člena štejejo kmetijske storitve, naštet v Prilogi B k omenjeni direktivi, ki jih opravi kmet s svojo delovno silo in/ali z opremo, ki jo sam upravlja in ki se običajno uporablja v kmetijskem, gozdarskem ali ribiškem podjetju. V skladu s Prilogo B se za kmetijske storitve štejejo storitve, ki so običajno del kmetijske proizvodnje, zlasti „dajanje opreme, ki se običajno uporablja v kmetijskih podjetjih, v najem za uporabo v kmetijstvu.“

33 Niti člen 25(2) niti Priloga B Šeste direktive izrecno ne zajemata zakupa. Vendar je treba poudariti, da je normodajalec Skupnosti po drugi strani v členu 13(B)(b) iste direktive za uporabo te določbe poleg najema izrecno predvidel zakup.

34 Poleg tega iz člena 25(2), peta alineja, Šeste direktive in njene Priloge B, ki izrecno napotujeta drug na drugega in ju je treba razlagati skupaj, izhaja, da najem ne more soditi med opravljanje storitev iz omenjenega člena 25(2), peta alineja, razen če se nanaša na opremo, ki jo kmet običajno uporablja za izrabo svoje kmetije. Iz tega izhaja, da zlasti najem, zakup ali užitek, s katerimi kmet drugemu kmetu v izključni užitek prepusti nepremičnine, kot so zemljišča ali stavbe, da ta pobira plodove, ni zajet s členom 25(2), peta alineja, Šeste direktive, ker torej kmet ki da v najem, zadevnih sredstev ne more več običajno uporabljati. Iz istega razloga velja enako tudi glede dajanja v dolgoročni najem vseh drugih delov kmetije, na katerih ima najemnik izključni užitek.

35 Tako če, kot je v tem primeru, ki je obravnavan v postopku v glavni stvari, kmet da v najem za več kot dvajset let osnovna sredstva svoje kmetije, kot so zemljišče, stavba, krave in mlečna kvota, in se ta tako loči od sredstev, ki jih je do tedaj uporabljal za izvajanje dejavnosti mlekarstva, zanj ni mogoče šteti, da opravlja storitve v smislu člena 25(2) Šeste direktive.

36 Zato tako dajanje v najem ni zajeto s skupno pavšalno ureditvijo za kmete. Promet iz te dejavnosti, čeprav kmet na preostanku svoje kmetije nadaljuje živinorejo, zato zanj ne more veljati posebna ureditev iz člena 25 Šeste direktive in posledično velja ureditev DDV ali, glede na okoliščine primera, poenostavljena ureditev. Zadevni kmet se lahko poleg tega v skladu s členom 25(10) Šeste direktive odloči za splošno ureditev ali, glede na okoliščine primera, poenostavljeno ureditev za vse svoje dejavnosti.

37 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 25 Šeste direktive razlagati tako, da kmet, ki da v dolgoročni zakup in/ali najem del osnovnih sredstev svoje kmetije in ki na njenem preostanku nadaljuje kmetovanje, za katerega velja skupna pavšalna ureditev, določena v tem členu, dohodka od takega zakupa in/ali takega najema ne more podvreči tej pavšalni ureditvi. Ta promet mora biti obdavčen po

splošni ureditvi ali, glede na okoliščine primera, po poenostavljeni ureditvi DDV.

Stroški

38 Stroški, ki jih je priglasila Komisija, ki je Sodišču predložila stališča, se ne povrnejo. Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških.

Iz teh razlogov je

SODIŠČE (prvi senat)

v odgovor na vprašanje, ki mu ga je s sklepom z dne 4. julija 2002 predložilo Bundesfinanzhof, razsodilo:

Člen 25 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da kmet, ki da v dolgoročni zakup in/ali najem del osnovnih sredstev svoje kmetije in ki na njenem preostanku nadaljuje kmetovanje, za katerega velja skupna pavšalna ureditev, določena v tem členu, dohodka od takega zakupa in/ali takega najema ne more podvreči tej pavšalni ureditvi. Ta promet mora biti obdavčen po splošni ureditvi ali, glede na okoliščine primera, po poenostavljeni ureditvi davka na dodano vrednost.

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourg, 15. julija 2004.

Sodni tajnik

Predsednik prvega senata

R. Grass

P. Jann

* Jezik postopka: nemščina.