

GENERALINIO ADVOKATO

PHILIPPE LÉGER IŠVADA,

pateikta 2004 m. kovo 11 d.(1)

Byla C-321/02

Finanzamt Rendsburg

prieš

Detlev Harbs

(*Bundesfinanzhof* (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 25 straipsnis – Bendra vienodo tarifo schema, taikoma ūkininkams – ūkininko ūkio dalies nuoma – Bendros schemos taikymas pajamoms iš ūkio nuomos“

1. Šioje byloje *Bundesfinanzhof* (Vokietija) Teisingumo Teismo prašo nurodyti Šeštosios direktyvos 77/388/EEB(2) 25 straipsnio, susijusio su bendra vienodo tarifo schema, taikoma ūkininkams, taikymo sritį. Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp nacionalinės mokesčių inspekcijos ir ūkininko, kuris išnuomojo savo ūkio dalį, naudojamą pieno gamybai. Reikia nustatyti, ar pajamoms iš šios ūkio nuomos gali būti taikoma Šeštosios direktyvos 25 straipsnyje numatyta bendra vienodo tarifo schema, ar bendra pridėtinės vertės mokesčio schema(3), ar jos turi būti visiškai atleistos nuo mokesčio.

I – Teisinis pagrindas

2. Bendrijos teisės aktų leidėjas Šeštoje direktyvoje nustatydamas vienodą PVM vertinimo pagrindą visoje Europos Bendrijoje, siekė suderinti PVM taikymo sritį visose valstybėse narėse. Be to, jis labai plačiai apibrėžė šio mokesčio taikymo sritį. Šis mokestis turi būti taikomas bet kokiam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už atlygą, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia ūkio subjektas, savarankiškai vykdomas ekonominė veikla(4). Ši ekonominė veikla apima ir žemės ūkio veiklą(5).

3. PVM yra mokestis už galutiną privatų vartojimą. Todėl jis turi būti neutralus ūkio subjekto atžvilgiu. Tačiau jis taiko kiekvienas subjektas, dalyvaujantis gamybos, platinimo ar paslaugų teikimo cikle. Iš esmės tai reiškia, kad kiekvienas subjektas taiko PVM savo prekių ir paslaugų kainai bei periodiškai moka valstybės išdė taip gautą mokestį, prieš tai atskaitęs PVM, kurį jis pats sumokėjo už savo ekonominei veiklai reikalingų prekių ir paslaugų pirkimus. Taigi, kad tokia sistema būtų gyvendinta, kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti pakankamai tikslią ir išsamią apskaitą, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM ir mokesčių administratorius galėtų ją kontroliuoti(6).

4. Vesti tokia apskaita būtų labai sudėtinga kai kuriems ūkio subjektams, pavyzdžiui, mažoms

monės ir daugumai kininkų. Todėl Šeštojoje direktyvoje Bendrijos teisės aktų leidėjas norėjo suderinti specialias schemas, kurias valstybės narės buvo tvirtinusios šioms profesinėms kategorijoms(7). Šeštosios direktyvos 24 straipsnis nurodo, kad valstybės narės mažoms monėms gali taikyti supaprastintą schemą, paremtą atleidimo sistema.

5. Šeštosios direktyvos 25 straipsnyje Bendrijos teisės aktų leidėjas taip pat numatė, kad, jei prastinė apmokestinimo PVM schemos ar tos pačios direktyvos 24 straipsnyje nurodytos supaprastintos schemos taikymas kininkams sukeltų sunkumų, valstybės narės gali jiems taikyti vienodo tarifo schemą, kurios tikslas – kompensuoti kininkams pirkimo PVM už jų sigytas prekes ir paslaugas. Šie kininkai vadinami „kininkais, kuriems taikomas vienodas tarifas“(8).

6. Šeštosios direktyvos 25 straipsnis numato, kad bendrai vienodo tarifo schemai taikomos toliau išvardytos taisyklės. Valstybės narės nustato vienodo tarifo kompensacinius procentus pagal šioje direktyvoje nustatytą skaičiavimo tvarką. Šie procentai negali būti taikomi taip, kad kininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, grąžinama suma būtų didesnė už pirkimo PVM(9).

7. Pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 5 dalį šie vienodo tarifo procentai taikomi žemės ūkio produktų ir paslaugų, kurias apmokestinamiesiems asmenims (išskyrus kininkus, kuriems taikomas vienodas tarifas) tiekia ir teikia kininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, kainai be mokesčio. Šios kompensacijos taikymas nesuteikia teisės taikyti jokios kitos atskaitos formos.

8. Vienodo tarifo kompensaciją kininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, sumoka apmokestinamasis asmuo, kuriam tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, arba valstybės valdžios institucijos. Pirmu atveju kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, valstybės nustatytą vienodo tarifo kompensacinį procentą priskaičiuoja apmokestinamajam asmeniui, kuriam tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, ir sau pasilieka gautą PVM. Antru atveju valstybės valdžios institucijos minėtam kininkui sumoka vienodo tarifo kompensaciją, gaunamą šį procentą pritaikius jo pajamoms.

9. Pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 8 dalį, kai kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, parduoda savo prekes ar paslaugas PVM neapmokestinamiesiems asmenims arba kitiems kininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, manoma, kad vienodo tarifo kompensacinį priedą pirkimo PVM moka pirkėjas arba klientas.

10. Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penkta trauka „žemės ūkio paslaugas“ apibrėžia kaip „B priede nurodytas paslaugas, kurias teikia kininkas, naudodamas savo darbo jėgą ir (arba) rangą, paprastai esantį jo ūkyje“. (Pataisytas vertimas)

11. Šeštosios direktyvos B priede, kuriame pateiktas žemės ūkio paslaugų sąrašas, nurodoma, kad „paslaugos, kurios prastai būtinės žemės ūkio produktų gamyboje, laikomos žemės ūkio paslaugomis. Tokias paslaugas eina <...> renginių, paprastai naudojamų žemės ūkio <...> ūkiuose, nuoma žemės ūkio tikslams“.

12. Vokietijos teisėje Šeštosios direktyvos 25 straipsnyje numatytą vienodo tarifo kompensacijos mechanizmą gyvendina 1991 m. *Umsatzsteuergesetz*(10) 24 straipsnis. Pagal šį straipsnį kininkų prekėms ir paslaugoms taikomas 8 % tarifo mokestis kompensuoja PVM, kurį jie turėjo sumokėti pirkdami, todėl jie neturi mokėti likusios dalies.

II – Faktinės aplinkybės

13. Detlev Harbs yra kininkas, kuris nuo 1992 m. lapkričio 15 d. iki 2005 m. birželio 30 d. savo sūnui išnuomojo visą savo ūkio dalį, naudojamą pieno gamybai, t. y. 31,2 hektaro žemės, karvidų, 65 pieningas karves ir daugiau nei 300 000 kg pieno kvotą. Už ūkio nuomą kasmet turėjo būti

mokama 9 360 DEM ir 10 200 DEM – už žemę ir karvidį bei 6 000 DEM ir 32 136,70 DEM – už pieningas karves ir pieno kvotą. Po šios sutarties D. Harbs turėtų savo veiklą likusioje žemės dalyje, kuri sudaro 61,4 hektaro žemės, pastatai, apie 60 penimų galvijų banda ir 120 jaučių.

14. D. Harbs mano, kad visai žemės nuomai taikoma UstG 24 straipsnyje numatyta vienodo tarifo schema. *Finanzamt Rendsburg* (Vokietija) priešingai nusprendė, kad, nors pagal Vokietijos teisę žemės ir karvidžių nuoma yra atleidžiama nuo mokesčių, sumoms, gautoms už suteiktas pieningas karves ir pieno kvotą, taikytina prastinė apmokestinimo PVM schema. D. Harbs ji pateikė reikalavimą sumokėti 361 DEM sumai, atitinkančiai 1992 m. mokėtiną PVM.

15. *Finanzgericht* (Vokietija) patenkino D. Harbs skundą, nusprenddamas, kad pajamoms, kurias jis gauna iš nagrinėjamos žemės nuomos, taikytinas UstG 24 straipsnis. *Finanzamt Rendsburg* kreipėsi į *Bundesfinanzhof* dėl šio sprendimo peržiūrėjimo.

III – Prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktas klausimas

16. Remdamasis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytais argumentais, *Bundesfinanzhof* mano, kad nepaisant ginčijamos žemės nuomos D. Harbs išliko kininkas. Šeštosios direktyvos 25 straipsnio prasme, nes jis toliau kininkavo savo neišnuomotoje valdoje, kuri yra palyginti didelė.

17. Dėl taikytinos PVM schemos *Bundesfinanzhof* mano, kad, pirma, dviejų skirtingų schemų taikymas šiam kininkui, t. y. bendros vienodo tarifo schemos – jo paties kiui ir prastinės schemos – nagrinėjamai žemės nuomai, gali atrodyti prieštaraujantis supaprastinimo tikslui, kuriuo remiasi Šeštosios direktyvos 25 straipsnis.

18. Kita vertus, *Bundesfinanzhof* nurodo, kad jis abejoja, ar ši žemės nuoma gali būti laikoma „žemės žemės paslauga“ Šeštosios direktyvos 25 straipsnio prasme. Be to, jei šiai žemės nuomai netaikytina bendra vienodo tarifo schema, jis klausia, ar atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 25 straipsnio prasmę ir tikslą, pajamos iš šios žemės nuomos neturi būti visiškai neapmokestinamos ir joms netaikytinas mokestis nei pagal vienodo tarifo schemą, nei pagal bendrą schemą, kaip pajamų už parduotą naudotą žemės žemės techniką atvejų.

19. Todėl *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreipėsi į Teisingumo Teismą, pateikdamas šį klausimą:

„Ar žemės savininkas,

– kuris atsisako savo žemės dalies (t. y. visos pieningų karvių bandos), ir kuris išnuomoja tam reikalingą turtą kitam kininkui, ir

– kuris net išnuomojęs reikšmingai turia kiną veiklą,

gali iš žemės nuomos gautas pajamas – kaip ir likusią savo apyvartos dalį – priskirti (Šeštosios direktyvos) 25 straipsnyje numatytai bendrai vienodo tarifo schemei, taikomai kininkams, ar su šia žemės nuoma susijusi apyvartos dalis turi būti apmokestinama pagal bendrą apyvartos mokesčių schemą?“

IV – Vertinimas

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs *Bundesfinanzhof* iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 25 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kininkas, kuris išnuomojo dalį savo žemės, ir kuris turia kiną veiklą likusioje dalyje, kuri apmokestinama pagal šiame straipsnyje numatytą bendrą vienodo tarifo schemą, gali taikyti pajamų iš šios nuomos atžvilgiu šią vienodo

tarifo schem?, ar veikiau pajamos iš tokios nuomos apmokestinamos pagal bendr? PVM schem?.

21. Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? motyv? aišku, kad šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* siek? Teisingumo Teismui pateikti du atskirus klausimus. Pirmu siekiama sužinoti, ar pajamoms iš gin?ijamos ?kio nuomos gali b?ti taikoma bendra vienodo tarifo schema, taikoma ?kininkams. Antru siekiama nustatyti, ar, neigiamai atsakius ? pirm? klausim?, pajamoms iš šios ?kio nuomos taikytina bendra PVM schema, ar veikiau jos gali b?ti visiškai atleistos nuo mokes?io. Aš iš eil?s išnagrin?siu kiekvien? iš ši? klausim?.

A – *D?l bendros vienodo tarifo schemas taikymo*

22. Kaip Vokietijos vyriausyb? ir Europos Bendrij? Komisija bei priešingai nei atsakovas pagrindin?je byloje, many?iau, kad pajamos iš gin?ijamos ?kio nuomos negali patekti ? bendros vienodo tarifo schemas, numatytos Šeštosios direktyvos 25 straipsnyje, taikymo srit?. Tokia išvada, mano nuomone, logiškai išplaukia iš kriterij?, ? kuriuos paprastai atsižvelgia Teisingumo Teismas aiškindamas Bendrijos teis?s nuostat?, t. y. atitinkam? nuostat? teksto, bendros vienodo tarifo schemas strukt?ros ir galiausiai šios schemas nustatymo tiksl?, analiz?s(11).

1. Atitinkam? nuostat? tekstas

23. Mat?me, kad Šeštosios direktyvos 25 straipsnis numato, jog bendra vienodo tarifo schema, taikoma ?kininkams, yra taikoma tik tiems ?kininkams, kurie vykdo žem?s ?kio veikl? ir teikia žem?s ?kio paslaugas.

24. Siekdamas užtikrinti vienod? šios schemas taikym? visoje Bendrijoje, Bendrijos teis?s akt? leid?jas apibr?ž? „žem?s ?kio paslaugos“ s?vok?. Pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penkt? ?trauk? tai yra „B priede nurodyta paslauga, kuri? teikia ?kininkas, naudodamas savo darbo j?g? ir (arba) ?rang?, paprastai esan?i? jo valdomame žem?s ?kio, miškininkyst?s ar žuvininkyst?s ?kyje“. (Pataisytas vertimas)

25. Iš šio apibr?žimo pakankamai aiškiai išplaukia, kad nurodytos paslaugos yra tos, kurias ?kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, gali teikti, naudodamas darbo j?g? ir ?rang?, kurias jis paprastai naudoja savo žem?s valdoje. Iš to matyti, kad Šeštosios direktyvos B priedo penktoje ?traukoje esanti nuoroda ? „?rengini?, paprastai naudojam? žem?s ?kio <...> ?kiuose, nuom? žem?s ?kio tikslams“, atsižvelgiant ? šios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penktoje ?traukoje esan?i? s?vok?, turi b?ti suprantama, kaip reiškianti ?kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, ?rengini?, kuriuos jis paprastai naudoja ?kininkavimui savo ?kio valdoje, nuom?.

26. Tai reiškia, kad išnuomoti ?renginiai, nepaisant nuomos sutarties, gali b?ti laikomi ?rengini?, kuriuos ?kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, paprastai naudoja ?kininkavimui savo ?kio valdoje, dalimi. Tod?l šios s?lygos ?vykdymas, mano nuomone, priklauso nuo dviej? kriterij?, ? kuriuos reikia atsižvelgti kartu: pirmas yra susij?s su nuomos trukme, o antras – su jos objektu. Pirmiausia nuomos sutarties terminas turi b?ti pakankamai trumpas, kad atitinkamo ?renginio nuomininkas ar nuomininkai neb?t? jo vieninteliai naudotojai. Ši s?lyga netenkinama, jei, pavyzdžiui, ?kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, išnuomot? savo kombain? visai derliaus nu?mimo trukmei ir jo nenaudot? savo poreikiams. Kitas reikalavimas yra, kad išnuomota ?ranga neviršyt? to, kas reikalinga ?kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, ?kininkavimo poreikiams. Ši s?lyga netenkinama, jei ?kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, išnuomot? kelet? kombain? ir jais pakaitomis naudot?si, nors ?kininkavimui jo ?kyje reikt? tik vieno.

27. Many?iau, iš to išplaukia, kad „žem?s ?kio paslaugos“ Šeštosios direktyvos 25 straipsnio prasme neapima tokios sutarties, kaip šioje byloje sudaryta ?kio nuomos sutartis, t. y. sutarties, kuria ?kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, suteikia kitam ?kininkui teis? kelerius metus

naudotis dalimi savo ?kio, kad pastarasis pats gal?t? gauti iš jo vaisius. Dvylikai su puse met? kitam ?kininkui išnuomodamas vis? savo ?kio dal?, skirt? pieno gamybai, t. y. pastatus, karvides, piening? karvi? band? ir pieno kvot?, atsakovas pagrindin?je byloje perdav? kitam ?kininkui visai nuomos trukmei teis? išimtinai naudotis kiekviena iš ši? dali? bei galimyb? gauti iš j? vaisius. Tod? tokia sutartis negali b?ti prilyginta ?kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, paslaugai, teikiamai naudojant savo ?kyje paprastai naudojamus ?renginius, nes bet kuriuo atveju per dvylikos su puse met? laikotarp? jis daugiau negal?s jokios šio turto dalies naudoti savo ?kinei veiklai vykdyti. Kitaip sakant, visas šis turtas ?sigaliojus šiai sutar?iai nustojo b?ti turto, paprastai naudojamo ?kininkavimui savo ?kio valdoje, dalimi.

28. Tok? Šeštosios direktyvos 25 straipsnio ir B priedo nuostat? aiškinim? grindžia tai, kad šios direktyvos versijos kai kuriomis kalbomis(12) aiškiai nurodo „?kio nuomos“ (*affermage*) ir „nuomos“ (*location*) s?vokas nuostat?, susijusi? su atleidimo nuo PVM atvejais, 13 straipsnio B dalies b punktu ir C dalies a punktu, kontekste(13). Kaip generalinis advokatas F. G. Jacobs nurod? savo išvados byloje *Goed Wonen* 76 punkte(14), versijose dan?, vokie?i?, pranc?z?, ital?, oland? ir šved? kalbomis šios abi s?vokos vidaus teis?je reiškia sutartis, kuri? turinys skiriasi ta prasme, kad „nuoma“ (*location*) suteikia nuomininkui teis? naudotis kito asmens nuosavybe, o „?kio nuoma“ (*affermage*) reiškia, kad nuomininkas, be to, turi teis? naudotis nuosavyb?s vaisiais. Akivaizdu, kad, kaip yra nusprend?s Teisingumo Teismas, Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje esan?ios „?kio nuomos“ (*affermage*) ir „nuomos“ (*location*) s?vokos neturi b?ti aiškinamos pagal j? reikšm? nacionalin?je teis?je. Jos tur?t? b?ti savarankiškos Bendrijos teis?s s?vokos, kad b?t? užtikrintas vienodas PVM vertinimo pagrindas(15). Ta?iau aplinkyb?, kad versijose tomis pa?iomis kalbomis žem?s ?kio paslaug?, kurias gali teikti ?kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, s?rašas mini tik „?rengini?, paprastai naudojam? žem?s ?kio <...> ?kiuose, nuom? žem?s ?kio tikslams“ ir visai nenurodo ?kio nuomos (*affermage*), leidžia manyti, kad Bendrijos teis?s akt? leid?jas nenor?jo paslaugomis, kurioms taikoma vienodo tarifo schema, laikyti sutar?i?, kuriomis vienas ?kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, tre?iam asmeniui, kaip šioje byloje, perduoda dal? savo veiklos ar gamybos ?rengini?.

29. Tas pats taikytina, nagrin?jant bendr? vienodo tarifo schem?, taikom? ?kininkams.

2. Bendros vienodo tarifo schemos, taikomos ?kininkams, sistema

30. Kaip išplaukia iš Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 1 dalies, valstyb?s nar?s gali taikyti vienodo tarifo schem? tiems ?kininkams, kuriems ?prastin?s apmokestinimo PVM schemos ar prireikus supaprastintos schemos taikymas sukelt? sunkum?. Tod?l ?kininkams iš esm?s taikoma ?prastin? PVM schema arba supaprastinta schema, o vienodo tarifo schema yra išimtis, kuri? taikyti ar netaikyti turi nuspr?sti valstyb?s nar?s.

31. Bendros vienodo tarifo schemos išimtin? pob?d? patvirtina ir Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 9 ir 10 dalys, kurios atitinkamai numato, kad valstyb?s nar?s gali šios schemos netaikyti tam tikr? ?kinink? kategorij? atžvilgiu ir kad patys ?kininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, gali, laikydamiesi s?lyg?, kurias nustato kiekviena valstyb? nar?, pasirinkti, ar taikyti ?prastin?, ar supaprastint? schem?.

32. Kadangi bendra vienodo tarifo schema nukrypsta nuo ?kinink? apmokestinimo pagal ?prastin? schem? ar supaprastint? schem? principo, jos taikymo sritis turi b?ti aiškinama siaurinamai(16). Toks aiškinimas b?tinai siekiant, kad b?t? laikomasi PVM neutralumo principo, kuris yra vienas iš jo pagrindinių principų. Šis principas reiškia, kad tuos pa?ius sandorius sudarantys asmenys ir panaš?s sandoriai turi b?ti atitinkamai vienodai vertinami(17). Kaip nurodyta Šeštosios direktyvos ketvirtoje konstatuojamoje dalyje, PVM sistemos neutralumas prek? ir paslaug? kilm?s atžvilgiu yra bendros rinkos, grindžiamos s?žininga konkurencija, išankstin? s?lyga. Iš to matyti, kad žem?s ?kio paslaug?, kurioms taikoma ?kinink? bendra

vienodo tarifo schema ir kurioms dėl šios priežasties netaikoma bendra PVM schema, srovos turi būti aiškinamos siaurinamai. Todėl bendra vienodo tarifo schema neturi būti taikoma paslaugoms, kurioms teisės aktų leidėjas aiškiai to nenumatė, nes tai gali pažeisti minėtų principų.

33. Konkrečiau, mes matome, kad bendra vienodo tarifo schema veikia „vienodo tarifo kompensacinio procento“ pagrindu, kuriuos kiekviena valstybė turi nustatyti pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 3 dalyje numatytą skaičiavimo metodą. Šiuo skaičiavimo metodu siekiama išvengti, kad dėl šio procento, kuriuos prieš juos taikant reikia pranešti Komisijai, visiems kininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, nebūtų grąžintos didesnės sumos nei sumokėtas pirkimo PVM. Taigi bendra vienodo tarifo schema neturi visiems kininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, permokėti už PVM, sumokėtą perkant kininkavimui reikalingus produktus ir paslaugas. Kitaip sakant, bendra vienodo tarifo schema neturi suteikti pranašumo ar pakenkti kininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams, kuria siekiama užtikrinti, kad PVM būtų renkamas teisingai, ir išvengti konkurencijos tarp valstybių narių, taikančių vienodo tarifo schemą, iškraipymo. Taigi manyčiau, kad šiems reikalavimams, o dėl šios priežasties – ir bendrai vienodo tarifo schemos sistemai iškiltų pavojus, jei kininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, galėtų išnuomoti dalį savo ūkio, ir iš to gautas pajamas įskačiuoti šiai schemai, kuri toliau jiems taikoma neišnuomotos ūkio dalies atžvilgiu.

34. Mes žinome, kad bendros vienodo tarifo schemos atveju kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, gauna kompensaciją už pirkimo PVM, sumokėtą už ūkio poreikiams nupirktas prekes ir paslaugas, jo prekės ir paslaugų kainai be mokesčio taikant kompetentingą nacionalinę instituciją nustatytą procentą. Dalį savo veiklos perduodamas kitam asmeniui, kininkas nepatiria ir išlaidų, kurias patirtų vykdydamas šią veiklą. Taigi išnuomodamas visų su pieno gamyba susijusių turtų dvylikai su puse metų, kaip šiuo atveju, atsakovas pagrindinėje byloje nepatyrė ir su šia gamyba susijusių išlaidų. Pavyzdžiui, jis nebeturi tiekti pašarų pieningų karvių bandos šėrimui ir išlaikymui. Taigi jam tenkanti pirkimo PVM našta atitinkamai sumažėja. Priešingai, jei pajamos iš ginčijamos ūkio nuomos patenka į bendros vienodo tarifo schemos taikymo sritį, vienodo tarifo kompensacijos suma, kurią reikia sumokėti atitinkamam kininkui, bus padidinta šioms pajamoms taikant kompetentingos nacionalinės institucijos nustatytą procentą. Tai reiškia, kad kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, gaus kompensaciją, nors jis nebemoka pirkimo PVM dėl veiklos, atitinkančios išnuomotą ūkio dalį, vykdymo.

35. Tokį aiškinimą patvirtina ir tas atvejis, kai, kaip šioje byloje, išnuomota yra kininkui, kuriam taip pat taikoma bendra vienodo tarifo schema. Kaip Teisingumo Teismas nusprendė 1988 m. birželio 28 d. Sprendime *Komisija prieš Italiją*(18) ir kaip savo rašytinėse pastabose nurodo pats atsakovas(19), kai kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, perduoda prekes arba teikia paslaugas neapmokestinamajam asmeniui ar kitam kininkui, kuriam taikomas vienodas tarifas, kompensacija už sumokėtą pirkimo PVM gaunama už prekes ir paslaugas sumokant „visą“ kainą, kurią įskaičiuojamas šis mokestis. Net šiuo atveju kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, gali gauti kompensaciją už sumokėtą pirkimo PVM, padidindamas savo prekės ir paslaugų kainą, jei rinkos sąlygos tai leidžia.

36. Todėl manyčiau, kad jeigu Šeštosios direktyvos 25 straipsnis būtų aiškinamas taip, kad kininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, gali dalį savo ūkio išnuomoti ir pajamą iš šios ūkio nuomos atžvilgiu taikyti bendrai vienodo tarifo schemai, kiltų rimtas pavojus, kad sumokėtas pirkimo PVM bus per daug kompensuotas.

37. Be to, bendra vienodo tarifo schema, mano nuomone, nesiekiama apimti atvejų, kai kininkas išnuomoja savo ūkio dalį.

3. Tikslai

38. Akivaizdu, kad, kaip tai pabrėžia *Bundesfinanzhof*, Šeštosios direktyvos 25 straipsnis atitinka supaprastinimo reikalavimą. Tačiau reikia priminti, kodėl dėl šio supaprastinimo tikslo Bendrijos teisės aktų leidėjas suteikė valstybėms narėms galimybę taikyti bendrą vienodo tarifo schemą.

39. Kaip tai aiškiai nurodyta Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 1 dalyje, ši schema buvo numatyta ūkininkams, kuriems ūprastinės schemos ar, esant reikalui, supaprastintos schemos taikymas sukeltų sunkumų. Kaip išplaukia iš Šeštosios direktyvos pasiūlymo, kurį 1973 m. birželio 29 d. (20) Komisija pateikė Tarybai, motyvą, ši schema, sukurta kaip išimtinė, turi iš esmės būti taikoma smulkiems ūkininkams, negalintiems vykdyti su ūprastine ar supaprastinta schema susijusių pareigų (21). Ji buvo sukurta kaip pereinamojo laikotarpio schema, skirta atleisti šiuos smulkius ūkininkus nuo kitoms mokėtinių mokesčių numatytų apskaitos, sąskaitų, deklaracijų ir mokėjimų reikalavimų, kurių Šeštosios direktyvos įsigaliojimo metu jie negalėjo vykdyti (22).

40. Dėl šios priežasties bendros vienodo tarifo schemos taikymo sritis paslaugų atžvilgiu buvo nustatyta siaurinamai, pašalinant visas paslaugas, teikiamas nuolat ar naudojant įrenginius, kuriuos galima laikyti viršijančiais atitinkamo ūkio poreikius, dydį ir pobūdį. Šiuo atžvilgiu Komisija net pasiūlė, kad Šeštoji direktyva aiškiai nurodytų, kad šio tipo sandorių atžvilgiu ūkininkui, kuriam taikomas vienodas tarifas, kiekvienos valstybės narės nustatyta tvarka būtų taikoma ūprastinė arba supaprastinta PVM schema, nes jis konkuruoja su prekybininkais, gamintojais ir kitais paslaugų teikėjais (23). Todėl šioje direktyvos pasiūlymo B priedo penktoje įtrauktoje pateiktą žemės ūkio paslaugų sąrašą Komisija įtraukė tik „žemės ūkio mašinų nuomą“.

41. Iš to išplaukia, kad supaprastinimo tikslas, kuriuo remiasi Šeštosios direktyvos 25 straipsnis, mano nuomone, neturi išplėsti šiame straipsnyje numatytos „žemės ūkio paslaugų“ sąvokos sutarčiai, kuria ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, perduoda kitam ūkininkui dalį savo ūkio.

42. Be to, pagrįstai negalima teigti, kad ūkininkas, kuris, kaip šioje byloje, išnuomoja 31,2 ha žemės, karvė, 65 pieningas karves bei daugiau nei 300 000 kg pieno kvotą ir toliau ūkininkauja likusioje ūkio valdoje, kurią sudaro 61,4 ha žemės, pastatai, apie 60 penimų galvijų ir 120 jaučių banda, nepajėgia taikyti bendros PVM schemos pajamoms iš ūkio nuomos, kartu su bendra vienodo tarifo PVM schema savo ūkiui, atsižvelgiant į apskaitos ir administracinius formalumus, nustatytus šiuo metu tokiam ūkininkavimui valstybėje narėje.

43. Todėl manyčiau, kad Šeštosios direktyvos 25 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad ūkininkas, kuris dalį savo ūkio turto išnuomojo, bet tisia veikia likusioje ūkio dalyje, mokėdamas mokestį pagal šiame straipsnyje numatytą bendrą vienodo tarifo schemą, negali pajamą iš šios ūkio nuomos atžvilgiu taikyti šiai vienodo tarifo schemai.

B – Dėl bendros schemos taikymo

44. Atsakymas į antrą *Bundesfinanzhof* klausimą iš dalies išplaukia iš pirmiau mano pateiktą argumentą. Mes matome, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį PVM taikomas visoms apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, teikiamoms paslaugoms. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kuri ekonominė veikla, o pagal šio 4 straipsnio 2 dalį ekonomine veikla laikomas materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų.

45. Sutartis, kuria ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, kitam asmeniui už atlyginimą suteikia teisę išimtinai naudotis tam tikra jo ūkio dalimi nuomos ar ūkio nuomos sutarties forma, kuria jam siekiama papildomai suteikti teisę gauti vaisius, *a priori* yra tikrai ekonominė veikla šios

s?vokos prasme. Šioje byloje ?kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, ?kio dalies, naudojamos pieno gamybai, nuoma dvylikai su puse met? laikytina savarankiška ekonomine veikla bei materialaus ir nematerialaus turto naudojimui, siekiant gauti nuolatini? pajam?. Pakartojant *Bundesfinanzhof* nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateikt? pavyzd?, ši paslauga negali b?ti laikoma tokiu visiškai atsitiktiniu ar pavieniu sandoriu kaip naudotos žem?s ?kio technikos pardavimas.

46. Be to, iš nusistovėjusios teism? praktikos išplaukia, kad negalima nukrypti nuo bendrojo principo, jog PVM turi b?ti renkamas už bet kok? prekį? tiekim? ar paslaug? teikim?, kai už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, išskyrus Šeštojoje direktyvoje aiškiai nurodytus atvejus, o tokios nuostatos turi b?ti aiškinamos siaurinamai(24). Nors pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkt? nekilnojamojo turto nuoma yra iš esm?s atleista nuo PVM, materialaus ir nematerialaus turto, pavyzdžiui, piening? karvi? bandos ir pieno kvotos, atžvilgiu išim?i? nenumatyta. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog nacionalin? nuostata Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punkt?, taikom? tik nekilnojamojo turto nuomai, išpl?tusi tam tikro kilnojamojo turto nuomai, prieštarauja šios direktyvos nuostatoms(25).

47. Tod?l, jei ?kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, už atlyginim? teikiamoms žem?s ?kio paslaugoms netaikomas Šeštosios direktyvos 25 straipsnis, jos patenka ? bendros schemos taikymo srit?. Aplinkyb?, kad tai nuomotojo daliai, kuria jis toliau eksploatuoja ?k?, taikoma bendra vienodo tarifo schema, n?ra pagrindas atleisti nuo mokes?io pajamas iš šios ?kio nuomos. Iš to išplaukia, kad pajamos iš piening? karvi? bandos ir pieno kvotos nuomos apmokestinamos pagal bendr? PVM schem?, t. y. ?prastin? arba supaprastint? schem?.

48. Tod?l si?lau Teisingumo Teismui nuspr?sti, kad ?kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, pajamos iš dalies savo ?kio turto nuomos apmokestinamos pagal bendr? PVM schem?.

V – Išvada

49. Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? *Bundesfinanzhof* pateikt? klausim? Teisingumo Teismui si?lau atsakyti taip:

„1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 25 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip: ?kininkas, kuris dalį savo ?kio turto išnuomojo, bet toliau ?kininkauja likusioje ?kio dalyje, mok?damas mokestį pagal šiame straipsnyje numatyt? bendr? vienodo tarifo schem?, negali pajamoms iš šios ?kio nuomos (*affermage*) taikyti vienodo tarifo schemos. Pajamos iš tokios ?kio nuomos apmokestinamos pagal bendr? PVM schem?.“

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2– 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

3– Toliau – PVM.

4 – 2 ir 4 straipsniai.

5 – 4 straipsnio 2 dalis.

6 – Šeštosios direktyvos 22 straipsnis.

- 7 – Penkiolikta konstatuojamoji dalis.
- 8 – 25 straipsnio 2 dalies trečia trauka.
- 9 – 25 straipsnio 3 dalis.
- 10 – ?statymas dėl apyvartos mokesčio, toliau – *UStG*.
- 11 – Apie šio aiškinimo metodo taikymą PVM srityje žr. 2003 m. sausio 16 d. Sprendimas *Maierhofer* (C-315/00, Rink. p. I-563, 27 punktą).
- 12 – Taip yra versijose danų, vokiečių, ispanų, prancūzų, italų, olandų, švedų ir anglų kalbomis. Versijose graikų, portugalų ir suomių kalbomis naudojama viena sąvoka.
- 13 – 13 straipsnio B dalies b punktas numato, kad, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio „?kio nuomą ir nekilnojamojo turto nuomą“, o to paties straipsnio C dalies a punktas – kad valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti „?kio nuomos ir nekilnojamojo turto nuomos“ apmokestinimą.
- 14 – 2001 m. spalio 4 d. Sprendimas (C-326/99, Rink. p. I-6831).
- 15 – *Ibidem* (47 punktas).
- 16 – Žr. 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimas *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Rink. p. I-2341, 19 punktas) ir 2001 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. p. I-493, 25 punktas).
- 17 – Šiuo klausimu žr. 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktas).
- 18 – Sprendimas 3/86, Rink. p. 3369 (21 punktas).
- 19 – 3 puslapis.
- 20 – Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasiūlymas (*Bulletin des Communautés européennes*, priedas 11/73).
- 21 – Taip pat žr. Pirmą Komisijos pranešimą Tarybai dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos taikymo, pateiktą pagal Šeštosios direktyvos 34 straipsnį (COM/83/426 galutinis).
- 22 – Septintajame dešimtmetyje Bendrijos žemės ?kiui buvo būdingas labai didelis ?kis skaičius, kurių dauguma buvo smulkūs. 1967 m. sausio 1 d. buvo maždaug 6,2 milijono 1 ha arba didesnių ?kių; iš jų 85 % plotas buvo mažesnis nei 20 ha; tik 170 600 ?kių plotas viršijo 50 ha. Be to, didžioji šių ?kių dalis užsiėmė mišrių ?kininkavimu ir didelė dalis jų produktų buvo suvartojama ?kyje maistui ir pašarui (A. Ries, „L’application de la TVA à l’agriculture de la CEE“, *Revue du marché commun*, 1968, p. 560).
- 23 – Direktyvos pasiūlymo 27 straipsnio 12 dalies b punktas.
- 24 – Žr. nurodytą sprendimą *Goed Wonen* (46 punktas) ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *Taksatorringen* (C-8/01, dar nepaskelbtas Rinkinyje, 36 punktas).
- 25 – 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-60/96, Rink. p. I-3827, 16

punktas).