

ENERGIALADVOKATA FILIPA LEŽE SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 11. martā (1)

Lieta C-321/02

Finanzamt Rendsburg

pret

Detlev Harbs

[*Bundesfinanzhof* (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

Sestā PVN Direktīvā – 25. pants – Kopējais vienotas likmes režīms, ko piemēro lauksaimniekiem – Lauksaimnieka veikta lauksaimniecības uzņēmuma darbs noma – Vispārējais režīms piemērojams ienākumiem no nomas

1. Izskatmāj liet *Bundesfinanzhof* [Federālā finanšu tiesa] (Vācija) ir lūgusi Tiesu lemt par Sestās direktīvas 77/388/EEK (2) 25. panta piemērošanas apjomu attiecībā uz kopēju vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem. Šis lūgums izteikts saistībā ar tiesvedību starp valsts nodokļu iestādi un lauksaimnieku, kurš bija iznomājis savas saimniecības mantu, kas izmantota piena ražošanai. Iesniedzītāja vālas noskaidrot, vai uz ienākumiem no šīs iznomāšanas ir jāattiecina kopējais vienotas likmes režīms, ko paredz Sestās direktīvas 25. pants, vai arī vispārējais pievienotās vērtības nodokļa (3) režīms, vai arī tie pilnībā atbrīvojami no nodokļiem.

I – Atbilstošās tiesību normas

2. Sestajā direktīvā Kopienas likumdevējs noteica vienotu PVN aprēķinu bāzi visai Eiropas Kopienai, lai saskaņotu PVN visās dalībvalstīs. Bez tam Direktīvā ir noteikti plaši definēti šie nodokļa piemērošanas apjoms. Tāpēc nodoklis jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību veicis patstāvīgs saimnieciskais darbs vai saimnieciskais darbs ietvaros. (4) Šāds saimnieciskais darbs jāietilpst arī lauksaimnieciskais darbs. (5)

3. PVN ir izstrādāts kā nodoklis, ko uzliek privātam gala patērētājam. Tāpēc tam jābūt neitrālam pret saimniecisko darbu veicējiem. Tomēr tas jāpiemēro katram saimnieciskajam darbam, kas iesaistīts ražošanas, izplatīšanas vai pakalpojumu sniegšanas darbībā. Praksē tas nozīmē, ka katrs saimnieciskais darbs jāpiemēro PVN piemērojamu cenu un pakalpojumu cenai un regulāri maksā. Valsts kasei šādi jānosaka iekasējamie nodokļi, vispirms atskaitot PVN, ko viņš pats ir samaksājis, par katru saimnieciskajam darbam nepieciešamās preces un pakalpojumus. Šāda režīma ieviešana tāpēc prasa, lai ikviens nodokļa maksātājs veiktu pietiekami precīzu uzskaiti, nodrošinot, ka ir iespējams piemērot pievienotās vērtības nodokli un nodokļu iestādei – veikt pārbaudi. (6)

4. Šādas uzskaites veikšana radīja būtiskas grūtības dažiem saimniecisko darbību veicējiem, tādēļ mazie uzņēmumi un vairums lauksaimnieku. Tāpēc Sestajā direktīvā Kopienas likumdevējs tiecas saskaņot pašos režīmus, ko dalībvalstis bija ieviesušas šīm profesionālajām kategorijām. (7) Tādējādi Sestās direktīvas 24. pants nosaka, ka attiecībā uz mazajiem uzņēmumiem dalībvalstis var piemērot vienkāršotu režīmu, kas balstās uz atbrīvojumiem.
5. Sestās direktīvas 25. pants Kopienas likumdevējs tāpat ir noteicis, ka tad, ja parastā pievienotās vērtības nodokļa režīma vai 24. pants paredzētā vienkāršotā režīma piemērošana lauksaimniekiem radītu grūtības, dalībvalstis var lauksaimniekiem piemērot vienas likmes režīmu nolūkā kompensēt PVN, kas iekasēts par preču pirkumiem un pakalpojumiem. Šie lauksaimnieki tiek dēvēti par "vienotas likmes lauksaimniekiem" (8).
6. Sestās direktīvas 25. pants paredz, ka šo kopājo vienas likmes režīmu regulē šādi noteikumi. Dalībvalstis nosaka vienas likmes kompensācijas procentus saskaņā ar Direktīvā paredzēto aprēķināšanas procedūru. Šo procentus rezultāts nedrīkst būt tāds, lai vienas likmes lauksaimnieki iegātu atlīdzību, kas lielāka par priekšnodokļa summu. (9)
7. Saskaņā ar Sestās direktīvas 25. panta 5. punktu, šos vienas likmes procentus piemēro tādus lauksaimniecības ražojumu un lauksaimniecības pakalpojumu cenām bez nodokļa, kurus vienas likmes lauksaimnieki piegādā nodokļa maksātājiem, kas nav vienas likmes lauksaimnieki. Šā kompensācija izslēdz visus citus atskaitīšanas veidus.
8. Vienotas likmes kompensāciju vienas likmes lauksaimniekiem maksā vai nu nodokļa maksātājs, kuram piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, vai valsts iestādes. Pirmajā gadījumā vienas likmes lauksaimnieks nodokļa maksātājam, kam tas piegādājis preces vai pakalpojumus, izraksta rēķinu par valsts noteiktajiem vienas likmes kompensācijas procentiem un pats patur PVN, ko viņš tādējādi ir saņēmis. Otrajā gadījumā valsts iestādes vienas likmes lauksaimniekam izmaksā vienas likmes kompensācijas summu, kas tiek aprēķināta, piemērojot šos procentus viņa ienākumiem.
9. Sestās direktīvas 25. panta 8. punkts nosaka, ka attiecībā uz visām lauksaimniecības ražojumu pārdošanām un lauksaimniecības pakalpojumu piegādēm, ko vienas likmes lauksaimnieks veic personām, kas nav PVN maksātāji, vai citiem vienas likmes lauksaimniekiem, tiek uzskatīts, ka vienas likmes kompensāciju maksā pircējs vai klients.
10. Sestās direktīvas 25. panta 2. punkta piektā ievilkuma izpratnē "lauksaimnieciskais pakalpojums" ir "B pielikumā minētais pakalpojums, ko sniedzis lauksaimnieks, izmantojot savu darba spēku un/vai ierīces, kas parasti ir pieejamas viņa vadītā lauksaimniecības uzņēmumā".
11. Sestās direktīvas B pielikums, kas satur lauksaimniecisku pakalpojumu sarakstu, nosaka, ka "tādus lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, kuri parasti ir nozīmīgi lauksaimnieciskā ražošanā, uzskata par lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, un jo īpaši [...] tādus ierīču izīrēšanu [nomu] lauksaimnieciskiem nolūkiem, kuras parasti lieto lauksaimniecības [...] uzņēmumos".
12. Sestās direktīvas 25. pants paredzēto vienas likmes kompensācijas mehānismu Vācijas tiesību sistēmā 1991. gada *Umsatzsteuergesetz* (10) 24. pants. Saskaņā ar šo pantu, nodoklis 8 % apmērā, ko lauksaimnieki maksā par saviem ražojumiem un pakalpojumiem, ir ieskaitāms pret PVN, ko tie samaksājuši par iepirktajām precēm un pakalpojumiem, tātad ka viņiem pārpalikums nav jāmaksā.

II – Fakti

13. Detlevs Harbss [*Detlev Harbs*] ir lauksaimnieks, kas no 1992. gada 15. novembra līdz 2005. gada 30. jūnijam savam dālam iznomāja visas sava lauksaimniecības uzņēmuma piena ražošanai izmantojamās ierces, proti, 31,2 ha zemes, govju kēti, 65 piena govīs un piena kvotu vairāk nekā 300 000 kg apmērā. Ikgadējā samaksa par nomu tika noteikta DEM 9 360 un DEM 10 200 apmērā, attiecīgi, par zemi un kēti, un DEM 6 000 un DEM 32 136,70 apmērā, attiecīgi, par piena govīm un piena kvotu. Pēc šīs līguma noslēgšanas Harbss turpināja darboties pārējās sava lauksaimniecības uzņēmuma daļās, ko veidoja 61,4 ha zemes, tās, aptuveni 60 uzbarotānai paredzēti vārsti un 120 lopu ganāmpulks.

14. Harbss uzskatīja, ka uz visu nomas līgumu attiecas vienotas likmes režīms, ko paredz *UStG 24. pants. Finanzamt Rendsburg* [Rendsburgas Finanšu pārvalde] (Vācija) savukārt uzskatīja, ka, kaut arī zemes un kēts noma ir atbrīvojama no nodokļa saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem, samaksa, kas saņemta par piena lopu un piena kvotas iznomāšanu, ir apliekama ar nodokli atbilstoši parastajam PVN režīmam. *Finanzamt Harbsam* nosūtīja paziņojumu par PVN nodokļa piedziņu DEM 361 apmērā, ko Harbss bija parādā par 1992. gadu.

15. *Finanzgericht* (Vācija) apmierināja Harbsa iesniegto apelāciju, uzskatot, ka ienākumi, ko viņš saņem saskaņā ar apskatāmo nomas līgumu, ietilpst *UStG 24. panta* piemērošanas jomā. *Finanzamt Rendsburg* iesniedza apelāciju *Bundesfinanzhof*, lai spriedums tiktu pārskatīts.

III – Prejudiciālais jautājums

16. *Bundesfinanzhof*, saskaņā ar argumentiem, kas ietverti tās līguma sniegtā prejudiciālā nolikumā, uzskata, ka Harbss, neraugoties uz apskatāmo nomas līgumu, ir saglabājis savu lauksaimnieka statusu Sestās direktīvas 25. panta izpratnē, jo viņš turpināja lauksaimnieciski apstrādāt neiznomāto, relatīvi lielu sava pašuma daļu.

17. Kas attiecas uz piemērojamo PVN režīmu, *Bundesfinanzhof* uzskata, ka, no vienas puses, divu atšķirīgu režīmu piemērošana lauksaimniekam, proti, kopējā vienotas likmes režīma piemērošana viņa pašā lauksaimnieciskajai darbībai un parastā režīma piemērošana attiecībā uz apskatāmo nomas līgumu, varētu būt pretrunā Sestās direktīvas 25. panta pamatā esošajam vienkāršošanas mērķim.

18. No otras puses, *Bundesfinanzhof* norāda, ka tā apšaubā, vai šo nomas līgumu var uzskatīt par "lauksaimniecisku pakalpojumu" Sestās direktīvas 25. panta izpratnē. Bez tam, ja minētajam nomas līgumam nav piemērojams kopējais vienotas likmes režīms, tā vēlās noskaidrot, vai, ievērojot Sestās direktīvas 25. panta mērķi un raksturu, ienākumi saskaņā ar šādu līgumu nav pilnībā atbrīvotāji, ka tie tāpat kā ienākumi no lietotās lauksaimniecības tehnikas pārdošanas nav apliekami ar nodokli ne saskaņā ar vienotas likmes režīmu, ne vispārējo režīmu.

19. Tāpēc *Bundesfinanzhof* izlīma apturēt tiesvedību un Tiesai uzdot šādu jautājumu:

"Vai lauksaimniecības uzņēmuma pašnieks,

– kas atstāj daļu sava uzņēmuma (attiecībā uz visu piena saimniecību) un iznomā saimnieciskās lietas, kas nepieciešamas šādā nolūkā, citam lauksaimniekam un

– kas pat pēc nomas līguma noslēgšanas ievērojamās apjomos turpina lauksaimniecisku darbību,

ienākumu no nomas līguma – tāpat kā pārējās savu apgrozījumu – var pakārt kopīgam vienotas

likmes režmam lauksaimniekiem ([Sest's direktvas] 25. pants), vai ar t? apgrozjuma daa, kas attiecas uz nomu, ir j?pakauj visprjam apgrozjuma nodokaa režmam?"

IV – Novrtjums

20. Ar savu prejudici?lo jautjumu *Bundesfinanzhof* b?tb? vaic?, vai Sest's direktvas 25. pants ir interpretjams t?d?j?di, ka lauksaimnieks, kas iznomjis da?u sava lauksaimniec?bas uz??muma iekrtu un kas turpina savas lauksaimniecisk?s darb?bas prj? lauksaimniec?bas uz??muma da??, par š?m darb?b?m maks?jot nodokli saska?? ar kop?ju vienotas likmes režmu, ko paredz šis pants, var ien?kumiem no š? nomas l?guma piem?rot nodokli atbilstoši vienotas likmes režmam, vai ar? ien?kumi no nomas l?guma ir apliekami ar nodokli atbilstoši visprjam PVN režmam.

21. No pamatojuma l?gumam sniegt prejudici?lu nol?mumu ir redzams, ka *Bundesfinanzhof* ir iecerjusi Tiesai uzdot divus atseviš?us jautjumus. Pirmais attiecas uz to, vai ien?kumus no apskat?m? nomas l?guma var aplikt ar nodokli lauksaimniekiem piem?rojam? kop?j? vienotas likmes režma ietvaros. Otrais attiecas uz to, vai gad?jum?, ja atbilde uz pirmo jautjumu b?tu noraidoša, ien?kumi no nomas l?guma b?tu apliekami ar nodokli saska?? ar visprjo PVN režmu, vai ar? tiem b?tu piem?rojams piln?gs atbrvojums. Šos jautjumus apskat?šu p?c k?rtas.

A – Par kop?j? vienotas likmes režma piem?rošanu

22. T?pat k? V?cijas vald?ba un Eiropas Kopien? Komisija un pret?ji atbild?tjam pamata pr?v? uzskatu, ka ien?kumiem saska?? ar apskat?mo nomas l?gumu nav piem?rojams Sest's direktvas 25. pant? paredz?tais kop?jais vienotas likmes režms. Š?ds secinajums, manupr?t, lo?iski izriet no to krit?riju anal?zes, ko Tiesa parasti ?em v?r?, interpret?jot Kopienas ties?bu normu, proti, attiec?go ties?bu normu formul?juma, kop?j?s vienotas likmes režma sist?mas un, visbeidzot, iemesliem, k?p?c režms ticis ieviests. (11)

1. Attiec?go ties?bu normu formul?jums

23. K? redzams, Sest's direktvas 25. pants paredz, ka kop?jais vienotas likmes režms lauksaimniekiem attiecas tikai uz lauksaimniekiem, kas nodarbojas ar lauksaimniecisku ražošanu un lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu.

24. Lai nodrošin?tu vienotu š? režma piem?rošanu vis? Kopien?, Kopienas likumdev?js ir defin?jis, ko aptver "lauksaimniecisk?s pakalpojums". Saska?? ar 25. panta 2. punkta piekto ievilkumu, tas ir "ikviens pakalpojums, kas ietverts B pielikum? un ko sniedzis lauksaimnieks, izmantojot savu darba sp?ku un/vai ier?ces, kas parasti ir pieejamas vi?a vad?t? lauksaimniec?bas uz??mum?".

25. T?p?c no š?s defin?cijas ir zin?m? m?r? skaidrs, ka min?tais pakalpojums ir t?ds, ko vienotas likmes lauksaimnieks var sniegt ar darba sp?ku un ier?c?m, kas parasti ir pieejamas vi?a vad?t? lauksaimniec?bas ?pašum?. L?dz ar to B pielikuma piektaj? ievilkum? ietvert? atsauce uz "t?du ier??u iz?ršanu lauksaimnieciskiem nol?kiem, kuras parasti lieto lauksaimniec?bas [...] uz??mumos", 25. panta 2. punkta piektaj? ievilkum? min?t?s defin?cijas kontekst? ir interpret?jama t?d?j?di, ka t? noz?m? vienotas likmes lauksaimnieka veiktu t?du ier??u iz?ršanu, ko vi?š parasti izmanto, lai apstr?d?tu savu lauksaimniec?bas ?pašumu.

26. Tas noz?m?, ka, neraugoties uz ?res l?gumu, iz?rt?s ier?ces joproj?m var uzskat?t par da?u no ier?c?m, ko vienotas likmes lauksaimnieks parasti izmanto, lai apstr?d?tu savu lauksaimniec?bas ?pašumu. T?p?c, manupr?t, tas, vai šis nosac?jums ir izpild?ts, ir atkar?gs no

diviem kritērijiem, kas ņemami vērā abi kopā. Viens attiecas uz šīs ilgumu, otrs – uz mērīti. Tādējādi, pirmkārt, šīs ilguma ilgumam ir jābūt pietiekoši šam, lai vienu vai vairākas personas, kas attiecīgās ierīces rī, nevarētu uzskatīt par viengajiem šo ierīču lietotājiem. Šis nosacījums netiktu izpildīts, ja, piemēram, vienotas likmes lauksaimnieks izvērtu savu ražas novērtēšanas kombainu uz visu ražas novērtēšanas periodu un pats to vispār neizmanto. Otrs nosacījums attiecas uz to, ka izvērtēšanas ierīces nevar būt ierīces, kas pārsniedz vienotas likmes lauksaimniekam vieta pašā saimniekošanai nepieciešamo. Šis nosacījums nebūtu izpildīts, ja vienotas likmes lauksaimnieks izvērtu vairākus ražas novērtēšanas kombainus un pēc kārtas tos lietotu arī pašā vajadzībām, kaut arī, lai apstrādātu pašā pašumus, viņam būtu nepieciešams tikai viens šāds kombains.

27. Līdz ar to, manuprāt, jādziens "lauksaimnieciskais pakalpojums" Sestās direktīvas 25. panta izpratnē neaptver tūdu ilgumu, kāds ir izskatāmajā lietā noslēgtais noma ilgums, tas ir, ilgumu, ar kuru viens vienotas likmes lauksaimnieks nodod otram lauksaimniekam tiesības vairākus gadus lietot daļu sava lauksaimniecības uzņēmuma ierīču, ka pārdējais minētais lauksaimnieks var baudīt tādējādi gētos augus. Uz divpadsmit ar pusi gadus ilgu laika periodu iznomājot citam lauksaimniekam visas sava lauksaimniecības uzņēmuma ierīces, kas tiek izmantotas piena ražošanā, proti, šķas, pāvas, savu piena govju ganāmpulku un savu piena kvotu, atbildētājs pamata prāvā otram lauksaimniekam uz noma laiku nodeva katras šīs ierīces ekskluzīvas lietošanas tiesības un iespēju baudīt tādējādi saražotos labumus. Tāpēc šādu ilgumu nevar uzskatīt par pakalpojumu, ko sniedzis vienotas likmes lauksaimnieks, izmantojot ierīces, ko viņš parasti lieto savā lauksaimniecības uzņēmumā, jo divpadsmit ar pusi gadus viņš nevarēs lietot nevienu no šīm ierīcēm pašā lauksaimnieciskās darbības mērītiem. Citiem vārdiem sakot, no noma sākuma brīža visas šīs ierīces vairs nesastāda daļu no ierīcēm, kas parasti tiek izmantotas viņa vadītā lauksaimniecības uzņēmuma darbībā.

28. Šo Sestās direktīvas 25. panta un B pielikuma normu vārdiskā formulējuma novērtējumu atbalsta fakts, ka daļēji valodu redakciju (12) Sestā direktīva ietver tiešu atsauci uz "izvērtēšanu" un "iznomāšanu" to tiesību normu kontekstā, kas attiecas uz atbrīvojumiem no PVN 13. panta B daļas b) apakšpunktā un 13. panta C daļas a) apakšpunktā (13). Kā enerģētiskā Džeikobsa [Jacobs] ir norādījis savu secinājumu lietā *Goed Wonen* (14) 76. punktā, dāņu, holandiešu, franču, vācu, itāļu un zviedru valodā šie divi termini atsaucas uz valsts tiesību regulētiem ilgumiem, kuru saturs atšķiras, jo "re" attiecas uz šādam nodotām tiesībām lietot citas personas pašumu, savukārt "noma" pie tam šājam nomniekam baudīt pašuma sniegtos augus. Protams, kā ir norādījis Tiesa, Sestās direktīvas 13. pantā lietotie termini "noma" un "re" nav interpretējami, izmantojot to nozīmi valstu tiesībās. Tiem jābūt neatkarīgiem Kopienas tiesību jēdzieniem, ka PVN aprēķinā būs tiek noteikta vienotā veidā. (15) Tomēr fakts, ka šo pašu valodu redakcijas to lauksaimnieciskā pakalpojuma sarakstā, ko var sniegt vienotas likmes lauksaimnieks, ir minēta viengādī "tūdu ierīču izvērtēšanā" lauksaimnieciskiem nolūkiem, kuras parasti lieto lauksaimniecības [...] uzņēmumos", un tādēļ neietver atsauci uz nomu, liek domāt, ka Kopienas likumdevējs vienotas likmes režīmam pakāautos pakalpojuma nav paredzējis ietvert ilgumus, ar ko viens vienotas likmes lauksaimnieks – kā tas ir apskatāmajā lietā – nodod citai personai daļu savas darbības vai savu lauksaimniecības ierīču.

29. Pie šāda vērtējuma ir jānonāk, arī analizējot kopājo vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem.

2. Kopājs vienotas likmes režīms lauksaimniekiem

30. Kā redzams no Sestās direktīvas 25. panta 1. punkta, daļēji bvalstis lauksaimniekiem var piemērot vienotas likmes režīmu, ja parastā PVN režīma vai vienkāršotā režīma piemērošana radītu grūtības. Tāpēc principā lauksaimniekiem ir jāmaksā nodoklis saskaņā ar parasto PVN

rež?mu vai vienk?ršo to rež?mu, un vienotas likmes rež?ms ir iz??mums, ko dal?bvalstis var izlemt un var ar? neizlemt piem?rot.

31. Vienotas likmes rež?ma iz??muma raksturu apliecina ar? Sest?s direkt?vas 25. panta 9. un 10. punkta normas, kas attiec?gi nosaka, ka dal?bvalstis no š? rež?ma var izsl?gt dažas lauksaimnieku kategorijas un ka vienotas likmes lauksaimnieks, iev?rojot katras dal?bvalsts paredz?tos noteikumus un nosac?jumus, var izv?l?ties, lai tam piem?ro parasto rež?mu vai vienk?ršo to rež?mu.

32. T? k? tas ir iz??mums no principa, saska?? ar kuru lauksaimniekiem nodoklis ir j?maks? atbilstoši parastajam vai vienk?ršotajam rež?mam, kop?ja vienotas likmes rež?ma piem?rošanas sh?ma ir interpret?jama sašaurin?ti. (16) Lai iev?rotu vienu no t? vadošajiem principiem, proti, ka PVN ir j?b?t neutr?lam, ir nepieciešama sašaurin?ta interpret?cija. Šis princips noz?m?, ka pret person?m, kas veic t?s pašas un savstarp?ji l?dz?gas darb?bas, attiec?gi vien?di j?izturas. (17) K? apstiprina Sest?s direkt?vas ceturtais apsv?rums, tas, ka PVN nav diskrimin?jošs attiec?b? uz pre?u un pakalpojumu izcelsmi, ir priekšnoteikums, lai izveidotu uz god?gu konkurenci balst?tu kop?jo tirgu. Defin?cija lauksaimniec?bas pakalpojumiem, uz ko attiecas kop?ja vienotas likmes rež?ms lauksaimniekiem un par ko t? rezult?t? nav j?maks? nodoklis atbilstoši parastajam PVN rež?mam, t?p?c ir interpret?jama sašaurin?ti. T?d?j?di kop?ju vienotas likmes rež?mu nevar attiecin?t uz pakalpojumiem, kam likumdev?js nav tieši paredz?jis to piem?rot, jo tas var?tu iedrag?t min?to principu.

33. Prec?z?k, m?s redz?j?m, ka kop?js vienotas likmes rež?ms darbojas, pamatojoties uz "vienotas likmes kompens?cijas procentiem", kas j?nosaka katrai dal?bvalstij saska?? ar šim nol?kam Sest?s direkt?vas 25. panta 3. punkt? paredz?to apr??in?šanas proced?ru. Š? apr??in?šanas proced?ra ir izstr?d?ta, lai nov?rstu to, ka šie procenti, kas pirms to piem?rošanas pazi?ojami Komisijai, ?auj vienotas likmes lauksaimniekiem ieg?t atl?dz?bu, kas liel?ka par priekšnodok?a summu. T?p?c kop?ja vienotas likmes rež?ma piem?rošanas rezult?t? vienotas likmes lauksaimnieki nedr?kst sa?emt p?rlietu kompens?ciju par PVN, ko tie samaks?juši, iep?rkot preces un pakalpojumus, kas nepieciešami vi?u lauksaimnieciskajai darb?bai. Citiem v?rdiem sakot, kop?jam vienotas likmes rež?mam neb?tu vienotas likmes lauksaimniekiem j?nes ne labums, ne zaud?jumi, jo tas b?tu pretrun? Sest?s direkt?vas m?r?iem, proti, nodrošin?t, ka tiek god?gi iekas?ts PVN, un nov?rst trauc?jumus konkurencei starp daž?d?m dal?bvalst?m, piem?rojot vienotas likmes rež?mu. Uzskatu, ka šo pras?bu izpilde un t?d?j?di kop?js vienotas likmes rež?ms b?tu apdraud?ti, ja vienotas likmes lauksaimnieki var?tu iznom?t savas saimniec?bas da?u un uz ien?kumiem, kas sa?emti saska?? ar š?du vienošanos, attiecin?t vienotas likmes rež?mu, kas v?l arvien uz tiem attiecas saist?b? ar neiznom?t?s ?pašuma da?as apstr?di.

34. Apzinot, ka saska?? ar kop?ju vienotas likmes rež?mu vienotas likmes lauksaimnieks sa?em kompens?ciju par priekšnodok?a summu, ko vi?š ir samaks?jis, iep?rkot preces un pakalpojumus, lai veiktu savas lauksaimniecisk?s darb?bas, attiecinot uz vi?a paša pre?u un pakalpojumu cen?m bez nodok?a procentu, ko noteikušas kompetentas valsts iest?des. Nododot da?u savu darb?bu citai personai, lauksaimnieks atbr?vojas ar? no izdevumiem, kas tam rastos, š?s darb?bas veicot. T?d?j?di, iznom?jot visu piena ražošan? izmantoto mantas da?u uz divpadsmit ar pusi gadiem – k? tas ir apskat?maj? liet?, – atbild?t?js pamata pr?v? ir atbr?vojies no visiem izdevumiem, kas tam rastos saist?b? ar š?das ražošanas ?stenošanu. Piem?ram, vi?am vairs nav j?nodrošina lopbar?ba, lai pabarotu piena lopu gan?mpulku, vai t? apkope. Priekšnodok?a summa t?p?c attiec?gi samazin?s. Ta?u, ja ien?kumi no apskat?m? nomas l?guma ietilpst kop?jas vienotas likmes rež?ma piem?rošanas jom?, vienotas likmes lauksaimniekam izmaks?jamas vienotas likmes kompens?cijas apjoms palielin?sies, lai atspogu?otu kompetento valsts iest?žu noteikto procentu piem?rošanu šiem ien?kumiem. Tas

nozēm?, ka vienotas likmes lauksaimnieks saņems kompensāciju, kaut arī viņš vairs nemaksā priekšnodokļa summu par darbību saistībā ar iznomāto saimniecības daļu.

35. Tāpat šāds novērtējums apstiprinās, ja – kā tas ir apskatāmajā lietā – nomas līgums ir noslēgts ar lauksaimnieku, kas pats maksā nodokļus saskaņā ar vienotas likmes režīmu. Kā Tiesa ir lūmusi 1998. gada 28. jūnija spriedumā lietā Komisija/Itālija (18) un kā pats atbildētājs ir norādījis savos rakstveida apsvērumos (19), ja vienotas likmes lauksaimnieks pārdod savas preces vai pakalpojumus personai, kas nav nodokļa maksātājs, vai citam vienotas likmes lauksaimniekam, kompensācija par priekšnodokļa summu tiek saņemta ar "kopējās cenas" samaksu par šīm precēm vai pakalpojumiem un tiek uzskatīts, ka tā ietver šo summu. Pat tad, kad šis vienotas likmes lauksaimnieks tāpēc var saņemt kompensāciju par priekšnodokļa summu, palielinot savu preču vai pakalpojumu cenu, ja to pieļauj tirgus apstākļi.

36. Tāpēc uzskatu, ka tad, ja Sestās direktivas 25. pants būtu interpretējams tādi, ka vienotas likmes lauksaimnieki varētu iznomāt daļu savas saimniecības un uz ienākumiem no šā nomas līguma attiecināt vienotas likmes režīmu, pastāvētu būtisks risks, ka tiek izmaksāta pārlietu liela kompensācija par priekšnodokļa summu.

37. Bez tam, manuprāt, ar kopēju vienotas likmes režīmu nav iecerēts aptvert gadījumus, kad lauksaimnieks iznomā savas saimniecības daļu.

3. Mērķi

38. Kā norāda *Bundesfinanzhof*, Sestās direktivas 25. pants ietver atsauci uz nepieciešamību vienkāršot. Tomēr ir vērts norādīt, kāpēc šis vienkāršošanas mērķis ir licis Kopienas likumdevējam dot daļēbvalstī iespēju piemērot kopēju vienotas likmes režīmu.

39. Kā tieši paredz Sestās direktivas 25. panta 1. punkta vārdiskais formulējums, šis režīms tika ieviests par labu lauksaimniekiem, kam parastais PVN režīms vai vienkāršotais režīms radītu grūtības. Kā ir skaidrs no Sestās direktivas priekšlikuma pamatojuma, ko Komisija Padomei iesniegusi 1973. gada 29. jūnijā (20), bija iecerēts, ka šis režīms, kas izveidots kā izņēmuma režīms, galvenokārt attieksies uz mazajiem lauksaimniekiem, kuri nespēj izpildīt prasības saistībā ar parasto vai vienkāršoto režīmu. (21) Tas tika izveidots kā pārejas perioda režīms, lai šiem lauksaimniekiem paredzētu izņēmumu attiecībā uz grāmatvedības pārskatiem, faktūrēm, deklarācijām un citu nodokļa maksātāju saistību izvērštajām prasībām, kuras – kā tika uzskatīts – šie lauksaimnieki nespēja pildīt brīdī, kad spēkā stājās Sestā direktīva. (22)

40. Tāpēc kopējā vienotas likmes režīma piemērošanas joma, ciktāl tas attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, ir definēta sašaurināti, lai tādi izslēgtu regulāri sniegtus pakalpojumus vai pakalpojumus, ko sniedz, izmantojot ierīces, kuras uzskatāmas par tādām, kas pārsniedz attiecīgās saimniecības vajadzības apjomu un raksturu. Šajā sakarā Komisija pat bija ierosinājusi Sestajā direktīvā tieši noteikt, ka šādas vienotas likmes lauksaimnieka veiktās darbības, tātad kā arī konkurēt ar saimniecisko darbību veicējiem, ražotājiem un citiem pakalpojumu sniedzējiem, ir apliekamas ar nodokli atbilstoši parastajam PVN režīmam vai vienkāršotajam režīmam saskaņā ar katras daļēbvalsts noteikto procedūru. (23) Sava direktivas priekšlikuma B pielikuma piektajā ievilkumā minētajā lauksaimniecības pakalpojumu sarakstā Komisija attiecīgi ietvēra vienīgi "lauksaimniecības ierīču izveidi".

41. No tā izriet, ka Sestās direktivas 25. panta pamatā esošais vienkāršošanas mērķis, manuprāt, nevarētu novest pie tā, ka šajā pantā definētais "lauksaimnieciskā pakalpojuma" jēdziens tiek paplašināts, lai ietvertu līgumu, saskaņā ar kuru vienotas likmes lauksaimnieks nodod daļu sava saimniecības uzņēmuma citam lauksaimniekam.

42. Tāpat nevar nopietni uzturēt spēkā viedokli, ka lauksaimnieks, kas – kā tas ir apskatāmajā lietā – iznomā 31,2 ha zemes, kā arī, 65 piena govīs un piena kvotu vairāk nekā 300 000 kg apmērā un turpina apsaimniekot atlikušo savu pašuma daļu, ko veido 61,4 ha zemes, kas, aptuveni 60 nobarošanai paredzētu vēršu ganāmpulks un 120 lopu ganāmpulks, nespēj maksāt PVN par ienākumiem no nomas līguma, vienlaicīgi maksājot nodokļus saskaņā ar kopējās vienotas likmes PVN režīmu par paša lauksaimniecības darbību, iemot vērā grāmatvedības un administratīvās procedūras, ko šobrīd ietver šāda lauksaimniecības pašuma apsaimniekošana dalībvalstī.

43. Tāpēc uzskatu, ka Sestās direktīvas 25. pants ir interpretējams tādējādi, ka lauksaimnieks, kas ir iznomājis daļu sava lauksaimniecības uzņēmuma mantas un kas turpina apsaimniekot atlikušo savas saimniecības daļu, par šīs darbības maksājot nodokli saskaņā ar šajā pantā paredzēto kopējās vienotas likmes režīmu, nevar uz ienākumiem no nomas līguma attiecināt šo vienotas likmes režīmu.

B – Par vispārējā režīma piemērošanu

44. Atbildi uz *Bundesfinanzhof* otro jautājumu daļēji iespējams izsecināt no informācijās, ko izklāstāju iepriekš. Kā jau redzējām, saskaņā ar Sestās direktīvas 2. pantu, PVN ir maksājams par visu preču un pakalpojumu piegādi, ko ir īstenojusi persona, kas darbojusies kā nodokļa maksātājs. Atbilstoši Sestās direktīvas 4. pantam, "nodokļa maksātājs" ir ikviena persona, kas patstāvīgi veic jebkuru saimniecisku darbību, un, atbilstoši 4. panta 2. punktam, ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus ar ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

45. Vienošanās, kas paredz, ka vienotas likmes lauksaimnieks par atlīdzību nodod otrai personai ekskluzīvas lietošanas tiesības uz daļu sava lauksaimniecības uzņēmuma mantas saskaņā ar res vai nomas līgumu, kas turklāt paredz šai personai arī tiesības baudīt tādējādi gūtās augļus, *a priori* ir saimnieciska darbība šīs definīcijas izpratnē. Izskatāmajā lietā vienotas likmes lauksaimnieka veikto izmantojamo sava lauksaimniecības uzņēmuma daļas, ko tas izmanto piena ražošanai, iznomāšanu uz divpadsmit ar pusi gadiem var uzskatīt par patstāvīgi veiktu saimniecisku darbību un ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus. Izmantojot *Bundesfinanzhof* līguma sniegtu prejudiciālu nolikumu minēto piemēru, šādu pakalpojumu nevar uzskatīt par pilnīgi nejaušu vai nošķirtu darbību, kāda ir lietotu lauksaimniecības ierīču pārdošana.

46. Tāpat no iedibinātās judikatūras ir skaidrs, ka nevar pastāvēt izņēmumi no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN ir iekasājams par visām preču vai pakalpojumu piegādēm, ko par atlīdzību veicis nodokļa maksātājs, izņemot Sestajā direktīvā tieši paredzētus gadījumus, un ka šāds izņēmums ir interpretējams sašaurināti. (24) Kaut arī, saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu, nekustamā pašuma iznomāšana vai izīrēšana principā ir atbrīvota no PVN, nav paredzēts izdarīt izņēmumu attiecībā uz materiālu vai nemateriālu pašumu, kā piemēram, piena govju ganāmpulks un piena kvota, kas ir nodots pret atlīdzību. Šajā sakarā būtu jānorāda – Tiesa ir nolikusi, ka valsts tiesību normas, kuras uz noteiktiem kustamā pašuma res veidiem attiecinā atbrīvojumu no PVN, kas, saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B. daļas b) apakšpunktu, attiecas tikai uz nekustamā pašuma rī, ir pretrunā minētās direktīvas normām. (25)

47. Tāpēc, ja vienotas likmes lauksaimnieka sniegtos lauksaimniecības pakalpojumus neaptver Sestās direktīvas 25. panta definīcija, tiem piemērojams vispārējais režīms. Fakts, ka iznomātājam ir jāmaksā nodoklis saskaņā ar kopējās vienotas likmes režīmu attiecībā uz lauksaimniecības daļu, kuru viņš pats turpina apsaimniekot, nevar būt pamats, lai no nodokļa

atbrīvotu ienākumus no nomas līguma. Tā rezultātā ienākumi no piena govju ganāmpulka un piena kvotas izīrēšanas telpā ir apliekami ar nodokli saskaņā ar vispārīgo PVN režīmu, tas ir, vai nu parasto režīmu, vai vienkāršoto režīmu.

48. Tāpēc ierosinu Tiesai nolemt, ka ienākumi no vienošanās, ar kuru vienotas likmes lauksaimnieks iznomā daļu savas lauksaimniecības ēkai, ir apliekami ar nodokli saskaņā ar vispārīgo PVN režīmu.

V – Secinājums

49. Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* uzdotu jautājumu atbildēt šādi:

"25. pants Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze – ir jāinterpretē tā, ka lauksaimnieks, kas iznomājis daļu lauksaimniecības ēkai un kas pārīj to daļu turpina izmantot lauksaimniecības darbībām, saistībā ar kurām viņam piemēro šajā pantā paredzēto kopījo vienotas likmes režīmu, ienākumu no nomas nevar pakāut šim režīmam. Attiecīgais apgrozījums ir jāpakāuj vispārījam PVN režīmam."

1 – Oriģinālvaloda – franču.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – "Sestā direktīva").

3 – Turpmāk tekstā – "PVN".

4 – 2. un 4. pants.

5 – 4. panta 2. punkts.

6 – Sestās direktīvas 22. pants.

7 – Piecpadsmitais apsvērums.

8 – 25. panta 2. punkta trešais ievilkums.

9 – 25. panta 3. punkts.

10 – Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – *UStG*.

11 – Attiecībā uz šīs interpretācijas metodes piemērošanu PVN jautājumos skat. 2003. gada 16. janvāra spriedumu lietā C-315/00 *Maierhofer* (Rec., I-563. lpp., 27. punkts).

12 – Dāņu, vācu, spāņu, franču, itāļu, holandiešu, zviedru un angļu valodā. Grieķu, portugāļu un somu valodas redakcijās ir lietots viens vārds.

13 – 13. panta B daļas b) apakšpunkts nosaka, ka, ciktāl tas nav pretrunā citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo "nekustamā ēkai iznomāšanu vai izīrēšanu", un 13. panta C. daļas a) apakšpunkts nosaka, ka dalībvalstis var dot nodokļu maksātājiem tiesības izvairīties no nodokli "nekustamā ēkai izīrēšanas vai iznomāšanas" gadījumos.

14 – 2001. gada 4. oktobra spriedums liet? C-326/99 (*Rec.*, I-6831. lpp.).

15 – *Ibid.* (47. punkts).

16 – Skat. jo ?paši, 1995. gada 11. augusta spriedumu liet? C-453/93 *Bulthuis-Griffioen* (*Rec.*, I?2341. lpp., 19. punkts) un 2001. gada 18. janv?ra spriedumu liet? C-150/99 *StockholmLindöpark* (*Rec.*, I-493. lpp., 25. punkts).

17 – Šaj? sakar? skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu liet? C-216/97 *Gregg* (*Rec.*, I?4947. lpp., 20. punkts).

18 – Lieta 3/86 (*Rec.*, 3369. lpp., 21. punkts).

19 – 3. lpp.

20 – Priekšlikums Padomes Sestajai direkt?vai par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (*Bulletin des Communautés européennes*, pielikums [Nr.] 11/73).

21– Skat. ar? Komisijas Pirmo zi?ojumu Padomei par kop?jas pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas piem?rošanu, kas iesniegts saska?? ar Sest?s direkt?vas 34. pantu (COM/83/426 *final*).

22 – XX gadsimta 60-tajos gados Kopienas lauksaimniec?ba aptv?ra ?oti daudz lauku saimniec?bu, no kur?m vairums bija nelielas. 1967. gada 1. janv?r? past?v?ja 6,2 miljoni lauku saimniec?bu ar vienu vai vair?k hekt?riem zemes; 85 % no t?m aptv?ra plat?bu, kas bija maz?ka par 20 ha; tikai 170 600 lauku saimniec?bu aptv?ra plat?bu, kas liel?ka par 50 ha. Bez tam vairums šo lauksaimniec?bas uz??mumu nodarboj?s ar jauktu lauksaimniec?bu, un noz?m?ga to produkcijas da?a tika izmantota paš? lauksaimniec?bas uz??mum? vai nu k? cilv?ku p?rtika, vai k? lopbar?ba (Ries, A. L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE ["PVN piem?rošana EEK lauksaimniec?bai"], *Revue du marché commun*, 1968, 560. lpp.).

23 – Direkt?vas priekšlikuma 27. panta 12. punkta b) apakšpunkts.

24 – Skat., jo ?paši, iepriekš min?to spriedumu liet? *Goed Wonen* (46. punkts) un 2003. gada 20. novembra spriedumu liet? C-8/01 *Taksatorringen* (Kr?jum? v?l nav public?ts, 36. punkts).

25 – 1997. gada 3. j?lija spriedums liet? C-60/96 Komisija/Francija (*Rec.*, I-3827. lpp., 16. punkts).