YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

15 päivänä heinäkuuta 2004 *

Asiassa C-321/02,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Finanzamt Rendsburg

vastaan

Detlev Harbs

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 25 artiklan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit A. Rosas, S. von Bahr (esittelevä tuomari), R. Silva de Lapuerta ja K. Lenaerts,

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Harbs, edustajinaan Rechtsanwalt G. Flock ja Rechtsanwalt U. Fischer,

— Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja M. Lumma,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross, avustajanaan Rechtsanwalt A. Böhlke,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Harbsin ja komission 12.2.2004 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.3.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 4.7.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 13.9.2002, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 25 artiklan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Harbs ja toisaalta Finanzamt Rendsburg (Saksa) (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee kuudennen direktiivin 25 artiklassa säädetyn maataloustuottajia koskevan yhteisen vakiokantajärjestelmän soveltamista Harbsin maatalousyrityksen tiettyjen perustekijöiden vuokrauksesta saatavaan tuottoon.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta — — edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus — —."

4 Kuudennen direktiivin 25 artiklassa, jonka otsikkona on "Yhteinen maataloustuottajia koskeva vakiokantajärjestelmä", säädetään seuraavaa:

"1. Jos tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän tai 24 artiklan mukaisen yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot voivat soveltaa maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää maataloustuottajien ostamista tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron hyvittämiseksi.

2. Tässä artiklassa tarkoitetaan

— 'maataloustuottajalla' verovelvollista, joka harjoittaa toimintaansa jäljempänä määritellyllä talouden alalla,

— 'maa-, metsä- tai kalatalouden harjoittamisella' kussakin jäsenvaltiossa sellaisena talouden harjoittamisena pidettyä liitteessä A lueteltua tuotantotoimintaa,

— 'vakiokantajärjestelmän alaisella maataloustuottajalla' maataloustuottajaa, johon sovelletaan 3 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa tarkoitettua vakiokantajärjestelmää,

— 'maataloustuotteilla' liitteessä A luetellun toiminnan tuloksina saatuja tuotteita, jotka tuotetaan kunkin jäsenvaltion maa-, metsä- tai kalataloudessa,

— 'maatalouspalveluilla' liitteessä B lueteltuja palveluja, joita maataloustuottaja suorittaa maa-, metsä- tai kalataloutensa tavanomaista työvoimaa ja/tai varustusta käyttäen,

— 'tuotantopanoksiin sisältyvällä arvonlisäverolla' sitä arvonlisäveron kokonaismäärää, joka sisältyy jäsenvaltion vakiokantajärjestelmään kuuluvan maa-, metsä- ja kalatalouden tavara- ja palveluostoihin, jos normaalin arvonlisäverojärjestelmän alainen maataloustuottaja 17 artiklan mukaan voisi vähentää tämän veron,

— 'vakiokantahyvitysten prosentilla' jäsenvaltion 3 kohdan mukaisesti vahvistamaa prosenttia, jota jäsenvaltio soveltaa 5 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa antaakseen vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille mahdollisuuden vakiokantahyvityksen saamiseen tuotantopanoksiin sisältyvästä arvonlisäverosta,

— 'vakiokantahyvityksellä' sitä määrää, joka saadaan soveltamalla 3 kohdan mukaista vakiokantahyvitysten prosenttia vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan liikevaihtoon 5 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa.

3. Jäsenvaltioiden on tarvittaessa vahvistettava vakiokantahyvitysten prosentit ja ilmoitettava ne komissiolle ennen kuin niitä aletaan soveltaa. Nämä prosentit on laskettava yksinomaan vakiokantajärjestelmän alaisia maataloustuottajia koskevien kolmen edellisen vuoden makrotaloudellisten tilastotietojen perusteella. Prosentit eivät saa johtaa siihen, että vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille tehtävät palautukset ovat suurempia kuin tuotantopanoksiin kohdistuva arvonlisävero. Jäsenvaltiot voivat alentaa prosentteja nollatasoon asti. Prosentteja voidaan pyöristää ylöspäin tai alaspäin lähimpään puoleen prosenttiyksikköön.

Jäsenvaltiot voivat vahvistaa erilliset vakiokantahyvitysten prosentit metsätaloudelle, maatalouden eri aloille sekä kalataloudelle.

— —

5. Edellä 3 kohdassa säädettyjä vakiokantaprosentteja on sovellettava vakiokantajärjestelmän alaisten maataloustuottajien muille verovelvollisille kuin vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille luovuttamien maataloustuotteiden verottomaan hintaan ja vakiokantajärjestelmän alaisten maataloustuottajien muille verovelvollisille kuin vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille suorittamien maatalouspalvelujen verottomaan hintaan. Tämä hyvitys sulkee pois kaikki muut vähennysmuodot.

6. Jäsenvaltiot voivat määrätä, että vakiokantahyvityksen maksun suorittaa:

a) joko tavaroiden tai palvelujen vastaanottajana oleva verovelvollinen. Tässä tapauksessa tavaroiden tai palvelujen vastaanottajana oleva verovelvollinen on oikeutettu jäsenvaltion vahvistamia yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen vähentämään siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille maksamansa vakiokantahyvityksen määrän;

b) tai viranomaiset.

— —

8. Muiden kuin 5 kohdassa tarkoitettujen maataloustuotteiden luovutusten tai maatalouspalvelujen suoritusten osalta vakiokantahyvityksen maksua on pidettävä ostajan tai vastaanottajan suorittamana.

— —

10. Jokainen vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja voi valita joko tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän tai tarvittaessa 24 artiklan 1 kohdan mukaisen yksinkertaistetun järjestelmän soveltamisen jäsenvaltion määräämien yksityiskohtaisten sääntöjen ja edellytysten mukaisesti.

— — "

Kuudennen direktiivin liitteessä A säädetään seuraavaa:

"Luettelo maataloustuotantotoiminnoista:

I. Kasvintuotanto

1. kasvinviljely, viininviljely mukaan lukien;

— —

II. Eläinten kasvatus maatiloilla

1. eläinten kasvatus;

— —

III. Metsätalous

IV. Kalatalous

— —

V. Maataloustuotantotoimintana on pidettävä myös maataloustuottajan suorittamaa pääasiallisesti maataloustuotannostaan saamiensa tuotteiden jalostusta maa-, metsä- tai kalatalouden harjoittamisessa tavanomaisesti käytetyillä välineillä."

6 Saman direktiivin liitteessä B säädetään seuraavaa:

"Luettelo maatalouspalveluista

Maatalouspalveluina on pidettävä maataloustuotannon toteutumista tavanomaisesti edistäviä palveluja, ja erityisesti

— viljely-, leikkuu-, puinti-, paalaus-, poiminta- ja sadonkorjuutöitä, mukaan lukien kylvö ja istutus,

— maataloustuotteiden pakkaamista ja käsittelyä, kuten kuivaamista, puhdistamista, murskaamista, desinfiointia ja säilömistä,

— maataloustuotteiden varastointia,

— eläinten paimentamista, kasvatusta tai lihotusta,

— maa-, metsä- tai kalataloudessa tavanomaisesti käytettyjen välineiden vuokrausta maataloustarkoituksiin,

— teknistä avustamista,

— rikkakasvien ja tuhoeläinten torjuntaa, kasvustojen ja peltojen käsittelyä torjunta-ainetta levittämällä,

— kastelu- ja ojituslaitteiden käyttöä,

— puiden leikkaamista, metsänhakkuuta ja muita metsätalouspalveluja."

Kansallinen lainsäädäntö

7 Kuudennen direktiivin 25 artiklassa säädetty vakiokantahyvitysjärjestelmä on pantu Saksan lainsäädännössä täytäntöön vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä voimassa olleen version 24 §:llä.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Harbsilla oli vuonna 1992 maatalousyritys, johon kuului 92,6 hehtaarin maa-alueen ja talousrakennusten lisäksi karjaa noin 60 lihotettavaa mullia, 65 lypsylehmää ja 120 muuta nautaa. Yrityksellä oli 321 367 kilon maitoviitemäärä (maitokiintiö).

9 Harbs vuokrasi pojalleen kahdella 12.11.1992 tehdyllä sopimuksella 15.11.1992 ja 30.6.2005 väliseksi ajaksi osan yrityksestään korvausta vastaan. Hän luovutti ensinnäkin "maatilan vuokrasopimuksella" noin 31 hehtaarin maa-alueen, 65 lypsylehmää ja maitokiintiönsä. Hän vuokrasi toiseksi "navettarakennusten käyttösopimuksella" 75-paikkaisen navetan pojalleen. Harbs jatkoi maatalouden harjoittamista maatalousyrityksensä muissa osissa.

10 Harbs katsoi, että vastikkeeseen, josta sovittiin navetan vuokrasopimuksessa, sovelletaan UStG:n 24 §:ssä säädettyä keskiverokantaa ja että tämän pykälän perusteella maatalousyrityksestä saatavaa liikevaihtoa koskeva vero hyvitetään

tuotantopanoksiin sisältyvällä verolla, joka vastaa suuruudeltaan suoritettavan veron määrää, joten kannettavaa veroa ei ollut. Tämän vuoksi hän ei ilmoittanut 20.1.1995 päivätyssä pyynnöstä jättämässään veroilmoituksessa verotettavaa liikevaihtoa verovuodelle 1992.

11 Finanzamt katsoi, että vaikka maa-alueen ja rakennuksen vuokraus on Saksan lainsäädännön mukaan verotonta, Harbsin vuonna 1992 saama liikevaihto maitokiintiön ja lypsylehmien luovutuksesta ei puolestaan kuulu UStG:n 24 §:ssä tarkoitettuun maataloustoimintaan, minkä vuoksi sitä on verotettava UStG:n yleissäännösten mukaisesti. Se katsoi näin ollen, että tästä luovutuksesta maksetun korvauksen nettomäärästä on suoritettava liikevaihtoveroa ja teki 10.7.1996 liikevaihtoveropäätöksen, jonka suuruus oli 361 Saksan markkaa (DEM).

12 Kun Harbsin tekemä oikaisuvaatimus oli hylätty, tämä nosti kanteen Finanzgericht Schleswig-Holsteinissa (Saksa), joka katsoi, että vaatimus oli perusteltu. Finanzamt teki asiasta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin.

13 Koska Bundesfinanzhof katsoo, että pääasian ratkaisu edellyttää kuudennen direktiivin 25 artiklan tulkintaa, tämä tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Saako maatalousyrityksen haltija, joka

— luopuu yrityksensä osasta (eli lypsykarjan pidosta kokonaisuudessaan) ja vuokraa kyseistä toimintaa varten tarvittavat hyödykkeet toiselle maanviljelijälle sekä

— harjoittaa vuokrauksen jälkeen edelleen maanviljelystä vähäistä laajemmassa mittakaavassa

käsitellä arvonlisäverotuksessaan vuokrausta — samoin kuin muita liiketoimiaan — maataloustuottajiin sovellettavan vakiokantajärjestelmän, josta säädetään direktiivin 77/388/ETY 25 artiklassa, mukaisesti vai onko vuokraamisesta suoritettava arvonlisävero yleisten säännösten mukaisesti?"

Ennakkoratkaisukysymys

14 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko kuudennen direktiivin 25 artiklaa tulkittava siten, että maataloustuottaja, joka vuokraa osan maatalousyrityksestään ja joka harjoittaa sen jäljelle jäävällä osalla maataloustoimintaansa, johon liittyen häneen sovelletaan tässä artiklassa säädettyä vakiokantajärjestelmää, voi käsitellä vuokrauksen tuottoa tämän järjestelmän mukaisesti, vai onko tästä tuotosta suoritettava arvonlisävero yleisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

15 Harbs väittää, että UStG:n 24 §:n 1 momentissa ei säädetä, että tiettyjen taloushyödykkeiden vuokrauksesta saatava liikevaihto kuuluu yhteiseen verojärjestelmään. Tässä säännöksessä ei hänen mukaansa myöskään säädetä, että maatalousyrittäjän, joka vuokraa yrityksensä tiettyjä tekijöitä, on sovellettava vakiokantahyvitysten prosenttia, kun tämä tarjoaa tämän palvelun toiselle vakio-

kantajärjestelmän alaiselle maataloustuottajalle, koska tämän tuotantopanoksiin sisältyvän arvonlisäveron hyvityksen katsotaan kuuluvan palvelujen kokonaishintaan.

16 Harbs väittää, että Bundesfinanzhof myöntää itse oikeuskäytännössään, että ainoastaan siinä tapauksessa, että yrittäjä vuokraa koko yrityksensä, kyseessä ei ole UStG:n 24 §:ssä tarkoitettu maatalousyritys.

17 Harbs väittää myös, että hän on kiistatta kuudennen direktiivin 25 artiklassa tarkoitettu maatalousyrittäjä, koska hän harjoittaa edelleen tämän direktiivin liitteessä A tarkoitettua toimintaa, eikä yrityksen tiettyjen tekijöiden vuokraus voi vaikuttaa tähän. Tässä artiklassa säädettyä vakiokantajärjestelmää sovelletaan lisäksi hänen mukaansa "maatalouspalvelujen" hintaan; maatalouspalveluihin kuuluvat kuudennen direktiivin liitteen B viidennen luetelmakohdan mukaan palvelut, jotka kuten pääasiassa edistävät maataloustuotannon toteutumista ja joihin kuuluu muun muassa "maataloudessa tavanomaisesti käytettyjen välineiden vuokraus maataloustarkoituksiin". Tämän direktiivin 25 artiklassa ja liitteessä B ei Harbsin mukaan edellytetä, että asianomaisen on myös ja samanaikaisesti käytettävä itse maatalousyrityksessään "käyttöön" annettuja taloushyödykkeitä. Harbs toteaa lopuksi, että vuokraus on kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan palvelujen suoritus.

18 Saksan hallituksen mukaan vuokrauksen riidanalainen tuotto ei kuulu kuudennen direktiivin 25 artiklassa säädettyyn maataloustuottajia koskevaan yhteiseen vakiokantajärjestelmään. Siihen sovelletaan sen mukaan yleistä liikevaihtoverojärjestelmää.

19 Kuudennen direktiivin liitteen B viidennessä luetelmakohdassa tarkoitettu käsite "maa-, metsä- tai kalataloudessa tavanomaisesti käytettyjen välineiden vuokraus

maataloustarkoituksiin" ei Saksan hallituksen mukaan kata maatalousyrityksen osan vuokrausta. Toisin kuin konkreettinen vuokraussuoritus (location), joka koskee pelkkää tietyn omaisuuden käyttöä, tällainen vuokraus (affermage) sisältää joukon monimutkaisia kokonaissuorituksia sellaisen vuokraajan hyväksi, jolle ei anneta yksinomaan tätä käyttöoikeutta vaan myös sen tuotto.

20 Saksan hallituksen mukaan kuudennessa direktiivissä erotellaan lisäksi erittäin selvästi nämä kaksi oikeudellista ryhmää (location ja affermage), kuten tämän direktiivin liitteen B ja sen 13 artiklan B kohdan b alakohdan säännösten vertailusta ilmenee. Koska affermage-tyyppinen vuokraus ei lisäksi ole mitenkään epätavallista maatalouden alalla, yhteisön lainsäätäjä ei Saksan hallituksen mukaan olisi jättänyt mainitsematta sitä nimenomaisesti tässä liitteessä B, jos se olisi aikonut sisällyttää sen vakiokantajärjestelmään.

21 Saksan hallituksen mukaan affermage-tyyppistä vuokrausta ei voida sisällyttää kyseiseen liitteeseen B sen perusteella, että tässä liitteessä on yksinomaan esimerkkejä maatalouspalveluista ja että se ei näin ollen ole tyhjentävä. Sikäli kuin tällainen sisällyttäminen koskisi maa-alueiden vuokrausta, se merkitsisi kuudennella direktiivillä, jonka 13 artiklan B kohdan b alakohdassa kiinteän omaisuuden vuokraus vapautetaan verosta, käyttöön otetun järjestelmän epäjohdonmukaisuutta. Saksan hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 25 artiklan poikkeusjärjestelmää on lisäksi kaikkien poikkeusjärjestelmien tavoin sovellettava tulkitsemalla tätä artiklaa ja liitettä B suppeasti. Saksan hallitus toteaa lopuksi, että affermage-tyyppisen vuokrauksen sisällyttäminen 25 artiklan vakiokantajärjestelmään saattaisi johtaa kuudennen direktiivin säännösten, joissa jäsenvaltiot velvoitetaan vahvistamaan vakiokantahyvitysten prosentit siten, ettei vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja saa maksettua arvonlisäveroa suurempia palautuksia, vastaisesti "ylihyvittämiseen".

22 Saksan hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 25 artiklan syntyhistoria vahvistaa, että maatalousyrityksen osan vuokraus ei kuulu tässä artiklassa tarkoitettuun vakiokantajärjestelmään. Komission 29.6.1973 tekemässä ehdotuksessa kuudenneksi direktiiviksi olevan liitteen B viides luetelmakohta koski sen mukaan yhtäältä yksinomaan "maatalouskoneiden vuokrausta". Siihen ei näin ollen sisältynyt maa-alueiden vuokrausta, kuten myöhemmistä keskusteluista ja erityisesti

Saksan hallituksen tuolloin esittämistä muutosehdotuksista ilmenee. Saksan hallituksen mukaan velvollisuus tulkita kuudennen direktiivin 25 artiklaa suppeasti perustuu lisäksi jäsenvaltioiden sitoumukseen, sillä nämä sopivat tuolloin siitä, että ne kaksinkertaistaisivat yritykset soveltaa vaiheittain tavanomaista arvonlisäverojärjestelmää tiettyihin maanviljelijäryhmiin.

23 Komissio katsoo, että maataloustuottajia koskevaa vakiokantajärjestelmää on tulkittava suppeasti, koska se on luonteeltaan erityisjärjestelmä (ks. kuudennen direktiivin 26 artiklan erityisjärjestelmän osalta yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok. 1998, s. I-6229).

24 Komissio väittää tämän osalta, että vaikka tämä järjestelmä perustuu muodolliseen perusteeseen sikäli kuin se koskee "maataloustuottajia", siinä on myös toiminnallinen tekijä, joka kuudennen direktiivin 25 artiklan 5 kohdan mukaisesti yhdistää vakiokantahyvityksen "maataloustuotteisiin" tai "maatalouspalvelujen suorituksiin". Se toteaa, että toisin kuin kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa, jossa mainitaan sekä location- että affermage-tyyppinen vuokraus, saman direktiivin liitteessä B olevassa "maatalouspalvelujen" luettelossa, johon direktiivin 25 artiklassa viitataan, ei mainita affermage-tyyppistä vuokrausta.

25 Komissio katsoo, että koska liitteen B viidennessä luetelmakohdassa mainitaan maatalouspalvelujen joukossa "maataloudessa tavanomaisesti käytettyjen välineiden vuokraus maataloustarkoituksiin", se ei koske itse maatalousyrityksen tai sen itsenäisen osan vuokrausta. Kyseessä olevat "välineet" ovat sen mukaan välineitä, joita käytetään yksinomaan maataloustarkoituksiin siten, että ne mahdollistavat nämä tarkoitukset tai helpottavat niitä maatalouskoneiden tavoin; nämä ovat sitä paitsi ainoat välineet, jotka mainittiin ehdotuksissa kuudenneksi direktiiviksi. Tämän direktiivin liitteessä A oleva V kohta viittaa komission mukaan tähän samaan käsitteeseen. Myös muut liitteen B kieliversiot ovat samansuuntaisia.

26 Komissio väittää lopuksi, että kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidennen luetelmakohdan mukaan maatalouspalvelut ovat palveluja, jotka tuottaja suorittaa "maa-, metsä- tai kalataloutensa tavanomaista työvoimaa ja/tai varustusta käyttäen". Tämä edellytys ei kuitenkaan täyty pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa tilanteissa, joissa lypsykarjasta luovutaan ja se vuokrataan pitkäksi ajaksi, koska vuokrattuja taloushyödykkeitä ei enää käytetä vuokranantajan maataloustuotantoon.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

27 Aluksi on muistutettava, että jäsenvaltioille on annettu kuudennen direktiivin 25 artiklan 1 kohdassa mahdollisuus soveltaa yhteistä vakiokantajärjestelmää maataloustuottajiin, joihin tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän tai tarvittaessa tämän direktiivin 24 artiklassa säädetyn yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen aiheuttaisi vaikeuksia. Tämä tiettyihin maataloustuottajiin sovellettava erityisjärjestelmä on näin ollen poikkeus kyseisen direktiivin yleisjärjestelmään. Kuten julkisasiamies korostaa ratkaisuehdotuksensa 31 kohdassa, se, että kyseessä on poikkeus, ilmenee siitä, että kuudennen direktiivin 25 artiklan 9 ja 10 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat jättää kyseisen järjestelmän ulkopuolelle tiettyjä maataloustuottajia, ja siitä, että kullakin vakiokantajärjestelmän alaisella maataloustuottajalla on oikeus valita tavanomainen järjestelmä tai yksinkertaistettu järjestelmä. Kuudennen direktiivin 24 ja 26 artiklassa säädettyjen muiden erityisjärjestelmien tavoin sen 25 artiklassa säädettyä järjestelmää voidaan näin ollen soveltaa ainoastaan sikäli kuin tämä on tarpeen direktiivin tavoitteen saavuttamiseksi (ks. kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetyn järjestelmän soveltamisen osalta em. asia Madgett ja Baldwin, tuomion 34 kohta). Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan poikkeuksia yleissäännöstä on lisäksi tulkittava suppeasti (asia C-83/99, komissio v. Espanja, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-445, 19 kohta).

28 On myös muistutettava, että yhteisön oikeuden säännöksen soveltamisalan määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tarkoitus (asia C-162/91, Tenuta il Bosco, tuomio 15.10.1992, Kok. 1992, s. I-5279,

11 kohta ja asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003, Kok. 2003, s. I-563, 27 kohta). Sekä yhteisön oikeuden yhdenmukaisen soveltamisen periaate että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät lisäksi, että yhteisön oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja soveltamisalan määrittämiseksi, on tulkittava itsenäisesti ja yhdenmukaisesti koko yhteisössä, mikä on tehtävä ottamalla huomioon säännöksen asiayhteys ja kyseisen lainsäädännön tavoitteet (ks. mm. asia 327/82, Ekro, tuomio 18.1.1984, Kok. 1984, s. 167, 11 kohta; asia C-287/98, Linster, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6917, 43 kohta; asia C-357/98, Yiadom, tuomio 9.11.2000, Kok. 2000, s. I-9265, 26 kohta; asia C-373/00, Adolf Truley, tuomio 27.2.2003, Kok. 2003, s. I-1931, 35 kohta ja asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003, Kok. 2003, s. I-14393, 34 kohta).

29 Kuudennen direktiivin 25 artiklan mukaan yhteisellä vakiokantajärjestelmällä pyritään hyvittämään maanviljelijöiden ostamista tuotteista ja palveluista maksettu vero maksamalla sellaisille maataloustuottajille vakiokantahyvitys, jotka harjoittavat toimintaansa maa-, metsä- tai kalataloudessa, kun nämä luovuttavat maataloustuotteita tai suorittavat maatalouspalveluja. Tämä hyvitys lasketaan soveltamalla prosenttimäärää, jonka jäsenvaltiot vahvistavat vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan tavaroiden tai palvelujen vastaanottajana olevalle verovelvolliselle, joka ei ole vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja, luovuttamien maataloustuotteiden ja suorittamien maatalouspalvelujen verottomaan hintaan. Vakiokantahyvityksen maksun suorittavat joko viranomaiset tai tavaroiden tai palvelujen vastaanottajana oleva verovelvollinen, ja tämä hyvitys sulkee pois kaikki muut tuotantopanoksiin sisältyvän arvonlisäveron vähennysmuodot.

30 Jotta tätä järjestelmää sovellettaisiin yhdenmukaisesti koko yhteisön alueella, yhteisön lainsäätäjä on määritellyt, mitä muun muassa käsitteillä maataloustuottaja, maataloustuotteet ja maatalouspalvelut tarkoitetaan, jollei nimenomaisesta viittauksesta jäsenvaltioiden lainsäädäntöön kyseisten yritysten määrittelyn osalta muuta johdu.

31 Yhteisön lainsäätäjä ei näin ollen ole tarkoittanut, että kyseisen järjestelmän soveltaminen perustuisi yhteen ainoaan perusteeseen, joka koskee maataloustuottajan muodollista luokittelua, vaan järjestelmää sovelletaan maataloustuottajiin, joiden asema määritellään kuudennen direktiivin 25 artiklan kaikilla säännöksillä. Näin ollen henkilö ei voi pelkästään sen perusteella, että hän on maataloustuottaja, vaatia yksinomaan tämän järjestelmän soveltamista siitä riippumatta, minkä tyyppistä taloudellista toimintaa hän harjoittaa.

32 Kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan mukaan kyseisessä artiklassa tarkoitettuina maatalouspalveluina pidetään tämän direktiivin liitteessä B lueteltuja palveluja, joita maataloustuottaja suorittaa maa-, metsä- tai kalataloutensa tavanomaista työvoimaa ja/tai varustusta käyttäen. Tämän liitteen B mukaan maatalouspalveluina on pidettävä maataloustuotannon toteutumista tavanomaisesti edistäviä palveluja, joihin kuuluu muun muassa "maataloudessa tavanomaisesti käytettyjen välineiden vuokraus (location) maataloustarkoituksiin".

33 Kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdassa tai sen liitteessä B ei siis mainita nimenomaisesti affermage-tyyppistä vuokrausta. On todettava, että saman direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa yhteisön lainsäätäjä on puolestaan nimenomaisesti vahvistanut, että tätä säännöstä sovelletaan affermage-tyyppiseen vuokraukseen location-tyyppisen vuokrauksen lisäksi.

34 Kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidennestä luetelmakohdasta sekä sen liitteestä B, joita on tarkasteltava yhdessä, koska ne viittaavat nimenomaisesti toisiinsa, ilmenee lisäksi, että location-tyyppistä vuokrausta ei pidetä 25 artiklan 2 kohdan viidennessä luetelmakohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena, ellei se koske välineitä, joita maataloustuottaja käyttää tavanomaisesti maataloustoimintaansa harjoittaessaan. Tästä seuraa, että muun muassa location- ja affermage-tyyppinen vuokraus tai käyttö- ja nautintaoikeuden antaminen, joilla maanviljelijä antaa kiinteän omaisuuden, johon kuuluvat esimerkiksi maa-alueet tai rakennukset,

yksinomaisen käyttöoikeuden toiselle maanviljelijälle siten, että tämä saa niiden tuoton, ei kuulu kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidennen luetelmakohdan soveltamisalaan, koska luovuttajana oleva tuottaja ei enää voi käyttää tavanomaisesti kyseessä olevaa omaisuutta. Näin on samasta syystä oltava myös, kun on kyseessä kaikkien muiden maatalousyrityksen perustekijöiden, joita vuokraaja käyttää yksinomaisesti, pitkäaikainen vuokraus (location).

35 Näin ollen kun maataloustuottaja vuokraa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa yli 12 vuodeksi maatalousyrityksensä perustekijöitä eli esimerkiksi maa-alueita, rakennuksen, lehmiä ja maitokiintiön, ja luopuu tällä tavoin välineistä, joita hän on tähän asti käyttänyt tavanomaisesti maidontuotannossaan, ei voida katsoa, että hän suorittaa palvelun kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

36 Tämä vuokraustoiminta ei siis kuulu maataloustuottajia koskevaan yhteiseen vakiokantajärjestelmään. Tästä toiminnasta saatavaan liikevaihtoon ei näin ollen voida soveltaa kuudennen direktiivin 25 artiklan erityisjärjestelmää, vaikka asianomainen maanviljelijä harjoittaa edelleen karjankasvatustoimintaa yrityksensä jäljelle jäävällä osalla, joten se kuuluu tavanomaiseen arvonlisäverojärjestelmään tai tarvittaessa yksinkertaistettuun järjestelmään. Kyseessä oleva maanviljelijä voi sitä paitsi kuudennen direktiivin 25 artiklan 10 kohdan mukaisesti valita tavanomaisen järjestelmän tai tarvittaessa yksinkertaistetun järjestelmän soveltamisen kaikkeen toimintaansa.

37 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 25 artiklaa on tulkittava siten, että maataloustuottaja, joka on vuokrannut pitkäaikaisella vuokrasopimuksella osan maatalousyrityksensä perustekijöistä ja joka harjoittaa yrityksensä jäljelle jäävällä osalla maataloustoimintaansa, jonka osalta häneen sovelletaan tässä artiklassa tarkoitettua yhteistä vakiokantajärjestelmää, ei voi käsitellä tällaisen vuokrauksen tuottoa tämän vakiokantajärjestelmän mukaisesti. Tästä järjestelystä saatavasta liikevaihdosta on suoritettava vero tavanomaisen tai tarvittaessa yksinkertaistetun arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

38 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 4.7.2002 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 25 artiklaa on tulkittava siten, että maataloustuottaja, joka on vuokrannut pitkäaikaisella

vuokrasopimuksella osan maatalousyrityksensä perustekijöistä ja joka harjoittaa yrityksensä jäljelle jäävällä osalla maataloustoimintaansa, jonka osalta häneen sovelletaan tässä artiklassa tarkoitettua yhteistä vakiokantajärjestelmää, ei voi käsitellä tällaisen vuokrauksen tuottoa tämän vakiokantajärjestelmän mukaisesti. Tästä järjestelystä saatavasta liikevaihdosta on suoritettava vero tavanomaisen tai tarvittaessa yksinkertaistetun arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti.

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Julistettiin Luxemburgissa 15 päivänä heinäkuuta 2004.

R. Grass P. Jann

kirjaaja ensimmäisen jaoston puheenjohtaja