JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
11 päivänä maaliskuuta 2004 [1]

1. Käsiteltävänä olevassa asiassa Bundesfinanzhof (Saksa) pyytää yhteisöjen tuomioistuinta täsmentämään yhteistä maataloustuottajia koskevaa vakiokantajärjestelmää koskevan kuudennen direktiivin 77/388/ETY [2] 25 artiklan soveltamisalaa. Pyynnön taustalla on riita-asia, jonka osapuolina ovat kansallinen veroviranomainen ja maataloustuottaja, joka on antanut vuokralle maidontuotantoon käytettävät yrityksensä perustekijät. Asiassa on ratkaistava, voidaanko mainittuun vuokraukseen soveltaa kuudennen direktiivin 25 artiklassa säädettyä yhteistä vakiokantajärjestelmää vai onko vuokraamisesta suoritettava arvonlisävero [3] yleisten säännösten mukaisesti vai onko se katsottava kokonaan verottomaksi.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Kuudennessa direktiivissä yhteisön lainsäätäjä on halunnut yhdenmukaistaa arvonlisäveron soveltamisalan kaikissa jäsenvaltioissa luomalla yhdenmukaiset arvonlisäveron määräytymisperusteet koko Euroopan yhteisön osalta. Lisäksi lainsäätäjä on määritellyt veron soveltamisalan varsin laajaksi. Arvonlisäveroa on näin ollen kannettava kaikista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, jotka itsenäinen taloudellinen toimija suorittaa osana taloudellista toimintaa. [4] Tällaista taloudellista toimintaa on myös maataloustoiminta. [5]

3. Alv on tarkoitettu lopulliseen kulutukseen kohdistuvaksi veroksi. Sen on siis oltava taloudellisten toimijoiden kannalta tasapuolinen. Sitä kannetaan kuitenkin kaikilta tuotanto- tai jakeluketjun toimijoilta ja palvelujen tuottajilta. Käytännössä tämä merkitsee sitä, että jokainen toimija lisää alv:n tuotteidensa ja palveluidensa hintaan ja suorittaa tällä tavoin keräämänsä veron tietyin määräajoin valtiolle vähennettyään kuitenkin ensin taloudellisessa toiminnassaan tarvitsemiensa tuotteiden ja palvelujen ostoista itse suorittamansa alv:n. Tällaisen

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 — Jäljempänä alv.

4 — 2 ja 4 artikla.

5 — 4 artiklan 2 kohta.

järjestelmän täytäntöönpano edellyttää siten verovelvollisilta riittävän täsmällistä ja yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi. [6]

4. Tällaisen kirjanpidon pitäminen osoittautui eräille taloudellisille toimijoille kuten pienille yrityksille ja suurimmalle osalle maatalouden harjoittajista erittäin vaikeaksi. Yhteisön lainsäätäjä on näin ollen kuudennessa direktiivissä halunnut yhdenmukaistaa näiden ammattiryhmien eduksi jäsenvaltioissa säädetyt yksittäiset järjestelmät. [7] Kuudennen direktiivin 24 artiklassa säädetään siten, että jäsenvaltiot voivat soveltaa pieniin yrityksiin yksinkertaistettua järjestelmää, joka perustuu verovapautuksiin.

5. Kuudennen direktiivin 25 artiklassa yhteisön lainsäätäjä säätää lisäksi, että jos tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän tai mainitun direktiivin 24 artiklan mukaisen yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot voivat soveltaa maataloustuottajiin yhteistä vakiokantajärjestelmää maataloustuottajien ostamistaan tavaroista ja palveluista maksaman arvonlisäveron hyvittämiseksi. Tällaisia maataloustuottajia kutsutaan "vakiokantajärjestelmän alaisiksi maataloustuottajiksi". [8]

6. Kuudennen direktiivin 25 artiklan mukaan yhteiseen vakiokantajärjestelmään sovelletaan seuraavia sääntöjä: Jäsenvaltioiden on vahvistettava mainitulla direktiivillä vahvistettujen laskusääntöjen mukaan vakiokantahyvitysten prosentit. Nämä prosentit eivät saa johtaa siihen, että vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille tehtävät palautukset ovat suurempia kuin tuotantopanoksiin kohdistuva arvonlisävero. [9]

7. Kuudennen direktiivin 25 artiklan 5 kohdan mukaan mainittuja 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.

8. Vakiokantahyvityksen maksun suorittaa vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille joko tavaroiden tai palvelujen vastaanottajana oleva verovelvollinen tai

6 — Kuudennen direktiivin 22 artikla.
7 — 15. perustelukappale.
8 — 25 artiklan 2 kohdan kolmas luetelmakohta.
9 — 25 artiklan 3 kohta.

viranomaiset. Edellisessä tapauksessa vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja laskuttaa tavaroiden tai palvelujen vastaanottajana olevalta verovelvolliselta valtion vahvistaman vakiokantahyvityksen prosenttimäärän ja pidättää itsellään näin perimänsä alv:n. Jälkimmäisessä tapauksessa viranomainen maksaa mainitulle maataloustuottajalle vakiokantahyvityksen määrän, joka saadaan laskemalla mainitun prosenttimäärän suuruinen osuus maataloustuottajan perimistä rahamääristä.

9. Kuudennen direktiivin 25 artiklan 8 kohdan mukaan silloin, kun vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja luovuttaa tuotteitaan tai suorittaa palvelujaan sellaiselle tavaroiden tai palvelujen vastaanottajalle, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen, tai muille vakiokantajärjestelmän alaisille maataloustuottajille, vakiokantahyvityksen maksua on pidettävä ostajan tai vastaanottajan suorittamana.

10. Kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidennen luetelmakohdan mukaan "maatalouspalveluilla" tarkoitetaan "liitteessä B lueteltuja palveluja, joita maataloustuottaja suorittaa maa-, metsä- tai kalataloutensa tavanomaista työvoimaa ja/tai varustusta käyttäen".

11. Kuudennen direktiivin liitteen B mukaan, jossa on luettelo maatalouspalveluista, "maatalouspalveluina on pidettävä maataloustuotannon toteutumista tavanomaisesti edistäviä palveluja, ja erityisesti — — maa-, metsä- tai kalataloudessa tavanomaisesti käytettyjen välineiden vuokrausta maataloustarkoituksiin".

12. Saksan lainsäädännössä kuudennen direktiivin 25 artiklassa säädetyn vakiokantajärjestelmän mukainen korvausjärjestelmä on täytäntöönpantu vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzin 24 §:ssä. [10] Tämän lainkohdan mukaan 8 prosentin suuruiseksi vahvistettu vero, jota maataloustuottajat soveltavat tuotteisiinsa ja palveluihinsa, on samansuuruinen kuin ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joten maataloustuottajien suoritettavaksi ei tule ylijäämää.

II Tosiseikat

13. Detlev Harbs -niminen maatalousyrittäjä on vuokrannut pojalleen 15.11.1992–30.6.2005 väliseksi ajaksi maidontuotantoon käytettävät yrityksensä perustekijät kokonaisuudessaan, eli 31,2 hehtaarin suuruudelta kiinteistöjä, navetan lypsykarjaa varten, 65 lypsylehmää ja yli 300 000 kg:n suuruisen maitokiintiön. Vuokra on vahvistettu maksettavaksi vuosittaisina erinä, jotka ovat 9 360 ja 10 200 Saksan markkaa (DEM) kiinteistöjen ja navetan osalta sekä 6 000 ja 32 136,70 Saksan markkaa lypsylehmien ja maitokiintiön osalta. Tämän sopimuksen voimaantulon jälkeen Harbs on jatkanut

10 — Arvonlisäveroa koskeva laki, jäljempänä UStG.

toimintaansa maatalousyrityksestään jäljellä olevan osan varassa, joka kattaa 61,4 hehtaarin suuruudelta kiinteistöjä, rakennuksia, noin 60 mullista koostuvan lihakarjan ja 120 muusta naudasta koostuvan karjan.

14. Harbs katsoo, että vuokraukseen sovelletaan täysimääräisesti UStG:n 24 §:ssä säädettyä yhteistä vakiokantajärjestelmää. Finanzamt Rendsburg (Saksa) katsoi sitä vastoin, että jos kiinteistöjen ja navetan vuokraus on Saksan lainsäädännön mukaan verotonta, on lypsylehmien ja maitokiintiön luovutuksesta saatuun vastikkeeseen sen sijaan sovellettava tavanomaista alv-järjestelmää. Finanzamt Rendsburg katsoi, että Harbsille maksuunpantavan veron määrä oli 361 DEM, joka vastasi verovuodelta 1992 suoritettavaa alv:tä.

15. Finanzgericht (Saksa) hyväksyi Harbsin esittämän kanteen ja katsoi, että Harbsin kyseisen vuokrauksen perusteella perimään vastikkeeseen sovelletaan UStG:n 24 §:ää. Finanzamt Rendsburg teki asiasta Revisionvalituksen Bundesfinanzhofiin.

III Ennakkoratkaisukysymys

16. Bundesfinanzhof katsoo ennakkoratkaisupyynnössään, että Harbs on riidanalaisesta vuokrauksesta huolimatta edelleen kuudennen direktiivin 25 artiklassa tarkoitettu maataloustuottaja, koska hän on jatkanut toimintaansa sen yrityksen osan varassa, jota ei annettu vuokralle ja joka on melko huomattava.

17. Asiaan sovellettavan alv-järjestelmän osalta Bundesfinanzhof katsoo, että kahden eri järjestelmän soveltaminen kyseessä olevaan maataloustuottajaan, toisin sanoen yhteisen vakiokantajärjestelmän soveltaminen maataloustuottajan omaan yritystoimintaan ja tavanomaisen järjestelmän soveltaminen vuokraukseen, saattaa olla kuudennen direktiivin 25 artiklan taustalla olevan yksinkertaistamistavoitteen vastaista.

18. Bundesfinanzhofin mukaan ei ole täysin ilmeistä, että mainittua vuokraamista voitaisiin pitää kuudennen direktiivin 25 artiklassa tarkoitettuna "maatalouspalveluna". Lisäksi Bundesfinanzhofin mukaan on ajateltavissa, jos katsotaan, ettei mainittuun vuokraukseen sovelleta yhteistä vakiokantajärjestelmää, että kyseisen vuokrauksen perusteella saatujen tulojen pitäisi kuudennen direktiivin 25 artiklan tarkoitus huomioon ottaen olla kokonaan verottomia, kuten käytettyjen maatalouskoneiden luovutus, jolloin niitä ei verotettaisi yhteisen vakiokantajärjestelmän eikä yleisten säännösten mukaan.

19. Tämän vuoksi Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Saako maatalousyrityksen haltija, joka

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

— harjoittaa vuokrauksen jälkeen edelleen maanviljelystä vähäistä laajemmassa mittakaavassa,

käsitellä arvonlisäverotuksessaan vuokrausta — samoin kuin muita liiketoimiaan — [kuudennen direktiivin] 25 artiklassa säädetyn yhteisen maataloustuottajia koskevan vakiokantajärjestelmän mukaisesti vai onko vuokraamisesta suoritettava arvonlisävero yleisten säännösten mukaisesti?"

IV Asian arviointi

20. Bundesfinanzhof pyytää ennakkoratkaisukysymyksellään vastausta siihen, onko kuudennen direktiivin 25 artiklaa tulkittava siten, että maataloustuottaja, joka on antanut vuokralle osan maatalousyrityksensä perustekijöistä ja joka jatkaa maatalouden harjoittamista jäljelle jääneen yrityksen osan varassa ja joka on tämän toimintansa osalta verovelvollinen tässä artiklassa säädetyn yhteisen vakiokantajärjestelmän mukaan, voi käsitellä arvonlisäverotuksessaan vuokrausta yhteisen vakiokantajärjestelmän mukaan vai onko vuokraamisesta suoritettava arvonlisävero yleisten säännösten mukaisesti.

21. Ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ilmenee, että Bundesfinanzhofin tarkoituksena on ollut esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi erillistä kysymystä. Ensimmäinen koskee sitä, voidaanko riidanalaista vuokrausta käsitellä verotuksessa yhteisen maataloustuottajia koskevan vakiokantajärjestelmän mukaisesti. Toisessa pyydetään ratkaisemaan siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko vuokraamisesta suoritettava arvonlisävero yleisten säännösten mukaisesti vai onko se kokonaan veroton. Tarkastelen kumpaakin kysymystä erikseen.

A *Yhteisen vakiokantajärjestelmän soveltaminen*

22. Katson kuten Saksan hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio ja toisin kuin pääasian vastaaja, ettei riidanalainen vuokraus

voi kuulua kuudennen direktiivin 25 artiklassa säädetyn yhteisen vakiokantajärjestelmän soveltamisalaan. Tähän päätelmään päädytään mielestäni varsin loogisesti, kun tarkastellaan niitä arviointiperusteita, jotka yhteisöjen tuomioistuin tavallisesti ottaa huomioon yhteisön oikeuden säännöksen tulkinnassa ja joita ovat sovellettavien säännösten sanamuoto, yhteisen vakiokantajärjestelmän ekonomia sekä mainitun järjestelmän luomisen taustalla vaikuttaneet tavoitteet. [11]

1. Sovellettavien säännösten sanamuoto

23. Olen jo todennut, että kuudennen direktiivin 25 artiklassa säädetään, että yhteistä maataloustuottajia koskevaa vakiokantajärjestelmää sovelletaan ainoastaan sellaisiin maanviljelijöihin, jotka harjoittavat maataloustuotantoa ja tuottavat maatalouspalveluja.

24. Varmistaakseen mainitun järjestelmän yhdenmukaisen soveltamisen koko yhteisön alueella yhteisön lainsäätäjä on määritellyt käsitteen "maatalouspalvelut" sisällön. Kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidennen luetelmakohdan mukaan maatalouspalveluilla tarkoitetaan "saman direktiivin liitteessä B lueteltuja palveluja, joita maataloustuottaja suorittaa maa-, metsä- tai kalataloutensa tavanomaista työvoimaa ja/tai varustusta käyttäen".

25. Mainitusta määritelmästä ilmenee siten varsin selvästi, että sen mukaisia palveluja ovat sellaiset, joita vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja pystyy suorittamaan sellaista työvoimaa ja varustusta käyttäen, jota hän tavanomaisesti käyttää maatalouden harjoittamiseen. Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin liitteen B viidennessä luetelmakohdassa olevan viittauksen "maa-, metsä- tai kalataloudessa tavanomaisesti käytettyjen välineiden vuokraukseen maataloustarkoituksiin" on mainitun direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidennessä luetelmakohdassa olevan määritelmän valossa katsottava tarkoittavan tilannetta, jossa vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja antaa vuokralle sellaista työvoimaa ja/tai varustusta, jota hän tavanomaisesti käyttää maatalouden harjoittamiseen.

26. Tähän sisältyy se, että vuokralle annetun perustekijän voidaan vuokrasopimuksesta huolimatta edelleen katsoa kuuluvan niihin perustekijöihin, joita vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja tavanomaisesti käyttää maatalouden harjoittamiseen. Tämän edellytyksen täyttyminen riippuu siten mielestäni kahdesta seikasta, jotka on syytä ottaa huomioon yhdessä ja joista toinen koskee

11 — Ks. tämän tulkintamenetelmän soveltamisesta alv:n alalla asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003 (Kok. 2003, s. I-563, 27 kohta).

vuokrasuhteen kestoa ja toinen vuokrauksen kohdetta. Vuokrasopimuksen on näin ollen ensinnäkin oltava kestoltaan riittävän lyhyt, jotta vuokralainen tai vuokralaiset eivät ole kyseessä olevan perustekijän yksinomaisia käyttäjiä. Tämä edellytys ei täyttyisi esimerkiksi siinä tapauksessa, että vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja antaisi leikkuupuimurinsa vuokralle koko sadonkorjuuajaksi eikä käyttäisi sitä itse lainkaan. Tämän lisäksi vuokralle annettujen perustekijöiden määrä ei saa ylittää vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan omaa toimintaansa varten tarvitsemaa määrää. Tämä edellytys ei täyttyisi, jos viimeksi mainittu antaisi vuokralle useita leikkuupuimureita ja käyttäisi niitä vuorotellen omaan lukuunsa, vaikka maataloustuottaja tarvitsisi oman yrityksensä toimintaa varten vain yhden.

27. Mielestäni tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 25 artiklan mukainen "maatalouspalvelujen" käsite ei kata nyt esillä olevassa asiassa tehdyn vuokrasopimuksen kaltaista sopimusta, eli sopimusta, jolla vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja luovuttaa toiselle tuottajalle käyttöoikeuden osaan oman yrityksensä perustekijöitä useaksi vuodeksi tarkoituksenaan antaa viimeksi mainitulle oikeus niiden tuottoon. Vuokratessaan toiselle tuottajalle kahdeksitoista ja puoleksi vuodeksi maatalousyrityksensä maidontuotantoon käytettävät perustekijät kokonaisuudessaan, eli rakennuksia, niittyjä, lypsylehmänsä ja maitokiintiönsä, pääasian vastaaja on luovuttanut mainitulle toiselle tuottajalle vuokrasopimuksen koko kestoajaksi yksinomaisen käyttöoikeuden mainittuihin perustekijöihin kokonaisuudessaan sekä oikeuden niiden tuottoon. Tällaista sopimusta ei siten voida rinnastaa vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan liiketoiminnassaan tavanomaisesti käyttämillään välineillä tekemiin suorituksiin, koska maataloustuottaja ei tässä tapauksessa voi kahdentoista ja puolen vuoden aikana käyttää maataloustuotantonsa harjoittamiseen yhtään mainituista perustekijöistä. Toisin sanoen nämä perustekijät ovat mainitun sopimuksen voimaantulosta lähtien lakanneet kuulumasta niihin perustekijöihin, joita maataloustuottaja tavanomaisesti käyttää maatalouden harjoittamiseen.

28. Tämän kuudennen direktiivin 25 artiklan ja liitteen B säännösten sanamuodon tulkinnan vahvistaa se, että tietyissä kieliversioissa [12] mainitussa direktiivissä viitataan nimenomaisesti käsitteeseen "affermage" ja käsitteeseen "location" alv:stä vapauttamista koskevia tilanteita koskevissa säännöksissä 13 artiklan B kohdan b alakohdassa ja C kohdan a alakohdassa. [13] Kuten julkisasiamies Jacobs esittää asiassa "Goed Wonen" [14] antamansa ratkaisuehdotuksen 76 kohdassa tanskan-, saksan-, ranskan-, italian-, hollannin- ja ruotsinkielisessä versiossa, mainituilla kahdella käsitteellä tarkoitetaan valtion sisäisessä oikeudessa sopimuksia, joiden sisällöt eroavat toisistaan siten, että "location" merkitsee toisen omaisuuteen kohdistuvan käyttöoikeuden luovuttamista vuokralaiselle ja

12 — Kyseiset versiot ovat tanskan-, saksan-, espanjan-, ranskan-, italian-, hollannin-, ruotsin- ja englanninkielinen versio. Kreikan-, portugalin- ja suomenkielisessä versiossa käytetään vain yhtä käsitettä.

13 — Direktiivin 13 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista, "kiinteän omaisuuden vuokraus" (l'affermage et la location) (B kohdan b alakohta) ja jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen "kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta" (l'affermage et la location) (C kohdan a alakohta).

14 — Asia C-326/99, tuomio 4.10.2001 (Kok. 2001, s. I-6831).

"affermage" sopimusta, jolla luovutetaan käyttöoikeuden lisäksi myös oikeus kiinteän omaisuuden tuottoon. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, kuudennen direktiivin 13 artiklan käsitteitä "affermage" ja "location" ei tosin ole tulkittava sen merkityksen mukaan, joka niillä on kansallisessa oikeudessa. Niiden on oltava itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, jotta voidaan turvata yhdenmukaiset arvonlisäveron määräytymisperusteet.[15] Sen seikan perusteella, että mainituissa kieliversioissa mainitaan niiden maatalouspalvelujen luettelossa, joita vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja voi suorittaa, ainoastaan "maataloudessa tavanomaisesti käytettyjen välineiden vuokraus maataloustarkoituksiin" (location), ilman mitään viittausta affermage-tyyppiseen vuokraukseen, on kuitenkin ajateltavissa, että yhteisön lainsäätäjä ei ole halunnut sisällyttää yhteisen vakiokantajärjestelmän alaisiin suorituksiin sopimuksia, joilla vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja luovuttaa kolmannelle osan toiminnastaan tai tuotantovälineistään, kuten nyt esillä olevassa asiassa.

29. Samaan tulokseen johtaa myös yhteisen maataloustuottajia koskevan vakiokantajärjestelmän tarkastelu.

15 — Ibidem 47 kohta.

2. Yhteinen maataloustuottajia koskeva vakiokantajärjestelmä

30. Kuten kuudennen direktiivin 25 artiklan 1 kohdasta ilmenee, jäsenvaltiot voivat soveltaa yhteistä vakiokantajärjestelmää sellaisiin maataloustuottajiin, joiden kohdalla tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän tai yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen aiheuttaisi vaikeuksia. Tästä seuraa, että maataloustuottajiin sovelletaan lähtökohtaisesti joko tavanomaista alv-järjestelmää tai yksinkertaistettua järjestelmää ja että yhteinen vakiokantajärjestelmä on poikkeus, jonka soveltamisesta tai soveltamatta jättämisestä päättäminen on jäsenvaltioiden tehtävänä.

31. Yhteisen vakiokantajärjestelmän poikkeusluonteisuus saa vahvistusta lisäksi kuudennen direktiivin 25 artiklan 9 ja 10 kohdan säännöksistä, joiden mukaan jäsenvaltiot voivat sulkea tietyt maataloustuottajaryhmät mainitun järjestelmän ulkopuolelle, ja vakiokantajärjestelmän alaiset maataloustuottajat voivat kunkin jäsenvaltion säätämillä edellytyksillä myös itse valita, että heihin sovelletaan vakiokantajärjestelmän sijasta tavanomaista tai yksinkertaistettua järjestelmää.

32. Koska yhteisen vakiokantajärjestelmän soveltaminen on poikkeus periaatteesta, jonka mukaan maataloustuottajiin sovelletaan tavanomaista tai yksinkertaistettua jär-

jestelmää, on vakiokantajärjestelmän soveltamisalaa tulkittava suppeasti. [16] Tällainen tulkinta on välttämätön, jotta noudatetaan alv:n tasapuolisuuden periaatetta, joka on yksi johtavista periaatteista. Tämä periaate edellyttää, että samanlaista toimintaa harjoittavia henkilöitä ja samanlaista toimintaa kohdellaan samalla tavoin. [17] Kuten kuudennen direktiivin neljännessä perustelukappaleessa todetaan, alv-järjestelmän tasapuolisuus suhteessa tavaroiden ja palvelujen alkuperään on edellytys tasapuolisen kilpailun harjoittamiseen perustuville yhteismarkkinoille. Tästä seuraa, että niiden maatalouspalvelujen käsitettä, joihin yhteistä maataloustuottajia koskevaa vakiokantajärjestelmää sovelletaan ja joita ei siten veroteta yleisten alv-säännösten mukaisesti, on siten tulkittava suppeasti. Yhteistä vakiokantajärjestelmää ei siten sovelleta sellaisiin suorituksiin, joihin lainsäätäjä ei nimenomaisesti ole säätänyt sitä sovellettavan, koska tällainen menettely saattaisi loukata edellä mainittua periaatetta.

33. Kuten olen jo todennut, konkreettisella tasolla kyse on siitä, että yhteisen vakiokantajärjestelmän toiminta perustuu "vakiokantahyvitysten prosentteihin", jotka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava kuudennen direktiivin 25 artiklan 3 kohdassa säädetyn laskentamallin mukaisesti. Tämän laskentamallin tarkoituksena on estää se, etteivät mainitut prosentit, jotka on ilmoitettava komissiolle ennen niiden täytäntöönpanoa, johda siihen, että kaikki vakiokantajärjestelmän alaiset maataloustuottajat saavat tuotantopanoksiin sisältyvää arvonlisäveroa suuremman korvauksen. Yhteinen vakiokantajärjestelmä ei siten saa johtaa siihen, että kaikki vakiokantajärjestelmän alaiset maataloustuottajat saavat maataloustoiminnassaan tarvitsemiensa tavaroiden ja palveluiden ostoista suorittamaansa alv:tä suuremman korvauksen. Toisin sanoen yhteinen vakiokantajärjestelmä ei saa suosia eikä syrjiä kaikkia vakiokantajärjestelmän alaisia maataloustuottajia, koska se olisi vastoin kuudennen direktiivin tavoitteita, joilla pyritään takaamaan alv:n periminen oikeudenmukaisin perustein ja välttämään kilpailun vääristymät mainittua järjestelmää soveltavien jäsenvaltioiden välillä. Mielestäni näiden vaatimusten täyttyminen ja näin ollen koko yhteisen vakiokantajärjestelmän toteutuminen vaarantuisivat, jos vakiokantajärjestelmän alaiset maataloustuottajat voisivat antaa vuokralle osan yrityksestään ja sisällyttää tästä vuokrauksesta saamansa tuoton mainitun järjestelmän soveltamisalaan, johon he edelleen kuuluvat siltä osin kuin he harjoittavat liiketoimintaa sen yrityksen osan varassa, jota he eivät ole antaneet vuokralle.

34. Olen tietoinen siitä, että vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja saa korvauksen alv:stä, joka sisältyy niiden tavaroiden ja palvelujen ostoihin, jotka maataloustuottaja on suorittanut maataloustuotantonsa harjoittamista varten, soveltamalla omien tuotteidensa ja palvelujensa verottomiin hintoihin kansallisten toimivaltaisten viranomaisten vahvistamaa prosenttimäärää. Luovuttaessaan osan toiminnastaan kolmannelle maataloustuottaja vapautuu myös mainitun toiminnan harjoittamisesta aiheutu-

16 — Ks. erityisesti asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2341, 19 kohta) ja asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-493, 25 kohta).

17 — Ks. vastaavasti asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 20 kohta).

vista tarpeellisista kustannuksista. Antaessaan kaikki maidontuotantoon käytettävät perustekijät vuokralle kahdeksitoista ja puoleksi vuodeksi kuten nyt esillä olevassa asiassa, pääasian vastaaja on siten samalla vapautunut kaikista tämän tuotantotoiminnan aiheuttamista tarpeellisista kustannuksista. Hänen ei esimerkiksi enää tarvitse huolehtia lypsylehmien ruokintaan ja ylläpitoon tarvittavan rehun hankinnasta. Hänen tuotantopanoksiinsa sisältyvän alv:n määrä on siten vähentynyt saman verran. Jos riidanalaisen vuokrauksen tuoton katsotaan kuuluvan yhteisen vakiokantajärjestelmän soveltamisalaan, kyseessä olevalle maataloustuottajalle maksettavan vakiokantahyvityksen määrä sitä vastoin suurenee mainittuun kohteeseen sovellettavaan kansallisten toimivaltaisten viranomaisten vahvistamaan prosenttimäärään asti. Tämä merkitsee sitä, että vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja saa korvauksen, vaikka hän ei enää joudu maksamaan ostoihin sisältyvää alv:tä vuokralle antamansa yrityksen osan toiminnan osalta.

35. Tämä tarkastelu osoittautuu oikeaksi myös sen vuoksi, että vuokrasopimuksen toisena osapuolena oleva tuottaja on hänkin yhteisen vakiokantajärjestelmän alainen, kuten nyt esillä olevassa asiassa. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on katsonut asiassa komissio vastaan Italia 28.6.1988 antamassaan tuomiossa [18] ja kuten vastaaja itsekin toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, [19] silloin kun vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja myy tuotteitaan tai suorittaa palvelujaan verosta vapautetulle tai toiselle vakiokantajärjestelmän alaiselle maataloustuottajalle, korvaus maataloustuottajan tuotantopanoksiin sisältyvästä alv:stä saadaan hänen tuotteistaan ja palveluistaan maksettavan "kokonaishinnan" muodossa, johon mainitun alv:n oletetaan sisältyvän. Myös tällaisessa tapauksessa vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja voi siis saada korvauksen omiin ostoihinsa sisältyneestä alv:stä korottamalla tuotteidensa ja palvelujensa hintaa, jos markkinatilanne sen sallii.

36. Tämän vuoksi katson, että jos kuudennen direktiivin 25 artiklaa olisi tulkittava siten, että vakiokantajärjestelmän alaiset maataloustuottajat voivat antaa vuokralle osan yrityksestään ja soveltaa vuokraukseen yhteistä vakiokantajärjestelmää, olisi olemassa vakava vaara siitä, että maataloustuottaja saa liian suuren hyvityksen omiin ostoihinsa sisältyneestä alv:stä.

37. Lisäksi yhteisen vakiokantajärjestelmän sääntelykohteisiin eivät mielestäni kuulu tapaukset, joissa maataloustuottaja antaa osan yrityksestään vuokralle.

3. Tavoitteet

38. Kuten Bundesfinanzhof korostaa, kuudennen direktiivin 25 artikla on yksinker-

18 — Asia 3/86, Kok. 1988, s. 3369, tuomion 21 kohta.
19 — Sivu 3.

taistamista koskevan vaatimuksen mukainen. On kuitenkin syytä palauttaa mieliin, minkä vuoksi mainittu yksinkertaistamistavoite on johtanut siihen, että yhteisön lainsäätäjä on antanut jäsenvaltioille mahdollisuuden soveltaa yhteistä vakiokantajärjestelmää.

39. Kuten kuudennen direktiivin 25 artiklan 1 kohdan sanamuodosta nimenomaisesti ilmenee, mainittu järjestelmä on luotu niiden maataloustuottajien eduksi, joiden kohdalla tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän tai yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen tuottaisi vaikeuksia. Kuten neuvostolle 29.6.1973 annetun kuudetta direktiiviä koskevan komission ehdotuksen [20] perusteluista ilmenee, mainittu järjestelmä on luotu poikkeusjärjestelmäksi, ja sitä oli alun perin tarkoitus soveltaa pienviljelijöihin, jotka eivät pysty täyttämään tavanomaisesta tai yksinkertaistetusta järjestelmästä johtuvia velvoitteita. [21] Kyse oli siirtymäsäännöksistä, joiden tarkoituksena oli vapauttaa pienviljelijät kirjanpito-, laskutus-, ilmoitus- ja maksuvelvoitteista, jotka koskevat muita verovelvollisia ja joista mainittujen viljelijöiden ei kuudennen direktiivin voimaantulon ajankohtana oletettu pystyvän suoriutumaan. [22]

40. Tästä johtuu, että yhteisen vakiokantajärjestelmän soveltamisala on palvelujen tuottamisen osalta määritelty suppeaksi siten, että sen ulkopuolelle jäävät kaikki säännöllisesti toistuvat suoritukset sekä suoritukset, jotka toteutetaan sellaisilla välineillä, joiden voidaan katsoa ylittävän kyseessä olevan maatalousyrityksen tarpeen, laajuuden ja ominaispiirteet. Tältä osin komissio ehdotti jopa, että kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti täsmennettäisiin, että vakiokantajärjestelmänalaiseen maataloustuottajaan on tämänkaltaisten toimenpiteiden osalta sovellettava tavanomaista tai yksinkertaistettua alv-järjestelmää kunkin jäsenvaltion säätämien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti, koska maataloustuottaja kilpailee liikkeenharjoittajien, tehtailijoiden ja muiden palveluntuottajien kanssa. [23] Tämän ajatusmallin mukaan komission tarkoituksena oli sisällyttää direktiiviehdotuksensa liitteessä B olevan maatalouspalveluja koskevan luettelon viidenteen luetelmakohtaan ainoastaan "maatalouskoneiden vuokraus".

20 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — annettua kuudetta neuvoston direktiiviä koskeva ehdotus (*Bulletin des Communautés européennes*, liite 11/73).

21 — Ks. myös kuudennen direktiivin 34 artiklan mukaisesti esitetty komission ensimmäinen kertomus neuvostolle yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnasta, KOM(83) 426 lopullinen.

22 — Yhteisön maataloudelle oli 1960-luvulla leimallista erittäin suuri määrä maatalousyrityksiä, joista enemmistö oli pienikokoisia. Vähintään yhden hehtaarin kokoisia yrityksiä oli 1.1.1967 noin 6,2 miljoonaa. Näistä 85 prosenttia oli alle 20 hehtaarin kokoisia, ja ainoastaan 170 600 yrityksen pinta-ala oli yli 50 hehtaaria. Lisäksi suurin osa yrityksistä harjoitti monenlaista viljelyä, ja merkittävä osa niiden tuotannosta käytettiin omalla maatilalla ihmisten ja kotieläinten ravinnoksi (Ries, A., "L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE", *Revue du marché commun*, 1968, s. 560).

23 — Direktiiviehdotuksen 27 artiklan 12 kohdan b alakohta.

41. Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 25 artiklan taustalla oleva yksinkertaistamisen tavoite ei mielestäni saa johtaa siihen, että mainitussa artiklassa oleva "maatalouspalvelujen" käsite laajennetaan koskemaan sopimusta, jolla vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja luovuttaa toiselle maataloustuottajalle osan yrityksestään.

42. Kukaan ei myöskään voi vakavissaan väittää, että maataloustuottaja, joka kuten nyt esillä olevassa asiassa, antaa vuokralle 31,2 hehtaarin suuruudelta kiinteistöjä, navetan lypsykarjaa varten, 65 lypsylehmää ja yli 300 000 kg:n suuruisen maitokiintiön ja joka jatkaa yritystoimintaansa sellaisen itselleen jääneen yrityksen osan varassa, joka käsittää 61,4 hehtaarin suuruudelta kiinteistöjä, rakennuksia, noin 60 mullista koostuvan lihakarjan sekä 120 muusta naudasta koostuvan karjan, ei pysty soveltamaan rinnakkain yleisiä alv-säännöksiä vuokrauksesta saamaansa tuottoon ja yhteistä vakiokantajärjestelmää omaan yritystoimintaansa, kun otetaan huomioon kirjanpitoon ja hallintoon liittyvät muodollisuudet, joita tällaisen maatalousyrityksen toiminnassa on nykyisin kaikissa jäsenvaltioissa noudatettava.

43. Katson näin ollen, että kuudennen direktiivin 25 artiklaa on tulkittava siten, että maataloustuottaja, joka on antanut osan maatalousyrityksensä perustekijöistä vuokralle ja joka jatkaa maanviljelystä jäljelle jäävän osan varassa ja joka on tämän toimintansa osalta mainitussa artiklassa säädetyn yhteisen vakiokantajärjestelmän alainen, ei voi käsitellä vuokrausta arvonlisäverotuksessaan yhteisen vakiokantajärjestelmän mukaisesti.

B *Yleisten säännösten soveltaminen*

44. Toiseen Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen annettava vastaus on jo osittain johdettavissa edellä esittämistäni seikoista. Olen todennut, että kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan alv:tä sovelletaan kaikkiin verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamiin palveluihin. Kuudennen direktiivin 4 artiklan mukaan verovelvollisena pidetään jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa, ja mainitun 4 artiklan 2 kohdan mukaan taloudellisena toimintana on pidettävä liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

45. Sopimus, jolla vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja antaa kolmannelle korvausta vastaan yksinomaisen käyttöoikeuden yrityksensä tiettyihin perustekijöihin "location"-tyyppisellä vuokrasopimuksella tai "affermage"-sopimuksella, jolla vuokralleottaja saa lisäksi oikeuden omaisuuden tuottoon, on kyllä mainitun määritelmän mukaista taloudellista toimintaa koskeva sopimus. Nyt esillä olevassa asiassa käsillä oleva vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan kahdeksitoista ja puoleksi vuodeksi suorittama maidontuotantoon käytettävien yrityksensä perustekijöiden vuokraus

on itsenäisesti harjoitettua toimintaa, joka käsittää aineellisen ja aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisupyynnössään antamaa esimerkkiä käyttääkseni tällaista palvelujen suorittamista ei voida rinnastaa täysin satunnaiseen tai yksittäiseen toimenpiteeseen kuten käytettyjen maatalousvälineiden luovutukseen.

46. Lisäksi vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta, voidaan poiketa ainoastaan kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa ja että säännöksiä, joilla tällaisia poikkeuksia säädetään, on tulkittava suppeasti. [24] Vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on lähtökohtaisesti arvonlisäverosta vapaata, mitään poikkeusta ei sen sijaan ole säädetty aineelliseen tai aineettomaan irtaimeen omaisuuteen, kuten lypsylehmiin ja maitokiintiöön, kohdistuvan käyttöoikeuden luovutuksen osalta. Tältä osin on syytä huomauttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kansallinen säännös, jossa tiettyjen irtainten esineiden vuokraukseen ulotettiin arvonlisäverovapautus, joka kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa myönnetään ainoastaan kiinteän omaisuuden vuokraukselle, on mainitun direktiivin säännösten vastainen. [25]

47. Jos vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan suorittamat vastikkeelliset maatalouspalvelut eivät ole kuudennen direktiivin 25 artiklan määritelmän mukaisia, ne kuuluvat siten yleisten säännösten soveltamisalaan. Se, että vuokralleantaja on yhteisen vakiokantajärjestelmän alainen siltä osin kuin hän jatkaa yritystoimintaa itse, ei voi olla mainitusta vuokrauksesta saatavan tuoton verovapautuksen peruste. Tästä seuraa, että lypsylehmien ja maitokiintiön vuokrauksesta saatu tuotto on yleisten alv-säännösten, toisin sanoen tavanomaisen tai yksinkertaistetun järjestelmän alaista.

48. Ehdotan siten, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan, joka antaa vuokralle osan maatalousyrityksensä perustekijöistä, on suoritettava vuokrauksesta arvonlisävero yleisten säännösten mukaisesti.

24 — Ks. erityisesti em. asia "Goed Wonen" tuomion 46 kohta ja asia C-8/01, Taksatorringen, tuomio 20.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13711, 36 kohta).

25 — Asia C-60/96, komissio v. Ranska, tuomio 3.7.1997 (Kok. 1997, s. I-3827, 16 kohta).

V Ratkaisuehdotus

49. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 25 artiklaa on tulkittava siten, että maataloustuottaja, joka on antanut osan maatalousyrityksensä perustekijöistä vuokralle ja joka jatkaa maanviljelystä jäljelle jäävän osan varassa ja joka on tämän toimintansa osalta mainitussa artiklassa säädetyn yhteisen vakiokantajärjestelmän alainen, ei voi käsitellä vuokrausta arvonlisäverotuksessaan yhteisen vakiokantajärjestelmän mukaisesti. Kyseisestä vuokrauksesta on suoritettava arvonlisävero yleisten säännösten mukaisesti.