KOHTUJURIST PHILIPPE LÉGER' ETTEPANEK

esitatud 11. märtsil 2004 [1]

1. Käesolevas asjas palub Bundesfinanzhof (Saksamaa) Euroopa Kohtul täpsustada, milline on kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ [2] artiklis 25 sätestatud ühise kindla maksumääraga skeemi põllumajandustootjatele kohaldamisala. Kõnealune taotlus sai alguse siseriikliku maksuorgani ja põllumajandustootja, kes oli oma ettevõttes piimatootmise eesmärgil kasutatavad varad rendile andnud, vahelisest vaidlusest. Taotluse eesmärgiks on kindlaks teha, kas põllumajandusliku rendilepingu tulu suhtes tuleb kohaldada ühist kindla maksumääraga skeemi põllumajandustootjatele või lisandunud väärtuse maksu [3] üldskeemi, või tuleb see maksust täielikult vabastada.

I — Õiguslik raamistik

2. Ühenduse seadusandja on kogu Euroopa Ühenduse jaoks ühise maksubaasi kehtestamisega kuuendas käibemaksudirektiivis soovinud kõikides liikmesriikides ühtlustada käibemaksu reguleerimisala. Lisaks on ta andnud selle maksu reguleerimisalale väga laia definitsiooni. Selle kohaselt tuleb käibemaksuga maksustada igasugune kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest ettevõtja poolt iseseisvalt teostatava majandustegevuse raames. [4] Majandustegevuse hulka kuulub ka põllumajandus. [5]

3. Käibemaks on maks, millega maksustatakse tarbekaupade lõpptarbimine. Ettevõtjatele ei tohi sellel seega toimet olla. Sellegipoolest kohaldab käibemaksu iga ettevõtja, kes osaleb tootmis- ja jaotus- või teenuste osutamise ahelas. Tegelikkuses tähendab see, et iga ettevõtja arvestab käibemaksu oma kaupade ja teenuste hinnalt ja maksab riigikassasse maksu, mille ta niiviisi on saanud, aga lahutades sellest enne käibemaksu, mille ta ise on tasunud tema ettevõtluses vajalike kaupade ja teenuste soetamisel. Taolise

1 — Kohtumenetluse keel: prantsuse.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv").

3 — Edaspidi „käibemaks".

4 — Artiklid 2 ja 4.

5 — Artikli 4 lõige 2.

süsteemi rakendamine nõuab maksukohustuslastelt piisavalt täpse ja üksikasjaliku arvestuse pidamist, mis võimaldab üheaegselt nii käibemaksu arvestada kui maksuhalduril teda kontrollida. [6]

4. Sellise arvestuse pidamine võib mõnede ettevõtjate jaoks, nagu väikeettevõtjad ja enamik põllumajandustootjaid, osutuda väga raskeks. Ühenduse seadusandja on kuuendas käibemaksudirektiivis soovinud seepärast ühtlustada ka eriskeemid, mida liikmesriigid on kehtestanud nende ettevõtlusvaldkondade huvides. [7] Nii näeb kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 24 ette, et liikmesriigid võivad väikeettevõtjate suhtes kohaldada lihtsustatud menetlust, mis põhineb maksuvabastuste süsteemil.

5. Samuti on ühenduse seadusandja kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 25 ette näinud, et liikmesriigid võivad põllumajandustootjate suhtes, kelle puhul käibemaksu üldskeemi või artikliga 24 ette nähtud lihtsustatud skeemi kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa raskusi, kohaldada kindla maksumääraga skeemi, millega sama direktiivi kohaselt hüvitatakse kindla maksumääraga põllumajandustootjatele neilt kauba ja teenuste ostmisel võetud käibemaks. Kõnealuseid põllumajandustootjaid nimetatakse „kindla maksumääraga põllumajandustootjateks." [8]

6. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 25 näeb ette, et ühine kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele peab lähtuma alljärgnevatest eeskirjadest. Liikmesriigid kehtestavad vastavalt samas direktiivis ettenähtud arvutusmeetoditele kindlasummalise hüvitise protsendimäärad. Neid protsendimäärasid ei või kasutada suuremate tagasimaksete arvutamiseks kõikide kindla maksumääraga põllumajandustootjate lõikes kui seda on sisendi käibemaksumäär. [9]

7. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 5 kohaselt kohaldatakse nimetatud kindlasummalisi protsendimäärasid kindla maksumääraga põllumajandustootjate poolt maksukohustuslastele, v.a kindla maksumääraga põllumajandustootjatele, tarnitavate põllumajandustoodete ja põllumajandusteenuste maksuta hinnale. Nimetatud hüvitise korral on välistatud mis tahes muud mahaarvamised.

8. Kindlasummalist hüvitist maksavad kindla maksumääraga põllumajandustootjatele kas maksukohustuslasest ostja või klient, või ametivõimud. Esimesel juhul lisab kindla

6 — Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 22.

7 — Viieteistkümnes põhjendus.

8 — Artikli 25 lõike 2 kolmas taane.

9 — Artikli 25 lõige 3.

maksumääraga põllumajandustootja kauba omandajale või teenuse saajale esitatavale arvele riigi poolt kehtestatud kindlasummalise hüvitise protsendimäära ning jätab nii saadud käibemaksu enda arvele. Teisel juhul maksavad ametivõimud põllumajandustootjale kindlasummalise hüvitise summa, mis on saadud kindlasummalise hüvitise protsendimäära kohaldamisega tema käibele.

9. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 8 kohaselt loetakse juhul, kui kindla maksumääraga põllumajandustootja tarnib oma kaupu või pakub teenuseid ostjatele või klientidele, kes ei ole käibemaksukohustuslased, või teistele kindla maksumääraga põllumajandustootjatele, sisendkäibemaksu hüvitis makstuks ostja või kliendi poolt.

10. „Põllumajandusteenus" on kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 2 viienda taande kohaselt „B lisas sätestatud teenus, mida osutab põllumajandustootja, kasutades oma tööjõudu ja/või seadmeid, mida tema käitatavas põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõttes tavapäraselt kasutatakse."

11. Kuuenda käibemaksudirektiivi B lisa, mis sisaldab põllumajandusteenuste loetelu, sätestab, et „[s]elliste põllumajandusteenuste osutamine, mis moodustavad põllumajandustootmise tavapärase osa, loetakse põllumajandusteenuste osutamiseks ning need hõlmavad eelkõige järgmist: põllumajandus [...]ettevõtetes tavapäraselt kasutatavate seadmete rendileandmine põllumajanduslikul eesmärgil".

12. Saksa õiguses on kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 25 sätestatud kindlasummalise hüvitise mehhanism rakendatud Umsatzsteuergesetz'i [10] (1991) paragrahviga 24. Selle paragrahvi kohaldamisel hüvitab 8-protsendilise määraga maks, mida kindla maksumääraga põllumajandustootjad arvestavad oma kaupadele ja teenustele, nende poolt tasutud sisendkäibemaksu, nii et nad ei pea ülemäära maksma.

II — Faktilised asjaolud

13. Detlev Harbs on põllumajandustootja, kes andis ajavahemikuks 15. novembrist 1992 kuni 30. juunini 2005 oma pojale kõik oma ettevõtte piimatootmise eesmärgil kasutatavad varad, mille hulka kuulus 31,2 ha maid, lehmalaut, 65 lüpsilehma ja rohkem kui 300 000 kg suurune piimatootmiskvoot. Rendisummadena oli kokku lepitud 9360 Saksa marka ja 10 200 Saksa marka maade ja lauda eest aastas ja 6000 Saksa marka ja 32 136,70 Saksa marka lüpsilehmade ja piimakvoodi eest aastas. Pärast

10 — Käibemaksuseadus, edaspidi „UStG".

lepingu sõlmimist jätkas D. Harbs ettevõtlust ülejäänud osas oma põllumajandusettevõttest, mis koosnes 61,4 ha maadest, ehitistest, pullikarjast umbes 60 nuumloomaga ja umbes 120-pealisest veisekarjast.

14. D. Harbs leidis, et rendileping allub tervikuna UStG paragrahvis 24 ette nähtud ühise kindla maksumääraga skeemile. Finanzamt Rendsburg (Saksamaa) leidis aga vastupidi, et kuigi Saksa õiguse järgi on maade ja lauda rendileandmine maksust vabastatud, maksustatakse lüpsilehmade ja piimatootmiskvoodi kasutusse andmisest saadavad summad üldise käibemaksuskeemi kohaselt. Ta väljastas D. Harbsile 1992. aasta eest maksuteate summale 361 Saksa marka.

15. Finanzgericht (Saksamaa) rahuldas D. Harbsi hagi, leides, et rendilepingu alusel saadava tasu suhtes tuleb kohaldada UStG paragrahvi 24. Finanzamt Rendsburg esitas apellatsioonkaebuse Bundesfinanzhof'ile.

III — Eelotsuse küsimus

16. Bundesfinanzhof on eelotsusetaotluses sisalduvast argumentatsioonist lähtudes seisukohal, et D. Harbs on hoolimata vaidlusalusest rendilepingust säilitanud oma staatuse põllumajandustootjana kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 tähenduses, kuna ta jätkas tegevust oma ettevõtte rendile andmata, suhteliselt olulisel osal.

17. Kohaldatava käibemaksuskeemiga seoses leidis Bundesfinanzhof, et selle põllumajandustootja maksustamine kahe erineva skeemi alusel, nimelt tema enese põllumajandustootmise maksustamine ühise kindla maksumääraga skeemi alusel ja kõnealuse renditulu maksustamine tavaskeemi alusel, võib osutuda vastuolus olevaks artikli 25 eesmärgiga maksuarvestust lihtsustada.

18. Teisest küljest väljendab Bundesfinanzhof kahtlust küsimuse osas, kas põllumajanduslikule rendile andmist võib pidada „põllumajandusteenuste osutamiseks" kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 tähenduses. Eeldusel, et kõnealune rendileping ei kuulu ühise kindla maksumääraga skeemi kohaldamisalasse, tõusetub küsimus, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 mõtte ja eesmärgi kohaselt ei peaks põllumajandusliku rendi tulu olema maksust täielikult vabastatud, nagu näiteks kasutatud põllumajandusseadme võõrandamisest saadav tulu, nii et seda ei maksusta ei ühise kindla maksumääraga skeemi ega tavapärase skeemi alusel.

19. Seetõttu otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas põllumajandusettevõtte omanik,

— kes loobub põllumajandusettevõtte teatavast osast (kõigest, mis kuulub piimakarjakasvatuse juurde) ja kes annab selle majandamiseks vajalikud tootmisvahendid rendile teisele põllumajandustootjale ja

— kes jätkab ka pärast rendileandmist olulisel määral tegutsemist põllumajandustootjana,

võib saadud renditulule kohaldada direktiivi 77/388/EMÜ artiklis 25 põllumajandustootjatele ette nähtud ühise kindla maksumääraga skeemi nagu oma ülejäänud käibele või kuulub põllumajanduslikust rendist tulenev osa käibest maksustamisele käibemaksu üldskeemi alusel?"

IV — Hinnang

20. Eelotsuse küsimusega soovib Bundesfinanzhof sisuliselt teada, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artiklit 25 tuleb tõlgendada nii, et põllumajandustootja, kes on osa oma põllumajandusettevõttest rendile ja/või üürile andnud ja kes jätkab ettevõtte ülejäänud osas põllumajanduslikku tegevust, mille suhtes tema puhul kohaldatakse kõnealuses artiklis ette nähtud ühise kindla maksumääraga skeemi, võib kohaldada sedasama skeemi põllumajandusliku rendi tulude suhtes, või kuulub see tulu maksustamisele käibemaksu üldskeemi kohaselt.

21. Eelotsusetaotluse põhjendustest tuleneb, et Bundesfinanzhof on selle küsimusega soovinud Euroopa Kohtule esitada kaks erinevat küsimust. Esimene tuleneb küsimusest, kas vaidlusaluse renditulu suhtes võib kohaldada ühise kindla maksumääraga skeemi põllumajandustootjatele. Teise eesmärgiks on kindlaks teha, kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on eitav, tuleb kõnealuse renditulu suhtes kohaldada üldist käibemaksuskeemi või tuleb see käibemaksust üldse vabastada. Järgnevalt käsitlen ma mõlemat küsimust ükshaaval.

A — *Ühise kindla maksumääraga skeemi kohaldamine*

22. Nii nagu Saksamaa valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon ning vastupidiselt põhikohtuasja kostja seisukohale leian ma,

et vaidlusalune renditulu ei kuulu kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 25 ette nähtud ühise kindla maksumääraga skeemi kohaldamisalasse. See järeldub minu hinnangul üsna loogiliselt, kui analüüsida Euroopa Kohtu poolt tavaliselt ühenduse õigusnormi tõlgendamisel arvessevõetavaid asjaolusid, s.o ühenduse õigusnormi sõnastust, kindla maksumääraga skeemi ülesehitust ja, viimaks, kõnealuse skeemi kehtestamise eesmärke. [11]

1. Asjaomaste õigusnormide sõnastus

23. Ma olen arvamusel, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 25 näeb ette, et ühist kindla maksumääraga skeemi põllumajandustootjatele kohaldatakse ainult põllumajandustootjatele, kes toodavad põllumajandustooteid ja osutavad põllumajandusteenuseid.

24. Kõnealuse skeemi ühetaoliseks kohaldamiseks kogu ühenduses on ühenduse seadusandja pidanud vajalikuks defineerida, mis kuulub mõiste „põllumajandusteenus" alla. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 2 viienda taande kohaselt on põllumajandusteenus „B lisas sätestatud teenus, mida osutab põllumajandustootja, kasutades oma tööjõudu ja/või seadmeid, mida tema käitatavas põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõttes tavapäraselt kasutatakse."

25. Toodud definitsioonist tuleneb üsna üheselt, et teenuseid, mida silmas peetakse, on põllumajandustootja võimeline osutama oma tööjõu ja iseenda põllumajandusettevõtte majandamisel tavapäraselt kasutatavate seadmete abil. Sellest järeldub, et kuuenda käibemaksudirektiivi B lisa viienda taande sätestust „põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtetes tavapäraselt kasutatavate seadmete rendileandmine põllumajanduslikul eesmärgil" tuleb sama direktiivi artikli 25 lõike 2 viiendas taandes antud definitsiooni valguses mõista kui kindla maksumääraga põllumajandustootja poolt tema enda põllumajandusettevõtte majandamiseks tavapäraselt kasutatavate seadmete rendileandmist.

26. See tähendab, et üürileantud vara võib üürilepingust hoolimata ikkagi kuuluda vara hulka, mida kindla maksumääraga põllumajandustootja enda põllumajandusettevõtte majandamiseks tavapäraselt kasutab. Olen seisukohal, et selleks on vaja, et üheaegselt oleksid täidetud kaks tingimust, millest esimene seondub üürilepingu kestusega ja teine selle objektiga. Nii on kõigepealt vaja, et üürilepingu tähtaeg oleks piisavalt lühike, et üürnikud ei muutuks üüritud vara ainu-

11 — Vt selle tõlgendamismeetodi kasutamise kohta seoses käibemaksuga 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-315/00: Maierhofer (EKL 2003, lk I-563, punkt 27).

kasutajateks. Antud tingimus ei ole täidetud näiteks juhul, kui saagikoristusperioodil üürib kindla maksumääraga põllumajandustootja oma kombaini välja ega kasuta seda enda tarbeks. Lisaks on vaja, et üürile antud vara ei ületaks kindla maksumääraga põllumajandustootja enda põllumajandusettevõtte vajadusi. See tingimus ei ole täidetud, kui ta annab üürile hulga kombaine ja kasutab neid vaheldumisi enda tarbeks, samal ajal kui tema enda ettevõtte majandamiseks oleks tarvis ainult ühte.

27. Minu arvamusel järeldub sellest, et „põllumajandusteenuste" mõiste kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 tähenduses ei hõlma sellist lepingut nagu antud juhul sõlmitud põllumajanduslik rendileping, s.o kokkulepe, mille kohaselt kindla maksumääraga põllumajandustootja annab mitmeteks aastateks teise tootja kasutusse osa oma ettevõttesse kuuluvatest varadest, nii et viimasele läheb üle ka õigus varast saadavatele viljadele. Andes teisele tootjale kaheteistkümne ja poole aastaseks perioodiks rendile kõik oma põllumajandusettevõttes piimatootmiseks kasutatavad varad, s.o ehitised, karjamaad, piimakarja ja piimakvoodi, on põhikohtuasja kostja rendilepingu kogu kehtivusajaks andnud teisele tootjale üle iga üleantud eseme kasutamise ainuõiguse koos õigusega neilt saadavatele viljadele. Taolist lepingut ei või seega samastada teenusega, mida osutab kindla maksumääraga põllumajandustootja oma põllumajandusettevõttes tavapäraselt kasutatavate seadmete abil, sest eelduslikult ei ole tal endal kaheteistkümne ja poole aasta jooksul võimalik ühtegi üleantud eset kasutada enda põllumajanduslikus tootmises. Teisisõnu, alates kõnealuse lepingu täitmisele asumisest ei kuulu üleantud vara enam tema põllumajandusettevõttes tavapäraselt kasutatava vara hulka.

28. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 ja B lisa sõnastuse taolist analüüsi kinnitab asjaolu, et rida kõnealuse direktiivi keeleversioone [12] viitab otseselt mõistetele „rendileandmine" (*„affermage"*) ja „üürileandmine" (*„location"*) käibemaksuvabastusi käsitlevate sätete raames: artikli 13 B osa punkt b ja C osa punkt a [13]. Nagu kohtujurist Jacobs on kohtuasjas Goed Wonen [14] tehtud ettepaneku punktis 76 esile toonud, tähistavad taani-, saksa-, prantsus-, itaalia-, hollandi- ja rootsikeelsetes versioonides need kaks mõistet siseriikliku õiguse järgi erineva sisuga tehinguid, nii et üürilepingu esemeks on anda üürnikule õigus kasutada teise isiku omandisse kuuluvat asja, rendileping annab rentnikule lisaks õiguse kinnisasja viljadele.

12 — See puudutab taani-, saksa., hispaania-, prantsus-, itaalia-, hollandi-, rootsi- ja ingliskeelseid versioone. Kreeka-, portugali- ja soomekeelsetes versioonides on kasutusel ainult üks termin.

13 — Artikkel 13 näeb ette, et ilma ühenduse muude sätete kohaldamist piiramata tuleb liikmesriikidel maksust vabastada „kinnisvara rendile- ja üürileandmine" (B osa punkt b) ning et liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes teatud juhtudel valikuõiguse, mille hulka kuulub „kinnisvara rendile- ja üürileandmine" (C osa punkt a).

14 — 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-326/99 (EKL 2001, lk I-6831).

Muidugi, nagu ka Euroopa Kohus on otsustanud, ei või kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 13 sätestatud mõisteid „rendileandmine" ja „üürileandmine" tõlgendada nende siseriikliku tähenduse kohaselt. Nad peavad olema ühenduse õiguse iseseisvad mõisted, selleks et tagada käibemaksubaasi ühtsus. [15] Sellegipoolest, asjaolu, et samades keeleversioonides on põllumajandusteenuste loetelus, mida põllumajandustootja võib osutada, mainitud ainult „põllumajandus[...] ettevõtetes tavapäraselt kasutatavate seadmete rendileandmine *(location)* põllumajanduslikul eesmärgil", mis jätab välja igasugused viited mõistele *affermage*, lubab siiski arvata, et ühenduse seadusandja ei ole soovinud ühise kindla maksumääraga skeemi laiendada tehingutele, millega kindla maksumääraga põllumajandustootja annab kolmandale isikule rendile, nagu käesolevas asjas, ühe osa oma ettevõttest või tootmisvahenditest.

29. Sellesama analüüsini viib ka põllumajandustootjatele ette nähtud ühise kindla maksumääraga skeemi hindamine.

15 — *Ibidem* (punkt 47).

2. Ühine kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele

30. Nagu tuleneb kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõikest 1, on liikmesriikidel õigus kehtestada ühine kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele, kelle suhtes tavapärase käibemaksuskeemi või lihtsustatud skeemi kohaldamine tekitaks raskusi. Sellest tuleneb, et põllumajandustootjate suhtes kohaldatakse üldjuhul tavapärast või lihtsustatud käibemaksuskeemi ning ühine kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele on erand, mille kohaldamise või kohaldamatajätmise üle otsustamine on liikmesriikide pädevuses.

31. Ühise kindla maksumääraga skeemi erandlikku iseloomu kinnitab veelgi kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõigetes 9 ja 10 sätestatu, milles on vastavalt ette nähtud, et liikmesriigid võivad kindla maksumääraga skeemi alt välja jätta teatavad põllumajandustootjate kategooriad ja põllumajandustootjad, ning kindla maksumääraga põllumajandustootjad ise võivad liikmesriigi kehtestatud eeskirjade ja tingimuste kohaselt valida tavapärase käibemaksuskeemi või lihtsustatud menetluse.

32. Üldreegli suhtes, et põllumajandustootjate puhul kohaldatakse üldist või lihtsustatud maksuskeemi, endast erandit kujutava ühise kindla maksumääraga skeemi kohalda-

misala tuleb tõlgendada kitsalt.[16] Kitsas tõlgendamine on vajalik ühest käibemaksu juhtmõttest, mittediskrimineerimise põhimõttest kinnipidamiseks. Nimetatud põhimõte tähendab sisuliselt, et isikud teostavad samasuguseid tehinguid ja ühesuguseid tehinguid tuleb vastavalt kohelda ühesugusel viisil.[17] Nagu on kinnitatud kuuenda käibemaksudirektiivi neljandas põhjenduses, on käibemaksu mittediskrimineeriv kohaldamine, sõltumata kaupade ja teenuste päritolust, üks ausal konkurentsil põhineva ühisturu saavutamise tingimustest. Siit nähtub, et põllumajandustootjatele mõeldud ühise kindla maksumääraga skeemi alusel maksustatavate, käibemaksu üldskeemi alla mittekuuluvate põllumajandusteenuste definitsiooni tuleb tõlgendada kitsalt. Seetõttu ei tohi ühise kindla maksumääraga skeemi kohaldada teenustele, millele seadusandja ei ole seda otsesõnu soovinud laiendada, sest see võiks kahjustada ülalkäsitletud põhimõtet.

33. Täpsemalt, ma olen seisukohal, et ühine kindla maksumääraga skeem rakendub alates „kindlasummalise hüvitise protsendimäärade" kehtestamisest liikmesriikide poolt, võttes aluseks kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõikes 3 selleks ettenähtud arvutusmeetodi. Nimetatud arvutusmeetod peab vältima, et protsendimäärade, millest enne nende kohaldamist tuleb teavitada komisjoni, kohaldamise tõttu ei tehtaks kõikide kindla maksumääraga põllumajandustootjate lõikes tagasimakseid, mis on suuremad kui sisendi käibemaksumäär. Ühise kindla maksumääraga skeemi kohaldamise tagajärjeks ei tohi seega olla kõikide kindla maksumääraga põllumajandustootjate lõikes nende poolt oma põllumajandustegevuse tarbeks omandatud kaupade ja teenuste eest maksmisel tasutud sisendkäibemaksu „ülekompenseerimine". Teisisõnu, ühine kindla maksumääraga skeem ei tohi anda põllumajandustootjatele eeliseid või olla neile kahjulik, sest see oleks vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi eesmärkidega, mis näevad ette käibemaksu ühetaolisuse ja konkurentsi moonutamise vältimise kõnealust maksuskeemi kohaldavate liikmesriikide vahel. Seega olen arvamusel, et need nõuded ja seetõttu kogu ühise maksumääraga skeem põllumajandustootjatele saaks kahjustatud, kui kindla maksumääraga põllumajandustootjatel oleks võimalik anda teatav osa oma ettevõttest rendile ja kohaldada renditulule maksuskeemi, millega nad on jätkuvalt hõlmatud oma põllumajandusettevõtte rendile mitteantud osa tõttu.

34. Seega võib kokku võtta, et ühise kindla maksumääraga skeemi kohaselt makstakse kindla maksumääraga põllumajandustootjale hüvitist tema poolt oma põllumajandusliku tootmise tarbeks soetatud kaupade ja teenuste eest tasumisel makstud käibemaksu eest, lisades enda kaupade ja teenuste maksuta hinnale siseriikliku pädeva ametiasutuse kehtestatud protsendimäära. Andes teatava osa oma tegevusest üle teisele isikule, vabaneb põllumajandustootja ühtlasi selle tegevusega kaasnevatest kulutustest. Andes,

16 — Vt eelkõige 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-453/93: Bulthuis-Griffioen (EKL 1995, lk I-2341, punkt 19) ja 18 jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark (EKL 2001, lk I-493, punkt 25).

17 — Vt selle kohta 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punkt 20).

nagu antud juhul, kaheteistkümne ja poole aastaseks tähtajaks rendile kõik enda piimatootmises kasutatavad varad, on põhikohtuasja kostja ühtlasi vabanenud kõikidest selle tegevusvaldkonnaga kaasnevatest kuludest. Näiteks ei ole tal enam kohustust varuda sööta piimakarja söötmiseks ja ülalpidamiseks. Tema poolt makstav sisendkäibemaks on sellevõrra vähenenud. Vastukaaluks, kui vaidlusalune renditulu kuuluks ühise kindla maksumääraga skeemi kohaldamisalasse, tõuseks sellele põllumajandustootjale makstava kindlasummalise hüvitise summa, kuna rendilulule kohaldataks ühtlasi siseriikliku pädeva ametiasutuse poolt kehtestatud protsendimäära. See tähendab, et kindla maksumääraga põllumajandustootjale makstakse hüvitist, kuigi ta ei tasu enam sisendkäibemaksu, mis kaasneb ettevõtte rendile antud osaga seotud tegevusega.

35. Toodud analüüs kehtib samuti juhul kui, nagu käesolevas kohtuasjas, rendileping sõlmitakse tootjaga, kelle suhtes kohaldatakse samuti kindla maksumääraga skeemi. Nagu Euroopa Kohus on sedastanud 28. juuni 1988. aasta otsuses komisjon *v.* Itaalia [18] ja nagu kostja ise on kirjalikes märkustes [19] märkinud, hüvitatakse juhul, kui kindla maksumääraga põllumajandustootja müüb kaupu või osutab teenuseid mittemaksukohustuslasele või kindla maksumääraga põllumajandustootjale, tema poolt tasutud sisendkäibemaks kõnealust maksu sisaldavate kaupade või teenuste „koguhinna" maksmisel. Isegi sellisel juhul võib kindla maksumääraga põllumajandustootja saada hüvitist tema poolt tasutud sisendkäibemaksu eest, suurendades tema poolt müüdavate kaupade ja pakutavate teenuste hinda, kui turutingimused seda võimaldavad.

36. Seetõttu olen arvamusel, et kui kuuenda käibemaksudirektiivi artiklit 25 tõlgendada nii, et kindla maksumääraga põllumajandustootjad võivad anda rendile teatava osa oma ettevõttest ja kohaldada saadavale rendilulule ühise kindla maksumääraga skeemi, on tõsine risk sisendkäibemaksu üle kompenseerida.

37. Lisaks ei ole minu meelest kindla maksumääraga skeemi eesmärk hõlmata olukordi, kus põllumajandustootja annab teatava osa oma ettevõttest rendile.

3. Eesmärgid

38. Kindlasti, nagu toonitab Bundesfinanzhof, on kuuenda käibemaksudirektiivi artikli

18 — 28. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 3/86: komisjon *v.* Itaalia (EKL 1988, lk 3369, punkt 21).

19 — Lk 3.

25 ülesanne lihtsustamine. Sellele vaatamata tasub meelde tuletada, miks on ühenduse seadusandja selle lihtsustava eesmärgi tõttu andnud liikmesriikidele ühise kindla maksumääraga skeemi kehtestamise õiguse.

39. Nagu otseselt ütleb kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 1 sõnastus, on see maksuskeem ette nähtud juhtudeks, kui tavapärase käibemaksuskeemi või artikliga 24 ette nähtud lihtsustatud skeemi kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa raskusi. Samuti tuleneb komisjoni poolt nõukogule 29. juunil 1973. aastal esitatud kuuenda käibemaksudirektiivi ettepaneku [20] põhjendustest, et seda kui erandskeemi tuleb kohaldada väikestele põllumajandustootjatele, kes ei ole võimelised täitma üldskeemi või lihtsustatud skeemiga seotud kohustusi. [21] Seda käsitletakse kui üleminekuskeemi, mille eesmärgiks on vabastada väikesed põllumajandustootjad raamatupidamise, arvete esitamise, deklaratsioonide esitamise ja maksmise kohustustest, mis koormavad teisi maksukohustuslasi ja mille täitmist peeti kuuenda käibemaksudirektiivi jõustumise hetkel väikestele põllumajandustootjatele ülejõukäivaks. [22]

40. Seetõttu on ühise kindla maksumääraga skeemi kohaldamisala teenuste osutamise osas defineeritud kitsalt, viisil, mis välistab kõik teenused, mida osutatakse regulaarselt või seadmete abil, mis ületavad vastava põllumajandusettevõtte vajadused, mõõtmed ja talle omased tunnused. Sellega seoses tegi komisjon ka ettepaneku, et kuues käibemaksudirektiiv täpsustaks, et seda liiki tehingute korral tuleks põllumajandustootjale vastavalt igas liikmesriigis kehtestatud menetluskorrale kohaldada käibemaksu üld- või lihtsustatud skeemi, sest ta konkureerib kaupmeeste, tööstuste ja teiste teenuste osutajatega. [23] Sama arutluskäigu tõttu on komisjoni esitatud direktiivi ettepaneku B lisa viiendas taandes toodud põllumajandusteenuste loetelus ette nähtud ainult „põllumajandusseadmete üürileandmine".

20 — Komisjoni ettepanek nõukogu kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (Euroopa Ühenduste Bülletään, lisa 11/73).

21 — Vt ka kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 34 alusel komisjoni esimest aruannet nõukogule ühise käibemaksusüsteemi toimimise kohta (KOM/83/426 lõplik).

22 — Kuuekümnendatel aastatel iseloomustas ühendust väga suur põllumajandusettevõtete arv, millest enamus olid väiksemõõtmelised. 1. jaanuaril 1967 tegutses umbes 6,2 miljonit 1-hektarilist või suuremat ettevõtet, millest 85% olid pindalaga vähem kui 20 hektarit ning ainult 170 600 ettevõtte pindala ületas 50 hektarit. Lisaks oli enamik neist ettevõtetest segafarmid ning suur osa nende toodangust tarbiti kohapeal, samas ettevõttes, inimeste toiduks ja loomade söödaks (Ries, A., „L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE", Revue du marché commun, 1968, lk 560).

23 — Direktiivi ettepanek, artikli 27 lõike 12 punkt b.

41. Seega ei tohi kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 taustaks olev lihtsustamiseesmärk minu arvates viia selles sisalduva mõiste „põllumajandusteenuste osutamine" laiendamiseni lepingutele, millega kindla maksumääraga põllumajandustootja annab teisele põllumajandustootjale üle teatava osa oma ettevõttest.

B — *Üldise maksuskeemi rakendamisest*

42. Lisaks ei ole tõsiseltvõetav väide, et põllumajandustootja, kes annab, nagu antud kohtuasjas, põllumajanduslikule rendile 31,2 ha maid, lehmalauda, 65 lüpsilehma ja enam kui 300 000 kg suuruse piimatootmiskvoodi ja kes ise jätkab põllumajandustegevust oma ettevõtte ülejäänud osal, mis koosneb 61,4 ha maadest, ehitistest, pullikarjast 60 nuumloomaga ja 120-pealisest noorkarjast, ei ole võimeline üheaegselt arvestama käibemaksu üldskeemi alusel rendituludelt ja ühise kindla maksumääraga skeemi alusel oma enda põllumajandustootmise jaoks, võttes arvesse raamatupidamisja haldusformaalsusi, mida sellise põllumajandusettevõtte pidamine käesoleval ajal liikmesriikides kaasa toob.

43. Seetõttu olen seisukohal, et kuuenda käibemaksudirektiivi artiklit 25 tuleb tõlgendada nii, et kindla maksumääraga põllumajandustootja, kes on andud rendile teatava osa oma põllumajandusettevõtte varadest ja kes jätkab ise oma ettevõtte ülejäänud osal põllumajanduslikku tegevust, millele kohaldatakse ühise kindla maksumääraga skeemi, ei või ühist kindla maksumääraga skeemi kohaldada kõnealuse renditulu suhtes.

44. Vastus Bundesfinanzhof'i teisele küsimusele tuleneb osaliselt juba eelpool käsitletud asjaoludest. Eelpool on juba mainitud, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuste osutamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artiklile 4 mõistetakse maksukohustuslasena iga isikut, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust; ning nimetatud artikli 4 lõike 2 järgi loetakse majandustegevuseks muuhulgas ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

45. Üüri- või rendilepinguna vormistatud kokkuleppe, millega kindla maksumääraga põllumajandustootja annab tasu eest teise isiku ainukasutusse oma põllumajandusettevõtte teatavad osad ning millega antakse üle ka õigus saadavatele viljadele, vastab kindlasti eeltoodud majandustegevuse mõistele. Kindla maksumääraga põllumajandustootja poolt kaheteistkümneks ja pooleks aastaks oma põllumajandusettevõttes piimatootmisel kasutatavate varade rendileandmine kujutab endast kahtlemata iseseisvalt teostatud

majandustegevust, mis sisaldab materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil. Kasutades eelotsusetaotluses Bundesfinanzhof'i toodud näidet, ei tohi sellist teenuste osutamist samastada täiesti juhusliku või aeg-ajalt toimuva tehinguga, nagu näiteks kasutatud põllumajandustootmisvahendite üleandmine.

46. Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga tasulise teenuse osutamine maksukohustuslase poolt, on lubatud erandeid teha ainult kuuendas käibemaksudirektiivis otseselt ettenähtud juhtudel; ning et erandeid lubavaid sätteid tuleb tõlgendada kitsalt.[24] Kui kinnisvara üürile- ja rendileandmine on kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punkti b kohaselt põhimõtteliselt käibemaksust vabastatud, siis materiaalse ja immateriaalse vallasvara puhul, nagu lüpsilehmad ja piimatootmiskvoot, ei ole ette nähtud ühtegi erandit. Sellega seoses on asjakohane märkida, et Euroopa Kohus on seisukohal, et siseriiklik õigusnorm, mis laiendab kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 13 B osas punktis b kinnisvara üürileandmisel rakendatava maksuvabastuse teatavate vallasasjade rendileandmisele, on nimetatud direktiivi sätetega vastuolus.[25]

47. Seetõttu, kui kindla maksumääraga põllumajandustootja poolt tasu eest osutatavad põllumajandusteenused ei ole hõlmatud kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 25 antud definitsiooniga, kuuluvad nad üldise maksuskeemi kohaldamisalasse. Asjaolu, et rendileandja suhtes kohaldatakse ühist kindla maksumääraga skeemi seoses tema põllumajandusettevõte selle osaga, mille majandamist ta ise jätkab, ei ole põhjus saadud renditulu maksust vabastamiseks.

48. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku asuda seisukohale, et renditulu, mida kindla maksumääraga põllumajandustootja saab teatava osa oma põllumajandusettevõtte varade rendileandmisest, tuleb maksustada käibemaksu üldskeemi alusel.

24 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Goed Wonen (punkt 46) ja 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 36).

25 — 3. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-60/96: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1997, lk I-3827, punkt 16).

V — Järeldus

49. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhof'i küsimusele järgmiselt:

„Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklit 25 tuleb tõlgendada nii, et põllumajandustootja, kes annab põllumajanduslikule rendile teatava osa oma põllumajandusettevõtte varadest ja kes jätkab ise oma ettevõtte ülejäänud osal põllumajanduslikku tegevust, millele kohaldatakse ühise kindla maksumääraga skeemi, ei või ühist kindla maksumääraga skeemi kohaldada saadud renditulu suhtes. Põllumajandusliku rendilepingu alusel saadava tulu suhtes tuleb kohaldada käibemaksu üldskeemi."