ĢENERĀLADVOKĀTA FILIPA LEŽĒ SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 11. martā [1]

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

I — Atbilstošās tiesību normas

2. Sestajā direktīvā Kopienas likumdevējs noteica vienotu PVN aprēķinu bāzi visai Eiropas Kopienai, lai saskaņotu PVN visās dalībvalstīs. Bez tam Direktīvā ļoti plaši definēts šī nodokļa piemērošanas apjoms. Tāpēc nodoklis jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību veicis patstāvīgs saimniecisko darbību veicējs saimnieciskās darbības ietvaros. [4] Šajās saimnieciskajās darbībās ietilpst arī lauksaimnieciskas darbības. [5]

3. PVN ir izstrādāts kā nodoklis, ko uzliek privātam gala patēriņam. Tāpēc tam jābūt neitrālam pret saimniecisko darbību veicējiem. Tomēr tas jāpiemēro katram saimniecisko darbību veicējam, kas iesaistīts ražošanas, izplatīšanas vai pakalpojumu sniegšanas ķēdē. Praksē tas nozīmē, ka katrs saimniecisko darbību veicējs PVN piemēro savu preču un pakalpojumu cenai un regulāri maksā Valsts kasei šādi paša iekasētu nodokli, vispirms atskaitot PVN, ko viņš pats ir samaksājis, pērkot paša saimnieciskajai darbībai nepieciešamas preces un pakalpojumus. Šāda režīma īstenošana tāpēc prasa, lai

1 — Oriģinālvaloda — franču.

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

3 — Turpmāk tekstā — "PVN".

4 — 2. un 4. pants.

5 — 4. panta 2. punkts.

ikviens nodokļa maksātājs veiktu pietiekami precīzu uzskaiti, nodrošinot, ka ir iespējams piemērot pievienotās vērtības nodokli un nodokļu iestādei — veikt pārbaudi.[6]

4. Šādas uzskaites veikšana radīja būtiskas grūtības dažiem saimniecisko darbību veicējiem, tādiem kā mazie uzņēmumi un vairums lauksaimnieku. Tāpēc Sestajā direktīvā Kopienas likumdevējs tiecās saskaņot īpašos režīmus, ko dalībvalstis bija ieviesušas šīm profesionālajām kategorijām.[7] Tādējādi Sestās direktīvas 24. pants nosaka, ka attiecībā uz mazajiem uzņēmumiem dalībvalstis var piemērot vienkāršotu režīmu, kas balstās uz atbrīvojumiem.

5. Sestās direktīvas 25. pantā Kopienas likumdevējs tāpat ir noteicis, ka tad, ja parastā pievienotās vērtības nodokļa režīma vai 24. pantā paredzētā vienkāršotā režīma piemērošana lauksaimniekiem radītu grūtības, dalībvalstis var lauksaimniekiem piemērot vienotas likmes režīmu nolūkā kompensēt PVN, kas iekasēts par preču pirkumiem un pakalpojumiem. Šie lauksaimnieki tiek dēvēti par "vienotas likmes lauksaimniekiem"[8].

6. Sestās direktīvas 25. pants paredz, ka šo kopējo vienotas likmes režīmu regulē šādi noteikumi. Dalībvalstis nosaka vienotas likmes kompensācijas procentus saskaņā ar Direktīvā paredzēto aprēķināšanas procedūru. Šo procentus rezultāts nedrīkst būt tāds, lai vienotas likmes lauksaimnieki iegūtu atlīdzību, kas lielāka par priekšnodokļa summu.[9]

7. Saskaņā ar Sestās direktīvas 25. panta 5. punktu, šos vienotas likmes procentus piemēro tādu lauksaimniecības ražojumu un lauksaimniecības pakalpojumu cenām bez nodokļa, kurus vienotas likmes lauksaimnieki piegādā nodokļa maksātājiem, kas nav vienotas likmes lauksaimnieki. Šī kompensācija izslēdz visus citus atskaitīšanas veidus.

8. Vienotas likmes kompensāciju vienotas likmes lauksaimniekiem maksā vai nu nodokļa maksātājs, kuram piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, vai valsts iestādes. Pir-

6 — Sestās direktīvas 22. pants.
7 — Piecpadsmitais apsvērums.
8 — 25. panta 2. punkta trešais ievilkums.
9 — 25. panta 3. punkts.

majā gadījumā vienotas likmes lauksaimnieks nodokļa maksātājam, kam tas piegādājis preces vai pakalpojumus, izraksta rēķinu par valsts noteiktajiem vienotas likmes kompensācijas procentiem un pats patur PVN, ko viņš tādējādi ir saņēmis. Otrajā gadījumā valsts iestādes vienotas likmes lauksaimniekam izmaksā vienotas likmes kompensācijas summu, kas tiek aprēķināta, piemērojot šos procentus viņa ienākumiem.

9. Sestās direktīvas 25. panta 8. punkts nosaka, ka attiecībā uz visām lauksaimniecības ražojumu pārdošanām un lauksaimniecības pakalpojumu piegādēm, ko vienotas likmes lauksaimnieks veic personām, kas nav PVN maksātāji, vai citiem vienotas likmes lauksaimniekiem, tiek uzskatīts, ka vienotas likmes kompensāciju maksā pircējs vai klients.

10. Sestās direktīvas 25. panta 2. punkta piektā ievilkuma izpratnē "lauksaimniecisks pakalpojums" ir "B pielikumā minēts pakalpojums, ko sniedzis lauksaimnieks, izmantojot savu darba spēku un/vai ierīces, kas parasti ir pieejamas viņa vadītā lauksaimniecības uzņēmumā".

11. Sestās direktīvas B pielikums, kas satur lauksaimniecisku pakalpojumu sarakstu, nosaka, ka "tādu lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, kuri parasti ir nozīmīgi lauksaimnieciskā ražošanā, uzskata par lauksaimnieciskiem pakalpojumiem sniegšanu, un jo īpaši [..] tādu ierīču izīrēšanu [nomu] lauksaimnieciskiem nolūkiem, kuras parasti lieto lauksaimniecības [..] uzņēmumos".

12. Sestās direktīvas 25. pantā paredzēto vienotas likmes kompensācijas mehānismu Vācijas tiesībās pārņem 1991. gada *Umsatzsteuergesetz* [10] 24. pants. Saskaņā ar šo pantu, nodoklis 8 % apmērā, ko lauksaimnieki maksā par saviem ražojumiem un pakalpojumiem, ir ieskaitāms pret PVN, ko tie samaksājuši par iepirktajām precēm un pakalpojumiem, tā ka viņiem pārpalikums nav jāmaksā.

II — Fakti

13. Detlevs Harbss [*Detlev Harbs*] ir lauksaimnieks, kas no 1992. gada 15. novembra līdz 2005. gada 30. jūnijam savam dēlam iznomāja visas sava lauksaimniecības uzņēmumā piena ražošanai izmantojamās ierīces, proti, 31,2 ha zemes, govju kūti, 65 piena govis un piena kvotu vairāk nekā 300 000 kg apmērā. Ikgadējā samaksa par nomu tika noteikta DEM 9 360 un DEM 10 200 apmērā, attiecīgi, par zemi un kūti, un DEM 6 000 un DEM 32 136,70 apmērā, attiecīgi, par piena govīm un piena kvotu.

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

Pēc šī līguma noslēgšanas Harbss turpināja darboties pārējā sava lauksaimniecības uzņēmuma daļā, ko veidoja 61,4 ha zemes, ēkas, aptuveni 60 uzbarošanai paredzēti vērši un 120 lopu ganāmpulks.

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

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

III — Prejudiciālais jautājums

16. *Bundesfinanzhof*, saskaņā ar argumentiem, kas ietverti tās lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, uzskata, ka Harbss, neraugoties uz apskatāmo nomas līgumu, ir saglabājis savu lauksaimnieka statusu Sestās direktīvas 25. panta izpratnē, jo viņš turpināja lauksaimnieciski apstrādāt neiznomāto, relatīvi lielu sava īpašuma daļu.

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

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

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

"Vai lauksaimniecības uzņēmuma īpašnieks,

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

— kas pat pēc nomas līguma noslēgšanas ievērojamos apjomos turpina lauksaimniecisku darbību,

ienākumu no nomas līguma — tāpat kā pārējo savu apgrozījumu — var pakļaut kopējam vienotas likmes režīmam lauksaimniekiem ([Sestās direktīvas] 25. pants), vai arī tā apgrozījuma daļa, kas attiecas uz nomu, ir jāpakļauj vispārējam apgrozījuma nodokļa režīmam?"

IV — Novērtējums

20. Ar savu prejudiciālo jautājumu *Bundesfinanzhof* būtībā vaicā, vai Sestās direktīvas 25. pants ir interpretējams tādējādi, ka lauksaimnieks, kas iznomājis daļu sava lauksaimniecības uzņēmuma iekārtu un kas turpina savas lauksaimnieciskās darbības pārējā lauksaimniecības uzņēmuma daļā, par šīm darbībām maksājot nodokli saskaņā ar kopēju vienotas likmes režīmu, ko paredz šis pants, var ienākumiem no šī nomas līguma piemērot nodokli atbilstoši vienotas likmes režīmam, vai arī ienākumi no nomas līguma ir apliekami ar nodokli atbilstoši vispārējam PVN režīmam.

21. No pamatojuma lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu ir redzams, ka *Bundesfinanzhof* ir iecerējusi Tiesai uzdot divus atsevišķus jautājumus. Pirmais attiecas uz to, vai ienākumus no apskatāmā nomas līguma var aplikt ar nodokli lauksaimniekiem piemērojamā kopējā vienotas likmes režīma ietvaros. Otrais attiecas uz to, vai gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu noraidoša, ienākumi no nomas līguma būtu apliekami ar nodokli saskaņā ar vispārējo PVN režīmu, vai arī tiem būtu piemērojams pilnīgs atbrīvojums. Šos jautājumus apskatīšu pēc kārtas.

A — *Par kopējā vienotas likmes režīma piemērošanu*

22. Tāpat kā Vācijas valdība un Eiropas Kopienu Komisija un pretēji atbildētājam pamata prāvā uzskatu, ka ienākumiem sa-

skaņā ar apskatāmo nomas līgumu nav piemērojams Sestās direktīvas 25. pantā paredzētais kopējais vienotas likmes režīms. Šāds secinājums, manuprāt, loģiski izriet no to kritēriju analīzes, ko Tiesa parasti ņem vērā, interpretējot Kopienas tiesību normu, proti, attiecīgo tiesību normu formulējuma, kopējās vienotas likmes režīma sistēmas un, visbeidzot, iemesliem, kāpēc režīms ticis ieviests. [11]

1. Attiecīgo tiesību normu formulējums

23. Kā redzams, Sestās direktīvas 25. pants paredz, ka kopējais vienotas likmes režīms lauksaimniekiem attiecas tikai uz lauksaimniekiem, kas nodarbojas ar lauksaimniecisku ražošanu un lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu.

24. Lai nodrošinātu vienotu šī režīma piemērošanu visā Kopienā, Kopienas likumdevējs ir definējis, ko aptver "lauksaimniecisks pakalpojums". Saskaņā ar 25. panta 2. punkta piekto ievilkumu, tas ir "ikviens pakalpojums, kas ietverts B pielikumā un ko sniedzis lauksaimnieks, izmantojot savu darba spēku un/vai ierīces, kas parasti ir pieejamas viņa vadītā lauksaimniecības uzņēmumā".

25. Tāpēc no šīs definīcijas ir zināmā mērā skaidrs, ka minētais pakalpojums ir tāds, ko vienotas likmes lauksaimnieks var sniegt ar darba spēku un ierīcēm, kas parasti ir pieejamas viņa vadītā lauksaimniecības īpašumā. Līdz ar to B pielikuma piektajā ievilkumā ietvertā atsauce uz "tādu ierīču izīrēšanu lauksaimnieciskiem nolūkiem, kuras parasti lieto lauksaimniecības [..] uzņēmumos", 25. panta 2. punkta piektajā ievilkumā minētās definīcijas kontekstā ir interpretējama tādējādi, ka tā nozīmē vienotas likmes lauksaimnieka veiktu tādu ierīču izīrēšanu, ko viņš parasti izmanto, lai apstrādātu savu lauksaimniecības īpašumu.

26. Tas nozīmē, ka, neraugoties uz īres līgumu, izīrētās ierīces joprojām var uzskatīt par daļu no ierīcēm, ko vienotas likmes lauksaimnieks parasti izmanto, lai apstrādātu savu lauksaimniecības īpašumu. Tāpēc, manuprāt, tas, vai šis nosacījums ir izpildīts, ir atkarīgs no diviem kritērijiem, kas ņemami vērā abi kopā. Viens attiecas uz īres ilgumu, otrs — uz mērķi. Tādējādi, pirmkārt, īres

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

līguma ilgumam ir jābūt pietiekoši īsam, lai vienu vai vairākas personas, kas attiecīgās ierīces īrē, nevarētu uzskatīt par vienīgajiem šo ierīču lietotājiem. Šis nosacījums netiktu izpildīts, ja, piemēram, vienotas likmes lauksaimnieks izīrētu savu ražas novākšanas kombainu uz visu ražas novākšanas periodu un pats to vispār neizmantotu. Otrs nosacījums attiecas uz to, ka izīrētās ierīces nevar būt ierīces, kas pārsniedz vienotas likmes lauksaimniekam viņa paša saimniekošanai nepieciešamo. Šis nosacijums nebūtu izpildīts, ja vienotas likmes lauksaimnieks izīrētu vairākus ražas novākšanas kombainus un pēc kārtas tos lietotu arī paša vajadzībām, kaut arī, lai apstrādātu paša īpašumus, viņam būtu nepieciešams tikai viens šāds kombains.

27. Līdz ar to, manuprāt, jēdziens "lauksaimniecisks pakalpojums" Sestās direktīvas 25. panta izpratnē neaptver tādu līgumu, kāds ir izskatāmajā lietā noslēgtais nomas līgums, tas ir, līgumu, ar kuru viens vienotas likmes lauksaimnieks nodod otram lauksaimniekam tiesības vairākus gadus lietot daļu sava lauksaimniecības uzņēmuma ierīču tā, ka pēdējais minētais lauksaimnieks var baudīt tādējādi gūtos augļus. Uz divpadsmit ar pusi gadus ilgu laika periodu iznomājot citam lauksaimniekam visas sava lauksaimniecības uzņēmuma ierīces, kas tiek izmantotas piena ražošanā, proti, ēkas, pļavas, savu piena govju ganāmpulku un savu piena kvotu, atbildētājs pamata prāvā otram lauksaimniekam uz nomas laiku nodeva katras šīs ierīces ekskluzīvas lietošanas tiesības un iespēju baudīt tādējādi saražotos labumus. Tāpēc šādu līgumu nevar uzskatīt par pakalpojumu, ko sniedzis vienotas likmes lauksaimnieks, izmantojot ierīces, ko viņš parasti lieto savā lauksaimniecības uzņēmumā, jo divpadsmit ar pusi gadus viņš nevarēs lietot nevienu no šīm ierīcēm paša lauksaimnieciskas darbības mērķiem. Citiem vārdiem sakot, no nomas sākuma brīža visas šīs ierīces vairs nesastāda daļu no ierīcēm, kas parasti tiek izmantotas viņa vadītā lauksaimniecības uzņēmuma darbībā.

28. Šo Sestās direktīvas 25. panta un B pielikuma normu vārdiskā formulējuma novērtējumu atbalsta fakts, ka daļā valodu redakciju [12] Sestā direktīva ietver tiešu atsauci uz "izīrēšanu" un "iznomāšanu" to tiesību normu kontekstā, kas attiecas uz atbrīvojumiem no PVN 13. panta B daļas b) apakšpunktā un 13. panta C daļas a) apakšpunktā [13]. Kā ģenerāladvokāts Džeikobss [*Jacobs*] ir norādījis savu secinājumu lietā *Goed Wonen* [14] 76. punktā, dāņu, holandiešu, franču, vācu, itāļu un zviedru valodā šie divi termini atsaucas uz valsts tiesībās regulētiem līgumiem, kuru saturs atšķiras, jo "īre" attiecas uz īrniekam nodotām tiesībām lietot citas personas īpašumu, savukārt "noma" pie

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

13 — 13. panta B daļas b) apakšpunkts nosaka, ka, ciktāl tas nav pretrunā citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo "nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu", un 13. panta C daļas a) apakšpunkts nosaka, ka dalībvalstis var dot nodokļu maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli "nekustamā īpašuma izīrēšanas vai iznomāšanas" gadījumos.

14 — 2001. gada 4. oktobra spriedums lietā C-326/99 (*Recueil*, I-6831. lpp.).

tam ļauj nomniekam baudīt īpašuma sniegtos augļus. Protams, kā ir norādījusi Tiesa, Sestās direktīvas 13. pantā lietotie termini "noma" un "īre" nav interpretējami, izmantojot to nozīmi valstu tiesībās. Tiem jābūt neatkarīgiem Kopienas tiesību jēdzieniem tā, ka PVN aprēķinu bāze tiek noteikta vienotā veidā.[15] Tomēr fakts, ka šo pašu valodu redakcijās to lauksaimniecisko pakalpojumu sarakstā, ko var sniegt vienotas likmes lauksaimnieks, ir minēta vienīgi "tādu ierīču izīrēšan[a] lauksaimnieciskiem nolūkiem, kuras parasti lieto lauksaimniecības [..] uzņēmumos", un tā neietver atsauci uz nomu, liek domāt, ka Kopienas likumdevējs vienotas likmes režīmam pakļautos pakalpojumos nav paredzējis ietvert līgumus, ar ko viens vienotas likmes lauksaimnieks — kā tas ir apskatāmajā lietā — nodod citai personai daļu savas darbības vai savu lauksaimniecības ierīču.

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

15 — *Ibid.* (47. punkts).

2. Kopējs vienotas likmes režīms lauksaimniekiem

30. Kā redzams no Sestās direktīvas 25. panta 1. punkta, dalībvalstis lauksaimniekiem var piemērot vienotas likmes režīmu, ja parastā PVN režīma vai vienkāršotā režīma piemērošana radītu grūtības. Tāpēc principā lauksaimniekiem ir jāmaksā nodoklis saskaņā ar parasto PVN režīmu vai vienkāršoto režīmu, un vienotas likmes režīms ir izņēmums, ko dalībvalstis var izlemt un var arī neizlemt piemērot.

31. Vienotas likmes režīma izņēmuma raksturu apliecina arī Sestās direktīvas 25. panta 9. un 10. punkta normas, kas attiecīgi nosaka, ka dalībvalstis no šī režīma var izslēgt dažas lauksaimnieku kategorijas un ka vienotas likmes lauksaimnieks, ievērojot katras dalībvalsts paredzētos noteikumus un nosacījumus, var izvēlēties, lai tam piemēro parasto režīmu vai vienkāršoto režīmu.

32. Tā kā tas ir izņēmums no principa, saskaņā ar kuru lauksaimniekiem nodoklis ir jāmaksā atbilstoši parastajam vai vienkāršotajam režīmam, kopēja vienotas likmes

režīma piemērošanas shēma ir interpretējama sašaurināti. [16] Lai ievērotu vienu no tā vadošajiem principiem, proti, ka PVN ir jābūt neitrālam, ir nepieciešama sašaurināta interpretācija. Šis princips nozīmē, ka pret personām, kas veic tās pašas un savstarpēji līdzīgas darbības, attiecīgi vienādi jāizturas. [17] Kā apstiprina Sestās direktīvas ceturtais apsvērums, tas, ka PVN nav diskriminējošs attiecībā uz preču un pakalpojumu izcelsmi, ir priekšnoteikums, lai izveidotu uz godīgu konkurenci balstītu kopējo tirgu. Definīcija lauksaimniecības pakalpojumiem, uz ko attiecas kopēja vienotas likmes režīms lauksaimniekiem un par ko tā rezultātā nav jāmaksā nodoklis atbilstoši parastajam PVN režīmam, tāpēc ir interpretējama sašaurināti. Tādējādi kopēju vienotas likmes režīmu nevar attiecināt uz pakalpojumiem, kam likumdevējs nav tieši paredzējis to piemērot, jo tas varētu iedragāt minēto principu.

33. Precīzāk, mēs redzējām, ka kopējs vienotas likmes režīms darbojas, pamatojoties uz "vienotas likmes kompensācijas procentiem", kas jānosaka katrai dalībvalstij saskaņā ar šim nolūkam Sestās direktīvas 25. panta 3. punktā paredzēto aprēķināšanas procedūru. Šī aprēķināšanas procedūra ir izstrādāta, lai novērstu to, ka šie procenti, kas pirms to piemērošanas paziņojami Komisijai, ļauj vienotas likmes lauksaimniekiem iegūt atlīdzību, kas lielāka par priekšnodokļa summu. Tāpēc kopēja vienotas likmes režīma piemērošanas rezultātā vienotas likmes lauksaimnieki nedrīkst saņemt pārlieku kompensāciju par PVN, ko tie samaksājuši, iepērkot preces un pakalpojumus, kas nepieciešami viņu lauksaimnieciskajai darbībai. Citiem vārdiem sakot, kopējam vienotas likmes režīmam nebūtu vienotas likmes lauksaimniekiem jānes ne labums, ne zaudējumi, jo tas būtu pretrunā Sestās direktīvas mērķiem, proti, nodrošināt, ka tiek godīgi iekasēts PVN, un novērst traucējumus konkurencei starp dažādām dalībvalstīm, piemērojot vienotas likmes režīmu. Uzskatu, ka šo prasību izpilde un tādējādi kopējs vienotas likmes režīms būtu apdraudēti, ja vienotas likmes lauksaimnieki varētu iznomāt savas saimniecības daļu un uz ienākumiem, kas saņemti saskaņā ar šādu vienošanos, attiecināt vienotas likmes režīmu, kas vēl arvien uz tiem attiecas saistībā ar neiznomātās īpašuma daļas apstrādi.

34. Apzinos, ka saskaņā ar kopēju vienotas likmes režīmu vienotas likmes lauksaimnieks saņem kompensāciju par priekšnodokļa summu, ko viņš ir samaksājis, iepērkot preces un pakalpojumus, lai veiktu savas lauksaimnieciskās darbības, attiecinot uz viņa paša preču un pakalpojumu cenām bez nodokļa procentu, ko noteikušas kompetentas valsts iestādes. Nododot daļu savu darbību citai personai, lauksaimnieks atbrīvojas arī no izdevumiem, kas tam rastos, šīs

16 — Skat. jo īpaši, 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-453/93 *Bulthuis-Griffioen* (*Recueil*, I-2341. lpp., 19. punkts) un 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark* (*Recueil*, I-493. lpp., 25. punkts).

17 — Šajā sakarā skat. 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg* (*Recueil*, I-4947. lpp., 20. punkts).

darbības veicot. Tādējādi, iznomājot visu piena ražošanā izmantoto mantas daļu uz divpadsmit ar pusi gadiem — kā tas ir apskatāmajā lietā, — atbildētājs pamata prāvā ir atbrīvojies no visiem izdevumiem, kas tam rastos saistībā ar šādas ražošanas īstenošanu. Piemēram, viņam vairs nav jānodrošina lopbarība, lai pabarotu piena lopu ganāmpulku, vai tā apkope. Priekšnodokļa summa tāpēc attiecīgi samazinās. Taču, ja ienākumi no apskatāmā nomas līguma ietilpst kopējas vienotas likmes režīma piemērošanas jomā, vienotas likmes lauksaimniekam izmaksājamas vienotas likmes kompensācijas apjoms palielināsies, lai atspoguļotu kompetento valsts iestāžu noteikto procentu piemērošanu šiem ienākumiem. Tas nozīmē, ka vienotas likmes lauksaimnieks saņems kompensāciju, kaut arī viņš vairs nemaksā priekšnodokļa summu par darbībām saistībā ar iznomāto saimniecības daļu.

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

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

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

3. Mērķi

38. Kā norāda *Bundesfinanzhof*, Sestās direktīvas 25. pants ietver atsauci uz nepie-

18 — Lieta 3/86 (*Recueil*, 3369. lpp., 21. punkts).
19 — 3. lpp.

ciešamību vienkāršot. Tomēr ir vērts norādīt, kāpēc šis vienkāršošanas īstenošanas mērķis ir licis Kopienas likumdevējam dot dalībvalstīm iespēju piemērot kopēju vienotas likmes režīmu.

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

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

20 — Priekšlikums Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (*Bulletin des Communautés européennes*, pielikums [Nr.] 11/73).

21 — Skat. arī Komisijas Pirmo ziņojumu Padomei par kopējas pievienotās vērtības nodokļa sistēmas piemērošanu, kas iesniegts saskaņā ar Sestās direktīvas 34. pantu (COM/83/426 galīgais).

22 — XX gadsimta 60-tajos gados Kopienas lauksaimniecība aptvēra ļoti daudz lauku saimniecību, no kurām vairums bija nelielas. 1967. gada 1. janvāri pastāvēja 6,2 miljoni lauku saimniecību ar vienu vai vairāk hektāriem zemes; 85 % no tām aptvēra platību, kas bija mazāka par 20 ha; tikai 170 600 lauku saimniecību aptvēra platību, kas lielāka par 50 ha. Bez tam vairums šo lauksaimniecības uzņēmumu nodarbojās ar jauktu lauksaimniecību, un nozīmīga to produkcijas daļa tika izmantota pašā lauksaimniecības uzņēmumā vai nu kā cilvēku pārtika, vai kā lopbarība (*Ries, A. L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE* ["PVN piemērošana EEK lauksaimniecībai"], *Revue du marché commun*, 1968, 560. lpp.).

23 — Direktīvas priekšlikuma 27. panta 12. punkta b) apakšpunkts.

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

kopējas vienotas likmes režīmu, nevar uz ienākumiem no nomas līguma attiecināt šo vienotas likmes režīmu.

B — *Par vispārējā režīma piemērošanu*

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

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

43. Tāpēc uzskatu, ka Sestās direktīvas 25. pants ir interpretējams tādējādi, ka lauksaimnieks, kas ir iznomājis daļu sava lauksaimniecības uzņēmuma mantas un kas turpina apsaimniekot atlikušo savas saimniecības daļu, par šīm darbībām maksājot nodokli saskaņā ar šajā pantā paredzēto

45. Vienošanās, kas paredz, ka vienotas likmes lauksaimnieks par atlīdzību nodod otrai personai ekskluzīvas lietošanas tiesības uz daļu sava lauksaimniecības uzņēmuma mantas saskaņā ar īres vai nomas līgumu, kas turklāt paredz šai personai arī tiesības baudīt tādējādi gūtos augļus, *a priori* ir saimnieciska darbība šīs definīcijas izpratnē. Izskatāmajā lietā vienotas likmes lauksaimnieka veikto izmantojamās sava lauksaimniecības uzņēmuma daļas, ko tas izmanto piena ražošanai, iznomāšanu uz divpadsmit ar pusi

gadiem var uzskatīt par patstāvīgi veiktu saimniecisku darbību un ilglaicīga materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus. Izmantojot *Bundesfinanzhof* lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu minēto piemēru, šādu pakalpojumu nevar uzskatīt par pilnīgi nejaušu vai nošķirtu darbību, kāda ir lietotu lauksaimniecības ierīču pārdošana.

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

47. Tāpēc, ja vienotas likmes lauksaimnieka sniegtos lauksaimniecības pakalpojumus neaptver Sestās direktīvas 25. panta definīcija, tiem piemērojams vispārējais režīms. Fakts, ka iznomātājam ir jāmaksā nodoklis saskaņā ar kopējas vienotas likmes režīmu attiecībā uz lauksaimniecības daļu, kuru viņš pats turpina apsaimniekot, nevar būt pamats, lai no nodokļa atbrīvotu ienākumus no nomas līguma. Tā rezultātā ienākumi no piena govju ganāmpulka un piena kvotas izīrēšanas tāpēc ir apliekami ar nodokli saskaņā ar vispārējo PVN režīmu, tas ir, vai nu parasto režīmu, vai vienkāršoto režīmu.

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

24 — Skat., jo īpaši, iepriekš minēto spriedumu lietā *Goed Wonen* (46. punkts) un 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-8/01 *Taksatorringen* (*Recueil*, I-13711. lpp., 36. punkts).

25 — 1997. gada 3. jūlija spriedums lietā C-60/96 Komisija/Francija (*Recueil*, I-3827. lpp., 16. punkts).

V — Secinājums

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

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