GENERALINIO ADVOKATO PHILIPPE LÉGER IŠVADA,

pateikta 2004 m. kovo 11 d. [1]

1. Šioje byloje *Bundesfinanzhof* (Vokietija) Teisingumo Teismo prašo nurodyti Šeštosios direktyvos 77/388/EEB [2] 25 straipsnio, susijusio su bendra vienodo tarifo schema, taikoma ūkininkams, taikymo sritį. Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp nacionalinės mokesčių inspekcijos ir ūkininko, kuris išnuomojo savo ūkio dalį, naudojamą pieno gamybai. Reikia nustatyti, ar pajamoms iš šios ūkio nuomos gali būti taikoma Šeštosios direktyvos 25 straipsnyje numatyta bendra vienodo tarifo schema, ar bendra pridėtinės vertės mokesčio schema [3], ar jos turi būti visiškai atleistos nuo mokesčio.

I — Teisinis pagrindas

2. Bendrijos teisės aktų leidėjas Šeštoje direktyvoje nustatydamas vienodą PVM vertinimo pagrindą visoje Europos Bendrijoje, siekė suderinti PVM taikymo sritį visose valstybėse narėse. Be to, jis labai plačiai apibrėžė šio mokesčio taikymo sritį. Šis mokestis turi būti taikomas bet kokiam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už atlygį, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia ūkio subjektas, savarankiškai vykdantis ekonominę veiklą [4]. Ši ekonominė veikla apima ir žemės ūkio veiklą [5].

3. PVM – tai mokestis už galutinį privatų vartojimą. Todėl jis turi būti neutralus ūkio subjektų atžvilgiu. Tačiau jį taiko kiekvienas subjektas, dalyvaujantis gamybos, platinimo ar paslaugų teikimo cikle. Iš esmės tai reiškia, kad kiekvienas subjektas taiko PVM savo prekių ir paslaugų kainai bei periodiškai moka į valstybės iždą taip gautą mokestį, prieš tai atskaitęs PVM, kurį jis pats sumokėjo už savo ekonominei veiklai reikalingų prekių ir paslaugų pirkimus. Taigi, kad tokia sistema būtų įgyvendinta, kiekvienas apmo-

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

3 — Toliau – PVM.

4 — 2 ir 4 straipsniai.

5 — 4 straipsnio 2 dalis.

kestinamasis asmuo turi vesti pakankamai tikslią ir išsamią apskaitą, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM ir mokesčių administratorius galėtų jį kontroliuoti [6].

4. Vesti tokią apskaitą būtų labai sudėtinga kai kuriems ūkio subjektams, pavyzdžiui, mažoms įmonėms ir daugumai ūkininkų. Todėl Šeštojoje direktyvoje Bendrijos teisės aktų leidėjas norėjo suderinti specialias schemas, kurias valstybės narės buvo įtvirtinusios šioms profesinėms kategorijoms [7]. Šeštosios direktyvos 24 straipsnis nurodo, kad valstybės narės mažoms įmonėms gali taikyti supaprastintą schemą, paremtą atleidimo sistema.

5. Šeštosios direktyvos 25 straipsnyje Bendrijos teisės aktų leidėjas taip pat numatė, kad, jei įprastinės apmokestinimo PVM schemos ar tos pačios direktyvos 24 straipsnyje nurodytos supaprastintos schemos taikymas ūkininkams sukeltų sunkumų, valstybės narės gali jiems taikyti vienodo tarifo schemą, kurios tikslas – kompensuoti ūkininkams pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas. Šie ūkininkai vadinami „ūkininkais, kuriems taikomas vienodas tarifas" [8].

6. Šeštosios direktyvos 25 straipsnis numato, kad bendrai vienodo tarifo schemai taikomos toliau išvardytos taisyklės. Valstybės narės nustato vienodo tarifo kompensacinius procentus pagal šioje direktyvoje nustatytą skaičiavimo tvarką. Šie procentai negali būti taikomi taip, kad ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, grąžinama suma būtų didesnė už pirkimo PVM [9].

7. Pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 5 dalį šie vienodo tarifo procentai taikomi žemės ūkio produktų ir paslaugų, kurias apmokestinamiesiems asmenims (išskyrus ūkininkus, kuriems taikomas vienodas tarifas) tiekia ir teikia ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, kainai be mokesčio. Šios kompensacijos taikymas nesuteikia teisės taikyti jokios kitos atskaitos formos.

8. Vienodo tarifo kompensaciją ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, sumoka apmokestinamasis asmuo, kuriam tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, arba valstybės valdžios institucijos. Pirmu atveju ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, valstybės

6 — Šeštosios direktyvos 22 straipsnis.
7 — Penkiolikta konstatuojamoji dalis.
8 — 25 straipsnio 2 dalies trečia įtrauka.
9 — 25 straipsnio 3 dalis.

nustatytą vienodo tarifo kompensacinį procentą priskaičiuoja apmokestinamajam asmeniui, kuriam tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, ir sau pasilieka gautą PVM. Antru atveju valstybės valdžios institucijos minėtam ūkininkui sumoka vienodo tarifo kompensaciją, gaunamą šį procentą pritaikius jo pajamoms.

9. Pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 8 dalį, kai ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, parduoda savo prekes ar paslaugas PVM neapmokestinamiesiems asmenims arba kitiems ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, manoma, kad vienodo tarifo kompensacinį priedą pirkimo PVM moka pirkėjas arba klientas.

10. Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penkta įtrauka „žemės ūkio paslaugas" apibrėžia kaip „B priede nurodytas paslaugas, kurias teikia ūkininkas, naudodamas savo darbo jėgą ir (arba) įrangą, paprastai esančią jo ūkyje". (Pataisytas vertimas)

11. Šeštosios direktyvos B priede, kuriame pateiktas žemės ūkio paslaugų sąrašas, nurodoma, kad „paslaugos, kurios įprastai būtinos žemės ūkio produktų gamyboje, laikomos žemės ūkio paslaugomis. Į tokias paslaugas įeina <...> įrenginių, paprastai naudojamų žemės ūkio <...> ūkiuose, nuoma žemės ūkio tikslams".

12. Vokietijos teisėje Šeštosios direktyvos 25 straipsnyje numatytą vienodo tarifo kompensacijos mechanizmą įgyvendina 1991 m. *Umsatzsteuergesetz* [10] 24 straipsnis. Pagal šį straipsnį ūkininkų prekėms ir paslaugoms taikomas 8 % tarifo mokestis kompensuoja PVM, kurį jie turėjo sumokėti pirkdami, todėl jie neturi mokėti likusios dalies.

II — Faktinės aplinkybės

13. Detlev Harbs yra ūkininkas, kuris nuo 1992 m. lapkričio 15 d. iki 2005 m. birželio 30 d. savo sūnui išnuomojo visą savo ūkio dalį, naudojamą pieno gamybai, t. y. 31,2 hektaro žemės, karvidę, 65 pieningas karves ir daugiau nei 300 000 kg pieno kvotą. Už ūkio nuomą kasmet turėjo būti mokama 9 360 DEM ir 10 200 DEM – už žemę ir karvidę bei 6 000 DEM ir 32 136,70 DEM – už pieningas karves ir pieno kvotą. Po šios

10 — Įstatymas dėl apyvartos mokesčio, toliau – *UStG*.

sutarties D. Harbs tęsė savo veiklą likusioje ūkio dalyje, kurią sudarė 61,4 hektaro žemės, pastatai, apie 60 penimų galvijų banda ir 120 jaučių.

14. D. Harbs manė, kad visai ūkio nuomai taikoma UstG 24 straipsnyje numatyta vienodo tarifo schema. *Finanzamt Rendsburg* (Vokietija) priešingai nusprendė, kad, nors pagal Vokietijos teisę žemės ir karvidės nuoma yra atleidžiama nuo mokesčių, sumoms, gautoms už suteiktas pieningas karves ir pieno kvotą, taikytina įprastinė apmokestinimo PVM schema. D. Harbs ji pateikė reikalavimą sumokėti 361 DEM sumai, atitinkančiai 1992 m. mokėtiną PVM.

15. *Finanzgericht* (Vokietija) patenkino D. Harbs skundą, nuspręsdamas, kad pajamoms, kurias jis gauna iš nagrinėjamos ūkio nuomos, taikytinas *UstG* 24 straipsnis. *Finanzamt Rendsburg* kreipėsi į *Bundesfinanzhof* dėl šio sprendimo peržiūrėjimo.

III — Prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktas klausimas

16. Remdamasis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytais argumentais, *Bundesfinanzhof* mano, kad nepaisant ginčijamos ūkio nuomos D. Harbs išliko ūkininkas Šeštosios direktyvos 25 straipsnio prasme, nes jis toliau ūkininkavo savo neišnuomotoje valdoje, kuri yra palyginti didelė.

17. Dėl taikytinos PVM schemos *Bundesfinanzhof* mano, kad, pirma, dviejų skirtingų schemų taikymas šiam ūkininkui, t. y. bendros vienodo tarifo schemos — jo paties ūkiui ir įprastinės schemos — nagrinėjamai ūkio nuomai, gali atrodyti prieštaraujantis supaprastinimo tikslui, kuriuo remiasi Šeštosios direktyvos 25 straipsnis.

18. Kita vertus, *Bundesfinanzhof* nurodo, kad jis abejoja, ar ši ūkio nuoma gali būti laikoma „žemės ūkio paslauga" Šeštosios direktyvos 25 straipsnio prasme. Be to, jei šiai ūkio nuomai netaikytina bendra vienodo tarifo schema, jis klausia, ar atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 25 straipsnio prasmę ir tikslą, pajamos iš šios ūkio nuomos neturi būti visiškai neapmokestinamos ir joms netaikytinas mokestis nei pagal vienodo tarifo schemą, nei pagal bendrą schemą, kaip pajamų už parduotą naudotą žemės ūkio techniką atveju.

19. Todėl *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreipėsi į Teisingumo Teismą, pateikdamas šį klausimą:

„Ar ūkio savininkas,

— kuris atsisako savo ūkio dalies (t. y. visos pieningų karvių bandos), ir kuris išnuomoja tam reikalingą turtą kitam ūkininkui, ir

— kuris net išnuomojęs reikšmingai tęsia ūkinę veiklą,

gali iš ūkio nuomos gautas pajamas – kaip ir likusią savo apyvartos dalį – priskirti (Šeštosios direktyvos) 25 straipsnyje numatytai bendrai vienodo tarifo schemai, taikomai ūkininkams, ar su šia ūkio nuoma susijusi apyvartos dalis turi būti apmokestinama pagal bendrą apyvartos mokesčio schemą?"

IV — Vertinimas

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs *Bundesfinanzhof* iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 25 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad ūkininkas, kuris išnuomojo dalį savo ūkio, ir kuris tęsia ūkinę veiklą likusioje dalyje, kuri apmokestinama pagal šiame straipsnyje numatytą bendrą vienodo tarifo schemą, gali taikyti pajamų iš šios nuomos atžvilgiu šią vienodo tarifo schemą, ar veikiau pajamos iš tokios nuomos apmokestintinos pagal bendrą PVM schemą.

21. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų aišku, kad šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* siekė Teisingumo Teismui pateikti du atskirus klausimus. Pirmu siekiama sužinoti, ar pajamoms iš ginčijamos ūkio nuomos gali būti taikoma bendra vienodo tarifo schema, taikoma ūkininkams. Antru siekiama nustatyti, ar, neigiamai atsakius į pirmą klausimą, pajamoms iš šios ūkio nuomos taikytina bendra PVM schema, ar veikiau jos gali būti visiškai atleistos nuo mokesčio. Aš iš eilės išnagrinėsiu kiekvieną iš šių klausimų.

A — *Dėl bendros vienodo tarifo schemos taikymo*

22. Kaip Vokietijos vyriausybė ir Europos Bendrijų Komisija bei priešingai nei atsakovas pagrindinėje byloje, manyčiau, kad pajamos iš ginčijamos ūkio nuomos negali

patekti į bendros vienodo tarifo schemos, numatytos Šeštosios direktyvos 25 straipsnyje, taikymo sritį. Tokia išvada, mano nuomone, logiškai išplaukia iš kriterijų, į kuriuos paprastai atsižvelgia Teisingumo Teismas aiškindamas Bendrijos teisės nuostatą, t. y. atitinkamų nuostatų teksto, bendros vienodo tarifo schemos struktūros ir galiausiai šios schemos nustatymo tikslų, analizės [11].

„B priede nurodyta paslauga, kurią teikia ūkininkas, naudodamas savo darbo jėgą ir (arba) įrangą, paprastai esančią jo valdomame žemės ūkio, miškininkystės ar žuvininkystės ūkyje". (Pataisytas vertimas)

1) Atitinkamų nuostatų tekstas

23. Matėme, kad Šeštosios direktyvos 25 straipsnis numato, jog bendra vienodo tarifo schema, taikoma ūkininkams, yra taikoma tik tiems ūkininkams, kurie vykdo žemės ūkio veiklą ir teikia žemės ūkio paslaugas.

25. Iš šio apibrėžimo pakankamai aiškiai išplaukia, kad nurodytos paslaugos yra tos, kurias ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, gali teikti, naudodamas darbo jėgą ir įrangą, kurias jis paprastai naudoja savo žemės valdoje. Iš to matyti, kad Šeštosios direktyvos B priedo penktoje įtraukoje esanti nuoroda į „įrenginių, paprastai naudojamų žemės ūkio <...> ūkiuose, nuomą žemės ūkio tikslams", atsižvelgiant į šios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penktoje įtraukoje esančią sąvoką, turi būti suprantama, kaip reiškianti ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, įrenginių, kuriuos jis paprastai naudoja ūkininkavimui savo ūkio valdoje, nuomą.

24. Siekdamas užtikrinti vienodą šios schemos taikymą visoje Bendrijoje, Bendrijos teisės aktų leidėjas apibrėžė „žemės ūkio paslaugos" sąvoką. Pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penktą įtrauką tai yra

26. Tai reiškia, kad išnuomoti įrenginiai, nepaisant nuomos sutarties, gali būti laikomi įrenginių, kuriuos ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, paprastai naudoja ūkininkavimui savo ūkio valdoje, dalimi. Todėl šios sąlygos įvykdymas, mano nuomone, priklauso nuo dviejų kriterijų, į kuriuos reikia atsižvelgti kartu: pirmas yra susijęs su nuomos trukme, o antras – su jos objektu. Pirmiausia nuomos sutarties terminas turi būti pakankamai trumpas, kad atitinkamo

11 — Apie šio aiškinimo metodo taikymą PVM srityje žr. 2003 m. sausio 16 d. Sprendimą *Maierhofer* (C-315/00, Rink. p. I-563, 27 punktas).

įrenginio nuomininkas ar nuomininkai nebūtų jo vieninteliai naudotojai. Ši sąlyga netenkinama, jei, pavyzdžiui, ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, išnuomotų savo kombainą visai derliaus nuėmimo trukmei ir jo nenaudotų savo poreikiams. Kitas reikalavimas yra, kad išnuomota įranga neviršytų to, kas reikalinga ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, ūkininkavimo poreikiams. Ši sąlyga netenkinama, jei ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, išnuomotų keletą kombainų ir jais pakaitomis naudotųsi, nors ūkininkavimui jo ūkyje reikėtų tik vieno.

27. Manyčiau, iš to išplaukia, kad „žemės ūkio paslaugos" Šeštosios direktyvos 25 straipsnio prasme neapima tokios sutarties, kaip šioje byloje sudaryta ūkio nuomos sutartis, t. y. sutarties, kuria ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, suteikia kitam ūkininkui teisę kelerius metus naudotis dalimi savo ūkio, kad pastarasis pats galėtų gauti iš jo vaisius. Dvylikai su puse metų kitam ūkininkui išnuomodamas visą savo ūkio dalį, skirtą pieno gamybai, t. y. pastatus, karvides, pieningų karvių bandą ir pieno kvotą, atsakovas pagrindinėje byloje perdavė kitam ūkininkui visai nuomos trukmei teisę išimtinai naudotis kiekviena iš šių dalių bei galimybę gauti iš jų vaisius. Todėl tokia sutartis negali būti prilyginta ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, paslaugai, teikiamai naudojant savo ūkyje paprastai naudojamus įrenginius, nes bet kuriuo atveju per dvylikos su puse metų laikotarpį jis daugiau negalės jokios šio turto dalies naudoti savo ūkinei veiklai vykdyti. Kitaip sakant, visas šis turtas įsigaliojus šiai sutarčiai nustojo būti turto, paprastai naudojamo ūkininkavimui savo ūkio valdoje, dalimi.

28. Tokį Šeštosios direktyvos 25 straipsnio ir B priedo nuostatų aiškinimą grindžia tai, kad šios direktyvos versijos kai kuriomis kalbomis [12] aiškiai nurodo „ūkio nuomos" (*affermage*) ir „nuomos" (*location*) sąvokas nuostatų, susijusių su atleidimo nuo PVM atvejais, 13 straipsnio B dalies b punktu ir C dalies a punktu, kontekste [13]. Kaip generalinis advokatas F. G. Jacobs nurodė savo išvados byloje *Goed Wonen* 76 punkte [14], versijose danų, vokiečių, prancūzų, italų, olandų ir švedų kalbomis šios abi sąvokos vidaus teisėje reiškia sutartis, kurių turinys skiriasi ta prasme, kad „nuoma" (*location*) suteikia nuomininkui teisę naudotis kito asmens nuosavybe, o „ūkio nuoma" (*affermage*) reiškia, kad nuomininkas, be to, turi teisę naudotis nuosavybės vaisiais. Akivaizdu,

12 — Taip yra versijose danų, vokiečių, ispanų, prancūzų, italų, olandų, švedų ir anglų kalbomis. Versijose graikų, portugalų ir suomių kalbomis naudojama viena sąvoka.

13 — 13 straipsnio B dalies b punktas numato, kad, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio „ūkio nuomą ir nekilnojamojo turto nuomą", o to paties straipsnio C dalies a punktas — kad valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti „ūkio nuomos ir nekilnojamojo turto nuomos" apmokestinimą.

14 — 2001 m. spalio 4 d. Sprendimas (C-326/99, Rink. p. I-6831).

kad, kaip yra nusprendęs Teisingumo Teismas, Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje esančios „ūkio nuomos" (*affermage*) ir „nuomos" (*location*) sąvokos neturi būti aiškinamos pagal jų reikšmę nacionalinėje teisėje. Jos turėtų būti savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, kad būtų užtikrintas vienodas PVM vertinimo pagrindas [15]. Tačiau aplinkybė, kad versijose tomis pačiomis kalbomis žemės ūkio paslaugų, kurias gali teikti ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, sąrašas mini tik „įrenginių, paprastai naudojamų žemės ūkio <...> ūkiuose, nuomą žemės ūkio tikslams" ir visai nenurodo ūkio nuomos (*affermage*), leidžia manyti, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas nenorėjo paslaugomis, kurioms taikoma vienodo tarifo schema, laikyti sutarčių, kuriomis vienas ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, trečiam asmeniui, kaip šioje byloje, perduoda dalį savo veiklos ar gamybos įrenginių.

29. Tas pats taikytina, nagrinėjant bendrą vienodo tarifo schemą, taikomą ūkininkams.

15 — *Ibidem* (47 punktas).

2) Bendros vienodo tarifo schemos, taikomos ūkininkams, sistema

30. Kaip išplaukia iš Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 1 dalies, valstybės narės gali taikyti vienodo tarifo schemą tiems ūkininkams, kuriems įprastinės apmokestinimo PVM schemos ar prireikus supaprastintos schemos taikymas sukeltų sunkumų. Todėl ūkininkams iš esmės taikoma įprastinė PVM schema arba supaprastinta schema, o vienodo tarifo schema yra išimtis, kurią taikyti ar netaikyti turi nuspręsti valstybės narės.

31. Bendros vienodo tarifo schemos išimtinį pobūdį patvirtina ir Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 9 ir 10 dalys, kurios atitinkamai numato, kad valstybės narės gali šios schemos netaikyti tam tikrų ūkininkų kategorijų atžvilgiu ir kad patys ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, gali, laikydamiesi sąlygų, kurias nustato kiekviena valstybė narė, pasirinkti, ar taikyti įprastinę, ar supaprastintą schemą.

32. Kadangi bendra vienodo tarifo schema nukrypsta nuo ūkininkų apmokestinimo pagal įprastinę schemą ar supaprastintą schemą principo, jos taikymo sritis turi būti

aiškinama siaurinamai [16]. Toks aiškinimas būtinas siekiant, kad būtų laikomasi PVM neutralumo principo, kuris yra vienas iš jo pagrindinių principų. Šis principas reiškia, kad tuos pačius sandorius sudarantys asmenys ir panašūs sandoriai turi būti atitinkamai vienodai vertinami [17]. Kaip nurodyta Šeštosios direktyvos ketvirtoje konstatuojamoje dalyje, PVM sistemos neutralumas prekių ir paslaugų kilmės atžvilgiu yra bendros rinkos, grindžiamos sąžininga konkurencija, išankstinė sąlyga. Iš to matyti, kad žemės ūkio paslaugų, kurioms taikoma ūkininkų bendra vienodo tarifo schema ir kurioms dėl šios priežasties netaikoma bendra PVM schema, sąvokos turi būti aiškinamos siaurinamai. Todėl bendra vienodo tarifo schema neturi būti taikoma paslaugoms, kurioms teisės aktų leidėjas aiškiai to nenumatė, nes tai gali pažeisti minėtą principą.

33. Konkrečiau, mes matėme, kad bendra vienodo tarifo schema veikia „vienodo tarifo kompensacinių procentų" pagrindu, kuriuos kiekviena valstybė narė turi nustatyti pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 3 dalyje numatytą skaičiavimo metodą. Šiuo skaičiavimo metodu siekiama išvengti, kad dėl šių procentų, kuriuos prieš juos taikant reikia pranešti Komisijai, visiems ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, nebūtų grąžintos didesnės sumos nei sumokėtas pirkimo PVM. Taigi bendra vienodo tarifo schema neturi visiems ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, permokėti už PVM, sumokėtą perkant ūkininkavimui reikalingus produktus ir paslaugas. Kitaip sakant, bendra vienodo tarifo schema neturi suteikti pranašumo ar pakenkti ūkininkams, kuriems taikomas vienodas tarifas, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams, kuria siekiama užtikrinti, kad PVM būtų renkamas teisingai, ir išvengti konkurencijos tarp valstybių narių, taikančių vienodo tarifo schemą, iškraipymo. Taigi manyčiau, kad šiems reikalavimams, o dėl šios priežasties – ir bendrai vienodo tarifo schemos sistemai iškiltų pavojus, jei ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, galėtų išnuomoti dalį savo ūkio, ir iš to gautas pajamas įskaičiuoti į šią schemą, kuri toliau jiems taikoma neišnuomotos ūkio dalies atžvilgiu.

34. Mes žinome, kad bendros vienodo tarifo schemos atveju ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, gauna kompensaciją už pirkimo PVM, sumokėtą už ūkio poreikiams nupirktas prekes ir paslaugas, jo prekių ir paslaugų kainai be mokesčio taikant kompetentingų nacionalinių institucijų nustatytą procentą. Dalį savo veiklos perduodamas kitam asmeniui, ūkininkas nepatiria ir išlaidų, kurias patirtų vykdydamas šią veiklą. Taigi išnuomodamas visą su pieno gamyba susijusį turtą dvylikai su puse metų, kaip šiuo atveju, atsakovas pagrindinėje byloje nepaty-

16 — Žr. 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Rink. p. I-2341, 19 punktas) ir 2001 m. sausio 18 d. Sprendimą *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. p. I-493, 25 punktas).

17 — Šiuo klausimu žr. 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktas).

rė ir su šia gamyba susijusių išlaidų. Pavyzdžiui, jis nebeturi tiekti pašarų pieningų karvių bandos šėrimui ir išlaikymui. Taigi jam tenkanti pirkimo PVM našta atitinkamai sumažėja. Priešingai, jei pajamos iš ginčijamos ūkio nuomos patenka į bendros vienodo tarifo schemos taikymo sritį, vienodo tarifo kompensacijos suma, kurią reikia sumokėti atitinkamam ūkininkui, bus padidinta šioms pajamoms taikant kompetentingos nacionalinės institucijos nustatytą procentą. Tai reiškia, kad ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, gaus kompensaciją, nors jis nebemoka pirkimo PVM dėl veiklos, atitinkančios išnuomotą ūkio dalį, vykdymo.

35. Tokį aiškinimą patvirtina ir tas atvejis, kai, kaip šioje byloje, išnuomota yra ūkininkui, kuriam taip pat taikoma bendra vienodo tarifo schema. Kaip Teisingumo Teismas nusprendė 1988 m. birželio 28 d. Sprendime *Komisija prieš Italiją* [18]ir kaip savo rašytinėse pastabose nurodo pats atsakovas [19], kai ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, parduoda prekes arba teikia paslaugas neapmokestinamajam asmeniui ar kitam ūkininkui, kuriam taikomas vienodas tarifas, kompensacija už sumokėtą pirkimo PVM gaunama už prekes ir paslaugas sumokant „visą" kainą, į kurią įskaičiuojamas šis mokestis. Net šiuo atveju ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, gali gauti kompensaciją už sumokėtą pirkimo PVM, padidindamas savo prekių ir paslaugų kainą, jei rinkos sąlygos tai leidžia.

36. Todėl manyčiau, kad jeigu Šeštosios direktyvos 25 straipsnis būtų aiškinamas taip, kad ūkininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas, gali dalį savo ūkio išnuomoti ir pajamų iš šios ūkio nuomos atžvilgiu taikyti bendrą vienodo tarifo schemą, kiltų rimtas pavojus, kad sumokėtas pirkimo PVM bus per daug kompensuotas.

37. Be to, bendra vienodo tarifo schema, mano nuomone, nesiekiama apimti atvejų, kai ūkininkas išnuomoja savo ūkio dalį.

3) Tikslai

38. Akivaizdu, kad, kaip tai pabrėžia *Bundesfinanzhof*, Šeštosios direktyvos 25 straips-

18 — Sprendimas 3/86, Rink. p. 3369 (21 punktas).
19 — 3 puslapis.

nis atitinka supaprastinimo reikalavimą. Tačiau reikia priminti, kodėl dėl šio supaprastinimo tikslo Bendrijos teisės aktų leidėjas suteikė valstybėms narėms galimybę taikyti bendrą vienodo tarifo schemą.

39. Kaip tai aiškiai nurodyta Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 1 dalyje, ši schema buvo numatyta ūkininkams, kuriems įprastinės schemos ar, esant reikalui, supaprastintos schemos taikymas sukeltų sunkumų. Kaip išplaukia iš Šeštosios direktyvos pasiūlymo, kurį 1973 m. birželio 29 d.[20] Komisija pateikė Tarybai, motyvų, ši schema, sukurta kaip išimtinė, turi iš esmės būti taikoma smulkiems ūkininkams, negalintiems vykdyti su įprastine ar supaprastinta schema susijusių pareigų[21]. Ji buvo sukurta kaip pereinamojo laikotarpio schema, skirta atleisti šiuos smulkius ūkininkus nuo kitiems mokesčių mokėtojams numatytų apskaitos, sąskaitų, deklaracijų ir mokėjimų reikalavimų, kurių Šeštosios direktyvos įsigaliojimo metu jie negalėjo įvykdyti[22].

40. Dėl šios priežasties bendros vienodo tarifo schemos taikymo sritis paslaugų atžvilgiu buvo nustatyta siaurinamai, pašalinant visas paslaugas, teikiamas nuolat ar naudojant įrenginius, kuriuos galima laikyti viršijančiais atitinkamo ūkio poreikius, dydį ir pobūdį. Šiuo atžvilgiu Komisija net pasiūlė, kad Šeštoji direktyva aiškiai nurodytų, kad šio tipo sandorių atžvilgiu ūkininkui, kuriam taikomas vienodas tarifas, kiekvienos valstybės narės nustatyta tvarka būtų taikoma įprastinė arba supaprastinta PVM schema, nes jis konkuruoja su prekybininkais, gamintojais ir kitais paslaugų teikėjais[23]. Todėl į direktyvos pasiūlymo B priedo penktoje įtrauktoje pateiktą žemės ūkio paslaugų sąrašą Komisija įtraukė tik „žemės ūkio mašinų nuomą".

20 — Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema. vienodas vertinimo pagrindas pasiūlymas (*Bulletin des Communautés européennes*, priedas 11/73).

21 — Taip pat žr. Pirmą Komisijos pranešimą Tarybai dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos taikymo, pateiktą pagal Šeštosios direktyvos 34 straipsnį (COM/83/426 galutinis).

22 — Septintajame dešimtmetyje Bendrijos žemės ūkiui buvo būdingas labai didelis ūkių skaičius, kurių dauguma buvo smulkūs. 1967 m. sausio 1 d. buvo maždaug 6,2 milijono 1 ha arba didesnių ūkių; iš jų 85 % plotas buvo mažesnis nei 20 ha; tik 170 600 ūkių plotas viršijo 50 ha. Be to, didžioji šių ūkių dalis užsiėmė mišriu ūkininkavimu ir didelė dalis jų produktų buvo suvartojama ūkyje maistui ir pašarui (A. Ries, „L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE", *Revue du marché commun*, 1968, p. 560).

23 — Direktyvos pasiūlymo 27 straipsnio 12 dalies b punktas.

41. Iš to išplaukia, kad supaprastinimo tikslas, kuriuo remiasi Šeštosios direktyvos 25 straipsnis, mano nuomone, neturi išplėsti šiame straipsnyje numatytos „žemės ūkio paslaugų" sąvokos sutarčiai, kuria ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, perduoda kitam ūkininkui dalį savo ūkio.

schemą, negali pajamų iš šios ūkio nuomos atžvilgiu taikyti šią vienodo tarifo schemą.

B — *Dėl bendros schemos taikymo*

42. Be to, pagrįstai negalima teigti, kad ūkininkas, kuris, kaip šioje byloje, išnuomoja 31,2 ha žemės, karvidę, 65 pieningas karves bei daugiau nei 300 000 kg pieno kvotą ir toliau ūkininkauja likusioje ūkio valdoje, kurią sudaro 61,4 ha žemės, pastatai, apie 60 penimų galvijų ir 120 jaučių banda, nepajėgia taikyti bendros PVM schemos pajamoms iš ūkio nuomos, kartu su bendra vienodo tarifo PVM schema savo ūkiui, atsižvelgiant į apskaitos ir administracinius formalumus, nustatytus šiuo metu tokiam ūkininkavimui valstybėje narėje.

44. Atsakymas į antrą *Bundesfinanzhof* klausimą iš dalies išplaukia iš pirmiau mano pateiktų argumentų. Mes matėme, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį PVM taikomas visoms apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, teikiamoms paslaugoms. Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis bet kurią ekonominę veiklą, o pagal šio 4 straipsnio 2 dalį ekonomine veikla laikomas materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų.

43. Todėl manyčiau, kad Šeštosios direktyvos 25 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad ūkininkas, kuris dalį savo ūkio turto išnuomojo, bet tęsia veiklą likusioje ūkio dalyje, mokėdamas mokestį pagal šiame straipsnyje numatytą bendrą vienodo tarifo

45. Sutartis, kuria ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas, kitam asmeniui už atlyginimą suteikia teisę išimtinai naudotis tam tikra jo ūkio dalimi nuomos ar ūkio nuomos sutarties forma, kuria jam siekiama papildomai suteikti teisę gauti vaisius, *a priori* yra tikrai ekonominė veikla šios sąvokos prasme. Šioje byloje ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, ūkio dalies, naudojamos pieno gamybai, nuoma dvylikai su puse metų laikytina savarankiška ekono-

mine veikla bei materialaus ir nematerialaus turto naudojimu, siekiant gauti nuolatinių pajamų. Pakartojant *Bundesfinanzhof* nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktą pavyzdį, ši paslauga negali būti laikoma tokiu visiškai atsitiktiniu ar pavieniu sandoriu kaip naudotos žemės ūkio technikos pardavimas.

46. Be to, iš nusistovėjusios teismų praktikos išplaukia, kad negalima nukrypti nuo bendrojo principo, jog PVM turi būti renkamas už bet kokį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kai už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, išskyrus Šeštojoje direktyvoje aiškiai nurodytus atvejus, o tokios nuostatos turi būti aiškinamos siaurinamai [24]. Nors pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktą nekilnojamojo turto nuoma yra iš esmės atleista nuo PVM, materialaus ir nematerialaus turto, pavyzdžiui, pieningų karvių bandos ir pieno kvotos, atžvilgiu išimčių nenumatyta. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog nacionalinė nuostata Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktą, taikomą tik nekilnojamojo turto nuomai, išplėtusi tam tikro kilnojamojo turto nuomai, prieštarauja šios direktyvos nuostatoms [25].

47. Todėl, jei ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, už atlyginimą teikiamoms žemės ūkio paslaugoms netaikomas Šeštosios direktyvos 25 straipsnis, jos patenka į bendros schemos taikymo sritį. Aplinkybė, kad tai nuomotojo daliai, kuria jis toliau eksploatuoja ūkį, taikoma bendra vienodo tarifo schema, nėra pagrindas atleisti nuo mokesčio pajamas iš šios ūkio nuomos. Iš to išplaukia, kad pajamos iš pieningų karvių bandos ir pieno kvotos nuomos apmokestintinos pagal bendrą PVM schemą, t. y. įprastinę arba supaprastintą schemą.

48. Todėl siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti, kad ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, pajamos iš dalies savo ūkio turto nuomos apmokestintinos pagal bendrą PVM schemą.

24 — Žr. nurodytą sprendimą *Goed Wonen* (46 punktas) ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimą *Taksatorringen* (C-8/01, Rink. p. I-13711, 36 punktas).

25 — 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-60/96, Rink. p. I-3827, 16 punktas).

V — Išvada

49. Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į *Bundesfinanzhof* pateiktą klausimą Teisingumo Teismui siūlau atsakyti taip:

„1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 25 straipsnis turi būti aiškinamas taip: ūkininkas, kuris dalį savo ūkio turto išnuomojo, bet toliau ūkininkauja likusioje ūkio dalyje, mokėdamas mokestį pagal šiame straipsnyje numatytą bendrą vienodo tarifo schemą, negali pajamoms iš šios ūkio nuomos (*affermage*) taikyti vienodo tarifo schemos. Pajamos iš tokios ūkio nuomos apmokestintinos pagal bendrą PVM schemą."