SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA PHILIPPA LÉGERJA,
predstavljeni 11. marca 2004[1]

1. V tej zadevi je Bundesfinanzhof (Nemčija) Sodišču predlagalo, naj pojasni, kakšno je področje uporabe člena 25 Šeste direktive 77/388/EGS,[2] ki se nanaša na skupno pavšalno ureditev za kmete. Razlog za ta predlog je spor med nacionalno davčno upravo in kmetom, ki je dal v zakup sredstva svoje kmetije, ki se uporabljajo za proizvodnjo mleka. Gre za ugotovitev, ali za dohodek od tega zakupa velja skupna pavšalna ureditev iz člena 25 Šeste direktive ali splošna ureditev davka na dodano vrednost[3] in ali mora biti ta tega davka v celoti oproščen.

I – Pravni okvir

2. V Šesti direktivi je zakonodajalec Skupnosti z vzpostavitvijo enotne osnove za odmero DDV za celotno Skupnost, želel uskladiti področje uporabe tega davka v vseh državah članicah. Poleg tega je področje uporabe tega davka opredelil zelo široko. Tako se mora ta davek uporabljati za vse dobave blaga in za opravljanje storitev, ki jih gospodarski subjekt opravi, ko samostojno deluje v okviru svojih gospodarskih dejavnosti.[4] Med te gospodarske dejavnosti spadajo tudi kmetijske dejavnosti.[5]

3. DDV je zasnovan kot davek na končno porabo gospodinjstev. Zato mora biti za gospodarske subjekte nevtralen.Vendar ga uporabi vsak subjekt, ki vstopa v proizvodni ciklus in ciklus dobave ali opravljanja storitev. V praksi to pomeni, da vsak gospodarski subjekt vključi DDV v ceno svojih proizvodov in svojih storitev in v periodičnih plačilih v proračun vplača tako prejeti davek, a šele potem ko odbije DDV, ki ga je sam plačal za nakup proizvodov in storitev, potrebnih za njegovo gospodarsko dejavnost. Uveljavitev takšnega sistema od davčnih zavezancev torej zahteva dovolj natančno in

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 — V nadaljevanju: DDV.

4 — Člena 2 in 4.

5 — Člen 4(2).

podrobno vodenje računovodstva, ki hkrati omogoča uporabo DDV in davčni upravi njegovo kontrolo.[6]

4. Vodenje takšnega računovodstva se je za določene gospodarske subjekte, kot so manjša podjetja in večina kmetov, izkazalo kot zelo zahtevno. Zakonodajalec skupnosti je zato v Šesti direktivi želel uskladiti posebne ureditve, ki so jih države članice uvedle za te kategorije gospodarskih subjektov.[7] Tako člen 24 Šeste direktive določa, da lahko države članice za mala podjetja uporabijo poenostavljeno ureditev, ki temelji na sistemu oprostitev.

5. V členu 25 Šeste direktive je zakonodajalec Skupnosti določil tudi, da imajo države članice možnost, da za kmete, pri katerih bi davčna zavezanost za splošno ureditev DDV oziroma za poenostavljeno ureditev iz člena 24 povzročala težave, uporabljajo skupno pavšalno ureditev, katere namen je nadomestitev vstopnega DDV, ki so ga plačali za nakupe blaga in storitev. Ti kmetje se imenujejo „kmetje pavšalisti."[8]

6. Člen 25 Šeste direktive določa, da za to skupno pavšalno ureditev veljajo naslednja pravila. Države članice, v skladu z načini izračuna iz Direktive, določijo odstotke pavšalnega nadomestila. Ti odstotki ne smejo povzročiti tega, da bi kmetom pavšalistom zagotovljali nadomestila, ki so višja od vstopnega DDV.[9]

7. V skladu s členom 25(5) Šeste direktive se ti pavšalni odstotki uporabijo na ceno kmetijskih proizvodov in kmetijskih storitev brez davka, ki jih kmetje pavšalisti dobavijo drugim davčnim zavezancem, ki niso kmetje pavšalisti. To nadomestilo izključuje vse druge oblike odbitkov.

8. Pavšalno nadomestilo kmetom pavšalistom izplača bodisi davčni zavezanec, ki mu je bilo dobavljeno blago ali storitve, bodisi organi oblasti. V prvem primeru kmet

6 — Člen 22 Šeste direktive.
7 — Petnajsta uvodna izjava.
8 — Člen 25(2), tretja alinea.
9 — Člen 25(3).

pavšalist kupcu ali naročniku, ki je davčni zavezanec, izstavi račun za odstotek pavšalnega nadomestila in za svoj račun zadrži DDV, ki ga je tako prejel. V drugem primeru javni organi omenjenemu kmetu plačajo znesek pavšalnega nadomestila, ki je rezultat uporabe tega odstotka pri njegovih prejemkih.

9. Ko kmet pavšalist proda svoje proizvode ali opravi storitev za kupce ali naročnike, ki niso zavezanci za DDV, ali za druge kmete pavšaliste, se v skladu s členom 25(8) Šeste direktive šteje, da je pavšalno nadomestilo vstopnega DDV poravnal kupec ali naročnik.

10. V smislu člena 25(2), peta alinea, Šeste direktive se za „kmetijsko storitev" šteje „storitev iz Priloge B, ki jo opravi kmet s svojo delovno silo in/ali z opremo, ki jo sam upravlja in ki se običajno uporablja na kmetiji".

11. Priloga B k Šesti direktivi, ki našteva kmetijske storitve, določa: „Opravljanje kmetijskih storitev, ki so običajno del kmetijske proizvodnje, se šteje za opravljanje kmetijskih storitev, sem spadajo zlasti [...] dajanje opreme, ki se običajno uporablja v kmetijskih podjetjih, v najem za uporabo v kmetijstvu."

12. V nemškem pravu je sistem pavšalnega nadomestila iz člena 25 Šeste direktive uveljavljen s členom 24 Umsatzsteuergesetza 1991.[10] Ob uporabi tega člena davek, ki ga kmetje uporabljajo za svoje proizvode in storitve, določen na 8 %, nadomešča njihov vstopni DDV, tako da jim ni treba plačati presežka.

II – Dejansko stanje

13. Detlev Harbs je kmet, ki je dal svojemu sinu za obdobje od 15. novembra 1992 do 30. junija 2005 v zakup vsa sredstva svoje kmetije, ki se uporabljajo za proizvodnjo mleka, namreč 31,2 ha zemlje, en hlev za krave, 65 krav mlekaric in mlečno kvoto več kot 300.000 kg. Zakupnina je bila določena na 9360 DEM letno za zemljo, 10.200 DEM letno za hlev, 6000 DEM letno za krave mlekarice in 32.136,70 DEM za mlečno kvoto. Po sklenitvi te pogodbe je Harbs nadaljeval kmetovanje na preostalem delu

10 – Zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG.

svoje kmetije, ki obsega 61,4 ha zemlje, stavbe, približno 60 glav bikov za pitanje ter 120 vzrejnih goved.

14. Harbs meni, da za zakup v celoti velja skupna pavšalna ureditev iz člena 24 UStG. Finanzamt Rendsburg (Nemčija) pa je presodil, da morajo, čeprav sta zakup zemlje in hleva na podlagi nemškega prava oproščena davka, za zneske, prejete na podlagi dajanja krav mlekaric in mlečne kvote v najem, veljati splošna ureditev DDV. Harbsu je izdal odločbo o odmeri davka v višini 361 DEM, kar ustreza DDV, ki se dolguje za leto 1992.

15. Finanzgericht (Nemčija) je ugodilo pritožbi Harbsa, ker je presodilo, da za plačilo, ki ga ta dobiva od predmetnega zakupa, velja člen 24 UStG. Finanzamt Rendsburg je na Bundesfinanzhofu vložil revizijo zoper sodbo.

III – Vprašanje za predhodno odločanje

16. Bundesfinanzhof glede na utemeljitev iz predložitvene odločbe meni, da je Harbs, kljub spornemu zakupu ohranil status kmeta v smislu člena 25 Šeste direktive, ker je nadaljeval kmetovanje na delu svoje kmetije, ki je ni dal v zakup in ki je razmeroma velik.

17. Glede vprašanja ustrezne ureditve DDV, ki jo je treba uporabiti, Bundesfinanzhof meni, da bi bila lahko uporaba dveh različnih ureditev za tega kmeta, in sicer skupne pavšalne ureditve za njegovo kmetovanje in splošne ureditve za zadevni zakup, v nasprotju z namenom poenostavitve, ki izhaja iz člena 25 Šeste direktive.

18. Bundesfinanzhof po drugi strani navaja, da dvomi, ali je ta zakup mogoče šteti za „kmetijsko storitev" v smislu člena 25 Šeste direktive. Poleg tega se v primeru, da omenjeni zakup ne bi bil zajet s skupno pavšalno ureditvijo, sprašuje, ali glede na duh in smoter člena 25 Šeste direktive prejemki iz tega zakupa ne bi morali biti v celoti oproščeni, tako da, enako kot dohodek od prodaje rabljenega kmetijskega stroja, zanje ne velja obdavčenje niti po skupni pavšalni ureditvi niti po splošni ureditvi.

19. Zato je Bundesfinanzhof sklenilo, da prekine odločanje in je Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje, in sicer:

„ Ali lahko lastnik kmetije,

— ki opusti del svoje kmetije (tistega, ki je potreben za celotno proizvodnjo mleka) in da drugemu kmetu v zakup za to potrebna sredstva in

— ki v nezanemarljivem obsegu, kljub zakupu, nadaljuje kmetovanje,

dohodek od zakupa – in svoj preostali promet – podvrže skupni pavšalni ureditvi za kmete iz člena 25 [Šeste direktive] ali mora za del prometa od zakupa veljati splošna ureditev za prometni davek?"

IV – Presoja

20. Bundesfinanzhof z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 25 Šeste direktive razlagati tako, da lahko kmet dohodek na podlagi zakupa, v katerega je dal del sredstev svoje kmetije in ki je nadaljeval kmetovanje na njenem preostanku, torej dejavnost, za katero je davčni zavezanec po skupni pavšalni ureditvi iz tega člena, podvrže tej skupni pavšalni ureditvi ali mora za dohodek od tega zakupa veljati splošna ureditev DDV?

21. Iz obrazložitve predložitvene odločbe izhaja, da je Bundesfinanzhof s tem vprašanjem nameravalo Sodišču predložiti dve različni vprašanji. Prvo se nanaša na ugotovitev, ali je dohodek iz spornega zakupa zajet s skupno pavšalno ureditvijo za kmete ali ne. Drugo pa se, v primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje, nanaša na ugotovitev, ali za dohodek iz tega zakupa velja splošna ureditev DDV oziroma ali je ta lahko (davka) v celoti oproščen. Ti vprašanji bom obravnaval eno za drugim.

A – *Uporaba skupne pavšalne ureditve*

22. Tako kot nemška vlada in Komisija Evropskih skupnosti in v nasprotju s toženo stranko v sporu o glavni stvari menim, da se

za dohodek od zakupa ne more uporabiti skupna pavšalna ureditev iz člena 25 Šeste direktive. Ta sklep po mojem mnenju dokaj logično izhaja iz analize meril, ki jih Sodišče običajno upošteva pri razlagi določbe prava Skupnosti, in sicer besedila upoštevnih določb, strukture skupne pavšalne ureditve in nazadnje razlogov, ki so vodili k uveljavitvi te ureditve.[11]

1. Besedilo upoštevnih določb

23. Videli smo, da člen 25 določa, da skupna pavšalna ureditev za kmete velja samo za kmete ki izvajajo dejavnost kmetijske proizvodnje ali opravljajo kmetijske storitve.

24. Zaradi zagotovitve enotne uporabe te ureditve v celotni Skupnosti je zakonodajalec Skupnosti poskrbel za opredelitev pomena izraza „kmetijska storitev." V skladu s členom 25(2), peta alinea, Šeste direktive gre za „storitev iz Priloge B, ki jo opravi kmet s svojo delovno silo in/ali z opremo, ki jo sam upravlja in ki se običajno uporablja v kmetijskem podjetju".

25. Iz te opredelitve dokaj jasno izhaja, da so storitve, na katere se sklicuje, tiste, ki jih kmet pavšalist lahko opravi z delovno silo in opremo, ki jo navadno uporablja za izkoriščanje svojega kmetijskega podjetja. Dalje je treba sklicevanje Priloge B, pete alinee, k Šesti direktivi na „dajanje opreme, ki se običajno uporablja v kmetijskih podjetjih, v najem za uporabo v kmetijstvu" razlagati ob upoštevanju opredelitve iz člena 25(2), peta alinea, omenjene direktive, in sicer da pomeni, da kmet pavšalist zakupi sredstva, ki jih običajno uporablja za izkoriščanje svoje kmetije.

26. To pomeni, da se lahko najeto sredstvo, kljub najemni pogodbi, še vedno šteje za del sredstev, ki jih kmet pavšalist običajno uporablja za izkoriščanje svoje kmetije. Ali je ta pogoj izpolnjen, je po mojem mnenju odvisno od dveh meril, ki ju je treba upoštevati skupaj, prvo se nanaša na trajanje zakupa, drugo pa na predmet zakupa. Tako je

11 — Glede uporabe te metode razlage za področje DDV glej sodbo z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer (C-315/00, Recueil, str. I-563, točka 27)

najprej potrebno, da je najemna pogodba dovolj kratkoročna, da najemniki niso izključni uporabniki zadevnega sredstva. Ta pogoj ne bi bil izpolnjen, če bi na primer kmet pavšalist v vsakem času žetve dal v najem svojo mlatilnico in je ne bi uporabljal za svoj lasten račun. Drugi pogoj je, da oprema, ki jo da v najem, ni nekaj, česar kmet pavšalist ne potrebuje za svoje kmetovanje. Ta pogoj ne bi bil izpolnjen, če bi dal v najem več mlatilnic in jih izmenično uporabljal za svoj lasten račun, medtem ko bi bila za izkoriščanje njegove kmetije potrebna samo ena.

27. Dalje po mojem mnenju izraz „kmetijska storitev" v smislu člena 25 Šeste direktive ne zajema pogodbe, kot je zadevna zakupna pogodba, namreč dogovora, s katerim da kmet pavšalist drugemu kmetu v večletno uporabo del sredstev svoje kmetije, zato da slednji sam pobira plodove. S tem, da je dal drugemu kmetu za dobo dvanajstih let in pol v najem vsa sredstva svoje kmetije za proizvodnjo mleka, in sicer stavbe, travnike, svojo čredo krav mlekaric in svojo mlečno kvoto, je tožena stranka v postopku v glavni stvari na tega drugega kmeta za celotno dobo zakupa v izključno rabo prenesla vsa ta sredstva in možnost pobiranja plodov. Takega dogovora torej ni mogoče šteti za storitev, ki jo opravlja kmet pavšalist z uporabo opreme, ki jo običajno uporablja na svoji kmetiji, ker v tem primeru v obdobju dvanajstih let in pol nobenega izmed teh sredstev ne bo mogel več uporabljati za kmetovanje. Drugače rečeno, vsa ta sredstva so, od začetka veljavnosti zakupa, prenehala biti del sredstev, ki se običajno uporabljajo za izrabo njegove kmetije.

28. To analizo besedila določbe člena 25 in Priloge B k Šesti direktivi podpira dejstvo, da nekatere jezikovne različice[12] omenjene direktive v okviru določb o oprostitvah DDV iz člena 13B(b) in člena 13C(a)[13] izrecno navajajo izraza „zakup" in „najem". Kot je generalni pravobranilec Jacobs navedel v točki 76 sklepnih predlogov v zadevi „Goed Wonen",[14] se v danski, nemški, francoski, italijanski, nizozemski in švedski različici ta izraza v nacionalnem pravu nanašata na sporazume, katerih vsebina je različna, tako da je cilj najema, da najemniku daje pravico uporabljati lastnino drugega, medtem ko daje

12 — Gre za dansko, nemško, špansko, francosko, italijansko, nizozemsko, švedsko in angleško različico. Grška, portugalska in finska različica uporabljajo samo en izraz..

13 — Člen 13 določa, da brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice oprostijo zakup ali dajanje v najem nepremičnin (oddelek B(b)) in da države članice lahko dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih zakupa ali dajanja v najem nepremičnin (oddelek C(a)).

14 — Sodba z dne 4. 10. 2001 (C-326/99, Recueil, str. I-6831).

zakup poleg tega zakupniku tudi pravico do plodov, ki jih daje nepremičnina. Nedvomno pa, kot navaja Sodišče, izrazov „zakup" in „najem" ni mogoče razlagati glede na njihov pomen v nacionalnem pravu. Morata namreč biti neodvisna pojma prava Skupnosti zato, da bi se zagotovila enotnost osnove DDV.[15] Vendar dejstvo, da v teh istih jezikovnih različicah seznam kmetijskih storitev, ki jih lahko opravi kmet pavšalist, omenja samo „dajanje opreme, ki se običajno uporablja v kmetijskih podjetjih, v najem za uporabo v kmetijstvu" in ne navaja zakupa, pomeni, da zakonodajalec Skupnosti med storitve, ki jih zajema skupna pavšalna ureditev, ni želel vključiti sporazumov, s katerimi kmet pavšalist, kakršen je v tem primeru, na drugo osebo prenese del svoje dejavnosti ali kmetije.

29. Do enake analize pripelje preučitev sistema skupne pavšalne ureditve za kmete.

15 — *Ibidem* (točka 47).

2. Skupna pavšalna ureditev za kmete

30. Kot jasno izhaja iz člena 25(1) Šeste direktive, lahko države članice skupno pavšalno ureditev uporabljajo za kmete, če bi uporaba splošne ali, glede na okoliščine primera, poenostavljene ureditve DDV povzročala težave. Zato za kmete načeloma velja splošna ali poenostavljena ureditev DDV in je pavšalna ureditev izjema, ki jo lahko država članica uporablja ali pa ne.

31. To, da se skupna pavšalna ureditev uporablja izjemoma, potrjujeta tudi določbi členov 25(9) in (10) Šeste direktive, ki vsaka zase določata, da lahko države članice iz ureditve izključijo določene kategorije kmetov in da lahko kmetje pavšalisti sami izberejo uporabo splošne ali poenostavljene ureditve pod pogoji, ki jih določi vsaka država članica.

32. Kot odstopanje od načela, da so kmetje zavezani za davek v skladu s splošno ali poenostavljeno ureditvijo, mora biti obseg

skupne pavšalne ureditve ozko razlagan.[16] Tako razlago nalaga spoštovanje načela, da mora biti DDV nediskriminatoren, kar je eno od njegovih glavnih načel. To načelo pomeni, da je treba osebe, ki opravljajo podobne in enake transakcije obravnavati enako.[17] Četrta uvodna izjava preambule Šeste direktive potrjuje, da je nediskriminatornost DDV glede izvora blaga in storitev pogoj za vzpostavitev skupnega trga, ki temelji na lojalni konkurenci. Opredelitev kmetijskih storitev, za katere velja skupna pavšalna ureditev za kmete in ki je izvzeta iz splošne ureditve DDV, je torej treba ozko razlagati. Zato skupna pavšalna ureditev ne more veljati za storitve, za katere zakonodajalec tega ni izrecno hotel, saj bi to lahko kršilo prej navedeno načelo.

33. Natančneje, videli smo, da skupna pavšalna ureditev deluje na temelju „odstotkov pavšalnega nadomestila", ki ga mora vsaka država članica določiti v skladu z metodo izračuna, ki je za to določena v členu 25(3) Šeste direktive. Namen te metode je preprečiti, da bi se odstotki, ki jih je treba, preden se uporabijo, sporočiti Komisiji, določili tako, da bi na njihovi podlagi kmetje pavšalisti dobili večja povračila, kot znaša vstopni DDV. Učinek skupne pavšalne ureditve torej ne bi smel biti, da kmetje pavšalisti dobijo večje nadomestilo, kot znaša davek, obračunan ob nabavi blaga in storitev, ki jih potrebujejo za svojo kmetijsko dejavnost. Z drugimi besedami, skupna pavšalna ureditev kmetom pavšalistom ne sme dajati ugodnosti ali biti zanje neugodna, ker bi bilo to v nasprotju z načeli Šeste direktive, ki želi zagotoviti, da je DDV odmerjen pravično in da se izogne izkrivljanju konkurence med različnimi državami članicami, ki uporabljajo omenjeno ureditev. Menimo, da bi bile te zahteve in zato skupna pavšalna ureditev ogrožene, če bi kmetje pavšalisti lahko dali v zakup del kmetije in prihodek iz takega dogovora vključili v pavšalno ureditev, ki zanje še naprej velja glede kmetovanja na delu kmetije, ki je niso dali v zakup.

34. Vem, da v skladu s skupno pavšalno ureditvijo kmet pavšalist prejme nadomestilo vstopnega DDV, ki ga je plačal za nakupe blaga in storitev, potrebnih za opravljanje kmetijske dejavnosti, s tem da za ceno svojega blaga in storitev brez davka uporabi odstotek, ki ga določijo nacionalni organi. S tem, da kmet na drugo osebo prenese del svoje dejavnosti, se reši stroškov, ki bi nastali pri opravljanju te dejavnosti. Tako se je tožena stranka v postopku v glavni stvari s

16 — Glej zlasti sodbi z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, str. I-2341, točka 19) in z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493, točka 25).

17 — Glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20).

tem, da je, kot v tem primeru, v zakup za dobo dvanajstih let in pol dala vsa sredstva za proizvodnjo mleka, rešila vseh stroškov, ki bi ji nastali pri taki proizvodnji. Na primer, nič več ji ni treba zagotavljati krme za krmljenje in rejo črede krav mlekaric. Vstopni DDV je zatorej sorazmerno zmanjšan. Vendar, če je prihodek iz spornega zakupa zajet s skupno pavšalno ureditvijo, bo znesek zadevnemu kmetu dolgovanega pavšalnega nadomestila povečan tako, da ustreza uporabi odstotkov, ki jih za ta znesek določijo pristojni nacionalni organi. To pomeni, da bo kmet pavšalist prejel nadomestilo, čeprav nič več ne plačuje vstopnega DDV za opravljanje dejavnosti, povezanih z delom kmetije, ki ga je dal v zakup.

35. Ta ugotovitev velja tudi v primeru, da je, kot v tej zadevi, zakupna pogodba sklenjena s kmetom, za katerega velja skupna pavšalna ureditev. Kot je Sodišče presodilo v sodbi z dne 28. junija 1988 v zadevi Komisija proti Italiji[18] in kot je sama tožena stranka navedla v svojih pisnih stališčih,[19] velja, da kmet pavšalist, kadar proda svoje blago ali opravi svoje storitve osebi, ki ni davčni zavezanec, ali drugemu kmetu pavšalistu, prejme nadomestilo za strošek vstopnega DDV s plačilom „celotne cene" za to blago ali storitve, za katere se šteje, da vključujejo ta strošek. Celo v takem primeru lahko kmet pavšalist dobi večje nadomestilo za vstopni DDV s tem, da poveča ceno svojega blaga in storitev, če tržne razmere to dopuščajo.

36. Zato menim, da bi, če bi se člen 25 Šeste direktive razlagal tako, da kmetje pavšalisti lahko dajo v zakup del svoje kmetije in vključijo prihodek od tega zakupa v okvir pavšalne ureditve, obstajalo resno tveganje prekomernega nadomestila stroška vstopnega DDV.

37. Poleg tega po mojem mnenju skupna pavšalna ureditev ni namenjena temu, da velja za primere, ko da kmet v zakup del svoje kmetije.

3. Cilji

38. Ni dvoma, da, kot poudarja Bundesfinanzhof, člen 25 Šeste direktive sledi zahtevi

18 — 3/86, Recueil, str. 3369 (točka 21).
19 — Stran 3.

po poenostavitvi. Vendar je treba spomniti, zakaj je ta cilj poenostavitve vodil zakonodajalca Skupnosti k temu, da je državam članicam dal možnost za uporabo skupne pavšalne ureditve.

39. Kot člen 25(1) Šeste direktive izrecno navaja, je bila ureditev uvedena v korist kmetov, pri katerih je davčna zavezanost za splošno ureditev DDV oziroma za poenostavljeno ureditev povzročila težave. Kot jasno izhaja iz obrazložitve razlogov za predlog Šeste direktive, ki ga je Komisija Svetu predložila 29. junija 1973,[20] je bila ta ureditev zasnovana kot izjemna, ki je v osnovi namenjena uporabi za majhne kmete, ki niso mogli izpolniti zahtev, ki izhajajo iz splošne ali poenostavljene ureditve.[21] Bila je zasnovana kot prehodna ureditev, ki naj te kmete razbremeni obveznosti v zvezi z računovodstvom, izstavljanjem računov, prijavo in plačili, ki so naložene drugim davčnim zavezancem, in za katere se je ob začetku veljavnosti Šeste direktive domnevalo, da jih niso bili zmožni izpolniti.[22]

40. Zato je bilo področje uporabe skupne pavšalne ureditve glede opravljanja storitev ozko določeno, da bi izključilo vse običajno opravljene storitve ali uporabo opreme, ki bi jo lahko šteli kot preseganje potreb, velikosti in značilnosti zadevne kmetije. Glede tega je Komisija celo predlagala, naj Šesta direktiva izrecno navede, da mora biti za te vrste operacij za kmeta pavšalista, ker konkurira trgovcem, industriji in drugim ponudnikom storitev, veljati splošna ali poenostavljena ureditev DDV, v skladu s pogoji in načini uporabe, ki jih mora določiti vsaka država članica.[23] V skladu s tem mnenjem je Komisija v seznam kmetijskih storitev iz Priloge B, alinea 5, uvrstila samo „dajanje kmetijskih strojev v najem".

20 — Predlog Šeste direktive sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (*Bilten Evropskih skupnosti*, dodatek 11/73).

21 — Glej tudi prvo poročilo Komisije Svetu o delovanju skupnega sistema davka na dodano vrednost, ki je bilo predloženo na podlagi člena 34 Šeste direktive (COM/83/426 konč.).

22 — V šestdesetih letih je bilo za kmetijstvo Skupnosti značilno zelo veliko število kmetij, večinoma malih. 1. januarja 1967 je bilo okoli 6,2 milijona kmetij s površino 1 ha ali več, 85 % od teh je imelo površino manjšo od 20 ha, samo 170.600 kmetij je imelo površino nad 50 ha. Poleg tega se je na večini teh kmetij izvajalo polikulturno kmetovanje, pri čemer je bil velik del njihovih proizvodov porabljen na kmetiji kot hrana za ljudi ali živino (Ries, A., „Uporaba DDV za kmetijstvo EGS", *Revue du marché commun*, 1968, str. 560).

23 — Predlog direktive, člen 27(12)(b).

41. Iz tega sledi, da cilj poenostavitve, ki izhaja iz člena 25 Šeste direktive, po mojem mnenju ne bi smel pripeljati do razširitve izraza „kmetijske storitve" iz tega člena na pogodbo, s katero kmet pavšalist na drugega kmeta prenese del svoje kmetije.

42. Niti ni mogoče resno ugovarjati, da kmet, ki, kot v tem primeru, da v zakup 31,2 ha zemljišč, hlev za krave, 65 krav mlekaric in mlečno kvoto več kot 300.000 kg in ki sam nadaljuje kmetovanje na preostanku svoje kmetije, ki obsega 61,4 ha zemljišč, stavbe, približno 60 glav bikov za pitanje ter 120 vzrejnih govedi, ne bi mogel vzporedno uporabljati splošne ureditve DDV za prihodke od zakupa in skupne pavšalne ureditve za svojo kmetijsko dejavnost, glede na računovodske in upravne formalnosti, ki jih zdaj zahteva kmetovanje na taki kmetiji v državi članici.

43. Zato menim, da je treba člen 25 Šeste direktive razlagati tako, da kmet, ki je dal v zakup del sredstev svoje kmetije in ki nadaljuje kmetovanje na njenem preostalem delu, namreč dejavnost, za katero je davčni zavezanec po skupni pavšalni ureditvi iz tega člena, prihodka od zakupa ne more podvreči pavšalni ureditvi.

B – *Uporaba splošne ureditve.*

44. O odgovoru na drugo vprašanje Bundesfinanzhofa je deloma že mogoče sklepati iz zgoraj navedenih ugotovitev. Videli smo, da v skladu s členom 2 Šeste direktive DDV velja za vse storitve, ki jih opravi davčni zavezanec kot tak. V skladu s členom 4 Šeste direktive je „davčni zavezanec" vsaka oseba, ki neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost, poleg tega se v skladu s členom 4(2) za gospodarsko dejavnost šteje zlasti izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

45. Dogovor, s katerim da kmet pavšalist tretji osebi odplačno v izključno rabo nekatera sredstva svoje kmetije, v obliki najemne ali zakupne pogodbe, katere namen je, da mu poleg tega da pravico do plodov, *a priori* pomeni gospodarsko dejavnost v smislu te opredelitve. V tem primeru je dajanje v zakup osnovnih sredstev svoje kmetije za proizvodnjo mleka za obdobje dvanajstih let in pol kmeta pavšalista prav gotovo mogoče šteti za neodvisno transakcijo, ki zajema izkoriščanje premoženja v

stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dobička. Če ponovno vzamemo primer, ki ga je v predložitvenem sklepu dalo Bundesfinanzhof, take storitve ni mogoče šteti za popolnoma občasno ali enkratno transakcijo, kot je prodaja rabljene kmetijske opreme.

46. Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da ne more biti nobenih izjem od splošnega načela, da mora biti DDV odmerjen od vsake odplačne dobave blaga ali storitve davčnega zavezanca, razen v tistih primerih, ki jih izrecno določa Šesta direktiva, pri čemer morajo biti ti ozko razlagani.[24] Čeprav sta v skladu s členom 13B(b) Šeste direktive zakup in dajanje v najem nepremičnin načelno oproščena DDV, ni predvidena nobena izjema glede odplačnega dajanja na razpolago premičnega premoženja v stvareh in pravicah, kot sta čreda krav mlekaric in mlečna kvota. Glede tega je treba poudariti, da je Sodišče odločilo, da je nacionalna določba, ki je razširila oprostitev DDV na dajanje v najem določenih premičnin, ki pa je v skladu s členom 12B(b) omejeno na dajanje v najem nepremičnin, v nasprotju z določbami te direktive.[25]

47. Zato mora za kmetijske storitve, ki jih odplačno opravlja kmet pavšalist, če niso zajete v opredelitvi iz člena 25 Šeste direktive, veljati splošna ureditev. Dejstvo, da je najemodajalec za del svoje kmetije, na kateri sam kmetuje, zavezanec za davek po skupni pavšalni ureditvi, ne more biti razlog za oprostitev dohodka iz tega zakupa. Iz tega sledi, da mora biti prihodek od dajanja v najem črede krav mlekaric in mlečne kvote obdavčen po navadni ureditvi DDV, torej po splošni ali poenostavljeni ureditvi.

48. Sodišču torej predlagam, naj razsodi, da mora biti dohodek, ki ga kmet pavšalist dobi od zakupa dela sredstev svoje kmetije, obdavčen po navadni ureditvi.

24 — Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo „Goed Wonen", (točka 46), in sodbo z dne 20. novembra 2003 v zadevi Taksatorringen (C-8/01, Recueil, str. I-13711, točka 36).

25 — Sodba z dne 3. julija 1997v zadevi Komisija proti Franciji (C-60/96, Recueil, str. I-3827, točka 16).

V – Predlog

49. Glede na zgoraj navedene preudarke Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je predložilo Bundesfinanzhof, odgovori:

Člen 25 Šeste direktive Sveta 77/388 EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da kmet, ki je dal v zakup del sredstev svoje kmetije in ki nadaljuje kmetovanje na njenem preostalem delu, namreč dejavnost, za katero je zavezanec po skupni pavšalni ureditvi iz tega člena, dohodka od zakupa ne more podvreči tej pavšalni ureditvi. Za dohodek od tega zakupa mora namreč veljati navadna ureditev DDV.