

Kohtuasi C-321/02

Finanzamt Rendsbug

versus

Detlev Harbs

(Bundesfinanzhof'i eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 25 – Ühine kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele – Põllumajandusettevõtte teatava osa rendileandmine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele – Kohaldamisala – Põllumajandusettevõtte teatava osa rendileandmine – Väljajätmine

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikkel 25)

Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mis annab liikmesriikidele õiguse kohaldada kindla maksumääraga skeemi põllumajandustootjatele, kelle puhul tavapärase või lihtsustatud maksuskeemi kohaldamine tooks kaasa raskusi, artiklit 25 tuleb tõlgendada nii, et põllumajandustootja, kes on osa oma põllumajandusettevõttesse kuuluvatest põhilistest varadest andnud pikaajalisele rendile ja/või üürile ja kes ülejäänud põllumajandusettevõtte osas jätkab põllumajandustootmist, mille suhtes kohaldatakse nimetatud artiklis sätestatud ühise kindla maksumääraga skeemi, ei või kindla maksumääraga skeemi kohaldada saadud üüri- ja/või renditulule. Sellise tehingu tulemusel tekkiv käive allub tavapärasele või – kui see on asjakohane – lihtsustatud skeemile.

Seega ei ole selle eriskeemi rakendamine seotud üheainsa, põllumajandustootja formaalsest staatusest sõltuva kriteeriumiga, vaid on piiritletud põllumajandustootjatega, kelle olukorda iseloomustavad kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 25 sätestatud tingimused tervikuna.

Seepärast kuulub rendileandmine nimetatud sättes toodud loetelusse ainult juhul, kui see hõlmab seadmeid, mida põllumajandustootja tavapäraselt kasutab omaenda põllumajandusmaa majandamisel. Järelikult ei kuulu üürile- või rendileandmine või asjaõigusliku kasutusõiguse seadmine, millega põllumajandustootja annab kinnisasja kasutamise ainuõiguse üle teisele põllumajandustootjale, nii et viimasel tekib õigus selle asja viljadele, eelnimetatud artikli 25 rakendamisalasse, sest kinnisasja üle andnud ettevõtja ei saa üleantud vara tavapäraselt kasutada. Samal põhjusel kehtib see ka muu põllumajandusettevõttesse kuuluva vara suhtes, mille pikaajalisel rendileandmisel antakse rentnikule üle selle kasutamise ainuõigus.

(vt punktid 27, 31, 34, 37 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

15. juuli 2004(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 25 – Ühine kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele – Põllumajandusettevõtte teatava osa rendileandmine

Kohtuasjas C-321/02,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Euroopa Kohtule Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) esitatud eelotsusetaotlus nimetatud kohtus pooleliolevas asjas järgmiste poolte vahel:

Finanzamt Rendsburg

ja

Detlev Harbs,

nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1) artikli 25 tõlgendamiseks,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud A. Rosas, S. von Bahr (ettekandja), R. Silva de Lapuerta ja K. Lenaerts,

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- D. Harbs, esindajad: *Rechtsanwalt* G. Flock ja *Rechtsanwalt* U. Fischer,
- Saksamaa valitsus, esindajad: W.-D. Plessing ja M. Lumma,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja K. Gross, keda abistas *Rechtsanwalt* A. Böhlke,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

olles 12. veebruari 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud D. Harbsi ja komisjoni suulised märkused,

olles 11. märtsi 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 4. juuli 2002. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse sama aasta 13. septembril, esitas Bundesfinanzhof EÜ artikli 234 alusel eelotsuse küsimuse nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; edaspidi

„kuues käibemaksudirektiiv”) artikli 25 tõlgendamiseks.

2 Nimetatud küsimus tõusetus kohtuvaidluses D. Harbsi ja Finanzamt Rendsburg'i (Saksamaa) (edaspidi „Finanzamt”) vahel seoses kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 25 sätestatud ühise kindla maksumääraga skeemi põllumajandustootjatele kohaldamisega renditulu suhtes, mille huvitatud isik oli saanud teatava osa oma põllumajandusettevõtte varade rendileandmisest.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punkt b sätestab:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid [...] maksust järgmised tegevusalad:

[...]

b) kinnisvara liising [mõiste „liising” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine”] ja rendileandmine [...].

4 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 25, pealkirjaga „Ühine kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele”, sätestab:

„1. Kui tavapärase käibemaksuskeemi või artikliga 24 ettenähtud lihtsustatud skeemi kohaldamine põllumajandustootjate suhtes tooks kaasa raskusi, võivad liikmesriigid põllumajandustootjate suhtes kohaldada kindla maksumääraga skeemi, millega hüvitatakse käesoleva direktiivi kohastelt kindla maksumääraga põllumajandustootjalt kauba ja teenuste ostmisel võetud käibemaks.

2. Käesolevas artiklis kasutatakse järgmisi mõisteid:

- „põllumajandustootja” – maksukohustuslane, kelle tegevus toimub mõnes allpool määratletud ettevõttes,
- „põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtte” – ettevõtte, keda liikmesriik A lisas loetletud tegevusalade raames sellise ettevõtena käsitab,
- „kindla maksumääraga põllumajandustootja” – põllumajandustootja, kellele kohaldatakse lõikes 3 ja sellele järgnevas lõigetes sätestatud kindla maksumääraga skeemi,
- „põllumajandustooted” – liikmesriigis põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtte poolt A lisas loetletud tegevusalade raames toodetud kaup,
- „põllumajandusteenus” – B lisas sätestatud teenus, mida osutab põllumajandustootja, kasutades oma tööjõudu ja/või seadmeid, mida tema käitatavas põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõttes tavapäraselt kasutatakse,
- „sisendi käibemaksusumma” – liikmesriigi kõikide kindla maksumääraga skeemiga hõlmatud põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtete poolt ostetud kaubalt ja teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksu kogusumma, kui nimetatud maksu võiks tavapärase käibemaksuskeemiga hõlmatud põllumajandustootja artikli 17 kohaselt maha arvata,
- „kindlasummalise hüvitise protsendimäärad – protsendimäärad, mille liikmesriigid kehtestavad lõike 3 kohaselt ning mida nad kohaldavad lõikes 5 sätestatud juhtudel,

võimaldamaks sisendi käibemaksumäära kindlasummalist hüvitamist kindla maksumääraga põllumajandustootjatele,

– „kindlasummaline hüvitis” – summa, mis saadakse lõikes 3 sätestatud kindlasummalise hüvitise protsendimäära kohaldamisel kindla maksumääraga põllumajandustootja käibe suhtes lõikes 5 nimetatud juhtudel.

3. Liikmesriigid kehtestavad vajaduse korral kindlasummalise hüvitise protsendimäärad ning teavitavad enne nende kohaldama hakkamist komisjoni. Nimetatud protsendimäärade aluseks on makromajanduse statistilised andmed üksnes kindla maksumääraga põllumajandustootjate kohta eelnenud kolme aasta lõikes. Neid ei või kasutada kindla maksumääraga põllumajandustootjatele suuremate tagasimaksete arvutamiseks kui sisendi käibemaksumäär. Liikmesriikidel on võimalus nimetatud protsendimäärasid vähendada nullini. Protsendi võib ümardada üles- või allapoole lähima poole protsendipunktini.

Liikmesriigid võivad metsandusele, põllumajanduse eri harudele ja kalandusele kehtestada erinevad kindlasummalise hüvitise protsendimäärad.

[...]

5. Lõikes 3 sätestatud kindlasummalisi protsendimäärasid kohaldatakse kindlasummalist hüvitist saavate põllumajandustootjate poolt maksukohustuslastele, va kindla maksumääraga põllumajandustootjatele tarnitavate põllumajandustoodete ja põllumajandusteenuste maksuta hinnale. Nimetatud hüvitise korral on välistatud mis tahes muud mahaarvamised.

6. Liikmesriigid võivad näha ette, et kindlasummalist hüvitist maksavad:

a) maksukohustuslased, kellele kaupa tarnitakse või teenuseid osutatakse; sellisel juhul on maksukohustuslasel, kellele kaup tarnitakse või teenus osutatakse, õigus liikmesriikide kehtestatud korras arvata tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust maha kindla maksumääraga põllumajandustootjatele makstud kindlasummalise hüvitise summa;

b) ametivõimud.

[...]

8. Lõikes 5 nimetatata põllumajandustoodete tarnimise ja põllumajandusteenuste osutamise korral loetakse kindlasummaline hüvitis makstuks ostja või kliendi poolt.

[...]

10. Kindla maksumääraga põllumajandustootja võib liikmesriigi kehtestatud eeskirjade ja tingimuste kohaselt valida tavapärase käibemaksuskeemi või, kui tarvis, artikli 24 lõikes 1 sätestatud lihtsustatud menetlused.

[...]”

5 Kuuenda käibemaksudirektiivi A lisa sätestab:

„Põllumajandustootmise tegevusalade loetelu:

I. Taimekasvatus

1. Üldine põllumajandus, sealhulgas viinamarjakasvatus;

[...]

II. Loomakasvatus talumajapidamistes

1. Üldine loomakasvatus;

[...]

III. Metsandus

IV. Kalandus

[...]

V. Kui põllumajandustootja töötleb tavapäraselt põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõttes kasutatavate vahenditega tooteid, mis põhinevad peamiselt tema põllumajandustoodangul, loetakse nimetatud töötlemine samuti põllumajandustootmiseks.”

6 Kuuenda käibemaksudirektiivi B lisa on sõnastatud järgnevalt:

„Põllumajandusteenuste loetelu:

Selliste põllumajandusteenuste osutamine, mis moodustavad põllumajandustootmise tavapärase osa, loetakse põllumajandusteenuste osutamiseks ning need hõlmavad eelkõige järgmist:

- põllutööd, kultiveerimine ja niitmine, viljapeks, pallimine, saagi korjamine, saagi koristamine, külvamine ja istutamine,
- pakendamine ja turustamiseks ettevalmistamine, nt põllumajandustoodete kuivatamine, puhastamine, jahvatamine, desinfitseerimine ja sileerimine,
- põllumajandustoodete ladustamine,
- loomade karjatamine, kasvatamine ja nuumamine,
- põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtetes tavapäraselt kasutatavate seadmete rendileandmine põllumajanduslikul eesmärgil,
- tehniline abi,
- umbrohu- ja kahjuritõrje, tõrjevahendite puistamine ja pihustamine kultuuridele ja maale,
- niisutus- ja kuivendusseadmete käitamine,
- laasimine, puude langetamine jm metsandusteenused.”

Siseriiklikud õigusnormid

7 Saksa õiguses on kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 25 sätestatud kindlasummalise hüvitise mehhanism rakendatud Umsatzsteuergesetz'i (1991, käibemaksuseadus, edaspidi „UStG”) paragrahvi 24 põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 1992. aastal oli D. Harbsi omandis põllumajandusettevõte, mis hõlmas lisaks maale

pindalaga 92 hektarit ja selle haldamiseks ette nähtud ehitistele veel karja 60 nuumpulli, 65 lüpsilehma ja 120 muu veisega. Talle määrati 321 367 kg suurune piimatootmiskvoot (piimakvoot).

9 Kahe 12. novembri 1992. aasta lepinguga andis ta osa ettevõttest oma pojale tasu eest rendile ajavahemikuks 15. novembrist 1992 kuni 30. juunini 2005. Esimese, „põllumajandusliku rendilepinguga” andis ta pojale rendile maatükid kogupindalaga ligikaudu 31 ha, 65 lüpsilehma ja talle määratud piimakvoodi. Teise, „loomalautade kasutusse andmise kokkuleppega” andis ta oma pojale rendile 75-kohalise lauda. D. Harbs ise jätkas oma põllumajandusettevõtte ülejäänud osa majandamist.

10 D. Harbs leidis, et põllumajandusliku rendilepingu alusel saadud tasule tuleks kohaldada UStG paragrahvis 24 sätestatud keskmisi maksumäärasid ning et nimetatud sätte kohaselt tasaarvestatakse põllumajandusettevõtluses tekkinud käibele lisanduv käibemaksusumma sisendkäibemaksu summaga kattivas ulatuses, nii et maksu tasuda ei tulnud. Seetõttu ei deklareerinud ta sellekohase nõude saamise järel 20. jaanuaril 1995 esitatud maksudeklaratsioonis 1992. majandusaasta kohta maksustatavat käivet.

11 Finanzamt leidis, et kuigi maa või ehitise rendileandmine on Saksa õiguse kohaselt maksudest vabastatud, ei kuulunud käive, mis tekkis piimakvoodi ja lüpsilehmade kasutusse andmisest D. Harbsi poolt 1992. aastal, põllumajandusliku tegevuse hulka UStG paragrahvi 24 mõttes ning seda maksustatakse järelikult UStG üldsätete kohaselt. Seetõttu võttis ta renditasuna saadud netosumma käibemaksu arvutamise aluseks ja väljastas 10. juulil 1996 maksuteate maksusummale 361 Saksa marka.

12 Pärast tema vaide rahuldamata jätmist esitas D. Harbs hagi Finanzgericht Schleswig-Holstein'ile (Saksamaa), kes tunnistas nõude põhjendatust. Finanzamt esitas apellatsioonkaebuse (*Revision*) Bundesfinanzhof'ile.

13 Võttes arvesse, et vaidluse lahendamine nõuab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 tõlgendamist, otsustas see kohus 21. veebruari 2000. aasta määrusega menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgneva eelotsuse küsimuse:

„Kas põllumajandusettevõtte omanik,

– kes loobub põllumajandusettevõtte teatavast osast (kõigest, mis kuulub piimakarjakasvatuse juurde) ja kes annab selle majandamiseks vajalikud tootmisvahendeid 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?”

Eelotsuse küsimus

14 Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus 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.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

- 15 D. Harbs on seisukohal, et UStG paragrahvi 24 lõikes 1 ei ole sätestatud, et teatavate varade rendile- või üürileandmisest tulenev käive kuulub üldise maksuskeemi alla. Ka ei pea põllumajandustootja, kes annab oma põllumajandusettevõtte teatava vara rendile, selle sätte kohaselt lisama kindlasummalise hüvitise protsendimäära teisele kindla maksumääraga põllumajandustootjale osutatud teenusele, sest sisendkäibemaksu hüvitis arvutatakse teenuste koguhinna hulka.
- 16 D. Harbs väidab, et Bundesfinanzhof on oma kohtupraktikas möönnud, et ainult juhul, kui põllumajandustootja annab põllumajanduslikule rendile kogu oma põllumajandusettevõtte, lakkab ta põllumajandusettevõtet majandamast UStG paragrahvi 24 mõttes.
- 17 Lisaks väidab D. Harbs, et ta on vaieldamatult põllumajandustootja kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 mõttes, kuivõrd ta jätkab tegutsemist kuuenda käibemaksudirektiivi A lisa sätestatud tegevusalal, ning tema staatust ei tohiks mõjutada oma põllumajandusettevõtte teatavate varade rendile- või üürileandmine. Lisaks kohaldatakse selles artiklis ette nähtud ühist kindla maksumääraga skeemi „põllumajandusteenuste” hinnale; viimaste hulka kuuluvad kuuenda käibemaksudirektiivi B lisa viienda taande kohaselt need, mida – nagu põhikohtuasjas – kasutatakse põllumajanduslikuks tootmiseks, sealhulgas „põllumajandus[...]ettevõtetes tavapäraselt kasutatavate seadmete rendileandmine põllumajanduslikul eesmärgil.” Kõnealuse direktiivi artikkel 25 ja B lisa ei nõua, et huvitatud isik peaks „kasutusse” antud tootmisvahendeid ise samuti ja samaaegselt kasutama oma põllumajandusettevõttes. Ning lõpuks, rendileandmine on kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõike 1 kohaselt samuti teenuse osutamine.
- 18 Saksamaa valitsuse väitel ei maksustata vaidlusalust renditulu kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 25 ette nähtud põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga skeemi kohaselt. Sellele tuleb kohaldada käibemaksu üldskeemi.
- 19 Kuuenda käibemaksudirektiivi B lisa viiendas taandes sätestatud „põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtetes tavapäraselt kasutatavate seadmete rendileandmine põllumajanduslikul eesmärgil” ei hõlma põllumajandusettevõtte teatava osa rendileandmist. Erinevalt konkreetsest üüriteenususest, millega antakse üle teatavate varade kasutusõigus, seisneb vaidlusalune rendileandmine kompleksse teenustekogumi üleandmises rentnikule, kellele läheb üle mitte ainult eseme kasutusõigus, vaid ka õigus asja viljadele.
- 20 Veelgi enam, kuues käibemaksudirektiiv teeb ranget vahet kahel õiguslikul kategoorial: „rentimine” ja „üürimine”, nagu nähtub kõnealuse direktiivi B lisa ja artikli 13 B osa punkti b võrdlusest. Lisaks, kuivõrd põllumajandusettevõtte rendileandmine ei ole põllumajanduses sugugi haruldane, ei oleks ühenduse seadusandja jätnud seda B lisa loetlemata, kui ta oleks soovinud kindla maksumääraga skeemi sellele laiendada.
- 21 Asjaolu, et mainitud B lisa sisaldab ainult näiteid põllumajandusteenustest ega ole seetõttu ammendav, ei võimalda põllumajandusettevõtte rendileandmist nimetatud lissasse kuuluvaks arvata. Mis puudutab maa rendileandmist, siis selle B lisa alla kuuluvaks arvamine rikuks kuuenda käibemaksudirektiivi sätete sidusust, kuivõrd artikli 13 B osa punkti b järgi on kinnisvara rendile- ja üürileandmine käibemaksust vabastatud. Veelgi enam, nagu iga erandeid võimaldava süsteemi puhul, tuleb ka kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 rakendamisel kasutada artikli 25 ja lisa B kitsast tõlgendamist. Lisaks tooks rendileandmise liigitamine kindla maksumääraga skeemi alla kaasa „ülekompanseerimise” ohu, mis oleks vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi sätetega, mis kohustavad liikmesriike kehtestama kindlasummaliste hüvitiste protsendimäärad nii, et kindlasummalise maksumääraga põllumajandustootjatele makstav hüvitis ei ületaks sisendi

käibemaksumäära.

22 Saksamaa valitsuse seisukoha järgi kinnitab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 kujunemislugu, et põllumajandusettevõtte teatava osa rendileandmine ei kuulu kindla maksumääraga skeemi alla. Esiteks, komisjoni 29. juuni 1977. aasta kuuendat käibemaksudirektiivi käsitlev ettepanek puudutas vastavalt selle B lisa viiendale taandele ainult „põllumajandusseadmete rendileandmist”. Selle hulka ei arvatud seega maa rendileandmist, nagu muuhulgas näitavad ka järgnenud arutelud ning iseäranis Saksamaa valitsuse poolt tehtud parandusettepanekud. Veelgi enam, kohustus tõlgendada kuuenda käibemaksudirektiivi artiklit 25 kitsalt tuleneb liikmesriikide poolt tol hetkel seatud eesmärgist suurendada jõupingutusi, et järjest suuremas ulatuses kohaldada üldist käibemaksuskeemi teatavatele põllumajandustootjate kategooriatele.

23 Komisjon on seisukohal, et arvestades põllumajandustootjate kindla maksumääraga skeemi eristaatust, tuleb seda tõlgendada kitsalt (vt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 eriskeemi kohta 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1998, lk I-6229).

24 Komisjon toob esile, et kuigi eriskeem tugineb formaalsetele kriteeriumitele, niivõrd, kuivõrd see on suunatud „põllumajandustootjatele”, on sellel vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõikele 5 ka ülesanne siduda kindlasummaline hüvitis „põllumajandustoodetega” või „põllumajandusteenustega”. Komisjon juhib tähelepanu, et erinevalt direktiivi artikli 13 B osa punktist b, mis mainib nii üürile- kui rendileandmist, ei sisalda sama direktiivi artiklile 25 viitavas B lisas toodud „põllumajandusteenuste” loetelu rendileandmist.

25 Komisjon on seisukohal, et kuigi B lisa viiendas taandes on põllumajandusteenuste hulgas toodud ka „põllumajandus[...]ettevõtetes tavapäraselt kasutatavate seadmete üürileandmine põllumajanduslikul eesmärgil”, ei ole seal ette nähtud põllumajandusettevõtte enda või selle iseseisva osa rendileandmist. Kõnealused „seadmed” on need, mida kasutatakse üksnes põllumajanduslikul eesmärgil, seda võimalikuks või lihtsamaks tehes, nagu põllumajandusmasinad, ning need on ka ainsad, mida mainitakse kuuenda käibemaksudirektiivi eelnõudes. Direktiivi A lisa punkt V viitab samale mõistele. B lisa teised keeleversioonid kannavad samuti sama tähendust.

26 Komisjon on ühtlasi seisukohal, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 2 viienda taande kohaselt on viidatud põllumajandusteenused sellised, mida osutab põllumajandustootja „kasutades oma tööjõudu ja/või seadmeid, mida tema käitatavas põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõttes tavapäraselt kasutatakse.” Seega pole antud nõue täidetud sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus lüpsikarjast loobumise ja selle pikaajalise väljarentimise tõttu ei ole rendile antud tootmisvahendid enam kasutusel rendileandja enda põllumajandustootmises.

Kohtu vastus

27 Esmalt tuleb märkida, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõige 1 annab liikmesriikidele õiguse kohaldada ühist kindla maksumääraga skeemi põllumajandustootjatele, kelle puhul tavapärase käibemaksuskeemi või sama direktiivi artiklis 24 sätestatud lihtsustatud maksuskeemi kohaldamine tooks kaasa raskusi. Seetõttu moodustab eriskeem, mida kohaldatakse teatavate põllumajandustootajate suhtes, erandi võrreldes antud direktiivi üldskeemiga. Selle erandlikku iseloomu kinnitavad kaks sätet, nagu on rõhutatud ka kohtujuristi ettepaneku punktis nr 31: nimelt võivad liikmesriigid vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõigetele 9 ja 10 selle skeemi alt välja jätta teatavad põllumajandustootjate kategooriad; ning iga kindla maksumääraga põllumajandustootja võib valida üldskeemi või lihtsustatud maksuskeemi. Sarnaselt sama direktiivi artiklites 24 ja 26 ette nähtud teistele eriskeemidele võib

artiklis 25 ette nähtud skeemi rakendada ainult siis, kui see on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks (vt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 skeemi rakendamise kohta eespool viidatud 18. jaanuari 2001. aasta kohtuotsus *Madgett ja Baldwin*, punkt 34). Veelgi enam, väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb üdreeglist erandeid kehtestavaid sätteid tõlgendada kitsalt (vt 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-83/99: *Komisjon v. Hispaania*, EKL 2001, lk I-445, punkt 19).

28 Samuti on vajalik märkida, et ühenduse õigusnormi kohaldamisala kindlaksmääramiseks tuleb üheaegselt arvesse võtta nii selle sõnastust, konteksti kui eesmärgi (15. oktoobri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-162/91: *Tenuta il Bosco*, EKL 1992, lk I-5279, punkt 11, ja 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-315/00: *Maierhofer*, EKL 2003, lk I-563, punkt 27). Veelgi enam, ühenduse õiguse ühetaolise rakendamise nõudest ja võrdsuse põhimõttest tuleneb, et kui ühenduse õiguse sätetes ei sisaldu seoses nende tähenduse ja kohaldamisala kindlaksmääramisega ühtegi otsest viidet liikmesriikide õigusele, tuleb neile kogu ühenduses anda iseseisev ja ühetaoline tõlgendus, mille leidmisel tuleb arvesse võtta antud sätte konteksti ja asjaomase regulatsiooni eesmärgi (vt muuhulgas 18. jaanuari 1984. aasta otsus kohtuasjas 327/82: *Ekro*, EKL 1984, lk 107, punkt 11; 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-287/98: *Linster*, EKL 2000, lk I-6917, punkt 43; 9. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-357/98: *Yiadam*, EKL 2000, lk I-9265, punkt 26; 27. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-373/00: *Adolf Truley*, EKL 2003, lk I-1931, punkt 35, ja 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-497/01: *Zita Modes*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 34).

29 Vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artiklile 25 on ühise kindla maksumääraga skeemi eesmärk hüvitada põllumajandustootjate poolt toodete ja teenuste ostmisel tasutud maks, makstes kindlasummalist hüvitist põllumajandustootjatele, kes tegutsevad põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtte kaudu, tarnides põllumajandustooteid või osutades põllumajandusteenuseid. Kompensatsiooni väljaarvutamiseks kohaldatakse liikmesriigi poolt kehtestatud protsendimäär kindlasummalise maksumääraga põllumajandustootja poolt maksukohustuslasest ostjale või kliendile, v.a kindlasummalise maksumääraga põllumajandustootjale, tarnitud toodete või osutatud teenuste maksuta hinnale. Hüvitise maksjaks on kas ametivõimud või maksukohustuslane, kellele tooteid tarnitakse või teenuseid osutatakse, ja see välistab mis tahes muud sisendkäibemaksu mahaarvamised.

30 Selleks, et kõnealust skeemi kogu ühenduses ühetaoliselt rakendada, on ühenduse seadusandja, tehes küll asjaomaste ettevõtete määratlemisel otseviite liikmesriikide seadusandlusele, pidanud vajalikuks defineerida mõisted „põllumajandustootja”, „põllumajandustooted” ja „põllumajandusteenused”.

31 Seega ei soovinud ühenduse seadusandja kõnealuse maksuskeemi rakendamist siduda üheainsa, põllumajandustootja formaalsest staatusest sõltuva kriteeriumiga, vaid piiritles selle põllumajandustootjatega, kelle olukorda iseloomustavad kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 25 sätestatud tingimused tervikuna. Järelikult ei ole ainult asjaolu, et isik on põllumajandustootja, ilma tema majandustegevuse iseloomu arvesse võtmata, tingimata piisav kõnealuse maksuskeemi rakendamiseks.

32 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 2 kohaselt loetakse selle artikli tähenduses põllumajandusteenusteks nimetatud direktiivi B lisas loetletud teenuseid, mida osutab põllumajandustootja, kasutades selleks enese tööjõudu või oma põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtte tavapäraseid seadmeid. Vastavalt B lisale, pealkirjaga „Põllumajandusteenuste loetelu”, loetakse põllumajandusteenusteks teenuseid, mis moodustavad põllumajandustootmise tavapärase osa, ning nende hulka kuulub muu hulgas „põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtetes tavapäraselt kasutatavate seadmete rendileandmine põllumajanduslikul

eesmärgil.”

33 Ei kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõige 2 ega B lisa ei maini seega otsesõnu põllumajandusettevõtte rendileandmist. Võrdluseks võib välja tuua, et sama direktiivi artikli 13 B punkti b puhul on ühenduse seadusandja otsesõnu ette näinud, et seda sätet rakendatakse nii üürile- kui ka rendileandmise korral.

34 Veelgi enam, tulenevalt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 2 viiendast taandest ja sama direktiivi B lisast, mida, kuivõrd nad viitavad teineteisele, tuleb lugeda koos, kuulub rendileandmine artikli 25 lõike 2 viiendas taandes toodud loetelusse ainult juhul, kui see hõlmab seadmeid, mida põllumajandustootja tavapäraselt kasutab omaenda põllumajandusmaa majandamisel. Sellest tuleneb, et üürile- või rendileandmine või asjaõigusliku kasutusõiguse seadmine, millega põllumajandustootja annab kinnisasja, nagu maa või ehitiste kasutamise ainuõiguse üle teisele põllumajandustootjale, nii et viimasel tekib õigus selle asja viljadele, ei lange kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 2 viienda taande rakendamisalasse, sest kinnisasja üle andnud ettevõtja ei saa üleantud vara tavapäraselt kasutada. Samal põhjusel kehtib see ka muu põllumajandusettevõttesse kuuluva vara suhtes, mille pikaajalisel rendileandmisel antakse rentnikule üle selle kasutamise ainuõigus.

35 Seega, niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus põllumajandustootja annab rohkem kui kaheteistkümneks aastaks rendile oma põllumajandusettevõttesse kuuluva põhilise vara nagu maad, ehitise, lehmad ja piimakvoodi, andes nii ära tootmisvahendid, mida ta seniajani ise piimatootmises kasutas, ei saa teda pidada teenuste osutajaks kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 2 mõttes.

36 Seetõttu ei kuulu kõnealune rendileandmine põllumajandustootjate ühise kindla maksumääraga skeemi alla. Selle tegevuse tagajärjel tekkivat käivet ei saa maksustada kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 25 sätestatud eriskeemi alusel, isegi kui põllumajandustootja jätkab oma ülejäänud maal karjakasvatust, ning seda tuleb maksustada kas üldise käibemaksuskeemi, või – kui see on asjakohane – lihtsustatud skeemi kohaselt. Küll aga võib põllumajandustootja kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 25 lõike 10 kohaselt valida üldise maksuskeemi või – kui see on asjakohane – lihtsustatud skeemi.

37 Ülaltoodud arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda käibemaksudirektiivi artiklit 25 tuleb tõlgendada nii, et põllumajandustootja, kes on osa oma põllumajandusettevõttesse kuuluvatest põhilistest varadest andnud pikaajalisele rendile ja/või üürile ja kes ülejäänud põllumajandusettevõtte osas jätkab põllumajandustootmist, mille suhtes kohaldatakse nimetatud artiklis sätestatud ühise kindla maksumääraga skeemi, ei või kindla maksumääraga skeemi kohaldada saadud üüri- ja/või renditulule. Sellise tehingu tulemusel tekkiv käive allub tavapärasele või – kui see on asjakohane – lihtsustatud käibemaksuskeemile.

Kohtukulud

38 Komisjoni poolt Euroopa Kohtule märkuste esitamisega kaasnenud kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (esimene koda)

vastusena Bundesfinanzhof'i 4. juuli 2002. aasta määrusega esitatud küsimusele otsustab:

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 on osa oma põllumajandusettevõttesse kuuluvatest põhilistest varadest andnud pikaajalisele rendile ja/või üürile ja kes ülejäänud põllumajandusettevõtte osas jätkab põllumajandustootmist, mille suhtes kohaldatakse nimetatud artiklis sätestatud ühise kindla maksumääraga skeemi, ei või kindla maksumääraga skeemi kohaldada saadud üüri- ja/või renditulule. Sellise tehingu tulemusel tekkiv käive allub tavapärasele või – kui see on asjakohane – lihtsustatud käibemaksuskeemile.

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 15. juulil 2004 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Esimese koja esimees

R. Grass

P. Jann

* Kohtumenetluse keel: saksa.