YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

26 päivänä toukokuuta 2005 *

Asiassa C-43/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 27.11.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 4.2.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Arnsberg

vastaan

Stadt Sundern,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský ja A. Ó Caoimh,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Saksan hallitus, asiamiehinään C.-D. Quassowski ja A. Tiemann,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään E. Svolopoulou ja K. Marinou,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Gross,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräyty-

misperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 25 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty riita-asiassa, jossa asianosaisina ovat Stadt Sundern (Sundernin kaupunki) ja Finanzamt Arnsberg (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse siitä, voidaanko kyseisessä artiklassa säädettyä maatalouden yhteistä vakiokantajärjestelmää soveltaa metsästysalueiden vuokraamiseen, jota kunta harjoittaa osana metsätalouttaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 25 artiklassa, jonka otsikko on "yhteinen maataloustuottajia koskeva vakiokantajärjestelmä", säädetään seuraavaa:

"1. Jos tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän tai 24 artiklan mukaisen yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot voivat soveltaa maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää maataloustuottajien ostamista tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron hyvittämiseksi.

2. Tässä artiklassa tarkoitetaan

— 'maataloustuottajalla' verovelvollista, joka harjoittaa toimintaansa jäljempänä määritellyllä talouden alalla,

— 'maa-, metsä- tai kalatalouden harjoittamisella' kussakin jäsenvaltiossa sellaisena talouden harjoittamisena pidettyä liitteessä A lueteltua tuotantotoimintaa,

— 'vakiokantajärjestelmän alaisella maataloustuottajalla' maataloustuottajaa, johon sovelletaan 3 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa tarkoitettua vakiokantajärjestelmää,

— 'maataloustuotteilla' liitteessä A luetellun toiminnan tuloksina saatuja tuotteita, jotka tuotetaan kunkin jäsenvaltion maa-, metsä- tai kalataloudessa,

— 'maatalouspalveluilla' liitteessä B lueteltuja palveluja, joita maataloustuottaja suorittaa maa-, metsä- tai kalataloutensa tavanomaista työvoimaa ja/tai varustusta käyttäen,

— —

5. Edellä 3 kohdassa säädettyjä vakiokantaprosentteja on sovellettava — — verottomaan hintaan. Tämä hyvitys sulkee pois kaikki muut vähennysmuodot.

— —

9. Jäsenvaltio voi sulkea vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle tiettyjä maataloustuottajaryhmiä sekä sellaisia maataloustuottajia, joiden osalta tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän tai tarvittaessa 24 artiklan 1 kohdan mukaisen yksinkertaistetun järjestelmän soveltaminen ei aiheuta hallinnollisia vaikeuksia.

— —"

4 Tuon saman direktiivin liitteessä B, jonka otsikko on "luettelo maatalouspalveluista", säädetään seuraavaa:

"Maatalouspalveluina on pidettävä maataloustuotannon toteutumista tavanomaisesti edistäviä palveluja, ja erityisesti

— —

— maa-, metsä- tai kalataloudessa tavanomaisesti käytettyjen välineiden vuokrausta maataloustarkoituksiin,

— —"

Kansallinen lainsäädäntö

5 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian riidan tosiseikkojen tapahtuessa, 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1) Elinkeinonharjoittaja on henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti liike- tai ammattitoimintaa. Elinkeinotoiminta käsittää elinkeinonharjoittajan kaiken liike- tai ammattitoiminnan. — —

— —

3) Julkisoikeudelliset oikeushenkilöt harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa ainoastaan, jos ne harjoittavat sitä liikeyrityksessä (Körperschaftsteuergesetzin 1 §:n 1 momentin 6 kohta ja 4 §) taikka maa- tai metsätaloudessa."

6 UStG:n 24 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1) Maa- ja metsätaloudessa suoritetuista liiketoimista maksetaan veroa seuraavasti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta toisen, kolmannen ja neljännen virkkeen soveltamista:

1. metsätaloustuotteiden luovutuksista, lukuun ottamatta sahatavaraa, 5 prosenttia veron määräytymisperusteesta,

— —

3. muiden 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta 9 prosenttia veron perusteesta. — — Ostoihin sisältyvän veron määrä ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista on 5 prosenttia ja muista ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetuista liiketoimista 9 prosenttia näiden liiketoimien veron perusteesta. Ostoihin sisältyvästä verosta ei voida tehdä muita vähennyksiä. — —

2) Maa- ja metsätalouden harjoittamiseksi katsotaan

1. maatalous, metsätalous, viininviljely, puutarhanhoito, hedelmien ja vihannesten viljely, taimitarhat, kasvien tai kasvinosien tuottaminen luonnonvoimia hyväksi käyttäen, sisävesikalastus, kalojen lammikkoviljely, sisävesikalastukseen ja kalojen lammikkoviljelyyn liittyvä kalanviljely, mehiläishoito, lampaiden hoito sekä siemenviljely;

2. — —

Maa- ja metsätalouteen kuuluvat myös ne sivuliikkeet, joiden tarkoituksena on palvella maa- ja metsätalouden harjoittamista. — —

3) Jos yrittäjä harjoittaa 1 momentissa mainitun liiketoiminnan lisäksi myös muuta liiketoimintaa, maa- ja metsätaloustoimintaa on käsiteltävä yhtenä yritykseen kuuluvana erikseen johdettuna toimintana.

— —"

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Stadt Sundern sai vuosina 1994–1999 tuloja puun myynnistä ja metsätaloudesta sekä metsästysalueiden vuokrauksesta. Koska se piti tätä vuokraamista UStG:n 24 §:ssä tarkoitetun "vakiokantajärjestelmän" mukaisena liiketoimintana, se ei tällä perusteella antanut liikevaihtoveroilmoitusta.

8 Finanzamt katsoi paikan päällä tehdyn tarkastuksen jälkeen, ettei kyseinen metsästysalueiden vuokraaminen ollut tuossa säännöksessä tarkoitettu maa- ja metsätaloustoiminnassa suoritettu liiketoimi vaan että sitä piti verottaa yleisen verojärjestelmän mukaan tavanomaista verokantaa soveltaen. Näin se vaati Stadt Sundernia maksamaan arvonlisäveron kyseisestä vuokraamisesta saaduista tuloista.

9 Stadt Sundern nosti kyseisestä verotuspäätöksestä kanteen Finanzgerichtissä. Viimeksi mainittu hyväksyi kanteen, koska se katsoi, ettei metsästysalueiden vuokraamista ollut suoritettu UStG:n 2 §:n 3 momentissa tarkoitetussa maa- ja metsätaloustoiminnassa eikä liiketoiminnassa. Kyseessä oli näet pelkästään omaisuudenhoito.

10 Finanzamt haki muutosta (Revision) Bundesfinanzhofissa. Se väitti, että kyseiset alueet oli UStG:n 2 §:n 3 momentin mukaisesti annettu vuokralle Stadt Sundernin harjoittaman metsätaloustoiminnan yhteydessä mutta että tämä vuokraaminen ei

ollut UStG:n 24 §:ssä tarkoitettu, maataloustoiminnassa suoritettu liiketoimi. Se katsoi, että kyseiseen vuokraamiseen oli tästä syystä sovellettava yleistä verojärjestelmää.

11 Bundesfinanzhof pohtii, onko sen oma oikeuskäytäntö, jonka mukaan metsästysalueiden vuokraaminen ei kuulu maataloustuottajien vakiokantajärjestelmään ja jonka mukaan siihen sovelletaan yleistä verojärjestelmää, yhteensoveltuva kuudennen direktiivin 25 artiklan kanssa silloin, kun maa-alueet, joille metsästysoikeus annetaan, ovat osa maa- tai metsätaloustoimintaa. Tuo tuomioistuin on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voivatko jäsenvaltiot tai pitääkö jäsenvaltioiden, jotka ovat saattaneet [kuudennen] direktiivin — — 25 artiklassa tarkoitetun maataloustuottajiin sovellettavan yhteisen vakiokantajärjestelmän osaksi kansallista oikeusjärjestystään, vapauttaa tällä perusteella vakiokantajärjestelmän alaiset maataloustuottajat liikevaihtoveron suorittamisesta?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: koskeeko tämä vain maataloustuotteiden luovutuksia ja maatalouspalvelujen suorituksia vai myös muita vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan liiketoimia vai sovelletaanko muihin liiketoimiin [kuudennen] direktiivin — — mukaista yleistä järjestelmää?

Mitä seurauksia tästä on sille, että vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja antaa metsästysalueen vuokralle?"

Alustavia huomioita

12 Aluksi on syytä todeta, että ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen täsmällinen laajuus ja sen suhde toiseen kysymykseen eivät käy selkeästi esille ennakkoratkaisupyynnöstä.

13 Ensimmäinen kysymys voidaan kuitenkin ymmärtää siten, että sillä halutaan selvittää, onko jäsenvaltiolla, joka on käyttänyt kuudennen direktiivin 25 artiklalla annettua mahdollisuutta soveltaa maataloustuottajiin yhteistä vakiokantajärjestelmää, velvollisuus soveltaa tätä järjestelmää näihin maataloustuottajiin silloin, kun nämä suorittavat tähän järjestelmään kuuluvia liiketoimia, vai onko sillä pikemminkin tällainen mahdollisuus.

14 Toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä puolestaan on kaksi osaa. Kansallinen tuomioistuin kysyy yhtäältä, sovelletaanko vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan suorittamiin muihin liiketoimiin kuin maataloustuotteiden luovutuksiin ja maatalouspalveluihin yhteistä vakiokantajärjestelmää. Toisaalta se haluaa selvittää, onko metsästysalueiden vuokraamista pidettävä kuudennen direktiivin 25 artiklassa tarkoitettuna maatalouspalveluna.

15 Ensimmäiseen kysymykseen, sellaisena kuin se tulkitaan tämän tuomion 13 kohdassa, on kuitenkin tarpeen vastata vain, jos toisen kysymyksen toiseen osaan vastataan myöntävästi.

16 Näin ollen kysymysten järjestystä on vaihdettava ja ensimmäiseksi on tutkittava toisen kysymyksen kaksi osaa ja tämän jälkeen tarvittaessa ensimmäinen kysymys.

Toisen ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäinen osa

17 Kansallinen tuomioistuin kysyy toisen ennakkoratkaisukysymyksensä ensimmäisessä osassa, onko kuudennen direktiivin 25 artiklaa tulkittava siten, että maataloustuottajia koskevaa yhteistä vakiokantajärjestelmää sovelletaan ainoastaan maataloustuotteiden luovutuksiin ja maatalouspalvelujen suorituksiin, sellaisina kuin ne on määritelty tuon artiklan 2 kohdassa, ja kuuluvatko vakiokantajärjestelmän alaisuuteen kuuluvien maataloustuottajien suorittamat muut liiketoimet yleisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan.

18 Saksan ja Kreikan hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio ehdottavat, että tähän kysymykseen vastattaisiin myöntävästi.

19 On todettava, että yhteisöjen tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus lausua maataloustuottajia koskevan yhteisen vakiokantajärjestelmän ja yleisen arvonlisäverojärjestelmän välisestä suhteesta asiassa C-321/02, Harbs, 15.7.2004 antamassaan tuomiossa (Kok. 2004, s. I-7101).

20 Tuosta tuomiosta ilmenee, että vakiokantajärjestelmän alaisuuteen kuuluvan maataloustuottajan maataloustoiminnassaan suorittamiin muihin liiketoimiin kuin kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin maataloustuotteiden luovutuksiin tai maatalouspalvelujen suorituksiin sovelletaan edelleen kuudennen direktiivin yleistä järjestelmää (ks. vastaavasti em. asia Harbs, tuomion 31 ja 36 kohta).

21 Näin ollen toisen kysymyksen ensimmäiseen osaan on vastattava, että kuudennen direktiivin 25 artiklaa on tulkittava siten, että maataloustuottajia koskevaa yhteistä vakiokantajärjestelmää sovelletaan ainoastaan maataloustuotteiden luovutuksiin ja maatalouspalvelujen suorituksiin, sellaisina kuin ne on määritelty tuon artiklan 2 kohdassa, ja että vakiokantajärjestelmän alaisuuteen kuuluvien maataloustuottajien suorittamat muut liiketoimet kuuluvat kyseisessä direktiivissä säädetyn yleisen järjestelmän soveltamisalaan.

Toisen ennakkoratkaisukysymyksen toinen osa

22 Kansallinen tuomioistuin kysyy toisen ennakkoratkaisukysymyksen toisessa osassa, onko sitä, että vakiokantajärjestelmän alaisuuteen kuuluva maataloustuottaja vuokraa metsästysalueita, pidettävä kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidennessä luetelmakohdassa, luettuna yhdessä direktiivin liitteen B kanssa, jossa maatalouspalvelut luetellaan, tarkoitettuna maatalouspalveluna.

23 Saksan hallitus ja komissio katsovat, että tähän kysymykseen on vastattava kieltävästi, koska metsästysalueiden vuokraamista ei mainita kuudennen direktiivin liitteessä B. Ne korostavat tässä suhteessa sitä, että tuon direktiivin 25 artiklaa on tulkittava suppeasti, koska se on poikkeussäännös.

24 On syytä muistuttaa, että yhteisön oikeuden säännöksen ulottuvuuden määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tarkoitus (asia C-162/91, Tenuta il Bosco, tuomio 15.10.1992, Kok. 1992, s. I-5279, 11 kohta ja em. asia Harbs, tuomion 28 kohta). Sekä yhteisön oikeuden

yhdenmukaisen soveltamisen periaate että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät lisäksi, että yhteisön oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko yhteisössä itsenäisesti ja yhdenmukaisesti ja että tässä tulkinnassa on otettava huomioon säännöksen asiayhteys ja kyseisellä lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä (asia 327/82, Ekro, tuomio 18.1.1984, Kok. 1984, s. 107, 11 kohta ja asia C-170/03, Feron, tuomio 17.3.2005, Kok. 2005, s. I-2299, 26 kohta).

25 On todettava, että Saksan hallituksen ja komission esittämää tulkintaa tukevat kyseisten säännösten sanamuoto, niiden asiayhteys ja yhteisen vakiokantajärjestelmän tavoitteet.

26 Ensiksi on todettava, että kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidennen luetelmakohdan ja sen liitteen B mukaan maatalouspalveluina on pidettävä maataloustuotannon toteutumista tavanomaisesti edistäviä palveluja ja erityisesti "maa — — taloudessa tavanomaisesti käytettyjen välineiden vuokrausta maataloustarkoituksiin". Metsästysalueiden vuokraamista ei nimenomaisesti mainita näissä säännöksissä, eikä se myöskään täytä niissä asetettuja edellytyksiä.

27 Näiden säännösten asiayhteydestä on seuraavaksi todettava, että ne liittyvät sellaiseen erityisjärjestelmään, jolla poiketaan kuudennen direktiivin yleisestä järjestelmästä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jokaista poikkeusta tai rajoitusta pääsääntöön on tulkittava suppeasti (ks. mm. asia C-399/93, Oude Luttikhuis ym., tuomio 12.12.1995, Kok. 1995, s. I-4515, 23 kohta ja asia C-5/01, Belgia v. komissio, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11991, 56 kohta). Kuudennessa direktiivissä säädettyjen muiden erityisjärjestelmien tavoin tätä

järjestelmää voidaan näin ollen soveltaa ainoastaan sikäli kuin se on tarpeen direktiivin tavoitteen saavuttamiseksi (ks. em. asia Harbs, tuomion 27 kohta).

28 Yhteisen vakiokantajärjestelmän tavoitteita tutkittaessa on lopuksi muistutettava, että järjestelmä vastaa yksinkertaistamista koskevaan tarpeeseen. Kuten edellä mainitussa asiassa Harbs annetun tuomion 29 kohdassa on todettu, tällä järjestelmällä pyritään hyvittämään maanviljelijöiden ostamista tuotteista ja palveluista maksettu vero maksamalla sellaisille maataloustuottajille vakiokantahyvitys, jotka harjoittavat toimintaansa maa-, metsä- tai kalataloudessa, kun nämä luovuttavat maataloustuotteita tai suorittavat maatalouspalveluja.

29 Yhteisen vakiokantajärjestelmän soveltaminen ei perustu yhteen ainoaan maataloustuottajan muodollista luokittelua koskevaan perusteeseen, vaan se riippuu myös viimeksi mainitun suorittamien liiketoimien luonteesta (ks. vastaavasti em. asia Harbs, tuomion 31 kohta). Kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidennessä luetelmakohdassa olevan käsitteen "maatalouspalvelu" tulkitseminen siten, että se kattaisi metsästysalueiden vuokraamisen kaltaisen vuokraamisen, joka ei tapahdu maataloustarkoituksiin ja joka ei kohdistu maa-, metsä- tai kalataloudessa tavanomaisesti käytettyihin välineisiin, ei ole kyseisen järjestelmän luonteen eikä tavoitteen mukaista.

30 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa maataloustuottaja antaa vuokralle metsästysalueita, sen ei siis voida katsoa suorittavan kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidennessä luetelmakohdassa, luettuna yhdessä direktiivin liitteen B kanssa, tarkoitettuja maatalouspalveluja.

31 Toisen kysymyksen toiseen osaan on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan viidettä luetelmakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin liitteen B kanssa, on tulkittava siten, että tuossa direktiivissä tarkoitettuna maatalouspalveluna ei ole pidettävä sitä, että vakiokantajärjestelmän alaisuuteen kuuluva maataloustuottaja vuokraa metsästysalueita.

32 Toisen kysymyksen toiseen osaan annettu vastaus huomioon ottaen ja tämän tuomion 12–16 kohdassa esitetyistä syistä ensimmäiseen kysymykseen ei ole syytä vastata.

Oikeudenkäyntikulut

33 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 25 artiklaa on tulkittava siten, että maataloustuottajia koskevaa yhteistä vakiokantajärjestelmää sovelletaan ainoastaan maataloustuotteiden luovutuksiin ja maatalouspalvelujen suorituksiin, sellaisina**

kuin ne on määritelty tuon artiklan 2 kohdassa, ja että vakiokantajärjestelmän alaisuuteen kuuluvien maataloustuottajien suorittamat muut liiketoimet kuuluvat kyseisessä direktiivissä säädetyn yleisen järjestelmän soveltamisalaan.

2) **Direktiivin 77/388 25 artiklan 2 kohdan viidettä luetelmakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin liitteen B kanssa, on tulkittava siten, että tuossa direktiivissä tarkoitettuna maatalouspalveluna ei ole pidettävä sitä, että vakiokantajärjestelmän alaisuuteen kuuluva maataloustuottaja vuokraa metsästysalueita.**

Allekirjoitukset