EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

26. mai 2005 *

Kohtuasjas C-43/04,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) poolt 27. novembri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. veebruaril 2004, menetluses

Finanzamt Arnsberg

versus

Stadt Sundern,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas (ettekandja), kohtunikud A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský ja A. Ó Caoimh,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: P. Léger,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Saksamaa valitsus, esindajad: C.-D. Quassowski ja A. Tiemann,

— Kreeka valitsus, esindajad: E. Svolopoulou ja K. Marinou,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Gross,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada asi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlusta-

mise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 25 tõlgendamist.

2 Nimetatud taotlus esitati kohtuvaidluses Stadt Sundern'i (Sunderni kohalik omavalitsus) ja Finanzamt Arnsberg'i (edaspidi „Finanzamt") vahel seoses nimetatud artiklis sätestatud ühise kindla maksumääraga skeemi kohaldamisega põllumajandustootjatele kohaliku omavalitsuse metsandusalase tegevuse raames jahipiirkonna kasutusõiguse lubade andmisel.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi 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 kohaselt kindla maksumääraga põllumajandustootjatelt kauba ja teenuste ostmisel võetud käibemaks.

2. Käesolevas artiklis kasutatakse järgmisi mõisteid:

— *põllumajandustootja* — maksukohustuslane, kelle tegevus toimub mõnes allpool määratletud ettevõttes,

— *põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõte* — ettevõte, keda liikmesriik A lisas loetletud tegevusalade raames sellise ettevõttena käsitab,

— *kindla maksumääraga põllumajandustootja* — põllumajandustootja, kellele kohaldatakse lõikes 3 ja sellele järgnevates 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,

[...]

5. Lõikes 3 sätestatud kindlasummalisi protsendimäärasid kohaldatakse [...] maksuta hinnale. Nimetatud hüvitise korral on välistatud mis tahes muud mahaarvamised.

[...]

9. Liikmesriik võib kindla maksumääraga skeemi alt välja jätta teatavad põllumajandustootjate kategooriad ning põllumajandustootjad, kelle puhul tavapärase käibemaksuskeemi või artikli 24 lõikes 1 sätestatud lihtsustatud menetluste kohaldamine ei tooks kaasa halduslikke probleeme.

[...]".

4 Kuuenda direktiivi B lisa pealkirjaga „Põllumajandusteenuste loetelu" sätestab:

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

[...]

— põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtetes tavapäraselt kasutatavate seadmete rendileandmine põllumajanduslikul eesmärgil,

[...]".

Siseriiklikud õigusnormid

5 Saksamaa käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG") artikkel 2, põhikohtuasja sündmuste toimumise ajal kehtinud redaktsioonis, sätestab:

„1) Ettevõtja on isik, kes tegutseb oma nimel kas majandus- või kutsetegevuse valdkonnas. Ettevõte hõlmab kogu ettevõtja majandus- või kutsealast tegevust. [...]

3) Avalik-õiguslikel isikutel on õigus tegutseda majandus- ja kutsetegevuse valdkonnas ainult oma majandus- (Körperschaftsteuergesetz artikli 1, lõike 1, punkt 6 ja artikkel 4) ja põllumajandus- või metsandusettevõtete kaudu."

6 UStG artikkel 24 sätestab:

„1) Piiramata teises, kolmandas ja neljandas lauses sätestatu kohaldamist, kehtib põllumajandus- ja metsandusettevõtete tehingute suhtes alljärgnev maksumäär:

1. metsandustoodete, v.a saeveskite toodete tarnetele 5% maksubaasist,

[...]

3. artikli 1 lõike 1 punktis 1 sätestatud muudele tehingutele 9% maksubaasist. [...] Esimese lause punktis 1 sätestatud tehingutele kohaldatakse vastavalt sisendkäibemaksu määra 5% maksubaasist ja samas lauses sätestatud teiste tehingute suhtes maksumäära 9% maksubaasist. Muid sisendkäibemaksu mahaarvamisi ei tehta. [...]

2) Põllumajandus- ja metsandusettevõte on ettevõte, mis tegeleb:

1. põllumajandusega, metsandusega, viinamarja-, köögivilja-, puu-, juurvilja- ja taimekasvatusega, taimede või nende osade kasvatamisega looduslikul teel, sisevete kalapüügiga, seisuveekogu kalakasvatusega, kalakasvatusega sisevete kalapüügi ja seisuveekogu kalakasvatuse tarbeks, mesindusega, rändkarjakasvatusega ja seemnekasvatusega;

2. [...]

Põllumajandus- ja metsandusettevõttena käsitletakse ka eelmainitutega seotud ettevõtteid, mille tegevusalaks on põllumajandus- ja metsandusettevõtete tegevusele kaasaaitamine. [...]

3) Juhul kui ettevõtja teeb lisaks lõikes 1 sätestatud tehingutele ka muid tehinguid, tuleb põllumajandus- ja metsandustegevust käsitleda ettevõtja poolt eraldiseisvalt juhitava ettevõttena.

[...]".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Aastatel 1994—1999 sai Stadt Sundern tulu puidu müügist, metsandustegevusest ja jahipiirkonna erakasutusõiguse lubade andmisest. Käsitledes sellist lubade andmist UStG artiklis 24 sätestatud „kindla maksumääraga skeemi" alla kuuluva tehinguna, ei deklareerinud ta sellelt käibelt tasumisele kuuluvat käibemaksu.

8 Koha peal tehtud kontrolli tulemusena leidis Finanzamt, et jahipiirkonna kasutusõiguse lubade andmine ei ole käsitletav põllumajandus- ja metsandustehinguna UStG artikli 24 mõttes, vaid et sellistele tehingutele tuleb kohaldada üldist maksumäära vastavalt tavapärasele maksuskeemile. Finanzamt nõudis seejärel Stadt Sundern'ilt käibemaksu tasumist lubade andmisega seotud käibelt.

9 Stadt Sundern esitas Finanzgericht'ile nimetatud käibemaksu tasumise nõude peale kaebuse. Finanzgericht rahuldas kaebuse, leides, et jahipiirkonna kasutusõiguse lubade andmist ei saa käsitleda põllumajandus- ja metsandustegevusena ega majandustegevusena UStG artikli 2 lõike 3 mõttes. See on lihtsalt teatud vara haldamine.

10 Finanzamt kaebas otsuse edasi Bundesfinanzhof'i asja uuesti läbivaatamiseks. Finanzamt oli seisukohal, et nimetatud kasutusõiguse lube anti kooskõlas UStG artikli 2 lõikega 3 Stadt Sundern'i metsandustegevuse raames, kuid nende lubade

andmine ei olnud käsitletav põllumajandustehinguna UStG artikli 24 mõttes. Kohus järeldas seetõttu, et lubade andmisele kohaldus tavapärane maksuskeem.

11 Bundesfinanzhof kahtles, kas tema enda kohtulahend, mille kohaselt jahipiirkonna kasutusõiguse lubade andmisele ei kohaldu ühine kindla maksumääraga skeem, vaid tavapärane maksuskeem, oleks kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 25 sätetega, kui piirkonnad, mille suhtes jahipidamise õigusi antakse, kuuluvad põllumajandus- või metsandusettevõttesse. Nendel asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas liikmesriikidel, kes on oma siseriiklikku õigusse üle võtnud [kuuenda] direktiivi [...] artiklis 25 sätestatud ühise kindla maksumääraga skeemi, on õigus või kohustus kindla maksumääraga põllumajandustootjad nende käibelt tasumisele kuuluvast käibemaksust lõplikult vabastada?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas see vabastus kehtib vaid põllumajandustoodete tarnimise ja põllumajandusteenuste osutamise tehingute suhtes või ka muude kindla maksumääraga põllumajandustootja tehingute suhtes, või kohaldub sellistele muudele tehingutele [kuuendas] direktiivis [...] sätestatud üldine maksumäär?

Millised tagajärjed on sellest tulenevalt kindla maksumääraga põllumajandustootja poolt jahipiirkonna kasutusõiguse andmisel?"

Esialgsed märkused

12 Esiteks tuleb ära märkida, et eelotsusetaotlusest ei nähtu selgelt esimese küsimuse täpne ulatus ja selle seos teise küsimusega.

13 Esimesest küsimusest võib siiski aru saada selliselt, et nimetatud küsimusega soovitakse kindlaks teha, kas liikmesriik, kes on vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 25 kasutanud õigust kohaldada põllumajandustootjate suhtes ühist kindla maksumääraga skeemi, on kohustatud vastava skeemi alusel neid põllumajandustootjaid skeemiga hõlmatud tehingute osas maksustama, või on see pigem liikmesriigi õigus neid selliselt maksustada.

14 Teine küsimus on sisuliselt kaheosaline. Esiteks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas ühine kindla maksumääraga skeem kohaldub kindla maksumääraga põllumajandustootja tehingutele, mis ei ole käsitletavad põllumajandustoodete tarnimisena või põllumajandusteenuse osutamisena. Teiseks tahab nimetatud kohus teada, kas jahipiirkonna kasutusõiguse loa andmine on käsitletav põllumajandusteenusena kuuenda direktiivi artikli 25 mõttes.

15 Arvestades käesoleva otsuse punktis 13 esimesele küsimusele antud tõlgendust, ei tule sellele küsimusele vastata enne, kui on teada, kas vastus eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele küsimusele on jaatav.

16 Seetõttu tuleb küsimuste järjekord ümber tõsta ja esiteks analüüsida teise küsimuse mõlemat osa ja seejärel vajaduse korral esimest küsimust.

Teise küsimuse esimene osa

17 Teise küsimuse esimeses osas soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artiklit 25 peab tõlgendama selliselt, et põllumajandustootjate ühine kindla maksumääraga skeem kohaldub vaid põllumajandustoodete tarnimisele ja põllumajandusteenuse osutamisele selle artikli punkti 2 mõttes, ja kas kindla maksumääraga põllumajandustootjate muudele tehingutele kohaldub tavapärane maksuskeem.

18 Saksamaa ja Kreeka valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon teevad ettepaneku vastata sellele küsimusele jaatavalt.

19 Siinkohal tuleb märkida, et Euroopa Kohus on 15. juuli 2004. aasta kohtuotsuses: C-321/02: Harbs, EKL 2004, lk I-7101, juba pidanud põllumajandustootjate ühise kindla maksumäära ja tavapärase maksuskeemi omavahelise suhte kohta seisukoha võtma.

20 Nimetatud kohtuotsusest nähtub, et põllumajandustoodete tarnimisele ja kuuenda direktiivi artikli 25 lõike 2 mõttes põllumajandusteenuste osutamisele, kui seda teeb kindla maksumääraga põllumajandustootja oma põllumajandustegevuse käigus, kohaldub kuuenda direktiivi tavapärane maksuskeem (vt eespool viidatud kohtuotsus Harbs, punktid 31 ja 36).

21 Seega tuleb teise küsimuse esimesele osale vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 25 peab tõlgendama selliselt, et ühine kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele kohaldub vaid põllumajandustoodete tarnimisele ja põllumajandusteenuste osutamisele kuuenda direktiivi artikli 25 lõike 2 mõttes ning kindla maksumääraga põllumajandustootja muudele tehingutele kohaldub nimetatud direktiivis sätestatud tavapärane maksuskeem.

Teise küsimuse teine osa

22 Teise küsimuse teises osas soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas jahipiirkonna kasutusõiguse lubade andmine kindla maksumääraga põllumajandustootja poolt on käsitletav põllumajandusteenusena kuuenda direktiivi artikli 25 lõike 2 viienda taande mõttes, koosmõjus B lisas sätestatud põllumajandusteenuste loeteluga.

23 Saksamaa valitsus ja komisjon on seisukohal, et sellele küsimusele tuleb vastata eitavalt, sest kuuenda direktiivi B lisa loetelus ei ole jahipiirkonna kasutusõiguse lubade andmist nimetatud. Nende arvates tuleks selles osas kuuenda direktiivi artiklit 25 tõlgendada kitsalt, kuna sellega sätestataks erand üldreeglist.

24 Siinkohal tuleb meeles pidada, et ühenduse õigusnormi ulatuse kindlaksmääramiseks tuleb arvesse võtta õigusnormis kasutatud väljendeid, konteksti ja lõppeesmärke (vt 15. oktoobri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-162/91: Tenuta il Bosco, EKL 1992, lk I-5279, punkt 11, ja eespool viidatud kohtuotsus Harbs, punkt 28).

Lisaks tuleneb nii ühenduse õiguse ühetaolise kohaldamise nõuetest kui ka võrdsuspõhimõtte nõuetest, et ühenduse õigusnorme, mis ei viita otseselt liikmesriikide õigusele nende tähenduse ning ulatuse kindlaksmääramiseks, peab tavaliselt terves ühenduses tõlgendama eraldiseisvana ja ühetaoliselt, ja selleks tuleb arvestada vastava regulatsiooni konteksti ja eesmärki (vt 18. jaanuari 1984. aasta otsus kohtuasjas 327/82: Ekro, EKL 1984, lk 107, punkt 11, ja 17. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-170/03: Feron, EKL 2005, lk I-2299, punkt 26).

25 Tuleb tunnistada, et Saksamaa ja komisjoni tõlgendust toetab ka kõnealuse sätte sõnastus, sätte kontekst ja ühise kindla maksumäära skeemi eesmärk.

26 Kõigepealt peab märkima, et kuuenda direktiivi artikli 25 lõike 2 viienda taande ja selle direktiivi B lisa tähenduses on põllumajandusteenused sellised teenused, mis moodustavad põllumajandustootmise tavapärase osa, eelkõige „põllumajandusettevõtetes tavapäraselt kasutatavate seadmete rendileandmine põllumajanduslikul eesmärgil". Jahipiirkonna kasutusõiguse lubade andmist need sätted sõnaselgelt ei maini ning samuti ei vasta selline tegevus nimetatud sätetes märgitud tingimustele.

27 Nimetatud sätete konteksti arvestades tuleb asuda seisukohale, et nendega reguleeritakse teatud erikord, mis seisneb kuuenda direktiivi tavapärasest maksuskeemist erandi tegemises. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale peab kitsalt tõlgendama igat kõrvalekallet või erandit üldreeglist (vt eelkõige 12. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-399/93: Oude Luttikhuis jt, EKL 1995, I-4515, punkt 23, ja

12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-5/01: Belgia *v.* komisjon, EKL 2002, lk I-11991, punkt 56). Seega, nii nagu teisi kuuendas direktiivis ettenähtud erikordi, tuleb ka antud asjas kõnealust korda kohaldada vaid niivõrd, kuivõrd see on vajalik vastava korra eesmärgi saavutamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Harbs, punkt 27).

28 Lõpetuseks, mis puudutab ühise kindla maksumääraga skeemi lõppeesmärkide kindlakstegemist, siis tuleb siinkohal meeles pidada, et selle skeemi põhieesmärk on lihtsustamine. Nagu on märgitud ka eespool viidatud kohtuotsuse Harbs punktis 29, hüvitatakse selle skeemi kohaselt põllumajandustootjatele, kes tegutsevad põllumajandustoodete tarnimisel ja põllumajandusteenuste osutamisel oma põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtte kaudu, põllumajandustootjatelt kauba või teenuse ostmisel võetud käibemaks kindlasummalise hüvitise maksmise teel.

29 Ühise kindla maksumääraga skeemi kohaldamiseks ei tule arvesse võtta vaid üht kriteeriumi, st kas tegu on põllumajandustootjaga, vaid selleks tuleb vaadelda ka põllumajandustootja poolt tehtavate tehingute olemust (vt eespool viidatud kohtuotsus Harbs, punkt 31). Seega oleks kuuenda direktiivi artikli 25 lõike 2 viiendas taandes sätestatud mõiste „põllumajandusteenus" tõlgendamine selliselt, et nimetatud teenuste hulka kuulub jahipiirkonna kasutusõiguse lubade andmine, mida ei tehta põllumajanduslikel eesmärkidel ja mis ei ole ka põllumajandus-, metsandus- või kalandusettevõtetes tavapäraselt kasutatav vahend, vastuolus nii selle regulatsiooni korra olemuse kui ka lõppeesmärkidega.

30 Põhikohtuasjas kirjeldatud olukorras, kus põllumajandustootja annab jahipiirkonna kasutusõiguse lubasid, ei saa sellist tegevust käsitleda põllumajandusteenusena kuuenda direktiivi artikli 25 lõike 2 viienda taande mõttes, koostoimes direktiivi B lisaga.

31 Seega tuleb teise küsimuse teises osas esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 25 lõike 2 viiendat taanet, koostoimes direktiivi B lisaga, peab tõlgendama selliselt, et kindla maksumääraga põllumajandustootja poolt jahipiirkonna kasutusõiguse lubade andmine ei ole käsitletav põllumajandusteenusena kuuenda direktiivi mõttes.

32 Arvestades vastust teise küsimuse teisele osale ja arvestades käesoleva otsuse punktides 12–16 toodud põhjendusi, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele vastamine vajalik.

Kohtukulud

33 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklit 25 peab tõlgendama selliselt, et ühine kindla maksumääraga skeem põllumajandustootjatele kohaldub vaid põllumajandustoodete tarnimisele ja põlluma-**

jandusteenuste osutamisele sama artikli lõike 2 mõttes ning kindla maksumääraga põllumajandustootjate muudele tehingutele kohaldub nimetatud direktiivis sätestatud tavapärane maksuskeem.

2. **Direktiivi 77/388 artikli 25 lõike 2 viiendat taanet, koostoimes direktiivi B lisaga, peab tõlgendama selliselt, et kindla maksumääraga põllumajandustootja poolt jahipiirkonna kasutusõiguse lubade andmine ei ole käsitletav põllumajandusteenusena kuuenda direktiivi mõttes.**

Allkirjad