TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2005. gada 26. maijā *

Lieta C-43/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 27. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 4. februārī, tiesvedībā

Finanzamt Arnsberg

pret

Stadt Sundern.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*] (referents), tiesneši E. Borgs-Bartets [*A. Borg Barthet*], A. La Pergola [*A. La Pergola*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts F. Ležē [*P. Léger*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā mutvārdu apsvērumus, ko sniedza:

— Vācijas valdības vārdā — C. D. Kvasovskis [*C.-D. Quassowski*] un A. Tīmane [*A. Tiemann*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — E. Svolopulu [*E. Svolopoulou*] un K. Marinu [*K. Marinou*], pārstāves,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triantafilu [*D. Triantafyllou*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas, izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Prejudiciālu nolēmumu lūdz par to, kā interpretēt 25. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti

par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp Zundernas pilsētu [*Stadt Sundern*] (Zundernas pašvaldību) un Arnsbergas Finanšu pārvaldi [*Finanzamt Arnsberg*] (turpmāk tekstā — "Finanšu pārvalde") par minētajā pantā paredzētā kopējas vienotas likmes režīma piemērošanu medību iecirkņu iznomāšanai pašvaldības mežsaimniecības uzņēmējdarbības ietvaros.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 25. pants ar virsrakstu "Kopējas [kopējs] vienotas likmes režīms lauksaimniekiem" paredz:

"1. Gadījumos, kad parastā pievienotās vērtības nodokļa režīma vai arī 24. pantā paredzētā vienkāršotā režīma piemērošana lauksaimniekiem radītu grūtības, dalībvalstis var piemērot lauksaimniekiem vienotas likmes režīmu, kas vērsts uz to, lai kompensētu pievienotās vērtības nodokli, kas iekasēts par preču pirkumiem un pakalpojumiem, ko veikuši vienotas likmes lauksaimnieki, pildot šo pantu.

2. Šajā pantā ir piemērojamas šādas definīcijas:

— "lauksaimnieks": nodokļa maksātājs, kas darbojas kādā no turpmāk definētajiem uzņēmumiem,

— "lauksaimniecības, mežsaimniecības vai zivsaimniecības uzņēmumi": uzņēmums, ko saistībā ar A pielikumā uzskaitītajām ražošanas darbībām par tādu uzskata katra dalībvalsts,

— "vienotas likmes lauksaimnieks": lauksaimnieks, uz kuru attiecas vienotas likmes režīms, kas paredzēts 3. un turpmākajos punktos,

— "lauksaimniecības ražojumi": preces, ko ražo lauksaimniecības, mežsaimniecības vai zivsaimniecības uzņēmums jebkurā dalībvalstī, veicot A pielikumā uzskaitītās ražošanas darbības,

— "lauksaimniecisks pakalpojums": visi B pielikumā aprakstīti pakalpojumi, ko sniedz lauksaimnieks, izmantojot savu darbaspēku un/vai ierīces, kuras parasti ir pieejamas viņa vadītā lauksaimniecības, mežsaimniecības vai zivsaimniecības uzņēmumā,

[..].

5. Šā panta 3. punktā paredzētos vienotas likmes procentus piemēro [..] cenām bez nodokļa [..]. Šī kompensācija izslēdz visus citus atskaitīšanas veidus.

[..]

9. Katra dalībvalsts var izslēgt no vienotas likmes režīma dažas lauksaimnieku kategorijas un lauksaimniekus, kuriem administratīvas grūtības neradītu tas, ka piemērotu parasto pievienotās vērtības nodokļa režīmu vai 24. panta 1. punktā paredzēto vienkāršoto režīmu.

[..]"

4 Tās pašas direktīvas B pielikums ar nosaukumu "Lauksaimniecisku pakalpojumu saraksts" nosaka:

"Tādu lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, kuri parasti ir nozīmīgi lauksaimnieciskā ražošanā, uzskata par lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, un tā jo īpaši ietver:

[..]

— tādu ierīču izīrēšanu lauksaimnieciskiem nolūkiem, kuras parasti lieto lauksaimniecības, mežsaimniecības vai zivsaimniecības uzņēmumos,

[..]."

Valsts tiesiskais regulējums

5 2. pants likumā "Par apgrozījuma nodokli" (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā — "*UStG*"), pamata prāvas faktu laikā spēkā esošajā redakcijā paredz:

"1) Uzņēmējs ir persona, kas patstāvīgi veic rūpniecisku, komerciālu vai profesionālu darbību. Uzņēmums ietver uzņēmēja rūpnieciskas, komerciālas vai profesionālas darbības kopumu. [..]

[..]

3) Publisko tiesību juridiskas personas rūpniecisku, komerciālu vai profesionālu darbību veic tikai ar to rūpniecisku vai komerciālu uzņēmumu (*Körperschaftsteuergesetz* [Likuma par uzņēmumu nodokli] 1. panta 1) punkta 6. apakšpunkts un 4. pants) un ar lauksaimniecības un mežsaimniecības uzņēmumu starpniecību."

6 *UStG* 24. pants nosaka:

"1) Attiecībā uz lauksaimniecības vai mežsaimniecības uzņēmējdarbību nodoklis, neskarot 2), 3) un 4) punktu, tiek noteikts šādi:

1. mežsaimniecības preču piegādēm, izņemot kokzāģētavu preces — 5 % apmērā no vērtības, kas apliekama ar nodokli,

[..]

3. citiem darījumiem 1. panta 1) punkta 1. apakšpunkta izpratnē — 9 % apmērā no ar nodokli apliekamās vērtības. [..] Priekšnodokļa summas tiek noteiktas 5 % apmērā attiecībā uz 1. apakšpunkta pirmajā teikumā noteiktajiem darījumiem un 9 % apmērā attiecībā uz citiem darījumiem pirmā teikumā izpratnē no vērtības, kas apliekama ar nodokli. Citi priekšnodokļa samazināšanas veidi nepastāv. [..]

2) Par lauksaimniecību un mežsaimniecību tiek uzskatīta:

1. lauksaimniecība, mežsaimniecība, vīnkopība, dārzkopība, koku audzēšana, dārzeņkopība, stādu audzētava, visas darbības, kas vērstas uz augu un augu daļu kultivēšanu dabīgā ceļā, zvejošana iekšējos ūdeņos, zivjaudzēšana dīķos, zivjaudzēšana zvejošanai iekšējos ūdeņos un zivjaudzēšanai dīķos, biškopība, ganāmpulka pārvietošana uz vasaras ganībām, kā arī sēklaudzēšana;

2. [..].

Lauksaimniecībai un mežsaimniecībai pieder arī saistītie pasākumi, kuru nolūks ir kalpot lauksaimniecībai un mežsaimniecībai. [..]

3) Ja uzņēmējs papildus pirmajā daļā minētajām darbībām veic arī citas darbības, lauksaimniecība un mežsaimniecība jāuzskata par uzņēmējdarbības veidiem, kas uzņēmuma struktūrā tiek pārvaldīti atsevišķi.

[..]"

Pamata process un prejudiciālie jautājumi

7 No 1994. gada līdz 1999. gadam Zundernas pilsēta guva ienākumus no koksnes pārdošanas un mežsaimniecības, kā arī no privātu medību iecirkņu iznomāšanas. Uzskatot, ka šī iznomāšana ir uzņēmējdarbība, kam ir piemērojama *UStG* 24. pantā paredzētā vienotā likme, tā šajā sakarā apgrozījuma nodokli nedeklarēja.

8 Pēc tam, kad Finanšu pārvalde bija veikusi kontroli uz vietas, tā uzskatīja, ka attiecīgo medību iecirkņu iznomāšana nav uzskatāma par lauksaimniecības un mežsaimniecības uzņēmējdarbību šī panta izpratnē un ir apliekama ar parasto nodokļa likmi saskaņā ar parasto nodokļa režīmu. Tādējādi Zundernas pilsētai pieprasīja samaksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN") par ienākumiem, kas ir gūti no minētās iznomāšanas.

9 Zundernas pilsēta iesniedza *Finanzgericht* [Finanšu tiesā] prasību par attiecīgo paziņojumu par nodokļiem. *Finanzgericht* prasību apmierināja, uzskatot, ka medību iecirkņu iznomāšanu nevar attiecināt nedz uz lauksaimniecības un mežsaimniecības uzņēmējdarbību, nedz arī uz rūpniecisku vai komerciālu uzņēmējdarbību *UStG* 2. panta 3) punkta izpratnē. Faktiski tā nepārsniedz vienkāršas īpašuma pārvaldes robežas.

10 Finanšu pārvalde iesniedza kasācijas sūdzību [*Revision*] *Bundesfinanzhof* [Federālajā Finanšu tiesā]. Tā norādīja, ka minētie iecirkņi atbilstoši *UStG* 2. panta 3) punktam tika iznomāti Zundernas pilsētas mežsaimniecības uzņēmējdarbības ietvaros, taču

iznomāšana nav uzskatāma par lauksaimniecības uzņēmējdarbību *UStG* 24. panta izpratnē. Tā secināja, ka tādējādi minētajai iznomāšanai ir piemērojams parastais nodokļa režīms.

11 *Bundesfinanzhof* jautā, vai tās judikatūra, saskaņā ar kuru medību iecirkņu iznomāšana nav pakļauta vienotas likmes režīmam un uz to attiecas parastais nodokļa režīms, atbilst Sestās direktīvas 25. panta noteikumiem gadījumā, ja zeme, ar ko medību tiesības ir saistītas, pieder lauksaimniecības vai mežsaimniecības uzņēmumam. Šajos apstākļos šī tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai dalībvalstīm, kas ir transponējušas valsts tiesībās [..] [Sestās] direktīvas 25. pantā paredzēto vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem, ir tiesības vai arī pienākums atbrīvot vienotas likmes lauksaimniekus no apgrozījuma nodokļa?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša — vai tas attiecas ne tikai uz lauksaimniecības preču piegādi un lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, bet arī uz citiem vienotas likmes lauksaimnieka uzņēmējdarbības veidiem, vai arī citiem veidiem piemērojams parastais [..] [Sestās] direktīvas režīms?

Kas no tā izriet attiecībā uz medību iecirkņa iznomāšanu, ko veic vienotas likmes lauksaimnieks?"

Ievada apsvērumi

12 Vispirms ir jāatzīmē, ka no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu skaidri neizriet precīza pirmā jautājuma jēga, kā arī tā saikne ar otro jautājumu.

13 Tomēr pirmo jautājumu var saprast tādējādi, ka tā nolūks ir noteikt, vai dalībvalstij, kas atbilstoši Sestās direktīvas 25. pantam izmanto tiesības piemērot lauksaimniekiem kopēju vienotas likmes režīmu, ir pienākums piemērot šo režīmu tiem lauksaimniekiem, kas veic šim režīmam atbilstošu uzņēmējdarbību, vai arī runa drīzāk ir par tiesībām to darīt.

14 Otrs jautājums būtībā sastāv no divām daļām. No vienas puses, iesniedzējtiesa jautā, vai uzņēmējdarbībai, ko veic vienotas likmes lauksaimnieks un kas nav uzskatāma par lauksaimniecības preču piegādi un lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, ir piemērojams kopējais vienotas likmes režīms. No otras puses, tā vēlas noskaidrot, vai medību iecirkņu iznomāšana ir lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 25. panta izpratnē.

15 Tiesa uzskata, ka uz pirmo jautājumu veidā, kādā tas ir interpretēts šī sprieduma 13. punktā, atbilde ir jāsniedz tikai tad, ja uz uzdotā otrā jautājuma otro daļu ir sniegta apstiprinoša atbilde.

16 Šajos apstākļos ir jāmaina jautājumu secība un vispirms jāizskata abas otrā jautājuma daļas. Pirmais jautājums vajadzības gadījumā ir jāizskata pēc tam.

Par otrā jautājuma pirmo daļu

17 Ar otrā jautājuma pirmo daļu iesniedzējtiesa jautā, vai Sestās direktīvas 25. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka kopējais vienotas likmes režīms, ko piemēro lauksaimniekiem, attiecas tikai uz lauksaimniecības preču piegādi un lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, kas ir definēta šī panta 2. punktā, un vai citai uzņēmējdarbībai, ko veic vienotas likmes lauksaimnieki, ir piemērojams parastais PVN režīms.

18 Vācijas un Grieķijas valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija iesaka atbildēt uz šo jautājumu apstiprinoši.

19 Jāatzīmē, ka Tiesai jau bijusi iespēja spriest par attiecību starp kopēju vienotas likmes režīmu, ko piemēro lauksaimniekiem, un parasto PVN režīmu lietā, kurā pieņēma 2004. gada 15. jūlija spriedumu *Harbs* (C-321/02, Krājums, I-7101. lpp.).

20 No šī sprieduma izriet, ka uzņēmējdarbībai, kas nav lauksaimniecības preču piegāde un lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 25. panta 2. punkta izpratnē un ko veic vienotas likmes lauksaimnieks lauksaimniecības darbības ietvaros, piemērojams parastais Sestās direktīvas režīms (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Harbs*, 31. un 36. punkts).

21 Tādēļ uz otrā jautājuma pirmo daļu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 25. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka kopējais vienotas likmes režīms, ko piemēro lauksaimniekiem, attiecas tikai uz lauksaimniecības preču piegādi un lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, kas ir definēti šī panta 2. punktā, un citai uzņēmējdarbībai, ko veic vienotas likmes lauksaimnieki, ir piemērojams parastais minētās direktīvas režīms.

Par otrā jautājuma otro daļu

22 Ar otrā jautājuma otro daļu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai medību iecirkņu iznomāšana, ko veic vienotas likmes lauksaimnieks, ir lauksaimniecisks pakalpojums Sestās direktīvas 25. panta 2. punkta piektā ievilkuma izpratnē, skatot to kopā ar tās B pielikumu, kurā uzskaitīti lauksaimnieciski pakalpojumi.

23 Vācijas valdība un Komisija uzskata, ka uz šo jautājumu būtu jāatbild noliedzoši, jo medību iecirkņu iznomāšana B pielikumā nav norādīta. Šajā sakarā tās uzsver, ka šīs direktīvas 25. pants ir jāinterpretē sašaurināti, jo tas paredz izņēmumus.

24 Ir jāatgādina, ka, lai noteiktu Kopienu tiesību normas piemērojamību, ir jāņem vērā gan tās redakcija, gan konteksts un mērķis (1992. gada 15. oktobra spriedums lietā C-162/91 *Tenuta il Bosco, Recueil*, I-5279. lpp., 11. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Harbs*, 28. punkts). Turklāt gan no Kopienu tiesību vienveidīgas

piemērošanas, gan no vienlīdzības principa izriet, ka tādas Kopienu tiesību normas teksts, kurā nav nekādas tiešas norādes uz dalībvalstu tiesībām, lai noteiktu tās jēgu un piemērojamību, ir jāinterpretē autonomi un vienveidīgi, ņemot vērā normas kontekstu un attiecīgā regulējuma mērķi (skat. it īpaši 1984. gada 18. janvāra spriedumu lietā 327/82 *Ekro*, *Recueil*, 107. lpp., 11. punkts, un 2005. gada 17. marta spriedumu lietā C-170/03 *Feron*, Krājums, I-2299. lpp., 26. punkts).

25 Ir jākonstatē, ka interpretāciju, ko aizstāv Vācijas valdība un Komisija, apstiprina gan attiecīgo normu redakcija, gan konteksts, kurā tās atrodas, kā arī mērķis, uz ko ir vērsts kopējais vienotas likmes režīms.

26 Vispirms ir jāatzīmē, ka atbilstoši Sestās direktīvas 25. panta 2. punkta piektajam ievilkumam un tās B pielikumam par lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu uzskata tādu lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, kas parasti ir nozīmīgi lauksaimnieciskā ražošanā, un tā jo īpaši ietver "tādu ierīču izīrēšanu lauksaimnieciskiem nolūkiem, kuras parasti lieto lauksaimniecības [..] uzņēmumos". Medību iecirkņu iznomāšana šajās direktīvas normās nav skaidri norādīta, un turklāt tā neatbilst tajās ietvertajiem nosacījumiem.

27 Attiecībā uz kontekstu, kurā šīs normas atrodas, ir jākonstatē, ka tās attiecas uz īpašu režīmu, kas ir Sestās direktīvas parastā režīma izņēmums. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ikviena atkāpe vai izņēmums no vispārēja noteikuma ir jāinterpretē sašaurināti (skat. it īpaši 1995. gada 12. decembra spriedumu lietā C-399/93 *Oude Luttikhuis* u.c., *Recueil*, I-4515. lpp., 23. punkts, un 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-5/01 Beļģija/Komisija, *Recueil*, I-11991. lpp., 56. punkts). Tāpat kā citi Sestajā direktīvā paredzētie īpašie režīmi šis režīms ir jāpiemēro tikai tiktāl, ciktāl

tas ir vajadzīgs tā mērķa sasniegšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Harbs*, 27. punkts).

28 Visbeidzot, runājot par kopēja vienotas likmes režīma mērķiem, ir jāatgādina, ka tas ir paredzēts, lai nodrošinātu vienkāršību. Kā tas izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Harbs* 29. punkta, šis režīms ir vērsts uz to, lai kompensētu nodokli, kas iekasēts par lauksaimnieku preču un pakalpojumu pirkumiem, izmaksājot vienotas likmes kompensāciju lauksaimniekiem, kuri darbojas lauksaimniecībā, mežsaimniecībā un zivsaimniecībā, kad tie piegādā lauksaimniecības ražojumus vai sniedz lauksaimnieciskus pakalpojumus.

29 Kopēja vienotas likmes režīma piemērošana balstās ne tikai uz formālo lauksaimnieka statusa kritēriju, bet gan ir atkarīga no tā veicamās uzņēmējdarbības (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Harbs*, 31. punkts). Tāda Sestās direktīvas 25. panta 2. punkta piektajā ievilkumā norādītā "lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanas" jēdziena interpretācija, kas ietvertu tādu darbību kā medību iecirkņu iznomāšana, kas nav vērsta uz lauksaimniecības mērķu sasniegšanu un neattiecas uz līdzekļiem, ko parasti izmanto lauksaimniecības, mežsaimniecības un zivsaimniecības darbībā, būtu pretrunā minētā režīma būtībai un mērķim.

30 Tātad tādā situācijā, kāda ir pamata lietā, lauksaimnieka veikto medību iecirkņu iznomāšanu nevar uzskatīt par lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu Sestās direktīvas 25. panta 2. punkta piektā ievilkuma, skatot to kopā ar šīs direktīvas B pielikumu, izpratnē.

31 Tādējādi uz otrā jautājuma otro daļu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 25. panta 2. punkta piektais ievilkums, skatot to kopā ar direktīvas B pielikumu, ir jāinterpretē tādējādi, ka medību iecirkņu iznomāšana, ko veic vienotas likmes lauksaimnieks, nav uzskatāma par lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu šīs direktīvas izpratnē.

32 Ņemot vērā atbildi, kas ir sniegta uz otrā jautājuma otro daļu, kā arī šī sprieduma 12.–16. punktā minēto iemeslu dēļ uz pirmo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

33 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **25. pants Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze ir jāinterpretē tādējādi, ka kopējais vienotas likmes režīms, ko piemēro lauksaimniekiem, attiecas tikai uz tādu lauksaimniecības preču piegādi un lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu, kas ir definēti šī panta 2. punktā,**

un ka citai uzņēmējdarbībai, ko veic vienotas likmes lauksaimnieki, piemērojams parastais šīs direktīvas režīms;

2) **Direktīvas 77/388 25. panta 2. punkta piektais ievilkums, skatot to kopā ar šīs direktīvas B pielikumu, ir jāinterpretē tādējādi, ka medību iecirkņu iznomāšana, ko veic vienotas likmes lauksaimnieks, nav uzskatāma par lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšanu šīs direktīvas izpratnē.**

[Paraksti]