TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2005 m. gegužės 26 d.*

Byloje C-43/04

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. vasario 4 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Arnsberg

prieš

Stadt Sundern,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas (pranešėjas), teisėjai A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský ir A. Ó Caoimh,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas P. Léger,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C.-D. Quassowski ir A. Tiemann,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos E. Svolopoulou ir K. Marinou,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Gross,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų

derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 25 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Stadt Sundern* (Sundern savivaldybė) ir *Finanzamt Arnsberg* (toliau – *Finanzamt*) dėl minėtame straipsnyje numatytos bendros vienodo tarifo schemos taikymo medžioklės plotų nuomai savivaldybės miškininkystės ūkyje.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 25 straipsnyje „Bendra vienodo tarifo schema, taikoma ūkininkams" nurodyta:

„1. Kai įprastinės apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu schemos ar 24 straipsnyje nurodytos supaprastintos schemos taikymas ūkininkams sukelia sunkumų, valstybės narės gali šio straipsnio nustatyta tvarka ūkininkams taikyti vienodo tarifo schemą, kurios tikslas – kompensuoti ūkininkams, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, jų mokėtiną pirkimo PVM už jų įsigytas prekes ir paslaugas.

2. Šiame straipsnyje:

— „ūkininkas“ – tai apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo savo veiklą kaip vienas iš toliau apibrėžtų subjektų,

— „žemės ūkio, miškininkystės ir žuvininkystės subjektas“ – tai subjektas, kurį tokiu laiko kiekviena valstybė narė pagal A priede išvardytas gamybinės veiklos sritis,

— „ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas“ – tai ūkininkas, kuriam taikoma 3 ir kitose dalyse numatyta vienodo tarifo schema,

— „žemės ūkio produktai“ – tai valstybėse narėse žemės ūkio, miškininkystės ir žuvininkystės subjektų pagamintos prekės, kurios yra jų veiklos, išvardytos A priede, rezultatas,

— „žemės ūkio paslaugos“ – tai bet kuri B priede nurodyta paslauga, kurią teikia ūkininkas, naudodamas savo darbo jėgą ir (arba) įrangą, paprastai esančią jo valdomame žemės, miškininkystės ar žuvininkystės ūkyje,

<...>

5. 3 dalyje numatyti vienodo tarifo procentai taikomi <...> kainai be mokesčio. Šios kompensacijos taikymas nesuteikia teisės taikyti jokios kitos atskaitos formos.

<...>

9. Valstybė narė gali į vienodo tarifo schemą neįtraukti tam tikrų ūkininkų kategorijų ir tų ūkininkų, kuriems taikant įprastinę apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu schemą arba 24 straipsnio 1 dalyje numatytą supaprastintą schemą nekiltų jokių administracinių sunkumų.

<...>"

4 Šios direktyvos B priede „Žemės ūkio paslaugų sąrašas" įtvirtinta:

„Paslaugos, kurios įprastai būtinos žemės ūkio produktų gamyboje, laikomos žemės ūkio paslaugomis. Į tokias paslaugas įeina:

<...>

— įrenginių, paprastai naudojamų žemės, miškininkystės ar žuvininkystės ūkiuose, nuoma žemės ūkio tikslams,

<...>"

Nacionalinės teisės aktai

5 Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 2 straipsnio redakcijoje, galiojusioje pagrindinės bylos faktinių aplinkybių metu, numatyta:

„1) Verslininkas – tai asmuo savarankiškai vykdantis pramoninę, prekybinę arba profesinę veiklą. Verslą sudaro visa verslininko pramoninė, prekybinė arba profesinė veikla. <...>

<...>

3) Viešosios teisės reglamentuojami juridiniai asmenys vykdo pramoninę, prekybinę arba profesinę veiklą tik įsteigę pramoninio ar prekybinio pobūdžio įmones (*Körperschaftsteuergesetz* 1 straipsnio 1 dalies 6 punktas ir 4 straipsnis) ir žemės ar miškininkystės ūkius."

6 *UStG* 24 straipsnyje nurodyta:

„1) Nepažeidžiant antro, trečio ir ketvirto sakinių, vykdant žemės ir miškininkystės ūkio veiklą sudarytiems sandoriams taikomas toks mokestis:

1. Miškininkystės ūkio produktų, išskyrus lentpjūvės produktus, tiekimui – 5 % apmokestinimo pagrindo.

<...>

3. Kitiems sandoriams 1 straipsnio 1 dalies 1 punkto prasme – 9% apmokestinimo pagrindo. <...> Pirkimo mokestis nustatomas atitinkamai 1 punkto pirmame sakinyje nurodytiems sandoriams 5%, o kitiems sandoriams pirmojo sakinio prasme – 9% šių sandorių apmokestinimo pagrindo. Nėra jokios kitos sumokėto pirkimo mokesčio atskaitos. <...>

2) Žemės ir miškininkystės ūkio veikla tai:

1. Žemdirbystė, miškininkystė, vynuogininkystė, sodininkystė, vaismedžių auginimas, daržininkystė, medelynų auginimas, visos veiklos, kurias vykdant natūraliu būdu išauginami augalai ir augalų dalys, žuvininkystė vidaus vandenyse, žuvininkystė tvenkiniuose, bitininkystė, gyvulių augimas bei grūdinių kultūrų auginimas.

2. <...>

Žemės ir miškininkystės ūkio veikla apima papildomą veiklą, skirtą aprūpinti žemės ir miškininkystės ūkio veiklą.

<...>

3) Kai verslininkas, be 1 dalyje numatytos veiklos, taip pat vykdo kitą veiklą, žemės ir miškininkystės ūkio veikla turi būti laikoma įmonės organizacinėje struktūroje atskirai vykdoma veikla.

<...>"

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 1994–1999 m. *Stadt Sundern* gavo pajamų iš medžių pardavimo ir miškininkystės ūkio bei privačios medžioklės plotų nuomos. Kadangi šią nuomą ji prilygino sandoriams *UStG* 24 straipsnyje numatytos „vienodos tarifo schemos" prasme, šiuo pagrindu nedeklaravo apyvartos mokesčio.

8 Atlikęs patikrinimą vietoje, *Finanzamt* nusprendė, kad nagrinėjama medžioklės plotų nuoma nėra su žemės ir miškininkystės ūkiu susijęs sandoris šios nuostatos prasme, ir turi būti apmokestinta įprastine mokesčio norma pagal įprastą apmokestinimo schemą. Todėl jis pareikalavo, kad *Stadt Sundern* sumokėtų pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) nuo pajamų, gautų iš minėtos nuomos.

9 *Stadt Sundern* pareiškė ieškinį dėl atitinkamų pranešimų apie mokesčio dydį *Finanzgericht*. Šį ieškinį jis patenkino nuspręsdamas, kad medžioklės plotų nuoma nepriklauso nei žemės ir miškininkystės ūkio veiklai, nei pramoninio ar prekybinio pobūdžio veiklai *UStG* 2 straipsnio 3 dalies prasme. Iš tiesų ji yra tik turto valdymas.

10 *Finanzamt* pateikė skundą dėl peržiūrėjimo *Bundesfinanzhof*. Jis teigė, kad remiantis *UStG* 2 straipsnio 3 dalimi minėtus plotus *Stadt Sundern* išnuomojo vykdydama miškininkystės veiklą, bet ši nuoma nėra žemės ūkio sandoris *UStG* 24 straipsnio

prasme. Todėl jis nusprendė, kad šiai nuomai turi būti taikoma įprastinė apmokestinimo schema.

11 *Bundesfinanzhof* abejoja, ar jo praktika, pagal kurią medžioklės plotų nuoma nepatenka į vienodo tarifo schemos, taikomos ūkininkams, taikymo sritį ir jai taikoma įprastinė apmokestinimo schema, yra suderinama su Šeštosios direktyvos 25 straipsnio nuostatomis, kai sklypai, su kuriais susijusi teisė medžioti, yra žemės arba miškininkystės ūkio dalis. Šiomis aplinkybėmis šis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius klausimus:

„1. Ar valstybės narės, kurios perkėlė (Šeštosios) direktyvos <...> 25 straipsnyje numatytą bendrą vienodo tarifo schemą, taikomą ūkininkams, į savo vidaus teisę, turi teisę ar pareigą galutinai atleisti nuo apyvartos mokesčio ūkininkus, kuriems taikomas vienodas tarifas?

2. Jei atsakymas į pirmą klausimą būtų teigiamas, ar tai taikoma tik žemės ūkio prekių tiekimui ir žemės ūkio paslaugų teikimui, ar taip pat ir kitoms ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, operacijoms; ar kitoms operacijoms taikoma (Šeštosios) direktyvos <...> įprastinė schema?

Kokių pasekmių iš to kyla ūkininkui, kuriam taikomas vienodas tarifas, nuomojant medžioklės plotus?"

Išankstinės pastabos

12 Pirmiausia reikia nurodyti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai neišplaukia tiksli pirmojo klausimo apimtis ir jo ryšys su antruoju.

13 Tačiau pirmas klausimas gali būti suprantamas taip, kad juo siekiama nustatyti, ar valstybė narė, kuri pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnį pasinaudojo teise taikyti ūkininkams bendrą vienodo tarifo schemą, privalo ar veikiau turi teisę šiuos ūkininkus apmokestinti pagal šią schemą, kai jie sudaro sandorius, kuriems taikoma ši schema.

14 Antras klausimas iš esmės sudarytas iš dviejų dalių. Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, sudarytiems kitiems nei žemės ūkio produktų tiekimas ir žemės ūkio paslaugų teikimas sandoriams taikoma bendra vienodo tarifo schema. Antra, jis siekia išsiaiškinti, ar medžioklės plotų nuoma yra žemės ūkio paslauga Šeštosios direktyvos 25 straipsnio prasme.

15 Taigi atsakyti į pirmą klausimą, išaiškintą šio sprendimo 13 punkte, yra būtina, tik jeigu į antro klausimo antrą dalį būtų atsakyta teigiamai.

16 Tokiomis aplinkybėmis reikia pakeisti klausimų eiliškumą ir pirmiausia nagrinėti antrojo klausimo abi dalis, paskui prireikus – pirmąjį klausimą.

Dėl antrojo klausimo pirmos dalies

17 Antrojo klausimo pirma dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Šeštosios direktyvos 25 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad bendra vienodo tarifo schema ūkininkams yra taikoma tiktai žemės ūkio produktų tiekimui ir žemės ūkio paslaugų teikimui, apibrėžtiems šio straipsnio 2 dalyje, ir ar kitiems ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, sudarytiems sandoriams yra taikoma įprastinė PVM schema.

18 Vokietijos vyriausybė ir Graikijos vyriausybė bei Komisija siūlo į šį klausimą atsakyti teigiamai.

19 Reikia pabrėžti, kad Teisingumo Teismas jau turėjo progą nuspręsti dėl ryšio tarp bendros vienodo tarifo schemos, taikomos ūkininkams, ir įprastinės PVM schemos byloje, kurioje buvo priimtas 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Harbs* (C-321/02, Rink. p. I-7101).

20 Iš šio sprendimo išplaukia, kad ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, vykdant žemės ūkio veiklą sudarytiems kitiems nei žemės ūkio produktų tiekimo ir žemės ūkio paslaugų teikimo Šeštosios direktyvos 25 straipsnio prasme sandoriams yra taikoma Šeštosios direktyvos įprastinė schema (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Harbs* 31 ir 36 punktus).

21 Todėl į antrojo klausimo pirmą dalį reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 25 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog bendra vienodo tarifo schema ūkininkams yra taikoma tiktai žemės ūkio produktų tiekimui ir žemės ūkio paslaugų teikimui, apibrėžtiems šio straipsnio 2 dalyje, ir kad kitiems ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, sudarytiems sandoriams taikoma Šeštosios direktyvos įprastinė schema.

Dėl antrojo klausimo antros dalies

22 Antrojo klausimo antra dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, medžioklės plotų nuoma yra žemės ūkio paslauga Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penktos įtraukos, nagrinėjamos kartu su jos B priedu, išvardijančiu žemės ūkio paslaugas, prasme.

23 Vokietijos vyriausybė ir Komisija mano, kad į šį klausimą reikia atsakyti neigiamai, nes Šeštosios direktyvos B priede nėra medžioklės plotų nuomos. Šiuo atžvilgiu jos pabrėžia, jog šios direktyvos 25 straipsnis turi būti aiškinamas siauraja prasme, atsižvelgiant į jo išimtinį pobūdį.

24 Primintina, kad siekiant nustatyti Bendrijos teisės nuostatos taikymo sritį, reikia atsižvelgti kartu į jos formuluotę, kontekstą ir tikslus (1992 m. spalio 15 d. Sprendimo *Tenuta il Bosco*, C-162/91, Rink. p. I-5279, 11 punktas ir minėto sprendimo *Harbs* 28 punktas). Be to, tiek iš vienodo Bendrijos teisės taikymo, tiek iš

lygybės principo reikalavimų išplaukia, kad Bendrijos teisės nuostatos terminai, kurie prasmės ir reikšmės nustatymo tikslu aiškiai nenukreipia į valstybių narių teisę, įprastai turi būti aiškinami autonomiškai ir vienodai visoje Bendrijoje, atsižvelgiant į nuostatos kontekstą ir nagrinėjamo teisės akto siekiamą tikslą (žr. 1984 m. sausio 18 d. Sprendimo *Ekro*, 327/82, Rink. p. 107, 11 punktą ir 2005 m. kovo 17 d. Sprendimo *Feron*, C-170/03, Rink. p. I-2299, 26 punktą).

25 Reikia konstatuoti, kad nagrinėjamų nuostatų formuluotė, jų kontekstas ir bendros vienodo tarifo schemos siekiami tikslai patvirtina Vokietijos vyriausybės ir Komisijos pateiktą aiškinimą.

26 Pirmiausia reikia nurodyti, kad pagal Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penktą įtrauką ir jos B priedą žemės ūkio paslaugos yra paslaugos, kurios įprastai būtinos žemės ūkio produktų gamyboje, būtent „įrenginių, paprastai naudojamų žemės, miškininkystės ar žuvininkystės ūkiuose, nuoma žemės ūkio tikslams“. Tačiau medžioklės plotų nuoma šiose nuostatose nėra aiškiai numatyta, be to, neatitinka jose įtvirtintų sąlygų.

27 Toliau kalbant apie šių nuostatų kontekstą konstatuotina, kad jos susijusios su specialia schema, kuri yra Šeštosios direktyvos įprastinės schemos išimtis. Iš nusistovėjusios Bendrijos teismų praktikos matyti, kad kiekviena leidžianti nukrypti nuo bendros taisyklės nuostata ar jos išimtis turi būti aiškinama siaurąja prasme (žr. būtent 1995 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Oude Luttikhuis ir kt.*, C-399/93, Rink. p. I-4515, 23 punktą ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Belgija prieš Komisiją*, Rink. p. I-11991, 56 punktą). Taigi, kaip ir kitos Šeštojoje direktyvoje numatytos

specialios schemos, ši schema turi būti taikoma tik tiek, kiek tai reikalinga jos tikslui pasiekti (žr. minėto sprendimo *Harbs* 27 punktą).

28 Galiausiai dėl bendros vienodo tarifo schemos siekiamų tikslų nagrinėjimo reikia priminti, kad ji atitinka supaprastinimo reikalavimą. Kaip matyti iš minėto sprendimo *Harbs* 29 punkto, ja siekiama ūkininkams kompensuoti mokestį už jų įsigytas prekes ir paslaugas, mokant vienodo tarifo kompensaciją ūkininkams, vykdantiems veiklą žemės, miškininkystės ar žuvininkystės ūkiuose, kai jie tiekia žemės ūkio produktus ar teikia žemės ūkio paslaugas.

29 Bendros vienodo tarifo schemos taikymas nėra pagrįstas vieninteliu kriterijumi – formaliu ūkininko statusu, bet taip pat priklauso nuo jo sudarytų ekonominių sandorių pobūdžio (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Harbs* 31 punktą). Todėl Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penktoje įtraukoje esančios sąvokos „žemės ūkio paslaugos" aiškinimas, pagal kurį ji apima nuomą, kaip antai medžioklės plotų nuoma, kuri nėra skirta žemės ūkio tikslams ir nesusijusi su paprastai žemės, miškininkystės ar žuvininkystės ūkiuose naudojamais įrenginiais, neatitinka nei minėtos schemos pobūdžio, nei jos tikslo.

30 Taigi, kai tokiomis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, ūkininkas išnuomoja medžioklės plotus, jis negali būti laikomas teikiančiu žemės ūkio paslaugas Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penktos įtraukos, nagrinėjamos kartu su jos B priedu, prasme.

31 Todėl į antrojo klausimo antrą dalį reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penkta įtrauka, nagrinėjama kartu su jos B priedu, turi būti aiškinama taip, kad ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, medžioklės plotų nuoma nėra žemės ūkio paslauga šios direktyvos prasme.

32 Atsižvelgiant į pateiktą antro klausimo antros dalies atsakymą ir dėl šio sprendimo 12–16 punktuose nurodytų priežasčių į pirmą klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 25 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad bendra vienodo tarifo schema ūkininkams taikoma tik žemės ūkio produktų tiekimui ir žemės ūkio paslaugų teikimui,**

apibrėžtiems šio straipsnio 2 dalyje, ir kad kitiems ūkininkų, kuriems taikomas vienodas tarifas, atliktoms operacijoms yra taikoma Šeštosios direktyvos įprastinė schema.

2. **Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies penkta įtrauka, nagrinėjama kartu su jos B priedu, turi būti aiškinama taip, kad ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, medžioklės plotų nuoma nėra žemės ūkio paslauga šios direktyvos prasme.**

Parašai.