A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. május 26. *

A C-43/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2004. február 4-én érkezett 2003. november 27-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Arnsberg**

és

a **Stadt Sundern**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas (előadó) tanácselnök, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský és A. Ó Caoimh bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: P. Léger,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

— a német kormány képviseletében C.-D. Quassowski és A. Tiemann, meghatalmazotti minőségben,

— a görög kormány képviseletében E. Svolopoulou és K. Marinou, meghatalmazotti minőségben,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rend-

szer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 25. cikkének értelmezése.

2 E kérelmet a Stadt Sundern (Sundern önkormányzata) és a Finanzamt Arnsberg (a továbbiakban: Finanzamt) közötti jogvita keretében terjesztették elő, az említett rendelkezés által szabályozott, mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszernek vadászterületek önkormányzati erdészeti vállalkozás keretében történő bérbeadására való alkalmazása tárgyában.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv „A mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer" című 25. cikke szerint:

„(1) Azon mezőgazdasági termelőkre, amelyek esetén az általános szabályok alapján történő hozzáadottértékadó-szabályozás vagy a 24. cikk szerinti egyszerűsített szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó terhének kiegyenlítéseként a tagállamok az e cikk szerinti átalányadózási rendszert alkalmazhatják [helyesen: Azon mezőgazdasági termelőkre, amelyek esetén az általános hozzáadottértékadó-szabályozás vagy a 24. cikk szerinti egyszerűsített szabályozás alkalmazása nehézségeket okozna, az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó terhének kiegyenlítéseként a tagállamok az e cikk szerinti átalányadózási rendszert alkalmazhatják].

(2) E cikk alkalmazásában:

— »mezőgazdasági termelő«: olyan adóalany, amely tevékenységét az alább meghatározott vállalkozások valamelyikének keretében fejti ki,

— »mezőgazdasági, erdészeti vagy halászati vállalkozás«: olyan vállalkozás, amely az egyes tagállamokban az A. mellékletben felsorolt termelőtevékenységek alapján ilyennek minősül,

— »átalányadót fizető mezőgazdasági termelő«: azon mezőgazdasági termelő, amely a (3) bekezdésben és a további bekezdésekben szereplő átalányadózási rendszer alá tartozik,

— »mezőgazdasági termék«: azon termék, amely az A. mellékletben felsorolt tevékenységek révén keletkezik, és amelyet az egyes tagállamok mezőgazdasági, erdészeti vagy halászati vállalkozásaiban termelnek,

— »mezőgazdasági szolgáltatás«: a B. mellékletben felsorolt szolgáltatások bármelyike, amelyet a mezőgazdasági termelő munkaerejének és/vagy mezőgazdasági, erdészeti, halászati vállalkozások rendes felszerelésével végez,

[...]

(5) A (3) bekezdésben előírt átalányadó-térítési adókulcsokat [a] [...] mezőgazdasági termékek és mezőgazdasági szolgáltatások adó nélkül vett árára alkalmazzák [...]. E térítés kizárja az adólevonás minden egyéb formáját.

[...]

(9) Minden tagállamnak megvan a lehetősége arra, hogy az átalányadózási rendszer alól kivonja a mezőgazdasági termelők meghatározott csoportját, valamint azon mezőgazdasági termelőket, amelyeknél a hozzáadottérték-adó általános szabályozása, vagy adott esetben a 24. cikk (1) bekezdése szerinti egyszerűsített szabályozás nem okoz igazgatási nehézségeket.

[...]"

4 E rendeletnek „A mezőgazdasági szolgáltatások jegyzéke" című B. melléklete az alábbiak szerint rendelkezik:

„Mezőgazdasági szolgáltatásnak minősülnek az olyan szolgáltatások, amelyek rendszerint a mezőgazdasági termelést kísérik, különösen a következők:

[...]

— rendszerint mezőgazdasági, erdőgazdálkodási vagy halgazdasági vállalkozásokban alkalmazott eszközök mezőgazdasági célokra történő bérbeadása,

[...]"

A nemzeti szabályozás

5 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban UStG) 2. cikkének az alapjogvita tényállásának idején hatályban lévő szövege szerint:

„(1) Vállalkozó az, aki önállóan ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet végez. A vállalkozás magába foglalja a vállalkozó ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységének egészét. [...]

[...]

(3) A közjogi jogi személyek kizárólag a saját ipari vagy kereskedelmi jellegű intézményük (a Körperschaftsteuergesetz 1. cikke (1) bekezdésének 6. pontja és 4. cikke) és mezőgazdasági vagy erdészeti vállalkozásuk keretében végezhetnek ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet."

6 Az UStG 24. cikke értelmében:

„(1) A második, harmadik és negyedik mondatokban foglaltak sérelme nélkül a mezőgazdasági és erdészeti vállalkozások tevékenysége után fizetendő adó mértéke a következő:

1. az erdészeti vállalkozásokból származó termékek (a fűrészáruk kivételével) értékesítése esetén az adóalap 5%-a,

[...]

3. az 1. cikk (1) bekezdésének 1. pontja szerinti egyéb tevékenységek esetén az adóalap 9%-a. [...] Az adóelőleg mértéke az adóalap 5%-a az első mondat 1. pontjában említett tevékenységek, és 9%-a az első mondat szerinti egyéb tevékenységek esetében. Nincsen helye egyéb adólevonásnak. [...]

(2) Mezőgazdasági és erdészeti vállalkozások:

1. mezőgazdaság, erdőgazdálkodás, szőlőtermelés, kertészkedés, fatermesztés, árutermelő kertészet, kertészetek, minden olyan vállalkozás, amely természetes úton termeszt növényeket vagy növényrészeket, belvízi halászat, haltenyészet halastavakban, haltenyészet belvizeken és halastavakban történő halászat céljából, méhészet, vándorméhészet, valamint a vetőmagok termesztése;

2. [...]

A mezőgazdasági és erdészeti vállalkozásokhoz tartoznak a mezőgazdasági és erdőgazdálkodási vállalkozásokat kiszolgáló kapcsolódó vállalkozások. [...]

(3) Amikor a vállalkozó az (1) bekezdésben szabályozottakon kívüli tevékenységeket is ellát, a mezőgazdasági és erdészeti tevékenységet úgy kell tekinteni, mint a vállalkozás szervezeti keretein belül külön irányított tevékenységet.

[...]"

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7 1994 és 1999 között a Stadt Sundern faárusításból, erdőgazdálkodásból, valamint magán-vadászterületek bérbeadásából jutott bevételhez. Mivel ezt a bérbeadást az UStG 24. cikkében szabályozott átalányadózási rendszer szerinti tevékenységek közé sorolta, e címen nem vallott be forgalmi adót.

8 Egy helyszíni vizsgálatot követően a Finanzamt megállapította, hogy a vadászterületek szóban forgó bérbeadása nem tartozik az e rendelkezés szerinti mezőgazdasági és erdőgazdálkodási tevékenységek körébe, hanem az általános adómérték vonatkozik rá, az általános adószabályozásnak megfelelően. Ezért felszólította a Stadt Sundernt az említett bérbeadásokból származó bevétele után általános forgalmi adó (a továbbiakban: HÉA) fizetésére.

9 A Stadt Sundern keresetet nyújtott be a Finanzgerichthez a szóban forgó adókivető határozatokkal szemben. Ez utóbbi a keresetnek helyt adott azon az alapon, hogy a vadászterületek bérbeadása nem tartozik sem a mezőgazdasági és erdőgazdálkodási tevékenységek, sem az ipari vagy kereskedelmi tevékenységek körébe az UStG 2. cikkének (3) bekezdése értelmében. E bérbeadás ugyanis nem terjed túl az egyszerű vagyonkezelésen.

10 A Finanzamt felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz. Azzal érvelt, hogy bár az említett vadászterületeket az UStG 2. cikke (3) bekezdésének megfelelően a Stadt Sundern erdészeti vállalkozása keretében adták bérbe, ez a

bérbeadás nem minősül mezőgazdasági tevékenységnek az UStG 24. cikke szerint. Ebből arra következtet, hogy az említett bérbeadás az általános adószabályozás alá tartozik.

11 A Bundesfinanzhof bizonytalan abban, hogy azon ítélkezési gyakorlata, amely szerint vadászterületek bérbeadása nem a mezőgazdasági termelők átalányadózási rendszere, hanem az általános adózási szabályozás alá tartozik, összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 25. cikkével, ha azok a területek, amelyekhez a vadászati jog kapcsolódik, mezőgazdasági vagy erdészeti vállalkozáshoz tartoznak. Ilyen körülmények között határozott a Bundesfinanzhof az eljárás felfüggesztéséről, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [...] [hatodik] irányelv 25. cikke szerinti, a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszert a belső jogukba átültető tagállamoknak van-e lehetőségük vagy kötelezettségük arra, hogy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelőket végleges mentesítsék a forgalmi adó fizetése alól?

2) Amennyiben az első kérdésre adandó válasz igenlő, ez kizárólag a mezőgazdasági termékek értékesítésére és a mezőgazdasági szolgáltatások nyújtására vonatkozik, vagy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelő egyéb tevékenységeire is, vagy pedig az egyéb tevékenységek a [...] [hatodik] irányelv általános szabályozásának vannak alávetve?

Ebből mi következik a vadászati jog átalányadót fizető mezőgazdasági termelő általi bérbeadására?"

Előzetes észrevételek

12 Mindenek előtt rá kell mutatni arra, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem derül ki az első kérdés pontos tartalma és annak viszonya a második kérdéshez.

13 Mindamellett az első kérdést lehet úgy értelmezni, mint amely annak megállapítására irányul, hogy valamely tagállam, amely a hatodik irányelv 25. cikkének megfelelően kihasználta azt a lehetőséget, hogy mezőgazdasági termelőkre közös átalányadózási rendszert alkalmazzon, köteles-e ezeket a mezőgazdasági termelőket e rendszernek alávetni, amennyiben az említett rendszer alá tartozó tevékenységet látnak el, vagy inkább lehetőségről van szó.

14 A második kérdés pedig lényegében két részből áll. A kérdést előterjesztő bíróság egyfelől azt kívánja megtudni, hogy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelőnek a mezőgazdasági termékek értékesítésén és a mezőgazdasági szolgáltatások nyújtásán kívüli egyéb tevékenységei átalányadózás alá tartoznak-e. Másfelől azt kívánja megtudni, hogy vadászterületek bérbeadása mezőgazdasági szolgáltatásnak minősül-e a hatodik irányelv 25. cikke értelmében.

15 A jelen ítélet fenti 13. pontjában ismertetett módon értelmezett első kérdésre csak akkor szükséges válaszolni, ha a második kérdés második részére adandó válasz igenlő.

16 Ilyen feltételek mellett a kérdések sorrendjét meg kell cserélni, és először a második kérdés két részét kell megvizsgálni, ezt követően pedig adott esetben az első kérdést.

A második kérdés első részéről

17 A második kérdés első részében a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 25. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszert kizárólag az e cikk (2) bekezdésében meghatározott mezőgazdasági termékek értékesítésére és mezőgazdasági szolgáltatásokra kell-e alkalmazni, valamint hogy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők által végzett egyéb tevékenységek az általános hozzáadottértékadó-szabályozás alá tartoznak-e.

18 A német és a görög kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága igenlő választ javasolnak e kérdésre.

19 Rá kell mutatni arra, hogy a Bíróságnak már volt alkalma ítélkezni a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer és az általános hozzáadottértékadó-szabályozás közötti kapcsolatról a C-321/02. sz. Harbs-ügyben 2004. július 15-én hozott ítéletben (az EBHT 2004., I-7101. o.).

20 Ebből az ítéletből az következik, hogy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelő által a mezőgazdasági vállalkozás keretében végzett, a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésében meghatározott mezőgazdasági termékek értékesítésén és mezőgazdasági szolgáltatásokon kívüli egyéb tevékenységek a hatodik irányelv általános szabályozása alá tartoznak (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Harbs-ügyben hozott ítélet 31. és 36. pontját).

21 Következésképpen a második kérdés első részére adandó válasz az, hogy a hatodik irányelv 25. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer kizárólag az e cikk (2) bekezdésében meghatározott mezőgazdasági termékek értékesítésére és mezőgazdasági szolgáltatások nyújtására alkalmazandó, valamint hogy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők által végzett egyéb tevékenységek az említett irányelv általános szabályozása alá tartoznak.

A második kérdés második részéről

22 A második kérdés második részében a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a vadászterületek átalányadót fizető mezőgazdasági termelő általi bérbeadása mezőgazdasági szolgáltatásnak minősül-e a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének az irányelv mezőgazdasági szolgáltatásokat felsoroló B. mellékletével együtt olvasott ötödik franciabekezdése alapján.

23 A német kormány és a Bizottság úgy vélik, hogy a kérdésre adandó válasz nemleges, mivel a vadászterületek bérbeadása nem szerepel a hatodik irányelv B. mellékletében. E tekintetben rámutatnak arra, hogy ezen irányelv 25. cikkét megszorítóan kell értelmezni, kivételt megállapító jellegének megfelelően.

24 Rá kell mutatni arra, hogy valamely közösségi rendelkezés tartalmának meghatározása során tekintettel kell lenni mind annak megfogalmazására, mind összefüggéseire és céljaira (a C-162/91. sz., Tenuta il Bosco ügyben 1992. október 15-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5279. o.] 11. pontja és a fent hivatkozott Harbs-

ügyben hozott ítélet 28. pontja). Továbbá a közösségi jog egységes alkalmazásának követelményéből, valamint az egyenlő elbánás elvéből következik, hogy a Közösség egészében önállóan és egységesen kell értelmezni a közösségi jog rendelkezéseinek azon fogalmait, amelyek nem tartalmaznak a jelentésüket és értelmezésüket meghatározó utalást a tagállamok jogára (lásd például a 327/82. sz. Ekro-ügyben 1984. január 18-án hozott ítélet [EBHT 1984. 107. o.] 11. pontját és a C-170/03. sz. Feron-ügyben 2005. március 17-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2299. o.] 26. pontját).

25 Meg kell állapítani, hogy a német kormány és a Bizottság által támogatott értelmezést támasztja alá a szóban forgó rendelkezések szövege, összefüggései, valamint a közös átalányadózási rendszer célja.

26 Mindenekelőtt rá kell mutatni arra, hogy a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének ötödik franciabekezdése és B. melléklete alapján mezőgazdasági szolgáltatásnak kell tekinteni az olyan szolgáltatásokat, amelyek rendszerint a mezőgazdasági termelést kísérik, különösen „a rendszerint mezőgazdasági, erdőgazdálkodási vagy halgazdasági vállalkozásokban alkalmazott eszközök mezőgazdasági célokra történő bérbeadása". Márpedig vadászterületek bérbeadását e rendelkezések nem említik kifejezetten, és az egyébként sem felel meg az e rendelkezések által meghatározott feltételeknek.

27 Ami pedig e rendelkezések összefüggéseit illeti, meg kell állapítani, hogy azok olyan különleges rendszerről szólnak, amely kivételt képez a hatodik irányelv általános szabályozása alól. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az általános szabály alóli minden mentességet vagy kivételt szigorúan kell értelmezni (lásd például a C-399/93. sz., Oude Luttikhuis és társai ügyben 1995. december 12-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-4515. o.] 23. pontját és a C-5/01. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11991. o.] 56. pontját).

Márpedig, mint a hatodik irányelv által szabályozott további különleges rendszereket, következésképpen ezt a rendszert is csak annyiban kell alkalmazni, amennyiben a célja eléréséhez szükséges (lásd a fent hivatkozott Harbs-ügyben hozott ítélet 27. pontját).

28 Végül pedig ami a közös átalányadózási rendszer célját illeti, rá kell mutatni arra, hogy az egy egyszerűsítési szükségletet elégít ki. Ahogyan az a fent hivatkozott Harbs-ügyben hozott ítélet 29. pontjából is látszik, e rendszer célja a mezőgazdasági termelők által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások után előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó terhének kiegyenlítése, a tevékenységüket mezőgazdasági, erdészeti vagy halászati vállalkozás keretében végző mezőgazdasági termelők részére fizetett átalány-visszatérítés révén, amikor ezek a termelők mezőgazdasági termékeket értékesítenek, vagy mezőgazdasági szolgáltatásokat nyújtanak.

29 A közös átalányadózási rendszer alkalmazása nem attól az egyetlen alaki feltételtől függ, hogy az adóalany mezőgazdasági termelő-e, hanem ez utóbbi által végzett gazdasági tevékenységek jellegétől is (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Harbs-ügyben hozott ítélet 31. pontját). Márpedig nem egyeztethető össze sem a rendszer jellegével, sem céljával a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének ötödik franciabekezdésében szereplő mezőgazdasági szolgáltatások fogalmának olyan értelmezése, amely szerint abba az olyan bérbeadás is beletartozik, mint a vadászterületek bérbeadása, amely nem mezőgazdasági célú, és amelynek tárgyát nem rendszerint mezőgazdasági, erdészeti vagy halgazdasági vállalkozásban felhasznált eszközök képezik.

30 Így az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló helyzetben, amikor a mezőgazdasági termelő vadászterületeket ad bérbe, e termelőt nem lehet olyannak tekinteni, mint aki mezőgazdasági szolgáltatást nyújt a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének ezen irányelv B. mellékletével együtt olvasott ötödik franciabekezdése értelmében.

31 Következésképpen a második kérdés második részére adandó válasz az, hogy a hatodik irányelv 25. cikke (2) bekezdésének ezen irányelv B. mellékletével együtt olvasott ötödik franciabekezdését úgy kell értelmezni, hogy ezen irányelv értelmében a vadászterületek átalányadót fizető mezőgazdasági termelő általi bérbeadása nem minősül mezőgazdasági szolgáltatásnak.

32 Tekintettel a második kérdés második részére adott válaszra és a jelen ítélet 12–16. pontjában kifejtett indokokra, az első kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

33 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 25. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közös átalányadózási rendszer kizárólag az e cikk (2) bekezdésében meghatározott mezőgazdasági termékek értékesítésére és mezőgazdasági szolgáltatá-**

sok nyújtására alkalmazandó, valamint hogy az átalányadót fizető mezőgazdasági termelők által végzett egyéb tevékenységek az említett irányelv általános szabályozása alá tartoznak.

2) **A 77/388 irányelv 25. cikke (2) bekezdésének ezen irányelv B. mellékletével együtt olvasott ötödik franciabekezdését úgy kell értelmezni, hogy ezen irányelv értelmében a vadászterületek átalányadót fizető mezőgazdasági termelő általi bérbeadása nem minősül mezőgazdasági szolgáltatásnak.**

Aláírások