

Zadeva C-43/04

Finanzamt Arnsberg

proti

Stadt Sundern

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Šesta direktiva o DDV – člen 25 – Skupna pavšalna ureditev za kmete – Dajanje loviš? v najem v okviru ob?inskega gozdarskega podjetja – Pojem „kmetijske storitve““

Sodba Sodiš?a (tretji senat) z dne 26. maja 2005

Povzetek sodbe

Dav?ne dolo?be – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Pavšalna ureditev za kmete – Podro?je uporabe – Transakcije, ki niso niti dobava kmetijskih proizvodov niti kmetijske storitve – Izklju?itev – Kmetijske storitve – Pojem – Dajanje loviš? v najem – Izklju?itev

(Direktiva Sveta 77/388, ?len 25)

?len 25 Šeste direktive 77/388, na podlagi katerega lahko države ?lanice za kmete, za katere bi uporaba splošne ureditve davka na dodano vrednost ali poenostavljene ureditve iz ?lena 24 povzro?ila težave, uporabijo pavšalno ureditev, je treba razlagati tako, da se ta uporablja samo za dobavo kmetijskih proizvodov in kmetijskih storitev, kot so opredeljene v odstavku 2 ?lena 25, in da za druge transakcije, ki jih opravi kmet pavšalist, velja splošna ureditev iz te direktive.

V zvezi s tem je treba ?len 25(2), peta alineja, Direktive v povezavi s prilogo B k njej razlagati tako, da dajanje loviš? v najem s strani kmeta pavšalista ni kmetijska storitev v smislu te direktive. Najprej, dajanje loviš? v najem ni urejeno v teh dolo?bah in poleg tega ne izpolnjuje pogojev, ki jih te dolo?ajo. Dalje, skupna pavšalna ureditev je izjema od splošne ureditve Šeste direktive in jo je mogo?e uporabiti samo, kolikor je to potrebno za doseganje njenega cilja. Nazadnje, razlaga pojma „kmetijske storitve“, in sicer da zajema dajanje v najem, kot je dajanje v najem loviš?, ki navadno ni del kmetijske proizvodnje in ne obsega opreme, ki se navadno uporablja v kmetijskih, gozdarskih ali ribiških podjetjih, ne bi bila skladna niti z naravo niti s ciljem te ureditve.

(Glej to?ke 21, 26, 27, 29 in 31 ter to?ki 1 in 2 izreka.)

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 26. maja 2005(*)

„Šesta direktiva DDV – člen 25 – Skupna pavšalna ureditev za kmete – Dajanje loviš? v najem v okviru ob?inskega gozdarskega podjetja – Izraz ‚kmetijske storitve‘“

V zadevi C-43/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, naslovljen z odlo?bo Bundesfinanzhof (Nem?ija) z dne 27. novembra 2003, ki je na Sodiš?e prispela 4. februarja 2004, v postopku

Finanzamt Arnsberg

proti

Stadt Sundern,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi A. Rosas (poro?evalec), predsednik senata, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Léger,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za nemško vlado C.-D. Quassowski in A. Tiemann, zastopnika,
- za helensko vlado E. Svolopoulou in K. Marinou, zastopnici,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in K. Gross, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 25 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Stadt Sundern (ob?ina Sundern) in Finanzamtom Arnsberg (v nadaljevanju: Finanzamt) glede uporabe skupne kmetijske pavšalne ureditve, dolo?ene v omenjenem ?lenu, za dajanje loviš? v najem v okviru ob?inskega gozdarskega podjetja.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 25 Šeste direktive z naslovom „Skupna pavšalna ureditev za kmete“ določa:

„1. Če bi uporaba splošne ureditve davka na dodano vrednost ali poenostavljene ureditve iz člena 24 za kmete povzročila težave, lahko države članice za kmete uporabijo pavšalno ureditev za nadomestitev davka na dodano vrednost, obračunanega pri nakupih blaga in storitev, ki jih opravijo kmetje pavšalisti v skladu s tem členom.

2. Pomen izrazov, uporabljenih v tem členu:

- „kmet“: davčni zavezanec, ki opravlja svojo dejavnost v enem od spodaj opredeljenih podjetij,
- „kmetijsko, gozdarsko ali ribiško podjetje“: podjetje, ki ga kot tako priznava posamezna država članica v okviru proizvodnih dejavnosti iz Priloge A,
- „kmet pavšalist“: kmet, za katerega velja pavšalna ureditev iz odstavka 3 in nadaljnjih odstavkov,
- „kmetijski proizvodi“: blago, ki ga proizvede kmetijsko, gozdarsko ali ribiško podjetje v posamezni državi članici pri opravljanju dejavnosti iz Priloge A,
- „kmetijska storitev“: katera koli storitev iz Priloge B, ki jo opravi kmet s svojo delovno silo in/ali z opremo, ki jo sam upravlja in ki se običajno uporablja v kmetijskem, gozdarskem ali ribiškem podjetju,

[...]

5. Pavšalni odstotki iz odstavka 3 se uporabijo na ceno brez davka [...]. To nadomestilo izključuje vse druge oblike odbitkov.

[...]

9. Vsaka država članica lahko izvzame iz pavšalne ureditve določene kategorije kmetov in kmete, pri katerih uporaba splošne ureditve davka na dodano vrednost ali poenostavljena ureditev iz člena 24(1) ne bi povzročala administrativnih težav.

[...]“

4 Priloga B k tej direktivi, naslovljena „Seznam kmetijskih storitev“, določa:

„Opravljanje kmetijskih storitev, ki so običajno del kmetijske proizvodnje, se šteje za opravljanje kmetijskih storitev, sem spadajo zlasti:

[...]

- dajanje opreme, ki se običajno uporablja v kmetijskih, gozdarskih ali ribiških podjetjih, v najem za uporabo v kmetijstvu,

[...]“

5 §len 2 zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG), kot je veljal med nastankom dejstev v sporu o glavni stvari, določa:

„1. Podjetnik je tisti, ki neodvisno izvaja obrtno, gospodarsko ali poklicno dejavnost. Podjetje zajema vse obrtne, gospodarske ali poklicne dejavnosti podjetnika. [...]

[...]

3. Pravne osebe javnega prava obrtne, gospodarske ali poklicne dejavnosti opravljajo samo v okviru svojih ustanov obrtne ali gospodarske narave (§len 1(1), točka 6, in §len 4 Körperschaftsteuergesetz) in svojih kmetijskih ali gozdarskih podjetij.“

6 §len 24 UStG določa:

„1. Za transakcije kmetijskega in gozdarskega podjetja se davek brez vpliva na drugi, tretji in četrti stavek določi tako:

1. za dobavo proizvodov gozdarskega podjetja, z izjemo proizvodov industrijskih žag, 5 % od osnove za odmero,

[...]

3. za druge transakcije v smislu §lena 1(1), točka 1, 9 % od osnove za odmero. [...] Zneski vstopnega davka znašajo 5 % za transakcije, na katere se nanaša prvi stavek, točka 1, in 9 % za druge transakcije v smislu prvega stavka, vse od osnove za odmero od teh transakcij. Drugih odbitkov vstopnega davka ni. [...]

2. Za kmetijska in gozdarska podjetja se štejejo

1. kmetijstvo, gozdarstvo, vinogradništvo, vrtnarstvo, gojenje drevja, gojitev vrtnin, drevesničarstvo, vsa podjetja, ki naravno gojijo rastline in dele rastlin, ribolov v notranjih vodah, ribogojništvo v ribnikih, ribogojništvo za ribolov v notranjih vodah in za ribogojništvo v ribnikih, čebelarstvo, paša in gojenje semen;

2. [...]

Del kmetijskih in gozdarskih podjetij so tudi povezana podjetja, namenjena kmetijskim in gozdarskim podjetjem. [...]

3. Če podjetnik poleg transakcij iz odstavka 1 opravlja druge transakcije, je treba kmetijsko in gozdarsko podjetje šteti za podjetje, ki se v okviru strukture podjetja upravlja ločeno.

[...]“

Postopek v glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

7 Od leta 1994 do 1999 je Stadt Sundern prejemal prihodke od prodaje lesa in od gozdarskega podjetja ter od zakupov zasebnih lovišč. Ker je te zakupe štel za transakcije v smislu „pavšalne ureditve“, določene v §lenu 24 UStG, zanje ni prijavil prometnega davka.

8 Po inšpekcijskem pregledu na kraju samem je Finanzamt ugotovil, da dajanje zadevnih lovišč v najem ne spada med kmetijske in gozdarske transakcije v smislu te določbe, temveč ga je

bilo treba v skladu s splošno ureditvijo obdavčenja obdavčiti po splošni stopnji. Zato je Finanzamt od Stadt Sunderna zahteval plačilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) od prihodkov iz omenjenih zakupov.

9 Stadt Sundern je pri Finanzgerichtu zoper zadevno odločbo o odmeri davka vložil tožbo. To je omenjeni tožbi ugodilo, pri čemer je presodilo, da lovišča niso bila dana v najem niti v okviru kmetijskega in gozdarskega podjetja niti v okviru podjetja obrtne ali gospodarske narave v smislu § 2(3) UStG. Zakup naj ne bi presegal golega upravljanja s premoženjem.

10 Finanzamt je pri Bundesfinanzhofu vložil revizijo. Menil je, da so bila omenjena lovišča dana v najem v skladu s § 2(3) UStG, v okviru gozdarskega podjetja Stadt Sunderna, vendar ta zakup ni bil kmetijska transakcija v smislu § 24 UStG. Iz tega je sklepal, da mora za ta zakup veljati splošna ureditev obdavčenja.

11 Bundesfinanzhof se sprašuje, ali njegova sodna praksa, v skladu s katero dajanje lovišč v najem ne spada v pavšalno ureditev za kmete in zanj velja splošna ureditev obdavčenja, združljiva z določbami § 25 Šeste direktive, če so parcele, na katere je vezana lovna pravica, del kmetijskega ali gozdarskega podjetja. V teh okoliščinah je to sodišče prekinilo odločanje in Sodišču predložilo ti vprašnji:

„1. Ali imajo države članice, ki so v svoje nacionalno pravo prenesle skupno pavšalno ureditev za kmete, določeno v § 25 [Šeste] direktive [...], možnost ali obveznost, da kmete pavšaliste dokončno oprostito prometnega davka?

2. Ali ob pritrdilnem odgovoru na prvo vprašanje to velja samo za dobavo kmetijskih proizvodov in opravljanje kmetijskih storitev ali tudi za druge transakcije kmeta pavšalista, oziroma ali za te druge transakcije velja splošna ureditev iz [Šeste] direktive [...]?

Kaj to pomeni za dajanje lovišč v najem s strani kmeta pavšalista?“

Uvodne ugotovitve

12 Uvodoma je treba poudariti, da iz predložitvene odločbe ni jasno razviden natančen obseg prvega vprašanja in kakšno je njegovo razmerje do drugega vprašanja.

13 Vendar je mogoče prvo vprašanje razumeti tako, kot da se želi izvedeti, ali je država članica, ki je v skladu s § 25 Šeste direktive uporabila možnost, da za kmete uporabi skupno pavšalno ureditev, dolžna te kmete, če opravljajo transakcije, ki spadajo v omenjeno ureditev, obdavčiti po tej ureditvi, ali pa gre zgolj za njeno možnost.

14 Drugo vprašanje je iz dveh delov. Po eni strani predložitveno sodišče sprašuje, ali za transakcije, ki jih opravi kmet pavšalist in niso dobava kmetijskih proizvodov ali kmetijskih storitev, velja skupna pavšalna ureditev. Po drugi strani poskuša izvedeti, ali je dajanje lovišč v najem kmetijska storitev v smislu § 25 Šeste direktive.

15 Na prvo vprašanje, kot je razlagano v točki 13 te sodbe, pa je treba odgovoriti le, če je treba na drugi del drugega vprašanja odgovoriti pritrdilno.

16 V teh okoliščinah je treba zamenjati vrstni red vprašanj in najprej obravnavati oba dela drugega vprašanja in nato, glede na okoliščine primera, prvo vprašanje.

Prvi del drugega vprašanja

17 V prvem delu drugega vprašanja predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba § 25 Šeste

direktive razlagati tako, da se skupna pavšalna ureditev za kmete uporablja samo za dobavo kmetijskih proizvodov in kmetijskih storitev, kot so opredeljene v odstavku 2 tega člena, in ali za druge transakcije, ki jih opravijo kmetje pavšalisti, velja splošna ureditev DDV.

18 Nemška in grška vlada ter Komisija Evropskih skupnosti predlagajo pritrdilen odgovor na to vprašanje.

19 Poudariti je treba, da je Sodišče v postopku, v katerem je bila izdana sodba z dne 15. julija 2004 v zadevi Harbs (C-321/02, ZOdl., str. I-7101), že imelo priložnost odločiti o razmerju med skupno pavšalno ureditvijo za kmete in splošno ureditvijo DDV.

20 Iz te sodbe izhaja, da za transakcije, ki jih v okviru kmetije opravi kmet pavšalist in niso dobava kmetijskih proizvodov in kmetijskih storitev v smislu člena 25(2) Šeste direktive, ostaja veljavna splošna ureditev Šeste direktive (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Harbs, točka 31 in 36).

21 Zato je treba na prvi del drugega vprašanja odgovoriti tako, da je treba člen 25 Šeste direktive razlagati tako, da se skupna pavšalna ureditev za kmete uporablja samo za dobavo kmetijskih proizvodov in kmetijskih storitev, kot so opredeljene v odstavku 2 tega člena, in da za druge transakcije, ki jih opravi kmet pavšalist, velja splošna ureditev iz te direktive.

Drugi del drugega vprašanja

22 V drugem delu drugega vprašanja predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je dajanje lovišč v najem s strani kmeta pavšalista kmetijska storitev v smislu člena 25(2), peta alineja, Šeste direktive, branega v povezavi s Prilogo B k le-tej, v kateri so našteje kmetijske storitve.

23 Nemška vlada in Komisija menita, da je treba na to vprašanje odgovoriti nikalno, saj dajanja lovišč v najem ni v Prilogi B k Šesti direktivi. V tem pogledu poudarjata, da je treba člen 25 te direktive, glede na to, da gre za odstopanje, razlagati restriktivno.

24 Spomniti je treba, da je za določitev obsega določenih prava Skupnosti treba upoštevati njeni besedilo in sobesedilo ter njen namen (sodbi z dne 15. oktobra 1992 v zadevi Tenuta il Bosco, C-162/91, Recueil str. I-5279, str. 11, in zgoraj navedena sodba v zadevi Harbs, točka 28). Poleg tega iz zahtev po enotni uporabi prava Skupnosti in načela enakosti izhaja, da je navadno treba za določitev pomena in obsega določenih prava Skupnosti, ki se izrecno ne sklicuje na pravo držav članic, v celotni Skupnosti imeti avtonomno in enotno razlago, ki jo je treba poiskati ob upoštevanju sobesedila, v katero je določba umeščena, in cilja, ki ga zasleduje obravnavana ureditev (glej zlasti sodbi z dne 18. januarja 1984 v zadevi Ekro, 327/82, Recueil, str. 107, točka 11, in z dne 17. marca 2005 v zadevi Feron, C-170/03, ZOdl., str. I-2299, točka 26).

25 Ugotoviti je treba, da razlago, ki jo zagovarjata nemška vlada in Komisija, potrjuje besedilo obravnavanih določb, sobesedilo v katero se umešajo in cilji, ki jih zasleduje skupna pavšalna ureditev.

26 Najprej je treba poudariti, da se na podlagi člena 25(2), peta alineja, Šeste direktive in Priloge B k njej opravljanje kmetijskih storitev, ki so običajno del kmetijske proizvodnje, šteje za opravljanje kmetijskih storitev, med katere spadajo zlasti: „dajanje opreme, ki se običajno uporablja v kmetijskih, gozdarskih ali ribiških podjetjih, v najem za uporabo v kmetijstvu“. Dajanje lovišč v najem ni urejeno v teh določbah in poleg tega ne izpolnjuje pogojev, ki jih te določbe določajo.

27 Kar zadeva sobesedilo, v katero se umešajo določbe, je treba dalje ugotoviti, da se nanašajo na posebno ureditev, ki je izjema od splošne ureditve Šeste direktive. V skladu z

ustaljeno sodno prakso je treba vsako odstopanje ali izjemo od splošnega pravila razlagati restriktivno (glej zlasti sodbi z dne 12. decembra 1995 v zadevi Oude Luttikhuis in drugi, C-399/93, Recueil str. I-4515, točka 23, in z dne 12. decembra 2002 v zadevi Belgija proti Komisiji, C-5/01, Recueil str. I-11991, točka 56). Tako kot druge posebne ureditve, določene s Šesto direktivo, je to ureditev mogoče uporabiti, samo kolikor je to potrebno za doseganje njenega cilja (glej zgoraj navedeno sodbo v zadevi Harbs, točka 27).

28 Končno je treba glede preužitve ciljev, ki jih zasleduje skupna pavšalna ureditev, opozoriti, da je ta posledica zahteve po poenostavitvi. Kot to izhaja iz točke 29 zgoraj navedene sodbe v zadevi Harbs, ta ureditev teži k nadomestitvi stroška davka od nakupov blaga in storitev kmetov z izplačilom pavšalnega nadomestila kmetom, ki opravljajo dejavnosti v okviru kmetijskega, gospodarskega ali ribiškega podjetja, če dobavijo kmetijske proizvode ali opravijo kmetijske storitve.

29 Uporaba skupne pavšalne ureditve ne temelji na enem samem merilu, ki se nanaša na formalni status kmeta, temveč je ravno tako odvisna od narave ekonomskih transakcij, ki jih ta opravi (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo v zadevi Harbs, točka 31). Razlaga pojma „kmetijske storitve“ iz člena 25(2), peta alineja, Šeste direktive, in sicer, da zajema dajanje v najem, kot je dajanje v najem lovišč, ki navadno ni del kmetijske proizvodnje in ne obsega opreme, ki se navadno uporablja v kmetijskih, gozdarskih ali ribiških podjetjih, ne bi bila skladna niti z naravo niti s ciljem te ureditve.

30 Če da kmet, v okoliščinah, kot so te v zadevi v postopku v glavni stvari, v zakup lovišča, tega ni mogoče šteti za opravljanje kmetijskih storitev v smislu člena 25(2), peta alineja, Šeste direktive v povezavi s Prilogo B k le-tej.

31 Zato je treba na drugi del drugega vprašanja odgovoriti, da je treba člen 25(2), peta alineja, Šeste direktive v povezavi s Prilogo B k le-tej razlagati tako, da dajanje lovišč v najem s strani kmeta pavšalista ni kmetijska storitev v smislu te direktive.

32 Ob upoštevanju odgovora na drugi del drugega vprašanja in iz razlogov, navedenih v točkah od 12 do 16 te sodbe, na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

33 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1) **Člen 25 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da se skupna pavšalna ureditev za kmete uporablja samo za dobavo kmetijskih proizvodov in kmetijskih storitev, kot so opredeljene v odstavku 2 tega člena, in da za druge transakcije, ki jih opravi kmet pavšalist, velja splošna ureditev iz te direktive.**

2) **Člen 25(2), peta alineja, Direktive 77/388 v povezavi s Prilogo B k njej je treba razlagati tako, da dajanje lovišč v najem s strani kmeta pavšalista ni kmetijska storitev v smislu te direktive.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.