

V?c C?321/02

Finanzamt Rendsburg

v.

Detlev Harbs

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 25 – Spole?ný režim da?ového paušálu pro zem?d?lce – Pacht ?ásti zem?d?lského podniku”

Shrnutí rozsudku

*Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Režim da?ového paušálu pro zem?d?lce – P?sobnost – Pacht ?ásti zem?d?lského podniku – Vyn?tí*

*(Sm?rnice Rady 77/388, ?lánek 25)*

?lánek 25 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, který umož?uje ?lenským stát?m použít režim da?ového paušálu pro zem?d?lce tam, kde by použití b?žného režimu nebo p?ípadn? zjednodušeného režimu dan? vedlo k obtížím, je nutné vykládat v tom smyslu, že zem?d?lec, který propachtoval nebo dlouhodob? pronajal ?ást podstatných složek svého zem?d?lského podniku, který však pokračuje v zem?d?lské ?innosti se zbývající ?ástí svého podniku, na základ? které podléhá spole?nému režimu da?ového paušálu podle ?lánku 25, nem?že podrobit výnos z takového pachtu nebo nájmu tomuto režimu. Obrat plynoucí z takové ?innosti musí podléhat režimu b?žné DPH, pop?ípad? zjednodušenému režimu.

Použití tohoto zvláštního režimu totiž nespo?ívá na jediném kritériu, jakým je formální status zem?d?lce, ale je vyhrazeno na zem?d?lce, jejichž situace je vymezena souborem ustanovení ?lánku 25 šesté sm?rnice.

Nájem m?že být p?itom zahrnut mezi zem?d?lské služby uvedené v uvedeném ustanovení, pouze pokud se týká za?ízení obvykle používaného zem?d?lcem p?i provozu zem?d?lského podniku. V d?sledku toho nájem, pacht nebo vznik práva v?c požívat, kterými zem?d?lec p?evádí výlu?né užívání nemovitého majetku na jiného zem?d?lce, aby z něj požíval plody, nespadá pod uvedený ?lánek 25, jelikož p?evád?jící zem?d?lec již dále nem?že obvykle užívat p?edm?tný majetek. Totéž platí ze stejného d?vodu pro p?ípad dlouhodobého nájmu jiných složek podniku, k nimž nájemci náleží výlu?né právo.

(viz body 27, 31, 34, 37 a výrok)

15. července 2004 (\*)

„Šestá směrnice DPH – článek 25 – Společný režim daňového paušálu pro zemědělnce – Pacht části podniku”

Ve věci C-321/02,

jejímž předmětem je žádost Bundesfinanzhof (Německo) zasláná Soudnímu dvoru na základě článku 234 Smlouvy o ES směřující k získání ve sporu probíhající před tímto soudem mezi

### **Finanzamt Rendsburg**

a

### **Detlevem Harbsem**

rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu článku 25 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s.1),

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda prvního senátu, A. Rosas, S. von Bahr (zpravodaj), R. Silva de Lapuerta a K. Lenaerts, soudci,

generální advokát: P. Léger,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s ohledem na písemná vyjádření předložená:

- za Detleva Harbse G. Flockem a U. Fischerem, Rechtsanwälte,
- za německou vládu W.-D. Plessingem a M. Lummou, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství E. Traversou a K. Grossem, jako zmocněnci, ve spolupráci s A. Böhlkem, Rechtsanwalt,

s přihlédnutím ke zprávě k jednání,

po vyslechnutí ústních vyjádření Detleva Harbse a Komise na jednání konaném dne 12. února 2004,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. března 2004

vydává tento

### **Rozsudek**

1 Návrhem ze dne 4. července 2002, došlým Soudnímu dvoru dne 13. září 2002, položil Bundesfinanzhof na základě článku 234 ES předložnou otázku týkající se výkladu článku 25 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato otázka byla položena v rámci sporu mezi D. Harbsem a Finanzamt Rendsburg (Německo) (dále jen „Finanzamt“) ohledně uplatnění společného režimu daňového paušálu pro zemědělců stanoveného v článku 25 šesté směrnice na výnos z propachtované části podniku.

## Právní rámec

### *Právo Společenství*

3 Článek 13 B písm. b) stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní [...]:

[...]

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku [...].“

4 Článek 25 šesté směrnice nazvaný „Společný režim daňového paušálu pro zemědělce“ stanoví:

„1. Jestliže by použití běžného režimu daní z přidané hodnoty nebo zjednodušeného režimu podle článku 24 vedlo k obtížím, mohou členské státy na zemědělce použít režim daňového paušálu, jehož účelem je náhrada daní z přidané hodnoty zaplacené při nákupu zboží a služby zemědělcem, na něž se vztahuje režim daňového paušálu podle tohoto článku.

2. Pro účely tohoto článku se:

- „zemědělcem“ rozumí osoba povinná k dani, která vykonává svou činnost v některém z níže uvedených podniků,
- „zemědělským, lesnickým nebo rybářským podnikem“ rozumí podnik považovaný za zemědělský, lesnický nebo rybářský v daném členském státě v rámci činností zemědělské produkce, které jsou uvedeny v příloze A,
- „zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu“ rozumí zemědělec, na něž se vztahuje režim daňového paušálu uvedený v odstavci 3 a následujících,
- „zemědělským produktem“ rozumí zboží vyprodukované zemědělským, lesnickým nebo rybářským podnikem v daném členském státě v rámci činností uvedených v příloze A,
- „zemědělskou službou“ rozumí kterákoliv služba uvedená v příloze B, kterou poskytuje zemědělec za použití vlastní pracovní síly nebo vybavení, které bývá běžně k dispozici v zemědělském, lesnickém nebo rybářském podniku, jež zemědělec provozuje,
- „daní z přidané hodnoty na vstupu“ rozumí celková výše daní z přidané hodnoty ze zboží a služeb nakoupených všemi zemědělskými, lesnickými a rybářskými podniky v daném členském státě, na které se vztahuje režim daňového paušálu, jestliže tuto daň mohl zemědělec podléhající běžnému režimu daní z přidané hodnoty odpočíst podle článku 17,

– ,sazbami paušální náhrady? rozum?jí procentní sazby, které ?lenské státy stanoví v souladu s odstavcem 3 a používají v p?ípadech uvedených v odstavci 5, jejichž ú?elem je nahradit zem?d?lc?m podléhajícím da?ovému paušálu stanovenou sazbou da? z p?idané hodnoty na vstupu,

– ,paušální náhradou? rozumí ?ástka vzniklá použitím sazby paušální náhrady podle odstavce 3 na obrat zem?d?lce podléhajícího da?ovému paušálu v p?ípadech uvedených v odstavci 5.

3. ?lenské státy stanoví v p?ípad? pot?eby sazby paušální náhrady a oznámí je Komisi p?ed jejich uplatn?ním. Sazby budou založeny na makroekonomických statistických údajích, které se týkají výlu?n? zem?d?lc? podléhajících da?ovému paušálu, za p?edešlé t?i roky. Nesmí vést k tomu, aby zem?d?lci podléhající da?ovému paušálu získali celkem náhradu vyšší, než je celková da? z p?idané hodnoty na vstupu. ?lenské státy mají možnost snížit tuto sazbu až na nulovou hodnotu. Sazbu lze zaokrouhlit sm?rem nahoru nebo dol? na nejbližší polovinu procentního bodu.

?lenské státy mohou stanovit pro lesnictví, pro r?zná pododv?tví zem?d?lství a pro rybá?ství rozdílné sazby paušální náhrady.

[...]

5. Sazba paušální náhrady podle odstavce 3 se uplatní na ceny bez dan? zem?d?lských produkt? dodaných a zem?d?lských služeb poskytnutých zem?d?lci podléhajícími da?ovému paušálu osobám povinným k dani jiným než zem?d?lc?m podléhajícím da?ovému paušálu. Tato náhrada vylučuje všechny jiné formy odpo?tu.

6. ?lenské státy mohou stanovit, že paušální náhradu zaplatí:

a) bu? osoba povinná k dani, které je zboží dodáno nebo služba poskytnuta. V takovém p?ípad? je osoba povinná k dani, které je zboží dodáno nebo služba poskytnuta, oprávn?na postupem stanoveným ?lenskými státy odpo?íst od dan? z p?idané hodnoty, kterou je povinna odvést, výši paušální náhrady, kterou zaplatila zem?d?lc?m podléhajícím da?ovému paušálu,

b) nebo ve?ejné orgány.

[...]

8. U dodání zem?d?lských produkt? a poskytování zem?d?lských služeb krom? t?ch, na které se vztahuje odstavec 5, se paušální náhrada považuje za zaplacenou kupujícím nebo zákazníkem.

[...]

10. Každý zem?d?lec podléhající da?ovému paušálu se m?že rozhodnout v souladu s pravidly a podmínkami stanovenými daným ?lenským státem pro použití b?žného režimu dan? z p?idané hodnoty, pop?ípad? pro použití zjednodušeného režimu podle ?l. 24 odst. 1.

[...]"

5 P?íloha A šesté sm?rnice stanoví:

„Seznam ?inností zem?d?lské produkce

I. Produkce plodin

1. Zemědělství všeobecně, včetně vinohradnictví;

[...]

II. Chov hospodářských zvířat včetně šlechtitelství

1. Chov hospodářských zvířat všeobecně;

[...]

III. Lesnictví

IV. Rybolov

[...]

V. Zpracovávají-li zemědělec s pomocí prostředků běžně používaných v zemědělském, lesnickém nebo rybářském podniku produkty získané v zásadě vlastní zemědělskou produkcí, považuje se i toto zpracování za zemědělskou produkci.“

6 Příloha B téže směrnice zní takto:

„Seznam zemědělských služeb“:

Poskytování zemědělských služeb, které se obvykle uplatňují při zemědělské produkci, se považuje za poskytnutí zemědělských služeb, a patří mezi ně zejména:

- polní práce, sekání a kosení, mlácení, lisování do balíků, sběr, sklizení, setí a sázení,
- balení a příprava pro trh, například sušení, čištění, mletí, dezinfikování a silážování zemědělských produktů,
- skladování zemědělských produktů,
- péče o hospodářská zvířata, jejich odchov a krmení,
- nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských, lesnických nebo rybářských podnicích, pro zemědělské účely,
- technická pomoc,
- hubení plevelů a škůdců, práškování nebo postřikování plodin a pudy,
- zavlažovací operace a odvodňovací zařízení,
- odřezávání, kácení stromů a další lesnické služby.“

#### *Vnitrostátní právní úprava*

7 Podle německého práva je režim paušální náhrady stanovený v článku 25 šesté směrnice proveden do vnitrostátního práva článkem 24 Umsatzsteuergesetz 1991 (dále jen „UStG“) ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení.

#### **Spor v původním řízení a předěžná otázka**

8 V roce 1992 byl D. Harbs vlastníkem zemědělského podniku sestávajícího, kromě pozemku o rozloze 92 hektarů a budov určených k tomuto podnikání, z hospodářských zvířat o počtu přibližně 60 býků na výkrm, 65 dojných krav a 120 kusů dalšího skotu. Získal referenční kvantitu pro mléko (mléčná kvóta) ve výši 321 367 kg.

9 Prostřednictvím dvou smluv ze dne 12. listopadu 1992, D. Harbs propachtoval za úplatu část svého podniku svému synovi od 15. listopadu 1992 do 30. června 2005. V první řadě propachtoval prostřednictvím „pachtu“ svému synovi pozemky o rozloze přibližně 31 hektarů, 65 dojných krav a svou mléčnou kvótu. Dále prostřednictvím „smlouvy o užívání chléva“ pronajal svému synovi kravín se 75 stájními místy. Detlev Harbs pokračoval ve své činnosti se zbývajících částí svého zemědělského podniku.

10 Detlev Harbs usoudil, že úplata dohodnutá podle smlouvy o pachtu podléhá přímé dani stanovené v článku 24 UStG a že podle tohoto článku je daň z obrátu plynoucího ze zemědělského podnikání kompenzována daní zaplacenou na vstupu ve výši daně, která má být odvedena, takže nemá být vybrána žádná daň. Proto ve svém daňovém přiznání ze dne 20. ledna 1995, k jehož podání byl vyzván, nepřihlásil žádný zdanitelný obrát za finanční rok 1992.

11 Finanzamt usoudil, že zatímco pacht pozemku a staveb je podle německého práva osvobozen od daně, obrát dosažený Detlevem Harbsem v roce 1992 z propachtované mléčné kvóty a dojných krav nevyšel ze zemědělské činnosti ve smyslu článku 24 UStG, a proto měl být zdaněn podle obecných ustanovení UStG. Vyměřil proto daň z obrátu z čisté částky úplaty zaplacené jako pachtovné a dne 10. července 1996 vydal daňový výměr ve výši 361 DEM.

12 Poté co byla jeho stížnost zamítnuta, D. Harbs podal žalobu k Finanzgericht Schleswig-Holstein (Německo), který uznal žalobu za opodstatněnou. Finanzamt podal opravný prostředek („Revision“) k Bundesfinanzhof.

13 Vzhledem k tomu, že pro rozhodnutí sporu je nutný výklad článku 25 šesté směrnice, Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„ Je vlastníkem zemědělského podniku,

– který se vzdá části svého podniku (část týkající se stáda dojných krav) a propachtuje hospodářský majetek nezbytný pro tyto účely jinému zemědělci a

– který i po propachtování pokračuje v zemědělské činnosti v nezanedbatelné míře,

oprávněn podrobit výnos z pachtu – jako zbytek svého obrátu – režimu daňového paušálu pro zemědělce (článek 25 směrnice 77/388/EHS), nebo je výnos z pachtu podroben běžnému režimu?“

### **K předběžné otázce**

14 Podstatou předběžné otázky postupujícího soudu je, zda má být článek 25 šesté směrnice vykládán tak, že zemědělec, který propachtoval nebo pronajal část svého podniku, ale který nadále pokračuje ve své zemědělské činnosti se zbývajících částí podniku a který ohledně pokračující zemědělské činnosti podléhá společnému režimu daňového paušálu podle článku 25, je oprávněn podrobit výnos z pachtu tomuto režimu, nebo zda musí tento příjem podléhat běžnému režimu daně z přidané hodnoty („DPH“).

## Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

15 Detlev Harbs tvrdí, že čl. 24 odst. 1 UStG nestanoví, že obrat plynoucí z pachtu nebo pronájmu určitého hospodářského majetku podléhá běžnému režimu daní. Stejně tak také podle tohoto článku nemusí zemědělec, který propachtuje nebo pronajme jednotlivé podniky svého podniku, používat sazby paušální náhrady, když poskytuje tuto službu jinému zemědělci podléhajícímu daňovému paušálu, nebo náhrada zaplacené DPH na vstupu je považována za zahrnutou v celkové ceně služeb.

16 Detlev Harbs tvrdí, že Bundesfinanzhof sám připouští ve své judikatuře, že zemědělec ukončí své zemědělské podnikání pro účely čl. 24 UStG pouze v případě, kdy propachtuje celý svůj podnik.

17 Dále tvrdí, že je bezpochybně zemědělcem ve smyslu článku 25 šesté směrnice, protože pokračuje ve výkonu činností uvedených v příloze A této směrnice a jeho postavení nemůže být ovlivněno propachtováním nebo pronájmem určitých podniků jeho podniku. Navíc je režim daňového paušálu stanovený v tomto článku uplatnitelný na cenu „zemědělských služeb“, které podle znění páte odrazky přílohy B šesté směrnice zahrnují ty služby, které stejně jako v provozním řízení, které se obvykle uplatňují při zemědělské produkci, především „nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských podnicích, pro zemědělské účely“. Článek 25 a příloha B této směrnice nevyžadují, aby dotyčná osoba sama souasně užívala v rámci svého zemědělského podniku majetek postoupený „k užívání“. Konečně podle čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, pacht je poskytováním služeb.

18 Podle německé vlády výnos z pachtu, který je předmětem sporu, nespadá pod společný režim daňového paušálu pro zemědělce podle článku 25 šesté směrnice. Podléhá běžnému režimu daní z obratu.

19 „Nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských, lesnických nebo rybářských podnicích, pro zemědělské účely“, jak je uvedeno v páte odrazce přílohy B šesté směrnice, nepokrývá propachtování části podniku. Narozdíl od konkrétní služby nájmu týkající se pouhého užívání konkrétního majetku, takovéto zmíněné pachtovní ujednání zahrnuje souhrn komplexních služeb ve prospěch pachtýře, na kterého je převáděno nejen právo užívací, ale i právo včít požívat.

20 Šestá směrnice ostatně rozlišuje velice jasně mezi dvěma právními kategoriemi pachtem a nájmem, jak je zřejmé ze srovnání ustanovení přílohy B a čl. 13 B písm. b). Mimoto, jelikož pacht není v zemědělství nikterak neobvyklým, zákonodárce Společenství by ho neopomenul výslovně zahrnout do této přílohy B, pokud by jej zamýšlel podřadit režimu daňového paušálu.

21 Skutečnost, že uvedená příloha B obsahuje pouze příklady zemědělských služeb, a není proto vyčerpávající, neumožňuje zahrnout pacht do této přílohy. Takové zahrnutí v míře, v jaké se týká pachtu pozemku, by totiž vyvolalo nesouvislost režimu založeného šestou směrnicí, který podle čl. 13 B písm. b) této směrnice osvobozuje nájem a pacht nemovitého majetku. Krom toho musí být režim podle článku 25 šesté směrnice, stejně jako jakýkoliv režim povolující výjimky, používán podle striktního výkladu tohoto článku a přílohy B téže směrnice. Konečně zahrnutí pachtu do režimu daňového paušálu podle zmíněného článku 25 by mohlo vést ke vzniku „nadměrné náhrady“ v rozporu s ustanoveními šesté směrnice, která ukládají členským státům povinnost stanovit takové procentní sazby paušální náhrady, které nebudou mít za účinek získání pro zemědělce s daňovým paušálem vyšší náhrady, než představují výlohy na DPH.

22 Podle německé vlády provede článek 25 šesté směrnice potvrzuje, že nájem části

zemědělského podniku nepodléhá režimu daňového paušálu stanovenému v tomto článku. Jednak totiž návrh šesté směrnice vypracovaný Komisí ze dne 29. června 1973 se týkal, v páte odřazce přílohy B šesté směrnice, pouze „nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských podnicích“. Nájem pozemku zde proto nebyl zahrnut, tak jak také odhalily následné debaty a zejména návrhy revize předložené samotnou německou vládou. Krom toho povinnost vykládat článek 25 šesté směrnice striktně vyplývá ze závazku přijatého členskými státy, které se v tehdejší době dohodly na zvýšení snahy použít progresivní běžný režim DPH na určité kategorie zemědělců.

23 Komise zastává názor, že režim daňového paušálu pro zemědělce vzhledem k jeho statutu zvláštního režimu musí být vykládán striktně (viz ohledně zvláštního režimu podle článku 26 šesté směrnice rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229).

24 Komise tvrdí, že přestože je režim založen na formálním kritériu, tím že se uplatní na „zemědělce“, obsahuje mimo jiné další funkční prvek spojující podle čl. 25 odst. 5 šesté směrnice paušální náhrady se „zemědělskými produkty“ nebo „zemědělskými službami“. Zdůrazňuje, že na rozdíl od čl. 13 B písm. b) uvedené směrnice, který zmiňuje jak nájem tak pacht, seznam „zemědělských služeb“ přílohy B této směrnice, na který článek 25 odkazuje, pacht neobsahuje.

25 Jelikož podle Komise tato příloha B uvádí v seznamu zemědělských služeb „nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských podnicích, pro zemědělské účely“, příloha B neuvádí nájem samotného podniku nebo jeho samostatné části. Dotyčná „zařízení“ jsou zařízeními, jež mají být používána pouze k zemědělským účelům v rozsahu, v jakém takovou činnost umožňují nebo usnadňují, jako jsou zemědělské stroje, které ostatně byly jediným zařízením zmíněným v návrzích šesté směrnice. Příloha A bod V této směrnice zmiňuje stejné pojetí. Jiné jazykové verze uvedené přílohy B mají stejný smysl.

26 Komise také uplatňuje, že podle páte odřazky čl. 25 odst. 2 šesté směrnice zemědělské služby zde zmíněné jsou služby poskytované zemědělcem „za použití vlastní pracovní síly nebo vybavení, které bývá běžně k dispozici v zemědělském, lesnickém nebo rybářském podniku, jež zemědělec provozuje“. Tento požadavek není uspokojen za okolností převodního řízení, kdy zemědělec přestal chovat dojná stáda a dlouhodobě je propachtovat, neboť propachtovaný hospodářský majetek již není nadále užíván pro pronajímatelovy zemědělské činnosti.

#### *Odpověď Soudního dvora*

27 Úvodem je nutno připomenout, že čl. 25 odst. 1 šesté směrnice poskytuje členským státům možnost použít společný režim daňového paušálu pro zemědělce tam, kde by použití běžného režimu DPH nebo případně zjednodušeného režimu podle článku 24 této směrnice vedlo k obtížím. Tento zvláštní režim uplatňovaný v určitém zemědělcem je tedy výjimkou z běžného režimu uvedeného v šesté směrnici. Skutečnost, že se jedná o výjimku, je potvrzena tím, jak to zdůraznil generální advokát v bodu 31 svého stanoviska, že podle čl. 25 odst. 9 a 10 mohou členské státy vyloučit z tohoto režimu určité kategorie zemědělců a že jakýkoliv zemědělec podléhající daňovému paušálu se může rozhodnout pro použití běžného režimu nebo režimu zjednodušeného. Stejně jako jiné zvláštní režimy obsažené v článku 24 a článku 26 téže směrnice, musí být režim podle článku 25 této směrnice používán pouze v rozsahu nezbytném k dosažení jeho cíle (viz ohledně použití režimu obsaženého v článku 26 šesté směrnice výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, bod 34). Navíc podle ustálené judikatury mají být jakékoliv odchylky nebo výjimky z obecného pravidla vykládány striktně (rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Komise v. Španělsko, C-83/99, Recueil, s. I-445, bod 19).

28 Je nutno rovněž připomenout, že při určení rozsahu ustanovení práva Společenství je



nutno vzít v úvahu současně jeho znění, kontext a cíle (rozsudek ze dne 15. října 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Recueil, s. I-5279, bod 11, a rozsudek ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer, C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 27). Krom toho z požadavků jednotného používání práva Společenství a zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení práva Společenství, které neobsahuje výslovný odkaz na právo členských států za účelem určení jeho významu a rozsahu, musí být obvykle vykládáno v celém Společenství nezávisle a jednotně; takový výklad musí zohlednit kontext ustanovení a účel sledovaný dotčeným právním předpisem (viz zejména rozsudek ze dne 18. ledna 1984, Ekro, 327/82, Recueil, s. 107, bod 11; rozsudek ze dne 19. září 2000, Linster, C-287/98, Recueil, s. I-6917, bod 43; rozsudek ze dne 9. listopadu 2000, Yiadom, C-357/98, Recueil, s. I-9265, bod 26; rozsudek ze dne 27. února 2003, Adolf Truley, C-373/00, Recueil, s. I-1931, bod 35, a rozsudek ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C-497/01, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 34).

29 Podle článku 25 šesté směrnice, společný režim daňového paušálu směřuje k náhradě daně zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělci prostřednictvím platby náhrady daňového paušálu zemědělcem, kteří pokračují ve svém podnikání v zemědělství, lesnictví a rybářství při produkci zemědělského zboží nebo poskytování zemědělských služeb. Tato náhrada se stanoví prostřednictvím uplatnění procentní sazby stanovené členskými státy na cenu bez daně zboží nebo služeb poskytovaných zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu jinému kupujícímu zboží nebo zákazníkovi povinnému k dani, než je zemědělec podléhající daňovému paušálu. Náhradu vyplácí buď veřejný orgán, nebo kupující, či zákazník povinný k dani a vylučuje jakýkoliv jiný způsob odpůtu DPH na vstupu.

30 Za účelem zajištění jednotného použití tohoto režimu v celém Společenství zákonodárce Společenství s výhradou výslovného odkazu na právo členských států ohledně vymezení daných podnikání zajistil definici zejména toho, co zahrnují pojmy „zemědělec“, „zemědělské produkty“ a „zemědělské služby“.

31 Zákonodárce Společenství tedy nezamýšlel, aby režim spočíval na jediném kritériu, zejména jakým je formální status zemědělce, ale vyhradil jeho použití na zemědělce, jejichž situace je vymezena všemi ustanoveními článku 25 šesté směrnice. Pouhá skutečnost, že osoba je zemědělcem, tudíž neumožňuje použití výluhu tohoto režimu bez ohledu na povahu hospodářských operací jím prováděných.

32 V tomto ohledu podle čl. 25 odst. 2 šesté směrnice je nutno služby uvedené v příloze B zmíněné směrnice poskytované zemědělcem za použití vlastní pracovní síly nebo vybavení, které bývá běžně k dispozici v zemědělském, lesnickém nebo rybářském podniku, jež zemědělec provozuje, pokládat za zemědělské služby ve smyslu tohoto článku. Podle této přílohy B je nutno služby, které se obvykle uplatňují při zemědělské produkci, zejména „nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských podnicích, pro zemědělské účely“, pokládat za zemědělské služby.

33 Proto není pacht výslovně zmíněn v čl. 25 odst. 2 ani v příloze B šesté směrnice. Naopak v čl. 13 písm. b) zákonodárce Společenství výslovně předpokládal uplatnění tohoto ustanovení na nájem i pacht.

34 Krom toho z páté odrážky čl. 25 odst. 2 šesté směrnice a přílohy B této směrnice, které je nutno vzhledem k tomu, že na sebe navzájem odkazují, číst ve spojitosti, vyplývá, že nájem může být zahrnut mezi služby uvedené v páté odrážce čl. 25 odst. 2, pouze pokud se týká zařízení obvykle používaného zemědělcem při provozu zemědělského podniku. Z toho vyplývá, že zejména nájem, pacht nebo vznik práva vč. požívat, kterými zemědělec provádí výlučné užívání nemovitého majetku, jako jsou pozemky nebo stavby, jinému dělci, aby z nich požíval plody, nespadá pod pátou odrážku čl. 25 odst. 2 šesté směrnice, jelikož provádějí zemědělec již dále

nemže obvykle užívat p?edm?tný majetek. Totéž platí pro p?ípad dlouhodobého nájmu jiných složek podniku, k nimž nájemci vzniká výlu?né právo.

35 Pokud tedy za okolností p?vodního ?ízení zem?d?lec pronajme na více než 12 let podstatné složky svého podniku, jako jsou pozemky, stavba, krávy a mlé?ná kvóta, a tak se zbaví za?ízení, které až do té doby obvykle užíval v rámci svého podnikání v mlékárenství, nelze jej pokládat za zem?d?lce, který poskytl službu ve smyslu ?l. 25 odst. 2 šesté sm?rnice.

36 Takový nájem proto nepodléhá společnému režimu da?ového paušálu pro zem?d?lce. Obrat plynoucí z této ?innosti nemže tudíž podléhat zvláštnímu režimu uvedenému v ?lánku 25 šesté sm?rnice i p?esto, že doty?ný zem?d?lec i nadále chová skot na zbytku svého hospodá?ství, a v d?sledku toho podléhá režimu b?žné DPH, pop?ípad? zjednodušenému režimu. Ostatn? podle ?l. 25 odst. 10 šesté sm?rnice se doty?ný zem?d?lec mže rozhodnout pro b?žný režim, pop?ípad? pro zjednodušený režim pro všechny své ?innosti.

37 S ohledem na výše uvedené je t?eba odpov?d?t na p?edb?žnou otázku tak, že ?lánek 25 šesté sm?rnice je nutné vykládat v tom smyslu, že zem?d?lec, který propachtoval nebo dlouhodob? pronajal ?ást podstatných složek svého zem?d?lského podniku, který však pokračuje v zem?d?lské ?innosti se zbývající ?ástí svého podniku, na základ? které podléhá společnému režimu da?ového paušálu podle ?lánku 25, nemže podrobit výnos z takového pachtu nebo nájmu tomuto režimu. Obrat plynoucí z takové ?innosti musí podléhat režimu b?žné DPH, pop?ípad? zjednodušenému režimu DPH.

#### **K náklad?m ?ízení**

38 Náklady vzniklé Komisi, která p?edložila své vyjád?ení Soudnímu dvoru, se nenahrazují. Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve sporu probíhajícím p?ed postupujícím soudem, k rozhodnutí o nákladech ?ízení je p?íslušný uvedený soud.

Z t?chto d?vod?

SOUDNÍ DV?R (první senát)

o otázkách, které mu byly p?edloženy usnesením Bundesfinanzhof ze dne 4. ?ervence 2002, rozhodl takto:

**?lánek 25 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Společný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ musí být vykládán v tom smyslu, že zem?d?lec, který propachtoval nebo dlouhodob? pronajal ?ást podstatných složek svého zem?d?lského podniku, který však pokračuje v zem?d?lské ?innosti se zbývající ?ástí svého podniku, na základ? které podléhá společnému režimu da?ového paušálu podle tohoto ?lánku, nemže podrobit výnos z takového pachtu nebo nájmu tomuto režimu. Obrat plynoucí z takové ?innosti musí podléhat b?žnému režimu, pop?ípad? zjednodušenému režimu dan? z p?ídané hodnoty.**

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 15. července 2004.

Vedoucí soudní kanceláře

Předseda prvního senátu

R. Grass

P. Jann

\* Jednací jazyk: němčina.