

Vec C-321/02

Finanzamt Rendsbug

proti

Detlev Harbs

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof)

„Šiesta smernica o dani z pridanej hodnoty – článok 25 – Spoločný režim daňovej paušalizácie pre poľnohospodárskych výrobcov – Árenda časti poľnohospodárskej výroby“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Zosúladenie právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Režim paušalizácie pre poľnohospodárskych výrobcov – Pôsobnosť – Árenda časti poľnohospodárskeho podniku – Vylúčenie

(Nariadenie Rady ES 77/388, článok 25)

Článok 25 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, ktorý povoľuje členským štátom použitie spoločnej paušálnej úpravy u poľnohospodárskych výrobcov, u ktorých by dochádzalo k ťažkostiam pri použití normálnej úpravy dane z pridanej hodnoty, prípadne pri zjednodušenej úprave dane, sa má vykladať v tom zmysle, že poľnohospodársky výrobca, ktorý dal do árendy a/alebo do dlhodobého nájmu podstatnú časť svojho poľnohospodárskeho podniku a so zostávajúcou časťou podniku pokračuje v činnosti, ktorou patrí pod spoločnú úpravu paušalizácie podľa tohto článku, nesmie na príjmy z tejto árendy alebo prenájmu použiť túto paušalizáciu. Príslušný obrat musí podliehať bežnému režimu, prípadne zjednodušenému režimu dane z pridanej hodnoty.

Nakoniec, použitie tejto úpravy sa neviaže len na jediné kritérium formálneho postavenia ako poľnohospodárskeho výrobcu, ale je vyhradené tým poľnohospodárskym výrobcom, ktorých situácia zodpovedá všetkým ustanoveniam článku 25 šiestej smernice.

Prenájom teda patrí pod služby uvedené v predmetných ustanoveniach len vtedy, keď sa týka prostriedkov, ktoré bežne používa poľnohospodársky výrobca pri prevádzke svojho poľnohospodárstva. Z toho vyplýva, že prenájom, „árenda“ a poskytnutie užívacieho práva, ktorými prenecháva jeden poľnohospodár výhradné používanie nehnuteľných vecí ako pozemkov alebo budov druhému poľnohospodárovi, ktorý z nich ťažil úžitok, nepatria pod uvedený článok 25, pretože prenechávajúci poľnohospodár tým predmetné prostriedky nemôže bežne používať. To isté musí potom platiť aj pre dlhodobý prenájom všetkých ostatných náležitostí podniku, ktoré používa výhradne nájomník.

(pozri body 27, 31, 34, 37 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 15. júla 2004 (*)

„Šiesta smernica o dani z pridanej hodnoty – článok 25 – Spoločný režim daňovej paušalizácie pre poľnohospodárskych výrobcov – Árenda časti poľnohospodárskej výroby“

Vo veci C-321/02,

ktorej predmetom je návrh Bundesfinanzhof (Nemecko) podľa článku 234 ES, zaslaný Súdnemu dvoru, ktorým žiada v konaní medzi

Finanzamt Rendsburg

a

Detlev Harbs

o vydanie rozhodnutia o prejudiciálnej otázke týkajúcej sa výkladu článku 25 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1),

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia A. Rosas, S. von Bahr (spravodajca), R. Silva de Lapuerta a K. Lenaerts,

generálny advokát: P. Léger,

tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomné pripomienky, ktoré predložili:

- pán Harbs, v zastúpení: G. Flock a U. Fischer, Rechtsanwälte,
- nemecká vláda, v zastúpení: W.-D. Plessing a M. Lumma, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločenských, v zastúpení: E. Traversa a K. Gross, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci A. Böhlke, Rechtsanwalt,

so zreteľom na správu pre pojednávanie,

po vypočutí ústnych pripomienok pána Harbsa a Komisie na pojednávaní 12. februára 2004,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávani 11. marca 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Uznesením zo 4. júla 2002, ktoré bolo doručené súdu 13. septembra 2002, položil Bundesfinanzhof podľa článku 234 ES prejudiciálnu otázku týkajúcu sa výkladu článku 25 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Táto otázka bola položená v rámci konania, ktorého účastníkmi sú pán Harbs (ďalej len „žalobca“) a Finanzamt Rendsburg (Nemecko) (ďalej len „žalovaný“), a ktorého predmetom je použitie spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárov uvedenej v článku 25 šiestej smernice na príjmy z prenájmu časti žalobcovho poľnohospodárskeho podniku.

Právny rámec

Právo Spoločenstva

3 Článok 13 písm. b) šiestej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane [...]:

[...]

b) [danie do árendy a – *neoficiálny preklad*] prenajímanie nehnuteľného majetku [...].“

4 Článok 25 šiestej smernice s názvom „Spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárskych výrobcov“ uvádza:

„1. Ak uplatňovanie normálneho systému dane z pridanej hodnoty alebo zjednodušeného systému podľa článku 24 bude spôsobovať poľnohospodárskym výrobcom problémy, členské štáty môžu pre potreby náhrady dane z pridanej hodnoty za nakúpený tovar a služby využiť u poľnohospodárskych výrobcov systém paušálnej sadzby podľa tohto článku.

2. Na účely tohto článku definujeme tieto pojmy:

- „poľnohospodársky výrobca“: zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva činnosť v jednej z nižšie popísaných podnikateľských oblastí,
- „poľnohospodárstvo, lesníctvo alebo rybárstvo“: podnikanie takto chápané v každom členskom štáte v rámci výrobných aktivít uvedených v Prílohe A,
- „poľnohospodársky výrobca s paušálnou sadzbou“ - poľnohospodársky výrobca zdaňovaný podľa systému s paušálnou sadzbou podľa ods. 3 a ďalších,
- „poľnohospodárske produkty“: tovary produkované v poľnohospodárstve, lesníctve alebo rybárstve v každom členskom štáte ako výsledok aktivít uvedených v Prílohe A,
- „poľnohospodárska služba“: každá služba podľa špecifikácie v Prílohe B, ktorú poskytne poľnohospodársky výrobca na základe vlastnej pracovnej sily a/alebo s použitím bežného

vybavenia pre poľnohospodárstvo, lesníctvo alebo rybníctvo, v rámci ktorých podniká,

– „daň z pridanej hodnoty útvorená na vstupoch“: celková hodnota dane z pridanej hodnoty útvorená k obstaraným tovarom a službám v oblasti podnikania v poľnohospodárstve, lesníctve a rybníctve v každom členskom štáte na základe systému s paušálnou sadzbou, kde je takáto daň odpočítateľná podľa článku 17, ak poľnohospodársky výrobca podlieha normálnemu systému dane z pridanej hodnoty,

– „paušálne kompenzačné percentá“: percentá dohodnuté členskými štátmi podľa ods. 3 a uplatňované v prípadoch definovaných odsek. 5 umožňujúcim kompenzáciu poľnohospodárskym výrobcom s paušálnou sadzbou podľa dohodnutej sadzby dane z pridanej hodnoty útvorenaj na vstupoch,

– „paušálna kompenzácia“: suma, ktorú dostaneme pri použití percenta paušálnej kompenzácie, čo umožňuje ods. 3 z obratu poľnohospodárskeho výrobcu zdaňovaného paušálnou sadzbou v prípadoch, na ktoré sa vzťahuje ods. 5.

3. Členské štáty podľa potreby dohodnú percento paušálnej kompenzácie a budú o tom vopred informovať Komisiu. Takéto percento musí vychádzať z makroekonomických štatistických údajov o poľnohospodárskych výrobcach podliehajúcich zdaňovaniu paušálnou sadzbou za predchádzajúce tri roky. Nesmú byť použité na refundácie u poľnohospodárskych výrobcov zdaňovaných podľa paušálnej sadzby, ktoré by presahovali hodnotu dane z pridanej hodnoty útvorenú pri vstupoch. Percento sa môže zaokrúhľovať nahor alebo nadol k najbližšiemu polovičnému bodu.

Členské štáty si môžu dohodnúť variabilné percento paušálnej kompenzácie v lesníctve, v rozličných sférach poľnohospodárstva a v rybníctve.

[...]

5. Percento paušálnej sadzby definované v ods. 3 sa bude používať pri cene, ošistenej od dane, pri poľnohospodárskych produktoch a poľnohospodárskych službách poskytovaných poľnohospodárskymi výrobcami zdaňovanými paušálnou sadzbou iným zdaniteľným osobám. Táto kompenzácia vylučuje všetky ďalšie možnosti odpočtu dane.

6. Členské štáty môžu zabezpečiť, aby kompenzáciu paušálnou sadzbou platila:

a) zdaniteľná osoba, ktorej boli tovary alebo služby dodané. V takomto prípade, zdaniteľná osoba, ktorej boli tovary a služby dodané, bude mať právo podľa ustanovení platných v danom členskom štáte, aby si z dane z pridanej hodnoty, ktorú by mala platiť, mohla odrátať sumu kompenzácie paušálnou sadzbou, ktorú zaplatila poľnohospodárskym výrobcom podliehajúcim paušálnej sadzbe dane,

b) verejné inštitúcie.

[...]

8. Pokiaľ ide o dodávky poľnohospodárskych produktov a poľnohospodárskych služieb, ktoré nedefinuje ods. 5, na kompenzáciu paušálnou sadzbou sa nazerá ako by ju platil kupujúci alebo zákazník.

[...]

10. Každý poľnohospodársky výrobca podliehajúci paušálnej sadzbe si môže vybrať, v súlade s

predpismi a podmienkami platnými v jednotlivom členskom štáte, či použije normálny systém dane z pridanej hodnoty alebo zjednodušený systém podľa článku 24 ods. 1.

[...]

5 Príloha A šiestej smernice uvádza:

„Zoznam činností v poľnohospodárskej výrobe:

I. Poľnohospodárske výrobky

1. Poľnohospodárstvo všeobecne, vrátane vinohradníctva;

[...]

II. Chov dobytka a šľachtiteľstvo

1. Chov dobytka všeobecne;

[...]

III. Lesníctvo

IV. Rybárstvo

[...]

V. Za poľnohospodársku činnosť sa považujú aj spracovateľské činnosti, pri ktorých poľnohospodár v podstatnej miere používa svoje vlastné poľnohospodárske výrobky a prostriedky bežne používané v poľnohospodárskych, lesníckych alebo rybárskych podnikoch.“

6 Príloha B tejto smernice znie:

„Zoznam poľnohospodárskych služieb:

Dodávky poľnohospodárskych služieb, ktoré tvoria bežnú sú časť poľnohospodárskej produkcie budú považované za dodávky poľnohospodárskych služieb a budú zahrňovať nasledovné:

- práca na poli, žacie práce a kosba, lisovanie, oberanie a zber, siatie a sadenie,
- balenie a príprava, napr. sušenie, čistenie, mletie, dezinfekcia a silážovanie poľnohospodárskych produktov,
- skladovanie poľnohospodárskych produktov,
- ošetrovanie dobytka, chov a výkrm,
- prenájom strojov a zariadení bežne používaných na poľnohospodárske práce, v lesníctve a rybárstve,
- technický servis,
- ničenie buriny a škodcov, poprašovanie úrody a pôdy,
- prevádzka zavlažovacích a odvodňovacích zariadení,

– rez a výrub stromov a iné lesnícke práce.“

Vnútroštátna právna úprava

7 Mechanizmus paušálnej kompenzácie podľa článku 25 šiestej smernice je v nemeckom práve implementovaný v § 24 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG 1991“) v jeho znení smerodajnom pre priebeh sporu vo veci samej.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Žalobca bol v roku 1992 vlastníkom poľnohospodárskeho podniku s rozlohou 92 ha, ku ktorému patrilo okrem hospodárskych budov aj stav dobytku pozostávajúci z približne 60 plemenných býkov, 65 dojníc a 120 kusov ďalšieho hovädzieho dobytku. Jeho referenčné množstvo mlieka (mliečna kvóta) dosahovalo 321 367 kg.

9 Dvomi zmluvami z 12. novembra 1992 prenajal žalobca časť svojho podniku za úhradu svojmu synovi na dobu od 15. novembra 1992 do 30. júna 2005. Po prvé, „árendálnou zmluvou“ mu prenechal pozemky s rozlohou cca. 31 ha, všetkých 65 dojníc a svoju mliečnu kvótu. Po druhé, „zmluvou o používaní maštánej budovy“ prenajal maštá so 75 miestami. Žalobca pokračoval v hospodárení na zvyšku svojho poľnohospodárskeho podniku.

10 Podľa názoru žalobcu podliehalo nájomné dohodnuté v árendálnej zmluve priemerným sadzbám podľa § 24 UStG a podľa tohto ustanovenia sa daň z obratu poľnohospodárskeho podniku vyrovnáva daňou na vstupoch, takže nemá byť vyrubená žiadna daň. Preto nepriznal daňovom priznaní z 20. januára 1995, podanom na základe výzvy, žiadny zdaniteľný obrat za finančný rok 1992.

11 Žalovaný zastával názor, že árenda pozemkov a budov je síce podľa nemeckého práva oslobodený od dane, ale obrat dosiahnutý žalobcom v roku 1992 prenechaním dojníc a mliečnej kvóty nepochádza z poľnohospodárskej výroby v zmysle § 24 UStG, a preto je zdaniteľný podľa všeobecných ustanovení UStG. Ústý obnos zaplatený na základe tohto prenechania teda podrobil dani z obratu a vydal 10. júla 1996 výmer dane z obratu vo výške 361 DEM.

12 Po zamietnutí námietky podal žalobca žalobu na Finanzgericht Schleswig-Holstein (Nemecko), ktorý jej vyhovel. Žalovaný podal dovolanie na Bundesfinanzhof.

13 Bundesfinanzhof je toho názoru, že rozhodnutie sporu vo veci samej závisí od výkladu článku 25 šiestej smernice, a preto prerušil konanie a predložil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Smie vlastníkom poľnohospodárskeho podniku,

- ktorý sa vzdá časti svojho podnikania (celého mliečného hospodárenia) a dá do árendy všetky k tomu potrebné hospodárske prostriedky inému poľnohospodárovi a
- ktorý aj po daní do árendy naďalej vykonáva činnosť poľnohospodára v nemalom rozsahu, nakladá so svojimi príjmami pochádzajúcimi z árendy – rovnako ako so svojimi ostatnými príjmami – podľa úpravy týkajúcej sa paušálneho zdanenia uvedenej v článku 25 smernice 77/388/EHS alebo podliehajú tieto príjmy z prenájmu zdaneniu podľa všeobecných predpisov?“

O prejudiciálnej otázke

14 Svojou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate vedieť, či sa má článok 25 šiestej smernice vykladať tak, že poľnohospodársky výrobca, ktorý dal do árendy alebo prenajal časť svojho poľnohospodárskeho podniku, a so zvyškom podniku pokračuje v činnosti, ktorou patrí pod všeobecnú úpravu paušalizácie podľa tohto článku, smie s príjmami z árendy zaobchádzať podľa tejto úpravy, alebo či tieto príjmy patria pod všeobecnú úpravu dane z pridanej hodnoty.

Vyjadrenia podané Súdnemu dvoru

15 Žalobca uvádza, že § 24 ods. 1 UStG nepredpokladá, že by sa príjmy z prenájmu alebo árendy jednotlivých hospodárskych prostriedkov mali podriať zdaneniu podľa všeobecných predpisov. Podľa tohto ustanovenia nemusí výrobca poľnohospodárskych produktov, ktorý prenajme alebo dá do árendy jednotlivé predmety svojho podniku, použiť paušálne kompenzačné percentá, keď poskytuje túto službu inému poľnohospodárskemu výrobcovi s paušálnou sadzbou, pretože táto kompenzácia dane na vstupoch je považovaná za obsiahnutú v celkovej cene služby.

16 Podľa judikatúry samotného Bundesfinanzhofu nevykonáva podnikateľ poľnohospodársku činnosť v zmysle § 24 UStG až vtedy, keď prenajme celý svoj podnik.

17 Naopak žalobca uvádza, že je bezpochyby poľnohospodárskym výrobcom v zmysle článku 25 šiestej smernice, pretože naopak vykonáva činnosti uvedené v prílohe A, na ktorom prenajímanie alebo árendovanie jednotlivých predmetov jeho podniku nemôže nič zmeniť. Okrem toho je týmto článkom upravená paušalizácia použiteľná na cenu „poľnohospodárskych služieb“, pod ktoré by podľa piatej zarážky prílohy B šiestej smernice patrili aj služby, ktoré tak ako v prípade konania vo veci samej prispievajú k poľnohospodárskej výrobe, najmä „prenájom strojov a zariadení bežne používaných na poľnohospodárske práce“. Článok 25 a príloha B šiestej smernice nevyžadujú, aby dotknutý sám súčasne používal vo svojom poľnohospodárskom podniku hospodárske prostriedky, ktoré prenechal „na využitie“. Nakoniec je aj prenájom službou v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice.

18 Podľa názoru nemeckej vlády nepatria sporné príjmy z prenájmu pod spoločnú úpravu paušalizácie podľa článku 25 šiestej smernice. Patrí im totiž pod všeobecné predpisy upravujúce daň z obratu.

19 Pojem „prenájom strojov a zariadení bežne používaných na poľnohospodárske práce, v lesníctve a rybárstve“ uvedený v piatej zarážke prílohy B šiestej smernice nezahŕňa totiž prenechanie časti podniku do árendy. Takáto árenda zahŕňa na rozdiel od konkrétneho nájomného vzťahu, ktorý sa týka čisto len užívania určitých vecí, komplexné výkony v prospech nájomcu, ktorý nie len užíva veci, ale má umožnené brať si aj úžitky.

20 Mimochodom, šiesta smernica veľmi presne rozlišuje medzi týmito dvomi právnymi kategóriami jednoduchého nájmu a árendy, ako to vidieť z porovnania ustanovení prílohy B a článku 13 častí B písm. b) tejto smernice. Okrem toho, keďže árenda vôbec nie je v poľnohospodárstve neobvyklá, zákonodarca Spoločenstva by ju zahrnul do prílohy B, keby ho chcel pojať pod paušalizáciu.

21 Okolnosť, že táto príloha B obsahuje len príklady poľnohospodárskych služieb, a teda nie je vyčerpávajúca, neumožňuje zahrnúť árendu do tejto prílohy. Pokiaľ by išlo o árendu pozemkov, tak by takéto zahrnutie znamenalo protirečenie v rámci systému šiestej smernice, ktorá podľa svojho článku 13 častí B písm. b) prenájom a árendu nehnuteľností oslobodzuje od dane. Inak, tak ako každú výnimku, treba pri použití článku 25 šiestej smernice vykladať tento článok a prílohu B tejto smernice reštriktívne. Napokon by pri zahrnutí árendy pod paušalizáciu podľa článku 25 existovalo nebezpečenstvo „nadúhrady“, ktorá by porušovala predpisy šiestej smernice,

podľa ktorej musia členské štáty určiť také paušálne kompenzačné percentá, ktoré nemôžu viesť k tomu, aby poľnohospodárski výrobcovia podliehajúci paušálnej sadzbe dane dostávali úhrady, ktoré by prevyšovali ich záťaženie z dane z pridanej hodnoty.

22 História vzniku článku 25 šiestej smernice potvrdzuje, že prenájom jednej časti poľnohospodárskeho podniku nepatrí pod úpravu paušalizácie podľa tohto článku. Na jednej strane sa totiž návrh šiestej smernice Komisie z 29. júna 1973 vo svojej prílohe B piatej zarážke vzťahoval len na „prenájom strojov a zariadení bežne používaných na poľnohospodárske práce“. Nezahŕňal teda prenájom pozemkov, ako bolo vidieť aj z nasledujúcich diskusií a hlavne z vtedajších návrhov zmien od nemeckej vlády. Povinnosť úzko výkladať článok 25 šiestej smernice vyplýva zo záväzku členských štátov dôraznejšie pôsobiť na to, aby sa na určité skupiny poľnohospodárov postupne uplatňovala normálna úprava dane z pridanej hodnoty.

23 Podľa názoru Komisie sa má úprava paušalizácie pre poľnohospodárskych výrobcov vzťahovať na to, že ide o výnimočnú úpravu, vykladať užšie (porovnaj výnimočnú úpravu podľa článku 26 šiestej smernice s rozsudkom z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. 1998, I-6229).

24 Táto úprava sa síce opiera o formálne kritérium tým, že sa týka „poľnohospodárskych výrobcov“, obsahuje ale navyše aj funkcionálny komponent, ktorý podľa článku 25 ods. 5 šiestej smernice dáva paušálnu kompenzáciu do súvislosti s „poľnohospodárskymi produktmi“ alebo „poľnohospodárskymi službami“. Na rozdiel od článku 13 ods. B písm. b) tejto smernice, ktorý spomína prenájom, ako aj „árendu“, zoznam „poľnohospodárskych služieb“ v prílohe B tejto smernice, na ktorý sa odvoláva jej článok 25, sa аренды netýka.

25 Keď sa v prílohe B piatej zarážke spomína „prenájom strojov a zariadení bežne používaných na poľnohospodárske účely v poľnohospodárskych podnikoch“, nie je tým myslený prenájom poľnohospodárskeho podniku samotného alebo jeho samostatnej časti. Predmetné „stroje a zariadenia“ sú mechanizmy, ktoré slúžia na poľnohospodárske účely len tým, že umožňujú alebo uľahčujú ich dosiahnutie, ako poľnohospodárske stroje, ktoré boli inak spomenuté ako jediné v návrhoch šiestej smernice. Na ten istý pojem sa vzťahuje aj príloha A ods. V tejto smernice. Iné jazykové verzie prílohy B upravujú problematiku tiež rovnakým spôsobom.

26 Ďalej ide pri predmetných poľnohospodárskych službách podľa článku 25 ods. 2 piata zarážka šiestej smernice o také služby, ktoré „poskytne poľnohospodársky výrobca na základe vlastnej pracovnej sily a/alebo s použitím bežného vybavenia pre poľnohospodárstvo, lesníctvo alebo rybárstvo, v rámci ktorých podniká“. Táto podmienka však nie je splnená, keď ako v prípade konania vo veci samej je výkon mliečného hospodárstva zastavený a toto hospodárstvo je dané do dlhodobej „árendy“ takým spôsobom, že hospodárske prostriedky neslúžia ďalej poľnohospodárskej činnosti prenajímateľa.

Odpoveď Súdného dvora

27 Úvodom treba upozorniť na to, že členské štáty môžu podľa článku 25 ods. 1 šiestej smernice použiť paušalizáciu u poľnohospodárskych výrobcov, u ktorých by dochádzalo k ťažkostiam pri požití normálnej úpravy dane z pridanej hodnoty, prípadne pri zjednodušenej úprave podľa článku 24 tejto smernice. Táto zvláštna úprava použiteľná na určitých poľnohospodárskych výrobcov je teda výnimkou zo všeobecnej úpravy. Jej výnimočný charakter je, ako to rozvádza generálny advokát v bode 31 svojich záverečných stanovísk, potvrdený tým, že môžu členské štáty podľa článku 25 ods. 9 a 10 šiestej smernice na jednej strane urobiť pre určitých poľnohospodárskych výrobcov výnimku a na druhej strane môže každý hospodár používajúci paušalizáciu optovať medzi normálnou a zjednodušenou úpravou. Úprava uvedená v článku 25 šiestej smernice sa smie teda použiť, rovnako ako i ostatné výnimočné úpravy článkov

24 a 26, len ak je to potrebné na dosiahnutie ich cieľa (na použitie úpravy článku 26 šiestej smernice porovnaj rozsudok Madgett a Baldwin, bod 34). Okrem toho sa podľa ustálenej judikatúry má každá odchýlka alebo výnimka zo všeobecného pravidla vykladať úzko (rozsudok z 18. januára 2001, Komisia/Španielsko, C-83/99, Zb. 2001, s. I-445, bod 19).

28 Alej je pri určení významu právneho predpisu Spoločenstva potrebné zohľadniť súčasne jeho slovné znenie, súvislosti a ciele (rozsudky z 15. októbra 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Zb. s. I-5279, bod 11 a zo 16. januára 2003, Maierhofer, C-315/00, Zb. s. I-563, bod. 27). Okrem toho jednotná aplikácia práva Spoločenstva a zásada rovnosti vyžadujú, aby pojmy právneho predpisu Spoločenstva, ktorý na zistenie jeho zmyslu a významu neodkazuje výslovne na právny poriadok členských štátov, spravidla dostali autonómny a jednotný výklad, ktorý sa má prijať so zohľadnením súvislostí úpravy a účelu, ktorý je úpravou sledovaný (pozri najmä rozsudky z 18. januára 1984, Ekro, 327/82, Zb. s. 107, bod 11; z 19. septembra 2000, Linster, C-287/98, Zb. s. I-6917, bod 43; z 9. novembra 2000, Yiadom, C-357/98, Zb. s. I-9265, bod 26; z 27. februára 2003, Adolf Truley, C-373/00, Zb. s. I-1931, bod 35 a z 27. novembra 2003, Zita Modes, C-497/01, zatiaľ neuvverejnený v Zbierke, bod 34).

29 Podľa článku 25 šiestej smernice má úprava paušalizácie vyrovnáť zaťaženie daňou na predmety a služby odobraté poľnohospodármi tým, že bude poľnohospodárskym výrobcom, ktorí vykonávajú svoju činnosť v rámci poľnohospodárskeho, lesnického alebo rybného podniku, vyplatené paušálne vyrovnanie, keď dodávajú poľnohospodárske výrobky alebo poskytujú poľnohospodárske služby. Toto vyrovnanie sa vyráta tak, že sa na cenu výrobkov alebo služieb – bez dane – použije určené členským štátom určené percento, ktoré vyčítuje poľnohospodársky výrobca s paušálnou sadzbou odberateľovi alebo príjemcovi služby podliehajúcemu dani. Toto vyrovnanie platí buď fiskus, alebo odberateľ, alebo príjemca služby podliehajúci dani, a vylučuje akýkoľvek odpoveď dane na vstupoch.

30 Zákonodarca Spoločenstva sa s výhradou výslovného odkazu na právo členských štátov týkajúce sa určení dotknutých podnikov postaral na účely dosiahnutia jednotného použitia tejto úpravy v celom Spoločenstve o definíciu pojmov, okrem iného „poľnohospodársky výrobca“, „poľnohospodárske produkty“ a „poľnohospodárska služba“.

31 Tým nechcel viazať použitie tejto úpravy len na jediné kritérium formálneho postavenia ako poľnohospodársky výrobca, ale vyhradil použitie tým poľnohospodárskym výrobcom, ktorých situácia zodpovedá všetkým ustanoveniam článku 25 šiestej smernice. Vychádzajúc z toho sa nemôže žiadna osoba vylúčiť z dôvodu, že je poľnohospodárskym výrobcom, bez ohľadu na to, či vykonávané činnosti domáhať výlučného použitia tejto úpravy.

32 Podľa článku 25 ods. 2 šiestej smernice sa za poľnohospodárske služby v zmysle tohto článku považujú služby uvedené v prílohe B tejto smernice, ktoré poskytne poľnohospodársky výrobca na základe vlastnej pracovnej sily a/alebo s použitím bežného vybavenia pre poľnohospodárstvo, lesníctvo alebo rybárstvo. Podľa tejto prílohy B, ktorá má nadpis „Zoznam poľnohospodárskych služieb“ sa považujú za poľnohospodárske služby tie služby, ktoré prispievajú za normálnych okolností k poľnohospodárskej produkcii, najmä „prenájom strojov a zariadení bežne používaných na poľnohospodárske práce, v lesníctve a rybárstve“.

33 Tým pádom sa nevzťahuje ani článok 25 ods. 2, ani príloha B výslovne na prípad „árendy“. Naproti tomu sa zákonodarca Spoločenstva v článku 13 ods. B písm. b) tejto smernice zameráť popri prenájme výslovne aj na „árendu“.

34 Okrem toho vychádza z článku 25 ods. 2 piatej zarážky šiestej smernice a z jej prílohy B, ktoré na seba výslovne odkazujú, a preto sa musia čítať spolu, že prenájom patrí pod služby uvedené v článku 25 ods. 2 piatej zarážke len vtedy, keď sa týka prostriedkov, ktoré bežne

používa po?nohospodársky výrobca pri prevádzke svojho po?nohospodárstva. Z toho vyplýva, že okrem iného prenájom, „árenda“ a poskytnutie užívacieho práva, ktorými prenecháva jeden po?nohospodár výhradné používanie nehnute?ných vecí ako pozemkov alebo budov druhému po?nohospodárovi, aby tento z nich ?ažil úžitok, nepatria pod ?lánok 25 ods. 2 piatu zarážku šiestej smernice, pretože prenechávajúci po?nohospodár tým predmetné prostriedky nemôže bežne používať. To isté musí potom platiť aj pre dlhodobý prenájom všetkých ostatných náležitostí podniku, ktoré používa výhradne nájomník.

35 Ke? v situácii, ako je vo východiskovom konaní, prenajme po?nohospodársky výrobca podstatné ?asti svojej prevádzky ako pozemky, jednu budovu, kravy a mlie?nu kvótu na dobu dlhšiu ako dvanás? rokov a zbaví sa tým prostriedkov, ktoré dovtedy na svoju ?innos? ako výrobca mlieka bežne používal, nemožno vychádza? z toho, že poskytuje službu v zmysle ?lánku 25 ods. 2 šiestej smernice.

36 Pri tomto prenájme to teda znamená, že nepatrí pod spoločnú úpravu paušalizácie pre po?nohospodárskych výrobcov. Preto dosiahnutý obrat nemôže ani vtedy, ak dotknutý chová na zvyšku svojho podniku na?alej dobytok, patri? pod zvláštnu úpravu ?lánku 25 šiestej smernice a patrí teda pod normálnu úpravu dane z obratu a prípadne pod zjednodušenú úpravu. Po?nohospodár, ktorého sa to dotýka, môže okrem toho podľa ?lánku 25 ods. 10 šiestej smernice optova? v rámci svojej celej ?innosti pre normálnu alebo zjednodušenú úpravu.

37 Vzh?adom na uvedené treba odpoveda? na predloženú otázku v tom zmysle, že ?lánok 25 šiestej smernice treba vyklada? tak, že po?nohospodársky výrobca, ktorý dlhodobo „árendoval“ a/alebo prenajal podstatné ?asti svojej po?nohospodárskej prevádzky a pokračuje so zvyškom prevádzky vo svojej ?innosti ako po?nohospodár, ktorou patrí pod spoločnú úpravu paušalizácie podľa tohto predpisu, nesmie pre obraty z tohto „árendovania“ a/alebo prenájmu použiť túto paušalizáciu. Pre takto dosiahnutý obrat sa musí použiť normálna alebo zjednodušená úprava dane z obratu.

O trovách

38 Komisia nemá právo na náhradu trov konania, ktoré im vznikli v súvislosti s pripomienkami podanými Súdnemu dvoru. Vzh?adom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd.

Z týchto dôvodov

Súdny dvor (prvá komora)

v konaní o otázke, ktorú mu predložil Bundesfinanzhof uznesením zo 4. júla 2003, rozhodol:

?lánok 25 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, je potrebné vyklada? v tom zmysle, že po?nohospodársky výrobca, ktorý dal do árendy a/alebo do dlhodobého prenájmu podstatnú ?as? svojho po?nohospodárskeho podniku a so zostávajúcou ?as?ou podniku pokračuje v ?innosti, ktorou patrí pod spoločnú úpravu paušalizácie podľa tohto ?lánku, nesmie s príjmami z tejto po?nohospodárskej árendy alebo prenájmu zaobchádza? podľa tejto úpravy. Príslušný obrat musí podlieha? bežnému režimu, prípadne zjednodušenému režimu dane z pridanej hodnoty.

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 15. júla 2004.

Tajomník

Predseda prvej komory

R. Grass

P. Jann

* Jazyk konania: nemčina.