ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

26. května 2005 *

Ve věci C-43/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 27. listopadu 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 4. února 2004, v řízení

Finanzamt Arnsberg

proti

Stadt Sundern,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas (zpravodaj), předseda senátu, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský a A. Ó Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za německou vládu C.-D. Quassowskim a A. Tiemann, jako zmocněnci,

— za řeckou vládu E. Svolopoulou a K. Marinou, jako zmocněnkyněmi,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a K. Grossem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 25 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů

členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci řízení mezi Stadt Sundern (obec Sundern) na jedné straně a Finanzamt Arnsberg (dále jen „Finanzamt") na straně druhé ve věci použití společného režimu daňového zemědělského paušálu, stanoveného uvedeným článkem, na pronájem honebních pozemků v rámci obecního lesnického podniku.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 25 šesté směrnice nazvaný „Společný režim daňového paušálu pro zemědělce" stanoví:

„1. Jestliže by použití běžného režimu daně 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 daně z přidané hodnoty zaplacené při nákupu zboží a služeb zemědělcům, 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 členské státě v rámci činností zemědělské produkce, které jsou uvedeny v příloze A,

— ‚zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu' rozumí zemědělec, na nějž se vztahuje režim daňového paušálu uvedený v odstavci 3 a následujících,

— ‚zemědělským produktem' rozumí zboží vyprodukované zemědělským, lesnickým nebo rybářským podnikem v daném členské 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 a/nebo vybavení, které bývá běžně k dispozici v zemědělském, lesnickém nebo rybářském podniku, jejž zemědělec provozuje,

[...]

5. Sazba paušální náhrady podle odstavce 3 se uplatní na ceny bez daně [...]. Tato náhrada vylučuje všechny jiné formy odpočtu.

[...]

9. Každý členský stát může vyloučit z režimu daňového paušálu určité kategorie zemědělců a zemědělce, u kterých uplatňování běžného režimu daně z přidané hodnoty nebo zjednodušeného režimu podle čl. 24 odst. 1 nevede k administrativním obtížím.

[...]"

4 Příloha B téže směrnice nazvaná „Seznam zemědělských služeb" uvádí:

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

[...]

— nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských, lesnických nebo rybářských podnicích, pro zemědělské účely,

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

5 Článek 2 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG"), ve svém znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu, stanoví:

„1) Podnikatel je ten, kdo vykonává samostatně průmyslovou, obchodní nebo profesní činnost. Podnikem se rozumí veškeré průmyslové, obchodní nebo profesní činnosti podnikatele. [...]

[...]

3) Právnické osoby veřejného práva vykonávají průmyslovou, obchodní nebo profesní činnost pouze v rámci svých provozoven průmyslového nebo obchodního charakteru (čl. 1 odst. 1 bod 6 a článek 4 Körperschaftsteuergesetz) a svých zemědělských nebo lesnických podniků.

6 Článek 24 UStG stanoví:

„1) Pro činnosti zemědělského a lesnického podniku je daň, aniž je tím dotčena druhá, třetí a čtvrtá věta, stanovena následovně:

1. pro dodávky produktů pocházejících z lesnického podniku, s výjimkou pilařských produktů, na 5 % vyměřovacího základu,

[...]

3. pro jiné činnosti ve smyslu čl. 1 odst. 1 bodu 1 na 9 % vyměřovacího základu. [...] Částky daně na vstupu jsou stanoveny na 5 % pro činnosti uvedené v první větě bodu 1, respektive pro jiné činnosti ve smyslu první věty na 9 % vyměřovacího základu pro tyto činnosti. Jiný odpočet daně na vstupu neexistuje. [...]

2) Zemědělským nebo lesnickým podnikem se rozumí:

1. zemědělské hospodářství, lesní hospodářství, vinařství, zahradnictví, sadařství, pěstování zeleniny, školky, všechny podniky, které pěstují plodiny a části plodin přírodním způsobem, sladkovodní rybolov a rybníkářství, chov ryb pro sladkovodní rybolov a rybníkářství, včelařství, sezónní pastva stád, jakož i pěstování osiva;

2. [...]

K zemědělským a lesnickým podnikům zároveň patří přidružené podniky, určené k tomu, aby sloužily zemědělským a lesnickým podnikům. [...]

3) Jestliže podnikatel vedle činností uvedených v odstavci 1 provádí rovněž jiné činnosti, musí být zemědělský nebo lesnický podnik považován za podnik vedený v rámci struktury podniku odděleně.

[...]"

Původní řízení a předběžné otázky

7 Od roku 1994 až do roku 1999 pobírala Stadt Sundern příjmy z prodeje dřeva a lesnického podniku, jakož i z pronájmu soukromých honebních pozemků. Protože podřadila tyto pronájmy pod činnosti ve smyslu „režimu daňového paušálu" stanoveného článkem 24 UStG, nepřiznala z tohoto titulu daň z obratu.

8 V důsledku kontroly na místě měl Finanzamt za to, že dotčené pronájmy honebních pozemků nespadají pod zemědělské a lesnické činnosti ve smyslu tohoto ustanovení, ale musí být zdaňovány běžnou daní v souladu s běžným režimem zdanění. Proto vymáhal od Stadt Sundern platbu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") za příjmy pocházející z těchto pronájmů.

9 Stadt Sundern podala žalobu před Finanzgericht proti dotčeným daňovým výměrům. Tento soud vyhověl uvedené žalobě, maje za to, že pronájem honebních pozemků se neuskutečňuje ani v rámci zemědělského a lesnického podniku, ani v rámci podniku průmyslového nebo obchodního charakteru ve smyslu čl. 2 odst. 3 UStG. Tento pronájem totiž nepřesahuje prostou správu majetku.

10 Finanzamt podal opravný prostředek „Revision" před Bundesfinanzhof. Tvrdil, že uvedené pozemky byly v souladu s čl. 2 odst. 3 UStG dány do nájmu v rámci lesnického podniku Stadt Sundern, ale že tyto pronájmy nepředstavují zemědělské

činnosti ve smyslu článku 24 UStG. V důsledku toho navrhuje, aby uvedený pronájem byl podroben běžnému režimu zdanění.

11 Bundesfinanzhof se táže, zda jeho judikatura, podle které pronájem honebních pozemků nespadá do režimu daňového paušálu pro zemědělce a je podroben běžnému režimu zdanění, je slučitelná s ustanoveními článku 25 šesté směrnice, když pozemky, se kterými je spojeno právo honby, jsou součástí zemědělského nebo lesnického podniku. Za těchto podmínek se tento soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Mají členské státy, které provedly do svého vnitrostátního práva společný režim daňového paušálu pro zemědělce stanovený článkem 25 [šesté] směrnice [...], možnost nebo povinnost osvobodit v konečném důsledku zemědělce podléhající daňovému paušálu od daně z obratu?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Platí toto pouze pro dodávky zemědělských produktů a zemědělské služby nebo také pro ostatní činnosti zemědělce podléhajícímu daňovému paušálu, nebo jsou jiné činnosti podrobeny běžnému režimu [šesté] směrnice [...]?

Co z toho vyplývá pro pronájem honitby poskytnutý zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu?"

Úvodní poznámky

12 Úvodem je třeba konstatovat, že přesný dosah první otázky a její vztah ke druhé otázce nevyplývají jasně z předkládacího rozhodnutí.

13 Nicméně první otázka může být chápána tak, že směřuje k určení, zda členský stát, který využil v souladu s článkem 25 šesté směrnice možnost použít na zemědělce režim daňového paušálu, má povinnost podrobit tyto zemědělce danému režimu, když tito zemědělci vykonávají činnosti spadající do uvedeného režimu, nebo zda se jedná spíše o možnost.

14 Co se týče druhé otázky, tato v podstatě obsahuje dvě části. Jednak se předkládající soud táže, zda činnosti vykonávané zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu, jiné než dodávky zemědělských produktů a poskytování zemědělských služeb, jsou podrobeny společnému režimu daňového paušálu. Kromě toho chce předkládající soud zjistit, zda pronájem honebních pozemků představuje zemědělskou službu ve smyslu článku 25 šesté směrnice.

15 Přitom je třeba odpovědět na první otázku, jak je vykládána v bodě 13 tohoto rozsudku, jen tehdy, když bude druhá část druhé otázky zodpovězena kladně.

16 Za takových podmínek je třeba obrátit pořadí otázek a zkoumat nejdříve dvě části druhé otázky a následně případně první otázku.

K první části druhé otázky

17 První částí své druhé otázky se předkládající soud táže, zda musí být článek 25 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že společný režim daňového paušálu pro zemědělce se použije pouze na dodávky zemědělských produktů a poskytování zemědělských služeb, jak jsou vymezeny v odstavci 2 tohoto článku, a zda jiné činnosti vykonávané zemědělci podléhajícími daňovému paušálu jsou podrobeny běžnému režimu DPH.

18 Německá a řecká vláda, jakož i Komise Evropských společenství navrhují přijmout kladnou odpovědět na tuto otázku.

19 Je třeba konstatovat, že Soudní dvůr již měl příležitost vyjádřit se ke vztahu mezi společným režimem daňového paušálu pro zemědělce a běžným režimem DPH ve věci, jež vedla k rozsudku ze dne 15. července 2004, Harbs (C-321/02, Sb. rozh. s. I-7101).

20 Z tohoto rozsudku vyplývá, že činnosti jiné než dodávky zemědělských produktů a poskytování zemědělských služeb ve smyslu článku 25 odst. 2 šesté směrnice vykonávané zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu v rámci zemědělského podniku zůstávají podrobeny běžnému režimu šesté směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Harbs, body 31 a 36).

21 V důsledku toho je na místě odpovědět na první část druhé otázky, že článek 25 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se společný režim daňového paušálu pro zemědělce použije pouze na dodávky zemědělských produktů a na poskytování zemědělských služeb, jak jsou vymezeny v odstavci 2 tohoto článku, a že ostatní činnosti vykonávané zemědělci podléhajícími daňovému paušálu jsou podrobeny běžnému režimu uvedené směrnice.

K druhé části druhé otázky

22 Podstatou druhé části druhé otázky předkládající soudu je, zda pronájem honebních pozemků zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu představuje zemědělské služby ve smyslu páté odrážky čl. 25 odst. 2 šesté směrnice, ve spojení s přílohou B této směrnice, ve které jsou uvedeny zemědělské služby.

23 Německá vláda a Komise mají za to, že tato otázka má být odpovězena záporně, když pronájem honebních pozemků není uveden v příloze B šesté směrnice. V tomto ohledu zdůrazňují, že článek 25 této směrnice musí být vykládán restriktivně, v souladu s jeho povahou coby výjimky.

24 Je třeba připomenout, že pro určení dosahu ustanovení práva Společenství je na místě vzít do úvahy zároveň jeho znění, jeho kontext a jeho cíle (rozsudky ze dne 15. října 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Recueil s. I-5279, bod 11, a výše uvedený Harbs, bod 28). Kromě toho z požadavků jak jednotného používání práva

Společenství, tak zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení práva Společenství, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení smyslu a rozsahu tohoto ustanovení, musí být běžně vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celém Společenství, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím ke kontextu ustanovení a cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (viz zejména rozsudky ze dne 18. ledna 1984, Ekro, 327/82, Recueil s. 107, bod 11, a ze dne 17. března 2005, Feron, C-170/03, Sb. rozh. s. I-2299, bod 26).

25 Musí být konstatováno, že výklad obhajovaný německou vládou a Komisí je potvrzen zněním dotčených ustanovení, kontextem, v němž se nachází, jakož i cíli sledovanými společným režimem daňového paušálu.

26 Nejdříve je třeba poznamenat, že podle páté odrážky čl. 25 odst. 2 šesté směrnice a přílohy B této směrnice se poskytování zemědělských služeb, které se obvykle uplatňují při zemědělské produkci, považuje za poskytnutí zemědělských služeb a patří mezi ně mimo jiné „nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských, lesnických nebo rybářských podnicích, pro zemědělské účely". Přitom nájem honebních pozemků není těmito ustanoveními výslovně uveden a kromě toho nesplňuje podmínky jimi stanovené.

27 Co se týče následně kontextu, v němž se tato ustanovení nachází, je třeba konstatovat, že se tato ustanovení týkají zvláštního režimu, který představuje výjimku z běžného režimu šesté směrnice. Je ustálenou judikaturou, že každá odchylka nebo výjimka z obecného pravidla musí být vykládána restriktivně (viz zejména rozsudky ze dne 12. prosince 1995, Oude Luttikhuis a další, C-399/93, Recueil s. I-4515, bod 23, a ze dne 12. prosince 2002, Belgie v. Komise, C-5/01, Recueil s. I-11991, bod 56). Přitom jako jiné zvláštní režimy stanovené šestou

směrnicí musí být tedy tento režim použit pouze v míře nezbytné pro dosažení jeho cíle (viz výše uvedený rozsudek Harbs, bod 27).

28 Konečně co se týče přezkoumání cílů sledovaných společným režimem daňového paušálu, je na místě připomenout, že tento odpovídá požadavku zjednodušení. Jak vyplývá z bodu 29 výše uvedeného rozsudku Harbs, tento režim směřuje k náhradě daně při nákupech zboží a služeb ze strany zemědělců vyplacením paušální náhrady zemědělcům vykonávajícím svou činnost v rámci zemědělského, lesnického nebo rybářského podniku, pokud dodávají zemědělské produkty nebo poskytují zemědělské služby.

29 Použití společného režimu daňového paušálu nespočívá na jediném kritériu, že se formálně jedná o zemědělce, ale závisí rovněž na povaze ekonomických činností uskutečňovaných tímto zemědělcem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Harbs, bod 31). Přitom vykládat pojem „zemědělské služby" uvedený v páté odrážce čl. 25 odst. 2 šesté směrnice v tom smyslu, že pokrývá nájem, jako je nájem honebních pozemků, který není určen pro zemědělské účely a který se netýká zařízení, které se obvykle používá v zemědělských, lesnických nebo rybářských podnicích, by nebylo v souladu ani s povahou, ani s cílem tohoto režimu.

30 Když tedy v situaci, jako je ta dotčená v původním řízení, dá zemědělec do nájmu honební pozemky, nemůže být považován za osobu poskytující zemědělské služby ve smyslu páté odrážky čl. 25 odst. 2 šesté směrnice, ve spojení s přílohou B této směrnice.

31 Je tedy třeba odpovědět na druhou část druhé otázky, že pátá odrážka čl. 25 odst. 2 šesté směrnice ve spojení s přílohou B této směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že pronájem honebních pozemků zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu nepředstavuje zemědělské služby ve smyslu této směrnice.

32 S ohledem na odpověď přijatou na druhou část druhé otázky a z důvodů uvedených v bodech 12 až 16 tohoto rozsudku není na místě odpovídat na první otázku.

K nákladům řízení

33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 25 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být vykládán v tom smyslu, že se společný režim daňového paušálu pro zemědělce použije pouze na dodávky zemědělských produktů

a na poskytování zemědělských služeb, jak jsou vymezeny v odstavci 2 tohoto článku, a že ostatní činnosti vykonávané zemědělci podléhajícími daňovému paušálu jsou podrobeny běžnému režimu uvedené směrnice.

2) **Pátá odrážka čl. 25 odst. 2 směrnice 77/388 ve spojení s přílohou B této směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že pronájem honebních pozemků zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu nepředstavuje zemědělské služby ve smyslu této směrnice.**

Podpisy.