ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 26. mája 2005 *

Vo veci C-43/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 27. novembra 2003 a doručený Súdnemu dvoru 4. februára 2004, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Arnsberg

proti

Stadt Sundern,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas (spravodajca), sudcovia A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský a A. Ó Caoimh,

* Jazyk konania: nemčina

generálny advokát: P. Léger,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— nemecká vláda, v zastúpení: C.-D. Quassowski a A. Tiemann, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: E. Svolopoulou a K. Marinou, splnomocnené zástupkyne,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Gross, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka 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; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu vedeného Stadt Sundern (mesto Sundern) proti Finanzamt Arnsberg (ďalej len „Finanzamt"), ktorého predmetom je uplatnenie spoločnej paušálnej úpravy v poľnohospodárstve, upravenej v uvedenom článku, na nájom poľovných revírov v rámci mestského lesníckeho podniku.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 25 šiestej smernice s názvom „Spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárskych výrobcov" stanovuje:

„1. Ak uplatňovanie normálneho [všeobecného — *neoficiálny preklad*] 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 poľnohospodárskym [poľnohospodárskych — *neoficiálny preklad*] výrobcov systém paušálnej sadzby podľa tohoto článku.

2. Na účely tohto článku definujeme tieto pojmy:

— ‚poľnohospodársky výrobca' — zdaniteľná osoba [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*], ktorá [ktorý — *neoficiálny preklad*] vykonáva činnosť v jednej z nižšie popísaných podnikateľských oblastí,

— ‚poľnohospodárstvo, lesníctvo alebo rybárstvo' [‚poľnohospodársky, lesnícky alebo rybársky podnik' — *neoficiálny preklad*]: podnikanie [podniky — *neoficiálny preklad*] 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 odseku 3 a ďalších,

— ‚poľnohospodárske produkty' [‚výrobky' — *neoficiálny preklad*]: tovary produkované v poľnohospodárstve, lesníctve alebo rybárstve [vyrábané poľnohospodárskym, lesníckym alebo rybárskym podnikom — *neoficiálny preklad*] v každom členskom štáte ako výsledok aktivít uvedených v Prílohe A,

— ‚poľnohospodárska služba'[‚poskytovanie poľnohospodárskych služieb' — *neoficiálny preklad*]: 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 rybárstvo, v rámci ktorých podniká,

...

5. Percento paušálnej sadzby definované v odseku 3 sa bude používať pri cene, očistenej od dane, [cene bez dane — *neoficiálny preklad*]... Táto kompenzácia vylučuje všetky ďalšie možnosti odpočtu dane.

...

9. Každý členský štát môže vylúčiť zo systému paušálnej sadzby isté kategórie poľnohospodárskych výrobcov a poľnohospodárskych výrobcov, u ktorých aplikácia normálneho [všeobecného — *neoficiálny preklad*] systému dane z pridanej hodnoty alebo zjednodušený systém, ktorý umožňuje článok 24 (1) by nespôsobil administratívne ťažkosti.

...“

4 Príloha B tej istej smernice s názvom „Zoznam poľnohospodárskych služieb“ stanovuje:

„Za poskytovanie poľnohospodárskych služieb, ktoré sú obvykle súčasťou poľnohospodárskej výroby, sa považujú najmä:

...

— prenájom strojov a zariadení, ktoré se [sa — *neoficiálny preklad*] obvykle používajú na poľnohospodárske účely v poľnohospodárskych, lesníckych alebo rybárskych podnikoch,

...“

Vnútroštátna právna úprava

5 Paragraf 2 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG") v znení účinnom v čase skutočností tvoriacich skutkový stav vo veci samej stanovuje:

„1. Podnikateľom je ten, kto samostatne vykonáva živnostenskú činnosť alebo činnosť pri výkone povolania. Podnik zahŕňa celkovú živnostenskú činnosť alebo činnosť pri výkone povolania podnikateľa...

...

3. Právnické osoby riadené verejným právom vykonávajú živnostenskú činnosť alebo činnosť pri výkone povolania iba v rámci svojich výrobných alebo obchodných podnikov (§ 1 ods. 1 bod 6 a § 4 Körperschaftsteuergesetz) a svojich poľnohospodárskych alebo lesníckych podnikov."

6 Paragraf 24 UStG stanovuje:

„1. Bez toho, aby bola dotknutá druhá, tretia a štvrtá veta, je pre činnosti poľnohospodárskych a lesníckych podnikov stanovená daň takto:

1. pre dodanie výrobkov pochádzajúcich z lesníckeho podniku s výnimkou piliarskych výrobkov vo výške 5 % zo základu dane;

...

3. pre ostatné plnenia v zmysle § 1 ods. 1 bod 1 vo výške 9 % zo základu dane. ... Sumy dane na vstupe sú stanovené vo výške 5 % pre plnenia uvedené v prvej vete bodu 1 a vo výške 9 % pre ostatné plnenia v zmysle prvej vety zo základu dane pri týchto plneniach. Iné odpočítanie dane na vstupe nie je možné. ...

2. Za poľnohospodársku a lesnícku činnosť sa považuje:

1. poľnohospodárstvo, lesné hospodárstvo, vinohradníctvo, záhradníctvo, pestovanie ovocia a zeleniny, lesné škôlky, pestovanie plodín a časti plodín prírodným spôsobom, sladkovodný rybolov, rybnikárstvo, chov rýb pre sladkovodný rybolov a rybnikárstvo, včelárstvo, migračný chov oviec, ako aj pestovanie osiva;

2. ...

Súčasťou poľnohospodárskych a lesníckych podnikov sú rovnako pridružené podniky určené na to, aby slúžili poľnohospodárskym a lesníckym podnikom. ...

3. V prípade, ak podnikateľ okrem plnení uvedených v odseku 1 uskutočňuje aj iné plnenia, poľnohospodársky a lesnícky podnik sa v štruktúre podniku považuje za samostatný podnik.

..."

Konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 V rokoch 1994 až 1999 dosahoval Stadt Sundern príjmy z predaja dreva a z lesníckeho podniku, ako aj z prenájmu poľovných revírov. Keďže tieto nájmy považoval za podobné plneniam v zmysle „paušálnych úprav" uvedených v § 24 UStG, nepriznal v tejto súvislosti žiadnu daň z obratu.

8 Po kontrole na mieste samom dospel Finanzamt k záveru, že nájmy poľovných revírov nepredstavovali poľnohospodárske a lesnícke plnenia v zmysle tohto ustanovenia, ale mali byť zdanené základnou sadzbou v súlade so všeobecnou úpravou zdanenia. V dôsledku toho požadoval od podniku Stadt Sundern zaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") z príjmov dosiahnutých z uvedených prenájmov.

9 Stadt Sundern podal proti platobnému výmeru opravný prostriedok na Finanzgericht. Tento súd vyhovel opravnému prostriedku, pričom dospel k názoru, že nájmy poľovných revírov nepatria ani do rámca poľnohospodárskeho a lesníckeho podniku, ani do rámca živnostenského podniku v zmysle § 2 ods. 3 UStG. Tieto nájmy totiž nepredstavujú nič viac ako obyčajnú správu majetku.

10 Finanzamt podal opravný prostriedok „Revision" na Bundesfinanzhof. Tvrdil, že uvedené poľovné revíry boli prenechané do nájmu v súlade s § 2 ods. 3 UStG v rámci lesníckeho podniku Stadt Sundern, ale že tieto nájmy nepredstavovali poľnoho-

spodársku činnosť v zmysle § 24 UStG. V dôsledku toho dospel k záveru, že tieto prenájmy mali podliehať všeobecnej úprave zdanenia.

11 Bundesfinanzhof sa pýta, či jeho rozhodovacia prax, podľa ktorej sa na nájmy poľovných revírov nevzťahuje spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárskych výrobcov a tieto podliehajú všeobecnej úprave zdanenia, je v súlade s článkom 25 šiestej smernice v prípade, keď pozemky, s ktorými je spojené právo poľovníctva, predstavujú súčasť poľnohospodárskeho alebo lesníckeho podniku. Za týchto okolností tento súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto otázky:

„1. Majú členské štáty, ktoré prebrali do vnútroštátneho práva systém spoločnej paušálnej úpravy pre poľnohospodárskych výrobcov stanovený v článku 25 [šiestej] smernice..., možnosť alebo povinnosť oslobodiť v konečnom dôsledku poľnohospodárskych výrobcov s paušálnou sadzbou od dane z obratu?

2. V prípade, ak je odpoveď na prvú otázku kladná: Platí to iba na dodanie poľnohospodárskych výrobkov a poskytovanie poľnohospodárskych služieb, alebo rovnako aj na ostatné plnenia poľnohospodárskeho výrobcu s paušálnou sadzbou, alebo sa na tieto iné plnenia vzťahuje všeobecná úprava [šiestej] smernice...?

Čo vyplýva z uvedeného pre nájom poľovného revíru poskytnutý poľnohospodárskym výrobcom s paušálnou sadzbou?“

Úvodné pripomienky

12 Na úvod je potrebné uviesť, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu nie je bezprostredne zrejmý presný rozsah prvej otázky a jej vzťah k druhej otázke.

13 Prvú otázku však predsa možno chápať tak, že sa ňou vnútroštátny súd usiluje zistiť, či v prípade, ak členský štát využil v súlade s článkom 25 šiestej smernice možnosť uplatniť na poľnohospodárskych výrobcov spoločnú paušálnu úpravu, má povinnosť uplatniť túto úpravu na týchto poľnohospodárov v prípade, ak uskutočňujú plnenia, na ktoré sa táto úprava vzťahuje, alebo či v tomto prípade ide skôr o možnosť.

14 Pokiaľ ide o druhú otázku, táto pozostáva v podstate z dvoch častí. Po prvé sa vnútroštátny súd pýta, či sa spoločná paušálna úprava vzťahuje na iné plnenia uskutočňované poľnohospodárskym výrobcom s paušálnou sadzbou, ktoré nie sú dodaním poľnohospodárskych výrobkov a poskytovaním poľnohospodárskych služieb. Po druhé sa tento súd usiluje zistiť, či je nájom poľovných revírov poskytovaním poľnohospodárskych služieb v zmysle článku 25 šiestej smernice.

15 Na prvú otázku, tak ako je vyložená v bode 13 tohto rozsudku, je potrebné odpovedať len v prípade, ak je odpoveď na druhú časť druhej otázky kladná.

16 Za týchto okolností je vhodné obrátiť poradie otázok a preskúmať najprv obe časti druhej otázky a až potom, v prípade ak to bude potrebné, prvú otázku.

O prvej časti druhej otázky

17 V prvej časti svojej druhej otázky sa vnútroštátny súd pýta, či sa má článok 25 šiestej smernice vykladať tak, že sa spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárskych výrobcov uplatňuje výlučne na dodanie poľnohospodárskych výrobkov a poskytovanie poľnohospodárskych služieb, ktoré sú definované v odseku 2 tohto článku, a či sa na ostatné plnenia uskutočňované poľnohospodárskym výrobcom s paušálnou sadzbou vzťahuje všeobecná úprava DPH.

18 Nemecká a grécka vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev navrhujú odpovedať na túto otázku kladne.

19 Je vhodné uviesť, že Súdny dvor už mal príležitosť rozhodovať o vzťahu medzi spoločnou paušálnou úpravou pre poľnohospodárskych výrobcov a všeobecnou úpravou DPH vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 15. júla 2004, Harbs (C-321/02, Zb. s. I-7101).

20 Z tohto rozsudku vyplýva, že na iné plnenia ako dodávanie poľnohospodárskych výrobkov a poskytovanie poľnohospodárskych služieb v zmysle článku 25 ods. 2 šiestej smernice uskutočňované poľnohospodárskym výrobcom s paušálnou sadzbou pri výkone poľnohospodárskej činnosti sa vzťahuje všeobecná úprava šiestej smernice (v tomto zmysle pozri už citovaný rozsudok Harbs, body 31 a 36).

21 V dôsledku toho je na mieste odpovedať na prvú časť druhej otázky tak, že článok 25 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že sa spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárskych výrobcov uplatní iba na dodanie poľnohospodárskych výrobkov a poskytovanie poľnohospodárskych služieb, ktoré sú definované v odseku 2 tohto článku, a že na iné plnenia uskutočňované poľnohospodárskym výrobcom s paušálnou sadzbou sa vzťahuje všeobecná úprava uvedenej smernice.

O druhej časti druhej otázky

22 V druhej časti svojej druhej otázky sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je nájom poľovných revírov poľnohospodárskym výrobcom s paušálnou sadzbou poskytovaním poľnohospodárskej služby v zmysle článku 25 ods. 2 piatej zarážky šiestej smernice v spojení s jej prílohou B, v ktorej sú vymenované poľnohospodárske služby.

23 Nemecká vláda a Komisia sa domnievajú, že na túto otázku je potrebné odpovedať záporne, pretože nájom poľovných revírov nie je uvedený v prílohe B šiestej smernice. V tomto ohľade tvrdia, že článok 25 tejto smernice sa má vykladať reštriktívne v súlade s jeho povahou odchýlky.

24 Treba pripomenúť, že pri určení rozsahu pôsobnosti ustanovenia práva Spoločenstva je potrebné súčasne zohľadniť jeho znenie, kontext a jeho účel (rozsudok z 15. októbra 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Zb. s. I-5279, bod 11, a už citovaný rozsudok Harbs, bod 28). Okrem toho z potreby jednotného uplatňovania práva

Spoločenstva a zásady rovnosti vyplýva, že znenie ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a rozsah pôsobnosti, vyžaduje v celom Spoločenstve samostatný a jednotný výklad, ktorý musí zohľadňovať kontext ustanovenia a cieľ sledovaný príslušnou právnou úpravou (pozri najmä rozsudky z 18. januára 1984, Ekro, 327/82, Zb. s. 107, bod 11, a zo 17. marca 2005, Feron, C-170/03, Zb. s. I-2299, bod 26).

25 Je potrebné uviesť, že výklad, ktorý zastáva nemecká vláda a Komisia, je potvrdený znením predmetného ustanovenia, kontextom, v ktorom sa nachádza, ako aj účelom sledovaným spoločnou paušálnou úpravou.

26 Predovšetkým je dôležité uviesť, že v zmysle článku 25 ods. 2 piatej zarážky šiestej smernice a jej prílohy B sa za poskytovanie poľnohospodárskych služieb považujú dodávky poľnohospodárskych služieb, ktoré tvoria bežnú súčasť poľnohospodárskej produkcie, predovšetkým „prenájom strojov a zariadení, ktoré se [sa — *neoficiálny preklad*] obvykle používajú na poľnohospodárske účely v poľnohospodárskych... podnikoch". Nájom poľovných revírov však nie je výslovne uvedený v týchto ustanoveniach a okrem toho nespĺňa podmienky v nich uvedené.

27 Pokiaľ ide o kontext, v ktorom sa nachádzajú tieto ustanovenia, je potrebné uviesť, že sa týkajú osobitnej úpravy, ktorá predstavuje výnimku zo všeobecnej úpravy šiestej smernice. V zmysle konštantnej judikatúry sa každá odchýlka alebo výnimka zo všeobecného pravidla musí vykladať reštriktívne (pozri najmä rozsudok z 12. decembra 1995, Oude Luttikhuis a i., C-399/93, Zb. s. I-4515, bod 23, a z 12. decembra 2002, Belgicko/Komisia, C-5/01, Zb. s. I-11991, bod 56). Ako ostatné osobitné úpravy stanovené šiestou smernicou, musí byť aj táto úprava

uplatňovaná iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jej cieľa (pozri už citovaný rozsudok Harbs, bod 27).

28 Napokon, pokiaľ ide o preskúmanie účelu sledovaného spoločnou paušálnou úpravou, je potrebné pripomenúť, že táto úprava zodpovedá potrebe zjednodušenia. Ako vyplýva z bodu 29 už citovaného rozsudku Harbs, táto úprava má za cieľ nahradiť daň účtovanú z tovarov a služieb nadobúdaných poľnohospodárskymi výrobcami vyplatením paušálnej náhrady týmto výrobcom vykonávajúcim činnosť v rámci poľnohospodárskeho, lesníckeho alebo rybárskeho podniku v prípade, ak dodávajú poľnohospodárske výrobky alebo poskytujú poľnohospodárske služby.

29 Uplatnenie spoločnej paušálnej úpravy nezávisí od splnenia jediného kritéria, a to formálneho postavenia poľnohospodárskeho výrobcu, ale rovnako aj od povahy hospodárskych činností, ktoré uskutočňuje (v tomto zmysle pozri už citovaný rozsudok Harbs, bod 31). Okrem toho, bolo by v rozpore s povahou a účelom tejto úpravy, ak by sa pojem „poľnohospodárske služby" uvedený v článku 25 ods. 2 piatej zarážke šiestej smernice vykladal v tom zmysle, že sa vzťahuje na nájom, ako je nájom poľovných revírov, ktorý nie je určený na poľnohospodárske účely a ktorý sa netýka zariadení obvykle používaných v poľnohospodárskych, lesníckych alebo rybárskych podnikoch.

30 Z tohto dôvodu, ak v situácii, ako je vo tá veci samej, poľnohospodársky výrobca prenechá do nájmu poľovné revíry, nemožno dospieť k záveru, že poskytuje poľnohospodárske služby v zmysle článku 25 ods. 2 piatej zarážky šiestej smernice v spojení s jej prílohou B.

31 Z tohto dôvodu je potrebné odpovedať na druhú časť druhej otázky tak, že článok 25 ods. 2 piata zarážka šiestej smernice v spojení s jej prílohou B sa má vykladať tak, že nájom poľovných revírov poľnohospodárskym výrobcom s paušálnou sadzbou nie je poskytovaním poľnohospodárskych služieb v zmysle tejto smernice.

32 S prihliadnutím na odpoveď na druhú časť druhej otázky a z dôvodov uvedených v bodoch 12 až 16 tohto rozsudku nie je potrebné odpovedať na prvú otázku.

O trovách

33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Článok 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, sa má vykladať tak, že spoločná paušálna úprava pre poľnohospodárskych výrobcov sa uplatní iba na dodanie poľnohospodárskych výrobkov a poskytovanie poľnohospodárskych služieb, ktoré sú definované**

v odseku 2 tohto článku, a že na iné plnenia uskutočňované poľnohospodárskym výrobcom s paušálnou sadzbou sa vzťahuje všeobecná úprava šiestej smernice.

2. **Článok 25 ods. 2 piata zarážka šiestej smernice v spojení s jej prílohou B sa má vykladať tak, že nájom poľovných revírov poľnohospodárskym výrobcom s paušálnou sadzbou nie je poskytovaním poľnohospodárskych služieb v zmysle tejto smernice.**

Podpisy