STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PHILIPPA LÉGERA
předložené dne 11. března 2004 [1]

1. V této věci Bundesfinanzhof (Německo) žádá Soudní dvůr o upřesnění rozsahu působnosti článku 25 šesté směrnice 77/388/EHS [2], který se týká společného režimu daňového paušálu pro zemědělce. Tato otázka vzešla ze sporu mezi národním finančním úřadem a zemědělcem, který propachtoval části svého podniku sloužící k výrobě mléka. Účelem je zjistit, zda je výnos z pachtu třeba podrobit společnému režimu daňového paušálu podle článku 25 šesté směrnice, nebo obecnému režimu daně z přidané hodnoty [3], anebo zda má být zcela osvobozen.

I – Právní rámec

2. Záměrem zákonodárce Společenství při úpravě šesté směrnice bylo stanovit jednotný základ DPH pro celé Evropské společenství, a tím harmonizovat působnost této daně ve všech členských státech. Krom toho vymezil působnost této daně značně široce. Daň se tedy použije na veškeré dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné ekonomickým subjektem jednajícím nezávisle v rámci hospodářské činnosti [4]. Mezi hospodářské činnosti náleží také zemědělské činnosti [5].

3. DPH je pojata jako daň, jíž podléhá konečná spotřeba domácností. Pro hospodářské subjekty tedy nesmí být diskriminační. Přitom je však uplatňována každým subjektem, který vstupuje do výrobního a distribučního řetězce nebo do řetězce poskytování služeb. V praxi to znamená, že každý subjekt uplatňuje DPH na cenu svých výrobků a služeb a odvádí pravidelně do veřejného rozpočtu takto získanou daň, ovšem teprve po odpočtu DPH, kterou sám uhradil při nákupu výrobků a služeb nezbytných ke své hospodářské činnosti. Fungování

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Směrnice Rady 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, dále jen „šestá směrnice").

3 — Dále jen „DPH".

4 — Články 2 a 4.

5 — Článek 4 odst. 2.

tohoto systému tedy od osob povinných k dani vyžaduje vedení dostatečně přesného a podrobného účetnictví, aby bylo možno jednak uplatnit DPH a jednak provést její kontrolu ze strany finančních orgánů [6].

4. Pro některé hospodářské subjekty, jako jsou malé podniky a většina zemědělců, se vedení takového účetnictví ukázalo značně obtížným. Zákonodárce Společenství tedy s pomocí šesté směrnice přistoupil k harmonizaci zvláštních režimů zavedených jednotlivými členskými státy právě ve prospěch těchto skupin podnikatelů [7]. Článek 24 šesté směrnice proto stanoví, že členské státy mohou malé podniky podrobit zjednodušenému režimu založenému na systému osvobození.

5. V článku 25 šesté směrnice zákonodárce Společenství rovněž stanovil, že pokud by použití běžného režimu DPH nebo zjednodušeného režimu podle článku 24 vedlo k obtížím, mohou členské státy v případě zemědělců použít společný režim daňového paušálu, jehož účelem je nahradit zemědělcům DPH zaplacenou při nákupu zboží a služeb. Tito zemědělci jsou označováni jako „zemědělci podléhající daňovému paušálu“ [8].

6. Článek 25 šesté směrnice stanoví, že tento společný režim daňového paušálu se řídí následujícími pravidly. Členské státy na základě výpočtové metody upravené zmíněnou směrnicí stanoví sazby paušální náhrady. Tyto sazby nesmí vést k tomu, aby zemědělci podléhající daňovému paušálu získali náhradu vyšší, než je celková daň z přidané hodnoty na vstupu [9].

7. Podle čl. 25 odst. 5 šesté směrnice se tato sazba paušální náhrady uplatní na ceny bez daně zemědělských produktů dodaných a zemědělských služeb poskytnutých zemědělci podléhajícími daňovému paušálu osobám povinným k dani jiným než zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu. Tato náhrada vylučuje všechny jiné formy odpočtu.

8. Paušální náhradu zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu zaplatí buď osoba povinná k dani, které je zboží dodáno nebo služba poskytnuta, nebo veřejné orgány.

6 — Článek 22 šesté směrnice.
7 — Patnáctý bod odůvodnění směrnice.
8 — Článek 25 odst. 2 třetí odrážka.
9 — Článek 25 odst. 3.

V prvním případě účtuje zemědělec podléhající daňovému paušálu osobě povinné k dani, které je zboží dodáno nebo služba poskytnuta, sazbu paušální náhrady stanovenou státem a ponechá si DPH, kterou takto převzal. V druhém případě veřejné orgány zaplatí zmíněnému zemědělci částku paušální náhrady, která se stanoví uplatněním této sazby na zemědělcem převzaté platby.

9. Článek 25 odst. 8 šesté směrnice stanoví, že pokud zemědělec podléhající daňovému paušálu dodává své produkty nebo poskytuje své služby osobám, které nepodléhají DPH nebo jiným zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu, potom se paušální náhrada DPH na vstupu považuje za zaplacenou osobou, které jsou zboží nebo služby dodány.

10. Ve smyslu čl. 25 odst. 2 páté odrážky šesté směrnice se „zemědělskou službou" rozumí „kterákoliv služba uvedená v příloze B, kterou poskytuje zemědělec za použití vlastní pracovní síly a/nebo [nebo] vybavení, které bývá běžně k dispozici v zemědělském podniku, jejž zemědělec provozuje".

11. Příloha B šesté směrnice, která obsahuje seznam zemědělských služeb, stanoví, že „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 podnicích, pro zemědělské účely".

12. V německém právu je režim paušální náhrady podle článku 25 šesté směrnice proveden článkem 24 Umsatzsteuergesetz 1991 [10]. V souladu s tímto článkem daň ve výši 8 %, kterou zemědělci uplatňují na své výrobky a služby, nahrazuje DPH, které podléhali na vstupu, a to tak, že nemusí hradit přebytek.

II – Skutkové okolnosti

13. Detlev Harbs je zemědělec, který svému synovi propachtoval na dobu od 15. listopadu 1992 do 30. června 2005 veškeré součásti svého podniku sloužící k výrobě mléka, tedy 31,2 ha půdy, kravín, 65 dojnic a mléčnou kvótu o hodnotě přesahující 300 000 kg. Pachtovné bylo stanoveno roční částkou ve výši 9 360 DEM a 10 200 DEM pro zemědělskou půdu a kravín a roční částkou 6 000 DEM a 32 136,70 DEM pro dojnice

10 — Zákon a dani z obratu, dále jen „UStG".

a mléčnou kvótu. Po uzavření této smlouvy D. Harbs pokračoval ve své činnosti se zbývající částí svého zemědělského podniku tvořeného 61,4 ha pozemků, budovami, přibližně 60 býky na výkrm a 120 kusy skotu.

14. Detlev Harbs se domníval, že pachtovné v celém rozsahu podléhá společnému režimu daňového paušálu podle článku 24 UStG. Finanzamt Rendsburg (Německo) naopak usoudil, že ačkoliv je podle německého práva propachtování pozemků a kravína osvobozeno od daně, částky získané z titulu poskytnutí dojnic a mléčné kvóty však musejí podléhat běžnému režimu DPH. D. Harbsovi zaslal daňový výměr na částku 361 DEM odpovídající DPH dlužné za rok 1992.

15. Finanzgericht (Německo) vyhověl žalobě D. Harbse s tím, že úplata, kterou pobírá za pacht, se v daném případě řídí článkem 24 UStG. Finanzamt Rendsburg podal opravný prostředek (Révision) k Bundesfinanzhof.

III – Předběžná otázka

16. Bundesfinanzhof se v souladu s argumentací obsaženou v postupujícím rozhodnutí domnívá, že D. Harbs si nehledě na sporný pacht ponechal statut zemědělce ve smyslu článku 25 šesté směrnice, neboť pokračoval v provozování nepronajaté části svého hospodářství, která je poměrně rozsáhlá.

17. Pokud se jedná o použitelný režim DPH, Bundesfinanzhof je toho názoru, že by jednak použití různých režimů, tedy společného režimu daňového paušálu u vlastního podniku a běžného režimu u pachtu, v případě tohoto zemědělce zřejmě bylo v rozporu s cílem článku 25 šesté směrnice, jímž je zjednodušení úpravy.

18. Kromě toho Bundesfinanzhof tvrdí, že má pochybnosti o tom, zda lze takový pacht považovat za „zemědělskou službu" ve smyslu článku 25 šesté směrnice. Pokud by se ukázalo, že se zmíněný pacht neřídí společným režimem daňového paušálu, se Bundesfinanzhof dále táže, zda vzhledem k duchu a účelu článku 25 šesté směrnice nemají být příjmy odpovídající tomuto pachtu zcela osvobozeny od daně tak, že by nepodléhaly dani ani v rámci společného režimu daňového paušálu, ani v rámci obecného režimu jako například výnos z převodu použitého zemědělského stroje.

19. Proto se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Může vlastník zemědělského podniku,

— který přenechá část svého podniku (celé stádo dojnic), propachtuje hospodářský majetek nezbytný pro tyto účely jinému zemědělci a

— který i po propachtování v nezanedbatelné míře pokračuje v činnosti jakožto „zemědělec",

zdanit výnos z pachtu – stejně jako zbývající část svého obratu – podle společného režimu daňového paušálu pro zemědělce podle článku 25 [šesté směrnice], anebo musí část obratu vztahujícího se k pachtu podléhat obecnému režimu v oblasti daně z obratu?"

IV – Posouzení

20. Podstatou předběžné otázky Bundesfinanzhof je, zda má být článek 25 šesté směrnice vykládán tak, že zemědělec, který propachtoval část svého zemědělského podniku a se zbývající částí tohoto podniku pokračuje v zemědělské činnosti podléhající společnému režimu daňového paušálu podle uvedeného článku, může zdanit výnos z pachtu pomocí tohoto společného režimu daňového paušálu, anebo zda výnos z pachtu podléhá obecnému režimu v oblasti DPH.

21. Z odůvodnění postupujícího rozhodnutí vyplývá, že v rámci této otázky Bundesfinanzhof pokládá Soudnímu dvoru dvě různé otázky. Zaprvé se jedná o to, zda sporný výnos z pachtu může podléhat společnému režimu daňového paušálu pro zemědělce, či nikoli. Druhá otázka směruje k tomu, zda v případě záporné odpovědi na první otázku má výnos z tohoto pachtu podléhat obecnému režimu DPH, nebo zda může být zcela osvobozen od daně. Postupně posoudím každou z těchto otázek.

A – *K uplatnění společného režimu daňového paušálu*

22. Na rozdíl od žalovaného v původním sporu se spolu s německou vládou a Komisí Evropských společenství domnívám, že

sporný výnos z pachtu nespadá do působnosti společného režimu daňového paušálu podle článku 25 šesté směrnice. Tento závěr podle mého názoru zcela logicky vyplývá z posouzení kritérií, která Soudní dvůr obvykle zohledňuje při výkladu ustanovení právních předpisů Společenství. Těmito kritérii jsou znění relevantních ustanovení, struktura společného režimu daňového paušálu a konečně cíle, které vedly k zavedení tohoto režimu [11].

1) Znění relevantních ustanovení

23. Jak již bylo uvedeno výše, článek 25 šesté směrnice stanoví, že společný režim daňového paušálu pro zemědělce se uplatní pouze na ty zemědělce, kteří vykonávají činnost zemědělské produkce nebo poskytují zemědělské služby.

24. Za účelem zajištění jednotné aplikace tohoto režimu v rámci celého Společenství vymezil zákonodárce Společenství pojem „zemědělské služby". Podle čl. 25 odst. 2 páté odrážky šesté směrnice se jimi rozumí „kterákoliv služba uvedená v příloze B, kterou poskytuje zemědělec za použití vlastní pracovní síly a/nebo [nebo] vybavení, které bývá běžně k dispozici v zemědělském podniku, jejž zemědělec provozuje".

25. Z této definice zcela jasně vyplývá, že těmito službami jsou takové služby, které je zemědělec podléhající daňovému paušálu schopen poskytovat za použití pracovní síly a vybavení, které běžně používá při provozování svého zemědělského hospodářství. Z toho plyne, že odkaz na „nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských podnicích, pro zemědělské účely" obsažený v příloze B páté odrážce šesté směrnice je třeba chápat ve světle definice obsažené v článku 25 odst. 2 páté odrážce této směrnice jako nájem zařízení, které zemědělec podléhající daňovému paušálu běžně používá při provozování svého zemědělského hospodářství.

26. To znamená, že nehledě na nájemní smlouvu lze pronajatou část stále považovat za součást majetku běžně používaného zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu při provozování svého zemědělského hospodářství. Splnění této podmínky tedy dle mého mínění závisí na dvou kritériích, které je nutno zohlednit ve vzájemné souvislosti. Prvním z těchto kritérií je doba nájmu a druhým potom jeho předmět. V první řadě musí být doba trvání nájemní smlouvy

11 — Viz k uplatnění této metody výkladu v oblasti DPH rozsudek ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer (C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 27).

dostatečně krátká, aby pronajímatel nebo pronajímatelé nebyli výhradními uživateli předmětného majetku. Tato podmínka by například nebyla splněna, pokud by zemědělec podléhající daňovému paušálu po celou dobu sklizně pronajímal svůj kombajn a nepoužíval jej pro vlastní činnost. Dále je nutné, aby pronajatý majetek nepřesahoval potřeby vlastního hospodářství zemědělce podléhajícího daňovému paušálu. Tato podmínka by nebyla splněna, kdyby takový zemědělec pronajímal několik kombajnů a používal je střídavě pro vlastní činnost, třebaže pro provozování vlastního hospodářství by byl nutný pouze jediný kombajn.

27. Dle mého názoru z výše uvedeného vyplývá, že pojem „zemědělské služby" ve smyslu článku 25 šesté směrnice se nevztahuje na takovou smlouvu, jakou je smlouva o pachtu, která byla sjednána v projednávaném případě, tedy na ujednání, kterým zemědělec podléhající daňovému paušálu přenechá na několik let do užívání jinému zemědělci část svého vlastního podniku tak, že z něj tento zemědělec sám požívá plody. Tím, že žalovaný v původním řízení dal do nájmu jinému zemědělci na dobu dvanácti a půl roku veškerý majetek svého zemědělského hospodářství, který slouží k výrobě mléka, tedy budovy, pastviny, stádo dojnic a mléčnou kvótu, tudíž v podstatě převedl na jiného zemědělce na dobu trvání nájmu výhradní užívání tohoto majetku a možnost požívat jeho plody. Takové ujednání tedy nelze považovat za službu poskytovanou zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu za použití běžného vybavení svého podniku, neboť za daného předpokladu nebude moci po dobu dvanácti a půl roku používat žádnou část tohoto majetku pro výkon vlastní zemědělské činnosti. Jinými slovy, počínaje datem účinnosti uvedené smlouvy přestal být veškerý tento majetek součástí majetku běžně používaného při provozování jeho zemědělského hospodářství.

28. Tento rozbor znění ustanovení článku 25 a přílohy B šesté směrnice podporuje také skutečnost, že v několika jazykových verzích [12] tato směrnice výslovně odkazuje na pojmy „pacht" a „nájem" v ustanoveních týkajících se osvobození od DPH v čl. 13 části B písm. b) a části C písm. a) [13]. Jak již uvedl generální advokát Jacobs v bodu 76 svého stanoviska ve věci „Goed Wonen" [14], v dánské, německé, francouzské, italské, nizozemské a švédské verzi, tyto dva pojmy označují ve vnitrostátním právu ujednání, jejichž obsah se liší v tom, že účelem nájmu je poskytnout nájemci užívací právo k cizímu majetku, zatímco pacht rovněž zahrnuje právo nájemce požívat plody z nemovitého majetku. Jak již rozhodl Soudní dvůr, pojmy „pacht" a „nájem" obsažené v článku 13 šesté

12 — Jedná se o dánskou, německou, španělskou, francouzskou, italskou, nizozemskou, švédskou a anglickou verzi. Verze řecká, portugalská a finská používají jediný pojem.

13 — Článek 13 stanoví, že aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně „pacht nebo nájem nemovitého majetku" [část B písm. b)] a členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě „nájmu a pachtu nemovitého majetku" [část C písm. a)].

14 — Rozsudek ze dne 4. října 2001 (C-326/99, Recueil, s. I-6831).

směrnice samozřejmě nelze vykládat podle jejich významu ve vnitrostátním právu. Tyto pojmy musí být samostatnými pojmy v rámci právního řádu Společenství, aby se tak zajistila jednotnost základu DPH [15]. Vzhledem k tomu, že v uvedených jazykových verzích seznam zemědělských služeb, které může poskytovat zemědělec podléhající daňovému paušálu, zmiňuje pouze „nájem zařízení, které se obvykle používá v zemědělských podnicích, pro zemědělské účely" a vylučuje tedy jakýkoli odkaz na pacht, se však lze domnívat, že zákonodárce Společenství neměl v úmyslu zahrnout do plnění podléhajících společnému režimu daňového paušálu taková ujednání, jimiž zemědělec podléhající daňovému paušálu převádí, stejně jako v projednávaném případě, na jinou osobu část svých činností nebo výrobních nástrojů.

29. K témuž závěru vede posouzení systému společného režimu daňového paušálu pro zemědělce.

15 — Tamtéž (bod 47).

2) Systém společného režimu daňového paušálu pro zemědělce

30. Z článku 25 odst. 1 šesté směrnice vyplývá, že pokud by použití běžného režimu daně z přidané hodnoty nebo zjednodušeného režimu vedlo k obtížím, mohou členské státy na zemědělce použít režim daňového paušálu. Z toho plyne, že zemědělci v zásadě podléhají běžnému režimu DPH nebo zjednodušenému režimu a že společný režim daňového paušálu je výjimkou, o jejíž aplikaci mohou členské státy rozhodnout.

31. Výjimečnou povahu společného režimu daňového paušálu dále potvrzují ustanovení čl. 25 odst. 9 a 10 šesté směrnice, která stanoví, že každý členský stát může vyloučit z tohoto režimu určité kategorie zemědělců a každý zemědělec podléhající daňovému paušálu se může rozhodnout v souladu s podmínkami stanovenými daným členským státem pro použití běžného režimu, popřípadě pro použití zjednodušeného režimu.

32. Rozsah působnosti společného režimu daňového paušálu, který je výjimkou ze zásady použití běžného nebo zjednodušeného režimu v případě zemědělců, je třeba

vykládat striktně [16]. Takový výklad je nezbytný, aby byla dodržena zásada nediskriminace DPH, která je v dané oblasti jednou z rozhodujících zásad. Tato zásada totiž požaduje stejné zacházení jak u osob provádějících tatáž plnění, tak u obdobných plnění [17]. Jak zdůrazňuje čtvrtý bod odůvodnění šesté směrnice, nediskriminační charakter DPH, pokud se týče původu zboží a služeb, je podmínkou pro dosažení společného trhu založeného na poctivé hospodářské soutěži. Z toho vyplývá, že definice zemědělských služeb, které podléhají společnému režimu daňového paušálu pro zemědělce, a vymykají se tak obecnému režimu DPH, musí být vykládána striktně. Proto nelze společný režim daňového paušálu použít na služby, které do něj zákonodárce nezamýšlel výslovně zahrnout, neboť by tak mohlo dojít k porušení výše uvedené zásady.

33. Konkrétně, jak již bylo uvedeno výše, společný režim daňového paušálu je založen na „sazbách paušální náhrady", které stanoví každý členský stát v souladu s výpočtovou metodou obsaženou pro tyto účely v čl. 25 odst. 3 šesté směrnice. Tato výpočtová metoda má za účel znemožnit, aby sazby, které musí být oznámeny Komisi před jejich uplatněním, vedly k tomu, aby zemědělci podléhající daňovému paušálu získali náhradu vyšší, než je celková daň z přidané hodnoty na vstupu. Společný režim daňového paušálu tedy nesmí zemědělcům podléhajícím daňovému paušálu poskytovat náhradu přesahující celkovou DPH zaplacenou za nákup zboží a služeb nezbytných pro jejich zemědělskou činnost. Jinými slovy, společný režim daňového paušálu nesmí zvýhodňovat či znevýhodňovat zemědělce podléhající daňovému paušálu, neboť by to bylo v rozporu s cíli šesté směrnice, kterými je zajistit spravedlivé vyměřování DPH a nerušenou hospodářskou soutěž mezi jednotlivými členskými státy, které tento režim uplatňují. Domnívám se však, že by bylo v rozporu s těmito požadavky, a tudíž i se systémem společného režimu daňového paušálu, pokud by zemědělci podléhající daňovému paušálu mohli propachtovat část svého podniku a zahrnout výnos z pachtu do režimu, do nějž nadále spadají v rámci provozování nepronajaté části svého hospodářství.

34. Jsem si vědom toho, že ve společném režimu daňového paušálu zemědělec podléhající daňovému paušálu obdrží náhradu DPH, jíž podléhal nákup zboží a služeb na vstupu za účelem výkonu zemědělské činnosti, a to při uplatnění sazby stanovené příslušnými národními orgány na ceny bez daně jeho vlastních výrobků a služeb. Zemědělec, který převede na jinou osobu část svých činností, již zároveň nenese náklady

16 — Viz zejména rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, s. I-2341, bod 19), a rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 25).

17 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20).

nezbytné k výkonu takových činností. Došlo-li, jako v projednávaném případě, k propachtování veškerého majetku sloužícího k výrobě mléka na dobu dvanácti a půl roku, žalovaný v původním> řízení již nenesl veškeré náklady nezbytné pro tuto výrobu. Například již nadále nenesl náklady na dodávku krmiva a na údržbu stáda dojnic. O takovou částku se tedy snižuje výše DPH, které podléhá na vstupu. Spadá-li naopak sporný výnos z pachtu do působnosti společného režimu daňového paušálu, pak bude výše paušální náhrady pro dotyčného zemědělce zvýšena o částku, která odpovídá sazbě stanovené příslušnými národními orgány uplatňující se na tento výnos. To znamená, že zemědělec podléhající daňovému paušálu obdrží náhradu, přestože již nepodléhá na vstupu DPH, pokud se týče výkonu činnosti s pronajatou částí podniku.

35. Tento rozbor se potvrzuje rovněž tehdy, je-li, jako v projednávaném případě, pacht sjednán se zemědělcem, který též podléhá společnému režimu daňového paušálu. Jak již Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 28. června 1988, Komise *v.* Itálie [18] a jak tvrdí sám žalovaný ve svém písemném vyjádření [19], jestliže zemědělec podléhající daňovému paušálu prodává své výrobky nebo poskytuje své služby osobě, která není povinná k dani, anebo jinému zemědělci podléhajícímu daňovému paušálu, pak náhradu částky DPH, které podléhal na vstupu, obdrží při zaplacení „celkové ceny" svých výrobků a služeb, o níž se má za to, že zahrnuje uvedenou částku daně. I v takovém případě tedy může zemědělec podléhající daňovému paušálu získat náhradu DPH na vstupu, a to zvýšením cen svých výrobků a služeb, umožňují-li to tržní podmínky.

36. Proto se domnívám, že má-li být článek 25 šesté směrnice vykládán tak, že zemědělci podléhající daňovému paušálu mohou propachtovat část svého podniku a výnos z pachtu podrobit společnému režimu daňového paušálu, pak hrozí vážné nebezpečí, že náhrada bude převyšovat DPH na vstupu.

37. Krom toho účelem společného režimu daňového paušálu není dle mého názoru pokrýt situace, kdy zemědělec propachtuje část svého podniku.

3) Cíle

38. Jak zdůrazňuje Bundesfinanzhof, článek 25 šesté směrnice zajisté odpovídá

18 — 3/86, Recueil, s. 3369 (bod 21).
19 — Strana 3.

požadavku na zjednodušení. Je však třeba připomenout, proč tento cíl vedl zákonodárce Společenství k úpravě možnosti členských států uplatnit společný režim daňového paušálu.

39. Jak je výslovně obsaženo ve znění čl. 25 odst. 1 šesté směrnice, tento režim byl upraven ve prospěch zemědělců, jestliže by použití běžného režimu DPH nebo zjednodušeného režimu vedlo k obtížím. Jak vyplývá z odůvodnění návrhu šesté směrnice předloženého Komisí Radě dne 29. června 1973 [20], tento režim pojatý jako výjimka se měl zásadně uplatnit na malé zemědělce, kteří nejsou s to plnit povinnosti spojené s běžným nebo zjednodušeným režimem [21]. Byl konstruován jako přechodný režim, jehož účelem bylo osvobodit tyto malé zemědělce od povinností souvisejících s účetnictvím, fakturací, podáním daňového přiznání a odvodem, jaké mají ostatní osoby povinné k dani, a o nichž se mělo za to, že k okamžiku nabytí účinnosti šesté směrnice je nebudou schopny plnit [22].

40. Proto byl rozsah působnosti společného režimu daňového paušálu, pokud se jedná o služby, vymezen restriktivně, aby se vyloučily veškeré služby poskytované pravidelně nebo za použití vybavení, o němž se lze domnívat, že přesahuje potřeby, rozměry a povahu dotyčného zemědělského podniku. Komise v tomto ohledu dokonce navrhovala, aby šestá směrnice výslovně stanovila, že u tohoto typu plnění se má zemědělec podléhající daňovému paušálu podrobit běžnému režimu DPH nebo režimu zjednodušenému, a to v souladu s prováděcími pravidly, která stanoví každý členský stát, neboť vstupuje do konkurence s obchodníky, průmyslovými podniky či ostatními poskytovateli služeb [23]. Proto zařadila Komise do seznamu zemědělských služeb v příloze B páté odrážce návrhu směrnice pouze „nájem zemědělských strojů".

20 — Návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (*Bulletin Evropských společenství*, příloha 11/73).

21 — Viz také první zprávu Komise o uplatňování společného systému daně z přidané hodnoty předloženou Radě v souladu s článkem 34 šesté směrnice (COM/83/426 konečné).

22 — V šedesátých letech bylo zemědělství v rámci Společenství charakterizováno vysokým počtem zemědělských podniků většinou malých rozměrů. K 1. lednu 1967 existovalo přibližně 6,2 milionů podniků o 1 ha a více, přičemž rozloha 85 % z nich byla nižší než 20 ha. Pouhých 170 600 podniků svou rozlohou přesahovalo 50 ha. Kromě toho se většina těchto podniků věnovala smíšenému zemědělství a významná část jejich produkce se spotřebovávala přímo na farmě jako potraviny či krmivo (Ries, A., *„L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE"*, *Revue du marché commun*, 1968, s. 560).

23 — Návrh směrnice, čl. 27 odst. 12 písm. b).

41. Z toho dle mého názoru vyplývá, že zjednodušení podle článku 25 šesté směrnice nemůže vést k rozšíření pojmu „zemědělských služeb" vymezeného v tomto článku také na smlouvu, prostřednictvím které zemědělec podléhající daňovému paušálu převádí na jiného zemědělce část svého podniku.

42. Kromě toho nelze s vážností tvrdit, že zemědělec, který jako v projednávaném případě propachtuje 31,2 ha půdy, kravín, 65 dojnic a mléčnou kvótu o hodnotě přesahující 300 000 kg a přitom nadále sám provozuje zbývající část svého hospodářství, které tvoří 61,4 ha půdy, budovy, přibližně 60 býků na výkrm a 120 kusů skotu, není schopen uplatňovat současně obecný režim DPH na výnosy z pachtu a společný režim daňového paušálu na vlastní hospodářství s přihlédnutím k účetním a administrativním postupům, které jsou v současné době vyžadovány v členském státě při provozování takového zemědělského hospodářství.

43. Proto se domnívám, že článek 25 šesté směrnice musí být vykládán tak, že zemědělec, který propachtoval část svého zemědělského podniku a nadále provozuje se zbývající částí tohoto podniku zemědělskou činnost podléhající společnému režimu daňového paušálu upravenému v tomto článku, nemůže podrobit výnos z pachtu tomuto společnému režimu daňového paušálu.

B – *K uplatnění obecného režimu*

44. Odpověď na druhou otázku Bundesfinanzhof lze již částečně vyvodit z výše uvedených skutečností. Jak bylo uvedeno výše, v souladu s článkem 2 šesté směrnice je předmětem DPH poskytování služeb uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Podle článku 4 šesté směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která provádí samostatně hospodářskou činnost, a podle výše uvedeného čl. 4 odst. 2 se za hospodářskou činnost rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

45. Ujednání, kterým zemědělec podléhající daňovému paušálu poskytuje jiné osobě za úplatu výhradní užívání některých částí svého podniku formou nájemní smlouvy nebo smlouvy o pachtu, jejímž prostřednictvím mu navíc uděluje právo požívat z něj plody, je bez pochyb hospodářskou činností ve smyslu této definice. V projednávaném případě se jedná o zemědělce podléhajícího daňovému paušálu, který propachtoval na dobu dvanácti a půl roku části svého podniku sloužící k výrobě mléka, což zcela jistě

představuje činnost prováděnou samostatně a zahrnující využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. Použijeme-li příměr, který vyslovil Bundesfinanzhof ve svém postupujícím rozhodnutí, takové poskytování služeb nelze považovat za čistě příležitostnou či nárazovou činnost, jakou je převod použitého zemědělského zařízení.

46. Z ustálené judikatury krom toho vyplývá, že od obecné zásady, podle níž má být DPH vybrána z každé služby poskytnuté za protiplnění osobou povinnou k dani, je možné se odchýlit pouze v případech výslovně upravených šestou směrnicí a že ustanovení upravující takové výjimky je třeba vykládat striktně [24]. Pacht i nájem nemovitého majetku je v souladu s čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice v zásadě osvobozen od DPH, naproti tomu u hmotného či nehmotného movitého majetku, jako je stádo dojnic či mléčná kvóta, poskytnutého za protiplnění není povolena žádná výjimka. V tomto ohledu je třeba připomenout rozhodnutí Soudního dvora, že ustanovení vnitrostátního práva, podle nějž se osvobození od DPH, které čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice vyhrazuje pro nájem nemovitého majetku, rozšiřuje na nájem některých movitých věcí, je v rozporu s ustanoveními této směrnice [25].

47. Jestliže tedy zemědělské služby poskytované za protiplnění zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu nejsou zahrnuty v definici obsažené v článku 25 šesté směrnice, spadají tedy do působnosti obecného režimu. Skutečnost, že pronajímatel podléhá společnému režimu daňového paušálu u části svého podniku, kterou nadále sám provozuje, nemůže být důvodem pro osvobození výnosu z tohoto pachtu od daně. Z toho plyne, že výnos z nájmu stáda dojnic a mléčné kvóty nutně podléhá obecnému režimu DPH, tedy režimu běžnému nebo zjednodušenému.

48. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby rozhodl, že výnos z propachtování části zemědělského podniku zemědělcem podléhajícím daňovému paušálu podléhá obecnému režimu DPH.

24 — Viz zejména výše uvedený rozsudek „Goed Wonen" (bod 46) a rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, Recueil, s. I-13711, bod 36).

25 — Rozsudek ze dne 3. července 1997, Komise v. Francie (C-60/96, Recueil, s. I-3827, bod 16).

V – Závěry

49. S přihlédnutím k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr na otázku předloženou Bundesfinanzhof odpověděl takto:

„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 tak, že zemědělec, který propachtoval část svého zemědělského podniku a nadále provozuje se zbývající částí tohoto podniku zemědělskou činnost podléhající společnému režimu daňového paušálu upravenému v tomto článku, nemůže podrobit výnos z pachtu tomuto společnému režimu daňového paušálu. Výnos z takového pachtu nutně podléhá obecnému režimu daně z přidané hodnoty."