NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PHILIPPE LÉGER
prednesené 11. marca 2004 [1]

1. V tejto veci žiada Bundesfinanzhof (Nemecko) Súdny dvor, aby spresnil oblasť použitia článku 25 šiestej smernice 77/388/EHS [2], ktorý sa týka spoločného systému daňového paušálu poľnohospodárskych výrobcov. Tento návrh sa zakladá na spore medzi vnútroštátnym finančným orgánom a poľnohospodárskym výrobcom, ktorý dal do árendy svoje výrobné prostriedky slúžiace na výrobu mlieka. Ide o určenie, či sa má s príjmami z árendy zaobchádzať podľa spoločného systému daňového paušálu podľa článku 25 šiestej smernice, alebo podľa všeobecnej úpravy dane z pridanej hodnoty [3], alebo majú byť úplne oslobodené od dane.

I — Právny rámec

2. V šiestej smernici chcel zákonodarca Spoločenstva zavedením jednotného základu stanovenia DPH harmonizovať oblasť použitia tejto dane pre celé Európske spoločenstvo použitím veľmi širokej definície. Tak podliehajú tejto dani všetky dodávky tovarov a služieb, ktoré odplatne uskutoční osoba podliehajúca dani nezávisle v rámci hospodárskej činnosti [4]. Medzi tieto hospodárske činnosti patria aj činnosti v poľnohospodárstve [5].

3. DPH je koncipovaná ako daň z konečnej spotreby domácnosti. Pre hospodárske subjekty teda musí byť neutrálna. Pritom ju uplatňuje každý subjekt výrobného, distribučného reťazca, alebo reťazca služieb. V praxi to znamená, že každý subjekt uplatňuje DPH na ceny svojich výrobkov a svojich služieb a odvádza pravidelne do štátneho rozpočtu takto získanú daň, lenže až po odpočítaní DPH, ktorú sám uhradil pri nákupe výrobkov a služieb potrebných pre jeho hospodársku činnosť. Fungovanie tohto

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Smernica 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, ďalej len „šiesta smernica").

3 — Ďalej len „DPH".

4 — Články 2 a 4.

5 — Článok 4 ods. 2.

systému vyžaduje teda od osôb podliehajúcich dani dostatočne presne a detailne vedené účtovníctvo, aby bolo umožnené uplatnenie DPH a jeho kontrola zo strany finančných orgánov [6].

4. Pre niektoré hospodárske subjekty, ako sú malé podniky a väčšina poľnohospodárov, sa vedenie tohto účtovníctva ukázalo ako veľmi náročné. Zákonodarca Spoločenstva chcel teda prostredníctvom šiestej smernice harmonizovať zvláštne systémy, ktoré zaviedli členské štáty v prospech týchto skupín podnikateľov [7]. Článok 24 šiestej smernice preto stanovuje, že členské štáty môžu pre malé podniky uplatniť zjednodušený systém založený na systéme oslobodení.

5. V článku 25 šiestej smernice zákonodarca Spoločenstva ďalej stanovil, že členské štáty môžu uplatniť pri poľnohospodárskych výrobcoch, ktorým uplatňovanie normálneho systému DPH alebo v danom prípade zjednodušeného systému podľa článku 24 uvedenej smernice spôsobovalo problémy, spoločný systém daňového paušálu s cieľom náhrady DPH zaplatenej za nimi nakúpený tovar a služby. Títo poľnohospodárski sa nazývajú „poľnohospodárski výrobcovia zdaňovaní paušálnou sadzbou" [8].

6. Článok 25 šiestej smernice určuje pre spoločný systém daňového paušálu nasledujúce pravidlá. Členské štáty stanovia na základe výpočtovej metódy uvedenej v menovanej smernici paušálne kompenzačné percentá. Tieto percentá nesmú viesť k tomu, aby refundácie pre poľnohospodárskych výrobcov zdaňovaných podľa paušálnej sadzby presahovali sumu DPH vyúčtovanú na vstupoch [9].

7. Podľa článku 25 ods. 5 šiestej smernice sa tieto paušálne kompenzačné percentá použijú na ceny bez dane poľnohospodárskych produktov a poľnohospodárskych služieb poskytovaných poľnohospodárskymi výrobcami zdaňovanými paušálnou sadzbou iným zdaniteľným osobám, než sú poľnohospodársky výrobcovia zdaňovaní paušálnou sadzbou. Táto kompenzácia paušálnou sadzbou vylučuje všetky ďalšie možnosti odpočtu dane.

8. Paušálnu kompenzáciu poľnohospodárskym výrobcom zdaňovaným paušálnou sadzbou zaplatí buď kupujúci, alebo nájomca — platiteľ DPH, alebo štát. V prvom prípade

6 — Článok 22 šiestej smernice.

7 — Pätnásty bod odôvodnenia smernice.

8 — Článok 25 ods. 2 tretia zarážka.

9 — Článok 25 ods. 3.

poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou vyúčtuje kupujúcemu alebo nájomcovi — platiteľovi DPH štátom pevne stanovenú kompenzáciu a takto prijatú DPH si ponechá. V druhom prípade zaplatia verejné orgány uvedenému poľnohospodárovi sumu paušálnej kompenzácie, ktorá sa vypočíta použitím uvedených percent na ním dosiahnuté príjmy.

9. Podľa článku 25 ods. 8 šiestej smernice, pokiaľ poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou predáva svoje výrobky alebo poskytuje služby osobám, ktoré nepodliehajú DPH alebo iným poľnohospodárskym výrobcom zdaňovaným paušálnou sadzbou, na kompenzáciu DPH na vstupe treba pozerať tak, ako by ju platil kupujúci alebo nájomca.

10. V zmysle článku 25 ods. 2 piatej zarážky šiestej smernice sa „poľnohospodárskou službou" rozumie „každá služba podľa špecifikácie v prílohe B, ktorú poskytne poľnohospodársky výrobca na základe vlastnej pracovnej sily a/alebo s použitím bežného vybavenia pre poľnohospodárstvo, v rámci ktorých podniká".

11. Príloha B šiestej smernice, ktorá obsahuje zoznam poľnohospodárskych služieb, uvádza že „dodávky poľnohospodárskych služieb, ktoré tvoria bežnú súčasť poľnohospodárskej produkcie, budú považované za dodávky poľnohospodárskych služieb a budú zahrnovať [...] prenájom strojov a zariadení bežne používaných na poľnohospodárske práce".

12. Mechanizmus paušálnej kompenzácie podľa článku 25 šiestej smernice je v nemeckom práve vykonaný v § 24 Umsatzsteuergesetz 1991 [10]. Podľa tohto článku daň, ktorú používajú poľnohospodárski výrobcovia na svoje výrobky a služby, je stanovená na 8 % a nahrádza DPH, ktorú uhradili na vstupe tak, že nemusia platiť prebytok.

II — Skutkový stav

13. Pán Detlev Harbs je poľnohospodársky výrobca, ktorý dal svojmu synovi do árendy od 15. novembra 1992 do 30. júna 2005 všetky svoje výrobné prostriedky slúžiace na výrobu mlieka, t. j. 31,2 ha pozemkov, všetkých 65 dojníc, maštaľ pre kravy a mliečnu kvótu vyše 300 000 kg. Nájomné bolo stanovené na ročnú sumu 9 360 DEM a 10 200 DEM za pozemky a maštaľ a na ročnú sumu 6 000 DEM a 32 136,70 DEM za dojnice a mliečnu kvótu. Pán Harbs pokračoval po uzavretí tejto zmluvy v hospodárení

10 — Zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG".

na zvyšku svojho poľnohospodárskeho podniku, ktorý pozostával ešte zo 61,4 ha pozemkov, budov, chovu približne 60 plemenných býkov a 120 kusov ďalšieho hovädzieho dobytka.

14. Pán Harbs bol toho názoru, že nájomné podlieha spoločnému systému daňového paušálu podľa § 24 UStG. Finanzamt Rendsburg (Nemecko) naopak usúdil, že prenájom pozemkov a maštale je podľa nemeckého práva oslobodený od dane, ale príjmy z prenechania mliečnej kvóty podliehajú normálnej DPH. Vydal p. Harbsovi výmer dane vo výške 361 DEM, zodpovedajúci dlžnej DPH za rok 1992.

15. Finanzgericht (Nemecko) vyhovel žalobe p. Harbsa s odôvodnením, že na príjmy, ktoré dosahuje z árendy, sa vzťahuje článok 24 UStG. Finanzamt Rendsburg podal dovolanie na Bundesfinanzhof.

III — Prejudiciálna otázka

16. Bundesfinanzhof vychádza podľa uznesenia o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania z toho, že p. Harbs neprišiel spornou árendou o postavenie poľnohospodárskeho výrobcu v zmysle článku 25 šiestej smernice, lebo pokračoval v hospodárení na relatívne veľkej časti svojho hospodárstva, ktorú nedal do árendy.

17. Pokiaľ ide o použiteľný režim DPH, Bundesfinanzhof je jednak toho názoru, že použitie dvoch rôznych režimov pre toho istého poľnohospodárskeho výrobcu, a to spoločného systému daňového paušálu pre jeho vlastný podnik a normálneho režimu pre spornú árendu, by pravdepodobne bolo v rozpore s cieľom zjednodušenia, ktorý chce článok 25 šiestej smernice dosiahnuť.

18. Na druhej strane má Bundesfinanzhof pochybnosti o tom, či možno túto árendu považovať za „poskytnutie poľnohospodárskej služby" v zmysle článku 25 šiestej smernice. Okrem toho si kladie otázku pre prípad, že by sa na predmetnú árendu nevzťahoval spoločný systém daňového paušálu, či vzhľadom na zmysel a účel článku 25 šiestej smernice, nemajú byť príjmy z tejto árendy celkom oslobodené od dane tak, že by rovnako ako príjmy z predaja použitého poľnohospodárskeho stroja, nepodliehali dani ani podľa spoločného systému daňového paušálu, ani podľa všeobecnej úpravy.

19. Z uvedených dôvodov sa Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a predložil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Smie vlastník poľnohospodárskeho podniku,

— ktorý sa vzdá časti svojho podnikania (celého mliečneho 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,

nakladať so svojimi príjmami pochádzajúcimi z árendy, rovnako ako so svojimi ostatnými príjmami, podľa úpravy týkajúcej sa spoločného systému daňového paušálu pre poľnohospodárskych výrobcov podľa článku 25 smernice 77/388/EHS alebo podliehajú tieto príjmy z árendy zdaneniu podľa všeobecných predpisov?"

IV — Posúdenie

20. 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 spadá pod spoločný systém daňového paušálu podľa tohto článku, smie s príjmami z árendy zaobchádzať podľa tejto úpravy, alebo či tieto príjmy spadajú pod všeobecnú úpravu DPH.

21. Z odôvodnenia uznesenia o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Bundesfinanzhof predkladá v rámci tejto otázky Súdnemu dvoru dve rôzne otázky. Pri prvej ide o to, či sporné príjmy z árendy podliehajú zdaneniu podľa spoločného systému daňového paušálu pre poľnohospodárskych výrobcov, alebo nie. Druhá otázka sa týka toho, či v prípade zápornej odpovede na prvú otázku majú príjmy z tejto árendy podliehať všeobecnej úprave DPH, alebo či nemajú byť príjmy z tejto árendy celkom oslobodené od dane. Postupne posúdim každú z týchto otázok.

A — *O použití spoločného systému daňového paušálu*

22. V súlade s nemeckou vládou a Komisiou Európskych spoločenstiev a proti názoru žalovaného v spore pred vnútroštátnym

súdom som toho názoru, že sporné príjmy z árendy nespadajú pod spoločný systém daňového paušálu podľa článku 25 šiestej smernice. Tento záver vyplýva podľa môjho názoru celkom logicky z analýzy kritérií, ktoré obvykle zohľadňuje Súdny dvor pri výklade ustanovení právnych predpisov Spoločenstva, t. j. slovné znenie relevantných ustanovení, štruktúra spoločného systému daňového paušálu a, nakoniec, ciele, ktoré sledovalo zavedenie tejto úpravy [11].

1. Slovné znenie relevantných ustanovení

23. Ako už bolo uvedené, článok 25 šiestej smernice uvádza, že spoločný systém daňového paušálu pre poľnohospodárskych výrobcov sa uplatňuje len na poľnohospodárov, ktorí vykonávajú činnosť poľnohospodárskej výroby alebo poskytujú poľnohospodárske služby.

24. Zákonodarca Spoločenstva definoval s cieľom dosiahnutia jednotného používania tejto úpravy v celom Spoločenstve pojem „poľnohospodárske služby". V zmysle článku 25 ods. 2 piatej zarážky šiestej smernice sa za ne 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, v rámci ktorých podniká".

25. Z tejto definície jasne vyplýva, že týmito službami sú také služby, ktoré poskytuje poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou na základe vlastnej pracovnej sily a/alebo s použitím vybavenia, ktoré tento bežne používa pri obhospodarovaní svojho poľnohospodárskeho podniku. Z toho vyplýva, že odkaz v prílohe B piatej zarážke šiestej smernice týkajúci sa „strojov a zariadení bežne používaných na poľnohospodárske práce" treba chápať vo svetle definície článku 25 ods. 2 piatej zarážky tejto smernice ako prenájom prostriedkov poľnohospodára zdaňovaného paušálnou sadzbou, ktoré bežne používa pri obhospodarovaní svojho poľnohospodárskeho podniku.

26. To znamená, že prenajaté výrobné prostriedky možno napriek zmluve o árende považovať za súčasť majetku bežne používaného poľnohospodárom zdaňovaným paušálnou sadzbou pri obhospodarovaní jeho poľnohospodárskeho podniku. Splnenie tejto podmienky teda podľa môjho názoru závisí od dvoch kritérií, ktoré sa musia spoločne zobrať do úvahy, pričom prvé sa vzťahuje na

11 — Pozri k uplatneniu tejto metódy výkladu v oblasti DPH rozsudok zo 16. januára 2003, Maierhofer (C-315/00, Zb. s. I-563, bod 27).

dobu árendy a druhé na jej predmet. Teda musí byť v prvom rade doba árendy dostatočne krátka, aby nájomník nebol výhradným užívateľom predmetných prostriedkov. Táto podmienka by napríklad nebola splnená, ak by poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou prenajímal po celú dobu žatvy svoj kombajn a nepoužíval by ho pre vlastnú potrebu. Ďalej je potrebné, aby prenajaté prostriedky nepresahovali potreby vlastnej výroby poľnohospodára zdaňovaného paušálnou sadzbou. Táto podmienka by nebola splnená, keby prenajímal väčší počet kombajnov, ktoré by striedavo aj sám používal, pričom by pre jeho výrobu postačoval aj jeden jediný.

27. Podľa môjho názoru z toho vyplýva, že pojem „poľnohospodárske služby" v zmysle článku 25 šiestej smernice nezahŕňa takú zmluvu, ako je zmluva o árende uzatvorená v danom prípade, t. j. dohoda, ktorou dáva poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou inému poľnohospodárovi časť svojich výrobných prostriedkov takým spôsobom, že poľnohospodár z nich môže brať úžitky. Tým, že žalovaný v spore pred vnútroštátnym súdom dal do árendy inému poľnohospodárovi na dobu dvanásť a pol roka všetky prostriedky svojej poľnohospodárskej výroby, slúžiace na produkciu mlieka, t. j. budovy, pastviny, stádo dojníc a svoju mliečnu kvótu, prenechal inému poľnohospodárovi na celú dobu trvania árendy výhradné používanie týchto svojich prostriedkov, ako aj možnosť brať úžitky. Takúto dohodu teda nemožno považovať za službu, ktorú poskytol poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou použitím bežne ním používaného majetku, lebo on sám v danom prípade nebude môcť používať po dobu dvanásť a pol roka žiaden z týchto svojich prostriedkov na výkon svojej poľnohospodárskej činnosti. Inými slovami, počnúc od nadobudnutia účinnosti tejto zmluvy prestali byť všetky tieto prostriedky súčasťou majetku bežne používaného na výkon jeho poľnohospodárskej činnosti.

28. Túto analýzu znenia ustanovení článku 25 a prílohy B šiestej smernice potvrdzuje aj to, že v niekoľkých jazykových verziách [12] táto smernica odkazuje výslovne na pojmy „árenda" a „nájom" v ustanoveniach týkajúcich sa oslobodenia od DPH v článku 13 časti B písm. b) a časti C písm. a) [13]. Ako už uviedol generálny advokát Jacobs v bode 76 svojich návrhov vo veci „Goed Wonen" [14], v dánskej, nemeckej, francúzskej, talianskej, holandskej a švédskej verzii tieto dva pojmy označujú vo vnútroštátnom práve zmluvy, ktoré sa obsahovo líšia v tom, že účelom prenájmu je poskytnúť nájomníkovi právo užívať cudzí majetok, pričom účelom árendy

12 — Ide o dánsku, nemeckú, španielsku, francúzsku, taliansku, holandskú, švédsku a anglickú verziu. Grécka, portugalská a fínska verzia používa jediný pojem.

13 — Článok 13 uvádza, že bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane „prenajímanie nehnuteľného majetku" [„árendu a prenájom nehnuteľného majetku" — *neoficiálny preklad*] [časť B písm. b)] a že členské štáty môžu osobám podliehajúcim dani poskytnúť právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch, ak ide o „prenájom a leasing nemovitostí" [„árendu a prenájom nehnuteľného majetku" — *neoficiálny preklad*] [časť C písm. a)].

14 — Rozsudok zo 4. októbra 2001 (C-326/99, Zb. s. I-6831).

je navyše aj brať úžitky z nehnuteľného majetku. Ako už rozhodol Súdny dvor pojmy „árenda" a „nájom" uvedené v čl. 13 šiestej smernice nemožno vykladať podľa ich významu vo vnútroštátnom práve. Tieto pojmy musia byť samostatnými pojmami Spoločenstva, aby zabezpečili jednotnosť základu pre DPH [15]. Vskutku okolnosť, že vo vymenovaných jazykových verziách je v zozname poľnohospodárskych služieb, ktoré môže poskytovať poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou, uvedený bez odkazu na árendu „prenájom prostriedkov poľnohospodára, ktoré tento bežne používa pri obhospodarovaní svojho poľnohospodárskeho podniku", umožňuje domnievať sa, že zákonodarca Spoločenstva nemal v úmysle zahrnúť medzi plnenia, ktoré spadajú pod spoločný systém daňového paušálu, také zmluvy, ktorými poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou prevádza na inú osobu, tak ako v predmetnom prípade, časť svojich činností alebo výrobných prostriedkov.

29. K rovnakému výsledku vedie preskúmanie spoločného systému daňového paušálu poľnohospodárskych výrobcov.

15 — Tamže (bod 47).

2. Spoločný systém daňového paušálu poľnohospodárskych výrobcov

30. Ako vyplýva z článku 25 ods. 1 šiestej smernice, ak uplatňovanie normálneho systému DPH alebo zjednodušeného systému podľa článku 24 bude spôsobovať poľnohospodárskym výrobcom problémy, členské štáty môžu použiť systém paušálnej sadzby. Z toho vyplýva, že poľnohospodári v zásade podliehajú normálnemu systému DPH alebo zjednodušenému systému a že spoločný systém daňového paušálu je výnimkou, o ktorej uplatnení rozhodujú členské štáty.

31. Výnimočnú povahu spoločného systému daňového paušálu potvrdzujú aj ustanovenia článku 25 ods. 9 a 10 šiestej smernice, ktoré uvádzajú, že každý členský štát môže vylúčiť zo systému paušálnej sadzby isté kategórie poľnohospodárskych výrobcov a že každý poľnohospodársky výrobca podliehajúci paušálnej sadzbe si môže vybrať v súlade s predpismi a podmienkami platnými v každom členskom štáte, či použije normálny systém dane z pridanej hodnoty, alebo zjednodušený systém.

32. Rozsah pôsobnosti spoločného systému daňového paušálu treba ako výnimku zo zásady zdanenia poľnohospodárov podľa normálneho alebo zjednodušeného systému,

vykladať striktne [16]. Takýto výklad je potrebný, aby bola dodržaná zásada neutrality DPH, ktorá patrí k jej základným zásadám. Táto zásada totiž vyžaduje, aby sa zaobchádzalo rovnako jednak s osobami, ktoré poskytujú rovnaké plnenia, jednak v prípadoch podobných plnení [17]. Ako zdôrazňuje štvrté odôvodnenie šiestej smernice, neutralita DPH vzhľadom na pôvod tovarov a služieb je podmienkou na vytvorenie spoločného trhu založeného na zdravej hospodárskej súťaži. Z toho vyplýva, že definíciu poľnohospodárskych služieb, na ktoré sa uplatňuje spoločný systém daňového paušálu poľnohospodárskych výrobcov a ktoré tým pádom nespadajú pod všeobecnú úpravu DPH, treba vykladať striktne. Z tohto dôvodu nemožno spoločný systém daňového paušálu použiť na služby, ktoré doňho zákonodarca nezamýšľal výslovne zahrnúť, pretože by to mohlo porušovať uvedenú zásadu.

33. Konkrétnejšie, ako už bolo uvedené, spoločný systém daňového paušálu sa zakladá na „paušálnych kompenzačných percentách", ktoré stanoví každý členský štát podľa metódy výpočtu uvedenej na tento účel v článku 25 odseku 3 šiestej smernice. Účelom tejto metódy výpočtu je znemožniť, aby sadzby, ktoré musia byť oznámené Komisii pred ich uplatnením, spôsobili, že by poľnohospodárski výrobcovia zdaňovaní paušálnou sadzbou dostali vyššiu náhradu, ako bola celková DPH zaplatená na vstupoch. Spoločný systém daňového paušálu nesmie teda viesť k tomu, aby poľnohospodárski výrobcovia zdaňovaní paušálnou sadzbou dostali nadmernú kompenzáciu presahujúcu celkovú DPH zaplatenú za nákup tovaru a služieb potrebných na ich poľnohospodársku činnosť. Inými slovami, spoločný systém daňového paušálu nesmie zvýhodňovať, ani znevýhodňovať poľnohospodárskych výrobcov zdaňovaných paušálnou sadzbou, pretože by to bolo v rozpore s cieľmi šiestej smernice, ktorými sú zabezpečenie spravodlivého vyberania DPH a zabránenie skresleniam hospodárskej súťaže medzi rôznymi členskými štátmi uplatňujúcimi túto úpravu. Domnievam sa však, že by bolo v rozpore s týmito podmienkami a so spoločným systémom daňového paušálu, ak by poľnohospodárski výrobcovia zdaňovaní paušálnou sadzbou mohli dať do árendy jednu časť svojho podniku a zahrnúť príjmy z tejto árendy do toho režimu, do ktorého naďalej patria z dôvodu vykonávania hospodárenia na časti svojho podniku, ktorú nedali do árendy.

34. Som si vedomý toho, že v rámci spoločného systému daňového paušálu poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou dostane paušálnu kompenzáciu za DPH, ktorú uhradil na vstupe za nákupy tovarov a služieb pre výkon poľnohospodárskej činnosti, tým, že použije na ceny bez dane svojich výrobkov a služieb percentuálnu sadzbu stanovenú príslušnými vnútroštátnymi orgánmi. Prevedením časti svojej činnosti na inú osobu sa poľnohospodár zbaví aj nákladov potrebných na jej vykonávanie. Ak došlo k daniu všetkých prostriedkov slúžiacich na výrobu do árendy, ako v predmetnom

16 — Pozri najmä rozsudky z 11. augusta 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Zb. s. I-2341, bod 19) a z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Zb. s. I-493, bod 25).

17 — V tomto zmysle pozri rozsudok zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 20).

prípade, na dobu dvanásť a pol roka, žalovaný v konaní pred vnútroštátnym súdom už neznášal všetky náklady potrebné na túto výrobu. Napríklad sa už nemusí starať o dodávku krmiva a ošetrovanie stáda dojníc. Zaťaženie DPH na vstupoch sa teda primerane zníži. Ak by patrili sporné príjmy z árendy do pôsobnosti spoločného systému daňového paušálu, bola by suma kompenzácie paušálnou sadzbou poľnohospodárskemu výrobcovi zvýšená o percentuálnu sadzbu stanovenú príslušnými vnútroštátnymi orgánmi. To znamená, že poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou by dostal kompenzáciu napriek tomu, že už nehradí na vstupe DPH za výkon činnosti týkajúcej sa časti výroby danej do árendy.

35. Táto analýza sa potvrdzuje aj vtedy, keď je, ako v predmetnom prípade, zmluva o árende uzatvorená s výrobcom, ktorý tiež podlieha spoločnému systému daňového paušálu. Ako už Súdny dvor rozhodol v rozsudku z 28. júna 1988, Komisia/Taliansko [18], a ako uvádza žalovaný vo svojich písomných pripomienkach [19], ak poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou predáva svoje výrobky alebo poskytuje svoje služby osobe, ktorá nie je platcom DPH, alebo inému poľnohospodárovi zdaňovanému paušálnou sadzbou, kompenzáciu DPH, ktorú uhradil na vstupe, dostane pri zaplatení „celkovej ceny" za svoje výrobky a služby, o ktorých sa predpokladá, že obsahujú uvedené zaťaženie. Aj v takomto prípade teda môže poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou dostať kompenzácia DPH na vstupe zvýšením ceny svojich výrobkov a služieb, ak to situácia na trhu umožňuje.

36. Preto sa domnievam, že ak by mal byť článok 25 šiestej smernice vykladaný tak, že poľnohospodárski výrobcovia zdaňovaní paušálnou sadzbou môžu dať do árendy časť svojho hospodárstva a príjmy z tejto árendy podrobiť spoločnému systému daňového paušálu, hrozí vážne nebezpečenstvo nadmernej kompenzácie DPH hradenej na vstupe.

37. Okrem toho nie je podľa môjho názoru cieľom spoločného systému daňového paušálu pokrývať prípady, keď poľnohospodársky výrobca dá časť svojej výroby do árendy.

3. O cieľoch

38. Ako uvádza Bundesfinanzhof, článok 25 šiestej smernice spĺňa požiadavku na zjedno-

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

dušenie. Treba však pripomenúť, prečo viedol tento cieľ zákonodarcu Spoločenstva umožniť členským štátom uplatniť spoločný systém daňového paušálu.

39. Ako je výslovne uvedené v znení článku 25 ods. 1 šiestej smernice, tento režim bol vytvorený v prospech poľnohospodárskych výrobcov, ktorým by použitie normálneho režimu DPH alebo zjednodušeného režimu spôsobovalo ťažkosti. Ako vyplýva z odôvodnenia návrhu šiestej smernice, predloženého Komisiou Rade 29. júna 1973 [20], mal sa tento režim, ktorý sa má považovať za výnimku, uplatniť v zásade na malých poľnohospodárov nespôsobilých plniť si povinnosti spojené s normálnym alebo zjednodušeným režimom [21]. Má byť považovaný za prechodný režim, ktorý má uľahčiť malým poľnohospodárom povinnosti vyplývajúce z účtovníctva, fakturácie, daňových priznaní a odvodov, ktoré musia ostatné osoby podliehajúce dani plniť, pričom sa predpokladalo, že ich v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice nebudú schopní plniť [22].

40. Z tohto dôvodu bol rozsah pôsobnosti spoločného systému daňového paušálu týkajúci sa poskytovania služieb definovaný reštriktívne, aby sa vylúčili všetky služby, ktoré sa poskytujú pravidelne alebo prostredníctvom zariadenia, o ktorom možno predpokladať, že presahuje potreby, rozsah a povahu predmetného poľnohospodárskeho podniku. V tomto ohľade Komisia dokonca navrhovala, aby šiesta smernica presne stanovila, že pri tomto druhu plnení poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou podlieha normálnemu alebo zjednodušenému režimu DPH v súlade s vykonávacími pravidlami, ktoré určuje každý štát, lebo vstupuje do súťaže s obchodníkmi, priemyselnými podnikmi alebo ostatnými poskytovateľmi služieb [23]. Z tohto dôvodu zaradila Komisia do zoznamu poskytovaných poľnohospodárskych služieb v prílohe B piatej zarážke návrhu smernice len „prenájom poľnohospodárskych strojov".

20 — Návrh šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (*Bulletin Európskych spoločenstiev*, príloha 11/73).

21 — Pozri tiež prvú správu Komisie o fungovaní spoločného systému dane z pridanej hodnoty, predloženej Rade v súlade s článkom 34 šiestej smernice (COM/83/426, konečné).

22 — V šesťdesiatych rokoch bolo poľnohospodárstvo v rámci Spoločenstva charakterizované veľkým počtom poväčšine malých poľnohospodárskych podnikov. K 1. januáru 1967 existovalo cca. 6,2 miliónov podnikov s väčšou rozlohou ako 1 ha, 85 % z nich malo rozlohu menšiu ako 20 ha, len 170 600 podnikov malo rozlohu nad 50 ha. Okrem toho sa väčšina týchto podnikov venovala zmiešanému hospodáreniu a významná časť ich výrobkov sa spotrebovala na farme ako potraviny alebo krmivo pre dobytok (Ries, A., „L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE", *Revue du marché commun*, 1968, s. 560).

23 — Návrh smernice, článok 27 ods. 12 písm. b).

41. Z toho vyplýva, že snaha o zjednodušenie, ktorá je podkladom článku 25 šiestej smernice, nemôže viesť k rozšíreniu pojmu „poľnohospodárskych služieb" vymedzeného v tomto článku aj na zmluvu, ktorou poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou prevádza na druhého poľnohospodárskeho výrobcu časť svojej výroby.

42. Okrem toho nemožno vážne predpokladať, že poľnohospodár, ktorý tak, ako v danom prípade, dá do árendy 31,2 ha pozemkov, maštaľ pre kravy, 65 dojníc a mliečnu kvótu vyše 300 000 kg. a pokračuje v hospodárení na zvyšku svojho poľnohospodárskeho podniku, ktorý pozostáva ešte zo 61,4 ha pozemkov, budov, chovu približne 60 plemenných býkov a 120 kusov ďalšieho hovädzieho dobytka, nie je schopný súčasne uplatňovať všeobecnú úpravu DPH na príjmy z árendy a spoločný systém daňového paušálu na svoje vlastné hospodárstvo v súlade s účtovnými a administratívnymi formalitami, ktoré dnes členský štát vyžaduje pri hospodárení na takomto poľnohospodárskom podniku.

43. Preto sa domnievam, že článok 25 šiestej smernice treba vykladať v tom zmysle, že poľnohospodársky výrobca, ktorý dal do árendy časť svojho poľnohospodárskeho podniku a so zostávajúcou časťou podniku pokračuje v činnosti spadajúcej pod spoločný systém daňového paušálu podľa tohto článku, nesmie s príjmami z tejto árendy zaobchádzať podľa tohto spoločného systému daňového paušálu.

B — *O použití všeobecnej úpravy*

44. Odpoveď na druhú otázku, ktorú položil Bundesfinanzhof, možno už čiastočne vyvodiť z doteraz uvedených skutočností. Ako bolo uvedené, podľa článku 2 šiestej smernice sa DPH uplatňuje na všetky služby poskytnuté osobou podliehajúcou dani ako takou. Podľa článku 4 šiestej smernice osoba podliehajúca dani predstavuje osobu, ktorá nezávisle vykonáva hospodársku činnosť. Podľa článku 4 odseku 2 sa za hospodársku činnosť považuje aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe.

45. Dohoda ktorou dáva poľnohospodár zdaňovaný paušálnou sadzbou inému poľnohospodárovi za odplatu časť svojich výrobných prostriedkov formou nájomnej zmluvy alebo zmluvy o árende a dáva mu navyše možnosť brať z nich úžitky, je nepochybne hospodárskou činnosťou v zmysle tejto definície. V danom prípade danie do árendy časti hospodárskych zariadení, ktoré slúžia na výrobu mlieka, na dobu dvanásť a pol roka poľnohospodárom zdaňovaným paušálnou sadzbou treba považovať za činnosť vykonávanú nezávisle a za využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely na-

dobúdania zisku z nich na nepretržitom základe. Ak by som mal použiť príklad, ktorý uviedol Bundesfinanzhof vo svojom uznesení o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania, takéto poskytnutie služieb nemožno porovnávať s čisto príležitostnou alebo jednorazovou činnosťou, ako je prevod použitých poľnohospodárskych zariadení.

46. Navyše sa podľa ustálenej judikatúry možno odchýliť od všeobecnej zásady, podľa ktorej sa má DPH vybrať z každej služby poskytnutej za odplatu len v prípadoch výslovne uvedených v šiestej smernici, a ustanovenia upravujúce takéto výnimky treba vykladať úzko [24]. Podľa článku 13 časť B písm. b) šiestej smernice je árenda a prenájom nehnuteľného majetku v zásade oslobodený od DPH, ale na prenechanie hmotného alebo nehmotného hnuteľného majetku ako stáda dojníc a mliečnej kvóty za odplatu nie je stanovená žiadna výnimka. K uvedenému treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že vnútroštátny predpis, ktorý rozširuje oslobodenie od DPH, ktoré článok 13 časť B písm. b) šiestej smernice vyhradzuje pre prenájom nehnuteľného majetku, na prenájom určitých hnuteľných vecí, je v rozpore s ustanoveniami uvedenej smernice [25].

47. Pokiaľ teda nie sú poľnohospodárske služby poskytované za odplatu poľnohospodárom zdaňovaným paušálnou sadzbou zahrnuté v definícii uvedenej v článku 25 šiestej smernice, patria tieto služby do pôsobnosti všeobecnej úpravy. Okolnosť, že prenajímateľ podlieha časťou svojho hospodárstva, ktorú naďalej sám obhospodaruje, pod spoločný systém daňového paušálu, nemôže byť dôvodom na oslobodenie príjmov z árendy od dane. Z toho vyplýva, že príjem z prenájmu stáda dojníc a mliečnej kvóty podlieha všeobecnej úprave DPH, to znamená normálnej alebo zjednodušenej.

48. Navrhujem teda Súdnemu dvoru, aby rozhodol tak, že príjmy, poľnohospodára zdaňovaného paušálnou sadzbou z árendy časti poľnohospodárskej výroby podliehajú všeobecnej úprave DPH.

24 — Pozri najmä rozsudky „Goed Wonen", už citovaný (bod 46) a z 20. novembra 2003, Taksatorringen (C-8/01, Zb. s. I-13711, bod 36).

25 — Rozsudok z 3. júla 1997, Komisia/Francúzsko (C-60/96, Zb. s. I-3827, bod 16).

V — Návrh

49. Vzhľadom na uvedené navrhujem, aby Súdny dvor na otázku, ktorú predložil Bundesfinanzhof, odpovedal takto:

„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, treba vykladať v tom zmysle, že poľnohospodársky výrobca, ktorý dal do árendy časť svojho poľnohospodárskeho podniku a so zostávajúcou časťou podniku pokračuje v činnosti spadajúcej pod spoločný systém daňového paušálu podľa tohto článku, nesmie s príjmami z tejto árendy zaobchádzať podľa tohto spoločného systému daňového paušálu. Príslušný príjem musí podliehať bežnému režimu dane z pridanej hodnoty."