

**Sprawa C-321/02**

**Finanzamt Rendsbug**

**przeciwko**

**Detlevowi Harbsowi**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 25 – Wspólny system ryczałtu dla producentów rolnych – Dzierżawa części gospodarstwa rolnego

Streszczenie wyroku

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – System ryczałtu dla producentów rolnych – Zakres stosowania – Dzierżawa części gospodarstwa rolnego – Wyłączenie*

*(dyrektywa Rady 77/388, art. 25)*

Artykuł 25 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, który pozostawia Państwom Członkowskim wybór co do ewentualnego zastosowania systemu ryczałtowego w stosunku do producentów rolnych, wobec których zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania lub – w stosownych przypadkach – uproszczonego systemu opodatkowania napotykałoby trudności, należy interpretować w ten sposób, iż producent rolny, który wydzierżawił lub oddał w najem na długi czas niektóre spośród zasadniczych składników swojego gospodarstwa rolnego i który na pozostałej części tego gospodarstwa prowadzi działalność rolniczą, z tytułu której objęty jest wspólnym systemem ryczałtowym, o którym mowa w powyższym artykule, nie może objęty tym systemem ryczałtowym wpływów z takiej dzierżawy lub najmu. Obrót z tytułu rzeczonych umów podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub, w stosownych przypadkach, objęty jest systemem uproszczonym.

Zastosowanie omawianego systemu nie jest bowiem uzależnione od spełnienia jednego tylko kryterium, a mianowicie formalnego kryterium zaliczenia danego podmiotu do grupy producentów rolnych, lecz jest zastrzeżone dla tych producentów rolnych, którzy spełniają wszystkie wymogi określone w art. 25 szóstej dyrektywy.

Stąd najem zalicza się do usług rolniczych, o których mowa w tym przepisie wówczas, gdy dotyczy sprzetu zwykle używanego przez producenta rolnego w jego gospodarstwie rolnym. W konsekwencji najem, dzierżawa lub użytkowanie, w których producent rolny rozporządza przysługującym mu wyłącznym prawem do korzystania z nieruchomości na rzecz innego producenta rolnego celem pobierania przez niego pożytków, nie są objęte systemem przewidzianym w rzeczonym art. 25 ze względu na to, że producent, który rozporządza takim prawem, nie może już zwykle używać tych składników majątku. Z tych samych przyczyn powyższy wniosek dotyczy również długoterminowego najmu wszelkich innych składników gospodarstwa, w stosunku do których najemca nabywa prawo do wyłącznego korzystania.

(por. pkt 27, 31, 34 ,37 i sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 15 lipca 2004 r. (\*)

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 25 – Wspólny system rycza?tu dla producentów rolnych –  
Dzier?awa cz??ci gospodarstwa rolnego

W sprawie C?321/02

maj?cej za przedmiot skierowany do Trybuna?u, na podstawie art. 234 WE, przez  
Bundesfinanzhof (Niemcy) wniosek o wydanie, w ramach zawis?ego przed tym s?dem sporu  
mi?dzy

**Finanzamt Rendsburg**

a

**Detlevem Harbsem,**

orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wyk?adni przepisu art. 25 szóstej dyrektywy  
Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Pa?stw  
Cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci  
dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1),

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: P. Jann, prezes pierwszej izby, A. Rosas, S. von Bahr (sprawozdawca), R. Silva de  
Lapuerta i K. Lenaerts, s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Léger,

sekretarz: R. Grass,

rozwa?ywszy uwagi na pi?mie przedstawione:

- w imieniu D. Harbsa przez G. Flocka oraz U. Fischera, Rechtsanwälte,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez W.?D. Plessinga oraz M. Lumm?, dzia?aj?cych w  
charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Travers? oraz K. Grossa, dzia?aj?cych w  
charakterze pe?nomocników, wspieranych przez A. Böhlkego, Rechtsanwalt,

uwzgl?dniaj?c sprawozdanie na rozpraw?,

po wys?uchaniu uwag D. Harbsa oraz Komisji na rozprawie w dniu 12 lutego 2004 r.,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 marca 2004 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Postanowieniem z dnia 4 lipca 2002 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 września 2002 r., Bundesfinanzhof zwrócił się na podstawie art. 234 WE z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym wykładni art. 25 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Pytanie to zostało postawione w ramach sporu pomiędzy D. Harbsem a Finanzamt Rendsburg (Niemcy) (zwanym dalej „Finanzamt”) dotyczącego zastosowania wspólnego systemu ryczałtowego dla producentów rolnych przewidzianego w art. 25 szóstej dyrektywy do wpływów z dzierżawy niektórych składników gospodarstwa rolnego zainteresowanego.

## Ramy prawne

### *Prawo wspólnotowe*

3 Artykuł 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy stanowi:

„Nie naruszajcie innych przepisów wspólnotowych, Państwa Członkowskie zwalniają [...]:

[...]

b) najem lub dzierżawa nieruchomości [...]”.

4 Artykuł 25 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Wspólny system ryczałtu dla producentów rolnych”, stanowi:

„1. W sytuacjach, w których zastosowanie ogólnego systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej lub systemu uproszczonego przewidzianego w art. 24, spowodowałyby trudności, Państwa Członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do producentów rolnych system ryczałtowy zmierzający do wyrównania podatku od wartości dodanej, pobranego od kupna towarów i usług przez rolników ryczałtowych zgodnie z niniejszym artykułem.

2. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:

- »producent rolny«: podatnik prowadzący swój działalność w jednym ze zdefiniowanych przedsiębiorstw określonych poniżej;
- »gospodarstwo rolne, leśne lub poławowe«: gospodarstwo, uznane za takie w każdym Państwie Członkowskim, w ramach działalności produkcyjnej wymienionej w załączniku A;
- »rolnik ryczałtowy«: producent rolny, który podlega systemowi ryczałtowemu określonemu w ust. 3 i w następujących;
- »produkty rolne«: towary produkowane przez gospodarstwa rolne, leśne lub poławowe w poszczególnych Państwach Członkowskich, w wyniku działalności wymienionej w załączniku A;

- »usługi rolnicze«: usługi wymienione w załączniku B, świadczone przez producenta rolnego, z wykorzystaniem jego siły roboczej i/lub za pomocą sprzętu, w który wyposażone jest jego gospodarstwo rolne, leśne i poławowe;
- »podatek od wartości dodanej od nakładów«: przez to pojęcie rozumie się całkowitą kwotę podatku od wartości dodanej zawartego w cenie towarów i usług nabywanych przez przedsiębiorstwa rolne, leśne i poławowe każdego z Państw Członkowskich podlegające systemowi ryczałtowemu, o ile ten podatek podlegałby odliczeniu na podstawie art. 17 u producenta rolnego podlegającego ogólnemu systemowi podatkowemu;
- »ryczałtowe stawki procentowe rekompensaty«: wartości procentowe ustalone przez Państwa Członkowskie według ust. 3 i stosowane przez nie w przypadkach wymienionych w ust. 5 w celu umożliwienia rolnikom rozliczających się ryczałtowo otrzymania rekompensaty podatku od wartości dodanej nałożonego na nakłady;
- »zryczałtowana rekompensata«: kwota otrzymana przez zastosowanie ryczałtowej stawki procentowej rekompensaty, przewidzianej w ust. 3 dotyczącej obrotów rolników ryczałtowych w przypadkach wymienionych w ust. 5.

3. Państwa Członkowskie ustalają, gdzie to konieczne, ryczałtowe stawki procentowe rekompensaty oraz powiadają Komisję przed wprowadzeniem ich w życie. Stawki te będą oparte na statystykach makroekonomicznych dotyczących wydatkach rolników ryczałtowych za ostatnie trzy lata. Stawki te nie powinny prowadzić do otrzymania przez rolników ryczałtowych zwrotów większych od kwot podatku od wartości dodanej nałożonych na nakłady. Państwa Członkowskie mogą zdecydować o zredukowaniu takich stawek procentowych do zera. Stawki procentowe mogą być zaokrąglane w górę lub w dół do najbliższej wartości połówkowej.

Państwa Członkowskie mogą ustalić zróżnicowaną wysokość stawek procentowych zryczałtowanych rekompensat dla leśnictwa, poszczególnych działów działalności rolniczej i poławowej.

[...]

5. Ryczałtowe stawki przewidziane w ust. 3 mają zastosowanie do ceny, z pominięciem podatku, produktów rolnych i usług rolniczych świadczonych przez rolników ryczałtowych podatnikom, którzy nie są rolnikami ryczałtowymi. Rekompensata wyklucza wszelkie inne formy odliczenia.

6. Państwa Członkowskie mogą przewidywać wypłatę zryczałtowanej rekompensaty:

a) albo przez podatnika, któremu dostarczane są towary lub świadczone usługi. W tym przypadku podatnik, któremu dostarczane są towary lub świadczone usługi jest upoważniony, zgodnie z procedurą określoną przez Państwa Członkowskie, do odliczenia z podatku od wartości dodanej, który jest zobowiązany zapłacić, zryczałtowanej kwoty rekompensaty, którą wypłaci rolnikom ryczałtowym;

b) lub przez organy podatkowe.

[...]

8. W przypadku wszelkich dostaw produktów rolnych i usług rolniczych innych niż objęte ust. 5, uznaje się, iż zryczałtowana rekompensata jest zapłaconą przez kupującego lub klienta.

[...]

10. Każdy rolnik ryczałtowo może, w oparciu o zasady i warunki, ustalone przez każde Państwo Członkowskie, wybrać pomiędzy zastosowaniem ogólnego systemu podatku od wartości dodanej lub w danym przypadku, uproszczonego systemu, przewidzianego w art. 24 ust. 1.

[...]”.

5 Załącznik A do szóstej dyrektywy stanowi:

„Wykaz działalności zaliczanych do produkcji rolniczej

I. Uprawa

1. Uprawa roli, łącznie z uprawą winorośli

[...]

II. Hodowla i chów zwierząt wraz z uprawą ziemi

1. Hodowla i chów bydła

[...]

III. Leśnictwo

IV. Rybołówstwo

[...]

V. Za produkcję rolniczą uważa się również działalność polegającą na przetwarzaniu przez rolnika przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i poławowym, produktów pochodzących w głównej mierze z jego produkcji rolnej”.

6 Załącznik B do tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Wykaz usług rolniczych

zawiadanie usług rolniczych, które zwykle przyczyniają się do produkcji rolnej są uznawane za usługi rolnicze i obejmują w szczególności [Za zawiadanie usług rolniczych uznaje się zawiadanie usług, które zwykle przyczyniają się do produkcji rolnej, a w szczególności]:

- prace przy uprawie ziemi, koszenie, ubój, młócenie, wyciskanie, gromadzenie, zbieranie z pól, sianie i sadzenie,
- pakowanie i przygotowywanie do sprzedaży, np. suszenie, czyszczenie, mielenie, odkażanie, oraz silosowanie produktów rolnych,
- przechowywanie produktów rolnych,
- dozór nad trzodą, hodowla i tucz bydła,
- wynajem do celów rolniczych sprzętu zwykle używanego w gospodarstwach rolniczych, leśnych i poławowych,

- pomoc techniczna,
- zwalczanie chwastów i szkodników, opylanie i opryskiwanie upraw oraz ziemi,
- obsługa sprzętu nawadniającego i odwadniającego,
- ścinanie drzew, obcinanie gałęzi i inne usługi leśne.

### *Uregulowania krajowe*

7 W prawie niemieckim mechanizm zryczałtowanego zwrotu podatku, o którym mowa w art. 25 szóstej dyrektywy, wprowadzony został w życie na mocy art. 24 Umsatzsteuergesetz 1991 (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) w brzmieniu obowiązującym w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

8 D. Harbs posiada w 1992 r. gospodarstwo rolne obejmujące, poza 92 hektarami gruntu i budynkami gospodarskimi, również żywy inwentarz składający się z około 60 byków przeznaczonych na tucź, 65 krów mlecznych i 120 sztuk innego bydła. Korzysta on także z mlecznej ilości referencyjnej (kontyngent mleczny) wynoszącej 321 367 kg.

9 Na mocy dwóch umów z dnia 12 listopada 1992 r. wydzierżawił on część swojego gospodarstwa synowi na okres od 15 listopada 1992 r. do 30 czerwca 2005 r. za zapłatę czynszu. Na podstawie „umowy dzierżawy” oddał mu do dyspozycji teren o powierzchni około 31 hektarów, 65 krów mlecznych oraz kontyngent mleczny. Na podstawie „umowy o korzystanie z budynków dla zwierząt” wynajął mu oborę mieszcząca 75 zwierząt. Na pozostałej części swojego gospodarstwa D. Harbs nadal prowadzi działalność.

10 D. Harbs uważa, że czynsz wynikający z umowy dzierżawy podlega opodatkowaniu przy zastosowaniu przeciwnych stawek przewidzianych w art. 24 UStG oraz że zgodnie z tym przepisem od kwoty należnego podatku obrotowego od prowadzenia gospodarstwa rolnego należy odliczyć podatek naliczony do wysokości podatku należnego, co powoduje, że nie musi on odprowadzać żadnego podatku VAT. Właśnie dlatego w złożonej zgodnie z wezwaniem deklaracji podatkowej z dnia 20 stycznia 1995 r. nie wykazał żadnego podlegającego opodatkowaniu obrotu za rok 1992.

11 Finanzamt uważa, że o ile dzierżawa gruntu i budynków jest, zgodnie z prawem niemieckim, zwolniona z opodatkowania, o tyle obrót osiągnięty przez D. Harbsa w roku 1992 z tytułu dzierżawy kontyngentu mlecznego oraz krów mlecznych nie jest działalnością rolniczą w rozumieniu art. 24 UStG i w związku z tym jest opodatkowany na ogólnych zasadach zawartych w tej ustawie. W związku z tym Finanzamt obciążył podatkiem od wartości dodanej całą kwotę netto czynszu należnego z tytułu tej dzierżawy i wydał w dniu 10 lipca 1996 r. decyzję ustalającą wysokość podatku na kwotę 361 DEM.

12 Po nieuwzględnieniu wniesionego przez D. Harbsa odwołania od tej decyzji D. Harbs złożył skargę do Finanzgericht Schleswig-Holstein (Niemcy), który uważa, iż skarga jest zasadna. Finanzamt wniosł od tego orzeczenia rewizję do Bundesfinanzhof.

13 Uznając, że rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym wymaga dokonania wykładni art. 25 szóstej dyrektywy, sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w?a?ciciel gospodarstwa rolnego, który:

- cz??ciowo zaprzesta? je prowadzi? (chodzi tu o ca?kowite zaprzestanie hodowli krów mlecznych) i który wydzier?awi? sk?adniki gospodarstwa rolnego niezb?dne do jego prowadzenia w tym zakresie innemu rolnikowi oraz
- po wydzier?awieniu, o którym mowa wy?ej, nadal prowadzi dzia?alno?? rolnicz? na istotn? skal?,

mo?e potraktowa? obrót z tytu?u dzier?awy – podobnie jak pozosta?? cz??? swojego obrotu – jako obrót, do którego zastosowanie znajduje wspólny system rycza?tu dla producentów rolnych przewidziany w art. 25 dyrektywy 77/388/EWG, czy te? ta cz??? obrotu, któr? stanowi? wp?ywu z dzier?awy, powinna by? poddana ogólnym zasadom dotycz?cym opodatkowania podatkiem obrotowym?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

14 Stawiaj?c to pytanie, s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 25 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e producent rolny, który wydzier?awi? lub odda? w najem cz??? swojego gospodarstwa rolnego i który na pozosta?ej cz??ci tego gospodarstwa nadal prowadzi dzia?alno?? rolnicz?, w odniesieniu do której zastosowanie znajduje wspólny system rycza?tu, o którym mowa w tym artykule, mo?e potraktowa? przychód z tytu?u dzier?awy jako obj?ty tym systemem, czy te? do przychodu tego zastosowanie znajd? ogólne zasady opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”).

#### *Uwagi przed?o?one Trybuna?owi*

15 Zdaniem D. Harbsa z tre?ci art. 24 ust. 1 UStG nie wynika, by przychód z dzier?awy i najmu pewnych sk?adników maj?tku poddany by? ogólnym zasadom opodatkowania. Nie wynika z niego równie?, by rolnik, który wydzier?awi? lub wynaj?? poszczególne sk?adniki gospodarstwa rolnego, obowi?zany by? zastosowa? rycza?towe stawki procentowe rekompensaty, je?li us?ugi te ?wiadczy on na rzecz innego rolnika rycza?towego ze wzgl?du na to, ?e rekompensata za podatek naliczony powinna by? zawarta w ca?kowanej cenie us?ug.

16 D. Harbs twierdzi, ?e sam Bundesfinanzhof w swoim orzecznictwie przyznaje, i? tylko w przypadku wydzier?awienia ca?ego gospodarstwa rolnego wydzier?awiaj?cy przestaje by? prowadz?cym gospodarstwo rolne w rozumieniu art. 24 UStG.

17 Ponadto twierdzi on, i? jest bez w?tpienia nadal producentem rolnym w rozumieniu art. 25 szóstej dyrektywy, poniewa? wci?? wykonuje dzia?alno?? wymienion? w za??czniku A do tej dyrektywy, a na status ten nie ma wp?ywu fakt wynaj?cia czy wydzier?awienia pewnych sk?adników gospodarstwa. Ponadto przewidziany w powo?anym wy?ej artykule system rycza?towy stosuje si? do cen za „?wiadczenie us?ug rolniczych”, do których, zgodnie z za??cznikiem B tiret pi?te szóstej dyrektywy, nale?? us?ugi przyczyniaj?ce si? – jak to ma miejsce w niniejszej sprawie – do produkcji rolnej, w tym mi?dzy innymi „wynajem do celów rolniczych sprz?tu zwykle u?ywanego w gospodarstwach rolnych”. Artyku? 25 i za??cznik B do tej dyrektywy nie wymagaj?, aby zainteresowany jednocze?nie równie? w swoim gospodarstwie rolnym korzysta? ze sk?adników maj?tku oddanych „do u?ywania”. Wreszcie zgodnie z brzmieniem art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy dzier?awa stanowi ?wiadczenie us?ug.

18 Rz?d niemiecki stoi na stanowisku, ?e wp?ywu z dzier?awy nie s? obj?te wspólnym systemem rycza?tu dla producentów rolnych przewidzianym w art. 25 szóstej dyrektywy. Jego

zdaniem, stosuje się do nich ogólne zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

19 Przewidziany w załączniku B tiret piąte szóstej dyrektywy „wynajem do celów rolniczych sprzętu zwykle używanego w gospodarstwach rolniczych, leśnych i poławowych” nie obejmuje wydzierżawienia części gospodarstwa rolnego. Przedmiotem tego rodzaju dzierżawy – w przeciwieństwie do najmu, który zakłada zwykłe używanie określonych rzeczy – jest pewna całość złożeń świadczących na rzecz danego dzierżawcy, który to dzierżawca nie tylko nabywa prawo do używania rzeczy, lecz również do pobierania z niej pożytków.

20 Poza tym szósta dyrektywa zawiera wyraźne rozróżnienie pomiędzy dwiema kategoriami prawnymi, jakimi są najem i dzierżawa, co wynika z zestawienia przepisów załącznika B z przepisem art. 13 cz. III B lit. b) tej dyrektywy. Ponadto z uwagi na to, że dzierżawa nie jest w rolnictwie zjawiskiem nietypowym, prawodawca wspólnotowy nie omieszczałby przewidzieć jej *expressis verbis* w powołanym wyżej załączniku B, gdyby faktycznie intencją jego było objęcie jej systemem ryczałtu.

21 Okoliczności, że załącznik B zawiera jedynie przykłady usług rolniczych i w związku z tym nie jest wyliczeniem wyczerpującym, nie oznacza, że obejmuje on również dzierżawę. Objęcie dzierżawy załącznikiem B, w zakresie, w jakim dotyczyoby dzierżawy gruntów, oznaczałoby brak spójności wewnątrz systemu utworzonego przez szóstą dyrektywę, który zgodnie z art. 13 cz. III B lit. b) tej dyrektywy zwalnia najem i dzierżawę nieruchomości z podatku. Poza tym system przewidziany w art. 25 szóstej dyrektywy – podobnie jak każdy inny system derogacyjny – powinien być wprowadzany w życie przy zastosowaniu zawłajcej wykadni tego artykułu oraz załącznika B dyrektywy. Wreszcie objęcie dzierżawy przewidzianym w powołanym wyżej art. 25 systemem ryczałtu pociągałoby za sobą ryzyko wystąpienia „nadmiernego zwrotu”, co byłoby sprzeczne z przepisami szóstej dyrektywy, zgodnie z którymi Państwa Członkowskie ustalają, jeżeli to konieczne, ryczałtowe stawki procentowe rekompensaty, które to stawki nie mogą prowadzić do otrzymania przez rolników ryczałtowych rekompensat większych od kwot naliczonego podatku VAT.

22 Zdaniem rzędu niemieckiego, geneza art. 25 szóstej dyrektywy potwierdza, że najem części gospodarstwa rolnego nie jest objęty systemem ryczałtowym, o którym mowa w tym artykule. Po pierwsze, projekt szóstej dyrektywy przedstawiony przez Komisję w dniu 29 czerwca 1973 r. – jeżeli chodzi o załącznik B tiret piąte – dotyczy jedynie „najmu maszyn rolniczych”. Nie dotyczy on zatem najmu gruntów, co wynika również z późniejszych prac, w szczególności zaś z propozycji poprawek zgłoszonych wówczas przez rząd niemiecki. Poza tym obowiązek stosowania częściowej wykadni art. 25 szóstej dyrektywy wynika, zdaniem rzędu niemieckiego, z przyjętego w owym czasie przez Państwa Członkowskie zobowiązania, zgodnie z którym zgodziły się one zdwoić wysiłki mające na celu stopniowe wprowadzanie ogólnych zasad opodatkowania pewnych kategorii rolników podatkiem VAT.

23 Zdaniem Komisji, system ryczałtowy dla producentów rolnych, jako stanowiący wyjątek od zasad ogólnych, należy poddawać częściowej wykadni (zob. odnośnie do specjalnego systemu przewidzianego w art. 26 szóstej dyrektywy wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229).



24 W tym wzgl?dzie Komisja twierdzi, ?e o ile system ten opiera si? na kryterium formalnym, poniewa? adresowany jest do „producentów rolnych”, o tyle zawiera on równie? element funkcjonalny, który zgodnie z art. 25 ust. 5 szóstej dyrektywy wi??e prawo do rycza?towej rekompensaty z „produktami rolnymi” lub „?wiadzczeniem us?ug rolniczych”. Zwraca ona uwag? na fakt, ?e lista „us?ug rolniczych” zawarta w za??czniku B do szóstej dyrektywy, do której odsy?a art. 25, w przeciwie?stwie do listy zawartej w art. 13 cz?? B lit. b) tej dyrektywy, nie obejmuje dzier?awy.

25 Zdaniem Komisji, podczas gdy za??cznik B zalicza do us?ug rolniczych „wynajem do celów rolniczych sprz?tu zwykle u?ywanego w gospodarstwach rolniczych”, nie zalicza on do tych us?ug najmu ca?o?ci lub cz??ci gospodarstwa rolnego. „Sprz?tem”, o który chodzi, s? urz?dzenia s?u??ce wy??cznie do celów rolniczych, tj. takie, które umo?liwiaj? wykonywanie dzia?alno?ci rolniczej lub j? u?atwiaj?, np. maszyny rolnicze, które zreszt? jako jedyne wymieniane by?y w projektach szóstej dyrektywy. Za??cznik A do omawianej dyrektywy odwo?uje si? w pkt V do tego samego poj?cia. W tym duchu nale?y interpretowa? równie? inne wersje j?zykowe za??cznika B.

26 Komisja podnosi równie?, ?e zgodnie z art. 25 ust. 2 tiret pi?te szóstej dyrektywy us?ugami rolniczymi, o których mowa w tym przepisie, s? us?ugi „?wiadczone przez producenta rolnego, z wykorzystaniem jego si?y roboczej i/lub za pomoc? sprz?tu, w który wyposa?one jest jego gospodarstwo rolne, le?ne i po?owowe”. Przes?anka ta nie jest spe?niona, jej zdaniem, w sytuacji takiej, jak ta, która wyst?pi?a w sprawie przed s?dem krajowym, gdzie dosz?o do zaprzestania hodowli krów mlecznych i oddania ich w wieloletni? dzier?aw?, wskutek czego wydzier?awione sk?adniki ekonomiczne przesta?y s?u?y? dzia?alno?ci rolniczej wydzier?awiaj?cego.

#### *Odpowied? Trybuna?u*

27 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e art. 25 ust. 1 szóstej dyrektywy pozostawia Pa?stwom Cz?onkowskim wybór co do ewentualnego zastosowania systemu rycza?towego w stosunku do producentów rolnych, wobec których zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT lub – w stosownych przypadkach – systemu uproszczonego przewidzianego w art. 24 tej dyrektywy napotyka?oby trudno?ci. Ten szczególny system, którym obj?ci s? niektórzy producenci rolni, stanowi wyj?tek od zasad ogólnych przewidzianych w dyrektywie. Jak podkre?la rzecznik generalny w pkt 31 opinii, zgodnie z art. 25 ust. 9 i 10 szóstej dyrektywy derogacyjny charakter tego systemu znajduje potwierdzenie w dwóch niezale?nych okoliczno?ciach, a mianowicie, ?e Pa?stwa Cz?onkowskie mog? wy??czy? z systemu rycza?towego okre?lone kategorie producentów rolnych oraz ?e ka?dy rolnik rycza?towy mo?e wybra? opodatkowanie na zasadach ogólnych lub zgodnie z systemem uproszczonym. A zatem system przewidziany w art. 25 omawianej dyrektywy – podobnie jak inne systemy specjalne, o których mowa w jej art. 24 i 26 – powinien by? stosowany jedynie w zakresie niezb?dnym do osi?gni?cia celów tej dyrektywy (zob. w kwestii zastosowania systemu przewidzianego w art. 26 szóstej dyrektywy ww. wyrok w sprawach po??czonych Madgett i Baldwin, pkt 34). Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecnictwem, wszelkie odst?pstwa i wyj?tki od zasady ogólnej nale?y interpretowa? w sposób ?cis?y (wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C?83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I?445, pkt 19).

28 Nale?y równie? przypomnie?, ?e w celu ustalenia zakresu stosowania danego przepisu prawa wspólnotowego nale?y jednocze?nie wzi?? pod uwag? brzmienie tego przepisu, jego kontekst i cele (wyroki z dnia 15 pa?dziernika 1992 r. w sprawie C?162/91 Tenuta il Bosco, Rec. str. I?5279, pkt 11 oraz z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C?315/00 Maierhofer, Rec. str. I?563, pkt 27). Poza tym zarówno wymóg jednolito?ci stosowania prawa wspólnotowego, jak i zasada równo?ci nakazuj?, by przepisom prawa wspólnotowego niezawieraj?cym ?adnego wyra?nego odniesienia do prawa krajowego Pa?stw Cz?onkowskich celem ustalenia ich tre?ci i zakresu stosowania nadawa? na terenie ca?ej Wspólnoty niezale?n? i jednolit? wyk?adni?, której nale?y

dokonywa? z uwzgl?dnieniem kontekstu konkretnego przepisu i celów danego aktu prawnego (zob. mi?dzy innymi wyroki z dnia 18 stycznia 1984 r. w sprawie 327/82 Ekro, Rec. str. 107, pkt 11; z dnia 19 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?287/98 Linster, Rec. str. I?6917, pkt 43; z dnia 9 listopada 2000 r. w sprawie C?357/98 Yiadom, Rec. str. I?9265, pkt 26; z dnia 27 lutego 2003 r. w sprawie C?373/00 Adolf Truley, Rec. str. I?1931, pkt 35 oraz z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C?497/01 Zita Modes, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 34).

29 Zgodnie z brzmieniem art. 25 szóstej dyrektywy, wspólny system rycza?towy ma na celu zrekompensowanie podatku pobranego od zakupu przez rolników rycza?towych towarów i us?ug, poprzez wyp?at? rycza?towej kwoty rekompensaty na rzecz producentów rolnych wykonuj?cych dzia?alno?? w ramach gospodarstwa rolnego, le?nego lub po?owowego, je?li dostarczaj? oni produkty rolne lub ?wiadcz? us?ugi rolnicze. Kwota rekompensaty wyliczana jest na podstawie okre?lonej stawki procentowej, ustalonej przez Pa?stwa Cz?onkowskie, do ceny netto towarów dostarczanych przez danego rolnika rycza?towego lub do ceny netto ?wiadczonej przez niego us?ug na rzecz nabywcy towarów lub us?ug nieb?d?cego rolnikiem rycza?towym. Rekompensata jest wyp?acana albo przez organy podatkowe, albo przez podatnika, któremu dostarczane s? towary lub na którego rzecz ?wiadczone s? us?ugi i wyklucza wszelkie inne formy odlicze? nale?nego podatku VAT.

30 Aby zapewni? jednolite stosowanie tego systemu na terenie ca?ej Wspólnoty, prawodawca wspólnotowy zdefiniowa? mi?dzy innymi poj?cia „producent rolny”, „produkty rolne” i „us?ugi rolnicze”, stosuj?c jednocze?nie bezpo?rednie odes?anie do prawa krajowego, je?li chodzi o rodzaj gospodarstw, jakie zostan? tym systemem obj?te.

31 A zatem prawodawca ten nie zmierza? do uzale?nienia zastosowania omawianego systemu od spe?nienia jednego tylko kryterium, a mianowicie formalnego kryterium zaliczenia danego podmiotu do grupy producentów rolnych, lecz intencj? jego by?o zastrze?enie stosowania tego systemu do tych producentów rolnych, którzy spe?niaj? wszystkie wymogi okre?lone w art. 25 szóstej dyrektywy. Dlatego te? okoliczno??, i? dana osoba jest producentem rolnym, sama w sobie nie pozwala jej na stosowanie wy??cznie tego systemu, niezale?nie od rodzaju dzia?alno?ci, któr? prowadzi.

32 W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, ?e zgodnie z art. 25 ust. 2 szóstej dyrektywy za us?ugi rolnicze w rozumieniu tego przepisu uwa?a si? us?ugi wymienione w za??czniku B do tej dyrektywy, ?wiadczone przez producenta rolnego, z wykorzystaniem jego si?y roboczej lub za pomoc? sprz?tu, w który wyposa?one jest jego gospodarstwo rolne, le?ne i po?owowe. Za??cznik B zatytu?owany „Wykaz us?ug rolniczych” stanowi, ?e za us?ugi rolnicze uznawane s? us?ugi, które zwykle przyczyniaj? si? do produkcji rolnej, w szczególno?ci za? „wynajem do celów rolniczych sprz?tu zwykle u?ywanego w gospodarstwach rolniczych”.

33 Ani art. 25 ust. 2, ani za??cznik B do szóstej dyrektywy nie wspominaj? *expressis verbis* o dzier?awie, podczas gdy w art. 13 cz??? B lit. b) tej dyrektywy prawodawca wspólnotowy wyra?nie postanowi?, i? przepis ten stosuje si? nie tylko do najmu, lecz równie? do dzier?awy.

34 Poza tym z art. 25 ust. 2 tiret pi?te i za??cznika B do szóstej dyrektywy – które ze wzgl?du na zawarte w nich wzajemne odes?anie powinny by? czytane ??cznie – wynika, ?e najem zalicza si? do us?ug, o których mowa w art. 25 ust. 2 tiret pi?te jedynie wówczas, gdy dotyczy sprz?tu zwykle u?ywanego przez producenta rolnego w jego gospodarstwie rolnym. Oznacza to mi?dzy innymi, ?e najem, dzier?awa lub u?ytkowanie, w których producent rolny rozporz?dzi? przys?uguj?cym mu wy??cznym prawem do korzystania z nieruchomości, takich jak grunty i budynki, na rzecz innego producenta rolnego celem pobierania przez niego po?ytków, nie s? obj?te systemem przewidzianym w powo?anym wy?ej art. 25 ust. 2 tiret pi?te ze wzgl?du na to, ?e producent, który rozporz?dzi? takim prawem, nie mo?e ju? zwykle u?ywa? tych sk?adników

majtku. Z tych samych przyczyn powyższy wniosek dotyczy również długoterminowego najmu wszelkich innych składników gospodarstwa, w stosunku do których najemca nabywa prawo do wyłącznego korzystania.

35 W związku z powyższym w sytuacji takiej, jak ta będąca przedmiotem analizy w postępowaniu przed sądem krajowym, w której producent rolny odda w najem na ponad dwanaście lat zasadnicze składniki swojego gospodarstwa, takie jak grunty, budynek, krowy i kontyngent mleczny, pozbawiając się w ten sposób środków, których zwykle do tej pory używa do wykonywania swojej działalności polegającej na produkcji mleka, nie może być uznany za świadczącego usługi w rozumieniu art. 25 ust. 2 szóstej dyrektywy.

36 A zatem z tytułu tego rodzaju najmu producent rolny nie podlega wspólnemu systemowi ryczałtowemu dla producentów rolnych. Dlatego też przychód z tytułu tej działalności nie może być objęty specjalnym systemem przewidzianym w art. 25 szóstej dyrektywy, nawet jeżeli zainteresowany nadal prowadzi działalność polegającą na hodowli zwierząt i w związku z tym podlega on ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT lub – w stosownych przypadkach – stosuje się do niego system uproszczony. Poza tym zainteresowany rolnik może, zgodnie z art. 25 ust. 10 szóstej dyrektywy, zdecydować się na stosowanie ogólnego systemu podatku VAT lub – stosownie do przypadku – uproszczonego systemu w stosunku do całej prowadzonej przez działalność.

37 Mając powyższe na względzie, w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne trzeba stwierdzić, że art. 25 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż producent rolny, który wydzierżawi lub odda w najem na długi czas niektóre spośród zasadniczych składników swojego gospodarstwa rolnego i który na pozostałej części tego gospodarstwa prowadzi działalność rolniczą, z tytułu której jest wspólnym systemem ryczałtowym, o którym mowa w powyższym wyżej artykule, nie może być tym systemem ryczałtowym wpływow z takiej dzierżawy lub najmu. Obrót z tytułu rzeczonych umów podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub, w stosownych przypadkach, objęty jest systemem uproszczonym podatku VAT.

### **W przedmiocie kosztów**

38 Koszty poniesione przez Komisję w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi nie podlegają zwrotowi. Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach.

Z powyższych względów

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

stanowić w przedmiocie pytania przedłożonego mu przez Bundesfinanzhof postanowieniem z dnia 4 lipca 2002 r., orzeka, co następuje:

**Artykuł 25 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że producent rolny, który wydzierżawia lub odda w najem na długi czas niektóre spośród zasadniczych składników swojego gospodarstwa rolnego i który na pozostałej części tego gospodarstwa prowadzi działalność rolniczą, z tytułu której objęty jest wspólnym systemem ryczałtowym, o którym mowa w powyższym wyżej artykule, nie może objęty tym systemem ryczałtowym w przypadkach z takiej dzierżawy lub najmu. Obrót z tytułu tych umów podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub, w stosownych przypadkach, objęty jest systemem uproszczonym podatku VAT.**

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 lipca 2004 r.

Sekretarz

Prezes pierwszej izby

R. Grass

P. Jann

\* Język postępowania: niemiecki.