

HARBS

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)  
z dnia 15 lipca 2004 r. \*

W sprawie C-321/02

mającej za przedmiot skierowany do Trybunału, na podstawie art. 234 WE, przez Bundesfinanzhof (Niemcy) wniosek o wydanie, w ramach zawisłego przed tym sądem sporu między

**Finanzamt Rendsburg**

a

**Detlevem Harbsem,**

orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni przepisu 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1),

\* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes pierwszej izby, A. Rosas, S. von Bahr (sprawozdawca),  
R. Silva de Lapuerta i K. Lenaerts, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Léger,  
sekretarz: R. Grass,

rozważywszy uwagi na piśmie przedstawione:

— w imieniu D. Harbsa przez G. Flocka oraz U. Fischera, Rechtsanwälte,

— w imieniu rządu niemieckiego przez W.-D. Plessinga oraz M. Lumę,  
działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversę oraz K. Grossa,  
działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez A. Böhlkego,  
Rechtsanwalt,

uwzględniając sprawozdanie na rozprawę,

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

po zapoznaniu się z opinią 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 część B lit. b) szóstej dyrektywy stanowi:

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

[...]

b) najem lub dzierżawę 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, spowodowałoby 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 swoją działalność w jednym ze zdefiniowanych przedsiębiorstw określonych poniżej;
  
- »gospodarstwo rolne, leśne lub połowowe«: 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 następnych;
  
- »produkty rolne«: towary produkowane przez gospodarstwa rolne, leśne lub połowowe 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 połowowe;
  
- »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 połowowe 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 powiadamiają Komisję przed wprowadzeniem ich w życie. Stawki te będą oparte na statystykach makroekonomicznych dotyczących wyłącznie 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 połowowej.

[...]

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 wypłacił 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 zapłacona przez kupującego lub klienta.

[...]

10. Każdy rolnik ryczałtowy 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 połowowym, produktów pochodzących w głównej mierze z jego produkcji rolnej”.

- 6 Załącznik B do tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Wykaz usług rolniczych

Świadczenie usług rolniczych, które zwykle przyczyniają się do produkcji rolnej są uznawane za usługi rolnicze i obejmują w szczególności [Za świadczenie usług rolniczych uznaje się świadczenie 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 połowowych,
  
- 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 posiadał w 1992 r. gospodarstwo rolne obejmujące, poza 92 hektarami gruntu i budynkami gospodarskimi, również żywy inwentarz składający się z około 60 byków przeznaczonych na tucz, 65 krów mlecznych i 120 sztuk innego bydła. Korzystał 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 zapłatą 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 mieszczącą 75 zwierząt. Na pozostałej części swojego gospodarstwa D. Harbs nadal prowadził działalność.
- 10 D. Harbs uznał, że czynsz wynikający z umowy dzierżawy podlega opodatkowaniu przy zastosowaniu przeciętnych 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 uznał, 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 całkowitą 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 przezeń odwołania od tej decyzji D. Harbs złożył skargę do Finanzgericht Schleswig-Holstein (Niemcy), który uznał, iż skarga jest zasadna. Finanzamt wniósł 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 właściciel gospodarstwa rolnego, który:

- częściowo zaprzestał je prowadzić (chodzi tu o całkowite zaprzestanie hodowli krów mlecznych) i który wydzierżawił składniki gospodarstwa rolnego niezbędne do jego prowadzenia w tym zakresie innemu rolnikowi oraz

- po wydzierżawieniu, o którym mowa wyżej, nadal prowadzi działalność rolniczą na istotną skalę,

może potraktować obrót z tytułu dzierżawy — podobnie jak pozostałą część swojego obrotu — jako obrót, do którego zastosowanie znajduje wspólny system ryczałtu dla producentów rolnych przewidziany w art. 25 dyrektywy 77/388/EWG, czy też ta część obrotu, którą stanowią wpływy z dzierżawy, powinna być poddana ogólnym zasadom dotyczącym opodatkowania podatkiem obrotowym?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 14 Stawiając to pytanie, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 25 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że producent rolny, który wydzierżawił lub oddał w najem część swojego gospodarstwa rolnego i który na pozostałej części tego gospodarstwa nadal prowadzi działalność rolniczą, w odniesieniu do której zastosowanie znajduje wspólny system ryczałtu, o którym mowa w tym artykule, może potraktować przychód z tytułu dzierżawy jako objęty tym systemem, czy też do przychodu tego zastosowanie znajdują ogólne zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”).

### *Uwagi przedłożone Trybunałowi*

- 15 Zdaniem D. Harbsa z treści art. 24 ust. 1 UStG nie wynika, by przychód z dzierżawy i najmu pewnych składników majątku poddany był ogólnym zasadom opodatkowania. Nie wynika z niego również, by rolnik, który wydzierżawił lub wynajął poszczególne składniki gospodarstwa rolnego, obowiązany był zastosować ryczał-

towe stawki procentowe rekompensaty, jeśli usługi te świadczy on na rzecz innego rolnika ryczałtowego ze względu na to, że rekompensata za podatek naliczony powinna być zawarta w całkowitej cenie usług.

- 16 D. Harbs twierdzi, że sam Bundesfinanzhof w swoim orzecznictwie przyznaje, iż tylko w przypadku wydzierżawienia całego gospodarstwa rolnego wydzierżawiający przestaje być prowadzącym gospodarstwo rolne w rozumieniu art. 24 UStG.
- 17 Ponadto twierdzi on, iż jest bez wątpienia nadal producentem rolnym w rozumieniu art. 25 szóstej dyrektywy, ponieważ wciąż wykonuje działalność wymienioną w załączniku A do tej dyrektywy, a na status ten nie ma wpływu fakt wynajęcia czy wydzierżawienia pewnych składników gospodarstwa. Ponadto przewidziany w powołanym wyżej artykule system ryczałtowy stosuje się do cen za „świadczenie usług rolniczych”, do których, zgodnie z załącznikiem B tiret piąte szóstej dyrektywy, należą usługi przyczyniające się — jak to ma miejsce w niniejszej sprawie — do produkcji rolnej, w tym między innymi „wynajem do celów rolniczych sprzętu zwykle używanego w gospodarstwach rolnych”. Artykuł 25 i załącznik B do tej dyrektywy nie wymagają, aby zainteresowany jednocześnie również w swoim gospodarstwie rolnym korzystał ze składników majątku oddanych „do używania”. Wreszcie zgodnie z brzmieniem art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy dzierżawa stanowi świadczenie usług.
- 18 Rząd niemiecki stoi na stanowisku, że wpływy z dzierżawy nie są objęte wspólnym systemem ryczałtu 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 połowowych” nie obejmuje wydzierżawienia części gospodarstwa rolnego. Przedmiotem tego rodzaju dzierżawy — w przeciwieństwie do najmu, który zakłada zwykłe używanie określonych rzeczy — jest pewna całość złożonych świadczeń 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 część 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 Okoliczność, że załącznik B zawiera jedynie przykłady usług rolniczych i w związku z tym nie jest wyczerpującym, nie oznacza, że obejmuje on również dzierżawę. Objęcie dzierżawy załącznikiem B, w zakresie, w jakim dotyczyłoby dzierżawy gruntów, oznaczałoby brak spójności wewnątrz systemu utworzonego przez szóstą dyrektywę, który zgodnie z art. 13 część 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 zawężającej wykładni 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, jeśli 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 rządu 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. — jeśli chodzi o załącznik B tiret piąte — dotyczył jedynie „najmu maszyn rolniczych”. Nie dotyczył 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 ścisłej wykładni art. 25 szóstej dyrektywy wynika, zdaniem rządu 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 ścisłej wykładni (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 względzie Komisja twierdzi, że o ile system ten opiera się na kryterium formalnym, ponieważ adresowany jest do „producentów rolnych”, o tyle zawiera on również element funkcjonalny, który zgodnie z art. 25 ust. 5 szóstej dyrektywy wiąże prawo do ryczałtowej rekompensaty z „produktami rolnymi” lub „świadczeniem usług rolniczych”. Zwraca ona uwagę na fakt, że lista „usług rolniczych” zawarta w załączniku B do szóstej dyrektywy, do której odsyła art. 25, w przeciwieństwie do listy zawartej w art. 13 część B lit. b) tej dyrektywy, nie obejmuje dzierżawy.
- 25 Zdaniem Komisji, podczas gdy załącznik B zalicza do usług rolniczych „wynajem do celów rolniczych sprzętu zwykle używanego w gospodarstwach rolniczych”, nie zalicza on do tych usług najmu całości lub części gospodarstwa rolnego. „Sprzętem”, o który chodzi, są urządzenia służące wyłącznie do celów rolniczych, tj. takie, które umożliwiają wykonywanie działalności rolniczej lub ją ułatwiają, np. maszyny rolnicze, które zresztą jako jedyne wymieniane były w projektach szóstej dyrektywy. Załącznik A do omawianej dyrektywy odwołuje się w pkt V do tego samego pojęcia. W tym duchu należy interpretować również inne wersje językowe załącznika B.

- 26 Komisja podnosi również, że zgodnie z art. 25 ust. 2 tiret piąte szóstej dyrektywy usługami rolniczymi, o których mowa w tym przepisie, są usługi „świadczane przez producenta rolnego, z wykorzystaniem jego siły roboczej i/lub za pomocą sprzętu, w który wyposażone jest jego gospodarstwo rolne, leśne i połowowe”. Przesłanka ta nie jest spełniona, jej zdaniem, w sytuacji takiej, jak ta, która wystąpiła w sprawie przed sądem krajowym, gdzie doszło do zaprzestania hodowli krów mlecznych i oddania ich w wieloletnią dzierżawę, wskutek czego wydzierżawione składniki ekonomiczne przestały służyć działalności rolniczej wydzierżawiającego.

### *Odpowiedź Trybunału*

- 27 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 25 ust. 1 szóstej dyrektywy pozostawia Państwom Członkowskim wybór co do ewentualnego zastosowania systemu ryczałtowego 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 napotykałoby trudności. Ten szczególny system, którym objęci są niektórzy producenci rolni, stanowi wyjątek od zasad ogólnych przewidzianych w dyrektywie. Jak podkreśla rzecznik generalny w pkt 31 opinii, zgodnie z art. 25 ust. 9 i 10 szóstej dyrektywy derogacyjny charakter tego systemu znajduje potwierdzenie w dwóch niezależnych okolicznościach, a mianowicie, że Państwa Członkowskie mogą wyłączyć z systemu ryczałtowego określone kategorie producentów rolnych oraz że każdy rolnik ryczałtowy może wybrać 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 być stosowany jedynie w zakresie niezbędnym do osiągnięcia celów tej dyrektywy (zob. w kwestii zastosowania systemu przewidzianego w art. 26 szóstej dyrektywy ww. wyrok w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, pkt 34). Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wszelkie odstępstwa i wyjątki od zasady ogólnej należy interpretować w sposób ścisły (wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-445, pkt 19).

- 28 Należy również przypomnieć, że w celu ustalenia zakresu stosowania danego przepisu prawa wspólnotowego należy jednocześnie wziąć pod uwagę brzmienie tego przepisu, jego kontekst i cele (wyroki z dnia 15 października 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 jednolitości stosowania prawa wspólnotowego, jak i zasada równości nakazują, by przepisom prawa wspólnotowego niezawierającym żadnego wyraźnego odniesienia do prawa krajowego Państw Członkowskich celem ustalenia ich treści i zakresu stosowania nadawać na terenie całej Wspólnoty niezależną i jednolitą wykładnię, której należy dokonywać z uwzględnieniem kontekstu konkretnego przepisu i celów danego aktu prawnego (zob. między innymi wyroki z dnia 18 stycznia 1984 r. w sprawie 327/82 *Ekro*, Rec. str. 107, pkt 11; z dnia 19 września 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*, Rec. str. I-14393, pkt 34).

- 29 Zgodnie z brzmieniem art. 25 szóstej dyrektywy, wspólny system ryczałtowy ma na celu zrekompensowanie podatku pobranego od zakupu przez rolników ryczałtowych towarów i usług, poprzez wypłatę ryczałtowej kwoty rekompensaty na rzecz producentów rolnych wykonujących działalność w ramach gospodarstwa rolnego, leśnego lub połowowego, jeśli dostarczają oni produkty rolne lub świadczą usługi rolnicze. Kwota rekompensaty wyliczana jest na podstawie określonej stawki procentowej, ustalonej przez Państwa Członkowskie, do ceny netto towarów dostarczanych przez danego rolnika ryczałtowego lub do ceny netto świadczonych przez niego usług na rzecz nabywcy towarów lub usług niebędącego rolnikiem ryczałtowym. Rekompensata jest wypłacana albo przez organy podatkowe, albo przez podatnika, któremu dostarczane są towary lub na którego rzecz świadczone są usługi i wyklucza wszelkie inne formy odliczeń należnego podatku VAT.

- 30 Aby zapewnić jednolite stosowanie tego systemu na terenie całej Wspólnoty, prawodawca wspólnotowy zdefiniował między innymi pojęcia „producent rolny”, „produkty rolne” i „usługi rolnicze”, stosując jednocześnie bezpośrednie odesłanie do prawa krajowego, jeśli chodzi o rodzaj gospodarstw, jakie zostaną tym systemem objęte.

- 31 A zatem prawodawca ten nie zmierzał do uzależnienia zastosowania omawianego systemu od spełnienia jednego tylko kryterium, a mianowicie formalnego kryterium zaliczenia danego podmiotu do grupy producentów rolnych, lecz intencją jego było zastrzeżenie stosowania tego systemu do tych producentów rolnych, którzy spełniają wszystkie wymogi określone w art. 25 szóstej dyrektywy. Dlatego też okoliczność, iż dana osoba jest producentem rolnym, sama w sobie nie pozwala jej na stosowanie wyłącznie tego systemu, niezależnie od rodzaju działalności, którą prowadzi.
- 32 W tym względzie należy stwierdzić, że zgodnie z art. 25 ust. 2 szóstej dyrektywy za usługi rolnicze w rozumieniu tego przepisu uważa się usługi wymienione w załączniku B do tej dyrektywy, świadczone przez producenta rolnego, z wykorzystaniem jego siły roboczej lub za pomocą sprzętu, w który wyposażone jest jego gospodarstwo rolne, leśne i połowowe. Załącznik B zatytułowany „Wykaz usług rolniczych” stanowi, że za usługi rolnicze uznawane są usługi, które zwykle przyczyniają się do produkcji rolnej, w szczególności zaś „wynajem do celów rolniczych sprzętu zwykle używanego w gospodarstwach rolniczych”.
- 33 Ani art. 25 ust. 2, ani załącznik B do szóstej dyrektywy nie wspominają *expressis verbis* o dzierżawie, podczas gdy w art. 13 część B lit. b) tej dyrektywy prawodawca wspólnotowy wyraźnie postanowił, iż przepis ten stosuje się nie tylko do najmu, lecz również do dzierżawy.
- 34 Poza tym z art. 25 ust. 2 tiret piąte i załącznika B do szóstej dyrektywy — które ze względu na zawarte w nich wzajemne odesłanie powinny być czytane łącznie — wynika, że najem zalicza się do usług, o których mowa w art. 25 ust. 2 tiret piąte jedynie wówczas, gdy dotyczy sprzętu zwykle używanego przez producenta rolnego w jego gospodarstwie rolnym. Oznacza to między innymi, że najem, dzierżawa lub użytkowanie, w których producent rolny rozporządził przysługującym mu wyłącznym prawem do korzystania z nieruchomości, takich jak grunty i budynki, na rzecz innego producenta rolnego celem pobierania przez niego pożytków, nie są objęte systemem przewidzianym w powołanym wyżej art. 25 ust. 2 tiret piąte ze

względu na to, że producent, który rozporządził 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.

- 35 W związku z powyższym w sytuacji takiej, jak ta będąca przedmiotem analizy w postępowaniu przed sądem krajowym, w której producent rolny oddał 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 używał 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 jeśli 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 przezeń działalności.
- 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 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 powołanym wyżej artykule, nie może objąć 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 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 rozstrzygnięcie o kosztach.

Z powyższych względów

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

stanowiąc 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 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 powołanym wyżej artykule, nie może objąć tym systemem ryczałtowym wpływów 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