WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 26 maja 2005 r. *

W sprawie C-43/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 27 listopada 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 lutego 2004 r., w postępowaniu:

Finanzamt Arnsberg

przeciwko

Stadt Sundern,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas (sprawozdawca), prezes izby, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský i A.Ó Caoimh, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

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

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu niemieckiego przez C.D. Quassowskiego i A. Tiemann, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez E. Svolopoulou i K. Marinou, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou i K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy 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 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Stadt Sundern (gminą Sundern) a Finanzamt Arnsberg (zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie stosowania wspólnego systemu ryczałtu rolnego, przewidzianego przez wspomniany przepis, do dzierżawy terenów łowieckich w ramach komunalnego gospodarstwa leśnego.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 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;

[...]

5. Ryczałtowe stawki przewidziane w ust. 3 mają zastosowanie do ceny, z pominięciem podatku [...]. Rekompensata [ta] wyklucza wszelkie inne formy odliczenia.

[...]

9. Każde państwo członkowskie może wyłączyć z systemu ryczałtowego określone kategorie producentów rolnych oraz tych producentów rolnych, w przypadku których zastosowanie ogólnego systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej lub systemu uproszczonego, przewidzianego w art. 24 ust. 1 nie spowodowałoby żadnych trudności administracyjnych.

[...]".

4 Załącznik B do tej dyrektywy, zatytułowany „Wykaz usług rolniczych", stanowi:

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

— [...]

— wynajem [dzierżawę] do celów rolniczych sprzętu [środków trwałych] zwykle używanego [używanych] w gospodarstwach rolniczych [rolnych], leśnych i połowowych,

— [...]".

Uregulowania krajowe

5 Paragraf 2 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG") w brzmieniu obowiązującym w okresie, kiedy miały miejsce okoliczności faktyczne sporu przed sądem krajowym, stanowi:

„1. Przedsiębiorcą jest osoba wykonująca w sposób samodzielny działalność przemysłową, handlową lub zawodową. Przedsiębiorstwo obejmuje całość działalności przemysłowej, handlowej lub zawodowej przedsiębiorcy. [...]

[...]

3. Osoby prawne prawa publicznego wykonują działalność przemysłową, handlową lub zawodową wyłącznie w ramach swoich zakładów o charakterze przemysłowym lub handlowym (§ 1 ust. 1 pkt 6 i § 4 Körperschaftsteuergesetz) i swoich gospodarstw rolnych lub leśnych".

6 Paragraf 24 UStG stanowi:

„1. W odniesieniu do czynności gospodarstwa rolnego i leśnego podatek ustala się, z zastrzeżeniem zdania drugiego, trzeciego i czwartego, w sposób następujący:

1) dla dostaw produktów gospodarstwa leśnego, z wyjątkiem wyrobów tartacznych, w wysokości 5%,

[...]

3) dla pozostałych czynności w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1 w wysokości 9% podstawy wymiaru. [...] Kwoty zaliczek na podatek ustala się odpowiednio dla czynności wymienionych w pkt 1 zdanie pierwsze w wysokości 5%, a dla pozostałych czynności w rozumieniu zdania pierwszego w wysokości 9% podstawy wymiaru dla tych czynności. Nie stosuje się innych odliczeń zapłaconego podatku. [...]

2. Za gospodarstwa rolne i leśne uważa się:

1) rolnictwo, leśnictwo, uprawę winorośli, ogrodnictwo, sadownictwo i warzywnictwo, szkółkarstwo, wszelkie gospodarstwa pozyskujące rośliny i części roślin w drodze naturalnej, rybołówstwo śródlądowe, stawiarstwo, hodowlę ryb dla rybołówstwa śródlądowego i stawiarstwa, pszczelarstwo, wędrowny wypas owiec oraz nasiennictwo;

2) [...]

Do gospodarstwa rolnego i leśnego należą również przedsiębiorstwa pomocnicze służące gospodarstwom rolnym i leśnym. [...]

3. Jeżeli przedsiębiorca obok czynności wymienionych w ust. 1 wykonuje również inne czynności, gospodarstwo rolne i leśne należy traktować w strukturze przedsiębiorstwa jako gospodarstwo prowadzone odrębnie.

[...]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7 W latach 1994–1999 Stadt Sundern uzyskiwała dochody ze sprzedaży drewna i eksploatacji lasów oraz z dzierżawy własnych terenów łowieckich. Ponieważ traktowała ona te dzierżawy jako czynności w rozumieniu „systemu ryczałtowego" przewidzianego w § 24 UStG, nie składała z tego tytułu deklaracji na podatek obrotowy.

8 W następstwie kontroli na miejscu Finanzamt uznał, że dzierżawa tych terenów łowieckich nie zalicza się do czynności rolniczych i leśnych w rozumieniu tego przepisu, lecz podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych według zwykłej stawki podatkowej. Zażądał zatem od Stadt Sundern zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") od dochodów pobranych z tytułu tych dzierżaw.

9 Stadt Sundern wniosła skargę do Finanzgericht przeciwko tym decyzjom podatkowym. Finanzgericht przychylił się do skargi, uznając, że dzierżawa terenów łowieckich nie odbywa się ani w ramach gospodarstwa rolnego i leśnego, ani w ramach gospodarstwa o charakterze przemysłowym lub handlowym w rozumieniu § 2 ust. 3 UStG. Nie wykracza ona bowiem poza zwykły zarząd majątkiem.

10 Finanzamt wniósł rewizję do Bundesfinanzhof. Podniósł on, że owe tereny zostały oddane w dzierżawę zgodnie z § 2 ust. 3 UStG w ramach gospodarstwa leśnego Stadt Sundern, ale dzierżawa ta nie stanowi czynności rolniczej w rozumieniu § 24 UStG.

W konsekwencji Finanzamt uznał, że dzierżawa ta powinna podlegać ogólnym zasadom opodatkowania.

11 Bundesfinanzhof zadaje sobie pytanie, czy jego orzecznictwo, zgodnie z którym dzierżawa terenów łowieckich nie podlega systemowi ryczałtu dla producentów rolnych, lecz ogólnym zasadom opodatkowania, jest zgodne z art. 25 szóstej dyrektywy, w sytuacji gdy tereny objęte prawem łowieckim stanowią część gospodarstwa rolnego lub leśnego. W tych okolicznościach sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1) Czy państwa członkowskie, które dokonały transpozycji do prawa krajowego wspólnego systemu ryczałtu dla producentów rolnych przewidzianego w art. 25 [szóstej] dyrektywy [...], w wyniku tego mogą lub powinny całkowicie zwolnić rolników ryczałtowych z podatku obrotowego?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy odnosi się to wyłącznie do dostaw produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych, czy również do innych czynności rolnika ryczałtowego, czy też inne czynności podlegają zasadom ogólnym [szóstej] dyrektywy [...]?

Jakie są tego skutki w zakresie wydzierżawienia terenu łowieckiego przez rolnika ryczałtowego?".

Uwagi wstępne

12 Na wstępie należy stwierdzić, że z postanowienia odsyłającego nie wynika jasno, jakie jest dokładne znaczenie pytania pierwszego i jego związek z pytaniem drugim.

13 Niemniej pytanie pierwsze można zrozumieć jako zmierzające do ustalenia, czy państwo członkowskie, które zgodnie z art. 25 szóstej dyrektywy skorzystało z możliwości zastosowania wspólnego systemu ryczałtu do producentów rolnych, ma obowiązek poddania tych rolników temu systemowi, jeżeli wykonują czynności podlegające temu systemowi, czy też jest to raczej ich uprawnienie.

14 Pytanie drugie składa się zasadniczo z dwóch części. Z jednej strony sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy czynności wykonywane przez rolnika ryczałtowego, inne niż dostawa produktów rolnych i świadczenie usług rolniczych, podlegają wspólnemu systemowi ryczałtu. Z drugiej strony sąd docieka, czy dzierżawa terenów łowieckich stanowi świadczenie usług rolniczych w rozumieniu art. 25 szóstej dyrektywy.

15 Pytanie pierwsze, rozumiane w sposób przedstawiony w pkt 13 niniejszego wyroku, wymaga odpowiedzi jedynie w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na drugą część pytania drugiego.

16 W tych warunkach należy odwrócić kolejność pytań i poddać analizie najpierw obie części pytania drugiego, a następnie ewentualnie pytanie pierwsze.

W przedmiocie pierwszej części pytania drugiego

17 W pierwszej części pytania drugiego sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 25 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wspólny system ryczałtu dla producentów rolnych ma zastosowanie wyłącznie do dostawy produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych zdefiniowanych w ust. 2 tego artykułu oraz czy inne czynności wykonywane przez rolnika ryczałtowego podlegają ogólnym zasadom podatku VAT.

18 Rządy niemiecki i grecki oraz Komisja Wspólnot Europejskich proponują udzielić odpowiedzi twierdzącej na to pytanie.

19 Należy zaznaczyć, że Trybunał miał już okazję wypowiedzieć się w kwestii stosunku między wspólnym systemem ryczałtu dla producentów rolnych a ogólnymi zasadami podatku VAT w wyroku z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-321/02 Harbs, Zb.Orz. str. I-7101.

20 Z wyroku tego wynika, że inne czynności niż dostawa produktów rolnych i świadczenie usług rolniczych w rozumieniu art. 25 ust. 2 szóstej dyrektywy, wykonywane przez rolnika ryczałtowego w ramach gospodarstwa rolnego, nadal podlegają zasadom ogólnym szóstej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Harbs, pkt 31 i 36).

21 W konsekwencji na pierwszą część pytania drugiego należy odpowiedzieć, że art. 25 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż wspólny system ryczałtu dla producentów rolnych stosuje się wyłącznie do dostawy produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych w rozumieniu ust. 2 tego artykułu oraz że inne czynności wykonywane przez rolników ryczałtowych podlegają ogólnym zasadom tej dyrektywy.

W przedmiocie drugiej części pytania drugiego

22 W drugiej części pytania drugiego sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy oddanie w dzierżawę terenów łowieckich przez rolnika ryczałtowego stanowi świadczenie usług rolniczych w rozumieniu art. 25 ust. 2 tiret piąte szóstej dyrektywy w związku z załącznikiem B do tej dyrektywy, zawierającym wykaz usług rolniczych.

23 Rząd niemiecki i Komisja uważają, że na to pytanie należy odpowiedzieć przecząco, ponieważ dzierżawa terenów łowieckich nie figuruje w załączniku B do szóstej dyrektywy. Podkreślają oni w tym miejscu, że art. 25 tej dyrektywy należy interpretować w sposób ścisły, jako że ma on charakter odstępstwa.

24 Należy przypomnieć, że w celu określenia znaczenia przepisu prawa wspólnotowego należy wziąć pod uwagę zarówno jego brzmienie, jak też kontekst i cele (wyrok z dnia 15 października 1992 r. w sprawie C-162/91 Tenuta il Bosco, Rec. str. I-5279, pkt 11 i ww. wyrok w sprawie Harbs, pkt 28). Ponadto z wymogów zarówno

jednolitego stosowania prawa wspólnotowego, jak i zasady równości wynika, że treści przepisu prawa wspólnotowego, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państwa członkowskiego dla określenia jego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadać w całej Wspólnocie wykładnię autonomiczną i jednolitą, którą należy ustalić, uwzględniając kontekst przepisu i cel danego aktu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 stycznia 1984 r. w sprawie 327/82 Ekro, Rec. str. 107, pkt 11, oraz z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-170/03 Feron, Zb.Orz. str. I-2299, pkt 26).

25 Należy stwierdzić, że wykładnia proponowana przez rząd niemiecki i Komisję jest poparta brzmieniem przepisów, o których mowa, kontekstem, w którym się znajdują, oraz celem wspólnego systemu ryczałtu.

26 Należy zaznaczyć po pierwsze, że zgodnie z art. 25 ust. 2 tiret piąte szóstej dyrektywy i z załącznikiem B do tej dyrektywy za usługi rolnicze uważa się usługi zwykle świadczone na rzecz produkcji rolnej, w szczególności „dzierżawę do celów rolniczych środków trwałych zwykle używanych w gospodarstwach rolnych". Dzierżawa terenów łowieckich nie jest w sposób wyraźny wymieniona w tych przepisach i nie spełnia poza tym ustanowionych przez nie przesłanek.

27 Odnośnie do kontekstu, w jakim znajdują się te przepisy, należy stwierdzić, że dotyczą one systemu szczególnego, stanowiącego wyjątek od zasad ogólnych szóstej dyrektywy. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem każde odstępstwo albo wyjątek od zasady ogólnej należy interpretować w sposób ścisły (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 1995 r. w sprawie C-399/93 Oude Luttikhuis i in., Rec. str. I-4515, pkt 23 i z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-5/01 Belgia przeciwko Komisji, Rec. str. I-11991, pkt 56). Podobnie jak inne systemy szczególne przewidziane przez

szóstą dyrektywę, system ten może być zatem stosowany tylko w takim zakresie, jaki jest niezbędny do osiągnięcia jego celu (zob. ww. wyrok w sprawie Harbs, pkt 27).

28 Wreszcie odnosząc się do badania celów, którym służy wspólny system ryczałtu, należy przypomnieć, że odpowiada on konieczności uproszczenia. Jak wynika z pkt 29 ww. wyroku w sprawie Harbs, ma on rekompensować ciężar podatku pobranego przy kupnie towarów i usług przez rolników ryczałtowych poprzez wypłatę zryczałtowanej rekompensaty na rzecz producentów rolnych wykonujących działalność w ramach prowadzenia gospodarstwa rolnego, leśnego lub połowowego, jeśli dostarczają oni produkty rolne lub świadczą usługi rolnicze.

29 Stosowanie wspólnego systemu ryczałtu nie opiera się na jednym kryterium odnoszącym się do formalnej przynależności do kategorii producentów rolnych, lecz zależy również od rodzaju czynności gospodarczych realizowanych przez tego producenta (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Harbs, pkt 31). Wykładnia pojęcia „usług rolniczych", zawartego w art. 25 ust. 2 tiret piąte szóstej dyrektywy, w ten sposób, że obejmuje ono dzierżawę tego rodzaju jak dzierżawa terenów łowieckich, która nie służy żadnym celom rolniczym i która nie dotyczy środków trwałych zwykle używanych w gospodarstwach rolnych, leśnych lub połowowych, nie odpowiada ani charakterowi, ani celowi tego systemu.

30 Jeżeli więc w sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym producent rolny oddaje w dzierżawę tereny łowieckie, nie można postrzegać tego jako świadczenia usług rolniczych w rozumieniu art. 25 ust. 2 tiret piąte szóstej dyrektywy w związku z załącznikiem B do tej dyrektywy.

31 Wobec powyższego na drugą część pytania drugiego należy udzielić odpowiedzi, iż art. 25 ust. 2 tiret piąte szóstej dyrektywy w związku z załącznikiem B do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że oddanie w dzierżawę terenów łowieckich przez rolnika ryczałtowego nie stanowi świadczenia usług rolniczych w rozumieniu tej dyrektywy.

32 Uwzględniając odpowiedź na drugą część pytania drugiego i ze względów przedstawionych w pkt 12–16 niniejszego wyroku udzielenie odpowiedzi na pytanie pierwsze stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

33 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. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **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 wspólny system ryczałtu dla producentów rolnych ma zastosowanie wyłącznie do dostawy produktów rolnych**

i świadczenia usług rolniczych w rozumieniu ust. 2 tego artykułu i że inne czynności wykonywane przez rolników ryczałtowych podlegają zasadom ogólnym tej dyrektywy.

2) **Artykuł 25 ust. 2 tiret piąte dyrektywy 77/388 w związku z załącznikiem B do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że oddanie w dzierżawę terenów łowieckich przez rolnika ryczałtowego nie stanowi świadczenia usług rolniczych w rozumieniu tej dyrektywy.**

Podpisy