OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO PHILIPPE'A LÉGERA

przedstawiona w dniu 11 marca 2004 r. [1]

1. W niniejszej sprawie Bundesfinanzhof (Niemcy) zwraca się do Trybunału o sprecyzowanie zakresu zastosowania art. 25 szóstej dyrektywy 77/388/EWG [2], dotyczącego wspólnego systemu ryczałtu dla producentów rolnych. Wniosek ten został wystosowany w ramach sporu między krajowym organem podatkowym i producentem rolnym, który wydzierżawił składniki swego gospodarstwa służące do produkcji mleka. Sprawa dotyczy stwierdzenia, czy przychód z tej dzierżawy może zostać objęty wspólnym systemem ryczałtu ustanowionym w art. 25 szóstej dyrektywy, czy też podlega on ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem od wartości dodanej [3], czy też może powinien być całkowicie zwolniony z podatku.

I — Ramy prawne

2. Poprzez ustanowienie w szóstej dyrektywie ujednoliconej podstawy wymiaru podatku VAT w całej Wspólnocie Europejskiej ustawodawca wspólnotowy zamierzał zharmonizować zakres zastosowania tego podatku we wszystkich Państwach Członkowskich. Ponadto zdefiniował on bardzo szeroko zakres zastosowania tego podatku. W związku z tym opodatkowaniu podlegają dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie przez podmiot gospodarczy prowadzący samodzielnie działalność gospodarczą [4]. Pojęcie działalności gospodarczej obejmuje również działalność rolniczą [5].

3. Podatek VAT został skonstruowany jako podatek obciążający ostateczną konsumpcję gospodarstw domowych. Powinien więc on pozostać neutralny dla przedsiębiorców. Jednakże jest on stosowany przez każdego przedsiębiorcę występującego w cyklu produkcji i dystrybucji towarów lub świadczenia usług. W praktyce oznacza to, że każdy podmiot gospodarczy dodaje podatek VAT do ceny swoich towarów i usług i odprowadza do Skarbu Państwa w określonych terminach podatek, który w ten sposób pobrał, po odliczeniu jednak podatku VAT, który sam zapłacił w cenie zakupionych przez niego

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dyrektywa Rady 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, zwana dalej „szóstą dyrektywą").

3 — Zwany dalej „podatkiem VAT".

4 — Artykuły 2 i 4.

5 — Artykuł 4 ust. 2.

towarów i usług, niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej. Zastosowanie podobnego systemu wymaga od podatników prowadzenia, w sposób wystarczająco szczegółowy, rachunkowości umożliwiającej jednocześnie zastosowanie podatku VAT i jego kontrolę przez organy podatkowe [6].

4. Prowadzenie takiej rachunkowości okazało się dla niektórych podmiotów gospodarczych, takich jak małe przedsiębiorstwa i większość rolników, szczególnie trudne. Ustawodawca wspólnotowy chciał więc poprzez szóstą dyrektywę zharmonizować systemy szczególne ustanowione przez Państwa Członkowskie w odniesieniu do tych kategorii działalności [7]. Dlatego też art. 24 szóstej dyrektywy stanowi, iż Państwa Członkowskie mogą zastosować wobec małych przedsiębiorstw system uproszczony, opierający się na zastosowaniu zwolnień.

5. W art. 25 szóstej dyrektywy ustawodawca wspólnotowy przewidział również, że Państwa Członkowskie mogą objąć producentów rolnych wspólnym systemem ryczałtu, umożliwiającym zwrot podatku VAT naliczonego w cenie zakupionych przez nich towarów i usług, jeżeli zastosowanie wobec nich zwykłego systemu podatku VAT lub systemu uproszonego na podstawie art. 24 tej dyrektywy napotykałoby trudności. Takich producentów rolnych określa się mianem „rolników ryczałtowych" [8].

6. Artykuł 25 szóstej dyrektywy stanowi, iż ów wspólny system ryczałtu podlega następującym zasadom. Państwa Członkowskie ustalają, według metod obliczania określonych przez dyrektywę, stawki procentowe zryczałtowanego zwrotu podatku. Zastosowanie tych stawek nie powinno prowadzić do otrzymania przez rolników ryczałtowych zwrotów podatku przekraczających kwoty naliczonego podatku VAT [9].

7. Zgodnie z art. 25 ust. 5 szóstej dyrektywy stawki te są stosowane do ceny netto towarów i usług sprzedanych przez rolników ryczałtowych podatnikom, którzy nie są rolnikami ryczałtowymi. Otrzymany w ten sposób zwrot podatku wyklucza wszelkie inne formy odliczeń.

8. Zryczałtowany zwrot podatku jest wypłacany rolnikom ryczałtowym przez podatnika będącego nabywcą towarów lub odbiorcą usług albo przez organy podatkowe.

6 — Artykuł 22 szóstej dyrektywy.
7 — Piętnasty motyw szóstej dyrektywy.
8 — Artykuł 25 ust. 2 tiret trzecie.
9 — Artykuł 25 ust. 3.

W pierwszym przypadku rolnik ryczałtowy pobiera od podatnika nabywającego jego towary lub usługi kwotę podatku VAT wynikającą z zastosowania stawki procentowej zryczałtowanego zwrotu podatku ustalonej przez państwo i zatrzymuje pobraną w ten sposób kwotę dla siebie. W drugim przypadku organy podatkowe wypłacają rolnikowi ryczałtowemu kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, która wynika z zastosowania tej stawki procentowej do pobranych przez niego płatności.

9. Zgodnie z art. 25 ust. 8 szóstej dyrektywy, w przypadku gdy rolnik ryczałtowy sprzedaje swoje towary lub świadczy usługi na rzecz nabywców zwolnionych z opodatkowania lub innych rolników ryczałtowych, uznaje się, że zwrot naliczonego podatku VAT jest dokonywany przez nabywcę towarów lub odbiorcę usług.

10. Zgodnie z art. 25 ust. 2 tiret piąte szóstej dyrektywy za „usługi rolnicze" uważa się „usługi wymienione w załączniku B, świadczone przez producenta rolnego, z wykorzystaniem jego siły roboczej i/lub za pomocą sprzętu, w który zwykle wyposażone jest jego gospodarstwo rolne".

11. Zgodnie z załącznikiem B do szóstej dyrektywy, zawierającym wykaz usług rolniczych pojęcie „usługi rolnicze" obejmuje „[ś]wiadczenie usług [...], które zwykle przyczyniają się do produkcji rolnej [...], w szczególności [...] wynajem do celów rolniczych sprzętu zwykle używanego w gospodarstwach rolniczych".

12. Mechanizm zryczałtowanego zwrotu podatku przewidziany w art. 25 szóstej dyrektywy został wprowadzony do prawa niemieckiego na mocy art. 24 Umsatzsteuergesetz z 1991 r. [10]. Zgodnie z tym przepisem stawka stosowana przez producentów rolnych do ich produktów i usług, ustalona na 8 %, wyrównuje naliczony podatek VAT, tak że nie muszą oni już odprowadzać nadwyżki.

II — Okoliczności faktyczne

13. Detlev Harbs jest producentem rolnym, który oddał swemu synowi w dzierżawę, trwającą od dnia 15 listopada 1992 r. do dnia 30 czerwca 2005 r., ogół składników swego gospodarstwa służących do produkcji mleka, a mianowicie 31,2 ha ziemi, oborę, 65 krów mlecznych i kwotę mleczną wynoszącą przeszło 300 000 kg. Wysokość rocznego czynszu dzierżawnego została ustalona na kwotę 9 360 DEM i 10 200 DEM za ziemię i oborę oraz kwotę 6 000 DEM i 32 136,70 DEM za krowy i kwotę mleczną. Po zawarciu tej umowy Detlev Harbs prowa-

10 — Ustawa o podatku obrotowym, zwana dalej „UStG".

dził dalej działalność, wykorzystując pozostałą mu część gospodarstwa rolnego, na którą składało się 61,4 ha ziemi, pomieszczenia gospodarcze, 60 byków opasowych i hodowla 120 sztuk bydła.

14. Detlev Harbs uważał, że dzierżawa podlega w całości wspólnemu systemowi ryczałtu ustanowionemu przez art. 24 UStG. Niemiecki Finanzamt Rendsburg uznał natomiast, że o ile dzierżawa ziemi i obory jest, zgodnie z prawem niemieckim, zwolniona z podatku, o tyle kwoty otrzymane z tytułu oddania do użytkowania krów mlecznych i kwoty mlecznej powinny podlegać zwykłemu systemowi podatku VAT. Na tej podstawie wydał wobec Detleva Harbsa decyzję podatkową, w której określił wysokość podatku VAT do zapłaty za rok 1992 na kwotę 361 DEM.

15. Finanzgericht uwzględnił skargę Detleva Harbsa i orzekł, że czynsz, jaki pobrał on z tytułu przedmiotowej dzierżawy podlega art. 24 UStG. Finanzamt Rendsburg wniósł rewizję do Bundesfinanzhof.

III — Pytanie prejudycjalne

16. Argumentacja, jaką Bundesfinanzhof przedstawił w postanowieniu odsyłającym, rozpoczyna się od stwierdzenia, że Detlev Harbs, pomimo spornej dzierżawy, zachował status producenta rolnego w rozumieniu art. 25 szóstej dyrektywy, ponieważ kontynuował uprawę stosunkowo dużej części swojego gospodarstwa, której nie oddał w dzierżawę.

17. Jeśli zaś chodzi o system podatku VAT, jaki powinien zostać zastosowany, Bundesfinanzhof uważa, z jednej strony, że objęcie tego samego producenta rolnego dwoma różnymi systemami, to znaczy wspólnym systemem ryczałtu w odniesieniu do jego własnej uprawy i zwykłym systemem w odniesieniu do przychodów z dzierżawy mogłoby się okazać sprzeczne z celem, jaki zakłada art. 25 dyrektywy, mianowicie z uproszczeniem zasad poboru podatku.

18. Z drugiej zaś strony Bundesfinanzhof ma wątpliwości co do tego, czy dzierżawę tę można uznać za świadczenie „usług rolniczych" w rozumieniu art. 25 szóstej dyrektywy. Ponadto jeżeli powyższa dzierżawa nie podlegałaby pod wspólny system ryczałtu, Bundesfinanzhof zapytuje, czy mając na uwadze sens i cel art. 25 szóstej dyrektywy, nie należałoby zwolnić całkowicie z podatku dochodów uzyskiwanych z tej dzierżawy, w taki sposób, że, podobnie jak przychód uzyskany ze zbycia używanego sprzętu rolniczego, nie stanowiłyby one przedmiotu opodatkowania ani w ramach wspólnego systemu ryczałtu, ani na podstawie ogólnych zasad opodatkowania.

19. W związku z powyższym Bundesfinanzhof zawiesił postępowanie i przedłożył Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„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

— który 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?".

IV — Ocena

20. Stawiając pytanie prejudycjalne Bundesfinanzhof dąży w istocie do ustalenia, czy art. 25 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że producent rolny, który oddał w dzierżawę część swojego gospodarstwa rolnego i który prowadzi dalej, na pozostałej części gospodarstwa, działalność w zakresie produkcji rolnej, z tytułu której podlega wspólnemu systemowi ryczałtu przewidzianego w tym artykule, może poddać przychody z dzierżawy pod ten system ryczałtu, czy też przychody te powinny podlegać ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT.

21. Z uzasadnienia postanowienia odsyłającego wynika, że Bundesfinanzhof chciał postawić Trybunałowi dwa odrębne pytania. Pierwsze z nich dotyczy tego, czy przychód ze spornej dzierżawy powinien zostać poddany pod wspólny system ryczałtu dla producentów rolnych. Drugie z kolei dotyczy tego, czy, w razie negatywnej odpowiedzi na pierwsze pytanie, przychód z tej dzierżawy powinien podlegać ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT, czy też należy go całkowicie zwolnić z podatku. W dalszych rozważaniach przeanalizuję kolejno te dwa pytania.

A — *Zastosowanie wspólnego systemu ryczałtu*

22. Podobnie jak rząd niemiecki i Komisja Wspólnot Europejskich, a w przeciwieństwie do pozwanego w sporze głównym uważam,

że przychód ze spornej dzierżawy nie może zostać objęty wspólnym systemem ryczałtu, ustanowionym w art. 25 szóstej dyrektywy. Wniosek ten, w mojej opinii, w logiczny sposób wypływa z analizy kryteriów zwykle przyjmowanych przez Trybunał w celach interpretacji przepisów prawa wspólnotowego, mianowicie z dosłownego brzmienia właściwych przepisów, ze struktury wspólnego systemu ryczałtu i wreszcie z celów, jakie przyświecały ustanowieniu tego systemu [11].

1) Brzmienie właściwych przepisów

23. Jak zauważyłem powyżej, art. 25 szóstej dyrektywy stanowi, że wspólny system ryczałtu ma zastosowanie jedynie do rolników, którzy prowadzą działalność w zakresie produkcji rolnej i świadczenia usług rolniczych.

24. W celu zapewnienia jednolitego zastosowania tego systemu na całym obszarze Wspólnoty ustawodawca wspólnotowy zadbał o zdefiniowanie zakresu pojęcia „usługi rolnicze". Zgodnie z art. 25 ust. 2 tiret piąte szóstej dyrektywy są to „usługi wymienione w załączniku B, świadczone przez producenta rolnego, z wykorzystaniem jego siły roboczej i/lub za pomocą sprzętu, w który zwykle wyposażone jest jego gospodarstwo rolne".

25. Z definicji tej całkiem jasno wynika, że chodzi o usługi, które rolnik ryczałtowy jest w stanie świadczyć przy użyciu siły roboczej i sprzętu, jakich z reguły używa w celach uprawy swojego gospodarstwa rolnego. W związku z tym należy przyjąć, że poczynione w załączniku B tiret piąte szóstej dyrektywy odesłanie do „wynajmu do celów rolniczych sprzętu zwykle używanego w gospodarstwach rolniczych" powinno być rozumiane w świetle definicji zawartej w art. 25 ust. 2 tiret piąte tej dyrektywy jako oznaczające wynajem przez rolnika ryczałtowego sprzętu, którego z reguły używa on w celu prowadzenia swojego gospodarstwa rolnego.

26. Powyższe stwierdzenie zakłada, że wynajęte składniki gospodarstwa, pomimo umowy najmu, można wciąż uważać za stanowiące część składników gospodarstwa zwykle używanych przez rolnika ryczałtowego w celach uprawy jego gospodarstwa rolnego. Spełnienie tego warunku zależy więc, moim zdaniem, od dwóch kryteriów, które należy rozpatrywać łącznie: pierwsze z nich odnosi się do czasu trwania umowy najmu, drugie zaś do jej celu. W związku z tym należy

11 — Zobacz w przedmiocie zastosowania takich zasad wykładni w dziedzinie podatku VAT wyrok z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str. I-563, pkt 27.

zauważyć, że, po pierwsze, czas trwania umowy najmu powinien być wystarczająco krótki, tak aby najemca lub najemcy nie stali się wyłącznymi użytkownikami tych środków. Warunek ten nie byłby spełniony na przykład w sytuacji, w której rolnik ryczałtowy oddałby w najem na cały okres żniw swój kombajn zbożowy i nie używał go w ogóle na własny rachunek. Po drugie, trzeba jeszcze, aby składniki gospodarstwa, które rolnik ryczałtowy oddaje w najem, nie przekraczały zapotrzebowania jego własnego gospodarstwa. Ten warunek nie byłby spełniony, jeśli oddawałby on w najem kilka kombajnów żniwnych i używał ich na zmianę na własny rachunek, podczas gdy do uprawy jego własnego gospodarstwa rolnego wystarczałby tylko jeden kombajn.

27. Moim zdaniem, z poczynionych powyżej uwag wynika, że pojęcie usług rolniczych w rozumieniu art. 25 szóstej dyrektywy nie obejmuje umowy takiej jak dzierżawa będąca przedmiotem rozpatrywanej sprawy, to znaczy umowy, poprzez którą rolnik ryczałtowy przekazuje innemu producentowi na wiele lat prawo do korzystania z części składników należących do jego gospodarstwa i pobierania z nich pożytków. Oddając bowiem w dzierżawę innemu producentowi na okres dwunastu i pół roku ogół składników swego gospodarstwa rolnego, służących do produkcji mleka, to znaczy budynki, łąki, stado krów mlecznych i kwotę mleczną, pozwany w postępowaniu głównym przekazał na rzecz tego innego producenta na cały okres trwania dzierżawy wyłączne prawo do używania każdego z tych składników i pobierania z niego pożytków. Taka umowa nie może być więc traktowana jako świadczenie przez rolnika ryczałtowego usług przy użyciu sprzętu zwykle używanego w jego gospodarstwie rolnym, ponieważ z założenia nie będzie on mógł używać przez okres dwunastu i pół lat żadnego z tych składników w celu prowadzenia własnej działalności rolniczej. Innymi słowy wszystkie te składniki w chwili, w której umowa zaczęła obowiązywać, przestały stanowić część składników zwykle używanych w celach prowadzenia jego gospodarstwa rolnego.

28. Powyższą analizę brzmienia przepisów art. 25 i załącznika B do szóstej dyrektywy potwierdza fakt, że w niektórych wersjach językowych [12] w ramach przepisów regulujących zwolnienie z podatku VAT, mianowicie art. 13 część B lit.) b i część C lit. a), odwołuje się ona wyraźnie do pojęć „dzierżawy" i „najmu" [13]. Jak zauważył rzecznik generalny Jacobs w swej opinii przedstawionej w sprawie „Goed Wonen" [14], w wersjach duńskiej, niemieckiej, francuskiej, włoskiej, niderlandzkiej i szwedzkiej te dwa pojęcia odnoszą się w prawie krajowym do umów o odmiennej treści, przy czym najem ma na celu przekazanie najemcy prawa do używania rzeczy stanowiącej własność innej osoby, natomiast celem dzierżawy jest ponadto przekazanie dzierżawcy prawa do pobierania pożytków z nieruchomości. Trybunał orzekł

12 — Chodzi o wersje duńską, niemiecką, hiszpańską, francuską, włoską, niderlandzką, szwedzką i angielską. W wersjach greckiej, portugalskiej i fińskiej użyto tylko jednego terminu.

13 — Artykuł 13 stanowi, iż z zastrzeżeniem innych przepisów wspólnotowych Państwa Członkowskie zwalniają z podatku „najem lub dzierżawę nieruchomości" [część B, lit. b)] i że mogą one dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w przypadku „najmu lub dzierżawy nieruchomości" [część C, lit. a)].

14 — Wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99, Rec. str. I-6831.

wprawdzie, że pojęć „dzierżawy" i „najmu" użytych w art. 13 szóstej dyrektywy nie należy interpretować w świetle znaczenia, jakie mają w prawie krajowym. Powinny być one traktowane jako autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, po to, aby zapewnić jednolity charakter podstawy wymiaru podatku VAT [15]. Jednakże fakt, że w wymienionych wersjach językowych wykaz usług rolniczych, które może świadczyć rolnik ryczałtowy, wskazuje jedynie na „wynajem do celów rolniczych sprzętu zwykle używanego w gospodarstwach rolniczych", z pominięciem jakiegokolwiek odwołania do dzierżawy, pozwala sądzić, że ustawodawca wspólnotowy nie chciał objąć wspólnym systemem ryczałtu umów, na podstawie których rolnik ryczałtowy przenosi na osobę trzecią, podobnie jak w rozpatrywanej sprawie, część prowadzonej przez siebie działalności lub sprzętu wykorzystywanego do produkcji.

29. Do podobnych wniosków prowadzi analiza mechanizmu wspólnego systemu ryczałtu dla producentów rolnych.

15 — Ibidem, pkt 47.

2) Mechanizm wspólnego systemu ryczałtu dla producentów rolnych

30. Na mocy art. 25 ust. 1 Państwa Członkowskie mogą objąć producentów rolnych wspólnym systemem ryczałtu w sytuacjach, w których zastosowanie wobec nich ogólnego [zwykłego] systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej lub systemu uproszczonego spowodowałoby trudności. Z powyższego wynika, że rolnicy podlegają co do zasady zwykłemu systemowi podatku VAT lub systemowi uproszczonemu i że wspólny system ryczałtu stanowi wyjątek, o którego stosowaniu decydują Państwa Członkowskie.

31. Wyjątkowy charakter wspólnego systemu ryczałtu znajduje potwierdzenie w przepisach art. 25 ust. 9 i 10 szóstej dyrektywy, które stanowią odpowiednio, że Państwa Członkowskie mogą wyłączyć z systemu ryczałtowego określone kategorie producentów rolnych i że rolnicy ryczałtowi mogą sami wybrać opodatkowanie według zwykłego lub uproszczonego systemu podatku VAT na warunkach ustalonych przez Państwa Członkowskie.

32. Ponieważ wspólny system ryczałtu stanowi wyjątek od zasady, według której rolnicy podlegają systemowi zwykłemu lub uproszczonemu, zakres jego zastosowania

powinien być interpretowany ściśle [16]. Taka interpretacja jest konieczna w celu zachowania jednej z podstawowych zasad podatku VAT, mianowicie zasady neutralności. Zasada ta stanowi, że osoby dokonujące takich samych transakcji i takie same transakcje powinny, być traktowane w ten sam sposób [17]. Czwarty motyw szóstej dyrektywy potwierdza, że neutralny charakter podatku VAT w odniesieniu do pochodzenia towarów i usług jest warunkiem osiągnięcia wspólnego rynku opierającego się na zasadach uczciwej konkurencji. Z powyższego wynika, że definicja usług rolniczych, do których ma zastosowanie wspólny system ryczałtu dla producentów rolnych i które nie podlegają przez to ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT, powinna być interpretowana ściśle. W związku z tym wspólny system ryczałtu nie powinien być stosowany do usług, których ustawodawca wspólnotowy nie chciał w wyraźny sposób nim objąć, ponieważ mogłoby to podważyć powołaną zasadę.

33. Jak zauważyłem, podstawowym elementem wspólnego systemu ryczałtu są „stawki procentowe zryczałtowanego zwrotu podatku", które są ustalane przez każde Państwo Członkowskie według metody obliczania przewidzianej w tym celu w art. 25 ust. 3 szóstej dyrektywy. Metoda obliczania tych stawek procentowych, których wysokość należy notyfikować Komisji przed ich zastosowaniem, ma na celu uniknięcie tego, aby ogół rolników ryczałtowych otrzymywał zwrot podatku VAT przekraczający podatek naliczony. Zastosowanie wspólnego systemu ryczałtu nie powinno więc prowadzić do otrzymania przez ogół rolników ryczałtowych nadmiernego zwrotu podatku VAT, który został naliczony w cenie towarów i usług niezbędnych do prowadzenia ich działalności rolniczej. Innymi słowy, wspólny system ryczałtu nie powinien uprzywilejowywać ani działać na niekorzyść ogółu rolników ryczałtowych, ponieważ byłoby to sprzeczne z celami szóstej dyrektywy, to jest z zapewnieniem sprawiedliwego poboru podatku VAT i uniknięciem zakłóceń konkurencji między Państwami Członkowskimi stosującymi ten system. W mojej opinii cele te, a co za tym idzie wspólny system ryczałtu, byłyby podważone, jeżeli rolnicy ryczałtowi mogliby wydzierżawić część swojego gospodarstwa i objąć przychód z tej dzierżawy wspólnym systemem ryczałtu, pod który podlegają już z tytułu prowadzenia działalności rolniczej przy wykorzystaniu tej części gospodarstwa, której nie oddali w dzierżawę.

34. Wiemy już, że we wspólnym systemie ryczałtu rolnik ryczałtowy otrzymuje zwrot podatku VAT naliczonego w cenie towarów i usług, które nabył w celu prowadzenia swojej działalności rolniczej, poprzez zastosowanie do ceny netto jego własnych towarów i usług stawki ustalonej poprzez właściwe organy krajowe. Poprzez przeniesienie na osobę trzecią części swojej działalności rolnik uwalnia się również od kosztów, jakie były związane z jej prowadzeniem. Dlatego też oddając w dzierżawę, jak miało to miejsce w rozpatrywanej sprawie, wszystkie składniki

16 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-453/93 Bulthuis-Griffioen, Rec. str. I-2341, pkt 19 i z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. str. I-493, pkt 25.

17 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, pkt 20.

służące do produkcji mleka na okres dwunastu i pół roku, pozwany w postępowaniu głównym uwolnił się również od kosztów związanych z taką produkcją. Nie musi już na przykład troszczyć się o dostarczanie paszy dla stada krów mlecznych ani o jego utrzymanie. Proporcjonalnie więc zmniejszył się również ponoszony przez niego ciężar naliczonego podatku VAT. Jeżeli natomiast przychód ze spornej dzierżawy miałby być objęty wspólnym systemem ryczałtu, kwota zryczałtowanego zwrotu podatku należna producentowi rolnemu zostanie powiększona w wyniku zastosowania do tego przychodu odpowiedniej stawki ustalonej przez właściwe organy krajowe. Oznaczałoby to, że rolnik ryczałtowy otrzymałby zwrot podatku, pomimo iż nie poniósł w ogóle ciężaru naliczonego podatku VAT, odpowiadającego działalności związanej z tą częścią gospodarstwa, którą oddał w dzierżawę.

35. Rozumowanie to sprawdza się również w sytuacji, jaką spotykamy w rozpatrywanej sprawie, kiedy to umowa dzierżawy jest zawarta z producentem, który także jest objęty wspólnym systemem ryczałtu. Trybunał orzekł bowiem w wyroku z dnia 28 czerwca 1988 r. w sprawie Komisja przeciwko Włochom [18], jak zresztą zauważył to sam pozwany w przedstawionych uwagach pisemnych [19], że w przypadku gdy rolnik ryczałtowy sprzedaje swe towary lub świadczy usługi na rzecz osoby zwolnionej z opodatkowania lub na rzecz innego rolnika ryczałtowego zwrot naliczonego podatku VAT następuje poprzez zapłatę za jego towary i usługi „pełnej ceny", do której z założenia wliczony jest ciężar tego podatku. Nawet w takiej sytuacji rolnik ryczałtowy może więc uzyskać zwrot naliczonego podatku VAT poprzez podniesienie ceny swych towarów i usług, jeśli pozwalają na to warunki panujące na rynku.

36. Dlatego też uważam, że jeżeli art. 25 szóstej dyrektywy miałby być interpretowany w ten sposób, że rolnicy ryczałtowi mogą oddać w dzierżawę część gospodarstwa rolnego i poddać przychód z tej dzierżawy pod wspólny system ryczałtu, istniałoby poważne ryzyko, że zwrot naliczonego podatku VAT byłby zawyżony.

37. Ponadto wspólny system ryczałtu nie został ustanowiony po to, aby stosować go w sytuacjach, w których producent rolny oddaje w dzierżawę część swojego gospodarstwa.

3) Cele

38. Jak podkreśla Bundesfinanzhof, zasadniczym celem art. 25 szóstej dyrektywy jest

18 — Sprawa 3/86, Rec. str. 3369, pkt 21.
19 — Strona 3.

uproszczenie systemu podatkowego. Jednakże należy przypomnieć, dlaczego ów cel poprowadził ustawodawcę wspólnotowego do pozostawienia Państwom Członkowskim możliwości zastosowania wspólnego systemu ryczałtu.

39. Jak wynika z dosłownego brzmienia art. 25 ust. 1 szóstej dyrektywy, system ten został ustanowiony na rzecz producentów rolnych, wobec których zastosowanie zwykłego systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej lub systemu uproszczonego spowodowałoby trudności. Według uzasadnienia projektu szóstej dyrektywy, przedstawionego Radzie przez Komisję w dniu 29 czerwca 1973 r. [20], system ten, w założeniu będący systemem wyjątkowym, miał mieć przede wszystkim zastosowanie do drobnych rolników, niebędących w stanie sprostać obowiązkom związanym z systemem zwykłym lub uproszczonym [21]. Został on zaprojektowany jako system przejściowy, mający na celu zdjęcie z drobnych rolników obowiązków związanych z prowadzeniem rachunkowości, fakturowaniem, składaniem deklaracji i dokonywaniem płatności, którymi obciążeni są pozostali podatnicy, a których drobni rolnicy, jak przyjęto w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy, nie byli w stanie wypełnić [22].

40. Dlatego też zakres zastosowania wspólnego systemu ryczałtu do świadczenia usług został określony w sposób ścisły, tak aby wyłączyć z niego wszelkie usługi świadczone regularnie lub przy użyciu sprzętu, który można uznać za przekraczający potrzeby, rozmiary i charakter gospodarstwa rolnego. W tym względzie Komisja Europejska proponowała nawet, aby szósta dyrektywa wskazywała jednoznacznie, że w przypadku świadczenia tego rodzaju usług rolnicy ryczałtowi są objęci, w zależności od zasad przyjętych przez poszczególne Państwa Członkowskie, zwykłym systemem podatku VAT lub systemem uproszczonym, ponieważ w tym zakresie konkurują oni z handlowcami, przemysłem i innymi usługodawcami [23]. To rozumowanie poprowadziło Komisję do umieszczenia w wykazie usług rolniczych, znajdującym się w załączniku B tiret piąte projektu szóstej dyrektywy, jedynie „wynajmu sprzętu rolniczego".

20 — Projekt szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (*Biuletyn Wspólnot Europejskich*, suplement 11/73).

21 — Zobacz również pierwsze sprawozdanie Komisji w sprawie funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, przekazane Radzie zgodnie z art. 34 szóstej dyrektywy (COM/83/426 wersja ostateczna).

22 — W latach sześćdziesiątych rolnictwo we Wspólnocie charakteryzowało się dużą ilością gospodarstw rolnych o niewielkiej powierzchni. W dniu 1 stycznia 1967 r. istniało około 6,2 miliona gospodarstw o powierzchni przekraczającej 1 ha; 85 % z nich miało powierzchnię nieprzekraczającą 20 ha, jedynie 170 600 gospodarstw miało powierzchnię przekraczającą 50 ha. Ponadto większość z tych gospodarstw prowadziła uprawy mieszane i znacząca część ich produkcji była przeznaczona na potrzeby gospodarstwa, służąc jako żywność dla ludzi i zwierząt (Ries A., „L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE", *Revue du marché commun*, 1968, str. 560).

23 — Projekt dyrektywy, art. 27 ust. 12 lit. b).

41. Z powyższego wynika, że uproszczenie systemu podatkowego, jakie zakłada art. 25 szóstej dyrektywy, nie powinno, moim zdaniem, prowadzić do rozszerzenia zakresu pojęcia „usług rolniczych", o których mowa w tym artykule, na umowę, na mocy której rolnik ryczałtowy przenosi na innego producenta rolnego część swojego gospodarstwa.

42. Ponadto nie można w sposób poważny utrzymywać, że rolnik, który, tak jak ma to miejsce w rozpatrywanej sprawie, oddaje w dzierżawę 31,2 ha ziemi, oborę dla krów, 65 krów mlecznych i kwotę mleczną przekraczającą 300 000 kg i który prowadzi dalej własną działalność na pozostałej części gospodarstwa, która obejmuje 61,4 ha gruntów, budynki gospodarcze, 60 byków opasowych i hodowlę 120 sztuk bydła, nie jest w stanie zastosować jednocześnie ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT do dochodów z dzierżawy i wspólnego systemu ryczałtowego do prowadzonej przez siebie działalności rolniczej, mając na uwadze zakres formalności księgowych i administracyjnych, z jakimi wiąże się dziś w Państwie Członkowskim prowadzenie takiego gospodarstwa rolnego.

43. W związku z powyższym sądzę, że art. 25 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że producent rolny, który oddał w dzierżawę część gospodarstwa rolnego i który prowadzi dalej, na pozostałej części gospodarstwa, działalność w zakresie produkcji rolnej, z tytułu której podlega on pod wspólny system ryczałtu ustanowiony przez ten artykuł, nie może poddać przychodów z dzierżawy pod ten system ryczałtu.

B — *Zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania*

44. Odpowiedź na drugie pytanie postawione przez Bundesfinanzhof można częściowo wywieść z przedstawionych powyżej rozważań. Jak zaznaczyłem wcześniej, zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatne świadczenie usług przez podatnika, który występuje w tym charakterze. Zgodnie z art. 4 szóstej dyrektywy za podatnika uważa się każdą osobę prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą, a art. 4 ust. 2 uściśla, że za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, dóbr materialnych lub niematerialnych w celach zarobkowych.

45. Umowa, poprzez którą rolnik ryczałtowy przekazuje za wynagrodzeniem osobie trzeciej prawo do wyłącznego użytkowania określonych składników swojego gospodarstwa rolnego, przybierająca formę umowy najmu lub dzierżawy, przyznającej dodatkowo prawo do pobierania z nich pożytków, stanowi więc działalność gospodarczą w rozumieniu tej definicji. W rozpatrywanym przypadku wydzierżawienie przez rolnika ryczałtowego części jego gospodarstwa rolnego służącej do produkcji mleka na okres dwunastu i pół roku może być potraktowane jako działalność samo-

dzielna polegająca na wykorzystywaniu w sposób ciągły dóbr materialnych lub niematerialnych w celach zarobkowych. Przypominając w tym miejscu przykład podany przez Bundesfinanzhof w postanowieniu odsyłającym, należy stwierdzić, że takie świadczenie usług nie może być traktowane jako transakcja okazjonalna lub jednorazowa, jaką jest na przykład zbycie używanego sprzętu rolniczego.

46. Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem jedyne wyjątki od zasady, w myśl której podatkiem VAT objęty jest każdy rodzaj działalności polegającej na odpłatnym świadczeniu usług przez podatnika, są wyraźnie określone w szóstej dyrektywie, a przepisy ustanawiające te wyjątki powinny być interpretowane ściśle [24]. O ile zgodnie z art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy najem i dzierżawa nieruchomości są zasadniczo zwolnione z podatku VAT, o tyle nie przewidziano żadnego wyłączenia dotyczącego odpłatnego oddania do użytkowania materialnych lub niematerialnych dóbr ruchomych, takich jak stado krów lub kwota mleczna. Należy przypomnieć w tym miejscu, iż Trybunał orzekł, że krajowe przepisy rozszerzające zakres zwolnienia z podatku VAT, który art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy zastrzega wobec wynajmu nieruchomości, na wynajem niektórych rzeczy ruchomych, są sprzeczne z przepisami tej dyrektywy [25].

47. W związku z tym, jeżeli świadczenie za wynagrodzeniem usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego nie wchodzi w zakres definicji zawartej w art. 25 szóstej dyrektywy, powinno ono podlegać ogólnym zasadom opodatkowania. Okoliczność, że wydzierżawiający kontynuuje działalność w zakresie produkcji rolnej na pozostałej części gospodarstwa i objęty jest z tego tytułu wspólnym systemem ryczałtu nie stanowi podstawy do zwolnienia w odniesieniu do przychodów z tej dzierżawy. Z powyższego wynika, że przychód uzyskiwany z wydzierżawienia stada krów mlecznych i kwoty mlecznej powinien podlegać ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT, to znaczy systemowi zwykłemu lub uproszczonemu.

48. Proponuję więc, aby Trybunał orzekł, że przychód, jaki uzyskuje rolnik ryczałtowy z dzierżawy części swojego gospodarstwa, podlega ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT.

24 — Zobacz w szczególności przytoczony powyżej wyrok w sprawie „Goed Wonen", pkt 46 i wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711, pkt 36.

25 — Wyrok z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-60/96 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-3827, pkt 16.

V — Wnioski

49. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi, aby odpowiedział na pytanie postawione przez Bundesfinanzhof w następujący sposób:

„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 oddał w dzierżawę część składników swojego gospodarstwa rolnego i który prowadzi dalej na pozostałej części gospodarstwa działalność w zakresie produkcji rolnej, z tytułu której podlega on wspólnemu systemowi ryczałtu ustanowionemu przez ten artykuł, nie może poddać przychodów z dzierżawy pod ten system ryczałtu. Przychód uzyskiwany z tej dzierżawy powinien podlegać ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem od wartości dodanej".