

## POSTANOWIENIE

Dnia 22 lipca 2020 r.

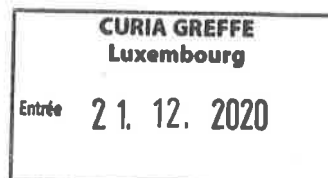
Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący - Sędzia NSA	<b>Hieronim Sęk</b>
Sędzia NSA	<b>Roman Wiatrowski (sprawozdawca)</b>
Sędzia WSA del.	<b>Dominik Mączyński</b>
Protokolant	<b>Katarzyna Łysiak</b>

po rozpoznaniu w dniach **3 lipca 2020 r.** i **22 lipca 2020 r.**na rozprawach w **Izbie Finansowej**skargi kasacyjnej **W. G.**od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi**z dnia **17 sierpnia 2017 r.** sygn. akt I SA/Łd 536/17w sprawie ze skargi **W. G.**na decyzję **Dyrektora Izby Skarbowej w L.**z dnia **28 lutego 2017 r.****nr [...]**w przedmiocie **podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2011 r.****postanawia:**

na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, ze zm.), a w szczególności art. 9, art. 295 i art. 296, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się praktyce krajowej, ukształtowanej na podstawie art. 15 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.), która wyłącza możliwość uznania za osobnych podatników VAT małżonków prowadzących działalność rolniczą, w ramach gospodarstwa rolnego, przy wykorzystaniu majątku stanowiącego ich wspólność majątkową małżeńską?



2. Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze istotne jest, że zgodnie z praktyką krajową wybór przez jednego z małżonków opodatkowania prowadzonej przez niego działalności na podstawie zasad ogólnych VAT powoduje, że drugi traci status rolnika ryczałtowego?

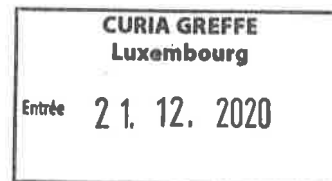
3. Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze znaczenie ma to, że możliwe jest wyraźne wyodrębnienie majątku, który każdy z małżonków wykorzystuje samodzielnie i niezależnie dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej?"



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

*[Handwritten signature]*  
Patrik Václav

## UZASADNIENIE



### I. Ramy prawne.

#### Regulacje unijne.

1. Przepisy Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, ze zm.; dalej powoływana jako dyrektywa 112):

#### Artykuł 9

1. "Podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

"Działalność gospodarcza" obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

2. Poza osobami, o których mowa w ust. 1, za podatnika uznawana jest każda osoba, która okazjonalnie dokonuje dostawy nowego środka transportu wysłanego lub transportowanego do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę albo na rzecz sprzedawcy lub nabywcy, do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium państwa członkowskiego, ale na terytorium Wspólnoty.

#### Artykuł 295

1. Do celów niniejszego rozdziału stosuje się następujące definicje:

- (1) "rolnik" oznacza każdego podatnika prowadzącego działalność w ramach gospodarstwa rolnego, leśnego lub rybackiego;
- (2) "gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie" oznacza gospodarstwa uznane za takie przez każde państwo członkowskie w ramach działalności produkcyjnej wymienionej w załączniku VII;
- (3) "rolnik ryczałtowy" oznacza każdego rolnika objętego systemem ryczałtowym przewidzianym w niniejszym rozdziale;
- (4) "produkty rolne" oznaczają towary wyprodukowane w gospodarstwach rolnych, leśnych lub rybackich w poszczególnych państwach członkowskich w ramach czynności wymienionych w załączniku VII;

(5) "usługi rolnicze" oznaczają usługi, w szczególności te wymienione w załączniku VIII, świadczone przez rolnika, z wykorzystaniem jego siły roboczej lub przy użyciu sprzętu zwykle wykorzystywanego w jego gospodarstwie rolnym, leśnym lub rybackim, a które zwykle odgrywają rolę w produkcji rolnej;

(6) "VAT naliczony i pobrany" oznacza całkowitą kwotę VAT, którym obciążono towary i usługi kupowane przez wszystkie gospodarstwa rolne, leśne i rybackie każdego z państw członkowskich podlegające systemowi ryczałtowemu, w przypadkach gdy podatek taki podlegałby odliczeniu zgodnie z art. 167, 168 i 169 oraz art. 173-177 przez rolnika podlegającego zasadom ogólnym VAT;

(7) "procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty" oznaczają wartości procentowe ustalane przez państwa członkowskie zgodnie z art. 297, 298 i 299, oraz stosowane przez nie w przypadkach, o których mowa w art. 300, w celu umożliwienia rolnikom ryczałtowym skorzystania ze zryczałtowanej rekompensaty VAT naliczonego i pobranego;

(8) "zryczałtowana rekompensata" oznacza kwotę otrzymaną przez zastosowanie procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty do obrotów rolnika ryczałtowego w przypadkach, o których mowa w art. 300.

2. Za czynności w dziedzinie produkcji rolnej określone w załączniku VII uznaje się czynności polegające na przetwarzaniu przez rolnika produktów pochodzących zasadniczo z jego produkcji rolnej, przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym lub rybackim.

#### Artykuł 296

1. W przypadku gdy zastosowanie do rolników zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedury szczególnej przewidzianej w rozdziale 1 mogłoby powodować trudności, państwa członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do rolników, zgodnie z niniejszym rozdziałem, system ryczałtowy mający na celu zrekompensowanie VAT zapłaconego od zakupów towarów i usług dokonanych przez rolników ryczałtowych.

2. Każde państwo członkowskie może wyłączyć z systemu ryczałtowego niektóre kategorie rolników, jak również rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedur uproszczonych przewidzianych w art. 281 nie powinno spowodować trudności administracyjnych.

3. Na zasadach i warunkach ustalanych przez każde państwo członkowskie każdy rolnik ryczałtowy ma prawo wybrać pomiędzy zastosowaniem zasad ogólnych VAT a,

w zależności od sytuacji, zastosowaniem procedur uproszczonych przewidzianych w art. 281

Regulacja krajowa.

1. Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej ustawa o VAT):

Artykuł 2.

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o:

15) działalności rolniczej - rozumie się przez to produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin "in vitro", fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (CN 4403 41 00 i 4403 49) oraz bambusa (CN 1401 10 00), a także świadczenie usług rolniczych;

16) gospodarstwie rolnym - rozumie się przez to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym;

21) usługach rolniczych - rozumie się przez to:

a) usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU ex 01.6), z wyłączeniem usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich (PKWiU ex 01.62.10.0),

b) usługi związane z leśnictwem (PKWiU ex 02.40.10), z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne (PKWiU ex 02.40.10.3),

Artykuł 15

1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

4. W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybactwo za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1.

5. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach.

#### Artykuł 43

1. Zwalnia się od podatku:

3) dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego;

#### Artykuł 96

1. Podmioty, o których mowa w art. 15, są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3.

2. W przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych.

#### II. Stan faktyczny.

Podatniczka (zwana także skarżącą albo stroną) w 2011 r. prowadziła działy specjalne produkcji rolnej w zakresie hodowli kurcząt rzeźnych wykorzystując 2 kurniki z 6 zakupionych wspólnie z mężem prowadzącym w pozostałych 4 kurnikach działy specjalne produkcji rolnej w tym samym zakresie. Skarżąca 31 grudnia 2010 r. złożyła zgłoszenie rejestracyjne w podatku od towarów i usług rezygnując ze zwolnienia z opodatkowania od 1 stycznia 2011 r. i wybrała miesięczny okres rozliczeniowy, natomiast jej mąż nadal korzystał ze zwolnienia jako rolnik ryczałtowy.

Strona złożyła korekty deklaracji VAT-7 za miesiące styczeń - grudzień 2011 r., które uznane zostały przez organ pierwszej instancji za prawidłowe, ponieważ

uwzględniały przychody (obroty) i koszty (podatek naliczony) dotyczące całego gospodarstwa rolnego.

W dniu 29 sierpnia 2016 r. pełnomocnik skarżącej złożył kolejne korekty deklaracji VAT za miesiące styczeń - grudzień 2011 r. wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe: luty, kwiecień, czerwiec, sierpień, październik i listopad 2011 r.

Naczelnik Urzędu Skarbowego (organ podatkowy I instancji) decyzją z 26 października 2016 r., wskazując m.in. na art. 3 ust. 1, art. 2 pkt 15-21, art. 15 ust. 4 i ust. 5, art. 96 ust. 2, art. 9 ust. 12 i art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, dokonał wyliczenia podatku od towarów i usług za miesiące styczeń - grudzień 2011 r. uznając, że uprzednio złożone przez stronę za te okresy korekty deklaracji VAT są prawidłowe. Ponadto rozstrzygnięciem tym organ I instancji odmówił stwierdzenia wnioskowanych przez stronę nadpłat w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2011 r.

Po rozpatrzeniu odwołania Dyrektor Izby Skarbowej (organ odwoławczy) uznał, że przedawnieniu uległy zobowiązania w zakresie okresów rozliczeniowych styczeń - listopad 2011 r., ale w pozostałym zakresie uznał, że nie przedawniło się uprawnienie organu do zweryfikowania nadpłaty. Dlatego decyzją z 28 lutego 2017 r. organ odwoławczy uchylił decyzję organu pierwszej instancji z 26 października 2016 r. w zakresie dotyczącym określenia wysokości nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (styczeń, marzec, maj, lipiec, wrzesień i grudzień 2011 r.) oraz wysokości zobowiązania w podatku od towarów i usług (luty, kwiecień, czerwiec, sierpień, październik i listopad 2011 r.) i w tym zakresie umorzył postępowanie w sprawie, a w pozostałym zakresie - dotyczącym odmowy stwierdzenia nadpłaty za poszczególne miesiące 2011 r. - utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w T. [...]. Organ odwoławczy uznał, że wniosek o stwierdzenie nadpłaty jest pozbawiony uzasadnionych podstaw, ponieważ ponownie złożone korekty nie mogły odnieść zamierzonych skutków przez stronę.

W ocenie organu odwoławczego bezspornym jest, że na gruncie, będącym ustawową współwłasnością małżonków, znajduje się 6 budynków (kurników), w których oboje małżonkowie prowadzili działy specjalnej produkcji rolnej w zakresie hodowli kurcząt rzeźnych (w 2 budynkach działalność ta miała być prowadzona odrębnie przez skarżącą, natomiast w pozostałych 4 przez jej męża).

Organ odwoławczy podał, że skarżąca dokonała zgłoszenia rejestracyjnego i jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu prowadzonej działalności rolniczej i rozlicza się na zasadach ogólnych. Tym samym, to właśnie ta osoba ma status podatnika podatku od towarów i usług z tytułu prowadzenia działalności rolniczej z gospodarstwa rolnego stanowiącego współwłasność małżonków. W konsekwencji organ odwoławczy uznał, że złożenie przez skarżącą zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 ustawy o VAT wywołuje również skutek w odniesieniu do męża skarżącej, który utracił w ten sposób status rolnika ryczałtowego.

Po wniesieniu przez skarżącą skargi do Sądu pierwszej instancji Sąd ten skargę oddalił. Sąd pierwszej instancji odwołując się do art. 2 pkt 21, 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT uznał, że sytuacji, gdy gospodarstwo rolne stanowi własność wspólną kilku osób, podatnikiem podatku od towarów i usług czynnym może zostać tylko jedna osoba. Podobnie jest, gdy w oparciu o wspólne gospodarstwo rolne małżonkowie pozostający we wspólności ustawowej prowadzą wyłącznie działalność rolniczą takiego samego rodzaju, a tak jest w przedmiotowej sprawie, bowiem 6 kurników, w których prowadzona jest hodowla kurcząt rzeźnych przez podatkiczkę i jej męża stanowi ich wspólny majątek małżeński. Sąd zauważył, że skoro skarżąca dokonała zgłoszenia rejestracyjnego od 1 stycznia 2011 r. to jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu prowadzonej działalności rolniczej i rozlicza się na zasadach ogólnych. Tym samym, to właśnie skarżąca ma status podatnika podatku od towarów i usług z tytułu prowadzenia działalności rolniczej z gospodarstwa rolnego stanowiącego współwłasność małżonków.

Z takim stanowiskiem Sądu nie zgodziła się skarżąca, która wniosła skargę kasacyjną, w której sformułowała m.in. zarzuty naruszenia :

1. art. 15 ust. 4 i 5 w zw. z art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT w zw. z art. 9 ust. 1 dyrektywy 112 poprzez ich błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że członek rodziny podatnika prowadzącego gospodarstwo rolne, który zarejestrował się jako podatnik VAT, sam nie będzie mógł uzyskać statusu podatnika, nawet jeżeli prowadzona przez niego działalność rolnicza ma charakter samodzielny, niezależny od działalności rolniczej uprzednio zarejestrowanego członka rodziny;

2. art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT w zw. z art. 2 pkt 16 ustawy o VAT poprzez ich błędną wykładnię i przyjęcie, że współwłasność nieruchomości gruntowej przesądza o wspólnym prowadzeniu gospodarstwa rolnego;



3. art. 96 ust. 1 i 2 ustawy o VAT poprzez przyjęcie, że rejestracja skarżącej jako podatnika VAT czynnego stanowiła rejestrację podmiotu, o którym mowa w art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT.

### III. Powody wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym.

1. Istota sporu w tej sprawie sprowadza się do tego, czy w ramach prowadzonego wspólnie przez małżonków gospodarstwa rolnego jeden z nich może być opodatkowany na zasadach ogólnych, a drugi być objęty systemem ryczałtowym (rolnik ryczałtowy).

Kluczowym zagadnieniem jest udzielenie odpowiedzi na pytanie czy na gruncie podatku od wartości dodanej w sytuacji, w której na stanowiącym ustawową współwłasność małżeńską gospodarstwie rolnym, każdy z małżonków deklaruje (utrzymuje), że prowadzi odrębną (niezależną od siebie) działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej (hodowla kurcząt rzeźnych), dokonanie tylko przez jednego z małżonków zgłoszenia rejestracyjnego na potrzeby podatku od towarów jako podatnika czynnego, ma skutek dla drugiego z małżonków, który zadeklarował, że jest podatnikiem ryczałtowym.

Skarżąca uważa, że rejestracja dotyczyła wyłącznie jej osoby i nie może zostać uznana za rejestrację podatnika określonego w art. 15 ust. 4 ustawy o VAT. W konsekwencji w związku z rejestracją strony, jako podatnika podatku od towarów i usług, mąż strony nie mógł utracić statusu rolnika ryczałtowego i prowadząc samodzielnie gospodarstwo handlowe korzysta ze zwolnienia podatkowego określonego art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

2. W świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT oraz art. 9 dyrektywy 112, dla uznania danego podmiotu za podatnika VAT konieczne jest stwierdzenie, że podmiot ten prowadzi działalność gospodarczą w sposób samodzielny. Treść tych przepisów, analizowanych w całkowitym oderwaniu od art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, nie sprzeciwia się funkcjonowaniu dwóch odrębnych podatników w ramach jednego gospodarstwa rolnego - o ile, pomimo działania w ramach gospodarstwa, samodzielnie prowadzą swoją działalność.

W orzecznictwie krajowym prezentowany jest jednak pogląd, że przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy

sprzedaży produktów rolnych lub świadczenia usług. Przyjmuje się, że istota tych regulacji polega na ustanowieniu szczególnej zasady dotyczącej formalnego statusu jako podatnika w przypadku rodzinnych, czy też ściślej rzecz biorąc wieloosobowych gospodarstw rolnych (oraz osób prowadzących wspólnie działalność rolniczą w innych przypadkach niż prowadzenie gospodarstwa rolnego). Ustawodawca w celu uproszczenia zasad rozliczeń podatkowych stosowanych przez tę grupę osób wprowadził zasadę, że podatnikiem jest wyłącznie ta osoba fizyczna, która dokonała wymaganego zgłoszenia rejestracyjnego (porównaj wyrok NSA z 13 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 210/14).

W efekcie regulacja art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT w praktyce prowadzi do traktowania gospodarstwa rolnego w sposób szczególny - jako masę majątkową, która może być przypisana do jednego podatnika VAT.

3. Pytanie drugie związane jest z krajową praktyką Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którego orzecznictwie ukształtował się jednolity pogląd, że w ramach jednego gospodarstwa rolnego nie można łączyć dwóch statusów, to jest podatnika VAT zwolnionego jako rolnika ryczałtowego (niemającego obowiązku składania deklaracji, prowadzenia ewidencji VAT, czy też wystawiania faktur) i jednocześnie podatnika VAT czynnego - w pozostałym zakresie działalności rolniczej, to jest świadczenia usług rolniczych. Rezygnacja ze zwolnienia przysługującego z mocy art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT może dotyczyć wyłącznie jego całości, a nie części, gdyż albo cała działalność rolnicza rolnika ryczałtowego jest zwolniona od podatku, albo żadna jej część. Rolnik ryczałtowy może być w pozostałym zakresie swojej działalności podatnikiem VAT czynnym, ale wówczas, gdy ta pozostała część to działalność inna niż dostawa produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej oraz świadczenie usług rolniczych (por. wyrok NSA z 21 lutego 2020 I FSK 2342/19 i powołane tam orzecznictwo).

4. Pytanie trzecie związane jest natomiast z okolicznością, że w toku postępowania skarżąca odwoływała się do kryteriów samodzielności i niezależności. Podnosiła m.in., że skarżąca i jej mąż posiadają odrębne rachunki bankowe dla potrzeb prowadzonych przez siebie hodowli. Środkami przeznaczonymi do prowadzenia hodowli gospodarują odrębnie, środki przypisane do danej hodowli są przeznaczane na jej potrzeby. Hodowle (a właściwie małżonkowie) podlegają odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym - na zasadzie działów specjalnych produkcji rolnej. W tych okolicznościach oczywistym jest, że każda z

hodowli jest finansowo samodzielna. Również z ekonomicznego punktu widzenia hodowle są wyodrębnione. Każda z hodowli posiada własne zasoby ekonomiczne - finansowe, lokalowe (osobny lokal), materiałowe (własne zwierzęta i inne elementy potrzebne do hodowli drobiu) oraz biznesowe (właśni kontrahenci). Każda z hodowli funkcjonuje jako samodzielne przedsiębiorstwo i jej aktywa, po przeniesieniu do osobnego podmiotu gospodarczego, np. spółki, mogłyby takie samodzielne przedsiębiorstwo stanowić. Hodowle są również niezależne organizacyjnie. Posiadają odrębnie zorganizowane procesy dostaw do swoich kontrahentów, funkcjonują w oddzielnych pomieszczeniach. Należy podkreślić, że każda hodowla z osobna musi spełniać rygorystyczne wymagania, określone w przepisach weterynaryjnych, np. co do wilgotności, naświetlenia, higieny itd., co również wymaga odpowiedniego poziomu zorganizowania (np. odpowiednia częstotliwość karmienia i pojenia zwierząt).

5. W ocenie Sądu pytającego, powstaje wątpliwość, czy w przypadku małżonków, którzy prowadzą odrębne działalności rolnicze w ramach wspólnego gospodarstwa rolnego rezygnacja z systemu ryczałtowego wywoła skutki wobec drugiego z małżonków.

Sąd pytający stoi na stanowisko, że w dyrektywie 112 nie ma przepisu, który pozwalałby wprowadzać wprost takie uregulowanie, jak w art. 15 ust. 4 i 5 krajowej ustawy o VAT, które prowadzi do traktowania gospodarstwa rolnego w sposób szczególny.

Art. 9 dyrektywy 112 nie stanowi samoistnej podstawy do ustanowienia przez państwo członkowskie UE przepisów wykluczających przyznanie statusu podatnika VAT poszczególnym członkom gospodarstwa rolnego z tytułu prowadzonej działalności rolniczej.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT nie można uznać za element implementacji art. 11 dyrektywy 112. Przepis ten przewiduje możliwość uznania przez państwo członkowskie osób formalnie niezależnych, ale ściśle powiązanych pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym za jednego podatnika. Jednakże warunkiem wprowadzenia takiej regulacji jest uprzednia konsultacja z Komitetem ds. VAT. Tymczasem Polska takich konsultacji nigdy nie przeprowadziła.

Wydaje się, że regulacje zawarte w dyrektywie 112 nie pozwalają z góry przekreślać samodzielnego charakteru działalności gospodarczej danej osoby, tylko,

dlatego że ma ona charakter działalności rolniczej. Oczywiście, w przypadku stwierdzenia, że dany członek gospodarstwa rolnego nie wykonuje samodzielnie działalności gospodarczej, ale jest jedynie „współpracownikiem” osoby prowadzącej tę działalność, to fałszywie deklarowana przez niego sprzedaż powinna być przypisana „rzeczywistemu” podatnikowi. Kwestia ta ma już jednak charakter prawnodowodowy i nie powinna być przedmiotem regulacji prawa materialnego, a dodatkowo podlega ona ocenie z uwzględnieniem okoliczności konkretnej sprawy.

6. Z drugiej jednak strony uznanie, że w przypadku rodzinnych, czy też ściślej rzecz biorąc wieloosobowych gospodarstw rolnych, podatnikiem jest wyłącznie ta osoba fizyczna, która dokonała wymaganego zgłoszenia rejestracyjnego ma swoje uzasadnienie praktyczne. Wynikające stąd konsekwencje dotyczące ich opodatkowania mają na celu korektę istniejącej wcześniej nieprawidłowości i przywrócenie takiej sytuacji, jaka miałaby miejsce, gdyby nie doszło do nadużycia.

Nadużycia mogą być związane m.in z podziałem gospodarstwa rolnego na kilka podmiotów z zamiarem skorzystania ze szczególnego systemu opodatkowania jakim jest zryczałtowany system opodatkowania rolników przez jednego z małżonków przy jednoczesnym prawie do odliczenia podatku naliczonego przez drugiego.

7. Wydaje się, że nadużyciom takim przeciwdziała właśnie regulacja zawarta w ustawie o VAT. Zgodnie z tą ustawą rolnikiem będącym podatnikiem podatku od towarów i usług jest podmiot prowadzący szczególny rodzaj działalności gospodarczej tzn. działalność rolniczą w ramach gospodarstwa rolnego (również gospodarstwa leśnego lub gospodarstwa rybackiego) i w jej zakresie jest producentem (wytwarza produkty rolne celem ich dostawy), jak i usługodawcą (świadczy usługi rolnicze) na rzecz podmiotów trzecich. Ma tym samym zamiar prowadzenia takiej działalności gospodarczej poprzez chęć produkowania, sprzedawania produktów rolnych czy świadczenia usług rolniczych innym podmiotom. Działalność rolnika jest tym samym działalnością odmienną od wskazanej w treści art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalności producenta, handlowca czy usługodawcy, jak też wykorzystywania towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Jej odmienność wynika z charakteru rolniczego dokonywanych przez niego dostaw towarów czy świadczonych usług.

Podatnik wykonujący działalność rolniczą (art. 2 pkt 15 ustawy o VAT) lub wykonujący usługi rolnicze (art. 2 pkt 21 ustawy o VAT) nie może łączyć dwóch

statusów – podatnika VAT zwolnionego jako rolnik ryczałtowy z tytułu sprzedaży produktów rolnych pochodzących z własnej działalności i jednocześnie podatnika VAT czynnego. Rolnikowi ryczałtowemu przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem na zasadach określonych w art. 115 i nast. ustawy o VAT. Ta reguła oznacza, że rolnikowi ryczałtowemu, zwolnionemu od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego na zasadach ogólnych, przewidzianych w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. Powyższa zasada znajduje swój wyraz w treści art. 302 dyrektywy 112 zgodnie, z którym w przypadku, gdy rolnik ryczałtowy korzysta ze zryczałtowanej rekompensaty, nie ma on prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do czynności objętych systemem ryczałtowym. Dodać w tym miejscu należy, że w razie rezygnacji ze zwolnienia od podatku i przejścia na zasady ogólne rolnik ryczałtowy może "odzyskać" uiszczony podatek naliczony przy nabyciu środków produkcji dla rolnictwa (np. ciągnika) przez złożenie korekty na podstawie art. 91 ust. 7 i ust. 7a w związku z ust. 2 ustawy o VAT.

Zwrócić należy uwagę, że powyższy zakaz łączenia, w ramach gospodarstwa rolnego, statusu rolnika ryczałtowego i opodatkowanego na zasadach ogólnych ma ograniczony zakres. Zwolnione od podatku i tym samym objęte systemem zryczałtowanego opodatkowania jest dostawa produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywana przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego, natomiast świadczenie innych usług podlega ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT. To, że dana osoba jest rolnikiem ryczałtowym, samo w sobie nie pozwala na stosowanie w stosunku do niej wyłącznie systemu zryczałtowanego opodatkowania rolnictwa, niezależnie od rodzaju działalności, którą prowadzi. Systemem tym są bowiem objęte wyłącznie czynności polegające na "dokonywaniu dostaw produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczenie usług rolniczych". Chodzi przy tym 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.

8. Wydaje się, że przedstawiony wyżej krajowy system opodatkowania działalności rolniczej i usług rolniczych jest spójny i nie tylko zabezpiecza przed nadużyciem prawa podatkowego, ale realizuje również cele wprowadzenia,

przewidzianego przez dyrektywę 112, systemu zryczałtowanego dla rolników. Wśród dwóch celów tego systemu znajduje się cel uproszczenia procedur administracyjnych dla danych rolników, który to cel należy pogodzić z celem zrekompensowania obciążenia podatkiem naliczonym ponoszonego przez tych rolników przy nabyciu towarów wykorzystywanych na potrzeby prowadzonej przez nich działalności (zob. podobnie wyroki: z 8 marca 2012 r., [...], C-524/10, EU:C:2012:129, pkt 50; a także z 12 października 2016 r., [...], C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 38).

W orzecznictwie TS podkreślano już wielokrotnie, że system ryczałtowy stanowi odstępstwo od ogólnego systemu dyrektywy VAT i w związku z tym powinien mieć zastosowanie wyłącznie w zakresie niezbędnym do osiągnięcia swego celu (wyroki: z 15 lipca 2004 r., [...], C-321/02, EU:C:2004:447, pkt 27; z 8 marca 2012 r., [...], C-524/10, EU:C:2012:129, pkt 49; a także z 12 października 2016 r., [...], C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 37).

9. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wystąpił z pytaniami prawnymi możliwe wydaje się uznanie, że wprowadzenie krajowej praktyki, która nie dopuszcza uznania za osobnych podatników VAT każdego z małżonków prowadzących działalność rolniczą, w ramach gospodarstwa rolnego, przy wykorzystaniu majątku stanowiącego ich wspólność majątkową małżeńską ma na celu zapobieganie nadużyciom VAT. W tym kontekście, kwestionowane przepisy krajowe stanowią środek przeciwdziałania ewentualnym nadużyciom VAT poprzez wprowadzenie jednolitego statusu podatkowego w odniesieniu do konkretnego gospodarstwa rolnego, bez względu na to, ile podmiotów – podatników VAT – prowadzi działalność rolniczą w ramach tego przedsiębiorstwa.

IV. Ze względu na wątpliwości, jakie na gruncie przytoczonych wyżej przepisów dyrektywy 112 powstają w odniesieniu do opodatkowania małżonków prowadzących działalność rolniczą, w ramach gospodarstwa rolnego, w warunkach takich jak w sporze zawisłym przed sądem krajowym, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że jest zobowiązany wystąpić z pytaniami prejudycjalnymi do Trybunału Sprawiedliwości, stosownie do art. 276 akapit 3 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

V. Zawieszenie postępowania

Sygn. akt I FSK 2024/17

W związku z przedstawionym pytaniem prejudycjalnym Naczelny Sąd zawiesił postępowanie w sprawie na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a.



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

*K. Okon*

