

- *Możliwość uznania małżonków prowadzących działalność rolniczą w ramach jednego gospodarstwa przy wykorzystaniu majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową za odrębnych podatników podatku od wartości dodanej – sędzia NSA dr Roman Wiatrowski*

Wyrok TSUE z 24 marca 2022 r., C 697/20

Artykuły 9, 295 i 296 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że:

- **stoją one na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, która wyklucza możliwość uznania małżonków prowadzących działalność rolniczą w ramach jednego gospodarstwa przy wykorzystaniu majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową za odrębnych podatników podatku od wartości dodanej (VAT), w przypadku gdy każde z tych małżonków prowadzi działalność gospodarczą w sposób samodzielny;**
- **nie stoją one na przeszkodzie temu, by w okolicznościach, w których małżonkowie prowadzą tę działalność rolniczą w ramach systemu ryczałtowego dla rolników, wybór przez jedno z małżonków opodatkowania prowadzonej przez nie działalności na zasadach ogólnych VAT powodował utratę przez drugie z nich statusu rolnika ryczałtowego, jeżeli po zbadaniu konkretnej sytuacji skutek ten okaże się konieczny w celu przeciwdziałania ryzyku nadużyć i oszustw, którego nie można wykluczyć poprzez przedstawienie przez małżonków odpowiednich dowodów, lub jeżeli prowadzenie tej działalności przez owych małżonków w sposób samodzielny i tak, że każde z nich czyni to na podstawie zasad ogólnych VAT, nie powoduje trudności administracyjnych w porównaniu z sytuacją współlistnienia po stronie wspomnianych małżonków dwóch różnych statusów.**

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9, 295 i 296 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, która wyklucza możliwość uznania małżonków prowadzących działalność rolniczą w ramach jednego gospodarstwa przy wykorzystaniu majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową za odrębnych podatników VAT, także w tym przypadku, gdy możliwe jest wyodrębnienie majątku, który każde z małżonków wykorzystuje na potrzeby własnej działalności, co w konsekwencji prowadzi do tego, że na gruncie tej praktyki w okolicznościach, w których małżonkowie prowadzą działalność rolniczą w ramach systemu ryczałtowego dla rolników, wybór przez jedno z małżonków opodatkowania prowadzonej przez nie działalności na zasadach ogólnych VAT powoduje utratę przez drugie z nich statusu rolnika ryczałtowego.(...)

Otóż z przepisów tych nie można wywieść, że państwo członkowskie może w przypadku działalności prowadzonej w ramach gospodarstwa rolnego ograniczyć możliwość zarejestrowania się przez daną osobę w charakterze podatnika VAT z tego tylko powodu, że jej małżonek wykorzystuje to samo gospodarstwo na potrzeby swojej własnej działalności podlegającej opodatkowaniu VAT.

W związku z tym co do zasady nie jest zgodna z dyrektywą VAT praktyka państwa członkowskiego, która wyklucza możliwość uznania małżonków prowadzących działalność rolniczą w ramach jednego gospodarstwa przy wykorzystaniu majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową za odrębnych podatników VAT.

Sprawę w postępowaniu głównym wyróżnia jednak to, że jedno z małżonków prowadzi swoją działalność na podstawie zasad ogólnych VAT, podczas gdy drugie z nich zamierza

pozostać w ramach systemu ryczałtowego dla rolników. Należy zatem zbadać, czy państwo członkowskie w celu uniknięcia współistnienia po stronie małżonków dwóch różnych statusów może przewidzieć, że rezygnacja przez jedno z małżonków z systemu ryczałtowego dla rolników skutkuje utratą przez drugie z nich statusu rolnika ryczałtowego.

Sąd odsyłający wyjaśnia, że praktyka rozpatrywana w postępowaniu głównym ma na celu przeciwdziałanie nadużyciom, jakie mogą wiązać się z dzieleniem gospodarstwa rolnego na kilka podmiotów po to, by jedno z małżonków korzystało z systemu ryczałtowego dla rolników, podczas gdy drugiemu z nich przysługuje na podstawie zasad ogólnych VAT prawo do odliczenia podatku naliczonego.

W tym względzie należy zauważyć, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem, który dyrektywa VAT uznaje i wspiera [wyrok z dnia 4 czerwca 2020 r., C.F. (Kontrola podatkowa), C-430/19, EU:C:2020:429, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo]. Jednakże praktyka rozpatrywana w postępowaniu głównym – ze względu na to, że w przypadku zarejestrowania się przez jedno z małżonków w charakterze podatnika rozliczającego się na zasadach ogólnych VAT skutkuje ona w każdej sytuacji utratą przez drugie z nich statusu rolnika ryczałtowego – sprowadza się ostatecznie do ogólnego domniemania oszustwa, które należy uznać za nieproporcjonalne do osiągnięcia celu polegającego na zapobieganiu oszustwom (zob. analogicznie wyroki: z dnia 11 czerwca 2020 r., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 63).

W związku z tym w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym do właściwego organu podatkowego należy zbadać, czy w świetle konkretnej sytuacji utrata przez drugie z małżonków statusu rolnika ryczałtowego jest konieczna w celu przeciwdziałania ryzyku nadużyć i oszustw, którego nie można wykluczyć poprzez przedstawienie przez małżonków odpowiednich dowodów wykazujących w szczególności, że każde z nich prowadzi swoją działalność w sposób samodzielny.

Należy dodać, jak przypomniano w pkt 27 niniejszego wyroku, że art. 296 dyrektywy VAT w ust. 1 przewiduje, iż państwa członkowskie „mogą zastosować” system ryczałtowy w odniesieniu do rolników, w przypadku których opodatkowanie na zasadach ogólnych VAT mogłoby powodować trudności, a w ust. 2 uściśla, że każde państwo członkowskie „może wyłączyć” z systemu ryczałtowego w szczególności rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT nie powoduje trudności administracyjnych.

Ponadto Trybunał orzekł, że wspólny system ryczałtowy dla rolników stanowi odstępstwo od zasad ogólnych VAT i w związku z tym powinien mieć zastosowanie wyłącznie w zakresie niezbędnym do osiągnięcia swego celu. Wśród dwóch celów tego systemu znajduje się cel uproszczenia, który należy pogodzić z celem zrekompensowania obciążenia rolników naliczonym VAT (wyrok z dnia 12 października 2016 r., Nigl i in., C-340/15, EU:C:2016:764, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

W związku z tym, jeżeli analiza konkretnej sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym wykaże, że prowadzenie przez małżonków działalności rolniczej w ramach jednego gospodarstwa i przy wykorzystaniu majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową, w sposób samodzielny i tak, że każde z nich czyni to na podstawie zasad ogólnych VAT, nie powoduje trudności administracyjnych w porównaniu z sytuacją, w której jedno z nich podlegałoby owym zasadom ogólnym, a drugie byłoby objęte systemem ryczałtowym, dane państwo członkowskie może zasadnie postanowić, że rezygnacja przez jedno z małżonków z systemu ryczałtowego skutkuje utratą przez drugie z nich statusu rolnika ryczałtowego.

Orzeczenia powiązane

wyrok NSA z 29 maja 2014 r., sygn. akt I FSK 753/13

wyroki NSA z 27 października 2015 r., sygn. akt I FSK 546-550/14

wyroki NSA z 5 lipca 2016 r., sygn. akt I FSK 181 -183/15
wyrok NSA z 8 września 2022 r., sygn. akt I FSK 2024/17

Przepisy

Dyrektywa 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.;

Art. 296 ust. 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.

Art. 296 ust. 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.

Art. 296 ust. 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

Ustawa 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 2022 r., poz. 931)

Art. 15 ust. 4. W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybactwie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1.

Art. 15 ust. 5 Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach.

Art. 96 ust. 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

Główne problemy

1. Samodzielne prowadzenie działalności rolniczej jako przesłanka odrębnego opodatkowania małżonków prowadzących wspólne gospodarstwo rolne.
2. Jakie znaczenie dla odrębnego opodatkowania małżonków mają różne formy opodatkowania prowadzonej przez nich działalności rolniczej ?
3. Ryzyko oszustwa lub nadużyć jako przesłanka ograniczająca możliwość uznania małżonków prowadzących wspólne gospodarstwo rolne za odrębnych podatników.
4. W jaki sposób ustalić czy istnieje ryzyko powstawania nadużyć lub oszustwa w związku z prowadzeniem przez małżonków wspólnego gospodarstwa rolnego?