

## Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 12 pa?dziernika 2016 r.(\*)

Odes?anie prejudycjalne – Opodatkowanie – Podatek od warto?ci dodanej – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artyku? 4 ust. 1 i 4. – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku?y 9 i 11 – Poj?cie „podatnika” –Spó?ki cywilne sprzedaj?ce ich produkty pod wspóln? mark? i za po?rednictwem spó?ki handlowej – Poj?cie „przedsi?biorstw samodzielnych” – Odmowa przyznania statusu podatnika – Moc wsteczna – Szósta dyrektywa 77/388 – Artyku? 25 – Dyrektywa 2006/112 – Artyku?y 272 i 296 – System rycza?towy dla rolników –Wy??czenie z systemu rycza?towego – Moc wsteczna

W sprawie C?340/15

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Bundesfinanzgericht (federalny s?d do spraw finansowych, Austria) postanowieniem z dnia 29 czerwca 2015 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 7 lipca 2015 r., w post?powaniu:

**Christine Nigl i in.**

przeciwko

**Finanzamt Waldviertel,**

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: L. Bay Larsen, prezes izby, M. Vilaras (sprawozdawca), J. Malenovský, M. Safjan i D. Šváby, s?dziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 kwietnia 2016 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Christine Nigl i in. przez H. Nigla, Rechtsanwalt oraz J. Auera,
- w imieniu rz?du austriackiego przez C. Pesendorfer, S. Pfeiffera oraz F. Koppensteinera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz M. Wasmeiera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 czerwca 2016 r.,

wydaje nast?puj?cy

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j.z. polskim, rozdz. 9, t. 35, s. 23), zmienionej dyrektywy Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. 2004, L 168, s. 1 – wyd. spec. w j.z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 160) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), a także dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy członkami rodziny Nigl, będącymi współnikami trzech spółek cywilnych prowadzących działalność w zakresie uprawy winorośli i Finanzamt Waldviertel (urzędem podatkowym w Waldviertel, Austria, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie po pierwsze – ustalenia statusu podatnika podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) i po drugie – odmowy zastosowania do tych spółek cywilnych wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

#### Szósta dyrektywa

3 Artykuł 4 szóstej dyrektywy zatytułowany „Podatnicy” stanowi:

„1. Podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku].

[...]

4. Użycie słowa »samodzielnie« w ust. 1 wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący więź [stosunek podporządkowania] między pracodawcą a pracownikiem co do [w zakresie] warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

Z zastrzeżeniem konsultacji, przewidzianych w art. 29, każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

[...]”.

4 Artykuł 25 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Wspólny system ryczałtu dla producentów rolnych”, stanowi:

„1. W sytuacjach, w których zastosowanie ogólnego systemu opodatkowania podatkiem [VAT] lub systemu uproszczonego przewidzianego w art. 24, spowodowałyby trudności, państwa członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do producentów rolnych system ryczałtowy zmierzający do wyrównania podatku [VAT], pobranego od kupna towarów i usług przez rolników ryczałtowych zgodnie z niniejszym artykułem.

[...]

9. Każde państwo członkowskie może wycofać się z systemu ryczałtowego określone kategorie producentów rolnych oraz tych producentów rolnych, w przypadku których zastosowanie ogólnego systemu opodatkowania podatkiem [VAT] lub systemu uproszczonego, przewidzianego w art. 24 ust. 1 nie spowodowałyby żadnych trudności administracyjnych.

[...]”.

#### Dyrektywa VAT

5 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT, znajdujący się w jej tytule III „Podatnicy”, stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek 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 [stałego] dochodu”.

6 Artykuł 10 tej dyrektywy stanowi:

„Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie [podatkiem] VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimkolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny [podporządkowania] między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy”.

7 Artykuł 11 akapit pierwszy rzeczony dyrektywy przewiduje:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. [podatku VAT] każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym”.

8 Zgodnie z art. 296 ust. 1 i 2 tej samej dyrektywy:

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

ryczałtowych.

2. Kade państwo czonkowskie może wycożyć z systemu ryczałtowego niektóre kategorie rolników, jak również rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych [podatku] VAT lub, w stosownych przypadkach, procedur uproszczonych przewidzianych w art. 281 nie powinno spowodować trudności administracyjnych”.

### *Prawo austriackie*

9 Paragraf 2 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) zatytułowany „Przedsiębiorca, przedsiębiorstwo” przewiduje:

„1. Za przedsiębiorcę uważany jest ten, kto wykonuje w sposób samodzielny działalność handlową lub zawodową. Przedsiębiorstwo obejmuje każdą działalność handlową lub zawodową przedsiębiorcy. Za »działalność handlową lub zawodową« uważa się każdą działalność prowadzoną w celu uzyskania dochodów, chociażby przy braku zamiaru osiągnięcia zysku lub gdy związek osób wykonuje działalność tylko na rzecz swych członków.

2. Działalność przemysłowa lub zawodowa nie jest wykonywana samodzielnie:

1) jeżeli osoby fizyczne, oddzielnie lub wspólnie, są włączone do przedsiębiorstwa w taki sposób, że są zobowiązane do stosowania się do poleceń przedsiębiorcy;

2) jeżeli osoba prawna jest podporządkowana woli przedsiębiorcy w sposób taki, że nie realizuje własnej woli. Osoba prawna jest podporządkowana woli przedsiębiorcy w sposób taki, że nie realizuje własnej woli (podmiot należący do grupy kapitałowej), jeżeli w świetle wszystkich okoliczności faktycznych jest włączona do przedsiębiorstwa pod względem finansowym, gospodarczym lub organizacyjnym.

[...]”.

10 Paragraf 22 UStG stanowi, że w wypadku przedsiębiorców nieobjętych obowiązkiem prowadzenia księgowości, którzy dokonują transakcji w ramach gospodarstwa rolnego lub leśnego, podatek podlegający zapłacie z tytułu tych transakcji wynosi 10% podstawy opodatkowania, przy czym obowiązek ten zależy od poziomu obrotów i wartości gospodarstwa rolnego, zgodnie z §§ 124 i 125 Bundesabgabenordnung (austriackiej ordynacji podatkowej).

11 Ponadto § 1175 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (austriackiego kodeksu cywilnego) przewiduje, że spółka cywilna tworzy dwie lub większą liczbą osób, które postanawiają, w drodze umowy, prowadzić wspólnie działalność zmierzającą do wspólnego celu. Umowa taka nie podlega żadnym warunkom co do formy.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

12 Od 1998 r. skarżący w postępowaniu głównym wykonują działalność uprawy winorośli za pośrednictwem trzech spółek cywilnych, z których każda prowadzi winnice w różnych miejscach i podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Pierwszą z tych spółek cywilnych utworzyli Martin Nigl i Christine Nigl, drugą Gisela Nigl (starsza) i Josef Nigl, a trzecią Martin Nigl i Gisela Nigl (młodsza). Przy tworzeniu trzech spółek cywilnych nie została sporządzona żadna umowa w formie pisemnej.

13 Aby sprostać wzmożonemu popytowi na wina wysokiej jakości, który to segment rynku był rozwijany przez Martina Nigla, skarżący w postępowaniu głównym utworzyli w 2001 r. spółkę Wein-Gut Nigl GmbH (zwaną dalej „spółką handlową”). Spółka ta zasadniczo skupuje wino

pochodzące z gospodarstw spółek cywilnych i sprzedaje je hurtownikom lub bezpośrednio konsumentom kołowym w imieniu i na rachunek każdej ze spółek cywilnych. Ponadto produkuje ona wino z surowców kupowanych od winnic, z którymi ma umowy i prowadzi hotel wraz z restauracją.

14 Spółki cywilne zostały zgłoszone do organów publicznych, w tym do organu podatkowego, który to uznał te spółki samodzielnych podatników za przedsiębiorstwa, w zakresie podatku obrotowego i za wspólne przedsiębiorstwa w zakresie podatku dochodowego.

15 Dochody i wydatki trzech spółek cywilnych są księgowane oddzielnie na rachunkach bankowych należących do poszczególnych spółek, zyski są dzielone w ramach każdej ze spółek cywilnych pomiędzy jej członków, ponadto spółki te nie mają żadnego wspólnego majątku ani rachunku bankowego. Każda ze spółek uprawia oddzielnie należące do niej lub dzierżawione winnice, zatrudnia pracowników i ma swój własny sprzęt taki jak ciągniki i inne maszyny. Od 15% do 20% środków produkcji zakupuje w scentralizowany sposób spółka handlowa, która następnie rozdziela je pomiędzy spółki cywilne w zależności od ilości produkowanego wina. Koszty wykorzystywania budynków oraz koszty gazu i energii elektrycznej są fakturowane przez spółkę handlową na koniec roku.

16 Fermentacja winna odbywa się oddzielnie w każdym z gospodarstw, lecz butelkowanie przy wykorzystaniu wspólnych urządzeń. Sprzedaż win produkowanych przez spółki cywilne prowadzi spółka handlowa pod wspólną marką Weingut Nigl po wspólnie ustalanych cenach sprzedaży, przy czym ceny kupna przez tę spółkę są określone poprzez zastosowanie obniżenia do jej własnych cen sprzedaży. Zarówno strona internetowa jak też cenniki nie odnoszą się do poszczególnych gospodarstw lub spółek cywilnych będących producentami. Wreszcie spółka handlowa wykonuje wszystkie zadania administracyjne na rachunek trzech spółek cywilnych.

17 Do 2012 r. organ podatkowy uważał, że działalność była prowadzona przez cztery podmioty podatkowe, a mianowicie trzy spółki cywilne i spółkę handlową.

18 W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w 2012 r. organ podatkowy uznał, iż w świetle wzajemnego przenikania się spółek cywilnych pod względem gospodarczym i organizacyjnym, ich członkowie od 2005 r. stanowili jednolity zespół osób. Według organu istnieje tylko jedno źródło dochodów, z którego wpływy należy przypisywać różnym członkom trzech spółek cywilnych.

19 W zakresie podatku VAT organ podatkowy uznał z mocą wsteczną, iż od 2005 r. istniały dwa podlegające opodatkowaniu przedsiębiorstwa, a mianowicie jednolity zespół osób złożony z członków tych trzech spółek cywilnych oraz spółka handlowa. Do wszystkich członków trzech spółek cywilnych i do spółki handlowej skierowane zostały decyzje podatkowe w zakresie podatku VAT, zaś w decyzji z dnia 18 lipca 2012 r. ograniczona została ważność numeru identyfikacyjnego dla celów podatku VAT każdej z tych spółek.

20 W konsekwencji urzęd skarbowy zakwestionował wspólny system ryczałtu dla producentów rolnych, z którego korzystały spółki cywilne.

21 Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria), do którego została wniesiona skarga w celu ustalenia, czy skarżące w postępowaniu głównym prowadziły, jako samodzielne przedsiębiorstwa, cztery lub jedynie dwie winnice, przypomina, że w prawie austriackim każda struktura, która występuje jako taka względem osób trzecich i która świadczy samodzielnie usługi, w rozumieniu prawa o podatku obrotowym ma zdolność bycia przedsiębiorstwem, nawet jeżeli chodzi o zespół osób niemających osobowości prawnej.

22 Ponadto s?d ten zaznacza, ?e orzek? ju?, i? wobec niewyst?pienia przez Republik? Austrii o konsultacj? z komitetem doradczym ds. podatku VAT, o którym mowa w art. 29 szóstej dyrektywy, wspólne przedsi?wzi?cia, które s? wzajemnie niezale?ne pod wzgl?dem podatku dochodowego, nie stanowi? jednolitego przedsi?biorstwa w ?wietle prawa o podatku obrotowym niezale?nie od stosunków lub powi?za? mi?dzy nimi.

23 W tych okoliczno?ciach Bundesfinanzgericht (federalny s?d do spraw finansowych) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy trzy z?o?one z cz?onków rodziny zwi?zki osób, które samodzielnie wyst?puj? jako takie w stosunkach zewn?trznych z dostawcami i wzgl?dem organów publicznych, które dysponuj? odpowiednio w?asnymi ?rodkami produkcji z wyj?tkiem dwóch dóbr gospodarczych, lecz które w znacznej mierze sprzedaj? swe produkty pod wspóln? mark? poprzez spó?k? kapita?ow?, której udzia?y nale?? do cz?onków tych zwi?zków osób, jak te? do innych cz?onków rodziny, s? samodzielnymi przedsi?biorcami (podatnikami)?

2) Je?eli nale?y uzna?, ?e trzy opisane zwi?zki osób nie s? przedsi?biorcami (podatnikami), to czy samodzielnym przedsi?biorc? jest:

a) spó?ka kapita?owa prowadz?ca sprzeda? produktów, czy

b) zwi?zek osób z?o?ony z cz?onków trzech opisanych zwi?zków osób, które jako takie nie wyst?puj? na rynku ani przy transakcjach zakupu, ani przy transakcjach sprzeda?y, czy

c) zwi?zek osób z?o?ony z trzech opisanych zwi?zków osób oraz ze spó?ki kapita?owej, które jako takie nie wyst?puj? na rynku ani przy transakcjach zakupu, ani przy transakcjach sprzeda?y?

3) Je?eli nale?y uzna?, ?e trzy opisane zwi?zki osób nie s? trzema samodzielnymi przedsi?biorstwami (podatnikami), to czy odebranie im statusu przedsi?biorczy (podatnika) jest dopuszczalne:

a) ze skutkiem wstecznym,

b) tylko ze skutkiem na przysz?o??,

c) w ogóle nie jest dopuszczalne,

w sytuacji gdy opisane zwi?zki osób zosta?y pierwotnie, po przeprowadzeniu urz?dowej kontroli podatkowej, uznane przez [organ podatkowy] za przedsi?biorców (podatników)?

4) Je?eli trzy opisane zwi?zki osób nale?y uzna? za trzy samodzielne przedsi?biorstwa (trzech samodzielných podatników), to czy jako hodowcy winoro?li, czyli producenci rolni, s? one rolnikami rycza?towymi, w sytuacji gdy te wspó?pracuj?ce ze sob? przy prowadzeniu dzia?alno?ci gospodarczej zwi?zki osób s? wprawdzie, ka?dy z osobna, obj?te rolniczym systemem rycza?towym, ale spó?ka kapita?owa, zwi?zek osób z?o?ony z cz?onków trzech opisanych zwi?zków osób lub zwi?zek osób z?o?ony ze spó?ki kapita?owej oraz cz?onków trzech opisanych zwi?zków osób, ze wzgl?du na rozmiar przedsi?biorstwa lub form? prawn?, w ?wietle prawa krajowego nie mog? by? obj?te systemem rycza?towym?

5) Jeżeli zastosowanie systemu ryczałtowego dla producentów rolnych należy zasadniczo wykluczyć w odniesieniu do trzech opisanych związków osób, to czy owo wykluczenie powinno nastąpić:

- a) ze skutkiem wstecznym,
- b) tylko ze skutkiem na przyszłość,
- c) czy też w ogóle nie jest ono skuteczne?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

24 Na wstępie należy zaznaczyć, że biorąc pod uwagę okres, w odniesieniu do którego organ podatkowy stwierdził, że członkowie trzech spółek cywilnych utworzyli jednolity związek osób, a mianowicie okres od 2005 r. do 2012 r., zastosowanie mają w sprawie przepisy szóstej dyrektywy i dyrektywy VAT.

#### *W przedmiocie pytania pierwszego*

25 Poprzez swe pierwsze pytanie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy, po pierwsze, art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy oraz, po drugie, art. 9 ust. 1 akapit pierwszy i art. 10 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kilka spółek cywilnych, takich jak spółki w postępowaniu gównym, które występują jako takie samodzielnie w stosunkach z dostawcami, organami publicznymi i w pewnym stopniu z ich klientami i z których każda zapewnia swą własną produkcję, wykorzystując gównie swe rodziki produkcji, lecz które sprzedają znaczny część ich produktów pod wspólną markę za pośrednictwem spółki kapitałowej, której udziału należy do członków tych spółek cywilnych oraz innych członków zainteresowanej rodziny, należy uważać za samodzielne przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

26 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy i art. 9 dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 marca 1987 r., Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 6; z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 27; a także z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 35).

27 Sformułowania wykorzystane w art. 4 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy i w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, w szczególności sformułowanie „każda osoba”, nadaje pojęciu „podatnika” szerokie znaczenie wskazujące na samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej w tym sensie, że wszelkie osoby fizyczne i prawne, tak prawa publiczne, jak i prywatne, a nawet jednostki pozbawione osobowości prawnej, które obiektywnie spełniają kryteria zawarte w tym przepisie, są uznawane za podatników VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 28).

28 Aby stwierdzić, że działalność gospodarcza jest wykonywana samodzielnie, należy zbadać, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze (wyroki: z dnia 27 stycznia 2000 r., Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, pkt 18; z dnia 18 października 2007 r., van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, pkt 23; z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 34).

29 To w świetle tych okoliczności należy udzielić odpowiedzi na pytanie pierwsze.

30 Okoliczności, że dwie spółki cywilne, takie jak spółki w postępowaniu gównym, prowadzą oddzielnie winnice należyce do nich lub wydzierżawione przez nie, także oddzielnie, że każda z nich wykorzystuje prawie wyłącznie własne środki produkcji i zatrudnia własnych pracowników, że występują one jako takie samodzielnie w stosunkach z dostawcami, organami publicznymi i w pewnym stopniu z ich klientami, świadczy o tym, że każda z tych spółek wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność.

31 W tym kontekście istnienie pewnej współpracy pomiędzy tymi spółkami cywilnymi i spółką kapitałową między innymi w zakresie sprzedaży ich produktów pod wspólną marką, nie wystarcza, by podważyć samodzielność tych spółek cywilnych względem owej spółki kapitałowej.

32 Okoliczności, że owe spółki cywilne przez ich działalność, powierzają jej spółce trzeciej, stanowi bowiem decyzję dotyczącą sposobu organizacji tej działalności i nie pozwala stwierdzić, że spółki te nie wykonują ich działalności samodzielnie lub że nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z ich działalnością gospodarczą.

33 Ponadto nie wydaje się, aby decydująca rola jednego z członków jednej ze spółek cywilnych takich jak te w postępowaniu gównym przy produkcji win tych spółek i ich reprezentowaniu mogła podważyć stwierdzenie, że spółki te wykonują samodzielnie ich działalność, wobec tego, że każda z nich działa we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność.

34 W świetle powyższych uwag na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że po pierwsze art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy oraz po drugie art. 9 ust. 1 akapit pierwszy i art. 10 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kilka spółek cywilnych, takich jak spółki w postępowaniu gównym, które występują jako takie samodzielnie w stosunkach z dostawcami, organami publicznymi i w pewnym stopniu z ich klientami i z których każda zapewnia swą własną produkcję, wykorzystując głównie swe środki produkcji, lecz które sprzedają znaczną część ich produktów pod wspólną marką za pośrednictwem spółki kapitałowej, której udziały należy do członków tych spółek cywilnych oraz innych członków zainteresowanej rodziny, należy uważać za samodzielne przedsięwzięcia podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

35 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytania drugie i trzecie.

#### *W przedmiocie pytania czwartego*

36 Poprzez swe pytanie czwarte sędziowie odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 25 szóstej dyrektywy i art. 296 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż przepisy te nie stoją na przeszkodzie możliwości odmowy stosowania przewidzianego w nich wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników do kilku spółek cywilnych takich jak spółki w postępowaniu gównym, uważanych za samodzielne przedsięwzięcia podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT i które współpracują ze sobą, ponieważ spółka kapitałowa, związek osób zorientowany z członków tych spółek cywilnych lub związek osób zorientowany z tej spółki kapitałowej oraz z członków rzeczonych spółek cywilnych, ze względu na rozmiar przedsięwzięcia lub formę prawną, w świetle prawa krajowego nie mogą być objęte systemem ryczałtowym.

37 Należy przypomnieć, że wspólny rolniczy system ryczałtowy stanowi odstępstwo od



ogólnego systemu szóstej dyrektywy i dyrektyw VAT i w związku z tym powinien mieć zastosowanie wyjącznie w zakresie niezbędnym do osiągnięcia swego celu (wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r., Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, pkt 27; z dnia 26 maja 2005 r., Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, pkt 27; z dnia 8 marca 2012 r., Komisja/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, pkt 49).

38 Wśród dwóch celów tego systemu znajduje się cel uproszczenia, który należy pogodzić z celem zrehabilitowania obciążenia rolników naliczonym podatkiem VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 maja 2005 r., Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, pkt 28; z dnia 8 marca 2012 r., Komisja/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, pkt 50).

39 Należy również przypomnieć, że zgodnie z art. 25 ust. 1 szóstej dyrektywy i z art. 296 ust. 1 dyrektywy VAT państwa członkowskie „mogą” zastosować system ryczałtowy w odniesieniu do rolników, gdyby zastosowanie do nich zasad ogólnych opodatkowania mogło powodować trudności między innymi administracyjne.

40 Ponadto z art. 25 ust. 9 szóstej dyrektywy i z art. 296 ust. 2 dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie „mogą wyjątkowo” z systemu ryczałtowego niektóre kategorie rolników.

41 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że przepisy krajowe nie przewidują w ogólny sposób wyłączenia z systemu ryczałtowego określonej kategorii rolników z powodu istnienia między nimi częściowej współpracy gospodarczej za sprawą spółki kapitałowej lub związku, takich jak wspomniane w pkt 36 niniejszego wyroku.

42 Po drugie, przepisy te przewidują, że z systemu ryczałtowego wyłączeni są rolnicy, w których przypadku zastosowanie zasad ogólnych nie powinno spowodować trudności administracyjnych.

43 Tymczasem podnoszona przez sąd odsyłający okoliczność, że spółka kapitałowa, związek osób zorientowany z członków kilku spółek cywilnych lub związek zorientowany z tej spółki kapitałowej i członków tych spółek cywilnych lub związek osób zorientowany ze spółki kapitałowej oraz członków tych spółek cywilnych nie może być objęta wspólnym systemem ryczałtowym rolników, z powodu swych rozmiarów lub formy prawnej, nie może mieć wpływu na korzystanie przez te spółki cywilne z rzeźzonego systemu, ponieważ okoliczność taka nie pozwala sama w sobie stwierdzić, że stosowanie zwykłego systemu lub systemu uproszczonego nie spowodowałyby trudności administracyjnych dla tych spółek cywilnych.

44 Inaczej byłoby jednak, gdyby spółki cywilne, takie jak w postępowaniu głównym, z powodu ich powiązań ze spółką kapitałową lub związkiem, takimi jak wspomniane w pkt 36 powyżej, były rzeczywiście w stanie sprostać częściowo administracyjnym, jakie poróżgają za sobą zadania wynikające ze stosowania zwykłego lub uproszczonego systemu, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

45 W tej sytuacji nie można jednak uwzględnić okoliczności, że stosowanie systemu ryczałtowego może mimo wszystko obniżyć koszty administracyjne związane ze stosowaniem systemu podatku VAT, jako że prawodawca Unii ustanowił system ryczałtowy, z którego korzysta mogą tylko rolnicy, których objęcie zwykłym lub uproszczonym systemem podatkowym spowodowałyby trudności, w szczególności administracyjne.

46 W świetle powyższych uwag na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że art. 25 szóstej dyrektywy i art. 296 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż przepisy te nie stoją na przeszkodzie możliwości odmowy stosowania przewidzianego w nich wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników do kilku spółek cywilnych takich jak spółki w postępowaniu głównym,

uważanych za samodzielne przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT i które współpracują ze sobą, ponieważ spółka kapitałowa, związek osób zorientowany z członków tych spółek cywilnych lub związek osób zorientowany z tej spółki kapitałowej oraz członków rzeczonych spółek cywilnych, ze względu na rozmiar przedsiębiorstwa lub formę prawną, w świetle prawa krajowego nie mogą być objęte tym systemem, nawet wówczas, gdy owe spółki cywilne nie zaliczają się do kategorii producentów wyłączonej z tego systemu ryczałtowego, o ile ze względu na ich powiązania z tą spółką lub jednym z tych związków są one rzeczywiście w stanie sprostać ciężarom administracyjnym, jakie ponoszą za sobą zadania wynikające ze stosowania zwykłego lub uproszczonego systemu podatku VAT, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

#### *W przedmiocie pytania piątego*

47 Poprzez swe pytanie piąte sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy w wypadku gdyby stosowanie systemu ryczałtowego dla rolników należy zasadniczo wykluczyć w odniesieniu do spółek cywilnych takich jak w postępowaniu głównym, to czy owo wykluczenie powinno nastąpić ze skutkiem wstecznym, tylko ze skutkiem na przyszłość, czy też w ogóle nie jest ono skuteczne.

48 Należy przypomnieć, że zasada pewności prawa nie sprzeciwia się temu, aby organ podatkowy przed upływem terminu przedawnienia dokonał korekty podatku VAT w odniesieniu do odliczonego już podatku lub wyliczonych już usług, które powinny być objęte tym podatkiem (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 47, 48; z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 42).

49 Zasada ta musi obowiązywać również wtedy, gdy system, z którego korzysta zobowiązany do zapłaty podatku VAT, jest kwestionowany przez organ podatkowy, w tym kiedy ma to miejsce w odniesieniu do okresu poprzedzającego dzień wydania tej oceny, jednakże z zastrzeżeniem, że rzeczona ocena następuje przed upływem terminu odnoszącego się do działania organu administracji, a jej skutki nie mają mocy wstecznej w stosunku do okresu sprzed dnia, w którym wystąpiły okoliczności prawne i faktyczne, na których się ona opiera.

50 W tej sytuacji okoliczności, że organ podatkowy początkowo przyznał przywilej korzystania z systemu ryczałtowego kilku spółkom cywilnym, nie może mieć wpływu na odpowiedź, jakiej należy udzielić na zadane pytanie, albowiem okoliczności prawne i faktyczne, na których opiera się nowa ocena tego organu, są późniejsze od tego przyznania i wystąpiły przed upływem terminu przedawnienia odnoszącego się do jego działania.

51 W świetle powyższych uwag na pytanie piąte należy odpowiedzieć, że w wypadku gdyby stosowanie systemu ryczałtowego dla rolników należy zasadniczo wykluczyć w odniesieniu do spółek cywilnych takich jak w postępowaniu głównym, owo wykluczenie powinno być skuteczne w stosunku do okresu poprzedzającego dzień dokonania oceny, na której się ono opiera, z zastrzeżeniem, że rzeczona ocena odbywa się przed upływem terminu przedawnienia odnoszącego się do działania organu podatkowego, a jej skutki nie mają mocy wstecznej w stosunku do okresu sprzed dnia, w którym wystąpiły okoliczności prawne i faktyczne, na których się ona opiera.

#### **W przedmiocie kosztów**

52 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Po pierwsze, art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 4 akapit pierwszy 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, zmienionej dyrektywy Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. oraz, po drugie, art. 9 ust. 1 akapit pierwszy i art. 10 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 kilka spółek cywilnych, takich jak spółki w postępowaniu głównym, które występują jako takie samodzielnie w stosunkach z dostawcami, organami publicznymi i w pewnym stopniu z ich klientami i z których każda zapewnia swą własną produkcję, wykorzystując głównie swe środki produkcji, lecz które sprzedają znaczny część ich produktów pod wspólną markę za pośrednictwem spółki kapitałowej, której udziały należą do członków tych spółek cywilnych oraz innych członków zainteresowanej rodziny, należy uważać za samodzielne przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

2) Artykuł 25 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2004/66 i art. 296 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż przepisy te nie stoją na przeszkodzie możliwości odmowy stosowania przewidzianego w nich wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników do kilku spółek cywilnych takich jak spółki w postępowaniu głównym, uważanych za samodzielne przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej i które współpracują ze sobą, ponieważ spółka kapitałowa, związek osób zorientowany z członków tych spółek cywilnych lub związek osób zorientowany z tej spółki kapitałowej oraz członków rzeczonych spółek cywilnych, ze względu na rozmiar przedsiębiorstwa lub formę prawną, w świetle prawa krajowego nie mogą być objęte tym systemem, nawet wówczas, gdy owe spółki cywilne nie zaliczają się do kategorii producentów wyłączonej z tego systemu ryczałtowego, o ile ze względu na ich powiązania z tą spółką lub jednym z tych związków są one rzeczywiście w stanie sprostać ciężarom administracyjnym, jakie poniosą za sobą zadania wynikające ze stosowania zwykłego lub uproszczonego systemu podatku od wartości dodanej, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

3) W wypadku gdyby stosowanie systemu ryczałtowego dla rolników należało zasadniczo wykluczyć w odniesieniu do spółek cywilnych takich jak w postępowaniu głównym, owo wykluczenie powinno być skuteczne w stosunku do okresu poprzedzającego dzień dokonania oceny, na której się ono opiera, z zastrzeżeniem, że rzeczona ocena odbywa się przed upływem terminu przedawnienia odnoszącego się do działania organu podatkowego, a jej skutki nie mają mocy wstecznej w stosunku do okresu sprzed dnia, w którym wystąpiły okoliczności prawne i faktyczne, na których się ona opiera.

Podpisy

\* Język postępowania: niemiecki.