

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 12 października 2016 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie – Podatek od wartości dodanej – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 4 ust. 1 i 4. – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 9 i 11 – Pojęcie „podatnika” – Spółki cywilne sprzedające ich produkty pod wspólną marką i za pośrednictwem spółki handlowej – Pojęcie „przedsiębiorstw samodzielnych” – Odmowa przyznania statusu podatnika – Moc wsteczna – Szósta dyrektywa 77/388 – Artykuł 25 – Dyrektywa 2006/112 – Artykuły 272 i 296 – System ryczałtowy dla rolników – Wyłączenie z systemu ryczałtowego – Moc wsteczna

W sprawie C-340/15

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) postanowieniem z dnia 29 czerwca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 lipca 2015 r., w postępowaniu:

Christine Nigl i in.

przeciwko

Finanzamt Waldviertel,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, M. Vilaras (sprawozdawca), J. Malenovský, M. Safjan i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 kwietnia 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Christine Nigl i in. przez H. Nigla, Rechtsanwalt oraz J. Auera,
- w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, S. Pfeiffera oraz F. Koppensteinera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyälą oraz M. Wasmeiera, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 czerwca 2016 r.,

wydaje następujący

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 włącznie 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 więzy [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 Artyku? 25 szóstej dyrektywy, zatytu?owany „Wspólny system rycza?tu dla producentów rolnych”, stanowi:

„1. W sytuacjach, w których zastosowanie ogólnego systemu opodatkowania podatkiem [VAT] lub systemu uproszczonego przewidzianego w art. 24, spowodowa?oby trudno?ci, pa?stwa cz?onkowskie mog? zastosowa? w odniesieniu do producentów rolnych system rycza?towy zmierzaj?cy do wyrównania podatku [VAT], pobranego od kupna towarów i us?ug przez rolników rycza?towych zgodnie z niniejszym artyku?em.

[...]

9. Ka?de pa?stwo cz?onkowskie mo?e wy?oczy? z systemu rycza?towego okre?lone 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 spowodowa?oby ?adnych trudno?ci administracyjnych.

[...]”.

Dyrektywa VAT

5 Artyku? 9 ust. 1 dyrektywy VAT, znajduj?cy si? w jej tytule III „Podatnicy”, stanowi:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u [sta?ego] dochodu”.

6 Artyku? 10 tej dyrektywy stanowi:

„Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewiduj?cy, ?e dzia?alno?? gospodarcza jest prowadzona samodzielnie, wyklucza opodatkowanie [podatkiem] VAT pracowników i innych osób, o ile s? one zwi?zane z pracodawc? umow? o prac? lub jakimikolwiek innymi wi?zami prawnymi tworzc?ymi stosunek prawny [podporz?dkowania] mi?dzy pracodawc? a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialno?ci pracodawcy”.

7 Artyku? 11 akapit pierwszy rzeczonej dyrektywy przewiduje:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. [podatku VAT] ka?de pa?stwo cz?onkowskie mo?e uzna? za jednego podatnika osoby maj?ce siedzib? na terytorium tego samego pa?stwa cz?onkowskiego, które b?d?c niezale?nymi pod wzgl?dem prawnym, s? ?ci?le powi?zane pod wzgl?dem 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 mog?oby powodowa? trudno?ci, pa?stwa cz?onkowskie mog? zastosowa? w odniesieniu do rolników, zgodnie z niniejszym rozdzia?em, system rycza?towy maj?cy na celu zrekompensowanie [podatku] VAT zap?aconego od zakupów towarów i us?ug 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 całą 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 sprostą wzmiankowanemu 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

pochoǳce z gospodarstw spó?ek cywilnych i sprzedaje je hurtownikom lub bezpo?rednio konsumentom ko?cowym w imieniu i na rachunek ka?dej ze spó?ek cywilnych. Ponadto produkuje ona wino z surowców kupowanych od winnic, z którymi ma umowy i prowadzi hotel wraz z restauracją.

14 Spó?ki cywilne zosta?y zgłoszone do organów publicznych, w tym do organu podatkowego, który to uzna? te spó?ki samodzielnych podatników za przedsi?biorstwa, w zakresie podatku obrotowego i za wspólne przedsi?wzięcia w zakresie podatku dochodowego.

15 Dochody i wydatki trzech spó?ek cywilnych s? księgowane oddzielnie na rachunkach bankowych nale??cych do poszczególnych spó?ek, zyski s? dzielone w ramach ka?dej ze spó?ek cywilnych pomiędzy jej członków, ponadto spó?ki te nie mają ?adnego wspólnego majątku ani rachunku bankowego. Ka?da ze spó?ek uprawia oddzielnie nale??ce do niej lub dzierżawione winnice, zatrudnia pracowników i ma swój własny sprzęt taki jak ciągniki i inne maszyny. Od 15% do 20% ?rodków produkcji zakupuje w scentralizowany sposób spó?ka handlowa, która następnie rozdziela je pomiędzy spó?ki cywilne w zale?ności od ilo?ci produkowanego wina. Koszty wykorzystywania budynków oraz koszty gazu i energii elektrycznej s? fakturowane przez spó?k? handlow? na koniec roku.

16 Fermentacja winna odbywa si? oddzielnie w ka?dym z gospodarstw, lecz butelkowanie przy wykorzystaniu wspólnych urządzeń?. Sprzeda? win produkowanych przez spó?ki cywilne prowadzi spó?ka handlowa pod wspóln? mark? Weingut Nigl po wspólnie ustalanych cenach sprzeda?y, przy czym ceny kupna przez t? spó?k? s? okre?lane poprzez zastosowanie obniżenia do jej własnych cen sprzeda?y. Zarówno strona internetowa jak te? cenniki nie odnosz? si? do poszczególnych gospodarstw lub spó?ek cywilnych b?d?cych producentami. Wreszcie spó?ka handlowa wykonuje wszystkie zadania administracyjne na rachunek trzech spó?ek cywilnych.

17 Do 2012 r. organ podatkowy uwa?a?, ?e dzia?alno?? by?a prowadzona przez cztery podmioty podatkowe, a mianowicie trzy spó?ki cywilne i spó?k? handlow?.

18 W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w 2012 r. organ podatkowy uzna?, i? w ?wietle wzajemnego przenikania si? spó?ek cywilnych pod wzgl?dem gospodarczym i organizacyjnym, ich członkowie od 2005 r. stanowili jednolity zwi?zek osób. Wed?ug organu istnieje tylko jedno ?ródło dochodów, z którego wp?ywy nale?y przypisywa? ró?nym członkom trzech spó?ek cywilnych.

19 W zakresie podatku VAT organ podatkowy uzna? z moc? wsteczn?, i? od 2005 r. istnia?y dwa podlegaj?ce opodatkowaniu przedsi?biorstwa, a mianowicie jednolity zwi?zek osób z?o?ony z członków tych trzech spó?ek cywilnych oraz spó?ka handlowa. Do wszystkich członków trzech spó?ek cywilnych i do spó?ki handlowej skierowane zosta?y decyzje podatkowe w zakresie podatku VAT, za? w decyzji z dnia 18 lipca 2012 r. ograniczona zosta?a wa?no?? numeru identyfikacyjnego dla celów podatku VAT ka?dej z tych spó?ek.

20 W konsekwencji urz?d skarbowy zakwestionowa? wspólny system rycza?tu dla producentów rolnych, z którego korzysta?y spó?ki cywilne.

21 Bundesfinanzgericht (federalny s?d do spraw finansowych, Austria), do którego zosta?a wniesiona skarga w celu ustalenia, czy skar??ce w post?powaniu g?ównym prowadzi?y, jako samodzielne przedsi?biorstwa, cztery lub jedynie dwie winnice, przypomina, ?e w prawie austriackim ka?da struktura, która wyst?puje jako taka wzgl?dem osób trzecich i która ?wiadczy samodzielnie usługi, w rozumieniu prawa o podatku obrotowym ma zdolno?? bycia przedsi?biorstwem, nawet je?eli chodzi o zwi?zek osób niemaj?cy osobowo?ci prawnej.

22 Ponadto sąd ten zaznacza, że orzekł już, iż wobec niewystąpienia przez Republikę Austrii o konsultację z komitetem doradczym ds. podatku VAT, o którym mowa w art. 29 szóstej dyrektywy, wspólne przedsięwzięcia, które są wzajemnie niezależne pod względem podatku dochodowego, nie stanowią jednolitego przedsięwzięcia w świetle prawa o podatku obrotowym niezależnie od stosunków lub powiązań między nimi.

23 W tych okolicznościach Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy trzy złozone z członków rodziny związku osób, które samodzielnie występują jako takie w stosunkach zewnętrznych z dostawcami i względem organów publicznych, które dysponują odpowiednio własnymi środkami produkcji z wynikiem dwóch dóbr gospodarczych, lecz które w znacznej mierze sprzedają swe produkty pod wspólną markę poprzez spółkę kapitałową, której udziału należą do członków tych związków osób, jak też do innych członków rodziny, są samodzielnymi przedsiębiorcami (podatnikami)?

2) Jeżeli należy uznać, że trzy opisane związki osób nie są przedsiębiorcami (podatnikami), to czy samodzielnym przedsiębiorcą jest:

a) spółka kapitałowa prowadząca sprzedaż produktów, czy

b) związek osób złożony z członków trzech opisanych związków osób, które jako takie nie występują na rynku ani przy transakcjach zakupu, ani przy transakcjach sprzedaży, czy

c) związek osób złożony z trzech opisanych związków osób oraz ze spółki kapitałowej, które jako takie nie występują na rynku ani przy transakcjach zakupu, ani przy transakcjach sprzedaży?

3) Jeżeli należy uznać, że trzy opisane związki osób nie są trzema samodzielnymi przedsiębiorstwami (podatnikami), to czy odebranie im statusu przedsiębiorcy (podatnika) jest dopuszczalne:

a) ze skutkiem wstecznym,

b) tylko ze skutkiem na przyszłość,

c) w ogóle nie jest dopuszczalne,

w sytuacji gdy opisane związki osób zostały pierwotnie, po przeprowadzeniu urzędowej kontroli podatkowej, uznane przez [organ podatkowy] za przedsiębiorców (podatników)?

4) Jeżeli trzy opisane związki osób należy uznać za trzy samodzielne przedsiębiorstwa (trzech samodzielnych podatników), to czy jako hodowcy winorośli, czyli producenci rolni, są one rolnikami ryczałtowymi, w sytuacji gdy te współpracują ze sobą przy prowadzeniu działalności gospodarczej związku osób są wprowadzicie, każdy z osobna, objęte rolniczym systemem ryczałtowym, ale spółka kapitałowa, związek osób złożony z członków trzech opisanych związków osób lub związek osób złożony ze spółki kapitałowej oraz członków trzech opisanych związków osób, ze względu na rozmiar przedsiębiorstwa lub formę prawną, w świetle prawa krajowego nie mogą być objęte systemem ryczałtowym?

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 właściwe 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 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 marką 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 publicznego, jak i prywatnego, 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 ?wietle tych okoliczno?ci nale?y udzieli? odpowiedzi na pytanie pierwsze.

30 Okoliczno?ci, ?e dwie spó?ki cywilne, takie jak spó?ki w post?powaniu gównym, prowadz? oddzielnie winnice nale??ce do nich lub wydzier?awione przez nie, tak?e oddzielnie, ?e ka?da z nich wykorzystuje prawie wy??cznie w?asne ?rodki produkcji i zatrudnia w?asn?ch pracowników, ?e wyst?puj? one jako takie samodzielnie w stosunkach z dostawcami, organami publicznymi i w pewnym stopniu z ich klientami, ?wiadczy? o tym, ?e ka?da z tych spó?ek wykonuje dzia?alno?? we w?asnym imieniu, na w?asny rachunek i na w?asn? odpowiedzialno??.

31 W tym kontek?cie istnienie pewnej wspó?pracy pomi?dzy tymi spó?kami cywilnymi i spó?k? kapita?ow? mi?dzy innymi w zakresie sprzeda?y ich produktów pod wspóln? mark?, nie wystarcza, by podwa?y? samodzielno?? tych?e spó?ek cywilnych wzgl?dem owej spó?ki kapita?owej.

32 Okoliczno??, ?e owe spó?ki cywilne ??cz? cz??? ich dzia?alno?ci, powierzaj?c j? spó?ce trzeciej, stanowi bowiem decyzj? dotycz?c? sposobu organizacji tej dzia?alno?ci i nie pozwala stwierdzi?, ?e spó?ki te nie wykonuj? ich dzia?alno?ci samodzielnie lub ?e nie ponosz? ryzyka gospodarczego zwi?zanego z ich dzia?alno?ci? gospodarcz?.

33 Ponadto nie wydaje si?, aby decyduj?ca rola jednego z cz?onków jednej ze spó?ek cywilnych takich jak te w post?powaniu gównym przy produkcji win tych spó?ek i ich reprezentowaniu mog?a podwa?y? stwierdzenie, ?e spó?ki te wykonuj? samodzielnie ich dzia?alno??, wobec tego, ?e ka?da z nich dzia?a we w?asnym imieniu, na w?asny rachunek i na w?asn? odpowiedzialno??.

34 W ?wietle powy?szych uwag na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, ?e 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 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e kilka spó?ek cywilnych, takich jak spó?ki w post?powaniu gównym, które wyst?puj? jako takie samodzielnie w stosunkach z dostawcami, organami publicznymi i w pewnym stopniu z ich klientami i z których ka?da zapewnia sw? w?asn? produkcj?, wykorzystuj?c gównie swe ?rodki produkcji, lecz które sprzedaj? znaczn? cz??? ich produktów pod wspóln? mark? za po?rednictwem spó?ki kapita?owej, której udzia?y nale?? do cz?onków tych spó?ek cywilnych oraz innych cz?onków zainteresowanej rodziny, nale?y uwa?a? za samodzielne przedsi?biorstwa podlegaj?ce opodatkowaniu podatkiem VAT.

35 Z uwagi na odpowied? udzielon? na pytanie pierwsze nie ma konieczno?ci udzielania odpowiedzi na pytania drugie i trzecie.

W przedmiocie pytania czwartego

36 Poprzez swe pytanie czwarte s?d odsy?aj?cy stara si? w istocie ustali?, czy art. 25 szóstej dyrektywy i art. 296 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, i? przepisy te nie stoj? na przeszkodzie mo?liwo?ci odmowy stosowania przewidzianego w nich wspólnego systemu rycza?owego dla rolników do kilku spó?ek cywilnych takich jak spó?ki w post?powaniu gównym, uwa?anych za samodzielne przedsi?biorstwa podlegaj?ce opodatkowaniu podatkiem VAT i które wspó?pracuj? ze sob?, poniewa? spó?ka kapita?owa, zwi?zek osób z?o?ony z cz?onków tych spó?ek cywilnych lub zwi?zek osób z?o?ony z tej spó?ki kapita?owej oraz z cz?onków rzeczonych spó?ek cywilnych, ze wzgl?du na rozmiar przedsi?biorstwa lub form? prawn?, w ?wietle prawa krajowego nie mog? by? obj?te systemem rycza?owym.

37 Nale?y przypomnie?, ?e wspólny rolniczy system rycza?owy stanowi odst?pstwo 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 wyjąć” 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 rzeczoności 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, byłyby rzeczywiście w stanie sprostać ciążącemu im administracyjnym, jakie pociągają 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 wyłączonych z tego systemu ryczałtowego, o ile ze względu na ich powiązania z tą spółką lub jednym z tych związków są one rzeczywiście w stanie sprostować ciżmę administracyjnym, jakie poczynają 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 o 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 wyświadczonych już usług, które powinny być zostawione 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 o 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 Trybunału, 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 dyrektywą 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 marką 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.

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 sprostować ciżarom administracyjnym, jakie pociągają 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.