Zbiór Orzeczeń

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 wniosek 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. Lyala oraz M. Wasmeiera, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

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 jęz. polskim, rozdz. 9, t. 35, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. 2004, L 168, s. 1 – wyd. spec. w jęz. 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 wspólnikami 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 osiągania 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 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, spowodowałoby 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 wyłączyć 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 spowodowałoby 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 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 [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 jakimikolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny [podporządkowania] między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy”.

7 Artykuł 11 akapit pierwszy rzeczonej 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 mogłoby powodować 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. Każde państwo członkowskie może wyłączyć 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 całość działalności handlowej lub zawodowej przedsiębiorcy. Za »działalność handlową lub zawodową« uważa się każdą stałą 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 łącznie, 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 spółkę cywilną tworzą dwie lub większa liczba 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 końcowym w imieniu i na rachunek każdej ze spółek cywilnych. Ponadto produkuje ona wino z surowców kupowanych od winnic, z którymi ma umowę 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 przedsięwzięcia 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 określane 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 związek 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 związek 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 urząd 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 rozumienia prawa o podatku obrotowym ma zdolność bycia przedsiębiorstwem, nawet jeżeli chodzi o związek osób niemający osobowości 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 przedsiębiorstwa 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 złożone z członków rodziny związki osób, które samodzielnie występują jako takie w stosunkach zewnętrznych z dostawcami i względem organów publicznych, które dysponują odpowiednio własnymi środkami produkcji z wyjątkiem dwóch dóbr gospodarczych, lecz które w znacznej mierze sprzedają swe produkty pod wspólną marką poprzez spółkę kapitałową, której udziały 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 współpracujące ze sobą przy prowadzeniu działalności gospodarczej związki osób są wprawdzie, 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 znaczną część ich produktów pod wspólną marką 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.

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", nadają 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 świetle tych okoliczności należy udzielić odpowiedzi na pytanie pierwsze.

30 Okoliczności, że dwie spółki cywilne, takie jak spółki w postępowaniu głównym, prowadzą oddzielnie winnice należące 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, świadczą 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 tychże spółek cywilnych względem owej spółki kapitałowej.

32 Okoliczność, że owe spółki cywilne łączą część ich działalności, powierzając ją 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 głównym 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 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 znaczną część ich produktów pod wspólną marką 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.

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 sąd 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 głównym, uważanych za samodzielne przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT i które współpracują ze sobą, ponieważ spółka kapitałowa, związek osób złożony z członków tych spółek cywilnych lub związek osób złożony z tej spółki kapitałowej oraz z członków rzeczonych spółek cywilnych, ze względu na rozmiar przedsiębiorstwa 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 wyłącznie 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 zrekompensowania 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 wyłączyć” 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 ścisłej 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 złożony z członków kilku spółek cywilnych lub związek złożony z tej spółki kapitałowej i członków tych spółek cywilnych lub związek osób złożony 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 rzeczonego systemu, ponieważ okoliczność taka nie pozwala sama w sobie stwierdzić, że stosowanie zwykłego systemu lub systemu uproszczonego nie spowodowałoby trudności administracyjnych dla tychże 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 ciężarom 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 uwzględniać 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 korzystać mogą tylko rolnicy, których objęcie zwykłym lub uproszczonym systemem podatkowym powodowałoby 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 złożony z członków tych spółek cywilnych lub związek osób złożony 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 sprostać ciężarom administracyjnym, jakie pociągają 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 należało 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 były zostać 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 okoliczność, 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 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.

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 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 znaczną część ich produktów pod wspólną marką 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 złożony z członków tych spółek cywilnych lub związek osób złożony 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 sprostać ciężarom 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