

Szanowny Panie Marszałku! Nawiązując do przesłanej przy piśmie z dnia 23 grudnia 2015 r., znak: SPS-023-30059/14, interpelacji pana posła Tomasza Piotra Nowaka oraz grupy posłów w sprawie prowadzenia usług rolniczych przez małżonka rolnika opodatkowanego podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych, uprzejmie informuję.

Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, ilekroć w dalszych przepisach tej ustawy jest mowa o:

„15) działalności rolniczej – rozumie się przez to produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin in vitro, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.20.13.0) oraz bambusa (PKWiU ex 01.29.30.0), a także świadczenie usług rolniczych;

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

„21) usługach rolniczych – rozumie się przez to usługi wymienione w załączniku nr 2 do ustawy;”.

---

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach (por. art. 15 ust. 1, 2, 4 i 5 ustawy o VAT).

Zaprezentowane przepisy w sposób szczególny i specyficzny dla osób prowadzących działalność rolniczą rozstrzygają, kto może korzystać ze statusu podatnika podatku od towarów i usług. Zgodnie zatem z art. 15 ust. 4 ustawy o VAT w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1.

Podkreślić jednakże należy, że ust. 5 art. 15 tej ustawy stanowi dopełnienie (rozszerzenie) zakresu stosowania dyspozycji ust. 4 (stanowiącej o uznaniu za podatnika osobę, która złożyła zgłoszenie rejestracyjne) poprzez objęcie nią (przy odpowiednim stosowaniu) osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność gospodarczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach. W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą nieobjętą hipotezą ust. 4 art. 15 (tzn. nieprowadzących wyłącznie gospodarstwa rolnego, leśnego lub rybackiego) również za podatnika uważa się osobę która złożyła zgłoszenie rejestracyjne.

W przypadku zatem gdy we wspólnie prowadzonym gospodarstwie rolnym (lub w działalności rolniczej prowadzonej wspólnie w innej niż gospodarstwo rolne formie) wykonywana jest zarówno produkcja roślinna i zwierzęca, jak też świadczone są usługi rolnicze, zastosowanie będą mieć cytowane powyżej przepisy art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT.

Z powyższego wynika, że w świetle przepisów ustawy o VAT nie ma możliwości zarejestrowania jako czynnych podatników VAT w zakresie działalności rolniczej obojga współmałżonków prowadzących wspólne gospodarstwo rolne. Działalność rolnicza w ramach gospodarstwa rolnego może być prowadzona przez kilka osób, w tym oboje małżonków, jak również może być ono własnością wspólną, jednak przepisy ustawy o VAT wskazują, iż w odniesieniu do wspólnego gospodarstwa rolnego podatnikiem VAT jest tylko jedna osoba.

Zasadę tę dodatkowo potwierdza przepis art. 96 ust. 2 ustawy o VAT, który stanowi, że w przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na którą będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych. Dodatkowo zauważyć należy, że z brzmienia ww. przepisów ustawy o VAT nie wynika, że rolnik prowadzący gospodarstwo rolne (bądź współmałżonek) nie może prowadzić dodatkowej usługowej działalności rolniczej.

Pragnę podkreślić, że powyższe stanowisko znajduje uzasadnienie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Na przykład:

1) w wyroku z dnia 10 sierpnia 2011 r. (sygn. akt I FSK 1211/10) sąd stwierdził, iż niedopuszczalna jest taka konstrukcja prawna, aby w ramach już funkcjonującego gospodarstwa rolnego działało drugie gospodarstwo,

2) w wyroku z dnia 29 maja 2014 r. (I FSK 757/13) sąd stwierdził, iż: „Sąd pierwszej instancji (...) wskazał, że zasadniczy spór w sprawie sprowadza się do ustalenia, czy małżonek rolnika, który złożył zgłoszenie rejestracyjne zgodnie z

art. 15 ust. 4 u.p.t.u. i jest czynnym podatnikiem VAT, może w ramach własnej działalności gospodarczej świadczyć usługi rolnicze jako samodzielny podatnik VAT. (...) Należy zauważyć, iż stosownie do treści art. 15 ust. 4 u.p.t.u. w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybne za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art 96 ust.1 u.p.t.u. Z kolei ust. 5 art. 15 u.p.t.u. wskazuje jednoznacznie, że powyższą zasadę stosuje się odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach (...).

Z wymienionych zapisów wynika, iż w sytuacji gdy gospodarstwo rolne stanowi współwłasność kilku osób (w tym również współwłasność małżeńską, jak w konkretnym przypadku), podatnikiem VAT czynnym może zostać tylko jedna osoba, która dokona zgłoszenia rejestracyjnego. Jak już wskazano wyżej, działalnością rolniczą, stosownie do art. 2 pkt 15 u.p.t.u., jest także świadczenie usług rolniczych.

W konkretnym przypadku to mąż skarżącej w 2006 r. zrezygnował ze zwolnienia VAT i jest podatnikiem VAT z gospodarstwa – złożył, co również wcześniej podniesiono, zgłoszenie rejestracyjne zgodnie z art. 15 ust. 4 u.p.t.u., a ponadto prowadzi działalność wspomagającą produkcję roślinną. Powyższa argumentacja wskazuje, iż skarżąca świadcząca usługi rolnicze nie może w świetle wykładni powyższych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług być samodzielnym, odrębnym od męża, podatnikiem czynnym VAT”.

Podkreślić należy, że konstrukcja przepisów o podatku od towarów i usług, rozstrzygająca, że w ramach prowadzenia działalności w formie gospodarstwa rolniczego lub w innych formach może występować jeden podatnik, wynika z potrzeby jasnych i przejrzystych zasad rozliczania tego podatku. Wprowadzenie jasnych zasad w tym zakresie jest szczególnie istotne z uwagi na fakt, że rolnicy prowadzący gospodarstwa rolne oraz świadczący usługi rolnicze mogą korzystać z jednego z dwóch różnych „statusów”, tj. podatnika rozliczającego

podatek od towarów i usług na zasadach ogólnych lub podatnika korzystającego ze szczególnych procedur dotyczących rolników ryczałtowych.

Ze względu na zachodzące relacje we wspólnie prowadzonej działalności rolniczej (np. w ramach prowadzonego przez małżonków gospodarstwa rolnego), w szczególności możliwość wspólnego wykorzystania nabywanych towarów i usług (np. sprzętu rolniczego) do prac we wspólnym gospodarstwie rolnym oraz przy świadczeniu usług rolniczych, uważam, że przedstawione stanowisko jest prawidłowe.

Biorąc powyższe pod uwagę, pragnę podkreślić, że zaprezentowana przez panów posłów praktyka interpretacyjna organów podatkowych w tym zakresie jest prawidłowa. Odnosząc się zaś do informacji, że „takie interpretacje pojawiają się jednak później, w trakcie kontroli skarbowych w firmach prowadzonych przez współmałżonków”, zauważyć należy, iż sytuacja taka może wiązać się z nieprzekazaniem wyczerpujących informacji w momencie rejestracji przez rolników.

Ponadto w przypadku wątpliwości zainteresowanych co do zakresu stosowania przepisów prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa, przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) przewidują możliwość uzyskania interpretacji indywidualnej w trybie przewidzianym jej przepisami (art. 14b–14p).

Odnosząc się do sugerowanej zasadności wydania przez Ministerstwo Finansów odpowiedniej w tym zakresie interpretacji ogólnej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej, uprzejmie wyjaśniam, że zgodnie z art. 14a § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa

sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne).

Wydane przez ministra finansów interpretacje ogólne dotyczą przepisów prawa podatkowego, w odniesieniu do których istnieją rozbieżności interpretacyjne lub też istotne wątpliwości co do prawidłowego ich stosowania.

Mając na uwadze, że w przedmiotowej sprawie przesłanki te nie zachodzą, obecnie nie widzę zasadności wydawania w tej kwestii interpretacji ogólnej.

Z poważaniem