



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**MINISTER FINANSÓW**  
**PT1.054.8.2015.KSB.PT1.164**

GABINET MARSZAŁKA SENATU

wpłynęło dn..... 20.04.15.....

nr. 1587, podpis..... *Borusewicz*.....

Warszawa, dnia 17 kwietnia 2015 r.

SEKRETARIAT  
Biura Prac Senackich  
Wpłynęło dn. 21.04.15  
nr. 2381, podpis *W*

**Pan**  
**Bogdan Borusewicz**  
**Marszałek Senatu**  
**Rzeczypospolitej Polskiej**

*Senatorski Poinc Marszałek*

Nawiązując do przesłanego przy piśmie z dnia 17 marca 2015 r. znak: BPS/043-71-3054-MF/15 tekstu oświadczenia, złożonego przez Panów Senatorów Andrzeja Pajaka i Przemysława Błaszczyka podczas 71. posiedzenia Senatu RP, w dniu 5 marca 2015 r. w sprawie praktyk czynionych przez urzędy skarbowe w stosunku do rolników w zakresie przepisów 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”, które w istotnym dla sprawy zakresie zasadniczo nie ulegały zmianom, uprzejmie informuję.

Zgodnie z art. 2 ustawy 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 art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, 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 (art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złożyła zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1 ustawy o VAT (art. 15 ust. 4 tej ustawy).

Zgodnie z art. 15 ust. 5 ustawy o VAT przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach.

Zaprezentowane przepisy w sposób szczególny i specyficzny dla osób prowadzących działalność rolniczą rozstrzygają, kto może korzystać ze statusu podatnika podatku od towarów i usług. Podkreślić 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 osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność gospodarczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach. W przypadku zatem osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą nieobjętą hipotezą ust. 4 art. 15 (tzn. w formie innej niż gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie), 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 obojga 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. 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 rybackie za podatnika uważa się osobę, która złożyła 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.”

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.

Odnosząc się do przytoczonej przykładowo przez Panów Senatorów sprawy, toczącej się w Urzędzie Skarbowym w Tomaszowie Mazowieckim, należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 220 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.), zwanej dalej „Ordynacją podatkową” od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji (§ 1),

a właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia (§ 2), czyli właściwy miejscowo Dyrektor Izby Skarbowej – o czym strona powinna zostać powiadomiona w treści decyzji.

Ewentualna ingerencja natomiast Ministra Finansów w postępowanie podatkowe skutkowałaby naruszeniem zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego (art. 127 ustawy Ordynacji podatkowej). Z tych względów Minister Finansów nie jest uprawniony do wywierania wpływu na czynności organów podatkowych podejmowane w toku trwających postępowań podatkowych.

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 Ordynacji podatkowej przewidują możliwość uzyskania interpretacji indywidualnej w trybie przewidzianym jej przepisami (art. 14b-14p).

Jednocześnie pragnę poinformować, że przeprowadzone w 2014 r. kontrole podatkowe rolników, wytypowane na podstawie analizy ryzyka ujawniły uszczuplenia na kwotę około 44,5 mln zł. Należy jednak podkreślić, iż kontrole te były poprzedzone akcją informacyjną skierowaną do rolników, której celem było przekazanie informacji dotyczących zasad rozliczania podatku od towarów i usług oraz najczęściej popełnianych nieprawidłowości.

3 poważaniem,

Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU

*Jaroslav Neneman*