

Piotr Konrad Skalimowski

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0009-0007-6089-1123

piotr.skalimowski@uwm.edu.pl

Działalność gospodarcza o charakterze uzupełniającym na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług – uwagi na tle orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczących podmiotów otrzymujących dotacje rolnośrodowiskowe

Uwagi wstępne

Pojęcie podatnika podatku od towarów i usług, określone w art. 15–17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, odnosi się w pierwszej kolejności do warunku wykonywania działalności gospodarczej, określonej ustawowo, bez względu na jej cel lub rezultat¹. Jednocześnie ustawodawca sprecyzował, że działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, przy czym działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Spełnienie powołanych przesłanek ustawowych nie tylko warunkuje posiadanie statusu podatnika podatku od towarów i usług, lecz rodzi również inne konsekwencje podatkowe, w szczególności umożliwia podatnikowi skorzystanie z istotnego elementu konstrukcyjnego VAT, jakim jest prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabytych towarów i usług związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Jednoznaczne stwierdzenie, czy określony podmiot prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u., w większości przypadków nie będzie powodowało wątpliwości. Problemy interpretacyjne mogą jednak pojawić się w sytuacji, gdy osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka

¹ Dz.U. z 2023 r., poz. 1570, dalej jako u.p.t.u.

organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej wykonuje działalność gospodarczą, lecz jest ona zbieżna z inną, wykonywaną równolegle aktywnością, leżącą już poza zakresem działalności gospodarczej. Aktywność ta byłaby jednocześnie irrelevantna z punktu widzenia podatku od towarów i usług i nie uprawniałaby do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony.

W przedmiotowym opracowaniu autor dokona analizy dwóch odmiennych stanowisk w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, które zarysowały się na kanwie spraw podatkowych podmiotów prowadzących działalność rolniczą, które jednocześnie działalność tę realizowały i podporządkowały przyjętym przez siebie programom rolnośrodowiskowym. Celem analizy będzie wskazanie, czy na gruncie u.p.t.u. przesadzające znaczenie dla uznania statusu podatnika ma podjęcie działalności gospodarczej bez względu na jej rezultat, jak wynika to z językowej wykładni art. 15 ust. 1 u.p.t.u., czy też należy raczej zbadać, jaki jest faktyczny charakter wykonanych czynności. Innymi słowy, czy intencją podmiotu jest wykonywanie działalności gospodarczej, czy też stanowi ona niejako efekt poboczny realizacji aktywności pozostającej faktycznie poza zakresem VAT.

Stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego

Podatnicy (osoby fizyczne oraz spółki prawa handlowego), których skargi kasacyjne rozpoznawał Naczelny Sąd Administracyjny, prowadzili działalność rolniczą w rozumieniu art. 2 pkt 15 u.p.t.u. oraz zarejestrowali się jako czynni podatnicy podatku od towarów i usług. Jednocześnie na dzierżawionych przez siebie gruntach rolnych, znajdujących się na obszarze parku narodowego, prowadzili działania mające na celu ochronę siedlisk rzadkich gatunków ptaków i roślin w ramach programu rolnośrodowiskowego. W związku z realizacją programu podmioty te uzyskiwały płatności rolnośrodowiskowe i zobowiązywały się do użytkowania gruntów zgodnie z wymogami ochrony zagrożonych gatunków i siedlisk przyrodniczych, na podstawie sporządzonego we własnym zakresie *Planu działalności*, który zawierał szczegółowe warunki odnośnie do zasad użytkowania dzierżawionych gruntów, m.in. terminów wykonywania zabiegów koszenia, wysokości koszenia trawy, tworzenia dokumentacji ornitologiczno-botanicznych, sprzętu, jakim mogą być wykonywane zabiegi pielęgnacyjne. Podatnicy dokonywali sprzedaży pozyskanej biomasy, jednak wysokość dochodów uzyskanych z jej zbycia pozostawała w znacznej dysproporcji w stosunku do wysokości otrzymanej dotacji z tytułu realizacji programu rolnośrodowiskowego. W tych samych okresach podmioty dokonywały zakupu towarów i usług rolniczych, które z jednej strony służyły do pozyskania biomasy oraz jednocześnie były konieczne do spełnienia warunków użytkowania dzierżawionych gruntów w ramach *Planu działalności*. Prawo

podatników do odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupionych towarów i usług w rozumieniu art. 86 ust. 1 u.p.t.u. stało się przedmiotem sporu z organami podatkowymi, które przyjęły, że prowadzona przez skarżących działalność, polegająca na koszeniu, zbieraniu, wywozie biomasy w spornym okresie, nie wyczerpywała znamion działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u., bowiem nie była związana z wykonywaniem czynności opodatkowanych, lecz jedynie z realizacją umów zawartych z parkiem narodowym oraz podjętych zobowiązań rolnośrodowiskowych. Tym samym podmioty te, jako niebędące podatnikami w rozumieniu art. 15 u.p.t.u., nie miały prawa do skorzystania z podstawowego elementu konstrukcyjnego podatku VAT i obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

W pierwszym z wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, który zapadł na tle tak zarysowanego stanu faktycznego i prawnego, stwierdzono prawidłowość rozstrzygnięć organów podatkowych oraz wojewódzkiego sądu administracyjnego, przyjmując, że sprzedaż jedynie części trawy (biomasy) przez skarżącego po jednej transakcji rocznie przez trzy lata potwierdza w istocie brak zamiaru wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu w sposób częstotliwy². W ocenie sądu skarżącemu nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT wynikającego z faktur wystawionych z tytułu koszenia i wywozu biomasy, niezbędnych do wykonania planu rolnośrodowiskowego i uzyskania dopłat bezpośrednich, ponieważ takie uprawnienie przysługuje wyłącznie podatnikom VAT, w zakresie w jakim usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Podobne stanowisko, jednak zawierające szersze odniesienie do stanu prawnego, zawarto w kolejnym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdzie wskazano, że zgodnie z art. 15 ust. 2 u.p.t.u. prawidłowa ocena sprawy wymagała rozważenia całokształtu działań związanych z czynnościami podejmowanymi przez skarżącą, w szczególności zaś „o wszystko to, co poprzedzało sprzedaż biomasy, którą Skarżąca kreowała jako czynność opodatkowaną, jak i o ową sprzedaż tak właśnie postrzeganą”³. Zdaniem składu orzekającego prawidłowa była ocena dokonana przez sąd pierwszej instancji co do rzeczywistych powodów i w jakim zasadniczym celu spółka realizowała czynności, które wywołały efekt w postaci powstania biomasy. Cel ten – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego – ewidentnie i w sposób oczywisty nie był nakierowany ze swojej istoty na „produkcję biomasy” lub w porównywalnym stopniu na nią i na ochronę rolnośrodowiskową, lecz zasadniczo na zrealizowanie tego ostatniego w wykonaniu przyjętego planu rolnośrodowiskowego. W uzasadnieniu przedmiotowego wyroku stwierdzono próbę przeddefiniowania przez spółkę swojej działalności, aby przypisać produkcji biomasy znaczącą lub wiodącą wręcz rolę. Co warto zaznaczyć, sąd odnotował literalne

² Wyrok NSA z 10 kwietnia 2015 r., sygn. akt I FSK 313/14, CBOSA.

³ Wyrok NSA z 17 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 329/16, CBOSA.

brzmienie art. 15 ust. 1 u.p.t.u. *in fine*. Brak względu na cel i rezultat działalności mogłoby bowiem uzasadniać ograniczone lub znikome wyniki ekonomiczne ze sprzedaży biomasy w porównaniu z wyższym dochodem otrzymywanym przez spółkę z tytułu dotacji rolnych. Rzeczą jednak w tym – jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny – że takie podejście nie może mieć samodzielnego znaczenia, „gdyż wspomniana działalność to »działalność gospodarcza« zdefiniowana w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Abstrahowanie zatem od niej i deprecjonowanie rzeczywistego znaczenia tych zachowań (czynności, z których czy w wyniku których owa biomasa powstała) było wadliwe. W ten sposób nie dostrzeżono dostatecznie wyraźnie, że definicja podatnika podatku VAT jest kompleksowa i kształtuje ją nie tylko cel/rezultat danej działalności (mający wyraz np. w sprzedaży towaru), ale także to z czynności, w jakim charakterze wykonanych ów cel się ziszcza”.

W przywołanym orzeczeniu dokonano więc interpretacji art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u., polegającej na łącznym odczytaniu obu jednostek redakcyjnych, przy czym Naczelny Sąd Administracyjny uznał konieczność każdorazowego uwzględniania przy ocenie ewentualnego statusu podatnika VAT również charakteru konkretnych czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej. Wątpliwości jednak budzić może konstatacja, że kompleksową definicję podatnika kształtuje nie tylko cel/rezultat danej działalności, w sytuacji gdy językowa i jednoznaczna wykładnia art. 15 ust. 1 u.p.t.u. nakazuje wręcz pominąć taki cel i rezultat. Z woli ustawodawcy podatnikami są określone podmioty „bez względu na cel i rezultat takiej działalności”, dlatego też badanie charakteru czynności, w jakiej miałby się ziszczać cel, zdaje się być wykładnią *contra legem*, albowiem cel ten nie musi się nawet ziścić, czego sąd, jak się wydaje, nie dostrzegł.

Odmienne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w kolejnych wyrokach. W pierwszym z nich uznano, że pozyskiwanie biomasy z łąk i pastwisk, także gdy jest realizowane w ramach programu rolnośrodowiskowego, stanowi produkcję roślinną, którą – jako jedną z form działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 pkt 15 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – zalicza się do działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u., a realizujący tę produkcję rolnik, który złożył zgłoszenie rejestracyjne, o jakim mowa w art. 96 ust. 1 u.p.t.u., jest podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ust. 1 tej ustawy⁴. Uzasadniając stanowisko, sąd przyjął, że „nie jest przy tym – dla statusu bycia podatnikiem – istotny cel oraz wynik prowadzonej działalności. Działalność ta nie musi być zatem prowadzona w celu uzyskania zysku, lecz może być ukierunkowana na uzyskanie innych celów (oświatowych, zdrowotnych, kulturalnych, charytatywnych, ochrony środowiska itp.)”. W orzeczeniu wskazano również, że nawet jeżeli przyjąć,

⁴ Wyrok NSA z 5 września 2018 r. sygn. akt I FSK 1326/16, CBOSA.

iż celem podejmowanych działań było otrzymanie dopłat rolnośrodowiskowych, a nie pozyskanie biomasy w celu sprzedaży, jako elementu ubocznego wykonywanych działań ochronnych, nie ma podstaw do twierdzenia, że skarżący nie działał jako podatnik podatku VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 w związku z ust. 2, 4 i 5 u.p.t.u., skoro cel ten realizował poprzez działania mające znamiona produkcji rolnej, uznawanej za działalność rolniczą w rozumieniu art. 2 pkt 15 u.p.t.u., będącej działalnością gospodarczą w ujęciu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Naczelny Sąd Administracyjny odszedł więc od koncepcji kompleksowego badania całego charakteru czynności składających się na prowadzoną działalność gospodarczą podatnika, w których miałyby się ziszczać jej cel. Można więc przyjąć, że istotą jest obiektywnie dające się stwierdzić wykonywanie działalności gospodarczej (w tym przypadku rolniczej), a przesłanki leżące u podstaw jej wykonywania oraz końcowy rezultat ekonomiczny pozostają bez znaczenia. Zauważa się, że działalność gospodarcza ma miejsce także wówczas, gdy nie przynosi żadnych widocznych efektów, jednak konkretne przypadki należy rozpatrywać indywidualnie, bowiem przesądzać o prowadzeniu działalności nie może sam fakt zadeklarowania woli jej rozpoczęcia, jeśli nie towarzyszą temu okoliczności, które mogłyby wskazywać na faktyczną chęć jej prowadzenia⁵.

Rozbieżność stanowisk w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego została odnotowana w kolejnym judykacie, przy czym sąd, nie rozstrzygając zasadności jednego z nich, zwrócił uwagę, że wyroki z 10 kwietnia 2015 r. i z 17 listopada 2017 r., po pierwsze, nie uwzględniają w ogóle, że w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. za działalność gospodarczą uważa się także działalność rolniczą w ujęciu art. 2 pkt 15 tej ustawy, w tym zaś produkcję roślinną; po drugie, że zastosowanie wykładni zgodnie z tym poglądem dodatkowo wymaga wskazania i udowodnienia przez organy podatkowe, iż w sprawie mamy do czynienia z nadużyciem prawa, a zatem że transakcja stanowiąca takie nadużycie, mimo formalnej zgodności z przepisami prawa, skutkuje osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem służącemu przepisom, oraz że z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, iż jedynym lub zasadniczym celem takiej transakcji było uzyskanie korzyści finansowej⁶.

Uzupełniająco, powołując się na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 21 lutego 2020 r. uznał, że wykorzystywanie dóbr materialnych lub niematerialnych uznaje się za mające cel zarobkowy, niezależnie od tego, czy ma ono na celu osiągnięcie zysku, toteż fakt, że podatnik może prowadzić działalność gospodarczą przynoszącą dochód tylko tytułem uzupełniającym, jest nieistot-

⁵ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2023, s. 316.

⁶ Wyroki NSA z 13 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 443/19 i sygn. akt I FSK 444/19, CBOSA.

ny z punktu widzenia istnienia działalności gospodarczej zmierzającej do stałego osiągnięcia dochodu⁷.

Przesłanki prowadzenia działalności gospodarczej w VAT

Dokonując próby oceny, która z zaprezentowanych linii orzeczniczych trafniej oddaje istotę pojęcia podatnika prowadzącego działalność gospodarczą osiągającego jednocześnie dochód z innych tytułów niepodlegających systemowi VAT, należy sięgnąć do norm prawa unijnego. Ustawa o podatku od towarów i usług stanowiąca implementację dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w art. 9 ust. 1 wskazuje, że podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności⁸. Z kolei zgodnie z art. 9 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE 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 dochodu.

Krajowe regulacje art. 15 ust. 1 i ust. 2 u.p.t.u. zdają się więc powielać brzmienie dyrektywy 2006/112/WE i są odpowiednikiem norm unijnych w zakresie pojęcia podatnika VAT oraz definicji podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą na gruncie podatku od wartości dodanej⁹. Przepisy u.p.t.u. zasadniczo nie wprowadzają więc dodatkowych lub innych przesłanek warunkujących uzyskanie statusu podatnika VAT, które nie są znane prawu unijnemu, a art. 15 ust. 2 u.p.t.u. stanowi prawidłową implementację art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE¹⁰. Jednak należy zauważyć, że znajdujący się w krajowych przepisach warunek wskazujący, że aby czynność wykonana jednorazowo mogła być uznana za działalność gospodarczą, powinna być wykonana w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania jej w sposób częstotliwy¹¹.

⁷ Wyrok NSA z 21 lutego 2020 r., sygn. akt I FSK 1859/17, CBOSA.

⁸ Dz. Urz. UE z 2006 r., L 347, s. 1, dalej jako dyrektywa 2006/112/WE.

⁹ Dyrektywa 2006/112/WE stanowi powtórzenie art. 4 ust. 1 i 2 Szóstej dyrektywy Rady 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. Urz. UE z 1977 r., L 145, s. 1).

¹⁰ R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021, s. 225.

¹¹ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, 2012, Legalis, art. 9, teza II.1.

Dyrektywa 2006/112/WE nie ogranicza i nie pozbawia praw podatnika w sytuacji, gdy działalność gospodarcza nie jest celem samym w sobie podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, jak też nie wprowadza dystynkcji, jeżeli chodzi o główny bądź wiodący charakter działalności gospodarczej w stosunku do innych aktywności wykonywanych przez podatnika równolegle. Należy więc stwierdzić, że postulat jednolitości stosowania pojęcia podatnika i wiążącego się z nim pojęcia działalności gospodarczej na gruncie VAT winien być spełniony, gdyż zbieżność normatywna na poziomie unijnym i implemmentowanych regulacji krajowych jest spełniona¹².

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako TSUE) wielokrotnie w swoim orzecznictwie dokonywał interpretacji art. 9 dyrektywy 2006/112/WE, wyjaśniając znaczenie pojęcia działalności gospodarczej w kontekście braku względu na cel i rezultat takiej działalności. Przyjęty przez niego sposób wykładni wydaje się nie zmieniać na przestrzeni ostatnich lat i potwierdzać tezę zapoczątkowaną oraz wyrażoną w wyroku w sprawie *Intercommunale voor Zeewaterontzitting v. INZO*, że rezultat podejmowanych przez podatnika działań pozostaje nieistotny z punktu widzenia uzyskania statusu podatnika oraz obowiązek uwzględniania przez organy podatkowe deklarowanych zamiarów przedsiębiorcy podjęcia działalności objętej podatkiem od towarów i usług¹³. Trybunał jednocześnie w dotychczasowym orzecznictwie akcentował nie tylko nakaz uwzględniania takich deklaracji podatnika, lecz również brak obowiązku prowadzenia jakiegokolwiek dochodzenia przez organ administracji podatkowej w celu ustalenia rzeczywistych intencji danego podatnika¹⁴. Powołane orzecznictwo sądu unijnego zdaje się więc udzielać jasnej wskazówki interpretacyjnej w zakresie uznania za podatnika VAT podmiotu, który prowadzi działalności gospodarczej nawet w braku jej obiektywnie dających się stwierdzić rezultatów oraz niezależnie od deklarowanego celu. Niemniej jednak wypowiedzi te nie przesądzają, czy podmiot prowadzący jako wiodącą działalność leżącą poza zakresem systemu VAT oraz jednocześnie podejmujący działalność gospodarczą o charakterze uzupełniającym, dodatkowym lub wręcz ubocznym w stosunku do pierwszej z nich staje się podatnikiem VAT.

Istotną pomocą w rzeczonyj analizie może być wyrok w sprawie *Fluvius Antwerpen v. MX* w którym, udzielając odpowiedzi na pytanie prejudycjalne sądu belgijskiego, TSUE przyjął, że artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT nr 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeśli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działalność gospodarczą

¹² R. Kubacki, *Podmiotowość podatkowa jednostek budżetowych – niepotrzebne dalsze kontrowersje*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 10, s. 21.

¹³ Wyrok TSUE z 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67.

¹⁴ Wyroki TSUE: z 21 listopada 2013 r., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758; z 15 maja 2019 r., *Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH*, ECLI:EU:C:2019:412.

wykonywaną przez tego operatora, ponieważ wiąże się z ryzykiem nieodłącznie związanym z jego działalnością jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej¹⁵. Uwzględniając specyficzne okoliczności przedmiotowej sprawy, mianowicie wykonywanie działalności gospodarczej przez operatora energii elektrycznej, należy zwrócić uwagę, że w ocenie TSUE prowadzenie działalności gospodarczej w kontekście art. 9 ust. 1, bez względu na jej cel i rezultat, może mieścić w swoim zakresie także niezamierzoną dostawę towaru, leżącą poza świadomością i wolą podatnika. Błędem byłoby proste przenoszenie wniosku TSUE na inne sprawy. Zaznaczyć trzeba bowiem, że jednocześnie w wyroku *Fluvius Antwerpen v. MX* powtórzono, iż w celu sprawdzenia, czy dana transakcja wpisuje się w ramy działalności gospodarczej, należy przeanalizować wszystkie warunki, w jakich jest ona wykonywana¹⁶. Stanowisko TSUE stanowi jednak sygnał potwierdzający wcześniejsze jego wypowiedzi orzecznicze, że intencje, zamiary lub deklaracje odnoszące się do działalności gospodarczej nie kreują jej. Ustalenia organów podatkowych w zakresie przyczyn podejmowanej działalności gospodarczej lub motywacji podatnika w tym zakresie nie tylko nie mają znaczenia dla oceny zastosowania art. 9 ust. 1 i ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, lecz wręcz są nieprzydatne w prowadzonych postępowaniach podatkowych. Jak wskazuje się w literaturze, w istocie jedynie nielegalna działalność mogłaby być rozważana jako niestanowiąca działalności gospodarczej dla celów VAT, a czynności wykonywane w ramach takiej działalności jako pozostające poza zakresem podatku od wartości dodanej¹⁷. Również uzupełniający charakter działalności gospodarczej w stosunku do wiodącej aktywności podatnika, która leży poza systemem VAT, nie ma znaczenia dla stwierdzenia statusu podatnika w rozumieniu prawa unijnego. Stały charakter osiągania dochodu nie może zostać podważony ze względu na to, że podatnik może prowadzić działalność gospodarczą przynoszącą dochód tylko tytułem uzupełniającym¹⁸. Obecny model wykładni prounijnej, oparty na zasadzie powszechności opodatkowania, zakłada, że dla oceny bycia podatnikiem nie ma znaczenia okoliczność, z jakich przyczyn określona aktywność została podjęta, ale istotne jest to, czy dana osoba podejmuje działania charakterystyczne dla producenta, handlowca lub usługodawcy, a więc czy jej działania są charakterystyczne dla profesjonalnego obrotu gospodarczego¹⁹.

Odnosząc tezy orzecznicze już bezpośrednio na płaszczyznę zarysowanej na wstępie problematyki, należy stwierdzić, że fakt osiągania dotacji publicznych w ramach czynności, które jednocześnie służą realizacji programów rol-

¹⁵ Wyrok TSUE z 27 kwietnia 2023 r. *Fluvius Antwerpen v. MX*, C-677/21, ECLI:EU:C:2023:348.

¹⁶ Wyrok TSUE z 15 kwietnia 2021 r., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277.

¹⁷ Zob. K. Lewandowski, P. Fałkowski, op. cit.

¹⁸ Wyrok TSUE z 2 czerwca 2016 r. *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.*, C-263/15, ECLI:EU:C:2016:392.

¹⁹ R. Wiatrowski, op. cit., s. 227.

nośrodowiskowych oraz prowadzonej działalności rolniczej (produkcji roślinnej), nie może mieć wpływu na gospodarczy lub niegospodarczy charakter podjętej lub planowanej działalności, ponieważ pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE ma charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie nie tylko od celów i rezultatów danych transakcji, lecz również od sposobu finansowania wybranego przez dany podmiot, także w przypadku gdy chodzi o dotacje publiczne²⁰. Wpływu takiego nie może mieć również wysokość otrzymywanych dotacji i proporcja, w jakiej pozostaje ona do dochodów osiągniętych z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

Definicja działalności gospodarczej w ustawie Prawo przedsiębiorców

Dokonując analizy pojęcia działalności gospodarczej, którym posługuje się ustawodawca w ustawie podatkowej należy sięgać do wykładni systemowej zewnętrznej oraz definicji działalności gospodarczej funkcjonującej zwłaszcza w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców²¹. Zgodnie z jej art. 3 działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Norma ta, uwzględniająca przedmiot działalności gospodarczej, ma więc charakter przedmiotowy, różniący się w istotny sposób od podmiotowego charakteru działalności, o którym mowa w art. 15 ust. 1 i ust. 2 u.p.t.u. oraz art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE²². Różnica ta ma więc istotne znaczenie, ponieważ na gruncie u.p.t.u. działalnością gospodarczą jest każda działalność prowadzona przez producentów, handlowców lub usługodawców, a nie tylko działalność polegająca na samej produkcji, handlu lub świadczeniu usług. Co równie istotne, definicja ustawy podatkowej nie wymaga, aby wspomniana działalność, o której mowa w art. 15 ust. 2 zd. 1 u.p.t.u., miała charakter zarobkowy²³. Mimo że definicja działalności gospodarczej sformułowana w art. 3 p.p. ma znaczenie dla całego obszaru prawa publicznego, to pojęcie działalności gospodarczej może być zróżnicowane w zależności od celów konkretnej regulacji ustawowej²⁴. W analizowanym zakresie definicja działalności gospodarczej, którą posłużył

²⁰ Wyroki ETS: z 6 października 2005 r., *Komisja v. Francja*, C-243/03, EU:C:2005:589, pkt 32–33; z 23 kwietnia 2009 r., *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, EU:C:2009:261.

²¹ Dz.U. z 2023 r., poz. 221, dalej jako p.p. Przepisy u.p.t.u. posługuje się definicją działalności gospodarczej odmienną od tej znajdującej się w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926) oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r., Nr 80, poz. 350).

²² T. Michalik, *VAT. Komentarz*, 2024, Legalis, art. 15, teza III.2.

²³ *Ibidem*.

²⁴ G. Kozieł, [w:] G. Kozieł (red.), *Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz*, 2019, Legalis, art. 3, teza 5.

się ustawodawca w art. 15 ust. 1 i ust. 2 u.p.t.u., nakazuje pominąć rezultat wykładni art. 3 p.p. jako nieznajdujący zastosowania na gruncie u.p.t.u. Prawidłowa wykładnia art. 15 ust. 2 u.p.t.u. nie odwołuje się ani do formalnego statusu danego podmiotu jako podatnika zarejestrowanego, ani do okoliczności, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości, gdyż nie są to przesłanki warunkujące opodatkowanie danej czynności²⁵.

Działalność gospodarcza o charakterze uzupełniającym a ryzyko nadużycia prawa

Przepisy u.p.t.u., jak również dyrektywa 2006/112/WE nie przewidują możliwości badania, jaki jest faktyczny charakter wykonanych przez podatnika czynności. Z orzeczniczego TSUE wynika, że w szczególności weryfikacji organów podatkowych nie podlegają zamiary, cel lub intencje podmiotu, który w sposób obiektywny wykonuje czynności opodatkowane w rozumieniu ustawy podatkowej. Również rezultaty prowadzonej działalności, rozumiane jako wysokość obrotu, osiągnięty dochód, liczba zawartych transakcji, nie mają znaczenia dla oceny statusu podatkowego podmiotu, co wynika *explicite* z art. 15 ust. 1 u.p.t.u. Odnosząc się więc do tez powołanych wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 kwietnia 2015 r. i z 17 listopada 2017 r., należy stwierdzić, że wskazana w nich potrzeba badania całokształtu okoliczności wykonania konkretnych czynności, które potencjalnie mogłyby zostać opodatkowane, jest sprzeczna z przyjętymi założeniami podatku od wartości dodanej. Jeżeli bowiem cel działalności gospodarczej, który poprzedza jej rozpoczęcie, a także rezultat jako jej wynik jest bez znaczenia, to pozostałe okoliczności nie mogą rzutować na przyznanie lub odmowę przyznania statusu podatnika VAT.

Za niezasadnością stanowiska orzeczniczego wyrażonego w wyrokach z 10 kwietnia 2015 r. i 17 listopada 2017 r. przemawiają dodatkowo problemy, które wiązałyby się z potrzebą faktycznego ustalenia całokształtu okoliczności dotyczących konkretnych czynności w ramach podejmowanej aktywności podatnika. Niejednokrotnie więc organy podatkowe lub sądy administracyjne stanęłyby przez wyzwanie badaniu nie tylko okresu podatkowego będącego przedmiotem kontroli i postępowania podatkowego. Kompleksowa ocena poszczególnych czynności, w których miałyby ziścić się cel działalności gospodarczej, nie mogłaby się bowiem koncentrować jedynie na wąsko wybranym wycinku czasowym, gdyż ocena taka byłaby niemiarodajna dla prawidłowych ustaleń faktycznych.

Zatem prowadzenie działalności gospodarczej, nawet tytułem uzupełniającym, dodatkowym lub wręcz ubocznym w stosunku do dochodów osiągniętych

²⁵ R. Wiatrowski, op. cit., s. 226.

ze źródeł leżących poza systemem VAT, w tym z dotacji rolnośrodowiskowych w ramach tych samych czynności, nie pozbawia takiego podmiotu statusu podatnika VAT, który może korzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług wykorzystywanych w tym samym stopniu do czynności opodatkowanych, służących jednocześnie realizacji innych celów tego podmiotu. Dobra i usługi mogą zostać nabyte przez osobę działającą w charakterze podatnika na potrzeby działalności gospodarczej, nawet jeśli nie są one bezpośrednio wykorzystywane do celów tej działalności²⁶. Trzeba jednak odnotować, że jeżeli nabyte dobro (towar lub usługa) ze względu na swój charakter może być wykorzystywane zarówno do celów gospodarczych, jak i prywatnych bądź leżących poza sferą VAT, to aby ustalić, czy jest ono używane rzeczywiście w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu, należy zbadać, z jednej strony, ogół okoliczności, w jakich zainteresowany w rzeczywistości wykorzystuje majątek, a drugiej strony – okoliczności, w jakich zwykle jest prowadzona odpowiadająca temu wykorzystaniu działalność gospodarcza²⁷.

Słusznie w wyrokach z 13 marca 2019 r. dostrzega Naczelny Sąd Administracyjny ryzyko pozorowania działalności gospodarczej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych. Przepisy u.p.t.u. regulują konsekwencje nadużycia prawa i je definiują w treści art. 5 ust. 5, stanowiąc, że za takie należy uznać czynności w ramach transakcji, która – mimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy – miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem służącym tym przepisom²⁸. Słusznie dostrzega się, że instytucja nadużycia prawa powinna być stosowana tylko w wyjątkowych przypadkach w odniesieniu do prawidłowo ustalonego stanu faktycznego, w szczególności pod uwagę winno się brać rzeczywisty przebieg transakcji, uwzględniając przy tym zbadanie ekonomicznego sensu ich zawarcia i analizę pod kątem zgodności z celem gospodarczo-społecznym²⁹. Ustawa daje więc organom podatkowym narzędzie pozwalające wyeliminować podmioty, które pozorowałyby działalność gospodarczą, przy zastosowaniu dwóch przesłanek: po pierwsze, ustaleniu, że

²⁶ B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018, s. 20.

²⁷ Ibidem, s. 21.

²⁸ Instytucja nadużycia prawa na gruncie VAT nie ma jednak swojego umocowania w żadnym konkretnym przepisie prawa unijnego, a warunki dwuetapowego testu nadużycia zostało sformułowane w orzecznictwie TSUE, które odnosi się do stwierdzenia braku innego gospodarczego uzasadnienia działalności niż stworzenie korzyści podatkowej oraz zbadaniu, czy cele reguł unijnych, których nadużycie się zarzuca, są tożsame z celami i skutkami osiąganymi poprzez działalność podatnika. Por. S. Adamczyk-Kaczmar, *Nadużycie prawa a zasada neutralności VAT*, Warszawa 2022, s. 198.

²⁹ K. Machalica-Drozdek, A. Drozdek, *Zasada nadużycia prawa a prawo podatnika do odliczenia podatku VAT na tle unijnego i krajowego orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 3, s. 19.

dane transakcje, mimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy dyrektywy 112 i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowałyby osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem służącemu tym przepisom (przesłanka obiektywna); po drugie, z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że jedynym lub zasadniczym celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej (przesłanka subiektywna)³⁰.

Prawidłowo zastosowane kryteria, zarówno obiektywne, jak i subiektywne, oceny transakcji jako stanowiącej nadużycie prawa pozwałaby na pominięcie jej skutków podatkowych na gruncie VAT. Należy jednak zwrócić uwagę, że instytucja nadużycia prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5–6 u.p.t.u. dotyczy wyłącznie konkretnych transakcji, nie zaś całej działalności gospodarczej, która takiej ocenie nie podlega.

Podsumowanie

Prowadzenie działalności gospodarczej jedynie tytułem uzupełniającym lub dodatkowym w stosunku do wykonywanej jednocześnie w ramach tych samych czynności wiodącej działalności leżącej poza systemem VAT, takiej jak realizacja programów rolnośrodowiskowych i otrzymywanie z tego tytułu dotacji, nie neguje statusu podatnika w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Zarówno cel, zamiar jak i rezultaty podjętych czynności nie mają wpływu na ocenę podatkowego charakteru działalności gospodarczej, co wynika nie tylko z literalnej wykładni art. 15 ust. 1 i ust. 2 u.p.t.u., lecz również przywołanego orzecznictwa TSUE. Wobec dwóch stanowisk wypracowanych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego należy uznać, że pogląd przeważający w późniejszych wyrokach, polegający na uznaniu, że działalność gospodarcza nie musi być prowadzona w celu uzyskania zysku, lecz może być ukierunkowana na uzyskanie innych celów, w tym oświatowych, zdrowotnych, kulturalnych, charytatywnych, ochrony środowiska, jest trafny i przekonujący.

W przypadku podmiotów, które mogłyby jedynie pozorować działalność gospodarczą w celu uzyskania nieuzasadnionych korzyści podatkowych, u.p.t.u. daje możliwość weryfikacji, czy nie dochodzi do nadużycia prawa. Kryteria oceny w takiej sytuacji nie będą miały jednak zastosowania do całościowej oceny wszelkich czynności stanowiących potencjalną aktywność gospodarczą podatnika, lecz powinny odnosić się do konkretnych transakcji. Pozbawienia statusu podatnika VAT podmiotu wyłącznie ze względu na realizację w ramach tych samych czynności innych celów jest zbyt daleko idące i nie znajduje potwierdzenia w ustawie krajowej i w dyrektywie 2006/112/WE.

³⁰ Wyrok NSA z 17 marca 2023 r., sygn. akt I FSK 1333/20, CBOSA.

Wykaz literatury

- Adamczyk-Kaczmarz S., *Nadużycie prawa a zasada neutralności VAT*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023.
- Kozieł G. (red.), *Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz*, 2019, Legalis.
- Kubacki R., *Podmiotowość podatkowa jednostek budżetowych – niepotrzebne dalsze kontrowersje*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 10.
- Lewandowski K., Falkowski P., *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, 2021, Legalis.
- Machalica-Drozdek K., Drozdek A., *Zasada nadużycia prawa a prawo podatnika do odliczenia podatku VAT na tle unijnego i krajowego orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 3.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, 2024, Legalis.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Wiatrowski R., *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.

Summary

Supplementary economic activity under rules of Value Added Tax Act – comments in the context of the judgments of the Supreme Administrative Court regarding entities receiving agri-environmental subsidies

Keywords: tax law, economic activity, value added tax, taxpayer, tax due.

The article is an analysis of two different jurisprudence view of the Supreme Administrative Court, which emerged in the context of tax cases of entities conducting agricultural activity, which at the same time implemented this activity and subordinated it to the agri-environmental programs they adopted. The aim of the article is to examine whether, under the Value Added Tax Act (VAT Act) the decisive factor for the recognition of the taxpayer's status is the establishment of a business activity, regardless of its result, according to the linguistic interpretation of Art. 15 section 1 of the VAT Act, or whether the actual nature of the activities performed and the comprehensive assessment of the activities undertaken by the taxpayer should be examined. The analysis of the VAT Act, Directive 2006/112/EC and the case law of the Court of Justice of the European Union supports the statement that running a business is only a supplementary activity to the leading activity carried out at the same time, as part of the same activities, outside the VAT system does

not negate the status of a taxpayer within the meaning of the VAT Act. Neither the purpose, intention nor the results of the activities undertaken have any impact on the assessment of the tax nature of the business activity, which results from the literal interpretation of Art. 15 section 1 and section 2 of the VAT Act, and the Court's of Justice of the European Union judgments.