

BEATA JEŻYŃSKA

OPODATKOWANIE DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG*

I. OPODATKOWANIE DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ W PRZEPISACH VI DYREKTYWY**

7. *Harmonizacja wspólnotowego systemu opodatkowania VAT*

Stosownie do postanowień art. 93 i 94 Traktatu Rzymskiego¹ pełnej harmonizacji podlegają przepisy państw członkowskich UE normujące podatki pośrednie w zakresie niezbędnym do swobodnego i niepoddanego kontroli granicznej przepływu towarów i usług.

W sferze obrotu produktami rolnymi zasadnicze znaczenie ma harmonizacja przepisów podatku od towarów i usług. Proces dostosowania zapoczątkowała I dyrektywa Rady 67/227/EEC z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków pośrednich². Postanowienia I dyrektywy uznawane są za podstawę funkcjonowania wspólnego europejskiego systemu podatku od wartości dodanej – VAT³, przez który ro-

* Artykuł został złożony do druku w listopadzie 2005 r.

** Dyrektywa IV została z dniem stycznia 2007 r. zastąpiona dyrektywą Rady nr 206/112/UE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zgodnie z treścią art. 412 powołanej dyrektywy określony został termin jej implementacji na datę 1 stycznia 2008 r. W chwili publikacji niniejszego artykułu przepisy prawa krajowego nie zostały jeszcze dostosowane do nowego aktu. W odniesieniu do opodatkowania rolnictwa przepisy dyrektywy 2006/112/UE utrzymują ryczałtowy system opodatkowania i tylko w nieznacznym stopniu modyfikują dotychczasowe regulacje dotyczące VAT w rolnictwie.

¹ W wersji pierwotnej Traktatu Rzymskiego art. 93 i 94 oznaczone były numerami 99 i 100 i według tej numeracji zostały powołane w preambule do I oraz do VI Dyrektywy.

² P 071, z dnia 14 kwietnia 1967.

³ Podatek od wartości dodanej (ang. *Value Added Tax – VAT*) pobierany jest od wszystkich uczestników procesu produkcji i sprzedaży, jednakże z uwagi na sposób poboru nie występuje kumulacja opodatkowania. Każdy kolejny uczestnik procesu produkcyjno-dystrybucyjnego ma bowiem prawo potrącić z podatku ustalonego od całości obrotów tę część, którą już zapłacił. Pobierany w ten sposób podatek, mimo że nakładany we wszystkich fazach obrotu, staje się rzeczywistym obciążeniem dopiero wówczas, gdy sprzedaż towaru lub świadczenie usługi wykonane jest na rzecz odbiorcy finalnego, który nie ma prawa dokonywania odliczeń. Zob. W. Aron, *VAT Experiences of some European Countries*, Deser 1982, s. 45; W. Maruchin, *VAT – harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998, s. 15 i n.; D. Gotz-Kozierkiewicz, *Podatek od wartości dodanej*, „Ekonomika i organizacja przedsiębiorstwa” 1990, nr 9, s. 15 i n.; A. Jargiełło, *Podatek od towarów i usług w rolnictwie elementem dostosowawczym do systemu podatkowego krajów Unii Europejskiej*, w: *Szanse i zagrożenia dla krajowego ogrodnictwa po przystąpieniu Polski do*

zumie się powszechny podatek obciążający konsumpcję, stosowany do towarów i usług proporcjonalnie do ich ceny, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji⁴. Postanowienia powołanej dyrektywy zobowiązywały wszystkie państwa do zastąpienia w terminie do 1 stycznia 1972 r. dotychczasowych krajowych regulacji podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej⁵. W kolejnych latach wydane zostały dalsze dyrektywy konstruujące wspólne dla państw członkowskich opodatkowanie pośrednie⁶.

Dla obowiązującego wspólnotowego systemu opodatkowania podatkiem VAT zasadnicze znaczenie ma VI dyrektywa Rady 77/388/EEC z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku⁷. Określiła ona podstawowe założenia dla wspólnego systemu podatkowego, a przede wszystkim: podatników, podstawę i przedmiot opodatkowania, stawki i zwolnienia, a także zasady i warunki stosowania specjalnych zasad opodatkowania.

Unii Europejskiej, Materiały III Ogólnopolskiej Konferencji Ogrodniczej, Lublin 13–14 grudnia 2000, s. 437 i n.

⁴ W doktrynie wskazuje się na różne cechy charakterystyczne VAT. Jednakże do konstruktywnych zalicza się zwłaszcza: 1) neutralność podatku; 2) powszechność opodatkowania; 3) unikanie podwójnego opodatkowania oraz niezamierzonego braku opodatkowania; 4) zachowanie warunków konkurencji. Szerzej zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT Komentarz*, Kraków 2004, s. 22. VAT spełnia także istotną rolę w strukturze zasobów własnych, na podstawie których konstruowany jest budżet UE; Por. B. Kozłowska, *Stan dostosowania prawa polskiego do regulacji wspólnotowych w zakresie podatku od towarów i usług w rolnictwie*, w: R. Budzinowski, A. Zieliński (red.), *Prawo Rolne. Problemy teorii i praktyki*, Kłuczbork 2000, s. 90–92.

⁵ Jednocześnie z I Dyrektywą Rada uchwaliła II Dyrektywę nr 67/228/EEC w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych – struktura i procedury wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (I Dyrektywa z dnia 11 kwietnia 1967 r.; P 071, z dnia 14 kwietnia 1967 r.), która określała przedmiot, podmiot i podstawę opodatkowania, stawki podatku oraz zwolnienia i zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego.

⁶ W zakresie podatku od wartości dodanej Rada wydała kilkadziesiąt dyrektyw, wśród których można wyróżnić dyrektywy o charakterze systemowym, dyrektywy o węższym, przedmiotowym zakresie regulacji oraz dyrektywy zmieniające wydane już przepisy. Do najważniejszych dyrektyw systemowych, poza powołaną już I Dyrektywą z dnia 11 kwietnia 1967 r., należą: VI Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. (77/388/EEC) w sprawie harmonizacji przepisów prawnych państw członkowskich w zakresie podatku obrotowego – wspólny system podatku od wartości dodanej; jednolita podstawa opodatkowania (Dz.Urz. L 145 z 13 czerwca 1977 r.); oraz Dyrektywa Rady z dnia 19 października 1992 r. (2/77/EEC) w sprawie uzupełnienia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i w sprawie zmiany VI Dyrektywy; zbliżenie stawek podatkowych (Dz.Urz. L 384 z 31 października 1992 r.); Dyrektywy o węższym przedmiotowym zakresie regulacji odnoszą się m.in. do: zastosowania podatku od wartości dodanej do wynajmu rzeczy ruchomych (X Dyrektywa z dnia 31 lipca 1984 r. Dz.Urz. EWG L 208/58), postępowania w sprawie zwrotu podatku naliczonego podatnikom niemającym miejsca zamieszkania (siedziby) na obszarze Wspólnoty (XIII Dyrektywa z dnia 17 listopada 1986 r. Dz.Urz. EWG L 326/40); zwolnienia podatkowego przy przewozie towarów w małych przesyłkach o charakterze niehandlowym w obrębie Wspólnoty (Dyrektywa z dnia 21 grudnia 1988 r. Dz.Urz. EWG L 382/40. Szczegółowy wykaz dyrektyw zob. A. Blachowicz, w: K. Sachs (red.), *VI Dyrektywa VAT*, Warszawa 2003, s. 981–989.

⁷ L 145, z 13 czerwca 1977 r.

2. Zasady ogólne opodatkowania działalności rolniczej

Wytwórcza działalność producentów rolnych została włączona we wspólnotowy system opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Przepis art. 25 VI dyrektywy definiuje dla potrzeb VAT pojęcia: rolnik, rolnik ryczałtowy, produkt rolny, usługi rolnicze oraz przedsiębiorstwo – rolne, leśne i rybackie, dookreślając usługi rolnicze oraz czynności stanowiące rolniczą działalność produkcyjną w załącznikach A i B⁸ do niniejszej dyrektywy. Z treści powołanych przepisów wynika, że podatnikami VAT są producenci rolni prowadzący szeroko rozumianą działalność wytwórczą w zakresie produkcji roślinnej, hodowlanej, leśnictwa oraz rybactwa słodkowodnego wraz z hodowlą ryb, skorupiaków, mięczaków i żab, jak też świadczący typowe usługi dla produkcji rolnej. Przy czym działalność taka, prowadzona niezależnie, w sposób ciągły⁹, we własnym imieniu i na własne ryzyko¹⁰, w dowolnych formach organizacyjnych¹¹, bez względu na jej rozmiar a nawet ekonomiczne efekty, traktowana jest jako działalność gospodarcza.

Opodatkowaniu VAT podlegają odpłatne czynności dostawy towarów i świadczenia usług na terytorium kraju przez podatnika występującego w takim charakterze oraz import towarów¹².

Dostawa towarów, w tym produktów rolnych, określona została jako przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, co wskazywałoby, że dla potrzeb prawnopodatkowych zastosowane zostały wprost cywilistyczne pojęcia rzeczy, właściciela oraz przeniesienia prawa własności. Jednakże postanowienia dalszych przepisów VI dyrektywy, jak i ukształtowane na ich gruncie orzecznictwo ETS przeczą takiemu twierdzeniu. Odwołując się do treści preambuły VI dyrektywy, w której wyrażone zostało dążenie prawodawcy wspólnotowego do objęcia podatkiem od towarów i usług jak najszerszego zakresu czynności

⁸ VI Dyrektywa – Załącznik A *Lista czynności stanowiących rolniczą działalność produkcyjną*; Załącznik B *Lista usług rolniczych*; Załącznik C *Wspólna metoda kalkulacji*; Klasyfikacja w załączniku C jest stosowana także w sprawozdaniach gospodarczych dotyczących rolnictwa publikowanych przez Urząd Statystyczny Wspólnoty Europejskiej – *Economic Accounts for Agriculture*, SOEC.

⁹ Przyjęcie wzajemnej zależności między pojęciami podatnika i prowadzonej działalności gospodarczej traktowane jest jako element charakterystyczny dla systemu opodatkowania wartości dodanej, obowiązujący w ramach profesjonalnego obrotu gospodarczego, odróżniającego VAT od innych form podatków i opłat transakcyjnych stosowanych w obrocie nieprofesjonalnym.

¹⁰ W pojęciu podatnika VAT nie mieszczą się przeto podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej, jak również pracownicy i osoby zatrudnione u prowadzącego działalność gospodarczą pracodawcy na podstawie innego stosunku prawnego.

¹¹ Zob. orzeczenia ETS w sprawach: 268/83 *D.A. Rompelman i E.A. Rompelman v. Minister van Financien* oraz sprawę C-110/94 *Intercommunale voor Zeewaterontziltling (INZO) v. państwo Belgijkskiej Tolley's VAT Casus 2001*, Tolley Publishing, Sixteenth Edition, s. 564 i n. oraz orzeczenia powołane w: K. Sachs (red.), *Komentarz do Dyrektywy Rady Unii Europejskiej dotyczący wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2003, s. 66–68 oraz s. 990 i n.

¹² Import począwszy od 1 stycznia 1993 r. obejmuje transakcje zawierane z podmiotami gospodarczymi z krajów nieobjętych wspólnym rynkiem. W kontekście rozważań opodatkowania rolniczej działalności wytwórczej uwzględnić należy, że importowane mogą być zarówno dostawa towarów, jak i świadczenia usług, a zasadniczą różnicą w odniesieniu do zasad regulujących pozostałe przypadki wskazanych transakcji jest jedynie ich miejsce; do importu odnosić się będą wszystkie uwagi podniesione w treści niniejszego opracowania, dlatego odrębne omówienie zagadnień importu produktów rolnych nie wydaje się konieczne.

realizowanych w ramach działalności gospodarczej, ETS przyjął, że na gruncie prawnopodatkowym zwrot **przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel** nie jest tożsamy z cywilistycznym pojęciem przeniesienia własności, zwłaszcza na podstawie umowy sprzedaży. Sprzedaż jako pojęcie sięgające tradycji prawa rzymskiego stanowi podwalinę wszystkich europejskich legislacji cywilnych i ma jednoznacznie zdefiniowaną treść, której istota sprowadza się z jednej strony do zobowiązania sprzedawcy do przeniesienia własności rzeczy i jej wydania kupującemu, a z drugiej strony zobowiązanie kupującego do odebrania rzeczy i zapłaty ceny. Tym samym przyjęcie jako przedmiotu opodatkowania obrotu dokonywanego na podstawie umów przeniesienia własności, a zwłaszcza umowy sprzedaży, prowadziło do zawężenia prawnopodatkowego pojęcia dostawy. To zaś z jednej strony wyłączało spod opodatkowania pewne czynności obrotu, a z drugiej mogłoby prowadzić w pewnych okolicznościach do podwójnego ich opodatkowania. Stąd interpretacja przepisów regulujących wspólnotowe opodatkowanie odpłatnej dostawy towarów, a w wyniku konsekwentnej implementacji do porządków krajowych – także przepisów poszczególnych państw członkowskich, prowadzi do przyjęcia, że przy klasyfikacji konkretnej transakcji (czynności) gospodarczej dla potrzeb opodatkowania VAT należy przede wszystkim uwzględnić jej aspekt ekonomiczny związany z faktycznym dysponowaniem rzeczą, nie zaś samo przeniesienie prawa własności¹³. Przeciwno odmiennej interpretacji w ocenie ETS przemawia też różny – konsensualny lub realny – w poszczególnych porządkach krajowych charakter czynności przeniesienia własności. Związanie powstania obowiązku podatkowego z momentem cywilnoprawnego przeniesienia prawa własności prowadziło przeto do jego zróżnicowania w czasie w zależności od chwili powstania skutku rzeczowego. Z powyższych względów dla oceny prawnopodatkowej za decydujący uznany został aspekt ekonomiczny transakcji gospodarczych¹⁴.

Ukształtowana przez orzecznictwo ETS interpretacja pojęcia dostawy prowadzi do oderwania, na gruncie systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, od cywilistycznej koncepcji przeniesienia praw oraz istotnego rozszerzenia zakresu pojęciowego przedmiotu opodatkowania, którego celem jest objęcie VAT także czynności prawnych innych niż realizowane na mocy charakterystycznych dla obrotu gospodarczego cywilnoprawnych umów, które jednak w ujęciu ekonomicznym wywierają podobne skutki¹⁵.

¹³ Por. orzeczenie ETS z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie 320/88 [1990] ECR 285 *Shopping and Forwarding Safe BV v. Staatssecretaris van Financiën*.

¹⁴ ETS uznał, że przyjęcie jako powszechnie obowiązującej tak dokonanej interpretacji ma znaczenie fundamentalne dla jednolitego stosowania podatkowego prawa wspólnotowego. Zob. orzeczenie ETS w sprawie C-320/88, zawierające odpowiedź na pytanie prawne holenderskiego Sądu Najwyższego w sprawie *Shipping and Forwarding Enterprise Safe B.V. v. Staatssecretaris van Financiën* oraz orzeczenie w sprawie C-291/92 *Dietek Armbrecht v. Finanzamt Uelzen*.

¹⁵ Oderwanie od cywilistycznego ujęcia widoczne jest także w dalszych przepisach VI dyrektywy, zwłaszcza zaś przy definiowaniu pojęcia rzeczy (towaru). Do rzeczy zaliczone zostały energia elektryczna, gaz, ciepło, chłodzenie i tym podobne. Państwa członkowskie mogą też uznać za rzeczy określone prawa na nieruchomościach, prawa rzeczowe dające posiadaczowi prawo do użytkowania

W kontekście działalności wytwórczej producentów rolnych konieczność uwzględniania jedynie aspektów ekonomicznych dostawy produktów rolnych skutkuje pominięciem węzła prawnego łączącego strony czynności, determinowanego szczególnymi warunkami produkcji rolnej. W ujęciu prawopodatkowym cywilnoprawne obowiązki producentów rolnych wynikające z zawartych umów czy dostosowania do wymogów wspólnego rynku rolnego pozostają bez znaczenia, podobnie jak ocena dopuszczalności czy legalności zawieranych umów stanowiących podstawę dostawy produktów rolnych. Wobec rygorystycznie limitowanej wielkości i jakości produkcji typowej dla branżowej organizacji rynków rolnych, gdzie prawidłowe zawarcie i zarejestrowanie umów producenckich stanowi warunek dopuszczalności prowadzenia produkcji oraz wprowadzania produktów do obrotu, nieuwzględnianie w ocenie prawnopodatkowej tak zasadniczych regulacji wydaje się zbyt daleko idące. Może bowiem prowadzić do naruszania ukształtowanych w ramach wspólnej polityki rolnej instrumentów rynkowych charakterystycznych dla wspólnego rynku rolnego. Prawidłowe funkcjonowanie wspólnego rynku UE, w którym rynek rolny stanowi szczególnie istotny i chroniony segment, wymaga konstruowania wzajemnie spójnych przepisów, tworzących system regulacji uwzględniający wszystkie aspekty produkcji i wprowadzania do obrotu towarów, w tym także szczególne reżimy obowiązujące przy produkcji rolnej. Stąd też w obrocie produktami rolnymi uwzględnianie tylko kryterium ekonomicznego **przeniesienia prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel** nie do końca gwarantuje niezakłócony przepływ towarów i usług oraz zachowanie równych warunków konkurencji.

Świadczenie usług, w tym także ich szczególnej kategorii, jaką są usługi rolne wymienione w załączniku B do VI dyrektywy, jako przedmiot opodatkowania VAT określone zostało w sposób komplementarny do dostawy. Zgodnie z treścią art. 6 VI dyrektywy świadczenie usług oznacza każdą czynność (transakcję), która nie jest dostawą towarów¹⁶. W praktyce związanej z opodatkowaniem działalności producentów rolnych pojawiają się niekiedy jednak wątpliwości co do zakwalifikowania pewnych czynności podlegających opodatkowaniu VAT do kategorii usług bądź dostawy. Problemy z prawidłową kwalifikacją szczególnie mocno ujawniły się przy ocenie obowiązku rolników do zaprzestania produkcji mleka za odszkodowaniem, przewidzianego przepisami rozporządzenia Rady nr 1336/86¹⁷. W toczącym się na gruncie powołanego rozporządzenia sporze między Jurgen Mohr a Finanzamt Bad Segeberg ETS stwierdził, że definicję świadczenia usług jako podstawy opodatkowania należy interpretować w taki sposób, że zobowiązanie rolników do zaprzestania produkcji mleka za odszkodowaniem nie stanowi odpłatnego świadczenia usług na rzecz Wspólnoty czy też

nieruchomości oraz udziały lub inne tytuły będące odpowiednikiem udziałów, dające ich posiadaczowi *de iure* lub *de facto* prawo własności lub posiadania nieruchomości lub jej części.

¹⁶ Jednocześnie VI dyrektywa wprowadza odrębne reżimy prawopodatkowe w stosunku do dostawy towarów i świadczenia usług w zakresie miejsca powstania obowiązku podatkowego.

¹⁷ Rozporządzenie Rady z dnia 6 maja 1986 r. nr 1336/86 ustalające rekompensatę za ostateczne zaprzestanie produkcji mleka, Dz.Urz. L 119 z 8 maja 1986 r.

władz krajowych. Wspólnota nie nabywa w tej sytuacji ani towarów, ani usług. Zaniechanie produkcji za odszkodowaniem nie podlega przeto opodatkowaniu na mocy art. 6 VI dyrektywy¹⁸.

Dalsze wątpliwości dotyczą podatkowej klasyfikacji wydawania posiłków lub innych artykułów żywnościowych w placówkach, gdzie jednocześnie świadczone są inne usługi oraz dokonywane dostawy. Dla producentów rolnych zaliczenie do kategorii dostawy lub usługi ma istotne znaczenie w sytuacji, gdy obok rolniczej działalności wytwórczej prowadzą także działalność agroturystyczną, która obejmuje między innymi podawanie posiłków¹⁹. Z uwagi na fakt, iż w niektórych państwach członkowskich świadczenie usług, których przedmiotem są artykuły żywnościowe, podlega opodatkowaniu zróżnicowaną stawką VAT niż ich dostawa, prawidłowa ocena czynności przesądza o zakresie obowiązku podatkowego. Orzecznictwo ETS wskazuje, że kryterium właściwym dla rozróżnienia usługi od dostawy powinien być zakres i znaczenie klasyfikowanej usługi pośród innych usług świadczonych przez podatnika. A zatem oceny, czy wydawanie posiłków w ramach agroturystyki jest jedną ze świadczonych usług, czy też dostawą, należy dokonywać każdorazowo, z uwzględnieniem wzajemnych relacji między rozmiarem działalności wytwórczej oraz usług agroturystycznych świadczonych przez podatnika – producenta rolnego.

Dla powstania obowiązku podatkowego VAT dostawa towarów i usług musi mieć charakter **odpłatny**. Dyrektywa nie definiuje jednoznacznie pojęcia odpłatności, natomiast w art. 11 wymienia podstawy opodatkowania, które obejmują płatność podstawową otrzymaną lub należną dostawcy-usługodawcy od nabywcy lub osoby trzeciej, łącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną tych transakcji (czynności prawnej). Podstawa opodatkowania obejmuje także podatki, cła i inne należności z wyjątkiem samego podatku od wartości dodanej, wydatki dodatkowe, w tym koszty prowizji, opakowania, transportu oraz ubezpieczenia, jakie zostały doliczone do płatności podstawowej²⁰.

W takim rozumieniu pojęcie odpłatności obowiązuje także w odniesieniu do producentów rolnych zarówno w zakresie dostaw, jak i świadczenia usług, z tym że z uwagi na specyfikę obrotu produktami rolnymi w ramach wspólnej polityki rolnej obejmuje także wartość towarów, innych dóbr oraz rekompensat uzyskiwanych w zamian za dostawy realizowane w trybie zamówień publicznych. W świetle dorobku orzecznictwa ETS ukształtowanego przede wszystkim na gruncie spo-

¹⁸ Tak ETS w orzeczeniu C- 215/94 z 29 lutego 1996 r. [1996] ECR 972.

¹⁹ Por. orzeczenie C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S v. Finanzamt Flensburg* oraz orzeczenia z 27 czerwca 1989 r. w sprawie 50/88 [1989] ECR 1984, *H. Kuhne* i z 25 maja 1993 r. w sprawie C-193/91 [1993] ECR 2630, *G. Mohsche*.

²⁰ Płatność z tytułu dostaw lub świadczenia usług wyrażana jest w pieniądzu. W przypadku gdy przybiera inną niż monetarna postać świadczenia rzeczowego bądź mieszanego, zachowuje swój charakter, o ile daje się ustalić jego równowartość pieniężną. Jeżeli polega na świadczeniu usług, opodatkowaniu podlega wartość takich usług. Tak ETS w licznych orzeczeniach; por. m.in. orzeczenia z 23 listopada 1988 r. w sprawie C-230/87 [1988] ECR 6365, *Naturalny Yours Cosmetics*; z 2 czerwca 1994 r. w sprawie C-33/93 [1994] ECR 2392; Szerzej zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 123 i n. Zob. też J. Jędraszczyk, w: K. Sachs (red.), *VIDyrektywa...*, op. cit., s. 30–33.

rów związanych z mechanizmami WPR przyjęto, że tak rozumiana odpłatność ma miejsce tylko wówczas, gdy występuje bezpośredni związek wynikający ze stosunku cywilnoprawnego między wykonywanymi czynnościami a wysokością otrzymywanej płatności, czyli gdy istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść na rzecz dostawcy-usługodawcy z tytułu dostawy lub świadczenia usługi²¹. Wzajemne powiązanie, o którym mowa, ma zasadnicze znaczenie dla możliwości opodatkowania czynności mieszczących się w pojęciu odpłatnej dostawy, świadczenia usług czy importu, nawet dokonywanych w ramach transakcji nielegalnych. Wychodząc z założenia, że naczelną zasadą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej jest zapewnienie równej konkurencji dla wszystkich podmiotów gospodarczych, dostawa na wspólny rynek wszystkich towarów, w tym także nielegalnie wprowadzonych do obrotu, jak przykładowo towary podrobione²², które jednak mogą konkurować z towarami legalnie dystrybuowanymi, podlega obowiązkowi opodatkowania VAT. W kontekście dostaw produktów rolnych oznacza to, że opodatkowaniu podlegają także czynności, których przedmiotem są produkty rolne niewytworzone przez samego producenta, a pozyskane w inny sposób – także nielegalny, które następnie zostały wprowadzone do obrotu. Obowiązek podatkowy nie powstaje bowiem tylko wówczas, gdy nielegalne towary nie mają odpowiednika w obrocie legalnym, jak to ma miejsce przykładowo przy dostawach narkotyków²³. Przy produktach rolnych nie ma większych problemów z ustaleniem ich odpowiednika prawidłowo wytworzonego i wprowadzonego do obrotu. Wobec rygorystycznie uregulowanych zasad wytwarzania i wprowadzania do obrotu produktów rolnych, zmierzających do kontrolowania przede wszystkim wielkości produkcji, ale też warunków zdrowotnych i bezpieczeństwa produktów żywnościowych oraz odpowiedzialności za szkody wyrządzone przez produkty wadliwe wprowadzane zarówno do obrotu konsumenckiego jak i do przetwórstwa, prawno-podatkowe regulacje, na mocy których oceniana jest podstawa opodatkowania, wydają się niewystarczające. Podobnie bowiem jak przy samym definiowaniu czynności podlegających opodatkowaniu nie uwzględniają szczególnych regulacji ani też nie tworzą niezbędnych mechanizmów kontroli legalności obrotu. Przeciwnie, sankcjonują niejako czynności, które w świetle innych przepisów obowiązującego systemu prawnego mogą być uznane za nielegalne lub niespełniające przesłanek

²¹ Zob. orzeczenie ETS z 8 marca 1988 r. w sprawie [1988] ECR 1443, *Apple and Pear Development Council*. W powołanym orzeczeniu ETS, oceniając, czy przychody organizacji wspierającej rozwój sadownictwa *Apple and Pear Development Council* z tytułu świadczeń zrzeczonych w niej plantatorów podlegają opodatkowaniu VAT, uznał, że brak jest zindywidualizowanej i bezpośredniej korzyści osiągniętej przez poszczególnych plantatorów. Korzyści płynące z działalności organizacji odnosili bowiem wszyscy plantatorzy prowadzący gospodarstwa sadownicze, a zatem nie powstał bezpośredni związek między uzyskiwanym przychodem a świadczonymi usługami, co wykluczyło możliwość opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

²² Dotyczy to produktów, które mogą być legalnie wprowadzane do obrotu, tak jak podrabiane perfumy, kosmetyki czy alkohole i papierosy.

²³ Zob. orzeczenie ETS w sprawie C-455/98 *Tullihallitus v. Kaupop Salumets* oraz odpowiedź na pytanie sądu krajowego w sprawie karnej C-3/97 *Regina v. J.C. Goodwin & E.T. Unstead*; J. Jędraszczyk, w: K. Sachs (red.), *VIDyrektywa...*, op. cit., s. 36–37; orzeczenie z 5 lipca 1988 r. w sprawach 269/86 *Mol* oraz 289/86 *Happy Family* [1988] ECR 3627 i 3655.

formalnych. Stan ten trudno uważać za właściwy zwłaszcza przy uwzględnieniu, że VI dyrektywa wymaga każdorazowego ustalania, czy dostawa towarów lub świadczenie usług stanowiących przedmiot opodatkowania dokonane zostało w warunkach pozwalających na uznanie, że strona w odniesieniu do konkretnej czynności działała jako podatnik (**w charakterze podatnika**). Konieczność dokonywania takiego ustalenia ma szczególne znaczenie w odniesieniu do osób fizycznych dokonujących czynności zarówno w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jak i poza nią, co ma miejsce zwłaszcza przy działalności wytwórczej indywidualnych producentów rolnych. Występowanie w charakterze podatnika ma zasadnicze znaczenie dla ustalenia zakresu obowiązku podatkowego. W zależności bowiem od okoliczności te same czynności mogą być kwalifikowane raz jako podlegające, a innym razem jako niepodlegające opodatkowaniu VAT. Ocena występowania w charakterze podatnika powinna przede wszystkim uwzględniać, czy przedmiot opodatkowania został wytworzony i wprowadzony do obrotu z zachowaniem reguł ukształtowanych przez wspólną politykę rolną, a dopiero w dalszej kolejności relacje między działalnością rolniczą traktowaną jako gospodarza a czynnościami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa domowego. Oba elementy wydają się tak samo istotne, a zatem pomijanie reguł natury ogólnej, które determinują cały proces produkcji i obrotu konkretnym produktem rolnym przy jednoczesnym uwzględnianiu bardziej szczegółowych reguł pozwalających na odróżnienie czynności gospodarczych od pozostałych, nie znajduje racjonalnego wytłumaczenia nawet przy uwzględnieniu zasady powszechności opodatkowania.

3. System zryczałtowanego opodatkowania rolników

Wyrazem szczególnego statusu producentów rolnych przy opodatkowaniu VAT jest możliwość wyboru sposobu opodatkowania, albo na zasadach ogólnych, albo według zasad uproszczonych, zwanych zryczałtowanym systemem opodatkowania. W ramach wspólnotowego wzorca podatku od wartości dodanej stworzony został szczególny, uproszczony system wymiaru i poboru VAT od producentów rolnych, który stanowi uzupełnienie systemu ogólnego. Jakkolwiek możliwość swobodnego wyboru systemu opodatkowania traktowana jest jako istotna i wyróżniająca cecha europejskiego systemu zryczałtowanego opodatkowania obrotu produktami rolnymi, to ma ona jednak charakter przejściowy, wynikający z założenia, że docelowo wszyscy producenci rolni powinni osiągnąć taki stan organizacji produkcji, który umożliwi rozliczanie na zasadach ogólnych²⁴. Stąd też przepis art. 25 VI dyrektywy wprowadza zasadę, że państwa członkowskie mogą zastosować do rolników zryczałtowany system opodatkowania wówczas, gdy obowiązek rozliczeń działalności rolniczej na zasadach ogólnych podatku od wartości dodanej mógłby powodować istotne trudności. W założeniach VI dyrektywy zryczałtowany system podatkowy przewidziany był dla producentów prowadzących niewielkie

²⁴ Szerzej zob. Explanatory Memorandum COM (73) 950 Memorandum Wyjaśniające. Dokument przygotowany przez Komisję, stanowiący integralną część projektu VI dyrektywy, pełniący rolę uzasadnienia jej przepisów, s. 34.

gospodarstwa rolne. Jednakże przepisy powołanej dyrektywy nie statuuja żadnych ograniczeń tak co do rozmiarów prowadzonej rolniczej działalności wytwórczej, jak i wielkości gospodarstwa rolnego. Tym samym uproszczonym systemem opodatkowania można objąć wszystkich producentów rolnych, chyba że w przepisach krajowych państwa członkowskie wprowadzą ograniczenia zgodnie z art. 25 ust. 9 VI dyrektywy, dopuszczającym wyłączenie z zakresu ryczałtowego opodatkowania tych podatników, którym stosowanie zasad ogólnych opodatkowania nie powinno stwarzać nadmiernych utrudnień administracyjnych. Odnosi się to przede wszystkim do producentów – podatników osiągających określony pułap dochodów²⁵ lub tych, którzy prowadzą produkcję wytwórczą w określonych formach organizacyjno-prawnych²⁶, bądź też prowadzą jednocześnie inną działalność gospodarczą²⁷ niż rolnicza i w związku z tym są zobowiązani na mocy przepisów odrębnych do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Uproszczony system opodatkowania rolnictwa VAT konstruowany jest na dwóch podstawowych założeniach. Po pierwsze, na wyeliminowaniu nadmiernych trudności związanych z zastosowaniem zasad ogólnych opodatkowania, a po wtóre na zapewnieniu rolnikom ryczałtowym częściowej refundacji VAT zapłaconego przy nabyciu środków niezbędnych do produkcji rolniczej. Zasadnicza różnica między systemem zryczałtowanym a zasadami ogólnymi opodatkowania polega na zwolnieniu pewnej grupy producentów rolnych – podatników zryczałtowanych, z obowiązku odprowadzania do budżetu różnicy między ceną netto a brutto. Różnica ta stanowi dla takich podatników zryczałtowany zwrot podatku naliczonego, określonego w przepisach dyrektywy jako rekompensata. Mechanizm działania systemu uproszczonego sprowadza się do powiększenia przez uprawnionego producenta rolnego ceny sprzedawanych produktów o kwotę zryczałtowanej rekompensaty. Wartość podlegająca zwrotowi obliczana jest jako procent ceny netto towarów lub usług dostarczanych przez producentów rolnych. Wysokość stóp procentowych zryczałtowanego zwrotu podatku (rekompensaty) ustalają odrębnie państwa członkowskie. Uwzględniając jednak, że system zryczałtowany ma na celu wyłącznie zrekompensowanie kosztów poniesionych przy zakupie dla potrzeb produkcyjnych towarów i usług, dopuszczalna wysokość ustalonej stopy procentowej zryczałtowanego zwrotu nie może przekraczać kwoty podatku naliczonego od dokonywanych przez producentów rolnych zakupów ani też stanowić ukrytej dotacji. Państwa członkowskie samodzielnie określają zasady zwrotu zryczałtowanego VAT, a w szczególności ustalają, czy zwrotu dokonują nabywcy produktów i usług rolnych, czy też odpowiednie organy publiczne. Przyjęte w praktyce rozwiązania, choć charakteryzują się znacznymi odrębnościami, pozwalają jednak na wskazanie pewnej ogólnej prawidłowości. W odniesieniu do transakcji prowadzonych w obrocie krajowym obowiązek zwrotu z reguły ciąży na nabywcach produktów i usług rolniczych. Natomiast w odniesieniu do dostaw realizowanych na rzecz

²⁵ Kryterium pułapu obrotów wprowadzone zostało we Francji.

²⁶ Tak ma to miejsce w Grecji.

²⁷ Kryterium rodzaju działalności i obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych obowiązuje w Wielkiej Brytanii.

podatników lub innych podmiotów mających siedzibę poza obszarem danego państwa członkowskiego do zwrotu zryczałtowanej wartości VAT zobowiązane są odpowiednie organy państwowe.

Zakresem przedmiotowym zryczałtowanego systemu opodatkowania objęte zostały produkty rolne wytworzone w ramach tych rodzajów działalności, które określone zostały w załączniku A do VI dyrektywy. W jego treści szczegółowo wymienione zostały rodzaje prac oraz świadczeń realizowanych zwykle w ramach produkcji rolnej z wykorzystaniem należącego do producenta rolnego sprzętu, o jakich mowa w załączniku B do powołanej dyrektywy. To enumeratywne wyliczenie rodzajów działalności stanowi przedmiotowe ograniczenie dla uznania producenta rolnego za rolnika ryczałtowego. Zryczałtowanemu zwrotowi podatku podlegają przeto dokonywane przez producenta rolnego – podatnika ryczałtowego dostawy tak określonych produktów rolnych i usług. Katalog czynności rolniczych, o którym mowa w załącznikach A i B, wyznacza także zakres swobody państw członkowskich, które wskazując rodzaje rolniczej działalności produkcyjnej uzasadniającą zastosowanie ryczałtowego systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, muszą uwzględnić wyłącznie rodzaje działalności określone w powołanych dokumentach.

II. OPODATKOWANIE DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG W POLSCE

1. Ewolucja systemu opodatkowania działalności rolniczej VAT

Koncepcja opodatkowania działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług w systemie polskiego prawa przeszła pewną ewolucję widoczną na gruncie kolejnych ustaw normujących podatki pośrednie.

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym²⁸, wprowadzając nowe zasady opodatkowania pośredniego działalności gospodarczej, nie objęła producentów rolnych, a obrót produktami rolnymi zwolniła od VAT²⁹. Stan ten oceniany był negatywnie przede wszystkim ze względów ekonomicznych, jako uniemożliwiający producentom rolnym skorzystanie z odliczeń podatku płaconego w cenach nabywanych towarów i usług związanych z prowadzoną działalnością³⁰. Ale także z uwagi na niedostosowanie regulacji prawa krajowego do obowiązujących zasad prawa wspólnotowego, co

²⁸ Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.; ustawa weszła w życie z dniem 5 lipca 1993 r., zastępując funkcjonujące dotychczas dwa podatki obrotowe – obciążający jednostki gospodarki uspołecznionej (ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, Dz.U. z 1987 r. Nr 12, poz. 77) oraz obciążający pozostałe podmioty prowadzące działalność wytwórczą, usługową i handlową (ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym, Dz.U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191).

²⁹ Zob. art. 7 pkt 1 oraz załącznik nr 1 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w pierwotnym brzmieniu.

³⁰ Tak m.in. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2001*, Wrocław 2001, s. 772; E. Matejek, *VAT w rolnictwie – wady i zalety*, w: *Szanse i zagrożenia dla krajowego ogrodnictwa po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Materiały III Ogólnopolskiej Konferencji Ogrodniczej, Lublin 13–14 grudnia 2000, s. 429 i n.

stanowiło naruszenie wymogów określonych w art. 68 i 69 Układu Europejskiego ustanawiającego Stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską a Wspólnotami Europejskimi i Ich Państwami Członkowskimi³¹.

Dokonując dalszej harmonizacji prawa krajowego, ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym została gruntownie znowelizowana ustawą z dnia 20 lipca 2000 r.³² Zmienione przepisy włączyły do systemu opodatkowania VAT działalność producentów rolnych. Tym samym usunięta została zasadnicza sprzeczność prawa krajowego z prawem wspólnotowym, co jednak nie oznaczało pełnej harmonizacji z postanowieniami VI dyrektywy. W szczególności nie został ujednolicony zakres opodatkowania, jako że przepisy polskiej ustawy w sferze produkcji rolnej i leśnej nie objęły produkcji drewna w stanie surowym oraz całkowicie wyłączyły spod opodatkowania świadczenie usług rolniczych³³. Nadto stawka opodatkowania obowiązująca w sferze rolnictwa ustalona została na poziomie 3%³⁴, podczas gdy w świetle przepisów VI dyrektywy nie mogła być niższa niż 5%³⁵. Nieco odmiennie określone zostały też zasady zmiany systemu opodatkowania przy rezygnacji z opodatkowania ryczałtowego, ograniczając w tym zakresie producentowi rolnemu swobodę wyboru³⁶.

W związku z powyższym konieczne okazały się dalsze zmiany, które uwzględnić miały w niezbędnym zakresie reguły wytyczone przepisami wspólnego systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Dostosowanie dokonane zostało ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁷, która uchyliła dotychczas obowiązującą ustawę o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Ustawa ta, w nieznacznym tylko zmienionym brzmieniu, kształtuje obecną sytuację producentów rolnych w sferze pośredniego opodatkowania prowadzonej przez nich działalności.

2. Zakres przedmiotowy ustawy o podatku od towarów i usług

Producenci rolni w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług objęci zostali zróżnicowanymi zasadami opodatkowania, podlegając albo opodatkowaniu ryczałtowemu, albo na zasadach ogólnych. Omówienie sytuacji prawnej

³¹ Zob. A. Komar, *Założenia Harmonizacji polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, „Podatki i Prawo Gospodarcze Unii Europejskiej” 1999, nr 3, s. 22; P. Czechowski, *Dostosowanie polskiego prawa do prawa wspólnot europejskich realizowanych w ramach programu PHARE/SIERRA*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 1999, nr 4, *passim*.

³² Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i opłacie skarbowej, Dz.U. z 2000 r. Nr 68, poz. 805. Ustawa weszła w życie z dniem 4 września 2000 r.

³³ Zob. art. 4 pkt. 12 i 17 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

³⁴ Zob. art. 18 ust. 1a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym; L. Oręziak, *Harmonizacja podatków pośrednich i bezpośrednich*, w: E. Kawecka-Wyrzykowska, E. Synowiec (red.), *Unia Europejska. Integracja Polski z Unią Europejską*, Warszawa 1997, s. 340–345.

³⁵ Dyrektywa pozostawia państwom członkowskim swobodę w zakresie ustalenia stawki opodatkowania, zastrzegając jedynie, iż jej wysokość nie może być niższa niż 5%. Tak J. Kiszka, *Opodatkowanie rolnictwa podatkiem od wartości dodanej*, „Prawo Unii Europejskiej” 2000, nr 5, s. 4 i n.

³⁶ Por. art. 7 ust. 1 pkt 7 oraz ust. 2b–2d ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym; zob. też B. Kozłowska, *Stan dostosowania prawa...*, op. cit., s. 89 i n.

³⁷ Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.; cytowana dalej jako ustawa o VAT.

producentów rolnych ze względu na sposób opodatkowania, któremu podlegają, wymaga poprzedzenia uwagami związanymi ze sferą przedmiotową VAT.

Rozpocząć wypada od uwagi natury ogólnej, że wskutek wymaganej ścisłej implementacji postanowień VI dyrektywy do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług zastosowanie znajdują ukształtowane na gruncie orzecznictwa ETS reguły interpretacji pojęć działalności rolniczej jako działalności gospodarczej, dostawy, świadczenia usług oraz oceny czynności podlegających opodatkowaniu jako dokonanych przez podmiot działający w charakterze podatnika. Przepisy prawa krajowego przesadzają o niezakłóconym funkcjonowaniu wspólnego rynku, a zatem muszą być konstruowane i interpretowane odpowiednio do regulacji VI dyrektywy oraz ukształtowanej w ich świetle linii orzecznictwa ETS. W przypadku zaś braku zgodności normy krajowej z prawem wspólnotowym każdemu podatnikowi służy prawo do bezpośredniego powoływania się przed sądem krajowym na przepisy VI dyrektywy³⁸. Stąd także na gruncie zharmonizowanego prawa polskiego, zasadnicze znaczenie dla oceny prawnopodatkowej mają, tak jak i w prawie wspólnotowym, aspekty ekonomiczne. Natomiast problematyka cywilnoprawna regulująca dopuszczalność i legalność wytwarzania produktów rolnych oraz wprowadzania ich do obrotu, jak i przepisy kształtujące stosunki między stronami czynności podlegających opodatkowaniu, pozostają poza sferą regulacji i oceny prawnopodatkowej. Przeto podniesione na gruncie VI dyrektywy uwagi co do skutków nieuwzględniania szczególnych rygorów produkcji rolnej, zwłaszcza w warunkach limitowania jej wielkości oraz branżowej organizacji rynków rolnych, zachowują pełną aktualność także w kontekście przepisów polskiej ustawy o podatku od towarów i usług.

Ustawa wprowadza nadto definicje pojęć podstawowych dla opodatkowania VAT, jakimi są działalność rolnicza, dostawy i usługi rolnicze, produkty rolne oraz gospodarstwo rolne, leśne i rybackie. Z uwagi na to, że pojęcia te znajdują zastosowanie tak w odniesieniu do rolnika ryczałtowego, jak i opodatkowanego na zasadach ogólnych, wymagają nieco szerszego omówienia.

2.1. Działalność rolnicza

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT przedmiotem opodatkowania jest odpłatna dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowa dostawa i nabycie towarów³⁹ oraz import i eksport towarów i usług⁴⁰.

³⁸ Por. orzeczenie ETS z dnia 25 maja 1993 r. w sprawie C-193/91 [1993] ECR 2630, *G. Mohsche*.

³⁹ Przepis art. 5 ustawy o VAT wymienia jako czynności podlegające opodatkowaniu wewnątrzwspólnotowe nabycie lub dostawę towarów. Z uwagi na to, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie występuje w przypadku, gdy dotyczy towarów nabywanych przez rolników ryczałtowych (art. 10 ust. 1 pkt 2 lit. a) – a dostawa, z uwagi na zwolnienie podmiotowe, wynikające z art. 113 ustawy o VAT, traktowana jest jako dostawa krajowa – problematyka stąd wynikająca wykracza poza ramy niniejszego opracowania.

⁴⁰ Przepisy regulujące import i eksport mogą także odnosić się do producentów rolnych, jednakże zasadniczo – poza tym, że obowiązek podatkowy przy eksporcie powstaje z chwilą potwierdzenia przez urząd celny wyjścia towaru poza terytorium Wspólnoty, a przy imporcie z chwilą potwierdzenia

W odniesieniu do producentów rolnych przedmiotem dostaw podlegających opodatkowaniu są produkty rolne pochodzące z własnej działalności rolniczej. Ustalenie zakresu pojęciowego działalności rolniczej na gruncie przepisów omawianej ustawy wymaga uwzględnienia szeregu przepisów. W treści art. 2 pkt 15 ustawy o VAT określone zostały rodzaje upraw, produkcji oraz chowu i hodowli organizmów traktowane jako **działalność rolnicza**, jak też wprost wskazano, że taką działalnością jest także sprzedaż produktów gospodarki leśnej i rybackiej. Jednocześnie pkt 20 powołanego przepisu stwierdza, że **produktami rolnymi są towary** określone w załączniku nr 2 do omawianej ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym lub rybackim. Definicję towaru zawiera zaś pkt 6 art. 2 ustawy o VAT, w myśl którego są to wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej: rzeczy ruchome, wszystkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części.

Ustalanie wzajemnych relacji między określonym w pkt 15 art. 2 ustawy o VAT zakresem rolniczej działalności wytwórczej a wytworzonymi w jej ramach produktami zwanymi towarami określonymi w pkt 6 i 20 art. 2 oraz w załączniku nr 2 do ustawy o VAT budzi wiele wątpliwości.

Przed wszystkim rozstrzygnąć należy, czy pojęcie „**produkt rolny**” zdefiniowane zostało w odniesieniu do dostaw dokonywanych zarówno przez rolników ryczałtowych, jak i producentów rolnych opodatkowanych na zasadach ogólnych. Jakkolwiek przepis art. 2 zawiera definicje ustawowe, które co do zasady powinny znajdować zastosowanie do całego aktu prawnego, wprowadzając jednolite rozumienie i interpretowanie przepisów, to wynikające z treści przepisu odesłanie do załącznika nr 2, zawierającego *wykaz towarów i usług, od których dostawy przysługuje zryczałtowany zwrot podatku od towarów i usług*, tworzy zasadniczą niejasność.

Przepisy ustawy konstruujące na zasadzie wyjątku od powszechnie obowiązujących reguł ryczałtowy sposób opodatkowania producentów rolnych⁴¹ mają charakter przepisów szczególnych. Dotyczy to także postanowień zawartych w załączniku nr 2 do ustawy, w którym wymienione są produkty objęte ryczałtowym zwrotem VAT. Załączniki do ustawy stanowią jednak jej integralną część, a zawarte w nich postanowienia mają taki sam charakter jak przepisy, które wprowadzają regulacje szczególne. Przeto postanowienia załącznika nr 2 do ustawy o VAT, jako postanowienia szczególne, nie mogą być interpretowane rozszerzająco⁴². To zaś przesądza o tym, że ustawodawca zdefiniował pojęcie „produkt rol-

wejścia na obszar celny Wspólnoty, a podstawą opodatkowania jest wartość celna towarów – nie modyfikują zasad kształtujących pozycję prawną producentów rolnych. Nie mają też charakteru samodzielnego, lecz w znacznej mierze odwołują się do instytucji celnych. Stąd też ich szersze omówienie w kontekście tematyki niniejszego opracowania nie wydaje się celowe.

⁴¹ Zob. Dział XII *Procedury szczególne*. Rozdział 2 *Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych* ustawy o podatku od towarów i usług.

⁴² Por. rozważania TK w uzasadnieniu do wyroku z 3 kwietnia 2001 r. K 32/99, OTK 2001, nr 3, poz. 5.

ny” wyłącznie dla ryczałtowego sposobu opodatkowania producentów rolnych. Natomiast produkty wytworzone w ramach działalności rolniczej producentów niekorzystających z ryczałtowych zasad opodatkowania, o ile zostaną ujęte w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, objęte będą szerszym pojęciem towaru.

W odniesieniu do producentów rolnych podlegających szczególnym, ryczałtowym zasadom ustalenie przedmiotu opodatkowania wymaga nadto uwzględnienia ograniczeń wynikających z treści art. 2 pkt 19 w zw. z pkt 20 oraz z załącznika nr 2 do ustawy o VAT. Sprowadzają się one przede wszystkim do uznania, że bez względu na rozmiar i zakres prowadzonej samodzielnej działalności rolniczej przez rolnika ryczałtowego produktami rolnymi są tylko produkty wymienione w załączniku nr 2 do ustawy⁴³. W konsekwencji dostawa przez rolnika ryczałtowego innych produktów niż wskazane nie będzie stanowiła podstawy do ryczałtowego opodatkowania VAT.

Inne ograniczenie związane jest z dopuszczalnym stopniem przetworzenia produktów rolnych. Ryczałtowy zwrot podatku przysługuje tylko wówczas, gdy produkty dokonanego przetworzenia nadal będą w wykazie artykułów ujętych w załączniku nr 2 do ustawy. Warto jednak zauważyć, że niemal wszystkie tam wymienione produkty rolne to produkty naturalne niepoddane właściwie żadnym zabiegom przetwórczym. Nieliczne wyjątki zawarte w postanowieniach załącznika nr 2, jak tusze i półtusze zwierzęce, mięso i filety z ryb słodkowodnych czy też odpady, obierki, strużyny i liście, zdają się wskazywać na dopuszczalny stopień przetworzenia, który wbrew nowoczesnym technikom produkcji rolniczej ograniczony został jedynie do prostych czynności przygotowania produktu naturalnego w celu wprowadzenia do obrotu. Tym samym za produkty rolne, za które przysługuje ryczałtowy zwrot podatku, mogą zostać uznane produkty nieprzetworzone lub niskoprzetworzone. Wobec braku w ustawie jakichkolwiek innych przesłanek, pozwalających odróżnić dopuszczalne zabiegi przygotowawcze czy wstępnego przetworzenia produktów rolnych, jedynym źródłem przesądającym, w jakim stopniu przetworzenia dany produkt rolny jest towarem w rozumieniu przepisów o VAT, pozostaje klasyfikacja zawarta w załączniku nr 2. To zaś wymaga każdorazowego sprawdzania, czy produkt w danym stadium przygotowania do dostawy wymieniony jest w powołanym załączniku.

Konieczność każdorazowego sprawdzania postanowień załącznika wynika także z faktu, iż wszystkie towary, w tym także ich szczególna kategoria, jaką

⁴³ Na marginesie należy wskazać na wyjątkową niedbałość techniki legislacyjnej pkt. 20 art. 2 ustawy o VAT, który definiując pojęcie podstawowe, jakim jest przedmiot opodatkowania, przyjmuje brzmienie: „produktach rolnych – rozumie się przez to towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim”. Takie ujęcie sugeruje, że można wyróżnić trzy grupy produktów: 1) określone w załączniku nr 2; 2) wytworzone z tych produktów; 3) wytworzone z (innych niż wskazane w załączniku nr 2) produktów pochodzących z własnej działalności rolniczej. Taka interpretacja nie wydaje się jednak możliwa do zaakceptowania, przy założeniu, że tylko produkty wymienione w załączniku są w odniesieniu do rolnika ryczałtowego traktowane jako produkty rolne – efekt jego własnej działalności rolniczej.

są produkty rolne stanowiące przedmiot czynności podlegających opodatkowaniu, muszą być wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej. Stąd też poszczególne produkty rolne zostały usystematyzowane i oznaczone odpowiednio do reguł statystyki publicznej. Klasyfikacje statystyki publicznej nie są wprawdzie tworzone dla celów podatkowych, ale stanowią próbę uporządkowania towarów i usług występujących w obrocie przez dokonanie ich szczegółowego pogrupowania i oznaczenia numerami. Z uwagi na płynność zjawisk gospodarczych, szybkość rozwoju produkcji i coraz szerszy asortyment produktów wprowadzonych do obrotu klasyfikacja statystyczna podlega częstym zmianom i modyfikacjom. W związku z tym że opodatkowaniu podlegają tylko towary objęte i uwzględnione w takiej klasyfikacji, konieczne wydaje się stałe śledzenie zmian wprowadzonych tam oznaczeń. Budzi jednak poważne wątpliwości, czy reguły obowiązujące przy tworzeniu klasyfikacji statystyki publicznej mogą *de facto* przesądzać o zakresie przedmiotowym VAT. Koncentrują się one przede wszystkim wokół charakteru i trybu uchwalania klasyfikacji statystyki publicznej oraz na dopuszczalności odwołania się w przepisach podatkowych do klasyfikacji statystycznych.

Sygnalizowany problem nie jest nowy. Ujawniony został już na gruncie uprzednio obowiązującej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Był też przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego⁴⁴, który stanął na stanowisku, że przez ujęcie w załącznikach towarów i usług podlegających opodatkowaniu treść klasyfikacji zostaje pozbawiona znaczenia normatywnego. Pełni wyłącznie funkcje techniczne, dostarczając niezbędnej nomenklatury i symboli. Stanowi pewien swoisty zbiór nazw i definicji towarów i usług występujących w obrocie. Natomiast nie tworzy norm prawa obowiązującego. Nadto w ocenie TK stworzenie kompletnej, jednoznacznej i niezmienniej klasyfikacji obejmującej wszystkie towary i usługi jest obiektywnie niemożliwe i to niezależnie od rangi aktu prawnego, który by tę klasyfikację zawierał.

Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego nie do końca przekonuje. Z uwagi na ustawowy nakaz uwzględniania postanowień zawartych w klasyfikacji przy określaniu przedmiotu opodatkowania, ma ona znaczenie prawne w sferze kształtowania sytuacji podatnika⁴⁵. Jednakże wynikające z przepisów ustawy odesłanie nie jest właściwe, gdyż zostało skierowane do aktu prawnego który nie jest ani ustawą, ani innym aktem będącym źródłem powszechnie obowiązującego prawa. Uznając zaś, zgodnie z wyrokiem TK, że porządkują one zjawiska obrotu gospodarczego, ich zmienność i modyfikowanie uznać trzeba za cechę charakterystyczną i trwałą. Dla producenta rolnego – podatnika, tak korzystającego z opodatkowania ryczałtowego, jak i opodatkowania na zasadach ogólnych, oznacza to, że

⁴⁴ Zob. powoływany już wyrok TK z 3 kwietnia 2001 r. K 32/99, OTK 2001, nr 3, poz. 53.

⁴⁵ W uzasadnieniu do wyroku z 16 lutego 2000 r. NSA zwrócił uwagę, że dla prawidłowego rozstrzygnięcia, czy działalność skarżącego jest opodatkowana VAT, niezbędne jest ustalenie, do jakiego symbolu KU należy ją zaliczyć. Por. wyrok NSA z 16 lutego 2000 r., I S.A./Lu 1256/98, LEX, nr 42906.

na gruncie przepisów ustawy o VAT nie do końca można precyzyjnie określić, co jest przedmiotem opodatkowania⁴⁶.

2.2. Usługi rolnicze

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług objęte zostało także świadczenie usług, przez które według art. 8 ustawy o VAT rozumie się każde odpłatne świadczenie na rzecz osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Powołany przepis wskazuje także pewne czynności wykonywane nieodpłatnie, które na gruncie podatkowym zrównane zostały z odpłatnym świadczeniem usług. Ich wykonanie przez podatnika skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Zdefiniowanie pojęcia usługi dokonane zostało w oderwaniu od klasyfikacji statystycznych i ma charakter komplementarny do pojęcia dostawy. Odpowiednio do regulacji VI dyrektywy wszelkie ekonomiczne zjawiska obrotu gospodarczego niebędące dostawą zakwalifikowane zostały jako usługi.

W odniesieniu do usług świadczonych przez producentów rolnych ogólne pojęcie ulega zasadniczej modyfikacji. Ustawa wprowadza bowiem kategorię usług rolniczych, które enumeratywnie wymienione zostały w wielokrotnie już powoływanym załączniku nr 2 do ustawy o VAT.

Z omówionego charakteru i znaczenia postanowień zawartych w załączniku nr 2 *prima facie* wynika, że wymienione w jego treści usługi odnoszą się do rolnika ryczałtowego, a określenie świadczenie usług przez producenta rolnego opodatkowanego na zasadach ogólnych podlega przepisom art. 8 ustawy o VAT. Niestety, definiując działalność rolniczą, przepis art. 2 ust. 15 ustawy o VAT mówi wprost tylko o usługach rolniczych, co prowadzi do wniosku, że nie wszystkie usługi producenta rolnego opodatkowanego na zasadach ogólnych mogą być przez niego świadczone w ramach działalności rolniczej. Tymczasem rezygnując z opodatkowania ryczałtowego, producent rolny traci uprzywilejowany status i podlega zasadom właściwym dla podatników niekorzystających ze szczególnych form opodatkowania. Wówczas prowadzona przez podatnika – producenta rolnego działalność rolnicza traktowana jest tak jak każda inna działalność gospodarcza. Tym samym, odpowiednio do konstrukcyjnych cech VAT, do jakich należy równe traktowanie podatników oraz zachowanie warunków konkurencji, także dostawa i świadczenie usług przez producenta rolnego powinno podlegać przepisom ogólnym. Przeto wynikające z ust. 15 art. 2 ustawy o VAT ograniczenie nie znajduje żadnego uzasadnienia, a nawet wydaje się postanowieniem zbędnym, wprowadzającym niepotrzebny zamęt.

⁴⁶ Argumenty przytoczone podnoszone były w zdaniach odrębnych do wyroku TK, sygn. K 32/99, przez sędziego Janusza Trzcńskiego oraz sędziego Andrzeja Mączyńskiego.

2.3. Gospodarstwo rolne, leśne i rybackie

Przepis art. 2 pkt 16–18 ustawy o VAT odwołuje się do pojęcia gospodarstwa rolnego, leśnego i rybackiego, sugerując, że działalność rolnicza objęta zakresem opodatkowania VAT, w myśl art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, nie tylko ma być prowadzona osobiście przez podatnika – producenta rolnego, w sposób niezależny (samodzielny) i częstotliwy, to także powinna mieć miejsce w gospodarstwie odpowiednim do rodzaju produkcji.

Z uwagi na niejednoznaczność normatywnego pojęcia gospodarstwo rolne (leśne, rybackie) rozważyć wypada przede wszystkim, w jakim znaczeniu występuje ono na gruncie przepisów ustawy o VAT, a także, czy prowadzenie działalności rolniczej w ramach takiej jednostki gospodarczej determinuje w jakikolwiek sposób prawnopodatkową pozycję producenta rolnego.

Ustawa o VAT, poza pojęciem gospodarstwa rybackiego, nie tworzy własnych definicji gospodarstw, odsyłając do przepisów innych aktów prawnych. Nawet pobieżna analiza zastosowanych odesłań pozwala zauważyć, że zdefiniowanie pojęć „gospodarstwo rolne i leśne” dokonane zostało w sposób nieadekwatny do potrzeb opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Co do pojęcia **gospodarstwo rolne** odesłanie wskazuje na ustawę o podatku rolnym, w której gospodarstwo rolne określone zostało jako obszar gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione lub zakrzewione na użytkach rolnych, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiące własność lub znajdujące się w posiadaniu osoby fizycznej, prawnej lub jednostki nieposiadającej osobowości prawnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej⁴⁷. A zatem gospodarstwo rolne występuje tu w klasycznym gruntowym znaczeniu, dla którego jedynym i wystarczającym elementem uznania danej jednostki wytwórczej za gospodarstwo są grunty o odpowiedniej wielkości i kategorii ewidencyjnej. Charakteru gospodarstwa rolnego wskazane grunty nie tracą nawet wówczas, gdy nie tworzą zorganizowanej całości gospodarczej i nie są wykorzystywane do prowadzenia działalności rolniczej. W takim ujęciu pojęcie gospodarstwo rolne odrywa się od kluczowej dla powstania obowiązku podatkowego VAT dostawy produktów rolnych wytworzonych w ramach własnej działalności przez producenta rolnego.

W odniesieniu do pojęcia **gospodarstwo leśne** ustawowe odesłanie dokonane zostało w sposób wyjątkowo nieczytelny. Art. 2 pkt 17 ustawy o VAT nie wskazuje bowiem wprost na przepisy innej ustawy, ale stwierdza, że gospodarstwem leśnym jest gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym. Tymczasem ani ustawa o lasach⁴⁸, ani ustawa o podatku leśnym⁴⁹ nie wprowadzają pojęcia gospodarstwa leśnego, ale posługują się pojęciem działalności leśnej, przez którą rozumie się urządzenie, ochronę i zagospodarowanie lasu, powiększanie zasobów i upraw leśnych, gospodarowa-

⁴⁷ Zob. art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym.

⁴⁸ Ustawa z dnia 28 września 1991 r., Dz.U. z 2005 r. Nr 45, poz. 435.

⁴⁹ Ustawa z dnia 30 października 2002 r., Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

nie zwierzyną leśną oraz pozyskiwanie surowców leśnych i ich sprzedaż w stanie nieprzetworzonym⁵⁰. Przedmiotem opodatkowania jest las (grunt leśny), a podstawą wymiaru podatku jego areał wynikający z ewidencji gruntów i budynków⁵¹. Natomiast podatnikami podatku leśnego w myśl art. 2 ustawy o podatku leśnym są właściciele, posiadacze samoistni, użytkownicy wieczysti gruntów leśnych oraz jednostki samorządu terytorialnego⁵². Tak więc także i w przypadku pojęcia gospodarstwa leśnego brak jest nawiązania do działalności wytwórczej oraz czynności podlegających opodatkowaniu VAT.

Jedynie pojęcie **gospodarstwo rybackie** zostało zdefiniowane samodzielnie dla potrzeb ustawy o VAT jako prowadzenie działalności w zakresie chowu, hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie. A zatem w bezpośrednim nawiązaniu do jednej ze wskazanych w art. 2 ustawy o VAT działalności określanych jako rolnicza⁵³. To przesądza o ujęciu funkcjonalnym, w którym jednostka produkcyjna określana jest w sposób najbardziej elastyczny poprzez prowadzoną przez nią działalność wytwórczą.

W piśmiennictwie podkreśla się, iż traktowanie gospodarstwa w znaczeniu funkcjonalnym jest ujęciem nowoczesnym, pozwalającym na uwzględnienie współzależności między aktywnością gospodarczą realizowaną w ramach zorganizowanego w tym celu zespołu składników (gospodarstwem w znaczeniu przedmiotowym) a statusem producenta rolnego prowadzącego rolniczą działalność wytwórczą⁵⁴. W takim ujęciu z aktywnością gospodarczą oraz jej efektami ustawodawca łączy na wielu płaszczyznach określone konsekwencje prawne. Do takich płaszczyzn należą z pewnością zobowiązania publiczne, zwłaszcza w sferze opodatkowania pośredniego, do którego należy opodatkowanie VAT, świadczenia usług rolniczych oraz dostaw produktów rolnych. Konstruowanie definicji gospodarstwa rolnego, leśnego i rybackiego dla potrzeb opodatkowania VAT po-

⁵⁰ Wymienione w art. 1 ust. 3 ustawy o podatku leśnym surowce leśne obejmują: drewno, choinki, żywice, korę, karpinę, igliwie, zwierzynę oraz płody runa leśnego.

⁵¹ Zob. art. 1. ust. 1 oraz art. 3 ustawy o podatku leśnym.

⁵² A w odniesieniu do lasów pozostających w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa obowiązek podatkowy ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Agencji Nieruchomości Rolnych oraz Lasach Państwowych.

⁵³ Dla pełnego określenia organizmów objętych chowem i hodowlą rybacką poza przepisami art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług uwzględnić nadto należy przepisy ustawy z dnia 18 kwietnia 1985 r. o rybactwie śródlądowym (Dz.U. z 1999 r. Nr 66, poz. 750 z późn. zm.) oraz rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 12 listopada 2001 r. w sprawie połowu ryb oraz warunków chowu, hodowli i połowu innych organizmów żyjących w wodzie (Dz.U. Nr 138, poz. 1559 z późn. zm.).

⁵⁴ Szerzej zob. R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992, s. 99 i n.; A. Stelmachowski, *Gospodarstwo rolne; pojęcie i jego ewolucja na tle przekształceń europejskich*, w: P. Czechowski, M. Korzycka-Twanow, S. Prutis, A. Stelmachowski, *Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej*, wyd. II, Warszawa 1997, s. 79; M. Bednarek, *Mienie*, Kraków 1997, s. 215 i n.; K. Stefańska, *Model indywidualnego gospodarstwa rolnego w świetle znowelizowanego kodeksu cywilnego*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 3, s. 36 oraz K. Stefańska, *Darowizna gospodarstwa rolnego na rzecz małoletniego*, w: *Obrót nieruchomościami w praktyce notarialnej*, Kraków 1997, s. 216; E. Klat-Górska, *Pojęcie gospodarstwa rolnego w umowie sprzedaży*, „Studia Prawnicze” 2001, z. 3-4, s. 91 i n.

winno mieć przeto jednolity funkcjonalny charakter, odpowiednio do ukształtowanego przepisami ustawy mechanizmu opodatkowania. Wypada jednak zauważyć, że dla oceny pozycji prawnopodatkowej producenta rolnego zdefiniowanie gospodarstwa nie ma większego znaczenia. Zgodnie bowiem z treścią postanowień art. 15 pkt 4 i 5 ustawy o VAT, podatnikiem jest zarówno osoba prowadząca gospodarstwo rolne, rybackie lub leśne, jak i prowadząca działalność rolniczą w inny sposób. Tym samym dla podatku od towarów i usług nie ma znaczenia ani sposób prowadzenia produkcji czy obsługi cyklu rolno-biologicznego, miejsce (obszar) na ten cel przeznaczony, ani też to, czy produkcja dokonywana jest z wykorzystaniem lub bez wykorzystania gruntów i zabudowań tak własnych, jak i stanowiących przedmiot praw osób innych niż podatnik. Tak też traktuje rolniczą wytwórczość najnowsza linia orzecznictwa, zwracająca szczególną uwagę na fakt, iż współczesna produkcja rolna charakteryzuje się daleko posuniętą specjalizacją, wskutek czego może polegać także na jednorodzajowych uprawach z wykorzystaniem obcych urządzeń (usług agrotechnicznych), co jednak nie prowadzi do utraty charakteru rolnego samej działalności⁵⁵. Stąd dokonane w przepisach ustawy o VAT odwołanie do pojęć gospodarstw rolnego i leśnego w obowiązującym brzmieniu nie znajduje żadnego uzasadnienia i wypada je uznać za zbędne.

3. Szczególne zasady opodatkowania działalności rolniczej

Obejmując systemem opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalność rolniczą, odpowiednio do postanowień VI dyrektywy zróżnicowano zasady opodatkowania producentów rolnych. Rolnicy korzystający ze szczególnych procedur określani zostali mianem rolników ryczałtowych, a pozostali są rolnikami opodatkowanymi na zasadach ogólnych. Z uwagi na mechanizm opodatkowania w chwili wejścia w życie przepisów regulujących VAT w rolnictwie⁵⁶ niemal wszyscy prowadzący już działalność rolniczą producenci rolni *ex lege* uzyskali status rolników ryczałtowych. Ustawowym wyłączeniem objęci zostali jedynie producenci rolni, obowiązani na mocy odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych⁵⁷. W odniesieniu do producentów rolnych rozpoczynających działalność ustawa przyjęła, że w roku podatkowym, w którym podejmują prowadzenie produkcji rolniczej, zawsze będą objęci zwolnieniem od VAT i uzyskają status rolnika ryczałtowego. Do korzystania ze szczególnych zasad opodatkowania rolników ryczałtowych uprawnieni zostali także producenci rolni, którzy wykonują czynności podlegające opodatkowaniu VAT inne niż działalność rolnicza. Oznacza to, że podatnik w zakresie rolniczej działalności będzie rolnikiem ryczałtowym, a w pozostałej podatnikiem opodatkowanym na zasadach ogólnych.

⁵⁵ Por. wyrok NSA z 15 marca 1995 r. S.A./Gd 3078/94, ONSA 1996, nr 2, poz. 73.

⁵⁶ Z dniem 4 września 2000 r. na mocy ustawy z dnia 20 lipca 2000 r., Dz.U. Nr 68, poz. 805.

⁵⁷ Podmioty gospodarcze, na których taki obowiązek ciąży, określone zostały w art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.

3.1. Pojęcie rolnika ryczałtowego

Ustawowa definicja rolnika ryczałtowego skonstruowana została niezbyt poprawnie, posługuje się bowiem sformułowaniem *idem per idem*. Z treści art. 2 pkt 19 ustawy o VAT wynika, że rolnikiem ryczałtowym jest rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Natomiast art. 43 ust. 1 pkt 3 powołanej ustawy stanowi, że od VAT zwalnia się dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego.

Zważywszy na dotychczasowe rozważania nad ustawowym pojęciem działalności rolniczej oraz świadczeniem usług, zwolnienie od podatku wynikające z art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT stanowi nieomówiony element konstruujący pojęcie rolnika ryczałtowego. Rezygnacja z ustalonego zwolnienia powoduje, co do zasady, utratę statusu rolnika ryczałtowego oraz objęcie dostaw i usług rolniczych ogólnymi zasadami opodatkowania.

Zwolnienie, o którym mowa, przysługuje z mocy samego prawa, stąd też brak jest podstaw prawnych do wydania decyzji o zwolnieniu od podatku od towarów i usług lub o odmowie takiego zwolnienia⁵⁸. Tym samym do czasu rezygnacji przysługuje zwolnienie każdemu producentowi rolnemu z wyłączeniem rolników zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Dopuszczalność dokonania rezygnacji ze zwolnienia przesądza o tym, że jest to zwolnienie opcjonalne. Producent rolny według własnego wyboru, przy spełnieniu określonych przesłanek, może zadecydować o podleganiu opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Może również, po upływie ustawowo określonego czasu, ponownie skorzystać ze zwolnienia i uproszczonego opodatkowania ryczałtowego. Zwolnienie ma w odniesieniu do rolników ryczałtowych charakter przedmiotowo-podmiotowy. Oznacza to, że znajduje zastosowanie, gdy spełnione są łącznie dwie przesłanki – przedmiot dostawy lub usługi określony został w załączniku nr 2 do ustawy o VAT oraz jest dokonywany przez rolnika ryczałtowego. Tym samym świadczenie usług czy dokonywanie dostaw przez podmioty inne niż rolnik ryczałtowy podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Także innego rodzaju działalność prowadzona przez rolnika ryczałtowego niż uprawniający go do zwolnienia podlegać będzie opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych⁵⁹.

3.2. Zryczałtowany zwrot VAT

Rolnicze opodatkowanie ryczałtowe polega na obciążeniu odpłatnej dostawy towarów rolnych z własnej produkcji oraz świadczenia usług rolniczych specjalnym zryczałtowanym zwrotem podatku. Otrzymywany przez producenta rolnego

⁵⁸ Tak NSA w wyroku z 12 grudnia 1994 r., S.A./Łd 882/94, ONSA 1995, nr 4, poz. 179.

⁵⁹ Objęcie zwolnieniem nie dokonuje zupełnego wyłączenia z zakresu ustawy. W związku z tym pojawiające się niekiedy w piśmiennictwie twierdzenia, że rolnik ryczałtowy nie jest podatnikiem VAT, uznać wypada za zbyt daleko idące. Por. J. Zubrzycki, *VAT w rolnictwie (I)*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 9 (113), s. 5.

zryczałtowany zwrot podatku ma w pewnej mierze odpowiadać ciężarowi podatku naliczonego, płaconego przez rolników przy nabywaniu środków produkcji. Obowiązek zwrotu obciąża nabywcę produktów rolnych i usług rolniczych będącego podatnikiem VAT⁶⁰, stanowiąc element ceny netto towarów objętych dostawą lub świadczonych usług⁶¹. Oznacza to, że kwota zwrotu nie jest wykazywana odrębnie jako zryczałtowany podatek, a rolnik ryczałtowy otrzymuje od nabywców będących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług z tytułu dostaw lub świadczenia usług cenę powiększoną o 5%⁶². Takie rozwiązanie stanowi istotną odrębność w odniesieniu do zasady ogólnej obowiązującej przy ustalaniu podstawy opodatkowania VAT, gdzie ujawnia się odrębnie dwie ceny – bez VAT, czyli netto, oraz brutto obejmującą cenę netto powiększoną o VAT⁶³.

System ryczałtowego opodatkowania, zapewniając realizację zasady powszechności opodatkowania i neutralności podatku dla rolników prowadzących działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, zmierza jednocześnie do odciążenia rolników od większości obowiązków administracyjnych związanych z opodatkowaniem VAT. Stąd rolnicy ryczałtowi zwolnieni zostali z większości obowiązków natury administracyjnej związanych z uczestniczeniem w obrocie gospodarczym. W szczególności nie mają obowiązku dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego⁶⁴, nie prowadzą ewidencji dostawy i nabycia towarów i usług, nie przedkładają deklaracji VAT właściwym organom podatkowym, jak też nie wystawiają faktur VAT. Obowiązek udokumentowania zawartej transakcji poprzez wystawienie faktury RR oraz przekazanie jej oryginału rolnikowi ryczałtowemu ustawa nałożyła na nabywcę będącego zarejestrowanym podatnikiem od towarów i usług. Natomiast producenta rolnego zobowiązała do każdorazowego składania oświadczenia, iż podlega opodatkowaniu ryczałtowemu. Jedynie w odniesieniu do faktur RR wystawianych w związku z realizacją umów kontraktacji oświad-

⁶⁰ Nabywcą może być zarówno podatnik polski, jak i posiadający siedzibę (miejsce zamieszkania) na terenie państw członkowskich UE, a nawet poza Unią. Każdy taki nabywca jest zobowiązany do zryczałtowanego zwrotu podatku. Tak A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT...*, op. cit., s. 1235.

⁶¹ Tak A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT...*, op. cit., s. 606 i 1235. Odmiennie J. Zubrzycki, *VAT...*, op. cit., s. 6, który stwierdza, że kwota zryczałtowanego zwrotu podatku nie jest składnikiem ceny w rozumieniu art. 1 ust. 2 ustawy o cenach. Jest natomiast dodatkowym – określonym w ustawie o VAT – elementem należności rolnika ryczałtowego z tytułu sprzedaży wytworzonych przez niego produktów, naliczanym do ceny tych produktów.

⁶² W ramach wynegocjowanych okresów przejściowych Traktat Akcesyjny dopuszcza, by do dnia 30 kwietnia 2008 r. w rolnictwie stosowana była obniżona 3% stawka podatku.

⁶³ Określenie podstawy opodatkowania, w przepisach ustawy o VAT, podobnie jak to ma miejsce w VI dyrektywie, dokonane zostało poprzez konkretne wskazanie, iż obejmuje ona kwoty należne z tytułu sprzedaży (art. 2 pkt 22 – ilekroć w ustawie mowa jest o sprzedaży, należy przez to rozumieć odpłatną dostawę towarów i świadczenie usług) pomniejszone o kwotę należnego podatku, wraz z dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze związanymi z dostawą lub świadczeniem usług. A w przypadku gdy przedmiotem opodatkowania jest świadczenie w naturze, podstawa obliczana jest na podstawie przeciętnych cen rynkowych stosowanych na danym rynku (art. 29 ustawy o VAT). Szerzej zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 3, Warszawa 2004, s. 487-490.

⁶⁴ Na mocy art. 96 ust. 3 ustawy o VAT dopuszcza się możliwość złożenia zgłoszenia rejestracyjnego przez podatników wymienionych w art. 15, zwolnionych na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 lub wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 i art. 82 ust. 3 – jako „podatnik zwolniony”.

czenie, o którym mowa, może być składane tylko raz w czasie obowiązywania umowy⁶⁵.

4. Zasady ogólne opodatkowania działalności rolniczej

Zmiana sposobu opodatkowania wymaga rezygnacji z zasad ryczałtowych. Odmienne jednak niż w postanowieniach VI dyrektywy wybór sposobu opodatkowania przez producenta rolnego nie jest całkowicie dowolny. Zmiana sposobu opodatkowania polegająca na rezygnacji z opodatkowania ryczałtowego i objęcia opodatkowaniem na zasadach ogólnych może być dokonana po spełnieniu ustawowych przesłanek odnoszących się przede wszystkim do wartości realizowanych dostaw i usług oraz innych wymogów natury administracyjnej.

Omówienie ustawowych przesłanek warunkujących zmianę sposobu opodatkowania przez rolnika ryczałtowego należy poprzedzić uwagami co do wzajemnych relacji między zwolnieniem przedmiotowo-podmiotowym rolnika ryczałtowego wynikającym z art. 43 ust. 1 pkt 3 a zwolnieniem podmiotowym z art. 113 ustawy o VAT. Z powołanych przepisów wynika bowiem, że nawet przy spełnieniu ustawowych przesłanek sama rezygnacja ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, nie przesądza o przejściu producenta rolnego na zasady ogólne opodatkowania. Producenci rolni podlegający ryczałtowemu opodatkowaniu mogą być także objęci zwolnieniem podmiotowym, polegającym na tym, że zwalnia się od podatku podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych, odpowiadającej równowartości 10 000 euro. W związku z tym, aby skutecznie dokonać zmiany opodatkowania na zasady ogólne, równocześnie z rezygnacją przez rolnika ryczałtowego ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT powinna nastąpić rezygnacja ze zwolnienia podmiotowego określonego w art. 113 ustawy o VAT. W przeciwnym wypadku producent rolny zostanie *ex lege* objęty zwolnieniem podmiotowym, gdyż przy ustalaniu wartości sprzedaży dla celów podmiotowego zwolnienia nie ma znaczenia wartość sprzedaży zwolnionej od podatku, jaką jest dostawa produktów i świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Rezygnujący ze szczególnych zasad opodatkowania producent rolny nie jest zaś traktowany jak podatnik rozpoczynający wykonywanie czynności opodatkowanych w rozumieniu przepisu art. 113 ust. 9 ustawy o VAT, ale jako już działający, lecz nie osiągający żadnej podlegającej opodatkowaniu wartości z tytułu sprzedaży. Stąd ustawowe objęcie zwolnieniem podmiotowym⁶⁶.

⁶⁵ Oświadczenie składane jest na piśmie, odrębnie od umowy, z podaniem danych personalnych dostawcy i nabywcy oraz dokumentu stwierdzającego tożsamość, numerów identyfikacji podatkowej i PESEL oraz danych niezbędnych do identyfikacji umowy, której oświadczenie dotyczy.

⁶⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT...*, op. cit., s. 1232.

4.1. Rezygnacja ze zwolnienia podatkowego

Rezygnacja ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, oznacza, że powołany przepis przestanie mieć zastosowanie, producent utraci status rolnika ryczałtowego i będą na nim ciążyć wszystkie obowiązki podatnika VAT⁶⁷.

Warunki rezygnacji ze zwolnienia (a w konsekwencji i szczególnych zasad opodatkowania) wymagają, by w poprzednim roku podatkowym rolnik ryczałtowo dokonał dostaw produktów rolnych oraz świadczył usługi o wartości łącznie przekraczającej 20 000 zł. Obliczona wartość dostaw dotyczy wyłącznie produktów rolnych pochodzących z własnej produkcji lub świadczenia usług rolniczych. Tylko bowiem w zakresie własnej produkcji i usług rolniczych podatnik może korzystać z ryczałtowego sposobu opodatkowania⁶⁸. W konsekwencji swoboda wyboru sposobu opodatkowania podlega dalszemu, czasowemu ograniczeniu. Rezygnacja ze zwolnienia nie może być dokonana przez producenta rolnego wcześniej niż po upływie roku od daty objęcia opodatkowaniem ryczałtowym lub podjęcia działalności rolniczej, gdyż nie mając żadnego obrotu z tytułu dostaw produktów rolnych lub świadczenia usług rolniczych w poprzednim roku obrotowym, producentowi nie służy prawo wyboru sposobu opodatkowania.

Kolejna przesłanka dopuszczalności rezygnacji sprowadza się do prowadzenia odpowiednio do wymagań art. 109 ust. 3 ustawy o VAT ewidencji przez co najmniej kolejne trzy miesiące poprzedzające bezpośrednio miesiąc, w którym rolnik rezygnuje ze zwolnienia. Obowiązek prowadzenia ewidencji przez czas określony prawem przed zmianą systemu opodatkowania ma z jednej strony przygotować producentów rolnych do systematycznego wprowadzenia danych ewidencyjnych, a z drugiej umożliwić zmianę decyzji i pozostanie przy dotychczasowej uproszczonej formie opodatkowania, jeżeli obciążenia z tytułu obowiązków ewidencyjnych okażą się zbyt duże. Warto jednak zauważyć, że nierzetelne prowadzenie ewidencji nie może skutkować wydaniem przez odpowiednie organy podatkowe zakazu zmiany sposobu opodatkowania producenta rolnego, ale jedynie zastosowaniem wobec producenta sankcji przewidzianych ustawą z tytułu nierzetelnego prowadzenia ewidencji.

4.2. Zarejestrowanie producenta rolnego jako podatnika VAT

Kolejny wymóg wiążący się ze zmianą sposobu opodatkowania na zasady ogólne polega na dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Za podatnika VAT w odniesieniu do osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie lub prowadzących

⁶⁷ Z obowiązków takich może zostać zwolniony, jeżeli jednocześnie nie zrezygnuje ze zwolnienia podmiotowego VAT.

⁶⁸ Do wartości dostaw nie wlicza się wartości produktów pochodzących z importu oraz nabytych wcześniej, a następnie odsprzedanych, produktów rolnych. Por. J. Zubrzycki, *VAT w rolnictwie* (2), „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 10, s. 6 i n.

działalność rolniczą w inny sposób uważa się – odpowiednio do postanowień art. 15 ust. 4 ustawy o VAT – osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne.

Do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego dla potrzeb VAT obowiązane są w myśl art. 15 ustawy o VAT osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą. W odniesieniu do producentów rolnych, art. 15 ust. 4 i 5 dokonuje dalszego wskazania, stwierdzając, że za podatnika uważa się tylko jedną osobę prowadzącą gospodarstwo rolne, leśne, rybackie lub też prowadzącą działalność rolniczą w innych przypadkach, która złoży zgłoszenie rejestracyjne. Tym samym określenie podatnika będącego producentem rolnym wymaga ustalenia osoby prowadzącej gospodarstwo rolne (leśne, rybackie) lub prowadzącej działalność rolniczą w innych przypadkach jak też, uprawnionego do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, jeżeli produkcja prowadzona jest wspólnie przez więcej osób, które nie tworzą jednak jednostki organizacyjnej, mogącej być podatnikiem odrębnym od wchodzących w jej skład producentów – osób fizycznych.

4.2.1. Producent rolny prowadzący gospodarstwo rolne

Osoba prowadząca gospodarstwo rolne nie została sprecyzowana dla potrzeb ustawy o podatku od towarów i usług. Także przepisy innych aktów prawnych posługujących się tym określeniem nie tworzą jednolitego rozumienia podmiotu prowadzącego gospodarstwo rolne. Przeto rozstrzygnięcie podstawowego zagadnienia dla skutecznego funkcjonowania systemu opodatkowania VAT, kto jest podatnikiem w odniesieniu do producentów rolnych, wpisuje się w szerszą dyskusję doktrynalną nad interpretacją pojęcia prowadzącego gospodarstwo rolne (działalność rolniczą). Rozważania nabrały szczególnego znaczenia po wejściu w życie przepisu art. 6 ust. 2 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego⁶⁹, w myśl którego osoba fizyczna prowadzi gospodarstwo rolne, jeżeli podejmuje wszelkie decyzje dotyczące prowadzenia działalności rolniczej w gospodarstwie (rodzinnym). Na gruncie tego sformułowania można przyjąć, że prowadzenie gospodarstwa nie łączy się z koniecznością podejmowania i prowadzenia żadnych innych działań, w szczególności zaś osobistej pracy związanej z przebiegiem i obsługą typowego dla rolnictwa cyklu biologicznego produkcji ani też podejmowania innych czynności funkcjonalnych niezbędnych dla racjonalnej gospodarki jednostki wytwórczej, jaką jest gospodarstwo rolne. Takie ujęcie spotkało się z uzasadnioną krytyką, która podnosiła przede wszystkim jego odmienną od tradycyjnego, rozpowszechnionego w krajach członkowskich Unii Europejskiej, gdzie zasadniczym kryterium oceny prowadzenia gospodarstwa jest osobiste zaangażowanie w podejmowane procesy wytwórcze na każdym ich etapie⁷⁰. Szczególnie

⁶⁹ Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r., Dz.U. Nr 64, poz. 592, zwana dalej u.k.u.r. Weszła w życie z dniem 16 lipca 2003 r.

⁷⁰ Zob. A. Lichorowicz, *Instrumenty oddziaływania na strukturę gruntową Polski w ustawie z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego*, KPP 2004, s. 399–401; E. Klat-Górska, *Ograniczenia w nabywaniu własności nieruchomości rolnych według ustawy o kształtowaniu ustro-*

mocno podkreślano także, że współczesne prowadzenie działalności rolniczej może wykraczać poza czynności związane z wykorzystaniem w produkcji rolnej procesów przyrodniczych. Dla zdefiniowania prowadzenia gospodarstwa (działalności rolniczej) ograniczenie jedynie do sfery samego biologicznego procesu wytwórczego wydaje się zbyt wąskie, gdyż nie obejmuje innych niezbędnych czynności dokonywanych już przy przygotowaniu do produkcji, jak i poprodukcyjnych związanych z wprowadzaniem do obrotu. Dla potrzeb VAT pominięcie tych ostatnich, które aktualizują obowiązek podatkowy, ma znaczenie zasadnicze. Tym samym kryterium prawnopodatkowej oceny, kto jest prowadzącym gospodarstwo rolne, a więc uprawnionym do zgłoszenia wniosku rejestracyjnego, związane będzie z faktycznym, osobistym wykonywaniem prac niezbędnych dla realizacji naturalnego (biologicznego) cyklu produkcyjnego, jego przygotowaniem oraz zakończeniem, zwłaszcza poprzez zbiór produktów, magazynowanie, przygotowanie do wprowadzenia do obrotu konsumenckiego lub w celu dalszego przetworzenia. Uwzględniając podniesione już uwagi co do zastosowanych w przepisach ustawy o VAT pojęć gospodarstwo rolne, leśne i rybackie, należy nadto podkreślić, że ze względu na zastrzeżenie ust. 5 art. 15 ustawy o VAT kryterium decydujące o dopuszczalności występowania producenta rolnego jako podatnika VAT sprowadza się, co do zasady, nie do prowadzenia gospodarstwa rolnego, ale do działalności rolniczej oraz wytworzonych wówczas produktów rolnych.

Z dotychczasowych rozważań wynika, że ustalenie osoby podatnika VAT prowadzącego samodzielnie produkcję rolną (gospodarstwo rolne) może prowadzić w praktyce do istotnych rozbieżności, raz ze względu na brak utrwalonego normatywnego znaczenia osobistego prowadzenia gospodarstwa, dwa z uwagi na fakt, iż spełnienie tego wymogu nie podlega właściwie żadnej kontroli organu rejestracyjnego. Każdy składający wniosek o zarejestrowanie jako podatnik VAT jest traktowany jako prowadzący samodzielnie gospodarstwo. Istotne wątpliwości przy określeniu uprawnionego do zgłoszenia rejestracyjnego powstają w sytuacji, gdy prowadzenie produkcji rolniczej dokonywane jest wspólnie przez kilku producentów rolnych. Z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wynika bowiem, że podatnikiem może być tylko jedna z tych osób. Jednoznaczne określenie uprawnionego do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego spośród wszystkich prowadzących produkcję rolniczą wobec milczenia ustawodawcy wymaga uwzględnienia okoliczności, z których wynika wspólna działalność.

4.2.2. Małżonkowie jako podatnicy VAT

W polskich relacjach gospodarczych za regułę można uznać wspólne prowadzenie gospodarstwa przez małżonków. Jeśli natomiast pozostają oni w ustroju rozdzielności majątkowej, to oczywiście jest, że każdy z małżonków prowadzi

ju rolnego, cz. II, Rejent 2004, nr 6, s. 73 i n.; T. Żyznowski, *Z problematyki ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego*, w: *Księga pamiątkowa ku czci sędziego Stanisława Rudnickiego*, Warszawa 2005, s. 375 i n.

własną działalność wytwórczą. A zatem osobą uprawnioną do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego dla celów opodatkowania VAT będzie każdy z małżonków w zakresie własnej działalności rolniczej. Natomiast w odniesieniu do małżonków pozostających w ustroju ustawowej wspólności majątkowej powstają istotne wątpliwości. Ustawa o VAT nie zawiera w tym względzie żadnych wskazówek, a zatem ustalenie, który ze współmałżonków wspólnie pracujących w danym gospodarstwie⁷¹ dokona rejestracji dla potrzeb podatku od towarów i usług i uzyska status podatnika, zależy jak się wydaje od ich zgodnej, wspólnej decyzji uwarunkowanej rodzajem produkcji, przyjętą organizacją pracy i podziałem obowiązków. Brak zgody w tym przedmiocie skutkować będzie niemożnością dokonania rejestracji i skorzystania ze zmiany zasad opodatkowania z ryczałtowego na ogólne.

4.2.3. Współwłaściciele w częściach ułamkowych jako podatnicy VAT

W odniesieniu do osób prowadzących gospodarstwo rolne stanowiące współwłasność w częściach ułamkowych do czasu jej zniesienia, z zachowaniem ograniczeń wynikających z art. 213–215 k.c., podatnikiem będzie ten spośród współwłaścicieli, na którego wyrazi zgodę większość współwłaścicieli. Jednakże w przypadku braku takiej zgody ustalenie uprawnionego do zgłoszenia rejestracyjnego nie wydaje się możliwe w trybie art. 201 k.c., właściwym dla uzyskania zgody jednego ze współwłaścicieli na podjęcie czynności zwykłego zarządu. Chociaż uzyskanie statusu podatnika podatku VAT prowadzi do nałożenia na konkretnego współwłaściciela – producenta rolnego określonych obowiązków związanych przede wszystkim z ewidencjonowaniem dokonywanych dostaw i świadczonych usług, terminowym składaniem deklaracji, wystawianiem i odbieraniem faktur oraz rozliczaniem podatku, czyli natury administracyjno-ewidencyjnym, to nie można jednak uznać ich za czynności zarządu zwykłego⁷². Zarząd zwykły należy bowiem do sfery prywatnoprawnej, nieobjętej problematyki obowiązków publicznoprawnych, do których bez wątpienia zaliczyć wypada czynności rejestracyjne dla potrzeb VAT. Stąd brak zgody współwłaści-

⁷¹ Na gruncie przepisów ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. (Dz.U. Nr 71, poz. 342 z późn. zm.) o ubezpieczeniu społecznym rolników orzecznictwo podjęło próbę zdefiniowania pojęcia małżonka rolnika pracującego w gospodarstwie rolnym, przyjmując, iż jest to „przyczynianie się do właściwego funkcjonowania gospodarstwa, czyli wykonywanie takich czynności, bez których funkcje gospodarstwa rolnego nie mogą być realizowane”. Tak Sąd Apelacyjny w wyroku z 18 maja 1995 r., III Aur 126/95, OSA 1995, nr 6, poz. 52.

⁷² Mimo braku kodeksowej definicji *czynności zwykłego zarządu* czy *zarządu zwykłego* utrwalona linia orzecznictwa i piśmiennictwa wskazuje tu na takie czynności, których dokonanie jest niezbędne dla normalnego, niezakłóconego korzystania z rzeczy zgodnie z jej przeznaczeniem. Czynności takie nie mogą prowadzić do zmiany jej przeznaczenia lub sytuacji prawnej. Z obszernej literatury zob. m.in. E. Skowrońska, w: K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I, Warszawa 1997, s. 359–361 i powołane tam orzecznictwo; J. Ignatowicz, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2000, wyd. X zmienione przez K. Stefaniuka, s. 133–137; S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego, ks. II, własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 1996, s. 218–294 oraz powołane tam orzecznictwo; B. Banaszkiewicz, *Roszczenie windykacyjne współwłaściciela ułamkowego przeciw osobie nieuprawnionej*, PS 1995, nr 1, s. 13 i n.

cieli prowadzących wspólnie produkcję rolną skutkować musi brakiem możliwości skorzystania z ryczałtowych zasad opodatkowania.

Natomiast zniesienie współwłasności poprzez fizyczny podział gospodarstwa wspólnego powoduje, że każdy z właścicieli wydzielonych części może złożyć zgłoszenie rejestracyjne. Z tym że właściciel dotychczasowy będący zarejestrowanym podatnikiem VAT w dowolnym czasie, nawet bezpośrednio po zniesieniu współwłasności, pozostali zaś najwcześniej po upływie roku, gdy będą mogli udokumentować wymaganą w art. 43 ust. 3 i 4 ustawy o VAT, przy zmianie zasad opodatkowania, minimalną wartość dokonywanych dostaw lub świadczonych usług, uzyskiwaną z działalności rolniczej prowadzonej w nowo utworzonych gospodarstwach.

4.2.4. Podatnik VAT w zorganizowanej formie działalności rolniczej

Wspólne prowadzenie gospodarstwa rolnego może być także efektem zorganizowania działalności rolniczej, co prowadzi do wyodrębnienia jednostki organizacyjnej, która w świetle przepisów traktowana jest inaczej niż tworzące ją osoby fizyczne. Podatnikiem VAT mogą być zwłaszcza spółki kapitałowe, w których prowadzona jest działalność rolnicza, jako osoby prawne, oraz inne podmioty, którym przepisy szczególne przyznały osobowość prawną, a w których zorganizowana została produkcja rolna. Podatnikami mogą być także spółki osobowe, ujmowane w świetle art. 8 k.s.h. w zw. z art. 331 k.c., jako ułamne osoby prawne wyposażone w podmiotowość prawną⁷³.

Natomiast zasadnicze wątpliwości nasuwają się w odniesieniu do działalności rolniczej prowadzonej w formie spółki cywilnej. Konsekwentnie przyjmując, że spółka prawa cywilnego jest organizacją wspólników, a nie ich jednostką organizacyjną, należy uznać, że czynności podejmowane przez wspólników w ramach prowadzonej działalności gospodarczej spółki pozostają nadal czynnościami samych wspólników i tylko oni mogą być podatnikami VAT⁷⁴.

Uwzględniając dotychczasowy obszerny dorobek piśmiennictwa i orzecznictwa co do charakteru i statusu prawnego spółek cywilnych oraz najnowsze regulacje prawne, przepisy dopuszczające uznanie za podatnika VAT wydają się nietrafne, rozbijające jednolitość traktowania spółki cywilnej w przepisach re-

⁷³ Nowelizacja kodeksu cywilnego zawarta w ustawie z dnia 14 lutego 2003 r. (Dz.U. Nr 49, poz. 408), na podstawie której dodany został art. 331 k.c., właściwie zamyka wieloletnią dyskusję nad koncepcją podmiotów prawa cywilnego. Powołany przepis przesądził dwie ważne kwestie: po pierwsze, spośród wszystkich jednostek organizacyjnych wyróżnił ich specjalną kategorię, tj. jednostki niebędące osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną. Po drugie, odróżnił te jednostki od osób prawnych, wskazując jednocześnie, że jest to kategoria do nich zbliżona. Z obszernej literatury zob. m.in.: J. Frąckowiak, *Instytucje prawa handlowego w kodeksie cywilnym*, Rejent 2003, nr 6, s. 22 i n. oraz powołane tam orzecznictwo i literatura; Z. Radwański, *Podmioty prawa cywilnego w świetle zmian kodeksu cywilnego przeprowadzonych ustawą z dnia 14 lutego 2003 r.*, PS 2003, nr 7–8, s. 3 i n.; P. Moskwa, *Ułamne osoby prawne – czy koniec zadawnionego sporu?*, PUG 2002, nr 11, s. 19 i n.

⁷⁴ Zob. B. Burian, *Glosa do uchwały SN z 7 lipca 1993 r.*, III CZP 87/93, OSP 1994, nr 11, poz. 204; R. Sowiński, *Problemy z identyfikacją spółki cywilnej*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 5, s. 16.

gulujących działalność gospodarczą przedsiębiorców. Wobec tylko pośredniego wyodrębnienia spółki cywilnej od wspólników, przez cały czas jej istnienia spółka jest stosunkiem zobowiązaniowym pomiędzy jednym wspólnikiem a pozostałymi, a praw i obowiązków nie można łączyć wprost ze spółką jako podmiotem prawa, lecz należy przypisać je wszystkim wspólnikom łącznie. Jednakże z brzmienia art. 15 ustawy VAT wynika, że podatnikiem może być także jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, a art. 2 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁷⁵ stanowi, że numer identyfikacji podatkowej NIP nadawany jest także spółkom cywilnym jako jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej, niezależnie od numerów NIP wspólników. Podobne przepisy zawiera Ordynacja podatkowa⁷⁶, która uznaje spółkę cywilną za podatnika, płatnika i inkasenta. Przyjęta na gruncie prawa podatkowego regulacja jest konsekwencją różnego rozumienia podmiotowości prawnej na gruncie prawa podatkowego i cywilnego⁷⁷. Choć rozróżnienie to jest dyskusyjne, gdyż podmiotowość prawna jest pojęciem prawa cywilnego bez względu na to, czy służyć ma dla innych potrzeb w obrocie prawnym niż stosunki cywilnoprawne⁷⁸, to jednak przepisy szczególne nie są w tej mierze zgodne. Mimo że *de lege lata* spółka cywilna nie ma podmiotowości prawnej, bo żaden przepis nie przyznaje jej takiej zdolności, to jednak jest traktowana jako podmiot gospodarki narodowej w rozumieniu art. 2 pkt 11 ustawy o statystyce publicznej⁷⁹ czy przepisów podatkowych. To zaś prowadzi do wniosku, że na tle danego systemu prawnego z konkretną jednostką organizacyjną można wiązać różne skutki prawne. Ta sama jednostka w przepisach jednej gałęzi prawa bywa traktowana jako punkt odniesienia dla regulacji prawnych, natomiast w przepisach innej gałęzi prawa może nie być uznana za podmiot prawa⁸⁰. Tak ma to miejsce zwłaszcza w odniesieniu do spółek cywilnych, które są podatnikami VAT⁸¹. W konsekwencji przepis art. 15 ustawy o VAT, który wskazując na podatnika, warunkuje nadanie także statusu do prowadzenia samodzielnie działalności gospodarczej, musi uwzględniać, że działalność taką, w tym odpłatną dostawę produktów rol-

⁷⁵ Ustawa z dnia 13 października 1995 r., Dz.U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 z późn. zm.

⁷⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.

⁷⁷ NSA w wyroku z dnia 4 lipca 2001 r., I S.A./Wr 477/99 stwierdził, że „spółka cywilna jest stroną postępowania podatkowego w zakresie praw i obowiązków wynikających z podmiotowości podatkowej. Ona też powinna być adresatem decyzji podatkowych, jako podmiot samodzielny, odrębny od wspólników”, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2002, nr 4, poz. 104.

⁷⁸ Tak zwłaszcza W.J. Katner, *Sytuacja prawna spółki cywilnej...*, op. cit., s. 17.

⁷⁹ Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz.U. Nr 88, poz. 439 z późn. zm.

⁸⁰ Ale nie tylko. Podobnie co do jednostek organizacyjnych wchodzących w skład Skarbu Państwa, a niekiedy oddziałów spółek handlowych; Szerzej nt. relacji stosunku zobowiązaniowego wspólników spółki a jednostką organizacyjną spółki zob. J. Frąckowiak, *Jednostka organizacyjna jako substrat osoby prawnej ustawowej*, w: *Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, Zakamycze 2005, s. 900–903 i 909–910.

⁸¹ NSA wielokrotnie wypowiadał się jeszcze pod rządami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, iż podatnikiem VAT jest spółka cywilna, a nie jej wspólnicy. Ze względu na zbieżność regulacji orzecznictwo zachowuje nadal swoją aktualność. Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 11 października 2002, ISA/Kr 2082/2000, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, nr 2, poz. 22.

nych i świadczenia usług rolniczych będących przedmiotem opodatkowania, wykonywać mogą tylko wspólnicy spółki cywilnej, nie zaś sama spółka, która nie ma zdolności prawnej.

5. Uwagi końcowe

Podsumowując dotychczasowe rozważania nad przepisami kształtującymi prawnopodatkową pozycję producentów rolnych na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, można – jak się wydaje – zasadnie wyciągnąć generalny wniosek, że obowiązujące regulacje sformułowane zostały w sposób niekonsekwentny, świadczący o braku utrwalonej normatywnej koncepcji traktowania producentów rolnych jako przedsiębiorców, a prowadzonej przez nich produkcji rolnej i jej efektów jako przejawu aktywności gospodarczej, a w konsekwencji przedmiotu opodatkowania podatkiem do towarów i usług.

Przepisy powołanej ustawy budzą liczne wątpliwości, które wynikają przede wszystkim z nieuwzględnienia na gruncie prawnopodatkowym cywilnoprawnych obowiązków producentów rolnych wynikających z zawartych umów czy dostosowania produkcji do wymogów wspólnego rynku rolnego. Szczególnie ostro ujawniły się także zasadnicze niekonsekwencje przy definiowaniu tak podstawowych zagadnień, jak: działalność rolnicza, gospodarstwo rolne oraz rolnik ryczałtowy. Nie do końca w sposób zgodny z wymaganiami prawa daniowego określony został także przedmiot opodatkowania. Wypada przeto podzielić *communis opinio* doktryny i praktyki, iż ustawa o VAT to jeden z najbardziej niejasnych i nieprecyzyjnie napisanych aktów prawnych w sferze prawa daniowego, nasuwający liczne wątpliwości, niedające się jednoznacznie rozstrzygnąć na gruncie obowiązujących przepisów⁸².

TAXATION OF AGRICULTURE ACTIVITY VALUE ADDED TAX

In accordance with the provisions of Art. 93 and 94 of the Rome Treaty, the regulations of the EU Member States on indirect taxes are fully harmonized, as far as it is necessary for free trading of goods and services without frontier control limitations. The harmonization of value added tax regulations is of fundamental significance in the turnover of agricultural products. The most important regulation for valid Community VAT taxation system is the Sixth Council Directive 77 / 388 / EEC of 17-th May 1977 *on the harmonization of the laws of Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment*. The agricultural production was included in the Community value added tax system. A special simplified system of VAT assessment and collection for agricultural producers was formed, complementary to the general system.

⁸² Zob. uwagi A. Grabowskiej podniesione we wstępie do: *Wszystko o VAT. Najbardziej aktualne pytania i odpowiedzi dotyczące zasad opodatkowania po 1 maja 2004 r.*, „Rzeczpospolita” dodatek „Wiesz dobrze” 2005, s. 5.

The simplified Community VAT taxation system of agricultural production is construed on two basic assumptions. Firstly – the reduction of excessive complications resulting from general principles of taxation; secondly – partial tax refund for lump-sum agricultural taxpayers of value added tax paid for the purchase of means necessary for agricultural production.

The concept of VAT taxation of agricultural activities in Polish law has evolved, as evidenced in successive statutory norms of indirect taxes. The harmonization of Polish and Community regulations, relating to the taxation of agricultural producers, was finally effected in the VAT law of 11-th March 2004. Delivery of agricultural products and agricultural services are considered as subject to value added tax, as stipulated in the Sixth Council Directive. The taxation rules are however varied. Farmers subject to special producers are named lump-sum taxpayers; other farmers are taxed according to general rules. The taxation method, on the day when the VAT regulations in agriculture came in force, was so constructed that almost all existing agricultural producers became *ex lege* lump-sum taxpayers.

The VAT law proved clear inconsistencies in the definition of such elementary terms as agricultural activity, agricultural household and lump-sum farmer. The object of taxation is also not defined in conformity with the requirements of levy law.

As shown above, there is no fixed normative concept of treating agricultural producers as entrepreneurs, neither are their production and the production effects considered as business activity. Consequently, no fixed normative concept of VAT taxation has been developed.